

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

LA JUNTA DE OBRAS DE LOS PUERTOS: ASPECTOS ECONÓMICOS, FINANCIEROS Y CONTABLES DE SU NORMATIVA REGULADORA. UNA APLICACIÓN A LA JUNTA DE OBRAS DEL PUERTO DE LA LUZ Y LAS PALMAS (ISLAS CANARIAS) A TRAVÉS DEL ESTUDIO DEL LIBRO DIARIO, 1907-1908

THE JUNTA DE OBRAS DE LOS PUERTOS: ECONOMIC, FINANCIAL AND ACCOUNTING ASPECTS OF ITS REGULATIONS. AN EMPIRICAL RESEARCH OF THE JUNTA DE OBRAS OF THE PORTS OF LA LUZ AND LAS PALMAS (CANARY ISLANDS) THROUGH STUDY OF ITS JOURNAL, 1907-1908

Candelaria Castro Pérez

Mercedes Calvo Cruz

Sonia Granado Suárez

RESUMEN

La importancia de los puertos radica en ser un soporte impulsor del comercio y por tanto un instrumento generador de progreso, circunstancias que hacen necesaria la intervención de multitud de agentes en la actividad portuaria. La Junta de Obras del puerto (actualmente conocida como Autoridad Portuaria) fue una de las instituciones fundamentales para el buen funcionamiento del mismo, consecuencia de ello era su normativa reguladora. Para el desarrollo y ejecución de su cometido, la Junta de Obras contaba con una financiación procedente tanto de las subvenciones recibidas del Estado o de particulares, como de las recaudaciones que efectuaba de arbitrios sobre la navegación y el tráfico marítimo. La aplicación de todos estos recursos financieros necesitaba la aprobación del correspondiente presupuesto.

Asimismo, esta institución estaba fuertemente regulada, jurídica, económica y administrativamente, toda vez que la normativa afecta a la misma establecía cómo debía estar organizada, como así lo muestran los Reglamentos de Organización y Régimen de la Junta de Obras de puertos de 1901 y 1903. En este trabajo se analizan los citados reglamentos desde la perspectiva económica, contable y financiera, al objeto de determinar la organización de la Junta de Obras.

Para la aplicación empírica de este estudio se ha tomado como fuente primaria la contabilidad desarrollada por la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas para los años 1907-1908, reflejada en su primer *Libro Diario*, en el cual se registran todas las operaciones y por tanto constituye el fiel reflejo de la realidad económica del puerto. Dicho análisis nos permite mostrar la diversidad de operaciones económicas

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

realizadas por la Junta en el intervalo temporal objeto de estudio, así como los movimientos de capitales que constituyeron su financiación y la posterior inversión de los mismos. Este estudio será la base para contrastar la realidad económica con las obligaciones impuestas por la normativa vigente en el período analizado.

ABSTRACT

Ports play an important role as a driving force behind trade and economic growth. Due to its economic importance, activity in ports is run by multiple organizations and agents. One essential entity in keeping the port well-managed was the *Junta de obras* (nowadays known as *Autoridad Portuaria*). This port management body was created in Spain at the end of the 19th century, having as main duties to boost the construction of the ports and to achieve handsome returns on the port installations, among others.

In order to carry out its tasks, the *Junta de obras* was financed by public or private subsidies, in addition to the dues charged on cargo and shipping. These financial resources could not be spent unless a previous budget was passed. Moreover, the entity was strictly regulated from an economic, judicial and administrative perspective. Thus, regulations established how it should be organized.

This paper examines the organizational rules applied to the *Junta de obras* in 1901 and 1903, following an accounting, economic and financial approach. An empirical study is also conducted on a Spanish port (Puerto de La Luz y Las Palmas), using as primary source the accounting records belonging to the period 1907-1908. Particularly, the entries of the first journal kept by the *Junta de Obras* are analyzed, as they disclose fair information on the economic reality of the port.

The analysis shows a wide diversity of economic events carried out by the above entity during the studied period, as well as the financial resources obtained and the investments undertaken. This empirical study will allow us to compare the economic reality of the port with the duties imposed by the regulations analyzed.

PALABRAS CLAVE:

Historia de la contabilidad, puerto, instituciones portuarias, Junta de obras, siglo XX

KEY WORDS:

Accounting History, port, port management body, Junta de obras, 20th century

1. Introducción

El papel desempeñado por los enclaves portuarios ha adquirido una importancia histórica trascendental en el desarrollo general de la civilización. Los puertos han operado como centros vitales del sistema de comunicaciones internacional, permitiendo el intercambio de mercancías, ideas, noticias, etc., para la vida de un país que se abre al mundo exterior. En este sentido, la “Exposición de su Majestad” inserta en el Real Decreto de 17 de diciembre de 1851, por el cual se atribuye al Estado español la titularidad de los puertos de la Península e islas adyacentes, señala que “en los puertos nacen y mueren para el reino la exportación e importación de su comercio, que es, como si dijéramos, el movimiento y vida de su producción y de su industria”.

A partir del citado Real Decreto, el Ministerio de Fomento se responsabiliza definitivamente de todos los puertos y tienen lugar las grandes obras de construcción hasta los primeros años del siglo XX. En este sentido, comienza una nueva etapa de desarrollo de los principales puertos con sus Juntas de Obras, como órganos para el perfeccionamiento de las infraestructuras portuarias, para su organización y administración, configurándose un sistema

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

que, con relativamente pocos cambios, se mantiene, en algunos aspectos, hasta la actualidad (Alemany, 1991, p. 25).

Las grandes infraestructuras portuarias han ido asumiendo diversas funciones, de forma distinta en las diferentes etapas históricas, al respecto, Alemany (1991, p.17) establece la siguiente clasificación: áreas de abrigo para las embarcaciones; infraestructuras de cambio de medio de transporte y de carga, descarga o transbordo de mercancías; espacios de almacenamiento de productos; centros de contratación mercantil; áreas de transformación y embalaje de mercancías; y otros servicios a las marinas mercante, de pasaje, pesquera, militar, de ocio, etc.

Las funciones señaladas sufrieron importantes cambios en el siglo XIX. En este sentido, la máquina de vapor supuso transformaciones profundas en los sistemas portuarios, especialmente y de forma directa en las tres primeras funciones que son las que configuran el carácter de gran obra pública de las infraestructuras portuarias. Mientras que, las tres últimas funciones muestran un componente más socio-económico relacionado con las características del entorno urbano y territorial, estableciendo relaciones complejas con las actividades y funciones más directamente portuarias, elementos básicos que explican el desarrollo de los puertos (Alemany, 1991, p.18).

Para la aplicación empírica de este trabajo hemos elegido el puerto de La Luz y de Las Palmas, cuya construcción se llevó a cabo entre 1883 y 1902, proyectado por el ingeniero Juan de León y Castillo en 1881. Nuestro estudio se centra en la etapa de despegue del puerto entre 1883 y 1913, y más concretamente en la fase de consolidación (1891-1909), caracterizada por un crecimiento sostenido que duplicó el número de buques y tonelaje del período anterior, dando lugar a la consolidación del puerto en sus diversos aspectos como fueron las obras y servicios, el tráfico internacional y los negocios portuarios (Quintana, 1985b, p. 43).

Un primer objetivo de este trabajo es poner de manifiesto los aspectos económicos y contables de la normativa que reguló las tareas de organización y administración de la Junta de Obras portuarias. Para ello se analizan los Reglamentos de 1901 y 1903 que se emitieron al objeto de legislar el funcionamiento de esta institución, determinando, entre otros aspectos, cuales debían ser sus facultades económicas en el movimiento y custodia de los fondos administrados, y los órganos intervinientes, con especial referencia al Secretario-Contador, como responsable de la contabilidad y de la gestión económica de la Junta, y al Depositario-Pagador que estaba bajo la responsabilidad del primero. Otro objetivo que también persigue este trabajo es verificar la aplicación de la citada normativa a través de las primeras anotaciones contables realizadas por la Junta de Obras del Puerto de La Luz y Las Palmas en el *Libro Diario*, en el cual se registran todas las operaciones y, por tanto, constituye el fiel reflejo de la realidad económica del puerto. Este análisis nos llevará a determinar el método contable aplicado, dar a conocer la financiación inicial con la que contaba la Junta, de acuerdo con el presupuesto que debía ser aprobado por el Gobierno, y su posterior aplicación a lo largo del primer ejercicio económico, 1907-1908.

Las fuentes primarias de esta investigación son: los Reglamentos de organización y régimen de la Junta de Obras de Puertos de 1901 y 1903 y el fondo documental

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

correspondiente a la Autoridad Portuaria de Las Palmas, en la sección de Contabilidad, que se encuentra en depósito en el Archivo Histórico Provincial de Las Palmas *Joaquín Blanco*. En cuanto a las fuentes secundarias, hemos de señalar que una revisión de la literatura científica en torno a los puertos, nos ha revelado numerosas obras escritas, desde la perspectiva histórica de estas construcciones, distinguiendo las referidas a cuestiones técnicas¹ (construcción naval e ingeniería portuaria) como aquellas que versan sobre la historia en general² (evolución de los puertos, tráfico marítimo con el Nuevo Mundo, transporte, comercio marítimo, sistema de patentes, etc.), de forma específica, sobre los Puertos de La Luz y Las Palmas³ (el ingeniero Juan de León y Castillo y la construcción del puerto; entorno a la historia del puerto en relación con la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria y su contexto económico e histórico) y la característica de los puertos francos⁴. Otros trabajos notables son los referidos al régimen jurídico-administrativo⁵ de los puertos.

Por otra parte, y atendiendo a nuestro campo de investigación, la historia de la contabilidad, el trabajo que se presenta se sitúa, considerando el sujeto que desarrolla la actividad, en la historia de la contabilidad pública, y en función del tipo de fuente se encuadra, tanto entre los dedicados al estudio de los documentos contables de todo tipo, en nuestro caso, los libros de cuentas, como los destinados al estudio de las normas y textos reguladores de la actividad contable, y demás consideraciones legales surgidas en el desarrollo de esta actividad y en la aplicación de las normas (Hernández Esteve, 1996a, p. 72).

Asimismo, podríamos afirmar que los estudios relacionados con los puertos en España son casi inexistentes en nuestra línea de investigación, en este sentido, citamos los trabajos de: Hernández Esteve (1996b), Torrejón (2001) y Donoso (2002 y 2003), centrados en el siglo XVIII. El trabajo de Hernández Esteve⁶ analiza la administración y la contabilidad de la Armada Española, con una referencia específica a la Ordenanza 1735. Por su parte, el profesor Torrejón también se centra en el tema de la Armada Española desde la perspectiva del historiador económico. Las obras de Donoso analizan y determinan el resultado de la carga de un barco de mercancías en el tráfico de esclavos negros entre Inglaterra y la América Española, a través de las cuentas que se dieron. En concreto sobre la Junta de Obras portuarias y su reglamentación se puede citar el trabajo de Calvo y Castro (2007).

Esta circunstancia nos animó a adentrarnos en el tema objeto de esta exposición, a la par que el siglo XIX y principios del XX es un período que esta disciplina no se ha visto muy enriquecida, como señaló Hernández Esteve (1996a, pp. 92) respecto a los últimos años del

¹ Puede consultarse la obra de Zozaya (1994) y la Revista Puertos: www.puertos.es, entre otras.

² Destacamos entre otros los trabajos de Alemany (1991), Rodríguez-Villasante (1994), Frax y Matilla (1994), Sáenz (1994), Frax y otros (1994), Tovar y otros (2004).

³ Sin pretender ser exhaustivos citamos las siguientes obras: Burriel (1974), Ferrera (1988), Hernández (1991), Herrera (1979), Martín del Castillo (1994 y 1998), Martín (1983 y 2001), Martín Hernández (2004), Moreno (1947), Quintana (1983 y 1985), Solbes (2003), Suárez (2003), Suárez Falcón (1952) y Tipografía (1909).

⁴ La Revista de Obras Públicas facilita un fondo interesante de trabajos: <http://ropdigital.ciccp.es/public/index.php>.

⁵ Referidos a estos aspectos hemos de considerar las siguientes obras: Cosculluela (1973), Navajas (2000) y Acero (2002).

⁶ Publicada una versión posterior en español en 2004, en la *Revista Memoria*, nº 11 de Colombia.

siglo XIX “de gran interés porque en ellos se produce la incorporación de España a las corrientes contables modernas, adolece de una casi absoluta falta de investigaciones histórico-contables. Lo mismo cabe decir de la etapa contemporánea, que así hemos asignado al siglo XX”. Posteriormente, el citado autor mantiene la afirmación anterior al referirse a la época, como lo demuestran sus palabras: “uno de los espacios más ignorados –paradójicamente, dada su cercanía- es el del pensamiento contable español del siglo XIX y comienzos del siglo XX” (2003, p. 24).

Más recientemente, Hernández Esteve (2005, pp. 45-94), realiza un exhaustivo análisis de la investigación histórico-contable en España durante el período 2001-2005, aportando datos muy interesantes. En este sentido, el 28% de los trabajos realizados en España se encuadran dentro del grupo dedicado a la Contabilidad del sector público y, a pesar de experimentar algunas oscilaciones, se ha producido un aumento de los mismos en el citado período objeto de estudio. Los temas abarcados por estas investigaciones se inician con la Fábrica de tabacos de Sevilla y la Administración de las Indias, así como la Contabilidad Municipal, la Banca Pública Municipal, la Contabilidad del ejército y la armada.

Finalizamos esta introducción con el planteamiento de la estructura que se va a seguir en el presente trabajo. En primer lugar se hace una breve referencia al puerto, su concepto y evolución en el tiempo; posteriormente, se analiza la Junta de Obras del puerto exponiendo sus funciones, la normativa reguladora de la misma, en el período señalado, y su incidencia en materia contable. Una vez expuesta la normativa general aplicable a las Juntas de Obras de los puertos españoles se estudian las anotaciones contables efectuadas en el primer *Libro Diario* de la Junta de Obras del Puerto de la Luz y de Las Palmas, lo que nos permitirá mostrar la diversidad de operaciones económicas realizadas por la Junta en el intervalo temporal objeto de estudio, así como los movimientos de capitales que constituyen su financiación y la posterior inversión de los mismos. Este análisis será la base para contrastar la realidad económica con las obligaciones impuestas por la normativa vigente.

2. El puerto y su Junta de Obras

El concepto de puerto ha evolucionado a lo largo del tiempo en consonancia con el creciente desarrollo de las actividades que se realizan en el mismo. En la antigüedad se consideraba el puerto como un lugar encerrado entre montañas, o en la ribera del mar, donde se cargaban o descargaban las naves (Ley VIII del Código de las Siete Partidas, de 23 de junio de 1263).

Esta función tradicional del puerto va a sufrir unos cambios trascendentales, especialmente en la segunda mitad del siglo XIX, y van a configurar una noción del mismo muchísimo más amplia, es decir, como “un recinto cerrado en el que se ofrece a los barcos el uso de la infraestructura básica y, también, una gran variedad de servicios. Estos van desde el remolque hasta el suministro de combustible, desde el manejo de la carga hasta los servicios bancarios y de seguros; en fin, desde el almacenaje de la carga hasta la reparación del buque” (Suárez, 2003, pp. 18-19).

En este sentido, hasta mediados del siglo XIX los puertos españoles se regían por normas específicas para cada puerto que trataban aspectos relacionados con su construcción,

explotación y financiación de las obras. Con el Real Decreto de 17 de diciembre de 1851 la situación cambia al distinguir por primera vez, en su artículo 3, entre puertos de interés general y de interés local.

Con esta clasificación portuaria, como señala Navajas (2000, p. 28), se pretendía determinar unos criterios objetivos para en base a ellos proceder a delimitar los puertos cuya gestión le correspondía al Estado, de aquellos otros cuya titularidad pertenecía a los Entes Locales. De esta forma, “las obras y limpias de los puertos de interés general serán costeadas en su totalidad por el Estado⁷”, en cambio los puertos de interés local contarán con una financiación mixta (Estado y localidad correspondiente).

Este nuevo sistema supuso un cambio radical, puesto que hasta la aparición del citado Real Decreto de 1851 las obras en los puertos se realizaban exclusivamente por iniciativa de las Corporaciones Locales y se financiaban con los arbitrios sobre las mercaderías previa solicitud al Rey de la autorización para recaudar dichos tributos⁸.

El 7 de mayo de 1880 se promulga la primera Ley de Puertos y se produce un notorio cambio en la clasificación indicada anteriormente, al distinguir dentro de los puertos de interés general dos categorías, es decir, puertos de primer y segundo orden.

El artículo 15 de la citada ley consideraba puertos de interés general “los destinados especialmente a fondeaderos, depósitos mercantiles, carga y descarga de los buques que se emplean en la industria y comercio marítimo, cuando el que se verifique por estos puertos pueda interesar a varias provincias y se hallen en comunicación directa con los principales centros de producción de España. Son también de interés general los denominados de refugio por su situación y condiciones especiales de capacidad, seguridad y abrigo en los temporales”.

En cambio, los puertos de interés local, provinciales y municipales, se caracterizaban por estar destinados principalmente al fondeadero, carga y descarga de los buques que se empleaban en la industria y comercio locales. Añadiendo el mencionado artículo 15 la posibilidad de incluirse en la categoría de interés general si el comercio realizado se extiende a otras localidades, territorios o provincias.

No obstante, la importancia de los puertos no radica exclusivamente en ser un soporte impulsor del comercio y, por ende, un instrumento generador de progreso, puesto que también son entes recaudadores de gravámenes y arbitrios para el Estado. Los derechos portuarios fueron aumentando⁹ a lo largo del siglo XIX, a mitad de la centuria eran dos los derechos cobrados en los puertos: el impuesto de fondeadero y el de carga y descarga. En 1856, a través de un Decreto, se refrendaron los anteriores y se añadieron el de faros y el de transbordo. A modo de ejemplo sirva la relación de impuestos que se aplicaban en el puerto de Bilbao durante el siglo XIX (Puerta, 1994, p. 45): aviso de agua, derecho de baliza, practicaje, lemanaje, sanidad, cuarentena, ataje, fondeadero, carga y descarga, amarraderos, arrastre a la sirga y arbitrios para obras.

⁷ Art. 3 del Real Decreto de 17 de diciembre de 1851.

⁸ Las Casas de Contratación, los Consulados y los Consejos eran los entes encargados de solicitar al monarca la autorización, como se desprende de la exposición de motivos del Real Decreto de 1901.

⁹ Tanto en cuantía, consecuencia del continuo proceso inflacionista, como en número.

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

Por otra parte, en la actividad del puerto es necesaria la intervención de multitud de agentes portuarios, siendo la Junta de Obras del puerto (actualmente Autoridad Portuaria) una de las instituciones fundamentales para el buen funcionamiento del mismo. Estas fundaciones, a juicio del historiador Alzola (1979, p. 496), “contribuyeron a imprimir a las obras el espíritu mercantil indispensable para su buen éxito” y facilitaron el cobro de los impuestos.

La Junta de Obras del puerto surge cuando concluye el monopolio del Estado sobre las obras públicas, por aplicación del Real Decreto de 14 de noviembre de 1868. En su artículo 14 expone que las obras que en la actualidad están a cargo del Estado serán costeadas en su totalidad o en parte por el mismo, salvo que algún particular, empresa o corporación lo solicite. Tal y como señala Cosculluela (1973, p. 60) las Juntas no aparecieron en el citado Real Decreto pero sí estaba implícito su espíritu y se crearon a solicitud de los intereses locales de cada puerto. Este es el caso de la primera Junta de Obras que se crea en Barcelona¹⁰ al amparo de éste Real Decreto y por petición de diferentes agentes económicos vinculados al tráfico marítimo, como fueron: los comerciantes, armadores y navieros.

Entre las funciones de la Junta de Obras del puerto cabe citar: impulsar la construcción del puerto, rentabilizar al máximo las instalaciones portuarias –mediante el establecimiento de las tarifas que debían pagar los empresarios por la utilización de las infraestructuras y servicios portuarios-, conservar las instalaciones, ampliar los servicios portuarios y proyectar y realizar nuevas obras. En este sentido, la misión de la Junta era proporcionar todos aquellos elementos necesarios para el progreso y desarrollo de la navegación y del tráfico marítimo. Para la ejecución de tales cometidos, la Junta de Obras contaba con una financiación procedente tanto de las subvenciones recibidas del Estado o de particulares, como de las recaudaciones que efectuaba de arbitrios sobre la navegación y el tráfico marítimo. La aplicación de todos estos recursos financieros necesitaba la aprobación del correspondiente presupuesto.

Con la citada Ley de Puertos la Junta de Obras pierde su naturaleza de ente local y pasa a depender directamente del Ministerio de Fomento, el cual queda habilitado para elaborar un reglamento general de aplicación a las Juntas existentes o futuras. Consecuencia de ello, en las dos últimas décadas del siglo XIX se dictaron sucesivas disposiciones que regulaban la composición, ingresos y funcionamiento de las Juntas: Reales Órdenes de 18 de marzo de 1881, 23 de marzo de 1888, 24 de julio de 1893, y 7 de agosto de 1898. Esta última fue la primera norma global sobre las Juntas, que se caracterizó por su acusado centralismo y que nunca se llevó a la práctica ante la reacción en contra de numerosas Juntas, Entidades Económicas y Administraciones locales¹¹. Por tal motivo, la Dirección General de Obras Públicas elaboró un nuevo Reglamento, aprobado el 11 de enero de 1901, que intentó mitigar el mencionado carácter intervencionista del anterior y que realizó, desde el punto de vista económico-financiero, importantes aportaciones al dedicar, frente a la escasa reglamentación

¹⁰ La creación de la Junta de Obras del puerto de Barcelona se produce al mes siguiente de la publicación del citado Decreto, concretamente por Decreto de 11 de diciembre de 1868.

¹¹ Al comprobar “las mutilaciones que habían sufrido sus facultades, con lo cual quedaba desnaturalizada en su esencia la misión que se les había encomendado” (Exposición de motivos del Real Decreto de 1901).

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

anterior, sendos capítulos a las facultades económicas de las Juntas y a la custodia y movimiento de fondos a administrar.

No obstante, al ser el mencionado documento de 1901 “fruto más de las presiones de las Juntas que de una nueva concepción del funcionamiento de estos organismos también estuvo condenado al fracaso” (Alemany, 1991, p. 110). Y por tal motivo, se aprueba un nuevo Reglamento de las Juntas de Obras del Puerto en 1903 que mantiene gran parte de los aspectos organizativos y administrativos de su antecesor y amplía las facultades técnicas de las Juntas.

Por aplicación del citado Reglamento de 1903 se autoriza la creación de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas¹² (Real Orden del Ministerio de Agricultura, Industria, Comercio y Obras Públicas de 16 de junio de 1905), produciéndose su constitución definitiva por Real Orden de 8 de diciembre de 1906. Posteriormente, en 1968 con motivo de una ley de puertos pasa a denominarse *Junta del Puerto de La Luz y de Las Palmas*. Finalmente, por aplicación de la vigente ley de puertos, en 1992 recibe el nombre de *Autoridad Portuaria de Las Palmas*.

En el siguiente apartado se realizará un ejercicio de análisis comparativo, en materia económica, financiera y contable, de los Reglamentos de Organización y Régimen de las Juntas de Obras de puertos de 1901 y 1903. Todo ello con la intención de desvelar la evolución del proceso de uniformar las actuaciones de la Junta por parte de la Administración Central a través de su Ministerio de Agricultura, Industria, Comercio y Obras Públicas.

3. Aspectos económicos, financieros y contables de la reglamentación general para la organización y régimen de las Juntas de Obras de Puertos

3.1. Real Decreto de 11 de enero de 1901

La Junta de Obras, dependiente directamente de la Dirección General de Obras Públicas¹³, nace con el objeto de administrar e invertir los recursos y fondos especiales de cada puerto. Por tal motivo ha de ejecutar las respectivas obras de mejora, conservación y reparación; y dirigir los servicios indispensables para la policía y el uso público. Asimismo, se le añade a la Junta, en el artículo 1 del Reglamento de 1901, una facultad novedosa al poder¹⁴ establecer y explotar otros servicios que colaboren en el progreso y desarrollo de la navegación y el tráfico marítimo, tales como: cargaderos especiales, diques de construcción y reparación, depósitos comerciales, etc.

En cuanto a la organización de la Junta de Obras¹⁵, sintetizada en el esquema 1, se compondrá de vocales natos y electivos. Serán vocales de derecho propio: el comandante de marina, el capitán del puerto, el ingeniero director de las obras y los representantes de las

¹² Anteriormente a esta Junta existió otra (Real Orden de 20 de abril de 1881) motivada por las obras de construcción del Muelle de la Luz. “Rematado éste y terminadas, como se ha dicho, las obras del muelle, fue disuelta por el Gobierno, la Junta de obras, entregando el muelle concluido al ingeniero jefe D. Juan de León y Castillo, [...]” (Tipografía, 1909, p. 53).

¹³ Al ser consideradas como una delegación de la Administración.

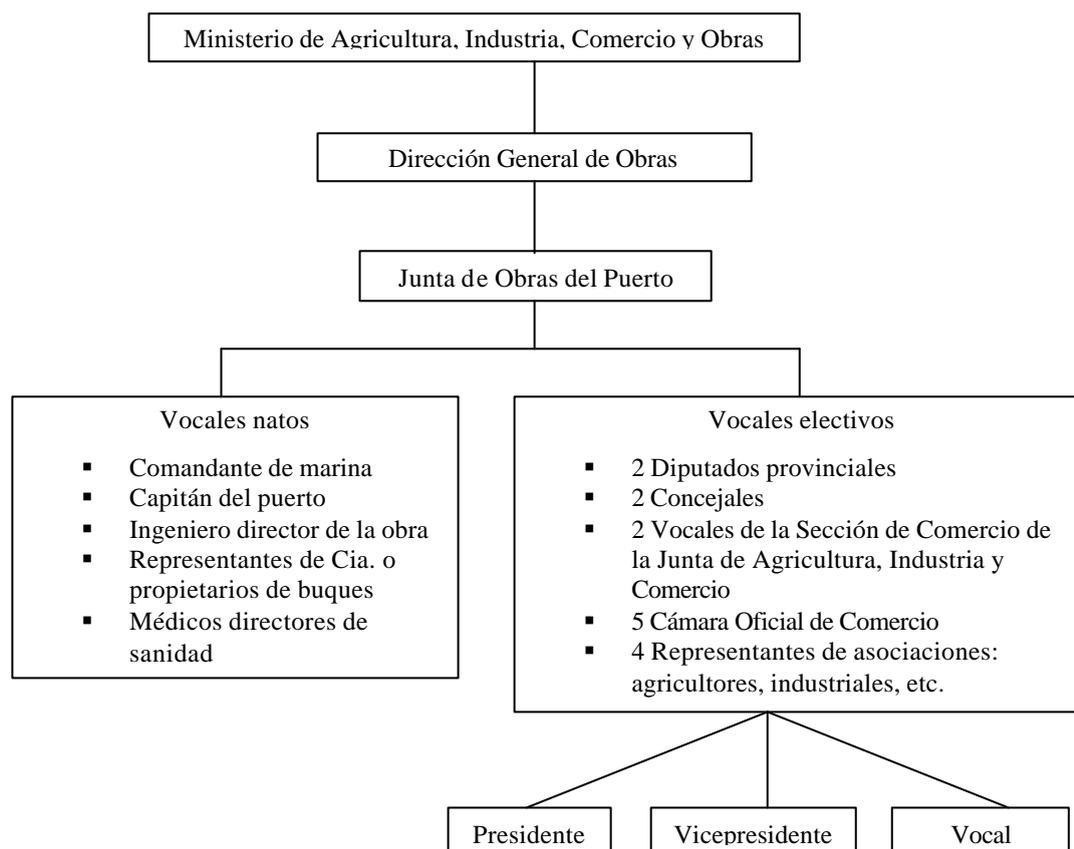
¹⁴ Previa autorización del Ministerio de Agricultura, Industria, Comercio y Obras Públicas.

¹⁵ En aplicación de los artículos del 3 al 9.

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

compañías o propietarios de buques que posean un tonelaje de registro superior a las 20.000 toneladas. También asistirán a las sesiones convocadas por las Juntas, por aplicación del artículo 7 del citado reglamento, los médicos directores de sanidad marítima siempre y cuando las Juntas de Obras se ocupen de los asuntos de higiene y sanidad de los puertos, en tal caso gozarán de la consideración de vocales y tendrán la voz y el voto restringido a los asuntos relativos a su especialidad.



Esquema 1: Composición de la Junta de obras del puerto (1901)

La composición de la Junta de procedencia electoral estará formada por: dos diputados provinciales, dos concejales, dos vocales de la sección de comercio de la Junta de Agricultura, Industria y Comercio, cinco individuos de la Cámara Oficial de Comercio¹⁶ –dos de ellos serán elegidos entre la clase de armadores o consignatarios- y representantes, con un tope de

¹⁶ En el artículo 5 se recoge la posibilidad de que el puerto en cuestión no haya establecido Cámara Oficial de Comercio, en tal caso serán vocales electivos cinco contribuyentes que reúnan las condiciones exigidas para pertenecer a la citada Cámara. Dichos contribuyentes deberán ser tres comerciantes o industriales y dos armadores o consignatarios.

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

cuatro miembros, de las asociaciones de agricultores, de industriales, de mineros exportadores, de la marina mercante y de la liga marítima española. Todos estos vocales electos gozan de un cargo -que es voluntario, honorífico, gratuito e incompatible con toda participación directa o indirecta en las obras que se realicen con fondos que administre la Junta- que finaliza cuando dejen de pertenecer a sus respectivas corporaciones, salvo los procedentes de la Cámara Oficial de Comercio y los representantes de las asociaciones de agricultores, de industriales, de mineros exportadores, de la marina mercante y de la liga marítima española que han de ser elegidos por periodos de cuatro años¹⁷ con posibilidad de su ratificación en el cargo (art. 9).

Asimismo, las figuras de Presidente, Vicepresidente y Vocal Interventor se elegirán entre los miembros electos de la Junta por un periodo de dos años, pudiendo volver a ser reelegidos.

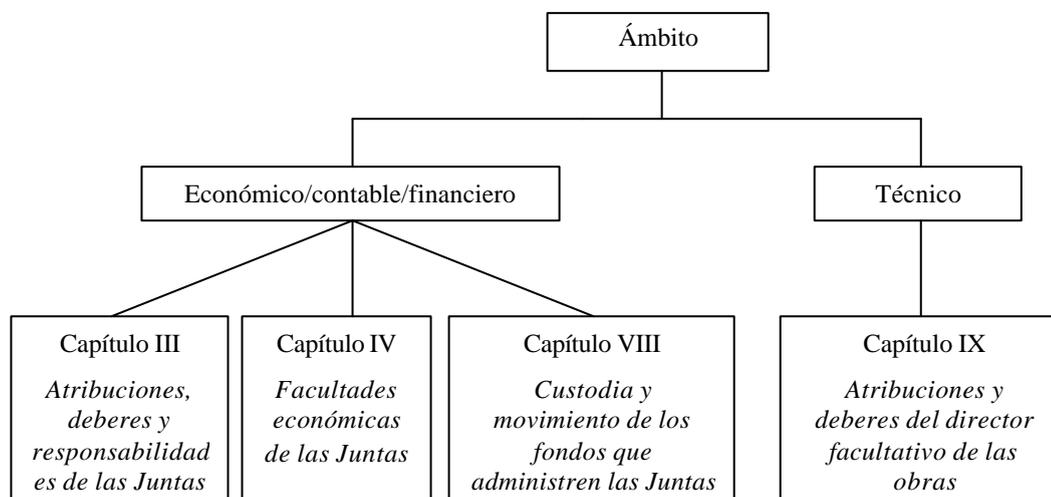
La composición de la Junta de Obras sufre una notoria reducción si se encuentra localizada la misma en un puerto perteneciente a una localidad que no sea capital de provincia, puesto que en ese caso, a tenor del artículo 4 del Reglamento, serán vocales natos: la autoridad local de marina y el ingeniero director de las obras y asesores electivos: dos concejales, cinco individuos de la Cámara Oficial de Comercio y un representante de las asociaciones de agricultores, de industriales, de mineros exportadores, de la marina mercante y de la liga marítima española. En el citado artículo 4 no se hace mención expresa entre los vocales por derecho propio ni a los representantes de las compañías o propietarios de buques, ni a los médicos directores de sanidad marítima, consideramos que en ambos casos de cumplirse los requisitos ya señalados en párrafos anteriores pasarían a engrosar la lista de miembros natos.

Por otra parte, el Reglamento de 1901, se detiene en el aspecto organizativo interno de estos órganos, no solamente por la composición de las Juntas, como se ha expuesto anteriormente, sino por la distinción de dos ámbitos perfectamente diferenciados en la citada organización: el ámbito económico, contable y financiero, por una parte y, por otra, el ámbito técnico.

¹⁷ Estos vocales cesarán en la Junta cuando dejen de pertenecer a las asociaciones que representan (art. 9).

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908



Esquema 2: Organización interna de la Junta de obras del puerto (1901)

El primero de ellos es desarrollado en los capítulos dedicados a: las atribuciones, deberes y responsabilidades de las Juntas (Capítulo III), las facultades económicas (Capítulo IV), y la custodia y movimiento de fondos administrados por las mismas (Capítulo VIII). El segundo ámbito hace referencia expresa a las atribuciones y deberes del Ingeniero Director de Obras (Capítulo IX), que asumirá la gestión de los asuntos técnicos del puerto y las competencias relacionadas con la ejecución de las obras y la explotación del puerto, todo ello bajo la inspección del Ingeniero jefe de la Provincia como delegado técnico del Ministerio (ver esquema 2).

En nuestro trabajo vamos a desarrollar el primero de los ámbitos señalados, con el fin de plasmar la organización administrativa y destacar las particularidades contables y financieras de las Juntas de Puertos, poniendo de relieve las funciones asignadas al Secretario-Contador, responsable de la contabilidad y de la gestión económica de la Junta y Depositario-Pagador, figuras clave, entre otros cargos intervinientes, al constituir nuestro principal objetivo.

En este sentido, la obtención de recursos necesarios para la ejecución de las obras en los puertos es uno de los temas más relevantes que llevó al Estado a encargarse de la construcción de los puertos de interés general, como ya se reseñó anteriormente, y sufragar los gastos. Las Juntas de Puertos fueron la pieza principal para llevar a cabo estas obras, mediante una detallada organización y atribución de funciones desarrolladas en el Reglamento de 1901.

Entre las funciones designadas a las Juntas de puertos distinguimos las atribuciones referidas al personal administrativo, así debería organizar el servicio económico administrativo y dotar éste y el técnico, fijando los sueldos del personal respectivo y las funciones más estrictamente económico-contables, como fueron: formular en el mes de Noviembre de cada año el plan económico de las obras de nueva construcción que deban ser ejecutadas en el año inmediato; informar y enviar cada tres años al Ministerio los

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

presupuestos anuales de las obras de conservación y explotación de los servicios del puerto; examinar y aprobar, previa propuesta del Director de la obra, las cuentas mensuales de gastos y servicios de la obra, y acordar el pago inmediato sin demoras injustificadas; y presentar para su aprobación las cuentas generales de la administración del ejercicio anterior en los cuatro primeros meses de cada año económico (Capítulo III, art. 17).

Estas funciones nos muestran un claro y exhaustivo control de las actuaciones de la Junta por parte del Estado en materia contable, a través de la presentación de planes económicos, presupuestos anuales y cuentas de periodicidad mensual y anual, que le permitirían obtener una información valiosa sobre la situación económica, actual y futura de los puertos.

También se le asignaron a la Junta notorias facultades económicas, que se encontraban vinculadas con la necesaria percepción de recursos para la financiación de las obras portuarias, tales como la intervención en la recaudación de los arbitrios y la posibilidad de emitir empréstitos¹⁸, previa autorización del Ministerio de Agricultura, Industria, Comercio y Obras públicas.

A pesar de la autoridad competente de la Junta, hemos de indicar que fue el Gobernador de los servicios dependientes del Ministerio de Agricultura, Industria, Comercio y Obras públicas, quien ejerció una vigilancia administrativa en la misma (Capítulo I, art. 10).

El cargo de Secretario-Contador en la Junta es objeto de un capítulo específico en este Reglamento, donde se detallan sus atribuciones y deberes, a la par que también interviene en otras operaciones financieras en estrecha relación con el Presidente y Vocal-Interventor de la Junta, como son la custodia y los movimientos de los fondos que administran las Juntas. Por su parte, el Depositario-Pagador ejercerá las funciones propias de su cargo bajo las órdenes del Secretario-Contador.

Las funciones desempeñadas por el Secretario-Contador podríamos agruparlas en dos categorías: las referidas al personal y las administrativo-contables. En el primer grupo se encuentran, entre otras, el deber de exigir a los empleados el cumplimiento de sus deberes. En el segundo grupo, a su vez, distinguimos las actuaciones propias de un Secretario, como son: asistir a las sesiones de la Junta, redactar las actas, redactar las comunicaciones y expedir las certificaciones que acuerde la Junta. Y, por otra parte, diferenciamos las atribuciones y deberes propios de la figura del Contador, como son: firmar los libramientos de pago y los cargaremes de ingreso; llevar los libros de contabilidad general y los auxiliares que a su propuesta acuerde la Junta; asistir a los arqueos y al examen y comprobación de libros; custodiar los libros y conservar en buen orden el archivo de la Junta y los documentos en tramitación; formar y presentar mensualmente la cuenta de gastos de personal y material de oficinas administrativas; y formar y presentar las cuentas generales de gastos e ingresos de cada año económico, con los debidos justificantes, para ser presentada a la Superioridad.

No cabe duda, que el considerable volumen de caudales con el que se opera en las obras portuarias, ocasionó la emisión de normativa que facilitara el control de los mismos, como es la custodia y movimiento de fondos que administraban las Juntas, desarrollado en el

¹⁸ Los títulos se emitían mediante pública licitación, cobrándose los intereses y amortización con arreglo a un cuadro aprobado por la Superioridad (Capítulo IV, art. 23).

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

Capítulo VIII. En este sentido, la vigilancia del movimiento de fondos producido por los ingresos y los pagos que tienen lugar diariamente, consecuencia de la recaudación y las necesidades de las obras y servicios, originó la apertura de cuentas corrientes en las sucursales del Banco de España para atender los pagos mensuales. Estas cuentas debían figurar a nombre de las Juntas y para proceder a las autorizaciones oportunas de entrada y salida de caudales, la sucursal dispondría de las firmas del Presidente, Vocal-Interventor y Secretario-Contador.

En el proceso de homogenización de las competencias de la Junta, el Reglamento adicionó, además, otras medidas concretas relativas a las siguientes operaciones: autorizaciones para efectuar pagos, ingreso de fondos en las cuentas corrientes de las sucursales del Banco; desembolsos por atenciones de las obras y del personal; la manera de retirar cantidades de las cuentas corrientes; las operaciones de entrada y salida de fondos que se realicen en las Cajas de Depósito; la recaudación de arbitrios especiales que administran las Juntas; las sumas percibidas en las Aduanas y las exacciones que se hagan directamente a los contribuyentes en las oficinas recaudadoras.

De todas estas operaciones vamos a analizar aquellas que consideramos más relevantes en la organización administrativa-contable de las Juntas de Obras. Así, los pagos que se acordaban en la Junta, a través de las cuentas corrientes de las sucursales del Banco de España, estaban condicionados a los saldos existentes en las mismas, de tal forma que, “si la cantidad disponible en esta cuenta fuera sensiblemente mayor que el importe de los pagos que proceda autorizar, la Junta acordará llevar a la reserva de la Caja de Depósitos la suma que prudencialmente juzgue conveniente, en vista de las probabilidades de ingresos inmediatos en la cuenta y de las atenciones de abono urgente y de probable presentación que se hayan de satisfacer en suspenso y con libramientos a justificar” (art. 39). Por el contrario, si el saldo disponible en la cuenta del Banco fuera menor que el importe de los pagos la Junta procederá a ingresar la cantidad necesaria de los fondos existentes en la reserva de la Caja de Depósitos para atender los citados pagos.

Respecto a los ingresos de fondos en las cuentas corrientes del Banco de España será el Depositario-Pagador quien los realizará, bajo la tutela siempre del Presidente de la Junta y del Secretario-Contador, además del Vocal-Interventor para las correspondientes firmas de “intervine”, “tomé razón” y “enterado” en el talón resguardo, que quedará en poder del Depositario-Pagador como documento de descargo¹⁹. Por su parte, la retirada de fondos de las cuentas corrientes con objeto de realizar pagos en numerario en la Caja del Depositario-Pagador, el Presidente y el Secretario-Contador extenderán, con el “intervine” del Vocal Interventor, el correspondiente “cargareme” a nombre del Depositario-Pagador, el cual firmará en el documento el “recibí” contra la entrega de un cheque de igual importe.

Las operaciones de recaudación de arbitrios especiales que administraban las Juntas se llevaba por una oficina especial dependiente de las mismas y a través del Cobrador. En cambio, cuando se trataba de arbitrios relacionados con las Aduanas era este ente quien se encargaba de la recaudación directa de los contribuyentes, operación que era intervenida por una representación de la Junta que recaía en el Interventor-Recaudador. Ambas figuras, Cobrador e Interventor-Recaudador debían dar fianzas por la cuantía que acuerde la Junta.

¹⁹ Sólo en el caso de que contenga las tres notas citadas.

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

Para el caso de las Aduanas, éstas debían entregar diariamente a los Interventores-Recaudadores de las Juntas una relación detallada y formulada en hojas talonarias, de la recaudación y el importe total. También, diariamente, el Interventor-Recaudador debía realizar un ingreso en la cuenta corriente de la Junta y entregar al Secretario-Contador la relación de la recaudación y el talón resguardo del ingreso en el Banco, en el cual el Secretario pondría la fecha y la nota de “tomé razón”. Los resguardos quedaban en poder del Interventor-Recaudador hasta que se practicaba la liquidación mensual, que se hacía por el Vocal Interventor y el Secretario-Contador. Estas liquidaciones daban lugar a asientos definitivos en la Contabilidad y en la Intervención.

Si la recaudación de arbitrios se realizaba por la oficina especial recaudadora dependiente de la Junta, el procedimiento era similar pero con la variante de las figuras que intervienen, puesto que la relación detallada de la recaudación le correspondía al jefe de la oficina recaudadora y el ingreso en la cuenta corriente de la Junta al Cobrador.

Una mención especial a los libros de contabilidad es recogida en el Reglamento que nos atañe, en este sentido se declaraba que “las Juntas de obras de puertos llevarán, [...], los libros de contabilidad necesarios para el registro y anotación de las operaciones que efectúen con los fondos que administren. Estos libros serán los siguientes: Diario, Mayor y Caja de la Contabilidad general; de Intervención general; de Caja especial de la Depositaria-pagaduría, y los de Recaudación, en que deberán constar todos los detalles de cada exacción” (art. 48).

Se observa en esta normativa la existencia de una contabilidad general diferenciada de la contabilidad llevada por la intervención y de los registros contables llevados por la Depositaria y los de Recaudación de arbitrios. No obstante, debía existir una relación y consecuente correspondencia entre todas las anotaciones contables, por lo que se desprende del análisis que venimos realizando del procedimiento indicado por el Reglamento para la adecuada organización económica-contable-financiera.

También estaba previsto en el Reglamento el correspondiente ejercicio de auditoría. Al menos, una vez al mes se efectuaba el balance de fondos, e incluso en más ocasiones si era solicitado por dos Vocales de la Junta. Asimismo, se procedía al examen y comprobación de los libros y de los saldos existentes, tanto en la Caja de Depósitos como en la cuenta corriente de la sucursal del Banco, además de practicar el arqueo de la Caja de la Depositaria-pagaduría. Las citadas comprobaciones, exámenes y arqueos se debían hacer por el Presidente, el Vocal-Interventor y por dos Vocales más, con asistencia del Secretario-Contador, levantándose acta del resultado en un libro destinado para ello, foliado y rubricado por el Presidente.

3.2. Real Decreto de 17 de julio de 1903

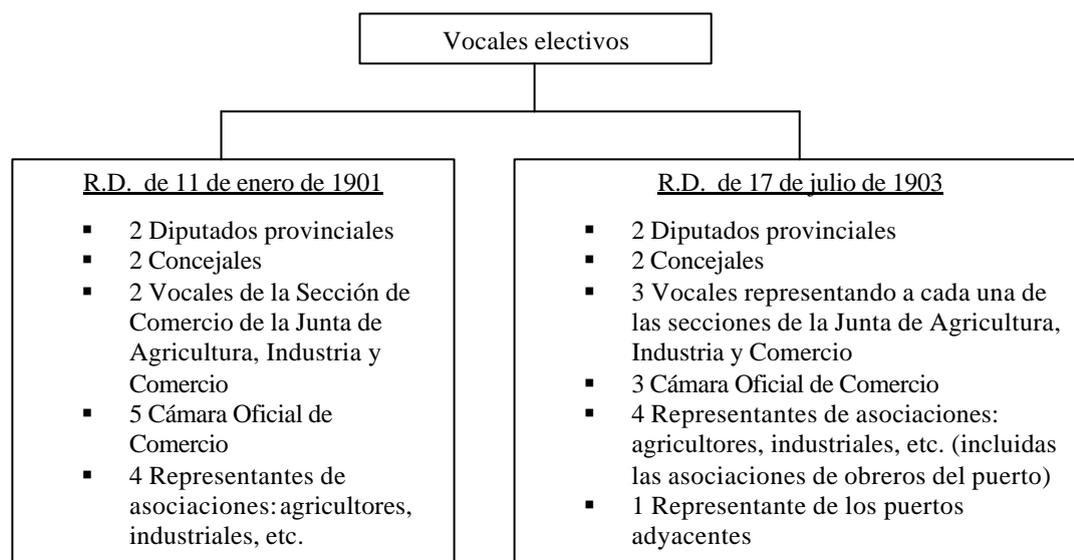
Una vez analizados los aspectos relativos a la composición y organización de la Junta de Obras del Puerto contenidos en el Reglamento de 1901, analizamos los cambios más relevantes que modificaron el citado Reglamento y dieron lugar a una nueva normativa contenida en el Reglamento General para la organización y régimen de las Juntas de Obras de puertos de 1903. En general, las principales causas que ocasionaron estas modificaciones son: la falta de claridad y precisión en las bases fundamentales de la anterior regulación, lo cual

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

motivó recelos por la supuesta tendencia absorbente y centralizadora de la Administración y conflictos de atribuciones en los servicios (Exposición de motivos del Reglamento de 1903).

En cuanto a los aspectos organizativos de las Juntas por aplicación del Reglamento General de 1903, hemos de indicar que permanece vigente la distinción entre vocales natos y electivos, manteniendo inalterable la composición de los primeros. Sin embargo, la estructura de los miembros de la junta por elección sufre unas ligeras modificaciones que pueden resumirse en: disminución de los representantes de la Cámara Oficial de Comercio (al pasar de cinco en el anterior Reglamento a tres), aumento del número de vocales procedentes de la Junta de Agricultura, Industria y Comercio (con la nueva legislación se pretende que exista un delegado de cada una de las secciones, al contrario del anterior Reglamento que sólo permitía dos representantes exclusivamente de la sección de Comercio), también se amplía el número de asociaciones representadas al incluir un vocal que personifique a las asociaciones de obreros del puerto²⁰ (manteniéndose el máximo de cuatro vocales) y finalmente, se incluye un nuevo miembro electo elegido entre los Ayuntamientos de los puertos adyacentes²¹ que estén al cargo de la Junta de obras²².



Esquema 3: Comparación entre los miembros electos de la Junta de obras del puerto (1901/1903)

²⁰ De esta forma se generaliza una medida ya adoptada por la Junta del puerto de Valencia (Exposición de motivos del Reglamento General para la organización y régimen de las Juntas de Obras de puertos de 1903).

²¹ Se entiende por puerto adyacente aquel que esté situado a menos de 25 kilómetros del puerto principal.

²² En la redacción de este novedoso artículo se incluye la posibilidad de que existan más de dos puertos agregados, en tal caso los delegados de los mismos se turnarán en el cargo de vocal y representarán a todos los puertos adyacentes.

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

A modo de reflexión, hemos de señalar que con los cambios en la composición de los miembros electos de la Junta se intenta que estén representados todos los estamentos relacionados con la actividad portuaria, al incluir un representante de las asociaciones de obreros del puerto y a un delegado de cada puerto dependiente de la Junta de obras en cuestión.

Asimismo, con el objetivo de evitar cambios bruscos en la composición de los vocales electos y de esta forma conseguir una continuidad en la trayectoria de la Junta se legisla que las designaciones de los miembros se realice en momentos distintos y de esta forma la renovación sólo afecte a una minoría (art. 11). Ahora bien, se sigue manteniendo el plazo de desempeño del cargo en cuatro años y la posibilidad de ser reelegidos.

Si se trata de un puerto situado en una localidad no capitalina, la composición de la Junta de Obras también varía cualitativamente en sus componentes electivos al disminuir el número de vocales proveniente de la Cámara Oficial de Comercio (de cinco a tres) y aumentar en la misma cuantía los representantes de asociaciones de agricultores, de industriales, de mineros exportadores, de la marina mercante, de la liga marítima española y de los obreros del puerto (al pasar de 1 a tres).

Otra novedosa aportación del Reglamento de 1903 es el intento de agilizar las labores administrativas de la Junta mediante la creación de una Comisión Ejecutiva (art. 12) con el objeto de atender los asuntos urgentes o de escasa importancia. Dicha entidad estaba formada por: el presidente, el vicepresidente, el interventor y los vocales natos, dedicando el Reglamento el Capítulo VI²³ a las “Atribuciones y deberes de la Comisión Ejecutiva”, de entre las que resaltamos: la capacitación de éste órgano para nombrar al personal administrativo y al facultativo de plantilla²⁴, la preparación de toda la documentación – antecedentes e informes- que considere necesaria de los temas a tratar en la Junta y la propuesta de acuerdos a tomar sobre los mismos, y la ejecución rápida y exacta de las decisiones tomadas en la Junta. Del análisis de las funciones imputadas a la Comisión Ejecutiva, podemos indicar que gran parte son una reasignación de los cometidos asignados al Presidente en el anterior Reglamento, figura que obviamente encuentra mermadas sus atribuciones y deberes en el Reglamento de 1903.

En las atribuciones de las Juntas se aprecian algunos cambios sustanciales en torno a los nombramientos de las figuras de Secretario-Contador y Depositario-Pagador, cuestión que no había sido tratada en el Reglamento de 1901, por ello en la Exposición del Reglamento de 1903 se reconoce que se han precisado términos vagos y dudosos de algunos artículos, así le corresponderá a la Junta proponer el cargo de Secretario-Contador, que será nombrado por el Ministerio de Agricultura, Industria, Comercio y Obras Públicas, previo concurso público; y nombrar el cargo de Depositario-Pagador (arts. 16 y 22).

Respecto a la periodicidad de la información que la Junta debía dar al Ministerio sobre los presupuestos anuales de las obras de conservación y de explotación de los servicios del

²³ Por tal motivo, en el capítulo siguiente dedicado a las atribuciones y deberes, entre otros, del presidente se encuentran mermadas las funciones del mismo al ser reasignadas a la nueva figura creada: la Comisión Ejecutiva.

²⁴ A propuesta del Ingeniero Director.

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

puerto, ahora debe ser anual (art. 22, 2º). Consideramos que este cambio es positivo, dado que con el Reglamento anterior la información se daba cada tres años, lo que debía ocasionar ciertos perjuicios al no disponer de unos datos actuales, oportunos y necesarios en cada ejercicio económico.

El procedimiento de recaudación de los fondos administrados por la Junta y procedentes de los arbitrios recaudados por las Aduanas experimentan algunas alteraciones, es decir, le correspondería a los Ministerios de Hacienda y de Agricultura, Industria, Comercio y Obras Públicas determinar para cada puerto la forma y modo de realizar esta operación, así como el personal de Intervención y auxiliar que debía facilitar la Junta. Este cambio entendemos que podría deberse al interés de la Administración por establecer una normativa delimitada en atención a las peculiaridades de cada puerto, haciendo además participe a otro Ministerio como es el de Hacienda, toda vez que se trataba de la recaudación de arbitrios.

En materia contable hemos de destacar que este Reglamento de 1903 recoge la obligatoriedad de llevar un nuevo libro auxiliar por el Secretario-Contador. En el citado libro deberían anotarse los presupuestos aprobados para todas las obras y servicios y las cantidades libradas con cargo a los mismos, con el objetivo de verificar con mayor facilidad que no se ha producido un exceso sobre los créditos autorizados. También se le confiere una mayor responsabilidad personal toda vez que, se verá comprometido ante cualquier pago que autorice fuera de los presupuestos aprobados.

Analizados ambas reglamentaciones para las Juntas de Obras de puertos se podría afirmar que las modificaciones introducidas por el Reglamento de 1903 en cuanto a la composición y la organización económica, financiera y contable de las mismas fueron exiguas y concretas, pero no por ello carentes de importancia. Las citadas innovaciones se centraron, por una parte en la ampliación de la composición de la Junta para dar entrada a todas las personas implicadas en la actividad portuaria. Y, por otra, en algunos aspectos relacionados con las competencias de la Junta como fueron proponer los cargos de Secretario-Contador y Depositario-Pagador; la elaboración anual de los presupuestos de las obras del puerto; y el procedimiento de recaudación de los arbitrios por las Aduanas, que pasaría a ser establecido por los Ministerios de Hacienda y de Agricultura, Industria, Comercio y Obras Públicas en función de las características específicas del puerto. Finalmente, con la intención de conseguir una mayor planificación, control de los presupuestos y seguimiento en la aplicación de los mismos se introduce la obligatoriedad de llevar un nuevo libro contable auxiliar.

En el siguiente apartado se procederá al análisis del primer *Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas* para los años 1907 a 1908. En primer lugar se realizará una descripción del método contable aplicado, para a continuación estudiar las anotaciones contables efectuadas en el mismo, todo ello teniendo en cuenta el marco legal vigente, referido anteriormente, para el periodo considerado.

4. El primer Libro Diario de la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas

4.1. Método contable aplicado

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

Las actividades de registro contable son tan antiguas como la propia humanidad. En este sentido, Hernández Esteve (2002, p. 1) señala “desde que el hombre es hombre, y aún 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.”

A lo largo del tiempo se observa que estas anotaciones contables estaban orientadas en algunas situaciones a la rendición de cuentas a terceros y en otras, además, al seguimiento de la evolución de las actividades económicas desarrolladas por el propio ente, público o privado. Consecuencia de ello es la existencia de dos sistemas diferentes de registro contable con sus propias características, como son el método de Cargo y Data y el método de la partida doble, respectivamente.

En nuestro caso en concreto, nos vamos a centrar en el método de la partida doble²⁵ dado que del análisis que se está llevando a cabo del *Libro Diario de la Junta de Obras* correspondiente al periodo de 1907-1908 se desprende la aplicación del citado procedimiento, toda vez que se verifica el cumplimiento de la característica básica²⁶ del mismo, la doble anotación tanto en el Libro Diario como en el Mayor.

Por otra parte se ha de considerar que estamos analizando la contabilidad de un organismo público, cuyos objetivos, obviamente, son diferentes a los de una empresa privada, circunstancia que influirá en el desarrollo del propio método contable. En este sentido, se hace necesaria la elaboración y aprobación de un presupuesto anual y la creación de cuentas específicas como: *Subvención del Estado, Arbitrio y Liquidaciones*, entre otras.

En el artículo 58, capítulo IX *Custodia y movimiento de los fondos que administren las Juntas*, del Reglamento General de 1903, se indica lo siguiente:

Las Juntas de obras de puertos llevarán en la forma prevenida por las leyes, los libros de contabilidad necesarios para el registro y anotación de las operaciones que efectúen con los fondos que administren. Estos libros serán los siguientes: Diario, Mayor y Caja de la Contabilidad general; de Intervención general; de Caja especial de la Depositaria Pagaduría, y los de Recaudación, en que deberán constar todos los detalle de cada exacción.

El Secretario Contador llevará además un libro auxiliar en que se anoten los presupuestos aprobados para todas las obras y servicios y las cantidades libradas con cargo a los mismos, a fin de comprobar fácilmente que no se han excedido los créditos autorizados.

²⁵ Método aplicado “para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda castellana, en lo que supone el primer caso en la historia de aplicación de la partida doble en la contabilidad pública de un gran Estado” (Hernández Esteve, 1996, p.78). También pueden consultarse al respecto los trabajos: Hernández Esteve (1986 y 2007).

²⁶ Autores como Raimond de Roover (1937, pp. 270.271) exponen otras particularidades que también caracterizan al método de la partida doble: igualdad en el montante del crédito y del debito, homogeneidad en la unidad monetaria utilizada, etc.

Como se puede observar en el citado artículo no se detalla de forma explícita el método contable a aplicar sino que señala los libros a utilizar, el procedimiento a seguir en las anotaciones contables que se registran en los mismos y las relaciones entre ellos. También se desprende del mismo, la necesidad de elaborar distintas contabilidades: una contabilidad general, una contabilidad de intervención, una contabilidad específica para la pagaduría-depositaria y una contabilidad recaudatoria. Estas exigencias producirán la apertura de distintos libros contables y la correspondiente correlación entre las diferentes contabilidades. Por tanto, queda implícita la aplicación del método de la partida doble con el cual se logra, como señala Hernández Esteve (1982, p.7) “un sistema integrado, redondo, cerrado en sí mismo, donde no se deja al margen, fuera de juego, ninguna anotación, cuenta, ni apunte”.

4.2. Descripción del Libro Diario

El *Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas*²⁷ se presenta encuadernado, con tapas rígidas y en la portada figura impresa la palabra Diario y los años 1907 y 1915. Se trata de un libro de gran tamaño del cual destacamos su buen estado de conservación, cumpliéndose así una de las funciones atribuidas al Secretario Contador: *Custodiar los libros y conservar en buen orden el archivo de la Junta y los documentos en tramitación ...*” (art. 11, capítulo VIII, del Reglamento de 1903).

En la primera página se refleja la legalización del libro por parte del Organismo público correspondiente que en este caso, tal y como figura en la misma, era la Delegación Especial del Gobierno de S.M. en Gran Canaria, Lanzarote y Fuerteventura. La autenticidad del mismo se manifiesta con el siguiente texto:

Libro Diario para la contabilidad de la Junta de Obras de los Puertos de la Luz y Las Palmas. Consta de cuatrocientos ochenta folios sellados por esta Delegación del Gobierno y rubricados por mí en consonancia con lo dispuesto en R.O. de 17 de Febrero de 1906, reproducida en 23 de Mayo de dicho año.
Las Palmas Abril 18 de 1907

No solamente estaban todas las páginas selladas sino también numeradas en los extremos superiores de ambas páginas, par e impar. Asimismo, no se encuentran tachaduras ni hojas o espacios en blanco, todo ello con la intención de que no se pudieran ni incluir ni sustituir folios, por una parte y por otra no se añadiesen ni anulasen anotaciones. Estos procedimientos a seguir en la forma de registrar las anotaciones contables derivan de la validez de los mismos como documentos legales.

Ambas páginas, par e impar, se dividen en cuatro columnas de distinta extensión, en la de la izquierda se indica la referencia a las páginas del *Libro Mayor* donde se encuentra tanto la cuenta que se carga como la cuenta que se abona, separados ambos números por una línea horizontal, el dígito superior se corresponde con la cuenta que se carga y el inferior con la que se abona. Como puede verse en la Figura 1, se ha cargado la cuenta *Depositaria* que se

²⁷ AHPLP, Libro Diario 1907-1915, A/36.7.1, Libros de registro (1907-1990), División financiera: Contabilidad, Autoridad Portuaria de Las Palmas.

encuentra en la página 8 del *Libro Mayor* y se ha abonado la cuenta *Subvención del Estado* ubicada en el *Libro Mayor* en la página 1.

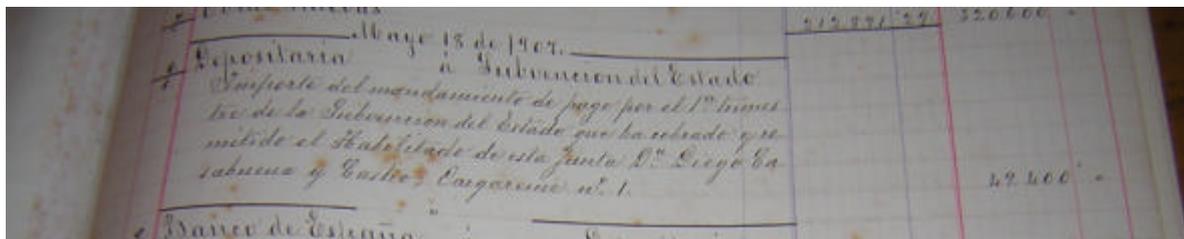
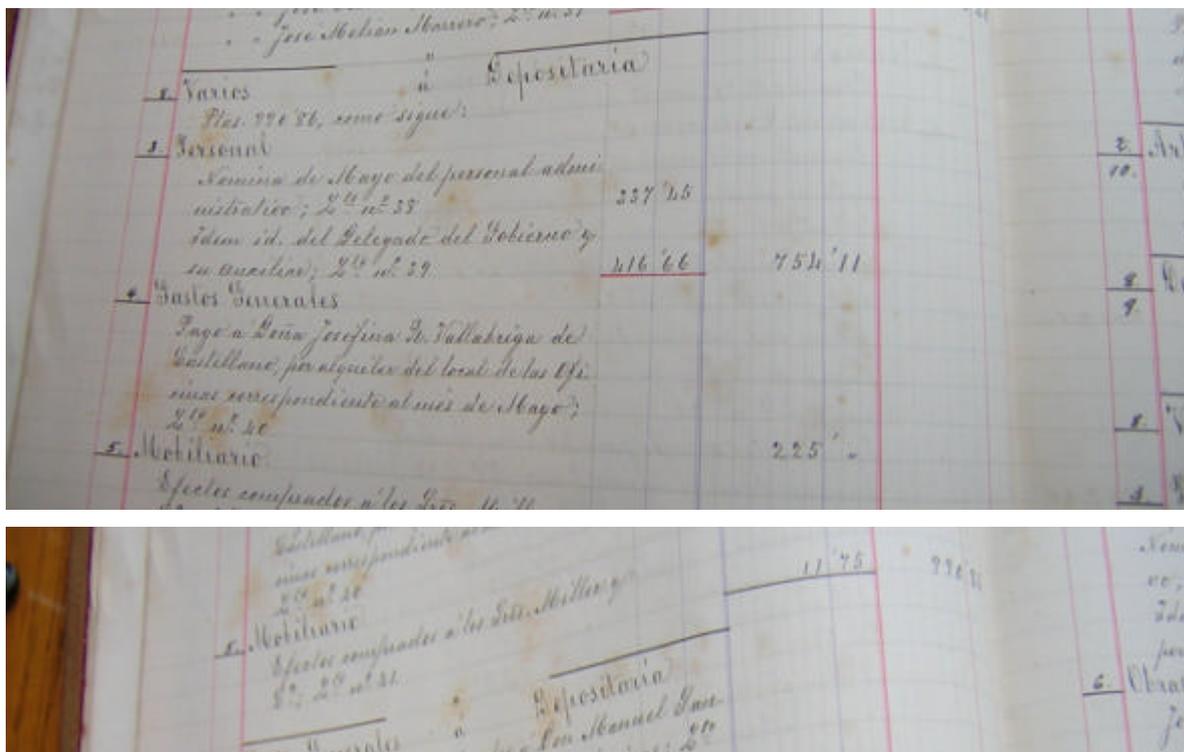


Figura 1. Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1915 (p. 1)

No obstante, se observa que si son varias las cuentas que se cargan, no figura el dígito inferior referido al Mayor de la cuenta abonada, sino que se utiliza la parte superior de la línea horizontal, tanto para indicar la cuenta abonada, como el posterior desglose de las distintas cuentas cargadas²⁸. En la Figura 2 se muestra un asiento donde se indica en la parte superior de la línea horizontal la página del Libro Mayor correspondiente a la cuenta abonada, *Depositaría*, y se carga al concepto *Varios* el cual se desglosa en diferentes cuentas donde también se indica, en la parte superior de la línea horizontal, la referencia al *Libro Mayor* donde se encuentra la cuenta correspondiente.



²⁸ Igual tratamiento se da para el caso de ser varias las cuentas que se abonan (Figura 4).

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

Figura 2. Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1915 (p. 4)

La siguiente columna se corresponde con el cuerpo principal del asiento en el cual se registra, cronológicamente²⁹, el hecho económico en cuestión. En cada anotación contable se cargan y abonan las cuentas afectadas, práctica habitual del método contable aplicado, con una breve explicación de la transacción reflejada. Tal y como se aprecia en la Figura 1, se detalla la operación que consiste en la subvención del Estado recibida trimestralmente por la Junta de Obras. En la Figura 2 se observa, además, la necesidad de crear una subcolumna dentro del cuerpo central, en la parte derecha, para indicar las sumas parciales que recoge cada una de las cuentas desglosadas. Por ejemplo el desglose realizado de la cuenta *Personal* en las diferentes nóminas (personal administrativo, delegado del gobierno y auxiliar del mismo).

Por su parte, la tercera columna se utiliza exclusivamente cuando se cargan varias cuentas, anotándose en la misma la cuantía total de cada una de ellas, a modo de ejemplo en la Figura 2 el total de la cuenta *Personal* asciende a 754,11 pesetas.

Finalmente, por cada asiento realizado se anota en la cuarta columna el total del importe de la cuenta o cuentas cargadas y la cuenta abonada (Figuras 1 y 2).

Una vez descrito el procedimiento seguido en el registro de las anotaciones contables y detallada la estructura del *Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas*, corresponde, a continuación, analizar la información registrada en el citado libro a través del estudio de la naturaleza de las operaciones realizadas y sus implicaciones, la financiación obtenida y la generada por el propio puerto, así como los diversos gastos que ocasionaba la actividad portuaria.

4.3. Análisis del Libro Diario: presupuesto y operaciones económicas

Como ya se ha referido, por aplicación del Reglamento de 1903 se autoriza la creación de las Juntas de Obras portuarias, hecho que se materializa para los Puertos de La Luz y Las Palmas con la Real Orden del Ministerio de Agricultura, Industria, Comercio y Obras Públicas dada el 16 de junio de 1905 autorizando su creación³⁰. Ahora bien, no estuvo legalmente constituida hasta casi dieciocho meses después, por Real Orden de 8 de diciembre de 1906³¹. A pesar de estar constituida la Junta desde junio de 1905 no se realizó ninguna anotación contable, como así consta en el *Libro Diario*, hasta el 19 de abril de 1907, circunstancia que probablemente encuentra su justificación en la falta de legalidad de la misma, y en el tiempo que hubo de esperar tanto, para su constitución definitiva como, para la aprobación del primer presupuesto, hecho este último que tuvo lugar el 4 de abril de 1907.

²⁹ En la primera anotación contable de cada mes se indica la fecha completa: mes, día y año (Figura 1). En los sucesivos registros del mes sólo aparece el día, e incluso si se producen varios registros en un mismo día se indica en la línea del asiento con comillas (Figura 2).

³⁰ “La primera sesión de esta Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas tuvo lugar el día 7 de diciembre de 1905, bajo la presidencia del delegado del Gobierno S.M. don Salvador Alvarez de Sotomayor, y en esta primera sesión se verificó la elección de cargos de la Junta Ejecutiva, [...]” (Ferrera, 1988, p.76).

³¹ Esta circunstancia ocasionó la reelección de todos los cargos de la citada Junta de Obras. Puede consultarse la obra de Tipografía del “DIARIO” (1909).

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

Por tanto, la primera anotación contable en el *Libro Diario* se corresponde con el presupuesto de ingresos y gastos aprobado para el año 1907 por Real Orden del 4 de abril del mismo año. En la exposición de motivos del Reglamento de 1903 se indicaba que los ingresos procedían de la recaudación de arbitrios sobre la navegación y el tráfico marítimo, de subvenciones estatales, provinciales o municipales y donativos de particulares. Respecto a la cuantía de la subvención anual con la que el Estado dota a las Juntas de Obras estaba en función de los arbitrios aprobados por el Ministerio de Agricultura, Industria, Comercio y Obras Públicas, toda vez que la citada subvención estatal constituía un auxilio, y por tanto venía a suplir aquellas necesidades monetarias que la Junta de Obras no podía cubrir con los fondos procedentes de los arbitrios. Estos arbitrios, como se ha indicado con anterioridad, estaban regulados en el Reglamento de 1903 de forma exhaustiva, pues constituía una de las facultades económicas de la Junta de Obras, al asignar a la misma no solo la recaudación sino la potestad de proponer al Ministerio correspondiente las modificaciones que juzgase oportunas en los arbitrios. Y también el citado Reglamento dedica un capítulo a la custodia y movimiento de fondos que administra la Junta de Obras (Capítulo IX), expuesto en el epígrafe anterior.

En concreto, para la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas³² el Rey dispuso, a través del citado Ministerio, que a la vez que se creaba la Junta de Obras se propusiese y sometiese a la aprobación del Ministerio los arbitrios que debían establecerse, y una vez aprobados los mismos “el Gobierno fijará la subvención anual con que el Estado haya de auxiliar dichas obras y servicios y nombrará al ingeniero director de las mismas”.

Respecto a los gastos, estaban relacionados, principalmente, con las funciones atribuidas a la Junta de Obras, como la conservación y mantenimiento del puerto, obras de ampliación y mejoras y los correspondientes gastos de personal, entre otras.

En la figura 3 se puede ver que el presupuesto anual para 1907 ascendió a 320.600 pesetas. Los fondos procedentes de la subvención estatal conformaron cerca del 62% del total de ingresos. Por su parte, los ingresos procedentes de la recaudación de arbitrios se nutrieron, principalmente, de “producto de transportes” (66%) y con una menor incidencia los derivados de: “amarrajes a boyas”, “ocupación de superficie” y “atraques a los muelles”, respectivamente.

³² Datos tomados de la carta enviada por el Gobernador, Saenz Marquina, al Alcalde de Las Palmas de Gran Canaria, el 18 de julio de 1905. (AHPLP, León y Castillo, Juan De. Ingeniero (1852-1916), Registro 186).

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

Mes de Abril, 19 de 1907.			
Ingresos		Gastos	
Importe del presupuesto de ingresos y gastos para el año de 1907, aprobado por Real Orden fecha 14 del actual, como sigue:			
<u>Ingresos</u>			
1 Subvención del Estado deducido el impuesto de pagos		197.600	•
2 Arbitrios			
Producto de transportes	31.000	•	
Amarrages a boyas	20.000	•	
Abagues a los muelles	8.000	•	
Reparación de superficie	14.000	•	
		123.000	•
		320.600	•
<u>Gastos</u>			
1 Personal			
Administrativo	18.550	•	
Facultativo	25.500	•	
Suspensión del Gobierno	6.500	•	
		50.550	•
4 Gastos Generales		11.700	•
5 Mobiliario		6.000	•
6 Obras de Conservación		39.433	71
7 Obras Nuevas		212.891	29
		320.600	•

Figura 3. Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1915 (p. 1)

En cuanto a los gastos, son significativos los dedicados a las obras, tanto de conservación como de obra nueva, al destinarse cerca del 79% del presupuesto total. No obstante, la partida más relevante es la de “obras nuevas”, pues constituyen un 66% del citado presupuesto. Esta circunstancia se explica por el elevado coste de las infraestructuras portuarias, y la importancia de las mismas requería, tal y como se ha señalado anteriormente, de un plan económico que debía presentarse en el mes de noviembre de cada año y ser formulado por la Junta de Obras (Artículo 22.3, Reglamento de 1903).

Dentro de los gastos de mano de obra destacan la cuantía destinada al personal facultativo (50% de la citada partida) y al personal administrativo (37%). Es obvio que la incidencia total de estos gastos en el presupuesto (16%) es bastante inferior a los gastos de obras y conservación, por lo ya referido anteriormente en torno a la cuantía elevada de estas infraestructuras portuarias y la necesidad del personal que las lleva a cabo. También en este caso, la Junta de Obras tenía el deber de proponer a los trabajadores que formarían parte de la plantilla (administrativos y facultativos) y sus sueldos, previa consulta al ingeniero director de las obras respecto al personal facultativo. Ambas plantillas necesitaban la aprobación del Ministerio de Agricultura, Industria, Comercio y Obras Públicas y cualquier modificación

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

posterior debía seguir los mismos trámites que los aplicados en primera instancia (Artículo 22.1, Reglamento de 1903).

El 13% restante de los gastos de personal, presupuestado para el año 1907, se corresponde con la inspección del gobierno. Dicha intervención, tanto técnica como administrativa, estaba encomendada a los inspectores de las zonas marítimas, cargo que recaía en los inspectores generales de Caminos, Canales y Puertos (Artículos 14 y 63 Reglamento de 1903).

Una vez analizado el presupuesto para 1907, se procede a continuación a verificar el efectivo cumplimiento del mismo a través de los sucesivos registros en el *Libro Diario*. Estas anotaciones recogen las diversas partidas recibidas, tanto de subvenciones como de arbitrios, ingresos presupuestados, que ahora se revelan como cobros efectivos. A su vez, se van asentando también, los gastos presupuestados, que realmente van a constituir los pagos realizados.

En cuanto a los cobros, el registro contable de la subvención recibida del Estado se asienta en la cuenta denominada *Subvención del Estado*, que trimestralmente fue efectivamente recibida por la Junta, tal y como se desprende de las anotaciones contables realizadas en el *Libro Diario*. Los cobros procedentes de arbitrios se reflejaron en una única cuenta que lleva ese mismo nombre, *Arbitrios*, particularidad que implica una pérdida de información, al no especificar los diversos conceptos que incluía el presupuesto inicial (Figura 4). No obstante, las recaudaciones mensuales, también sin detallar, se asentaban en una cuenta aparte denominada *Liquidaciones* (Figura 5).



Figura 4. Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1915 (p. 4)

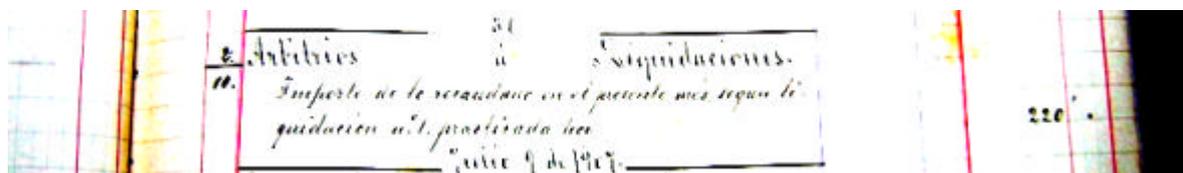


Figura 5. Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1915 (p. 5)

Respecto a los gastos, también se van a utilizar para registrar las operaciones económicas realizadas por la Junta las mismas cuentas que conforman el presupuesto. Los gastos de personal, como ya se ha referido, se subdividieron en administrativos, facultativos e inspección del Gobierno, no existiendo una cuenta específica para cada uno de estos conceptos, ahora bien en este caso es posible conocer el desglose de los mismos (Figura 6), toda vez que en el cuerpo principal del asiento se detalla el tipo de retribución realizado, lo

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

cual nos ha permitido elaborar el cuadro 1, donde se pone de manifiesto que la cuantía gastada en personal se corresponde aproximadamente con un 67% del gasto presupuestado.

Figura 6. Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1915 (p. 3)

PERSONAL	GASTO PRESUPUESTADO	GASTO EFECTIVO (PAGO)	PAGO/ GASTO PRESUPUESTADO (%)
Administrativo	18.550,00	12.302,55	66,32
Facultativo	25.500,00	17.724,18	69,51
Inspección del Gobierno	6.500,00	4.055,48	62,39
	50.550,00	34.082,21	67,42

Cuadro 1. Gastos de personal: presupuestados y efectivamente realizados

En cuanto a los gastos generales, del análisis pormenorizado de cada anotación contable registrada en la cuenta *Gastos generales*, cuyo detalle se indica en el propio asiento (Figura 7), se puede señalar que, por orden de relevancia en la cuantía destinada, fueron: arreglo de oficina (materiales, jornales, etc.), material de oficina (libros de actas, sellos, impresos, etc.), alquileres mensuales del local para la oficina y de la caseta para los prácticos, entre otros.

Figura 7. Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1915 (p. 4)

Por su parte, en la cuenta *Obras de conservación* se registran pagos (Figura 8) por los siguientes conceptos, entre otros: jornales de obreros en plantilla, distinguiendo entre el personal general y el de limpieza, mano de obra eventual y materiales (farolas, adoquines, petróleo, etc.).

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros
y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas
Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

Descripción	Cantidad	Total
Jornales del personal fijo en el Puerto de... general de Las Palmas en junio, 2º n.º 56	110	-
A Don... el... el... para dicho Puerto en el... mes, 2º n.º 57	2	78
Jornales del personal fijo en el Puerto de... de la Luz en junio, 2º n.º 58	115	-
Edificio de los obreros para limpiar, abastecer... de agua, bacheo, y... en di... Puerto en dicho mes, 2º n.º 59	344	76
Materiales comprados para el mismo Puerto a los siguientes:		
A Don... Tomate, para... mes, para el... de Sta. Catalina, según 2º n.º 59	365	-
Seguro a la...	1917,50	1.645,81

Figura 8. Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1915 (p. 5)

Finalmente, se ha de manifestar que no se produce el detalle referido en los anteriores pagos para las compras de mobiliario, tan sólo se anotaba la adquisición y el nombre del vendedor, sin detallar el bien obtenido.

Esta corriente monetaria de cobros y pagos, dio lugar a una tesorería, reflejada en las cuentas *Depositaria* y *Banco de España*, cuyos saldos muestran el efectivo con el cual finaliza el ejercicio económico la Junta de Obras.

Al cierre del ejercicio económico de 1907 se procede a saldar en el citado *Libro Diario* las cuentas que conformaron el presupuesto inicial, ocasionando lo que se podría denominar el cierre del presupuesto (Figura 9).

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

13. Presupuesto de 1907	à	Adicional de 1907.		
14.	Saldo de la segunda cuenta correspondiente al presupuesto presupuesto.		15.152,01	
15. Presupuesto de 1907	à	Varios.		
En los saldos con que cierran en dicho presupuesto las siguientes cuentas:				
1.	Arbitrios		52.681,55.	
2.	Depositaría		17.362,48.	
3.	Banco de España		116.537,20.	216.581,23
15. Varios	à	Presupuesto de 1907.		
En los saldos con que cierran en dicho presupuesto de las siguientes cuentas:				
1.	Personal		16.467,79.	
2.	Gastos Generales		358,55.	
3.	Obras de conservación		510,35.	
Igual al frente.			17.336,75.	

		Libro de 29 de 1908.		
		Igual del frente		
7.	Obras nuevas		17.336,75.	
11.	Ingresos ventuales		216.581,23.	
			1.664,87.	231.737,21.
Las Palmas 29 de Febrero de 1908.				
			El Secretario Contable	
			El Vocal Interventor	
			El Presidente	

Figura 9. Libro Diario de la Junta de Obras de los Puertos de La Luz y Las Palmas, 1907-1915 (pp. 34-35)

En este sentido, se observa que con fecha 29 de febrero de 1908 se producen tres anotaciones contables. La primera de ellas refleja un incremento del presupuesto inicial como consecuencia del aumento de la partida *Obras de conservación*, aprobado por la Real Orden de 30 de enero de 1908. El segundo asiento contable nos indica la liquidez existente y materializada en las cuentas *Depositaría* y *Banco de España*. Asimismo, el saldo de la cuenta *Arbitrios* nos indica los ingresos presupuestados y no percibidos, que ascendieron a un 67% de la citada partida. El último asiento del ejercicio se corresponde con los saldos de las cuentas de gastos, cuyo significado es el gasto presupuestado y no realizado, salvo las obras

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

de conservación que superaron el citado presupuesto inicial en 14.645,70 pesetas, consecuencia de ello fue la adición del presupuesto anteriormente referida. También se ha de señalar que este asiento pone de manifiesto que, durante el ejercicio económico, no se produjo ningún gasto en obras nuevas, dado que se salda la cuenta *Obras nuevas* con el mismo importe inicialmente presupuestado. Este hecho podría venir motivado, tal y como se indicó anteriormente, por la imposibilidad de la Junta de presentar el plan económico de las infraestructuras portuarias a desarrollar en la fecha prevista en el Reglamento de 1903, en noviembre de cada año, dado que la Junta se constituyó legalmente en diciembre. Por tanto, el primer plan de obras nuevas a elaborar sería para el segundo ejercicio económico de 1908.

Por su parte, la cuenta *Ingresos eventuales* recoge, en este ejercicio, dos hechos económicos diferentes, por una parte la corrección de un asiento como consecuencia del reintegro de un alquiler pagado en exceso, y por otra el dinero recibido de los causantes de una avería en el muelle de abrigo.

Teniendo en cuenta el presupuesto inicial, el cierre del mismo y realizando una serie de cálculos a través de los cuales se obtienen los cobros y pagos reales, se elaboran los cuadros 2 y 3. El primero de ellos refleja los ingresos presupuestados, los cobros efectivamente realizados y el porcentaje entre ambos. Igual desglose se realiza en el cuadro 3 para los gastos presupuestados y pagos efectuados.

CONCEPTO	INGRESO PRESUPUESTADO	INGRESO EFECTIVO (COBRO)	COBRO / INGRESO PRESUPUESTADO (%)
Subvención del Estado	197.600,00	197.600,00	100,00
Arbitrios	123.000,00	40.318,45	32,78
(1) Incluye la adición al presupuesto inicial	320.600,00	237.918,45	74,21

Cuadro 2. Ingresos presupuestados y cobros efectivamente realizados

En consecuencia, la diferencia entre los cobros y los pagos realizados (cuadros 2 y 3), corregida por los ingresos eventuales, señalados anteriormente, coincide con los saldos de las cuentas de tesorería, es decir, *Depositaria* y *Banco de España*, y por tanto con la liquidez de la Junta de Obras al final del primer ejercicio económico.

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

CONCEPTO	GASTO PRESUPUESTADO	GASTO EFECTIVO (PAGO)	PAGO/GASTO PRESUPUESTADO (%)
Personal	50.550,00	34.082,21	67,42
Gastos generales	11.700,00	11.341,42	96,94
Mobiliario	6.000,00	6.000,00	100,00
Obras de conservación (1)	54.614,79	54.104,41	99,07
Obras nuevas	212.891,29	0,00	0
(1) Incluye la adición al presupuesto inicial	320.600,00	105.528,04	32,92

Cuadro 3. Gastos presupuestados y gastos efectivamente realizados

Consideraciones finales

En la segunda mitad del siglo XIX es tan notoria la importancia de los puertos como soporte impulsor del comercio y, por ende, un instrumento generador de progreso, hecho que provoca la insuficiencia de la normativa existente al ser específica para cada puerto. Por ello, se promulga la primera ley de puertos de 7 de mayo de 1880 en la que las Juntas de Obras del puerto adquieren protagonismo, perdiendo su naturaleza de ente local para pasar a depender directamente del Ministerio de Fomento.

A continuación se inicia un proceso de cambios legislativos, al dictarse sucesivas disposiciones que regulaban la composición, ingresos y funcionamiento de las Juntas, que tiene su punto álgido con el Reglamento de Organización y Régimen de las Juntas de Obras de puertos de 1901 y su posterior modificación de 1903.

Del estudio y análisis de los citados Reglamentos de 1901 y 1903 se pone de manifiesto la preocupación por la composición de las Juntas, intentando en sendos capítulos que estén presentes todos los intereses públicos y privados que confluyen en la actividad portuaria. Siendo por tanto necesaria la realización de una modificación de dicha estructura que consistía en añadir un estamento no representado en 1901, las asociaciones de obreros del puerto, así como un vocal que personifique a los puertos adyacentes dependientes de la Junta de Obras.

Una novedosa aportación del Reglamento de 1903 fue la creación de la Comisión Ejecutiva con el fin de agilizar las labores administrativas de las Juntas, la cual asumía gran parte de las funciones atribuidas al Presidente en la normativa anterior.

Por otra parte, en los referidos Reglamentos se evidencia la distinción de dos ámbitos perfectamente diferenciados en las Juntas de Obras del puerto, es decir, el ámbito económico, contable y financiero, por una parte y, por otra, el ámbito técnico. El primero de ellos dedicado a las atribuciones, deberes, responsabilidades, facultades económicas y custodia y movimiento de fondos administrados por las Juntas. El segundo ámbito hace referencia expresa a la gestión de los asuntos técnicos del puerto y las competencias relacionadas con la ejecución de las obras y la explotación del puerto.

Del estudio realizado de las atribuciones asignadas, en el ámbito económico, contable y financiero, a la Junta se pone de manifiesto un claro y exhaustivo control por parte del

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.**Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908**

Estado sobre unas infraestructuras que van adquiriendo mayor protagonismo con el paso del tiempo. Dicho control se evidenciaba a través de la exigencia en la presentación de planes económicos, presupuestos anuales y cuentas de periodicidad mensual y anual, y también en el estricto procedimiento que debía seguir en la custodia y movimiento de los fondos estatales que administraba la Junta para la construcción y mantenimiento de las instalaciones portuarias. Como consecuencia de todo ello, se obtendría una información valiosa sobre la situación económica, actual y futura, de los puertos que le permitiría tomar las decisiones oportunas.

De las personas intervinientes en la organización y administración de las Juntas de Obras de puertos, hemos de destacar al Secretario-Contador por las amplias funciones asignadas, tanto referidas al personal como a las labores administrativo-contables y la responsabilidad adquirida. Asimismo, es destacable el cargo de Depositario-Pagador como figura significativa en el proceso a seguir en el movimiento de recursos para la financiación de las obras del puerto.

En la normativa analizada se aprecia la exigencia de una contabilidad general diferenciada de la contabilidad llevada por la intervención y de los registros contables llevados por la Depositaria y los de Recaudación de arbitrios, con la consecvente y necesaria correspondencia entre todas las anotaciones contables y el oportuno proceso de auditoría.

Para el caso de la Junta de Obras del Puerto de La Luz y de Las Palmas, ente que nos ha servido para la aplicación empírica de este trabajo, su constitución supuso el punto de partida para la elaboración de una documentación contable, financiera y económica, que nos ha permitido realizar esta investigación en torno a la organización económica del citado puerto.

El inicio de la contabilidad de la citada Junta de Obras no tuvo lugar hasta abril de 1907, a pesar de haberse autorizado su creación en junio de 1905, no estuvo legalmente constituida hasta diciembre de 1906. Momento a partir del cual se podría solicitar y percibir los fondos económicos procedentes del Estado, es decir, la cuantía de la subvención, puesto que constituía un auxilio que venía a suplir aquellas necesidades monetarias, que la Junta no podía cubrir con los fondos procedentes de su autofinanciación, es decir, de los arbitrios. Posteriormente, tuvo lugar la aprobación del presupuesto anual de ingresos y gastos en abril de 1907.

El Reglamento de 1903 establecía qué libros debía llevar la Junta de Obras para el registro de su actividad económica, como fueron: Diario, Mayor, Caja, y otros libros auxiliares. No obstante, no se detalla de forma explícita el método contable que debía aplicar, pero sí de forma implícita, toda vez que el método de la partida doble se caracteriza, entre otras, por la utilización de los citados libros principales. Por ello, se podría afirmar la aplicación completa de este método. Este procedimiento de registro seguido, viene a reafirmar la validez legal del *Libro Diario* al no permitir tachaduras ni hojas o espacios en blanco.

Otra cuestión relevante que se desprende del estudio realizado es la particularidad de encontrarnos ante la contabilidad desarrollada por un ente público que adopta por aplicación reglamentaria un método contable, como es la partida doble, propia de entes privados. Pues, además, se ha de señalar que es bastante reciente la aplicación del citado método por los

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

organismos públicos, a pesar de haber existido un intento de su implantación en las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla en 1592.

También se ha de considerar que al tratarse de la contabilidad de un organismo público, cuyos objetivos, obviamente, son diferentes a los de una empresa privada, esta circunstancia ha influido en el desarrollo del propio método contable. Por ello, se hace necesario la elaboración y aprobación de un presupuesto anual y la creación de cuentas específicas como: *Subvención del Estado*, *Arbitrios* y *Liquidaciones*, entre otras.

Respecto al plazo de ejecución del presupuesto y las operaciones económicas realizadas por la Junta, se ha de hacer notar que el primer ejercicio económico no abarcó un año, es decir, fueron diez meses y 10 días, lo cual redujo el tiempo de maniobra y actuación de esta institución.

Finalmente, resaltar el cierre del primer presupuesto con el que contó la Junta de Obras, asentado en el *Libro Diario*. El mismo pone de manifiesto que la capacidad recaudatoria del ente no fue muy elevada, toda vez que ascendió al 33% de lo presupuestado las cantidades efectivamente ingresadas por arbitrios. Por su parte, es notorio que a pesar de tener presupuestada una partida de gastos para obras nuevas, que supuso un 66% del citado presupuesto, en este primer ejercicio económico no se aplicó ninguna cantidad a tal concepto, como consecuencia de la imposibilidad de la Junta de presentar el plan económico de las infraestructuras portuarias a desarrollar en la fecha prevista en el Reglamento de 1903, que debía ser en noviembre de cada año y la misma no se constituyó legalmente hasta diciembre. En cambio, se hizo necesario ampliar el presupuesto inicial de los gastos de conservación, con una dotación adicional el 18 de febrero de 1907.

FUENTES DOCUMENTALES

Archivo Histórico Provincial de Las Palmas *Joaquín Blanco* (AHPLP)

1. Archivos públicos

Autoridad Portuaria de Las Palmas
División financiera: Contabilidad
Libros de registro (1907-1990)
Libro Diario 1907-1915

2. Archivos privados

León y Castillo, Juan De. Ingeniero (1852-1916)

BIBLIOGRAFÍA

Acero Iglesias, P. (2002): *Organización y Régimen Jurídico de los Puertos Estatales*. Thomson Aranzadi, Navarra.

Alemaný Llovera, J. (1991): *Los puertos españoles en el siglo XIX*. Estudios Históricas de Obras Públicas y Urbanismo. Madrid: Ministerio de Obras Públicas y Transportes. Secretaría General Técnica.

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros
y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas
Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

- Alzola y Minondo, P. (1979):** *Historia de las obras públicas en España*. Madrid: Colegio de Ingenieros de Caminos.. Turner.
- Burriel de Orueta, E.L. (1974):** “El puerto de la Luz en Las Palmas de Gran Canaria”. *Boletín nº 18 del Centro de Investigación Económica y Social de la Caja Insular de Ahorros de Gran Canaria*, Las Palmas de Gran Canaria.
- Calvo Cruz, M. y Castro Pérez, C. (2007):** “La normativa reguladora de las Juntas de Obras de puertos desde la perspectiva económico-contable a finales del siglo XIX y principios del XX”. Comunicación presentada al *XIV Congreso AECA, Empresa y Sociedad: respondiendo al cambio*. Valencia, 19-21 septiembre.
- Coscolluela Montaner, L. (1973):** *Administración portuaria*. Madrid: Tecnos.
- De Roover, R. (1937):** “Aux origines d’une technique intellectuelle: La formation et l’expansion de la comptabilité à partie double”, en *Annales d’Histoire Economique et Sociale*, vol.IX.
- Donoso Anes, R. (2002):** “Determinación y Análisis del resultado de la carga de un barco de mercancías en el Siglo XVIII: El caso del Royal Carolina (1732)”, en *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC*, Santiago de Compostela, 30 y 31 de mayo, 1 de junio.
- (2003): “Determinación y Análisis del resultado del viaje a la Veracruz realizado en 1732 por el navío de permiso inglés ‘The Royal Caroline’”, en *Encuentro de Historia de la Contabilidad*, Osuna, 6 de febrero. Este trabajo ha sido publicado posteriormente en *La Contabilidad como magisterio: Homenaje al profesor Rafael Ramos Cerveró*, Sevilla-Valladolid: Universidad de Sevilla/Universidad de Valladolid, 2005.
- Frax Rosales, E. y Matilla Quiza, M. J. (1994):** “Transporte y comercio marítimo en los Siglos XVIII y XIX”, en *Puertos Españoles en la Historia*, Madrid: Centro de Estudios Históricos de Obras Públicas y Urbanismo, pp. 77-100.
- Frax Rosales, E. y otros (1994):** “El sistema de patentes en España en el siglo XIX: el sector marítimo”, en *Puertos Españoles en la Historia*, Madrid: Centro de Estudios Históricos de Obras Públicas y Urbanismo, pp. 299-313.
- Ferrera Jiménez, J. (1988):** *Historia del Puerto de la Luz y de Las Palmas*. Las Palmas de Gran Canaria: Gráficas Marcelo.
- Hernández Esteve, E. (1982):** “La historia de la Contabilidad en los primeros tiempos de la partida doble en España”. En *Revista Técnica Económica*, vol. I, Madrid.
- (1986): *Establecimiento de la partida doble en las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla (1592)*. Pedro Luis de Torregrosa, primer contador del libro de caja. Vol. I. Madrid: Banco de España. Servicio de Estudios. Estudios de Historia Económica, nº 14.
- (1996a): “Problemática general de una historia de la contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas”, en *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, Madrid: Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), pp. 45-114.
- (1996b): “Administration and accounting the warships of the Spanish Royal Navy ordinance of 1735”. Trabajo presentado en el 7th *World Congress of Accounting Historians*, Kingston, Canadá, 11-13 Agosto.
- (2002): “La Historia de la Contabilidad”. *Revista Libros* nº 67-68, julio-agosto.
(<http://www.aeca1.org/comisiones/historia/lahistoriadelcontabilidad.htm>).
- (2003): “El Pensamiento Contable Español del Siglo XIX y comienzos del XX”, en *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, número especial XII Congreso AECA, Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, pp. 23-27.
- (2004): “Administración y Contabilidad de los buques de la Real Armada Española. Ordenanza de 1753”, en *Revista Memoria*, nº 11, Bogotá (Colombia).
- (2005): “Un lustro de investigación histórico-contable en España (2001-2005)”, en *Revista de Contabilidad*. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, vol. 8, nº 15, enero-junio.
- (2007): “Dos propuestas de cambio contable en la Real Hacienda española (hacia 1574)”. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, nº 80, septiembre 2007, pp. 69-75.

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

-
- Hernández Gutiérrez, A.S. (1991):** *El puerto de la Luz en la obra de Juan de León y Castillo*. Las Palmas de Gran Canaria: Escuela Universitaria Politécnica.
- Herrera Piqué, A. (1979):** “Informe evacuado por el Excmo. Sr. Don Domingo J. Navarro sobre mejoras en el Puerto de La Luz”. En *Anales de la Real Sociedad Económica de Amigos del País de Las Palmas de Gran Canaria*, año 1878.
- Martín del Castillo, J.F. (1994a):** “Aproximación a un análisis de las técnicas de construcción del Puerto de Refugio de Las Palmas (1883-1903)”. Separata de la revista *Espacio, Tiempo y Forma* (revista de la Facultad de Geografía e Historia de la UNED), Madrid.
- **(1994b):** *Grúas en el Puerto de La Luz y Las Palmas (1883-1983): (Un capítulo de la Historia Técnica e Industrial Contemporánea)*; tesis dirigida por Antonio de Bethencourt Massieu, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- **(1998a):** “Grúas en el Puerto de la Luz y Las Palmas (1883-1983): (Un proyecto de historia tecnológica y arqueología industrial de nuestra infraestructura marítima)”. Separata del *Boletín Millares Carló*. N. 17, Centro Asociado UNED, Las Palmas de Gran Canaria.
- **(1998b):** *La Luz, 1883-1983: evolución tecnológica y desarrollo portuario*. Real Sociedad Económica de Amigos del País de Las Palmas de Gran Canaria.
- Martín Galán, F. (1983):** “1852-1883: En busca de una solución portuaria para Las Palmas. Antecedentes del Puerto de Refugio de la Luz”. En *Aguayro*, nº 146, pp. 49, Caja Insular de Ahorros de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria.
- **(2001):** *Las Palmas ciudad y puerto. Cinco siglos de evolución*. Las Palmas de Gran Canaria Fundación Puertos de Las Palmas.
- Martín Hernández, U. (2004):** *Puertos canarios y navegación internacional (1880-1918)*. Las Palmas de Gran Canaria Ediciones IDEA.
- Moreno, J.C. (1947):** *De los puertos de la Luz y Las Palmas y otras historias*. Las Palmas de Gran Canaria: Gabinete Literario.
- Navajas Rebollar, M. (2000):** *Régimen jurídico-administrativo de los puertos*. Madrid: Marcial Pons.
- Puerta Rueda, N. de la (1994):** *El puerto de Bilbao como reflejo del desarrollo industrial de Vizcaya, 1857-1913*. Bilbao: Autoridad Portuaria.
- Quintana Navarro, F. (1983):** “La luz, estación carbonera y despegue portuario. 1883-1913”. En *Aguayro*, nº 146, pp. 10-20, Caja Insular de Ahorros de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria.
- **(1985a):** *Barcos, negocios y burgueses en el Puerto de la Luz*. Cuadernos Canarios de las Ciencias Sociales nº 19.
- **(1985b):** *Pequeña Historia del Puerto de Refugio de La Luz*. Colección Guagua, Las Palmas de Gran Canaria.
- Reglamento general para la organización y régimen de las Juntas de Obras de Puertos (1901)**. Aprobado por Real Decreto de 11 de enero de 1901.
- Reglamento general para la organización y régimen de las Juntas de Obras de Puertos (1903)**. Aprobado por Real Decreto de 17 de julio de 1903.
- Revista de obras públicas:** <http://ropdigital.ciccp.es/public/index.php>
- Revista puertos:** www.puertos.es
- Rodríguez-Villasante Prieto, J. A. (1994):** “La evolución de los puertos españoles en la Edad Moderna”, en *Puertos Españoles en la Historia*, Madrid: Centro de Estudios Históricos de Obras Públicas y Urbanismo, pp. 61-76.
- Sáenz Ridruejo, F. (1994):** “Evolución de los puertos españoles durante el siglo XIX”, en *Puertos Españoles en la Historia*, Madrid: Centro de Estudios Históricos de Obras Públicas y Urbanismo, pp. 101-116.
- Solbes Ferri, S. (2003):** “El debate en torno a la cuestión portuaria en el seno de la Real Sociedad Económica de Amigos del país de Las Palmas (1864-1883)”. En *La economía canaria en la segunda mitad del siglo XIX*. Real Sociedad Económica de Amigos del País de Gran Canaria, pp. 189-222.
- Suárez Bosa, M. (2003):** *Llave de la fortuna. Instituciones y organización del trabajo en el puerto de Las Palmas, 1883-1990*. Las Palmas de Gran Canaria: Caja Rural de Canarias.
- Suárez Falcón, Jordé (1952):** *El puerto de La Luz y los hermanos León y Castillo*. Las Palmas de Gran Canaria: Tipografía Alzola.

La Junta de Obras de los Puertos: aspectos económicos, financieros y contables de su normativa reguladora.

Una aplicación a la Junta de Obras del Puerto de la Luz y Las Palmas (Islas Canarias) a través del estudio del Libro Diario, 1907-1908

Tipografía del “diario” (1909): El puerto de La Luz en Gran Canaria. Las Palmas de Gran Canaria.

Torrejón Chaves, J. (2001): “El contador del buque en la Armada Española del Siglo XVIII. Reales Ordenanzas de 1793”, en *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*. Santo Domingo de Silos, del 28 al 30 de junio.

Tovar, B. y otros (2004): *Funciones de producción y coste y su aplicación al sector portuario: una revisión de la literatura*. Documentos de trabajo conjuntos ULL-ULPGC. Ed. La Laguna: Universidad de La Laguna; Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Servicio de Publicaciones.

Zozaya Stabel-Hansen, J. (1994): “Construcción naval e ingeniería portuaria en el mundo antiguo y medieval”, en *Puertos Españoles en la Historia*, Madrid: Centro de Estudios Históricos de Obras Públicas y Urbanismo, pp. 43-60.

Mercedes Calvo Cruz (mcalvo@defc.ulpgc.es) es Profesora Titular de Universidad.

Candelaria Castro Pérez (ccastro@defc.ulpgc.es) es Profesora Titular de Escuela Universitaria.

Sonia Granado Suárez (sgranado@defc.ulpgc.es) es Profesora Ayudante.

Las tres profesoras pertenecen al Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, siendo su principal línea de investigación la historia de la contabilidad con diversos trabajos realizados en la misma.

Mercedes Calvo Cruz (mcalvo@defc.ulpgc.es) is Associate Professor of Accounting and Finance at the University de Las Palmas de Gran Canaria, Spain.

Candelaria Castro Perez (ccastro@defc.ulpgc.es) is Associate Professor of Accounting and Finance at the Business School of the University de Las Palmas de Gran Canaria, Spain.

Sonia Granado Suárez (sgranado@defc.ulpgc.es) is Assistant Professor of Accounting and Finance at the University de Las Palmas de Gran Canaria, Spain.

The main research interest of the three authors is accounting history, a topic on which they have published several works.

UNA CONTABILIDAD ESPECIAL PARA UNA ACTIVIDAD NO BANCARIA. LA RECAUDACIÓN DE CONTRIBUCIONES EN EL BANCO DE ESPAÑA (1867-1888)^{1,2}

A SPECIAL ACCOUNTING APPLIED TO A NON-BANKING ACTIVITY. TAX COLLECTION IN THE BANK OF SPAIN (1867-1888)

Rafael Moreno Fernández

RESUMEN

Siendo una actividad atípica, dentro del negocio bancario, la recaudación de impuestos directos por parte del Banco de España, a cambio de una comisión a percibir de Hacienda, logró alcanzar una importancia extraordinaria en su organización. A este objeto dedicamos el presente trabajo.

Con la formalización del primer contrato en 1867, el Banco entiende la recaudación como un negocio comisionista. Enfoca la contabilidad basándose en la partida simple y, equivocadamente, el análisis de riesgos en tal dirección, separado de la esfera bancaria. Para prestar el servicio, el Banco debe crear una complicadísima infraestructura recaudatoria que implica contratar personal, instaurar reglamentos, etc. y novedosamente crea la figura de los inspectores.

La situación política revolucionaria que se vive en 1868, con la instauración de un nuevo régimen, la guerra civil en 1872 y los desordenes de todo tipo, haría que la actividad recaudadora se desarrollara en unas circunstancias todavía más difíciles. La economía padecía las secuelas de la crisis financiera y monetaria de 1866, que se reproducirán en 1872, llevando al país a un estado de quiebra técnica. Las entidades bancarias verían reducir su número a la mitad; poco más de una treintena sobrevivió. El fin de la guerra en 1875, abrirá una etapa de mayor tranquilidad política y económica.

El Banco de España con prudencia y experiencia logra sortear las crisis. Se convierte en 1874 en Banco emisor único, devolviéndole la supremacía financiera, eclipsada por la reforma de 1856. A partir de ahí, se enfrenta a una enorme tarea de administración, gestión y coordinación de la Central, del desarrollo de las Sucursales y la recaudación.

¹ Parte del contenido del presente artículo está basado en la tesis doctoral defendida el 18 de diciembre de 2006, bajo el título de *El Banco de España y sus predecesores. Más de una centuria de historia, contabilidad y riesgos (1782-1890)*, de la cual se da referencia en el Número 5, de diciembre de 2006 en la propia Revista *De Computis*.

² Debo agradecer al Dr. Esteban Hernández Esteve tanto las valiosas sugerencias de todo orden con que me honra, como la inestimable ayuda técnica prestada. Igualmente destacar la labor callada y oculta, pero fundamental y sobresaliente, de los dos revisores a que se ha sometido este trabajo, por sus aportaciones y sugerencias, plenas de contenido y acierto. También agradecer la ayuda prestada por los compañeros de la Biblioteca y Archivo del Banco de España, sin la cual sería prácticamente imposible llevar a buen fin este tipo de investigaciones, prolijas en el manejo de documentación.

Con la renovación del contrato en 1876 se reorganiza el servicio y trata de integrar la recaudación en el engranaje bancario. Pasa a la partida doble y crea una contabilidad al efecto compleja, si bien su aplicación definitiva se producirá tras años de vanos intentos. Los riesgos ahora se miden y valoran como todos los demás del Establecimiento. La dimensión que alcanza el servicio resulta impresionante. Sin embargo, las relaciones con Hacienda son difíciles, con continuas reclamaciones por las partidas fallidas.

Concluye el segundo contrato en 1888, y no se renueva por Hacienda, a pesar de la disposición positiva del Banco. Esto, por el contrario, no supuso más que la extinción de la recaudación activa. La liquidación de cuentas con Hacienda, tras 20 años de servicio, se prolongaría hasta entrado el siglo XX. Con todo ello el Banco adquirió un enorme bagaje en la gestión y control de un negocio de gran volumen y dificultad operativa que, sin duda, aplicó en el desarrollo de su red de Sucursales.

ABSTRACT

The direct tax collection by the Bank of Spain on a commission basis on behalf of the Royal Treasury was an atypical activity with regard to its banking business, but it achieved an extraordinary importance. To this object we dedicate the present paper.

By formalizing the contract in 1867, the Bank considered that it was subscribing a simple commitment as a commission agent and implemented a single entry bookkeeping. This was a wrong evaluation of the risks and complexity of tax collection, understood as a marginal activity. Because the Bank had to create a complex infrastructure, contract personnel, elaborate an ad hoc regulation, etc., as well as to establish a new inspectors category.

The revolutionary political situation in 1868, with the setting-up of a new regime, the civil war in 1872 and the disorders of all type, caused that the tax collection activity was unfolded in some circumstances still more difficult. The economy was suffering the consequences of the financial and monetary crisis of 1866. They were reproduced in 1872, leading the country to a state of technical bankruptcy. The number of banking entities was reduced to the half, little more than thirty could survive. The end of the civil war in 1875 opened a period of greater political and economic quietness.

The Bank of Spain, thanks to its prudence and experience could overcome the crisis. It was converted to a central Bank in 1874, so that it returned to the position of financial supremacy, that was overshadowed by the reform of 1856. From that date, the Institution had to face a huge task of administration, management and coordination at the central offices, of creation of branches and of organization of the tax collection.

With the renewal of the contract in 1876 the service was reorganized. The Bank tried to integrate tax collection into the banking gears. Thus, a complex double entry bookkeeping was introduced, although due to some difficulties arisen it took some years up to its effective materialization. The risks were then measured and valued as the other ones of the Entity. The dimension of the tax collection service was impressive. However, the relations with the Royal Treasury were rather, since the Bank had to claim continually because of default balances.

In 1888 the second agreement expired and Public Treasury did not renew it in spite of the positive disposition of the Bank. This fact supposed the end of the active tax collection. However, after 20 years of service, the accounts liquidation with the Public Treasury took as long as to the beginning of the 20th century. Thanks all of that the Bank acquired an important knowledge in management and control of business of great volume and operative difficulty. It probably applied this knowledge to the development of the branches.

PALABRAS CLAVE:

Historia contabilidad bancaria, Banco de España, Actividad y contabilidad de la recaudación, siglo XIX.

KEY WORDS:

Accounting history of banking, Bank of Spain, tax collection, tax collection accounting, 19th century.

SUMARIO

1. Introducción y objetivos
2. Entorno económico y político
3. Situación del Banco de España en el periodo
4. La actividad recaudadora del Banco de España
 - 4.1. Antecedentes a la firma de los convenios
 - 4.2. Convenio en 1867 y su aplicación
 - 4.2.1. Contenido
 - 4.2.2. La aplicación del convenio: instrucciones internas
 - 4.2.3. La contabilidad del servicio de recaudación
 - 4.3. Convenio en 1876 y su aplicación
 - 4.3.1. La reorganización del servicio de recaudación
 - 4.3.2. Contenido
 - 4.3.3. Instrucciones generales del Banco de España
 - 4.3.4. Instrucciones contables del Banco de España
 - 4.3.4.1. Antecedentes a la situación contable
 - 4.3.4.2. Contenido de la Instrucción contable
 - 4.4. La integración de la contabilidad de contribuciones en la general del Banco
 - 4.4.1. Situación en 1881
 - 4.4.2. Situación en 1883-1884
5. Los últimos años del servicio de recaudación: fin del convenio
 - 5.1. La delimitación de funciones entre sucursales y recaudaciones
 - 5.2. Los problemas de la data interina
 - 5.3. El fin del convenio
 - 5.4. Informaciones finales en la Memoria
 - 5.4.1. Informe de la recaudación
 - 5.4.2. Estados contables de la recaudación
6. La gestión continua después de la conclusión del convenio
 - 6.1. La sentencia sobre data interina es favorable al Banco
 - 6.2. El Banco debe devolver las fianzas
 - 6.3. Un informe de 1904 sobre la situación de la recaudación
7. Conclusiones

1. Introducción y objetivos

El Banco de España a cambio de determinadas comisiones, asume el servicio de la recaudación de los impuestos directos, ó contribuciones, que debería realizar Hacienda, mediante un convenio que celebra en 1867, con una duración de ocho años, que a su vencimiento es prorrogado por doce más. Cumplido el plazo, retorna al Estado, en 1888.

El proceso de gestación del primer contrato se prolongó durante dos años, en parte debido a las circunstancias económicas generales del país y en parte, a las específicas que sufrió el Establecimiento, con motivo de un fracasado proyecto de ley de creación de un Banco nacional de capital foráneo en 1866.

Para llevar a efecto este servicio el Banco de España hubo de dotarse de los medios precisos. Contratar nuevo personal, establecer unos Reglamentos específicos, diseñar una contabilidad ... e incluso establecer un sistema de Inspección, que es anterior en el tiempo al que se establecería en control de sus propias Sucursales.

En el nacimiento del servicio efectivo de la recaudación, mediados de 1868, España vivía unas más que adversas circunstancias. Al clima prerrevolucionario, y conflicto en Cuba, se unían los efectos negativos de la crisis monetaria y financiera de 1866. Con el inicio del sexenio revolucionario, comienza una etapa de alta inestabilidad, guerra y caos. La situación económica no mejora. Una nueva crisis azota en 1872. Todos estos aspectos hacían que la ejecución de la recaudación sufrieran grandes perturbaciones.

La actividad en sus inicios es tratada como residual dentro del Banco. Su gestión se llevaba un tanto al margen de la operatoria bancaria propiamente dicha. Únicamente se refleja una cuenta contable en resultados que representa el neto entre los ingresos y gastos del servicio, sin ninguna información en el balance. El sistema contable establecido es de partida simple, basado en unos sencillos estados, que responden a un mero comisionista. La información en las Memorias anuales a los accionistas es escasa.

La situación cambia a partir del ejercicio de 1872 cuando empiezan a tomar entidad los robos de la recaudación, aumentados por la guerra carlista, y los alcances de los empleados (simplemente desfalcos o distracciones de fondos). Entonces empiezan a tomar conciencia de las contingencias existentes en el servicio; inician los saneamientos para esa actividad, e incrementan la información en la Memoria sobre tales quebrantos.

Con la conclusión de la guerra carlista, en 1875, tanto política como económicamente la nación entra en un periodo de mayor tranquilidad, bajo el signo de la Restauración, aunque no plenamente exento de acontecimientos negativos.

Con la renovación del contrato en 1876 se reorganiza el servicio y con ello aumenta la complejidad, aunque el clausulado apenas varia. Por el contrario, en el orden interno se iban a producir una serie de medidas encaminadas a mejorar los aspectos contables, de control y de toma de decisiones y gestión, que hace que incluso en el Consejo se lleven sesiones independientes, con sus correspondientes actas separadas, de esa actividad. En ese momento para el Banco la recaudación constituía plenamente una parte más del Establecimiento y a ella le prestaba toda su atención.

Se pasa al sistema contable de partida doble, con gran profusión de estados a remitir, la dependencia y responsabilidad contable debe asumirla la Intervención general del Banco, en lugar de la Sección encargada del servicio, pero varios acuerdos incumplidos del Consejo de gobierno, conducen a que de hecho no se llevara a la práctica hasta 1884. La recaudación se trata ahora como un negocio más del Banco, y por ende su contabilidad debe responder plenamente a esa consideración, a pesar de su complejidad.

Si Hacienda daba su conformidad a determinadas operaciones fallidas, las cuales estaban contabilizadas en la cuenta del Banco denominada *Data interina*, éste no tendría que asumir tales quebrantos. Entre otros hechos, el no señalamiento en el convenio de plazos para la resolución de esos expedientes, llevó a que la citada cuenta alcanzase un volumen ciertamente elevado, provocando sucesivas reclamaciones del Banco. Finalmente, promovido por la Administración, los tribunales fallan, por el contrario, a favor del Establecimiento en un contencioso motivado por esta cuestión.

La conclusión se produce porque Hacienda no renueva el contrato en 1888, aunque el Banco era partidario de su continuidad. La liquidación de las cuentas con Hacienda sería labor de muchos años, manteniendo la Entidad algunos departamentos abiertos, que seguiría trabajando en esas cuestiones ya iniciado el siglo XX.

A la vista de lo que antecede, con el presente trabajo se tratan de cubrir los siguientes objetivos generales:

- Conocer la actividad de contribuciones realizada por el Banco.
- Analizar la contabilidad diseñada para el servicio, y los problemas suscitados.
- Avance del contenido de la información publicada en las Memorias.
- Reconocimiento de los riesgos que implicaba la recaudación.
- Situación del servicio después de su conclusión activa.

La extensión del estudio se ve aumentada, porque al constituir una actividad un tanto desconocida, entendemos que debe complementarse con un bosquejo general del servicio, si bien teniendo presente que su final activo, aunque concluye en 1888, realmente se prolongaría muchos años. Todo ello conformaría el contexto en que integrar el ámbito de la contabilidad. Por otro lado, mencionar que hasta la fecha no hemos hallado ningún libro o trabajo publicado relacionado singularmente con este tema. Tampoco hemos encontrado línea alguna de investigación en este sentido. Se trata por lo tanto, hasta donde conocemos, de un trabajo novedoso, sin desarrollo expreso, cuyo interés pudiera relacionarse con abrir un camino tanto al conocimiento de esa actividad, como al análisis de los problemas de contabilidades diferenciadas para negocios distintos, dentro de la misma institución.

En consecuencia, las fuentes utilizadas han sido fundamentalmente de carácter primario, desde la legislación aplicable y memorias, hasta el estudio de actas de distintos órganos de la entidad y legajos, algunos de ellos dormidos más de cien años en el Archivo del Banco de España y ligeramente perturbados ahora para la realización de este trabajo. Existe amplia Bibliografía del Banco de España en su faceta puramente bancaria y contable, algunas de cuyas obras quedan referenciadas, sin embargo sobre la actividad de contribuciones solo se realizan, en general, comentarios al hilo de las relaciones con Hacienda.

2. Entorno económico y político

En las dos décadas en que se extiende la vigencia activa del servicio de contribuciones (1868-1888), muchos son los acontecimientos de todo orden que se producen.

En el plano político asistimos en España desde 1863 al hundimiento del régimen isabelino, que concluye con la Revolución de septiembre de 1868 (la Gloriosa), término del reinado de Isabel II y del régimen de monarquía constitucional. Se inicia entonces el sexenio revolucionario, etapa agitada e inestable, con una nueva constitución en 1869, bajo la forma de monarquía parlamentaria, primero con la regencia del General Serrano y después con Amadeo de Saboya (1871-1873). Su reinado no resolvió los problemas existentes, y además hubo de afrontar la 3ª guerra carlista a partir de 1872. Con la dimisión del Rey, se proclama la 1ª República, en febrero de 1873. Durante los 11 meses que pervivió, el país se vio envuelto en una indescriptible anarquía, peor incluso que las registradas en anteriores etapas.

El golpe de estado del Capitán general Pavía en 1874 deja el poder en manos de Serrano. Un nuevo golpe del General Martínez Campos en diciembre de ese mismo año, da paso al nombramiento de Alfonso XII como Rey. En 1876 una nueva constitución, la más duradera. Comienza el periodo de la Restauración con el característico turno de partidos en el

Gobierno entre el conservador (Cánovas) y el liberal (Sagasta). La muerte del Rey en 1885, abre la regencia de Maria Cristina (Alfonso XIII) hasta 1902.

En el plano económico la crisis financiera de 1866, lleva al país a una situación de práctica quiebra financiera. Serían causas de esta crisis, según García López (1999: 151), *‘la insurrección de Cuba y la generalizada paralización de los negocios, la suspensión de pagos de compañías ferroviarias, los efectos que sobre la industria textil catalana provocó la Guerra de Secesión norteamericana’*.

En 1864, se había fijado en España como la unidad monetaria el escudo de plata, equivalente a 10 reales de vellón. Un año más tarde se crea la Unión Monetaria Latina³, decisiva para el nacimiento de la peseta como unidad (en 1868) y la creación del sistema monetario español.

El difícil entorno en que la Hacienda española debía desenvolverse en esos años queda plasmado en unas breves palabras de Galvarriato (1932: 69-70), que escribía: *‘en 1867 ibase camino de la bancarrota ...; en 1869 el estado de la Hacienda era deplorable; en 1873 se entendía que el desnivel de los presupuestos era superior a la riqueza tributaria del país’*.

En el plano bancario, la especialización marcada por la legislación de 1856 entre bancos emisores y sociedades de crédito cambia. Se pasa por la Ley de 19 de octubre de 1869 a la desespecialización, con libertad de creación de entidades bancarias.

En 1872 se reproduce la crisis económica debido al comienzo de la guerra carlista, que ocasiona unos nuevos gastos públicos para hacer frente a los problemas militares.

Las crisis monetarias sufridas habían transformado completamente el panorama de las entidades bancarias operantes en España. Pérez de Armiñan (1983: 18) proporciona datos sobre la evolución. Así 1855 el número de bancos era de 5⁴, en 1857 las entidades crediticias llegaban a 19⁵, continuando un proceso ascendente hasta alcanzar el máximo en 1865 con 58 entidades⁶. En consecuencia, entre 1856 y 1865 se fundaron 18 bancos y 37 sociedades de crédito. Los efectos de la crisis financiera de 1866 arrastra 24 entidades bancarias hasta 1869. En 1873 la cifra se había reducido a 33 entidades⁷.

Un hecho cambiará radicalmente el mapa financiero y bancario de la nación. El preámbulo del Decreto de 19 de marzo de 1874, de Echegaray, traduce la triste situación y al tiempo las esperanzas del país en el proyecto. Su objetivo no deja lugar a dudas:

‘Abatido el crédito por el abuso, agotados los impuestos por vicios administrativos, esterilizada la amortización por el momento, forzoso es acudir a otros medios para consolidar la Deuda flotante y para sostener los enormes gastos de la guerra que ha dos años aflige la mayor parte de nuestras provincias. En tan críticas circunstancias, ... se propone crear, bajo la base del Banco de España, y con el auxilio de los Bancos de provincias, un Banco Nacional, nueva potencia financiera que venga en ayuda de la Hacienda Pública, sin desatender por esto las funciones propias de todo Banco de emisión’.

³ Francia, Italia, Bélgica, Suiza y, posteriormente, Grecia.

⁴ De ellos 3 emisores: Banco de España, Cádiz y Barcelona.

⁵ Incluyendo las nuevas sociedades de crédito y los 10 emisores.

⁶ Formado por 21 bancos emisores, 35 sociedades de crédito y 2 bancos sin derecho de emisión.

⁷ Con 16 bancos emisores, 13 sociedades de crédito y 4 bancos no emisores.

Con ello, el Banco de España, queda como único banco emisor desapareciendo el resto de entidades, bien absorbidas por éste o bien continuando como bancos no emisores.

A partir del término de la guerra carlista, la situación se va normalizando. Galvarriato (1932: 89) hace su personal calificación de esta etapa: *“pocas épocas, si hay alguna, española, tan tranquilas como la que discurre entre 1874 y 1891, aunque no nos faltaran preocupaciones hondas con rebeliones militares, pero de poco fuste”*.

Otros datos reveladores de la época: mientras Europa asiste a un periodo generalizado de paz, en España en 1868-75 el número de muertos por guerras carlistas y conflictos civiles fue de unos 250.000, unos 75.000 a 140.000 en las guerras coloniales (1868-79), por el cólera de 1885 unos 130.000, y en 1881-90 un número indeterminado por hambre y crisis de subsistencias. En 1887 se rondaban los 17,5 millones de habitantes, con un 71% de analfabetismo. Dos tercios dependían de las actividades agrarias.

3. Situación del Banco de España en el periodo

El Banco Español de San Fernando cambia su denominación por Banco de España en 1856, en el ámbito de una nueva legislación bancaria. La nueva Institución se presenta como un Banco totalmente reconstituido en su solvencia, al haber superado la etapa de saneamiento financiero con que concluyó la vida de su antecesor.

Los primeros años del nuevo nombre de Banco de España estuvieron caracterizados por una clara continuidad, donde la actividad de los nuevos competidores creados en el marco normativo de 1856 vinieron a disputarle un negocio hasta entonces casi privativo, viéndose reducida su importancia en el sistema bancario. Únicamente había abierto dos Sucursales, en 1858, como medio de extender su actividad, si bien ello causado por el diseño articulado en la reforma bancaria de 1856. Sin embargo, su larga singladura, desde 1782, le convertían en una Institución que gozaba de gran experiencia, aunque un tanto conservadora, aspecto que se juzgaba negativo en tiempos de cambio.

El cuadro varía radicalmente con la crisis monetaria y financiera de 1866. Sus consecuencias harían que muchas de las entidades bancarias de creación reciente sucumbieran en ese o subsiguientes años. Es, en ese momento, cuando un Banco de España fortalecido en una rígida política conservadora anterior, con dividendos no excesivos y prudentes saneamientos⁸ puede hacer frente a la situación, y lejos de debilitarse, sale finalmente potenciado. Ello no obsta para que tuviera que afrontar más que serias dificultades, causadas por la falta de liquidez sistémica, siempre acrecentada, en periodos de crisis, por la preferencia del público a cambiar los depósitos o billetes por monetario. Circunstancias similares se darían por los efectos de la crisis de 1872.

En 1866 se produce un hecho altamente peligroso en la existencia del Banco. La presentación al Congreso en abril de ese año de un proyecto de Ley autorizando la creación de un Banco nacional español de emisión y descuento, formado por capitalistas ingleses, que si bien finalmente fue desechado, creó en el Banco de España tales dificultades, que en una Junta general extraordinaria se acordó por unanimidad *“rechazar toda idea de fusión con el Banco en proyecto”* (Ministerio de Hacienda, 1921: 32). Realmente fue la suspensión de

⁸ El Banco de España llevó desde 1868, una política de dotaciones genéricas aplicando determinados porcentajes sobre los saldos contables de sus asuntos dificultosos. Entre los primeros acuerdos en ese sentido tenemos el de la Comisión Interventora de 1/7/1868 (ABE. Secretaría. Libro 8458, fº 64).

pagos de uno de los principales inversores británicos lo que dio al traste la operación de crear dicho Banco nacional, que hubiera supuesto la desaparición del Banco de España y de los bancos provinciales (Tortella, 1995: 279). Al margen de este episodio, los problemas de la Institución en ese año se agravaron, además, por la crisis monetaria, que obligó al Gobierno a reintegrar los anticipos realizados para superar la situación.

El punto de inflexión, en cuanto al espacio bancario que ocupa y su propia mentalidad como Institución, se produce cuando se le otorga el privilegio de emisión para todo el país, pero a cambio de un préstamo de elevada cuantía (125 millones de pesetas). Mucha polémica internamente⁹ suscitó esta operación aunque se llevó a cabo. Así nacía el compromiso de hacer circular un billete único en todo el territorio y con ello la creación de una red de Sucursales extensa, proceso que se prolongó unos 15 años.

A partir de ese momento el Banco de España es la entidad mas importante de la nación en todos los sentidos. Su peso específico cuantitativo y cualitativo se vio enormemente acrecentado. Sus problemas no estarían relacionados con la solvencia o los resultados, sino en la gestión y eficacia de una entidad de gran tamaño y disperso negocio.

De hecho desde 1874 habría que hablar en puridad de tres ramas del Banco: la actividad desplegada por el Banco en Madrid, la red Sucursales, y el ramo de contribuciones. Coordinar y gestionar el Banco, hacia finales de nuestro estudio, era labor delicada. Al termino del periodo 1888, el Establecimiento contaba ya con 55 Sucursales en todas las provincias y alguna localidad relevante.

4. La actividad recaudadora del Banco de España¹⁰

4.1. Antecedentes a la firma de los convenios

- Primeras referencias

Una temprana alusión acerca de que el Banco pudiera hacerse cargo del servicio de la recaudación de contribuciones se encuentra en el acta del Consejo de gobierno de diciembre de 1865¹¹. En ella el Presidente indica que estaban próximos a terminar todos los arriendos de cobranza de contribuciones del Estado “*y que por esta circunstancia, y por alguna insinuación que le había hecho el Sr. Ministro de Hacienda*”, ponía en consideración del Consejo si sería conveniente al Banco ese servicio en todo el territorio.

⁹ En 31 de diciembre de 1873, frente a un capital de 50 millones de pesetas y reservas de 5 millones, la cantidad del préstamo era del todo desproporcionada; tras la operación planteada en el Decreto, a 31 de diciembre de 1874, el capital había ascendido a 90 millones y las reservas a 9 millones, acompasando en cierta manera el desfase. La elevada cuantía del préstamo hacía que existieran opiniones contrarias a la operación, por el alto riesgo de concentración en que incurría el Banco, ante un deudor en situación más que problemática y en un país en gravísimo estado, lo que hubiera podido arrastrarle a la bancarrota.

¹⁰ Las principales abreviaturas que emplearemos son las siguientes:

ABE: Archivo Banco de España.

ACG: Acta Consejo de Gobierno.

ACGC: Acta del Consejo de Gobierno exclusivamente dedicada a Contribuciones.

ACEC: Acta Comisión Especial de Contribuciones.

ACE: Acta de la Comisión Ejecutiva.

¹¹ ABE. Secretaría. ACG (4/12/1865). Libro 127, fº 220-221.

En el Banco de España de la época, cualquier asunto que exigiese un estudio posterior solía llevarse a cabo por una Comisión, formada al efecto, por miembros del Consejo de gobierno, que era el órgano dotado de mayor responsabilidad. Así pues para analizar la conveniencia de la propuesta se designa una Comisión cuya denominación no deja lugar a dudas: *Comisión especial sobre si ha de encargarse el Banco de la cobranza de las contribuciones del Estado*. La conveniencia sería examinada en dos sesiones.

En la primera de ellas¹² a la vista de un estado sobre la situación del ramo y del premio aproximado de cobranza, se acuerda por unanimidad que era “*en principio conveniente al Banco el que este se encargase de la cobranza de las contribuciones*”. En una segunda sesión¹³ se tratan de los medios para llevarlo a término, encontrando la Comisión “*que su ejecución no ofrece dificultades insolubles*”. Todo ello quedaba condicionado a que el Gobierno de S.M. suprimiese el obstáculo de la Real orden de 22 de febrero de 1859, por la cual se prohibió a los bancos contratar la cobranza de contribuciones.

Estudiado por el Consejo de gobierno¹⁴, quedaba aprobado el dictamen de la Comisión.

- Se preparan las bases del contrato

Posiblemente la gestión de la crisis monetaria de 1866 y las alteraciones producidas por el proyecto de formar un Banco nacional en esa época, congelasen el desarrollo de las negociaciones del servicio de contribuciones, pues no es hasta marzo de 1867, cuando tenemos nuevas informaciones sobre esa actividad.

Siendo el propio Gobernador¹⁵ el que se había encargado del estudio de la cobranza de las contribuciones encomendado a la Comisión, había concluido que no solo era conveniente para el Banco, sino beneficioso también al Gobierno de S.M. En la exposición de motivos que presenta se deduce que:

1º la recaudación de las contribuciones directas no había podido hacerse ni alcanza a todos los pueblos y provincias de la Península, estando limitado únicamente a aquellas poblaciones cuya cobranza es fácil y de reconocida utilidad para recaudar.

2º se ofrecería al Gobierno términos para proporcionarse anticipos de fondos y verificar traslaciones de los mismos a aquellos puntos que más puedan convenir.

3º podría darse desarrollo a los *billetes* del Banco de España por cuya evolución adquirirían considerable desenvolvimiento las operaciones mercantiles.

¹² ABE. Secretaría. Acta de la Comisión especial sobre si ha de encargarse el Banco de la cobranza de las contribuciones del Estado (9/12/1865). Caja 672.

¹³ ABE. Secretaría. Acta de la Comisión especial sobre si ha de encargarse el Banco de la cobranza de las contribuciones del Estado (16/12/1865). Caja 672.

¹⁴ ABE. Secretaría. ACG (18/12/1865). Libro 127, nº 226.

¹⁵ ABE. Secretaría. Actas comisión especial sobre si ha de encargarse el Banco de la cobranza de las contribuciones del Estado (15/3/1867). Caja 672.

y 4º los contribuyentes encontrarían ventajas al poder satisfacer sus contribuciones en las poblaciones que más les conviniese, y hasta anticipar el importe trimestral con un beneficio.

Además, el Gobernador añadió que había redactado unas bases para realizar la recaudación de contribuciones. En una sesión posterior¹⁶, se detallan las bases originales que se iban a someter al Consejo. Las relevantes eran: que el Banco se haría cargo del servicio desde 1º de enero de 1868, cuyo servicio esté vacante o sin contratar con Hacienda (base 1ª). El contrato sería por 6 años (base 3ª). El premio a percibir (base 5ª) quedaba sin fijar definitivamente. El resto hasta las 21 que constituyen el documento, no sufrirían grandes variaciones posteriores en esta etapa.

Todas las propuestas de la Comisión son aprobadas por el Consejo¹⁷, así como las bases y la minuta de exposición que había de dirigirse al Gobierno de S.M. para someterlas a su consideración. Por otro lado, la Comisión en su nombre, y en el del Consejo, daba las debidas gracias al Sr. Gobernador porque este trabajo se debía en su mayor parte a él.

- El Ministro hace cambios en las bases presentadas por el Banco

El Banco había previsto empezar el servicio en 1º de enero de 1868, pero el Ministro de Hacienda¹⁸ deseaba que empezase el 1º de octubre de 1867. Sin embargo, no se accede a tal petición puesto que el Consejo de gobierno entendió que no era factible *“por el poco tiempo que faltaba y lo mucho que se necesitaba hacer para establecerlo”*.

Sobre las bases presentadas por el Banco el 8 de abril, el Gobernador informaba en julio 1867¹⁹ que le había indicado el Ministro de Hacienda que deseaba que se hiciesen algunas ligeras variaciones en las mismas. Concretamente se trataba de modificar tres bases: que el convenio fuera por 8 años²⁰ (base 3ª), el porcentaje del premio a percibir por el Banco (base 5ª), y el cobro por Ayuntamientos (base 8ª). Además se suprimía la base 9ª, sobre el anticipo de cuotas por parte de los contribuyentes, y a dos se daba nueva redacción: una sobre reembolso de billetes (base 17ª) y otra, sobre la data (base 18ª).

Posteriormente, el Ministro de Hacienda sobre las bases presentadas en 30 de julio, realiza nuevos cambios, recogiendo en la Comisión de diciembre de 1867²¹ la Real orden de 2 del corriente que las contenía. Se suprimía una base (la 12ª), sobre cargos al Banco formados por Hacienda por los documentos que le entreguen para la cobranza; daba nueva redacción a otra (base 13ª), y adiciones a otras cuatro (14ª, 16ª, 17ª y 20ª). Así quedaron definitivamente fijadas las bases que luego comentaremos.

¹⁶ ABE. Secretaría. Actas de la Comisión especial sobre si ha de encargarse el Banco de la cobranza de las contribuciones (3/4/1867). Caja 672.

¹⁷ ABE. Secretaría. ACG (8/4/1867). Libro 128, fº 163.

¹⁸ ABE. Secretaría. ACG (23/7/1867). Libro 128, fº 187.

¹⁹ ABE. Secretaría. ACG (29/7/1867). Libro 128, fº 192.

²⁰ Había propuesto un Consejero (Sr. Gaviria) la ampliación del contrato a 8 años, para compensar con esto «el tiempo de los 2 años porque el Banco tendrá solo el cobro de los puntos de menor importancia». Es decir, hasta que se completara la recaudación en todo el territorio [ABE. Secretaría. ACG (24/7/1867). Libro 128, fº 189].

²¹ ABE. Secretaría. Acta de la Comisión especial sobre recaudación de las contribuciones del Estado (7/12/1867). Caja 672.

- Nombramiento de los primeros empleados

Iniciada una nueva actividad, el Banco debía dotarse del personal necesario. El nombramiento de los empleados que habían de destinarse a la Sección de contribuciones²², en la Central, se efectúa con carácter de *temporeros*, posiblemente porque el plazo previsto en el contrato fuera limitado. Estos puestos y sus retribuciones eran los siguientes:

Jefe de Sección	2.600
Encargado de la Contabilidad	1.600
Encargado de la Correspondencia	1.000
Dos Oficiales de la Sección	800 y 600

Las plazas de tres Escribientes de 400 escudos cada uno, serían por oposición.

4.2. Convenio de 1867 y su aplicación

Debemos tener presente que en esta época el Banco de España solo contaba con dos Sucursales, por lo tanto se veía forzado a establecer una red de Delegados o Agentes encargados de la recaudación.

4.2.1. Contenido

En su versión definitiva, el convenio celebrado entre el Gobierno de S. M. y el Banco de España, según Real Orden de 19 de diciembre de 1867, quedaba así establecido.

- Vigencia y alcance

El Banco de España se haría cargo desde 1º de julio de 1868 de la recaudación de las contribuciones directas, o sea de la de inmuebles, cultivo y ganadería y de la industrial y de comercio en todas las provincias y pueblos cuyo servicio esté vacante ó sin contratar con la hacienda pública (base 1ª). A medida que vayan concluyendo las recaudaciones existentes se adjudicarán al Banco (base 2ª). La duración del convenio será de ocho años, prorrogables hasta que una parte contratante pida su rescisión.

- Garantías y retribución

El Banco garantiza las resultas de la recaudación con el capital que lo constituye, sin garantías adicionales (base 4ª).

El premio a percibir por el Banco por cobranza de dichas contribuciones será de dos escudos, seiscientos veinte y cinco milésimas por ciento para la contribución territorial, y de tres escudos, cuatrocientas cuatro milésimas por ciento en la industrial (base 5ª).

- Agentes y traslados de fondos

El Banco podía nombrar Agentes ó Delegados, que bien por partidos administrativos ó judiciales, bien por pueblos, practiquen en su nombre la cobranza. Si el Banco no encontrase

²² ABE. Secretaría. ACG (30/7/1867). Libro 128, fº 243-244.

subalternos que se encargue de la cobranza, la Administración daría orden al Ayuntamiento para hacerla por sí²³ (base 7ª).

El Gobierno de S. M. podía exigir la traslación de fondos, percibiendo el Banco por razón de giro ó traslación el premio que se estipule (base 14ª). Se admite a los contribuyentes el pago en billetes emitidos por el Banco (base 15ª).

- Ingresos de las contribuciones y anticipos

El Banco se obliga a ingresar en las Tesorerías de provincia el importe de cada trimestre: las dos terceras partes del mismo trimestre en fin del segundo mes, y la otra parte restante, en el tercero. Si se solicitase por el Gobierno de S. M. que en el segundo mes de un trimestre se ingresase su importe total, el Banco quedaba obligado a verificarlo, sin recibir por esta anticipación interés alguno (base 10ª).

El Gobierno de S. M. podría exigir al Banco que le anticipase parte ó el total de las cantidades que debe recaudar en un trimestre, abonándole por el anticipo el interés corriente con el Tesoro, pero siempre que el total de deudas del Estado con el Banco no excedan reunidas de su capital efectivo. El reintegro de aquella clase de anticipos se verificará siempre con la recaudación del trimestre inmediato (base 13ª).

- Registros y contabilidad

Queda el Banco relevado de llevar los Diarios de cobranza. Estos serán sustituidos por las matrices de los libros talonarios, y por las listas cobratorias que han de acompañar²⁴.

Debía facilitarse a la Administración, siempre que ésta lo creyese necesario, el estado de la recaudación por medio de los libros diarios de Caja (base 12ª).

Si por fuerza mayor fueren extraídos los fondos de la recaudación de los puntos ó arcas en que los custodien las dependencias del Banco, justificada la violencia y la preexistencia de los fondos procedentes de la recaudación, no será éste responsable de su importe y el Gobierno deberá admitírsele como data en las cuentas que rinda (base 17ª).

En las relaciones que acompañen a las cuentas trimestrales que rinda el Banco, se comprenderá en un solo concepto el importe total de las dos contribuciones. Tampoco se acompañarán notas detalladas de las partidas adeudadas y cobradas, sino de las fallidas y pendientes de cobro al fin del trimestre, sin perjuicio de los oportunos expedientes de fallidos instruidos en el tiempo y forma que está determinado (base 20ª).

4.2.2. La aplicación del convenio: Instrucciones internas

- La Memoria recoge el contrato de contribuciones

Un contrato de tal naturaleza e importancia debía ser dado a conocer a los Accionistas. En la Memoria del año 1867 se comenta el convenio con Hacienda, si bien es 1868 el primer año efectivo, aunque incompleto, del servicio.

Es de interés referirse a la Memoria de 1868, porque nos indican las dificultades encontradas en la práctica. La primera anotación se relaciona con los exiguos rendimientos de

²³ En este caso el Banco abonaría las dos terceras partes del premio de cobranza de las cantidades que recaude, siendo de cuenta de aquél recoger y trasladar los fondos por medio de sus Agentes especiales.

²⁴ En ellas debían anotar los recaudadores haber cobrado del contribuyente.

7.564,934 escudos obtenidos en la recaudación, frente a unos beneficios líquidos del Banco de 2.492.888,258 escudos, excusándose que *“podrá parecer semejante resultado impropio del que deben tener los negocios del Banco”* (Memoria, 1868: 15).

Para llegar a obtener una rentabilidad adecuada, debían ampliar el ámbito de recaudación a todo el territorio, puesto que los gastos fijos se verían absorbidos al aumentar los ingresos. Por tanto, remarcan que ese es el objetivo del Establecimiento, dado que las plazas vacantes ahora asumidas eran *“de provincias y pueblos de cortos rendimientos, de difícil, además de poco lucrativa recaudación”* (Memoria, 1868: 14).

La tarea de establecer una red nacional de recaudación debía presentar necesariamente dificultades. Son precisamente parte de ellas, las que hacen referencia a la implantación de una infraestructura adecuada para atender el servicio, así como a la vinculación entre riesgos asumidos y rentabilidad alcanzada. Evidentemente este primer año, no resultaba gratificante, pues habían trabajado mucho para obtener una mínima retribución; así se lamentaban *“consagrando sus medios, su crédito y los esfuerzos de su Administración a una empresa tan difícil y arriesgada y tan poco productiva”* (Memoria, 1868: 15).

Aunque no se menciona, además había que considerar que aún siendo una actividad nacida bajo la figura de comisionista por parte del Banco, no por ello estaba exenta de contingencias que podían poner en peligro sus propios intereses.

- Instrucciones internas del Banco de España

Paralelamente junto con el convenio citado, el Establecimiento establece la Instrucción a la que han de sujetarse los Comisionados y demás Agentes del Banco de España para llevar a efecto la recaudación de contribuciones. Es de 27 de enero de 1868.

- Comienza diciendo que: *“Aún cuando el servicio de la recaudación se diferencia en algo al de los demás negocios ... del Banco, está ... en interés del mismo establecerlo en términos que corresponda ... como los otros, a la confianza y al buen nombre, que son la base principal de todo establecimiento de crédito”*.
- En especial en la *“Seguridad en el manejo de caudales ... y en evitar al mismo tiempo toda clase de quejas por parte de los contribuyentes”*.
- Deben atenerse a lo que disponen los Reglamentos de Hacienda, y la más pequeña falta ó descuido en esta parte podría originar consecuencias desagradables, que desde un principio se deben prever y evitar.

El artículo 1 estipulaba que *“el servicio de la recaudación de contribuciones conferido al Banco por Real Orden de 19 de diciembre último, se verificará bien por sus Comisionados en provincias ó por Delegados ó por medio de Agentes especiales”*.

La *circulación de los billetes* del Banco en todas las provincias, suponía que por parte de los Delegados y Agentes debían desplegar todo su celo para evitar falsificaciones.

En relación con las *cantidades sustraídas o fallidas*, se establecía:

- Quedaban subrogados en el Banco todos los derechos de Hacienda en lo relativo al manejo de fondos pertenecientes a la recaudación, por lo que cualquier sustracción

fraudulenta de fondos incurría en la responsabilidad criminal que establecía el Código penal (art. 10).

- Los expedientes de fallidos que dejase de admitir Hacienda por no haberlos presentado en tiempo oportuno, ó forma, sería su importe de cuenta del Delegado ó Agente de la recaudación del que procedan (art. 13).
- Iguales derechos y obligaciones del Banco respecto a la sustracción de fondos por fuerza mayor, serían de los Delegados ó Agentes para abonarles ó no por este concepto las cantidades que acuerde la Hacienda (art.14).

Distintas *personas intervinientes* en el servicio de recaudación:

- *Delegados y Agentes de las capitales de provincia.* Eran los encargados del servicio en las capitales de provincia, con quienes se entendería directamente el Banco, para la cobranza de su distrito y la de todos los demás a su cargo (art. 16).
- *Agentes o Delegados de distrito:* Estarían bajo la vigilancia de los Delegados de la capital, por medio de los cuales se les comunicarán las órdenes del Banco, salvo que éste juzgase oportuno hacerlo directamente (art. 37).
- *Cobradores para los pueblos,* en aquellos puntos que hicieran la cobranza los Ayuntamientos. En general estarían los Cobradores bajo las inmediatas órdenes del Delegado de la capital, salvo en los casos en que acuerde el Banco otra forma diferente en que ha de ejecutarse este servicio (art. 48).

Respecto a las *fianzas de los Delegados y Agentes*, se estipulaba:

- En general, quedaban obligados todos sus Comisionados, Delegados y Agentes a garantizar con el importe de un trimestre, las resultas de la recaudación que se les confiere. La fianza podía ser : 1º en metálico; 2º en acciones del Banco, billetes hipotecarios, y Deuda del Estado con interés, según cotización en Bolsa del día anterior al de la escritura de fianza; y 3º en fincas rústicas ó urbanas, estando las últimas situadas en alguna capital de provincia (art. 63).
- Si la fianza se prestaba en metálico ascendería a dos terceras partes del importe de la recaudación de un trimestre; siendo en acciones del Banco ó en Deuda del Estado, ascendería al importe total del trimestre; y cuando fuese en fincas, se elevaría su valor a una tercera parte más del importe del trimestre (art. 64).

Expuestos ya los principales fundamentos en que había de descansar el servicio de la recaudación de contribuciones, se detallaban a continuación las reglas y prevenciones que establece el mismo Banco para el exacto desempeño del propio servicio por parte de sus

Comisionados, Agentes ó Delegados y demás dependientes de cobranza. Finalmente se insertaban distintas disposiciones sobre los procedimientos de apremio.

- Se nombran Inspectores para la recaudación

Se preveía en la precitada Instrucción del Banco de 27 de enero de 1868, la figura del *Inspector*, con bastante antelación a lo que consideraría el propio Banco para sus Sucursales. Quedaba establecido que:

*“El Banco tendrá dos ó más empleados con el carácter de **Inspectores generales**, que se ocuparán en visitar la forma con que se lleva a efecto el servicio de la recaudación, lo mismo en las capitales de provincia que en los demás distritos ó partidos judiciales, siendo de su atribución corregir en el acto cualquier falta que observen, poniéndola en seguida en conocimiento del Banco”* (art. 15).

Son cuando menos curiosos los aspectos que se tuvieron en cuenta en su designación. En una comunicación de la Sección de recaudación de contribuciones al Consejo de gobierno²⁵ se propone nombrar los dos Inspectores generales prontamente, puesto que se consideraba conveniente que se ocupasen inmediatamente *“de inspeccionar como se había sustentado aquel servicio, y pudiera corregir en su origen los defectos”*.

Por otro lado, se argumentaba que *“entendida la importancia del cargo que dichos funcionarios iban a desempeñar, a la categoría que su consideración debería tener y a otros cometidos que el Banco pudiera confiarles, se les señalase un sueldo de 30.000 reales anuales y el pago de los gastos de locomoción”*. A ello añade el Sr. Gobernador que la necesidad en que se verían de comunicarse frecuentemente con las autoridades de las Provincias, era del parecer que la elección recayese en personas revestidas de cierto carácter oficial, aparte del que el Banco les daba.

Se nombran Inspectores generales al Sr. D. Francisco de Paula Matas, Visitador general y Superintendente de Hacienda en Filipinas y el Sr. D. Cándido Donoso, Gobernador Civil que ha sido de la provincia de Albacete. Se les asigna un sueldo de 3.000 escudos a cada uno y abono de los gastos de locomoción que cause el servicio.

La experiencia lograda en la inspección de la recaudación, sería posteriormente aprovechada en 1884 al nombrar como tal al primer Inspector de Sucursales en el Banco, alcanzada ya la red cierta dimensión. Un año después se designan en total seis Inspectores; tres para dicha función y otros tres para contribuciones, dando un trato paritario en el número de efectivos destinados a ambas tareas.

- El Banco se hace cargo de la recaudación en todas las provincias

Consecuencia de verse cumplidos los plazos fijados, el Banco debía hacerse cargo del servicio del resto de las provincias, si bien de modo gradual. Ello ocasionaría aumentos de personal y gastos para acometer el incremento de actividad.

a) Aumento de plantillas y gastos en provincias

Ante la ampliación del servicio a nuevas provincias, el Banco se prepara para el aumento de trabajo. A ello sirvieron dos exposiciones de la Sección de contribuciones,

²⁵ ABE. Secretaría. ACG (15/6/1868). Libro de 6 de abril 1868 a 12 de diciembre de 1870, nº 28-29.

examinadas en la Comisión ejecutiva en marzo de 1869²⁶, sobre las bases para la organización del servicio. Algunas de las bases son las siguientes:

Respecto a la organización:

- En cada una de las 17 provincias cuya recaudación iniciaba el Banco el 1º de julio se establecería una Oficina central compuesta de un Delegado, un Interventor, y demás auxiliares necesarios para practicar la cobranza de la capital y llevar la cuenta a los demás Agentes de los partidos y pueblos (punto 1º).
- La provincia se dividía en partidos judiciales o administrativos, bajo un Agente especial que *“hará por sí la recaudación del pueblo, cabeza de partido, y tendrá a sus órdenes los Auxiliares o Cobradores que necesita para verificar la de los pueblos del mismo”* (punto 2º). La de la Capital y la de los pueblos de su partido, se verificará en la misma forma por el Delegado (punto 3º).

Quedaba estipulado que si los Agentes de partido creyeran conveniente el arriendo de la recaudación de algún pueblo, por condiciones especiales de la localidad, podrán verificarlo, previa propuesta al Banco, por el Delegado de la provincia, y bajo la correspondiente fianza (Punto 13º).

También se establece la vinculación con las Sucursales existentes o Agencias, de modo que en las provincias de Alicante, Valencia y Zaragoza, se hará el servicio de recaudación bajo la dirección y vigilancia de las mismas (Punto 19º).

Para otras 13 provincias donde no estaba contratado, se entendía, que se harían a ellas extensivas la organización y plantillas propuesta para las 17 antes señaladas.

Los gastos del servicio de recaudación en provincias se resumen, por conceptos, así:

Sueldos de los Delegados	614.000
Sueldos de los Interventores	312.000
Sueldos de los subalternos de las oficinas de la capital	509.000
Material id. Id.	587.000
Cobradores id. id.	535.000
Agentes en los partidos	1.457.000
Material id. id.	583.000
Cobradores id. id.	4.451.945
Gastos en las provincias en que el servicio corre a cargo de los Comisionados del Banco..	661.950
Id. Id. en que está contratado	2.764.174
Gastos imprevistos	<u>350.000</u>
Total Reales de vellón	12.825.069

Los sueldos se establecían en 30.000 reales para los Delegados de Provincias de 1ª clase, 24.000 para los de 2ª y 20.000 para los de 3ª. Para los Interventores serían de 16.000, 12.000 y 10.000, respectivamente. Se abonarían a los Delegados para alquiler del local de la

²⁶ ABE. Secretaría. ACE (20/3/1869). Libro 8.400, fº 38-43.

Oficina central 6.000 reales, 4.000 y 3.000, según la clase. En Madrid, tendrían el local que les facilitase el Banco. El resto de sueldos era según la recaudación obtenida.

Una forma de clasificación parecida se establecería para las Sucursales del propio Banco cuando su número fue considerable elevado, a partir de 1874, la cual probablemente tuviera su origen en ésta de las contribuciones.

Si bien el Consejo de gobierno²⁷ inicialmente no toma ninguna resolución, acordando su discusión en una próxima reunión, un par de días después²⁸, se aprueba la propuesta de la Comisión en todas sus partes, si bien con alguna matización relativa al arriendo de dicho servicio. También se nombran 27 Delegados para las recaudaciones provinciales.

b) Aumento de plantillas y gastos en la Central

Estudiada igualmente por la Comisión ejecutiva²⁹ la organización de la Sección central de recaudación de contribuciones, en base a una exposición de la propia Sección, se propone un aumento de personal, ascenso inmediato de los empleados actuales y nueva organización, habiéndose adoptado para el desempeño del servicio el método de Administración, que por regla general exige mayor atención y vigilancia. También se justifica la creación de una tercera plaza de Inspector general de contribuciones.

El Consejo de gobierno³⁰, aprueba las proposiciones de la Comisión. La nueva planta del personal y sueldos de la misma, queda así:

Jefe	3.400	escudos anuales
1 Oficial 1º	2.000	
1 Oficial 2º	1.600	
1 Oficial 3º	1.400	
1 Oficial 4º	1.200	
2 Oficiales 5º a 1.000	2.000	
4 Oficiales 6º a 800	3.200	
4 Escribientes a 500	2.000	
1 Portero	500	
1 Ordenanza	400	

Para la nueva plaza que se creaba de Inspector General, se nombra a D. Eduardo Gasset, Jefe de administraciones, con la dotación de 3.000 escudos anuales.

4.2.3. La contabilidad del servicio de contribuciones

- Sistema de contabilidad y balance

Inicialmente el Banco considera independiente y residual la contabilidad del servicio, teniendo únicamente en cuenta los resultados que le aportarían, sin ulteriores repercusiones, y manteniendo total separación de la contabilidad general del Banco. Se establece el sistema contable de partida simple.

²⁷ ABE. Secretaría. ACG (22/3/1869). Libro de 6 de abril 1868 a 12 de diciembre de 1870, fº 105-106.

²⁸ ABE. Secretaría. ACG (24/3/1869). Libro de 6 de abril 1868 a 12 de diciembre de 1870, fº 106-107.

²⁹ ABE. Secretaría. ACE (16/4/1869). Libro 8.400, fº 60-61.

³⁰ ABE. Secretaría. ACG (19/4/1869). Libro de 6 de abril 1868 a 12 de diciembre de 1870, fº 116-117.

En el preámbulo de la Instrucción de 27 de enero de 1868, ya comentada, respecto a la *contabilidad para sus Delegados*, el Banco establece la necesidad de conocer periódicamente el movimiento de la recaudación, y justifica el establecimiento de dicha contabilidad, si bien destaca que “*sin perjuicio de su sencillez y simplificación, abraza todos los detalles indispensables para poder demostrar el estado en que se encuentra constantemente la cobranza ...*”. A este efecto acompañaban los oportunos modelos de rendición de cuentas trimestrales y mensuales.

El modelo de cuenta trimestral a realizar por los Delegados de la recaudación, para la justificación de su actividad, era sencillo en su diseño -*Cuadro I*, pues, se trataba únicamente de reflejar los cobros y pagos habidos en el periodo³¹.

CUADRO 1

MODELO N.º 4.

RECAUDACION DE CONTRIBUCIONES DE LA PROVINCIA DE PRIMER TRIMESTRE DE 1868-69.

Cuenta trimestral que D. Juan Dominguez, Delegado de la recaudación de contribuciones de esta provincia, rinde al Banco de España, expresiva de los documentos de cobranza llamados á realizar en la misma en dicho trimestre propio Banco. de sus ingresos en Tesorería, ó satisfecho en virtud de órdenes particulares del

	Documentos que quedaron por realizar en fin del trimestre anterior.	Idem que venen y son llamados á realizar en el presente.	Aumento por rectificacio- nes.	Total caaso á realizar en el trimestre.	Ingresos en Tesorería.	Importe de las bajas acordadas por la Administración.	Bajas por rectificacio- nes.	Entregado en virtud de órde- nes particulares del Banco.	TOTAL DATA.	Recibos que quedan por realizar en el tri- mestre inmediato.
Por la contribucion territo- rial.....	5.000	20.000	700	25.700	21.000	"	"	"	21.000	4.700
Por la industrial.....	7.000	15.000	"	22.000	16.000	3.500	"	"	19.500	2.500
Por la de caballerías y car- ruzjes de recreo.....	"	400	"	400	400	"	"	"	400	"
TOTAL GENERAL...	12.000	35.400	700	48.100	37.400	3.500	"	"	40.900	7.200

Notas.—1.ª Igual á esta cuenta será la que rendirán los Agentes ó Recaudadores de partici- dos de cobranza ó recibos de talon que deban realizarse en sus respectivos partidos en cada trimestre. 2.ª La casilla de aumentos por rectificaciones tiene por objeto comprender en ella cualquier así como la de bajas por el mismo concepto comprenderá los mayores ingresos que pudieran haberse hecho en Tesorería que los que se figuraron. 3.ª Los recibos de municipales y de premio de cobranza no figurarán como ítem en el ingreso. 4.ª La cuenta que se rinda á la Administración de Hacienda pública será tambien igual á esta con la que trimestralmente forma tambien por conceptos dicha dependencia. 5.ª Cuando queden documentos de cobranza por realizar de un año para otro, se rendirá un

ó de pueblos al Delegado de la capital de que trata la regla 4.ª, por el importe de los documen- tos de cobranza. cantidad que por olvido ó equivocacion dejara de figurar en la cuenta del trimestre anterior, en Tesorería hasta despues de haber sido formalizados, y expedidose tambien su carta de pago. la cual, por terminos regulares, deberá guardar completa conformidad, en el resultado general, cuenta igual para los resultados de cada año.

Fuente: Banco de España. Instrucción (1868 b:44-45).

³¹ Sobre el contenido de las diversas contribuciones que se recaudaban en España puede seguirse la memoria de García de Torres (1872).

- **Comentarios**

- En la primera columna de la izquierda aparecen las tres recaudaciones de las que estaba encargado el Banco (Territorial, Industrial, y Carruajes, ésta última con posterioridad a la firma del convenio).
- Las cuatro columnas siguientes representaban las cantidades que debían cobrarse en el trimestre y las cuatro siguientes, tratan de los cobros efectivamente realizados. La novena y última columna, refleja las cuantías a percibir en el trimestre siguiente, es decir la diferencia entre los totales de los cargos a realizar y de los cobros realizados (datas).

Por otro lado, se muestra en el *Cuadro 2* el estado que recogía el premio de cobranza de los encargados de la recaudación. Podemos apreciar que en la columna de la izquierda queda consignado el importe total a que ascendían los ingresos de las contribuciones, mientras que en la columna de la derecha se recogía su distribución.

CUADRO 2

RECAUDACION DE CONTRIBUCIONES.	MOD. NÚM. 3.	PREMIO DE COBRANZA.	Pueblo ó distrito de
<i>D. Francisco Gonzalez, encargado de la recaudacion de contribuciones á 2 1/4 por 400, correspondiente al año económico de 1868-69.</i>		<i>pueblo ó partido de</i>	<i>s/c por el premio de cobranza estipulado</i>
Importa el premio de la cobranza de contribucion territorial de dicho distrito.....	400	Corresponde al encargado de la recaudacion por su 2 1/4 por 100 de cobranza.....	340
Idem el de la industrial.....	200	Premio de cobranza correspondiente á las bajas acordadas por la Administracion en la contribucion industrial y de carruajes.....	25
Idem el de la de las caballerias y carruajes de recreo.....	20	Entregados en 5 de Diciembre de 1868.....	135
TOTAL.....	620	Idem en 30 de Junio de 1869.....	120
		TOTAL IGUAL.....	620

Fuente: Banco de España. Instrucción (1868 b:42-43).

En los primeros años del servicio, el Balance publicado en la Memoria por el Banco, no informaba de ninguna cuenta contable específica relativa a contribuciones y, únicamente, habían incluido una partida para recoger el efecto neto de la actividad en Ganancias y Pérdidas (*Cuadro 3*). Esto proporciona idea del concepto asignado al servicio de simple comisionista, sin más riesgo o contingencia.

CUADRO 3

BANCO DE ESPAÑA.

DEMOSTRACION de las utilidades obtenidas en el año de 1869.

	Esc.	Mils.	Esc.	Mils.
Por rescuento de 1868.....	163.193	244	220.281	617
Por sobrante de las utilidades de idem.....	57.088	373		
Beneficio en giros, préstamos y descuentos.....	"	"	575.080	846
Id. en las operaciones con el Tesoro.....	"	"	1.768.380	548
Id. en la recaudación de contribuciones.....	"	"	303.398	057
Id. en los billetes hipotecarios de 1.ª y 2.ª serie, propios del Banco.....	"	"	1.270.082	100
Dividendo de las acciones del Banco, propias del mismo.....	"	"	19.821	600
Cobros por varios conceptos.....	"	"	1.549	357
Utilidades líquidas en las Sucursales.....	"	"	7.440	028
BAJAS.			4.166.034	153
Por rescuento de utilidades correspondientes:				
Esc. 556.428 662 á 1870.....	658.425	102		
101.996 440 á 1871.....				
Por quebranto en traslación de fondos desde las provincias, comisiones y corretajes.....	259.784	137		
Por quebranto en el oro traído del extranjero.....	117.802	729		
Por quebranto de moneda en las Cajas del Banco y otros pequeños gastos.....	2.659	100		
Por sellos para los giros del Banco, intereses de un depósito especial, dividendos antiguos y gastos en remesa de obligaciones de bienes nacionales.....	9.051	830		
Gastos en el departamento creado para la confección de billetes del Banco en el mismo Establecimiento..	19.566	381		
Por rebaja del 10 por 100 sobre los Rvn. 720.715,15 en que estaba valorado el mobiliario del Banco.....	7.207	200		
Por rebaja de los Valores en suspenso.....	110.012	960		
Por contribuciones, y demas gastos de administración ordinarios y extraordinarios.....	307.137	024		
			1.491.646	463
BENEFICIOS LÍQUIDOS.....			2.674.387	690
DISTRIBUCION.				
A los señores accionistas por el 13 por 100 ó sean 26 escudos por accion de las 100.000 que actualmente componen el capital del Banco.....	2.600.000			
Descuento del 5 por 100 para el Estado, según la ley de presupuestos de 29 de Junio de 1867 sobre escudos 1.371.917'900 de los 2.600.000 que se reparten en el año de 1869, pues los esc. 1.228.082,100 restantes proceden del cupon de los billetes hipotecarios de 1.ª y 2.ª serie, ya gravados con dicho 5 por 100.....			2.674.387	690
Sobrante para el año de 1870.....	68.595	895		
	5.791	795		

Madrid 29 de Enero de 1870.

EL GOBERNADOR.
Manuel Cantero.

Fuente: Banco de España. Memoria (1869:24).

- Registro de los riesgos en el servicio contribuciones

El servicio como tal estaba sujeto a múltiples contingencias, pues no dejaba de ser una actividad más entre las que realizaba la Entidad, eso sí atípica bancariamente hablando, pero cuyas consecuencias negativas se traducían en pérdidas contables, aunque inicialmente no se había ponderado adecuadamente su presencia.

Encontramos desde riesgos operativos de cualquier naturaleza (contables, manipulación de los caudales, traslados de fondos ...), pasando por riesgo de crédito de los encargados de las recaudaciones, o riesgos, digamos, similares a precio o mercado, por cuanto el Banco asumía un compromiso de abonar al Estado en determinados supuestos y de no cumplirse serían quebrantos para él.

a) Primeros problemas con los expedientes fallidos

Empiezan a sonar algunas señales de alerta sobre los expedientes fallidos en junio de 1869³², cuando un Consejero (Sr. Álvarez) advierte respecto a la responsabilidad que podría producir al Banco el estado irregular en que se encontraba la formación de expedientes de fallidos por las contribuciones. En una época de cambio revolucionario, indicaba, el Subgobernador (Sr. Secades) que *“el retraso es hijo de las circunstancias y, no dependiendo de la apatía de los Delegados designados por el Banco, sino de falta de auxilios y apoyo de las Autoridades”*.

A finales de ese mes³³ el Consejo conoce que por una Orden comunicada en 15 del corriente del Ministro de Hacienda a la Dirección general de contribuciones, se fija *“como término improrrogable hasta final de agosto próximo para que puedan presentar los expedientes de partidas fallidas que han debido formarse durante el año económico actual, y que por efecto de las circunstancias políticas no habían sido presentadas en tiempo oportuno”*. En definitiva, regularizar la situación.

Sin embargo, la envergadura que empezaba a tomar la cuestión llevó a crear una *Comisión especial sobre los descubiertos en la recaudación de contribuciones*, en la cual en su sesión de 1 diciembre de 1870³⁴ se presentaron las cuentas, estados y demás datos de la recaudación de los años transcurridos desde 1868. En ella se convino elevar al Ministro de Hacienda una razonada exposición, que demostrara las causas que entorpecían este servicio, proponiendo los medios para vencerlas.

Días después, se presenta el citado proyecto³⁵ de exposición al Ministro. Todos sus puntos trataban solventar problemas ya planteados: fijar nuevos plazos de presentación para la documentación, asumir algunas medidas provisionales, y que la Administración cerrase el periodo de incidencias en diciembre con cada presupuesto. Concretamente, algunas de sus conclusiones, y peticiones, eran las siguientes:

³² ABE. Secretaría. ACG (3/6/1869). Libro de 6 de abril 1868 a 12 de diciembre de 1870, fº 129-130.

³³ ABE. Secretaría. ACG (28/6/1869). Libro de 6 de abril 1868 a 12 de diciembre de 1870, fº 138.

³⁴ ABE. Secretaría. Acta de la Comisión especial sobre los descubiertos en la recaudación de contribuciones (1/12/1870). Caja 673.

³⁵ ABE. Secretaría. Acta de la Comisión especial sobre los descubiertos en la recaudación de contribuciones (10/12/1870). Caja 673.

- Conceder hasta fin de abril próximo para presentar a la Administración los expedientes de apremio y ejecución que no sido dable verificar hasta el día, desde 1868.
- Que se admitan los expedientes de partidas fallidas ya terminados, y desechados por la Administración por haberse presentado fuera del plazo oportuno.
- Cubrir provisionalmente con el residuo para partidas fallidas del premio de cobranza, el importe de los expedientes de apremio y ejecución por la contribución territorial.
- Se admita como data definitiva en contribución industrial, los expedientes después de aprobar la Administración las diligencias de los dos primeros grados de apremio.
- Que en el mes de diciembre en que concluye el presupuesto, se den por terminadas todas las incidencias de recaudación del mismo, de modo que puedan quedar para entonces completamente liquidadas y saldadas las cuentas que haya rendido el Banco.

b) Información y retraso en el reconocimiento contable de quebrantos

En los primeros tiempos del servicio asistimos a una escasez de datos en la información presentada en las Memorias. Prácticamente el Banco solo menciona los resultados netos que traspasa a la cuenta de Ganancias y Pérdidas *-Beneficios en la recaudación de contribuciones-*; reflejando el carácter de comisionista que únicamente le asignaba.

Un acuerdo de la Comisión interventora de mediados de 1872 comienza a dar entidad e importancia a los riesgos que el servicio realmente implicaba.

*“... los robos y alcances que han resultado ... en el servicio de la recaudación ... , y que toda vez que esta clase de descubiertos tiene el mismo carácter de Valores en suspenso como el de las demás operaciones de análoga índole que practica el Establecimiento, se lleve por la Intervención general del mismo una cuenta especial del movimiento ..., con objeto de que se consignen en la Memoria ...”*³⁶.

La cuenta de *Valores en suspenso* reflejaba las cantidades de dudoso cobro o morosas, las cuales eran objeto de saneamiento en función de sus expectativas. El hecho que los alcances y robos del servicio de contribuciones, sea un concepto más dentro de aquella cuenta, significa reconocer los quebrantos que hasta entonces no se habían considerado.

Por otro lado, el hecho de que sea la Comisión interventora la que entienda del asunto de contribuciones, hace que salga de la esfera particular del servicio para otorgarle un tratamiento común con el resto del Banco, implicando a la Intervención del Establecimiento, aunque sin otra responsabilidad más que su movimiento.

³⁶ ABE. Secretaría. Acuerdo Comisión Interventora (1/7/1872). Libro 8458, fº 82.

Sin embargo en la Memoria (1872: 27) en el balance aparecen dos cuentas distintas: *Recaudadores de contribuciones por alcances* y *Recaudadores por robos de fuerza mayor*. Es decir, sin integrarse dentro de la cuenta de *Valores en suspenso* que figura independiente para la actividad bancaria.

Consecuencia del acuerdo mencionado de la Comisión interventora de mediados de 1872, en la Memoria de ese ejercicio encontramos referencias concretas sobre los problemas que genera este servicio para el Banco, apoyados en la experiencia pasada, comenzando a proporcionar mayor información sobre la situación de sus quebrantos.

La mayor complicación se suscita con el personal que es numeroso (lo que incrementa el riesgo de infidelidades), y que maneja cantidades importantes, las cuales no pueden ingresarse diariamente en las cuentas del Tesoro. Por todo ello empieza el Banco justificando que *“no ha sido dable evitar ciertos siniestros que desde un principio fueron previstos por el Consejo de gobierno hasta el punto de haberlos calculado para circunstancias ordinarias en 80.000 escudos en cada año”* (Memoria, 1872: 14-15).

También manifiestan que *“de este particular no se hizo mérito en las Memorias anteriores por hallarse en tramitación los expedientes, que se habían instruido para su reintegro en unos, y por la esperanza de su inmediata realización en otros”*.

Desde la implantación efectiva del servicio hasta 1872, habían transcurrido más de 4 años, sin que el Banco comunicase a los accionistas los posibles quebrantos que podían derivarse de esta actividad, donde actuaba como comisionista, pero sometido a riesgos que no podría trasladar a Hacienda. Sorprende que se hubiesen estimado internamente en 80.000 escudos al año el quebranto ordinario, y que nada se dijera al respecto.

En cualquier caso, parece un tiempo excesivo para no facilitar noticia de tales contingencias y más aún teniendo en cuenta la magnitud de las cuantías de las que estaban informando en esa Memoria. Concretamente nos indica que los citados siniestros ocurridos, importan una cifra de escudos 562.152'491, que se descomponen:

- Alcances y sustracciones de fondos por parte de los Agentes y demás encargados de la recaudación, 463.852'848 escudos.
- Robos ejecutados a los mismos por partidas armadas: 98.299'643 escudos.

Tal cuantía equivale a 5.621.524 reales, cifra que supone un 19,7% del saldo de Ganancias y Pérdidas en balance (28,47 millones de reales); y representa un 2,6% sobre el capital más reservas (220 millones de reales).

Es evidente que debían ya tomar una decisión para absorber ese quebranto. Para tal fin aplican 221.413'359 escudos, de los cuales, casi un 19% procedía de los fondos del Banco, y el 81% restante del premio de esa actividad (180.000 escudos).

Quedarían pendientes de sanear, 340.738'532 escudos, casi un 60% sobre la estimación total de los siniestros (562.152'491 escudos), esto *“abrigando la esperanza de que, entre lo que se realice por cuenta de los citados alcances, y lo que tiene que abonar el Gobierno por razón de robos, se podrá enjugar la mayor parte”*.

Otro hecho llamativo es que 1872 sea el primer ejercicio en que destinan cantidades al saneamiento de estos siniestros. Con un quebranto previsto de 80.000 escudos al año, debiera

haber contado con fondos asociados a ese cometido de unos 360.000 escudos, pero parece que no contaba con cantidad alguna con ese fin. Por tanto, no cuadran bien las manifestaciones realizadas en la Memoria con la realidad de los hechos contables.

El beneficio líquido que queda por el premio de cobranza en 1872, después de satisfechos todos los gastos inherentes a la recaudación, asciende a 382.504'091 escudos, de los que detraen 180.000 escudos para cubrir las contingencias citadas. En consecuencia, el sobrante llevado a ganancias es de 202.504'091 escudos.

Tomando estos datos, el siniestro estimado por el Banco sobre el ingreso neto de dicho año, equivaldría a un 21% aproximadamente (80.000/382.504'091 escudos).

c) Las perturbaciones de la guerra en la recaudación

Es evidente que en zonas de conflicto armado, en muchas ocasiones no es posible proceder a efectuar la recaudación y, en otros casos, es robada con posterioridad. Es decir, no se puede cobrar o no se puede entregar, puesto que ha sido sustraída. Hemos visto en el punto anterior que el Banco recogía ya estos robos contablemente.

Las sustracciones en tiempo de guerra también constituían quebrantos, si bien algunos de ellos quedaban asumidos por Hacienda, siempre que se les reconocieran.

La Memoria (1874: 29) nos relata casos donde las sumas de la recaudación de contribuciones fueron sustraídas por los carlistas al comisionado del Banco en Cuenca, siendo admitida *“como data en las cuentas correspondientes, por orden del Poder Ejecutivo de 17 de noviembre último, conforme a la base 17 del convenio de 19 de diciembre de 1867”*. Iguales sucesos se produjeron en Albacete por 113.457'75 pesetas; y otro nuevamente en Cuenca por 95.627'23 pesetas.

La perturbación que produce la guerra para esta actividad es total, pues, puede impedir el cobro mismo. Ejemplos de estas circunstancias los encontramos en la Memoria (1874: 24), en plena guerra. En 1873 habían realizado el 95 por 100 de la recaudación, pero en 1874 la extensión de partidas insurrectas a más provincias, hizo suspender la cobranza en un número mayor de pueblos que en el año anterior. En 1874 se dejó de recaudar el 7 por 100.

4.3. Convenio de 1876 y su aplicación

Al vencimiento del contrato de 1867, se establece otro con nuevas instrucciones al respecto, que si bien no cambian sustancialmente la dinámica operativa, reflejan su mayor complejidad, e introducen variaciones muy significativas en el terreno contable, al pasar a la partida doble, y ampliar la cantidad y extensión de los modelos que debían cumplimentarse. También se acomete, en ese momento, una reorganización del servicio.

En la Memoria (1876:13) se comenta la renovación del convenio manifestando que las relaciones con el Tesoro se habían estrechado más, entre otras razones, por un nuevo contrato para la recaudación de contribuciones de fecha 4 de agosto para seguir con la recaudación de contribuciones por doce años más, *“sustancialmente conforme con el que antes regía, salvas pequeñas alteraciones aconsejadas por la experiencia”*.

Ahora la situación del Banco era distinta. Se había convertido en 1874 en emisor único; contaba ya con una red de Sucursales establecida y en fase de expansión.³⁷

4.3.1. La reorganización del servicio de recaudación

- Las modificaciones

La renovación del contrato supone que se realicen una serie de modificaciones en el modo de actuar del Banco. Un cambio sustancial, que indica la importancia alcanzada por el servicio, es que el Consejo de gobierno desde el 11 de mayo de 1876, celebra sesiones diferenciadas para atender al servicio de recaudación de contribuciones. Las actas son también independientes llevando sus propios libros de acuerdos. Por tanto, a partir de entonces, existirán reuniones del Consejo para los asuntos generales del Banco y otras distintas para los de contribuciones, pues, tal era la necesidad de tomar acuerdos.

En noviembre de 1876³⁸, se trata del proyecto de reforma para la administración, cobranza y contabilidad de la recaudación. Los puntos principales versaban sobre:

- El modo de fijar las fianzas que debían prestar los Agentes, habida cuenta de la dificultad que había de encontrar personas que se encargasen de la recaudación, por lo elevadas que resultaban tales fianzas. Se acuerda hacer la recaudación, por medio de Agentes de distrito o de agrupaciones en que se dividan las provincias, para hacer más fácil y pronta la recaudación, abonándoles un tanto por ciento alzado sobre las cantidades que cobren.
- Las instrucciones y modelos para llevar la contabilidad en la Sección central y en las Delegaciones.
- La creación de una Sección en la Intervención general del Banco para llevar la contabilidad de contribuciones, que hasta ahora se elaboraba independiente.

Al margen de la contabilidad, parte de los problemas a los que tratan de dar respuesta con la reorganización, quedan citados en la Memoria (1876: 27) al escribir acerca de los alcances y robos en contribuciones que “... *ni estos son enteramente imprevistos, ... más empleando ... tan numeroso personal, el cual no es posible conocer y aquilatar en su totalidad. Las reformas iniciadas ..., serán en gran parte impedimento ...; pero es lo cierto que los alcances de los recaudadores menudean con pasmosa frecuencia ... se siguen sin descanso los procedimientos administrativos, y los criminales a que hay lugar, al par que se vigila atentamente la recaudación y exigen fianzas*”.

³⁷ Para conocer las operaciones del Banco de España en su faceta puramente bancaria, pueden consultarse, entre otras, las obras de Lisbona y Fabrat (1888), Martínez Pérez (1922) y Rodríguez Romero (1890).

³⁸ ABE. Secretaría. ACGC (18/11/1876). Libro de 11 de mayo de 1876 a 24 marzo 1880, nº 59-60.

- Valoración de la situación un año después

Transcurrido un año³⁹ el Consejo, a la vista del dictamen de la Comisión especial nombrada para investigar el estado de este servicio, toma una serie de acuerdos. Sin embargo, estos no resuelven plenamente los problemas existentes.

Concretamente dispone que se continúe llevando la contabilidad de contribuciones *“en la sección respectiva, como parte que es de la Intervención del Banco, se difiera el comprender sus resultados en los estados de situación hasta que llegue a su perfeccionamiento en las provincias para cuyo fin debe seguirse trabajando con la mayor actividad”*. Es decir, la contabilidad del servicio sigue sin integrarse.

Para aumentar la revisión se acuerda destinar 5 auxiliares que acompañen a los visitadores generales, para comprobar la exactitud de las cuentas abiertas en las Delegaciones. En igual dirección se convenía la provisión de las plazas de visitadores de nueva creación, y se facultaba al Gobernador para disponer, cuanto estimase oportuno, para obtener la más pronta liquidación y saldo de cuentas de la recaudación.

Sin duda, la decisión de no integrar las contribuciones en los estados del Banco, tiene lugar a la vista de los problemas existentes. En este sentido, Castañeda (2001: 50 nota 60) comenta el sistema que se llevaba. Así, cada unidad de cobro de contribuciones empezaba el año fiscal con los pliegos de cargo y las listas cobratorias de contribuyentes que los Delegados de Hacienda locales les entregaban. Estas listas eran modificadas a lo largo del año con las altas y bajas reales de los contribuyentes, así como múltiples alegaciones que obligaban a cambiar y rectificar los presupuestos recaudatorios iniciales, según los criterios de Hacienda. Dichas altas y bajas provocaban diferencias notables entre lo que Hacienda suponía que cobraría inicialmente y lo que el Banco recaudaba realmente. Entendemos que precisamente esta inseguridad contable, en cuanto a la fiabilidad de los datos, haría que el Establecimiento prefiriera mantener al margen la actividad de recaudación, no contaminando el negocio bancario.

La importancia de estas medidas son remarcadas incluso en la Memoria (1877: 20): *“Desde el 30 de junio de 1877 ha sufrido este servicio notables reformas en su marcha administrativa, y en su cuenta y razón para vigilar y normalizar la buena gestión del numeroso personal ...; y para el afianzamiento de los diferentes cargos ...; para reunir en las Oficinas centrales datos exactos del movimiento y situación de la contabilidad de provincias y para inspeccionarlas con más elementos y frecuencia”*.

Es claro que la orientación que el Banco le daba al servicio había variado respecto a los primeros años. Ahora hacía partícipes a los Accionistas de todos los cambios acaecidos.

- El personal adquiere su propio status

La situación del personal de la recaudación requería regulación, dado lo extensa que resultaba ya la plantilla. En una Comisión especial de julio de 1877⁴⁰, se presenta el proyecto de planta, a proponer al Consejo, para el personal de la recaudación en las Sucursales y Delegaciones provinciales, el cual suponía 365 empleados e importaba su coste 737.500 pesetas.

³⁹ ABE. Secretaría. ACGC (22/11/1877). Libro de 11 de mayo de 1876 a 24 marzo 1880, fº 146-147.

⁴⁰ ABE. Secretaría. Acta de la Comisión especial para la reorganización de Oficinas (4/7/1877). Caja 673.

Por otro lado, al margen de estos empleados, en el informe dirigido al Consejo de gobierno que presenta la Delegación general para la recaudación, donde consta la reforma planteada, se resume así la enorme actividad que supone la cobranza:

La actual organización de la cobranza de cada provincia da por resultado final que el servicio se encuentra desempeñado por 232 Agentes, 1.971 cobradores, 41 contratistas y 138 Ayuntamientos, que recaudan con arreglo a la base 7ª del contrato.

El premio de cobranza correspondiente al Banco en el año económico de 1875-76 importa 5.465.303 pesetas y los gastos 3.099.932 pesetas, que representan el 1,47%⁴¹ de las 211.592.292 pesetas que sumaban los valores a realizar por dicho presupuesto.

En esa misma Comisión también se discute una regulación propia e independiente. Fechado en 1º de julio de 1877, se presenta como Reglamento para el ingreso y orden de ascensos de los empleados en las Oficinas de la recaudación de contribuciones. Entre otras cosas, se establecía las categorías siguientes para el personal:

1. Jefes de Sección en la Delegación general
2. Visitadores generales
3. Delegados provinciales
4. Oficiales
5. Auxiliares
6. Escribientes
7. Portereros

Los empleados de las tres primeras categorías serían nombrados por el Consejo de gobierno y las categorías 4ª y 5ª por el Gobernador.

La categoría de Oficiales estaría destinada a las plazas de Jefes de sección en las Sucursales, de Interventores en las Delegaciones y los demás de Jefes de negociado. Todos los empleados en las Oficinas de recaudación se comprenderían en un escalafón general, en el que ascenderían por orden correspondiente.

4.3.2. El convenio de 1876

El convenio de 4 de agosto de 1876, entre el Gobierno de S. M. y el Banco de España, contiene respecto al anterior, como principales diferencias, las siguientes:

El artículo 1º estipulaba que el Banco de España continuará encargado desde el 1º de julio de 1876 de la recaudación de las contribuciones de inmuebles, cultivo y ganadería, industrial y de comercio y de carruajes de lujo con sus recargos establecidos o que se establezcan. Se ocupará en lo sucesivo de cualquiera otra contribución directa, siempre que lo considere conveniente el Gobierno y el Banco.

El presente convenio de la Hacienda con el Banco es por doce años (art. 2).

El premio a percibir por el Banco en razón cobranza, *‘será de dos pesetas sesenta y dos céntimos por ciento en la contribución territorial y tres pesetas cuarenta céntimos por ciento en la industrial y la de carruajes de lujo. Este premio lo percibirá el Banco al hacer las entregas en las Cajas provinciales del Tesoro ... , y además el que le corresponda en los*

⁴¹ El 1,47% es el porcentaje de gastos sobre el total de cantidades gestionadas.

expedientes de fallidos y adjudicación de fincas a la Hacienda, después de aprobados por la misma” (art. 4).

El Convenio de 1867 contenía 20 bases y este, de 1876, 22 artículos.

4.3.3. Instrucciones generales del Banco de España

Para formar idea de la complejidad que había alcanzado el servicio de recaudación, en 1876 se realizan dos Instrucciones diferentes: una que trata de aspectos generales y otra que aborda cuestiones específicas de contabilidad, siendo esta norma anterior a otra que con posterioridad, e igual finalidad, elaboraría la Institución para su actividad bancaria.

La Instrucción del Banco para la recaudación de 11 de mayo de 1877, contiene 192 artículos, con independencia de los 90 más que se señalan en el apartado de contabilidad.

La Instrucción de 1867 solo tenía 68 disposiciones, incluidas las pocas que hacían referencia a la contabilidad, si bien en forma de anexos se adjuntaban las normas que afectaban a los procedimientos de apremio, en caso de contribuyentes morosos.

Una advertencia que nos formula es que a fin de evitar repeticiones, donde se diga Delegación y Delegado, debe entenderse Sucursal y Director ó Jefe del servicio, respecto de los puntos en que haya Sucursales a cuyo cargo corra la recaudación.

Pasamos a comentar algunos artículos de la Instrucción general:

- Responsabilidad y estructura

Responsabilidad: El servicio de la recaudación cometido al Banco se verificará por sus Sucursales ó por Delegados especiales, que dirigirán y vigilarán la marcha en sus respectivas provincias, con sujeción a las disposiciones de la Hacienda, a la presente Instrucción y a las demás instrucciones que se les comuniquen por el Banco. A sus órdenes funcionarán todos los Agentes y Recaudadores de la respectiva provincia (art. 1).

El Delegado: En cada Sucursal o Delegación habrá una oficina con los empleados necesarios para llevar la contabilidad general y las cuentas a los Agentes de distrito y agrupaciones no enclavadas en las Agencias. Bajo el inmediato cuidado del Delegado se llevará la parte administrativa, que no sea de cuenta y razón (art. 2).

Distritos: Cada Provincia es dividida en Distritos tantos “*como sean convenientes, atendiendo a las cantidades a recaudar de cada uno de los pueblos que lo compongan, y de los medios de comunicación que entre sí tengan para facilitar el movimiento de los fondos recaudados*” (art. 3).

Agentes de Distrito: Cada Distrito estará a cargo de un Agente «nombrado por el Banco a propuesta de las Delegaciones, y responsable ante las mismas de sus actos y de los de sus subordinados» (art. 4).

Agrupaciones: Los Distritos se dividen en Agrupaciones de pueblos tantas «como lo permitan su importancia y la distancia que tengan entre sí» estando cada agrupación a cargo de un Cobrador nombrado por la Delegación ó por un Agente (art. 5).

Recaudadores: También podría haber *Otras Agrupaciones* a cargo de Recaudadores nombrados por las Delegaciones, de quienes dependerán directamente, cuyo principal objeto es facilitar la concentración de los fondos recaudados para su conducción a la capital, siéndoles comunes las obligaciones asignadas a los Agentes de Distrito (art. 6).

- Derechos y obligaciones del Personal

Los empleados de la recaudación de contribuciones, al ejercer sus funciones, eran agentes de la Autoridad a todos los efectos del Código penal, y por consiguiente, *“los que les infieran insultos, injurias, amenazas ó atropellos de cualquier índole en aquel ejercicio, deben ser perseguidos de oficio”* (art. 7).

Los funcionarios de la recaudación podían obtener autorizaciones para uso de armas con arreglo a la Real orden de 31 de mayo de 1876 (art. 9), y estaban sujetos al fuero de la Hacienda en todo lo relativo a la cobranza y a los excesos ó abusos que pudieran cometer en el desempeño de sus cargos (art. 11).

La distracción de fondos de la recaudación de contribuciones de su legítima aplicación constituía además un hecho justiciable como delito con arreglo al Código penal (art. 12).

- Cobros

Se establecía que los contribuyentes pudieran domiciliar el pago de sus cuotas en el punto que consideren conveniente (art. 13). Seguían siendo admitidos en pago de contribuciones, los billetes del Banco de España (art. 17 y base 16 del Convenio).

Por ningún concepto se suspendería la cobranza, ni los procedimientos ejecutivos de un Distrito, Pueblo ó contribuyente, a menos que la autoridad competente comunicase a la Delegación la oportuna orden (art. 21).

Cuando los Agentes y Recaudadores, advirtiesen que los contribuyentes se resistían al pago de sus cuotas ó a la instrucción de expedientes, sin que bastase el auxilio de los Alcaldes respectivos, lo pondrían en conocimiento de la Delegación a fin de que se impetrase de la Administración económica el auxilio de la fuerza armada (art. 26). En este caso, deberían satisfacer a la fuerza del ejército empleada en este servicio, *“25 céntimos de peseta por soldado, 37 a los cabos y 50 a los sargentos ...”* (art. 29).

En los cinco días antes del plazo señalado para la cobranza de cada trimestre, se anunciaría por edictos, bandos ó pregones, los días en que los contribuyentes debían pagar sus respectivas cuotas, donde se indicase el término y horas que estarían abiertas las Oficinas de recaudación -no menos de seis horas en cada día- (art. 46).

En estos edictos se excitaría a los contribuyentes a que por ningún motivo dejasen de recoger y conservar los recibos que satisfagan, para evitar desagradables consecuencias, pues, la posesión del recibo era el único medio de justificación (art. 47).

- Custodia y conducciones

Los Recaudadores para desviar responsabilidades debían conservar los recibos de talón, los fondos recaudados y demás valores, efectos y papeles de la recaudación, en muebles y locales de toda seguridad, y siempre bajo llave (art. 185).

Cuando se albergaran temores de alteración del orden público ó de partidas armadas, los Recaudadores solicitarían del Alcalde que concurriese a presenciar el recuento de los fondos recaudados, levantando acta que demostrase la cantidad existente (art.32). Para justificar el robo por fuerza mayor, y sus circunstancias, había que instruir un expediente informativo con sujeción a las reglas que establecía la Orden del Gobierno de la República de 26 de enero de 1874 (art.36).

Los fondos se conducirían a los puntos naturales de su destino, pero siempre por carreteras o caminos ordinarios directos y concurridos, no sólo con el fin de evitar en cuanto sea posible los siniestros, sino porque si éstos ocurriesen en veredas o caminos impropios o extraviados carecerían de legítima justificación para su abono por la Hacienda al Banco, y en consecuencia al Recaudador (art. 187). Este a la vista de la importancia de los fondos a conducir “*se procurará la escolta o salvaguardia suficiente*” para asegurar la remesa.

- Fianzas y alcances

Siguen exigiéndose fianza pero no se estipulan de la manera taxativa que se hacía en la Instrucción anterior.

Respecto a los alcances si de las liquidaciones trimestrales u otras, “*resultasen fondos distraídos de su legítima aplicación y el Recaudador no los repusiera acto continuo en metálico, se le declarará alcanzado y se procederá inmediatamente a saldar el descubierto con la fianza*” (art. 154). Si ésta no alcanzase a cubrir el alcance, el Recaudador “*debe ofrecer y presentar valores efectivos, con que poder saldar su cuenta sin necesidad de que se le exijan por el procedimiento administrativo*” (art. 155).

El mismo régimen era aplicable, en general, a los Agentes.

4.3.4. Instrucciones contables del Banco de España

Antes de examinar el contenido propio de la Instrucción contable, tras el nuevo convenio de 1876, prestaremos atención a sus precedentes.

4.3.4.1. Antecedentes sobre la situación contable

Dado que el Banco empezaba en 1874 un proceso de expansión vía Sucursales, parece natural que se intentase aprovechar esta circunstancia para integrar los servicios bancarios y de recaudación. De este modo en la *Comisión del Banco Nacional* de noviembre de 1874⁴² se trata sobre la proposición de un Consejero (Sr. Jiménez) presentada al Consejo el mes anterior (en 29 de octubre).

La propuesta consistía en que: “*El Consejo del Banco aprueba, en principio, que la cobranza de las contribuciones se hará por las Sucursales del mismo en las provincias donde estén establecidas o se establezcan como base de orden, economía y unidad de administración. La contabilidad de las contribuciones se llevará como los demás negocios del Banco, en sus libros matrices, sin perjuicio de su auxiliar que le sirva de comprobación*”.

La primera proposición no fue aprobada por 5 votos, frente a 3, y respecto a la segunda, ya que había sido nombrada con anterioridad una *Comisión especial de contabilidad* para que emitiera un dictamen en ese sentido, se acordó “*èxcitar* (a la citada Comisión) *para que con brevedad de su dictamen sobre el modo de llevar la de contribuciones*”.

El hecho de unir ambas redes no se tenía de momento claro, pero si era evidente que el Banco no estaba a gusto con el planteamiento contable que se llevaba en la recaudación.

La primera reunión en diciembre de 1874⁴³ de la anteriormente citada *Comisión especial de contabilidad*, contaba con un nutrido número de participantes: el Gobernador, el

⁴² ABE. Secretaría. Acta de la Comisión para la creación de un Banco Nacional (21/11/1874). Caja 673.

⁴³ ABE. Secretaría. Acta de la Comisión especial para la contabilidad de la recaudación de Contribuciones (2/12/1874). Caja 673.

Subgobernador, cuatro Consejeros, el Interventor, el Inspector y Jefes de Sección de la administración y de Contabilidad de la central de contribuciones. Es decir, la plana mayor de la Institución en materia contable y de contribuciones.

Los problemas eran dos fundamentalmente: el paso a partida doble y la responsabilidad de la contabilidad de contribuciones. La postura de algunos de los intervinientes era:

- El Interventor (Sr. Rubio) argumentó que necesitaba un estado, que habría de dar la Sección de contribuciones, para fundar las cuentas que tendría que abrir, y después facilitar datos periódicamente, de cuya exactitud respondería la misma Sección, los cuales deberían tener comprobación.
El Interventor abriría en la contabilidad general las cuentas precisas, pero la plena responsabilidad contable y de control, sería de la Sección de contribuciones, es decir desligándose de las funciones interventoras y contables.
- El Inspector (Sr. Donoso) manifestó los inconvenientes que existían para llevar la contabilidad de contribuciones a la contabilidad general del Banco, y que pensaba poder hacerse con separación, aunque por partida doble.
- El Consejero (Sr. Jiménez) habló sobre la partida doble para probar que sus resultados no alteran los de la contabilidad sencilla. Dijo que no puede haber inconveniente alguno en el sistema, que es el que corresponde con el prescrito en el Reglamento (artículos 119 al 121 y 125).
- El encargado de la Contabilidad de contribuciones (Sr. Costa), expuso las dificultades que había para facilitar a la Intervención los datos que necesita, por la irregularidad, retraso e inexactitudes con que las Oficinas de Hacienda entregan los pliegos de cargo, listas cobratorias, recibos, etc.. Refirió como se efectuaba la cobranza y llevaba la cuenta con grandes entorpecimientos y rectificaciones que después son precisas. Sin embargo, daría dichos datos según los tuviera.

Se acordó que los Sres. Costa y Rubio, formularan a la mayor brevedad, los modelos necesarios para resolver en su vista lo que correspondiese.

La siguiente reunión de esta Comisión tiene lugar varios meses después⁴⁴, en mayo de 1875, y ya no tiene el carácter informativo de la anterior. Sus asistentes fueron el Gobernador, los dos Subgobernadores, y cuatro Consejeros.

En la sesión se analizó un informe del Interventor, donde se exponían los medios que podían adoptarse para llevar la contabilidad de la recaudación a la general, así como los documentos y datos necesarios; e indicando que sus resultados tendrían que comprenderse en los estados de situación que se publican mensualmente en la Gaceta.

La Comisión acuerda proponer al Consejo:

⁴⁴ ABE. Secretaría. Acta de la Comisión especial para la contabilidad de la recaudación de Contribuciones (29/5/1875). Caja 673.

1º Que la contabilidad de la recaudación se incorpore a la general del Banco, a cargo y bajo la responsabilidad del Interventor, que deberá llevarla con las debidas formalidades, como previene el reglamento, en los libros matrices, sin perjuicio de los auxiliares necesarios, desde primero de julio próximo; quedando bajo su inmediata dependencia la sección especial que actualmente tiene a su cargo este servicio.

2º Que el mismo Interventor proponga la forma en que deben comprenderse los resultados de la indicada cuenta en los estados que se publican en la Gaceta, formulando al efecto el modelo correspondiente.

De ello se da cuenta al Consejo de gobierno en sesión de 31 de mayo de 1875, si bien no consta que quedara aprobado tal acuerdo, quedando así sin más mención.

En consecuencia, la solución planteada por la Comisión es que la recaudación, al ser una actividad más del Banco, debe ser responsabilidad contable del Interventor, y por sobreentendido, seguir la partida doble como sistema contable.

Por otro lado, queda manifiestamente patente que el Banco consideraba a todos los efectos la contabilidad de contribuciones al margen de la general, pues, ni tan siquiera era reportada dentro de los estados de la Gaceta.

4.3.4.2. La Instrucción contable de 1876

Consecuencia del nuevo convenio, se establece la Instrucción de la recaudación de contribuciones para las Sucursales y Delegaciones del Banco de España, que es aprobada por el Consejo de gobierno, en 18 de noviembre de 1876.

La primera cuestión que la Instrucción responde es al cambio del sistema contable, dado que anteriormente no se llevaba la partida doble. La contestación está en el prólogo:

“Hallándose dispuesto en los Estatutos y Reglamento del Banco que la contabilidad de todos sus servicios se lleve por el método de partida doble, el Consejo de gobierno del mismo se ha servido acordar que se someta a dicho método la de la recaudación de contribuciones, en términos análogos a los que vienen rigiendo para los demás asuntos propios de su instituto”.

Podemos decir por lo tanto que es una razón de uniformidad la que anima al Banco a realizar tal modificación, pero también de mejora de información, al escribir que:

*“El Banco aspira a conocer la marcha y estado de la recaudación de una manera clara, precisa y uniforme, no sólo bajo el aspecto de servicio público, sino también como **negocio, que compromete su capital y le brinda con una utilidad**”.*

No deja de sorprender que se haga una extensa alabanza de las ventajas de la partida doble, cuando, de hecho, en el Banco se utilizaba este sistema contable desde el Banco de San Carlos, fundado en 1782. También le dedica unas bonitas palabras al balance *“documento que, además de ofrecer tranquilidad al que lo forma, sirve de fiel consejero y seguro guía para el que lo estudia”*, y establece que sirve a los siguientes propósitos:

“1º Asegurarse de la exactitud numérica de la contabilidad, y de que en todo tiempo se posee tanto como se debe; y de todas las obligaciones o responsabilidades que se van contrayendo.

2.º Observar por medio de la comparación de unos balances con otros las transformaciones que vaya sufriendo la situación de los valores por consecuencia de las gestiones administrativas.

3º Deducir claramente la transformación de dichos valores, que acusarán las cuentas, la conveniencia ó necesidad de adoptar disposiciones que aceleren procedimientos, venzan obstáculos ó corrijan defectos”.

En definitiva, entendemos que tratan de darse razones de peso que justifiquen el cambio contable que se establece, a pesar de que opinan que el cambio *“no debe causar gran trabajo ni perturbación ...”*.

Todo ello conduce a que el Banco desarrolle una contabilidad especial, diferenciada de la general del Banco⁴⁵, para recoger la actividad de contribuciones, con cuentas especiales adaptadas al juego contable resultante del servicio. De hecho, pasará a tener dos contabilidades de igual nivel pero distintas. Así, una destinada a recoger la actividad bancaria que tradicionalmente venía desarrollando y otra desde ahora para dar cabida a la contabilidad por partida doble de contribuciones. Serían los problemas de integración entre ambas los que generarían una peculiar situación contable.

La Instrucción de la que hemos dispuesto no incluía los Modelos, a los que se hace referencia en el texto, por lo que carecemos de ese puntual conocimiento. Contiene 90 artículos, donde se detallan los libros, la contabilidad y los estados que hay que remitir a la Central.

El artículo segundo concreta la responsabilidad adquirida al decir que *“La Delegación y sus subalternos son responsables de los valores que entregue la Hacienda para la cobranza de las contribuciones”*.

- Libros de contabilidad

Sometido a la partida doble, se dota el servicio de los elementos precisos para soportar la contabilidad bajo este sistema. De este modo, como libros indispensables para formar el balance, establece que se han de llevar el Diario y el Mayor.

También un conjunto de libros auxiliares eran requeridos expresamente para el negocio de la recaudación. Concretamente:

- Registro de documentos de abono y cargos comunicados por la Administración por el año económico de 187 ... a 7
- Cuentas corrientes con Agentes y Recaudadores

⁴⁵ Para conocer la contabilidad general del Banco de España en su aspecto bancario puro, legislación, libros de contabilidad, esquema de los asientos contables, etc., pueden seguirse los manuales de Martínez Pérez (1892) y Torrontegui (1885).

- Recibos de patentes de 187 ... a 7
- Bajas a justificar de 187 ... a 7..
- Valores de data interina de 187 ... a 7...
- Recibos domiciliados

- Notas, cuentas y estados periódicos

La Instrucción establece, además, la periodicidad de diversa información que debía ser remitida y confeccionada por los Interventores. Idea de la profusión de documentación que debía ser suministrada, junto con su periodicidad, a título enunciativo, indicamos la siguiente:

1. A diario:
 - Las Delegaciones debían enviar diariamente al Banco el balance o estado de situación de sus cuentas, al dorso del cual consignarían los asientos hechos al débito y al crédito de cada una por consecuencia de las operaciones del día.
2. Días concretos:
 - Días 8, 15, 23, y último de cada mes, se enviaría nota del movimiento de las cuentas de Recaudación.
3. Final de cada mes:
 - Balance mensual del movimiento de todas las cuentas y saldos
 - Saldo en poder de Agentes y Recaudadores.
4. Fin de cada trimestre:
 - Cuenta trimestral de Recaudación (en realidad es el Mayor de la cuenta *Hacienda Pública s/c de Recaudación por 187... 7..*).
 - Extracto de la cuenta de Mayor de *Ganancias y Pérdidas*.
5. Anualmente:
 - Cuentas generales o definitivas de Recaudación (debiendo ser presentadas a la Administración el 1º de agosto de cada año).

- Asientos en forma de Libro Diario

En base a la Instrucción contable que estamos tratando, hemos confeccionado los esquemas contables que resultarían aplicables al servicio de contribuciones. Excepto las cuentas que ya había sido incorporadas a la contabilidad por resultas de los quebrantos por alcances o robos, que hemos analizado previamente, el resto de cuentas son nuevas y vienen a formar un esquema completo de desarrollo de la contabilidad de contribuciones, de manera similar a la que podía seguirse para las actividades exclusivamente bancarias.

El encaje de los esquemas que se presentan, pueden verse finalmente reflejados en el Balance del Banco de España que es tratado en el punto 5.4.2. El proceso que mostramos es

secuencial, en el sentido de comenzar por la documentación que se recibe de Hacienda para su cobro, sigue por los diversos avatares que pueden presentarse y concluye con los posibles quebrantos que surjan; finalmente se recoge el movimiento de la cuenta de resultados para los ingresos y gastos del servicio.

a) Recepción de la documentación de Hacienda

Cuando la Administración entregaba las listas cobratorias y matriculas de los recibos

Recibos en Cartera a Hacienda Pública s/c de Valores 187...

b) Entrega de la documentación a los encargados

La Delegación del Banco entrega los documentos de cobranza a los Agentes y Recaudadores encargados

Agentes y Recaudadores a Recibos en Cartera

Con los documentos de cobranza recibirían un **pliego general de cargo**, formado por la Delegación principal; de este pliego, que se extendería por duplicado. Un ejemplar, que dejarán al Agente respectivo para que se haga constar el recibo de los valores que se confían a cada uno. En el otro ejemplar, entregado al Recaudador, se anotaran los cobros realizados y por consiguiente, es la **cuenta** que rendirán los Recaudadores (art. 45 de la Instrucción general).

c) Cobro de los encargados

Cuando los Agentes y Recaudadores entregaban fondos en las Comisiones o Sucursales del Banco de España para el reintegro de los anticipos hechos al Tesoro

Banco de España s/c de Reservas a Agentes y Recaudadores

En días concretos (8, 15, 23 y último del mes) debía hacerse nota de las cantidades reservadas en poder de las Sucursales para formalizarlas en cartas de pago

Hacienda Pública s/c de Recaudación a Banco de España s/c de Reservas

Si los Agentes y Recaudadores entregaban fondos en la Administración económica contra carta de pago

Hacienda Pública s/c de Recaudación a Agentes y Recaudadores

d) Modificaciones sobre la documentación recibida originariamente

Si había **Altas** comunicadas con posterioridad por Hacienda

Agentes y Recaudadores a Hacienda Pública s/c de Valores 187...

Caso que fueran *Bajas* comunicadas con posterioridad por Hacienda

Hacienda Pública s/c de Valores 187... a Bajas a justificar

Asiento que además se completaba cuando se recibían los recibos correspondientes a dichas *bajas* de los Agentes y Recaudadores

Bajas a justificar a Agentes y Recaudadores

Existían, además, asientos de rectificación que se producían habitualmente, debido a los retrasos en los pliegos de cargos y diversa documentación recibida de Hacienda.

e) Cobros realizados en otra Delegación

Si los pagos se realizaban en distinta Delegación

Delegaciones de otras provincias por recibos domiciliados a Recibos en cartera

Al cobrarse por carta de pago

Hacienda Pública s/c de Recaudación a Delegaciones de otras provincias por recibos domiciliados

f) Cobros sin carta de pago

Se trata de los “*expedientes de suministros, recibos de Ayuntamientos por recargos municipales que les hayan pagado Agentes y Recaudadores, y demás valores que éstos entreguen a la Delegación y no puedan convertirse en el acto en carta de pago*” (art. 52).

Por tanto, en el supuesto que los cobros no pudieran convertirse en el acto en carta de pago

Valores a formalizar a Agentes y Recaudadores

y al obtenerse la carta de pago

Hacienda Pública s/c de Recaudación a Valores a formalizar

g) Asuntos fallidos

Tienen la característica que eran asuntos fallidos para Hacienda, pero no para el Banco, siempre que éste obtuviera la aprobación de aquella. Comprenden (art. 42):

“el importe de los recibos presentados en la Administración unidos a expedientes de fallidos de territorial, de industrial y de carruajes; los que acompañen a los expedientes de adjudicaciones; los de bienes Nacionales y del Patrimonio de la Corona, y los que reclame aquella dependencia para su cobro en papel requisado de

caballos y para condonación y compensación de débitos, con arreglo a las disposiciones vigentes ... el importe de los fondos robados por fuerza mayor, y acerca de los cuales se haya instruido y presentado en la Administración el oportuno expediente de reintegro ...”.

En la entrega por parte de los Agentes y Recaudadores de los expedientes de fallidos

Valores de data interina a Agentes y Recaudadores

Al obtenerse la carta de aprobación de Hacienda respecto a los expedientes fallidos

Hacienda Pública s/c de Recaudación a Valores de data interina

Si el expediente era reclamado por Hacienda para efectuar por sí misma alguna acción (recoge la cuota y el recargo)

*Valores de data interina a Agentes y Recaudadores (Cuota)
a Apremios cuotas a formalizar (Recargo)*

Al aprobarse por Hacienda los expedientes reclamados

Hacienda Pública s/c de Recaudación a Valores de data interina

h) Alcances

Corresponde a pérdidas que va a asumir el Banco, sin que pueda trasladar, en principio, a Hacienda tal quebranto.

Alcances a Agentes y Recaudadores

Deberían registrarse “*Los asientos que proceda hacer en el caso de disponer el Banco el reintegro a la Hacienda de los débitos a la misma por alcances, y los que correspondan cuando éstos deban desaparecer del Activo, como pérdidas absolutas*” (art. 64).

i) Cuenta de Resultados

i.1) Ingresos para el Banco

La retribución del Banco se denominaba *Premio de cobranza*, la cual corresponde con las cantidades que se habían señalado en el convenio.

Al recibirse los pliegos de cargos y otros documentos de Hacienda

Hacienda Pública s/c de Premio de cobranza a Premio de cobranza

i.2) Gastos para el Banco

Los haberes o remuneraciones devengados por los Agentes, Recaudadores y Cobradores

Ganancias y Pérdidas a Nominas y recibos pendientes de pago

Al pago de los mismos

Nominas y recibos pendientes de pago a c/c

Para el resto de gastos

Ganancias y Pérdidas a c/c

j) Reintegro a la Sucursal de los beneficios

El sobrante del premio de cobranza se remitía a la Sucursal por la Central que hacía

Ganancias y Pérdidas a c/c

y la Sucursal al recibirlo registraría

c/c Sucursal a Ganancias y Pérdidas

4.4. La integración de la contabilidad de contribuciones en la general del Banco

Aunque la Instrucción contable presentada en el apartado anterior hace una exposición sobre la contabilidad, la partida doble, sus ventajas y otros aspectos, no debe pensarse que con ello se cerró la problemática contable. El concepto de contabilidad en sentido amplio, abarca no solo los propios fundamentos de un sistema contable, libros, cuentas, estados, etc., sino también se extiende a los elementos que implican control, siendo en estos aspectos, donde también pueden suscitarse dificultades.

Veremos que estas cuestiones en el Banco resurgen periódicamente, lo que evidencia la incomodidad que se vive por la situación contable creada en las contribuciones, al margen del cumplimiento efectivo, o no, de los acuerdos tomados en ese sentido.

4.4.1. Situación en 1881

Años después vuelven a plantearse las mismas cuestiones que anteriormente hemos contemplado, ya que de hecho no se habían llevado a la práctica los acuerdos tomados. Así el Consejo de gobierno viene a reafirmar la idea sobre que sea la Intervención quien se ocupe de la contabilidad completa del Banco y, de este modo, acuerda⁴⁶:

“Que la contabilidad para la recaudación de contribuciones se lleve en la Intervención del Banco como la de todos los demás negocios de este Establecimiento, a cuyo fin se pongan de acuerdo los Sres. Interventor y Delegado general”.

⁴⁶ ABE. Secretaría. ACGC (7/9/1881). Libro de 31 de marzo de 1880 a 18 de marzo de 1885, fº 88.

También se adopta un acuerdo sobre el grado de falencia de los *alcances*, al decir que se clasifiquen “*con distinción en cobrables e incobrables, llevándose los últimos a una cuenta especial, sin que por esta disposición deje de gestionarse para realizar lo que sea posible*”. Un paso más en la calificación de los asuntos procedentes de la recaudación, semejante a lo establecido en el Banco, dándole un trato uniforme.

4.4.2. Situación en 1883-1884

A pesar de los buenos propósitos, y acuerdos de los años precedentes, lo cierto es que internamente constituía para el Banco un permanente punto débil que la contabilidad de contribuciones estuviera todavía al margen del ámbito de la general de la Institución. Nuevos acuerdos en este sentido se adoptan a lo largo de 1883-1884.

Es en el Consejo⁴⁷ de 21 de noviembre 1883 cuando el Gobernador retoma la cuestión, al presentar una nueva propuesta para incluir en la contabilidad general del Banco la de contribuciones con arreglo a lo acordado por el Consejo de 18 de noviembre de 1876 (Instrucción contable), y siendo por unanimidad aprobadas las siguientes reglas:

1º que se incluyan en los libros primordiales de la contabilidad del Banco, y se desarrollen en los auxiliares necesarios, los asientos del servicio de la recaudación de contribuciones fundados en los datos que al efecto facilite la Sección de contabilidad de la Delegación general y con arreglo a la Instrucción especial aprobada por el Consejo en su sesión de 18 de noviembre de 1876.

2ª Que aunque los asientos de la recaudación se hallen comprendidos en los mismos libros en que están los del Banco, se formen ordinariamente balances separados de las cuentas de uno y otro ramo, sin perjuicio de hacer un solo balance general de los libros para la Memoria anual o en cualquier otra ocasión en que convenga tenerlo así.

También se aprueba un aumento del gasto de personal de 8.500 pesetas anuales⁴⁸ y acuerdan que el Interventor general se entienda directamente con el Delegado general para aclarar cualquier dato, no solo en el orden de la contabilidad estricta, sino además en la apreciación de los hechos.

Un Consejero (El Marques de Casa- Jiménez) deja constancia de su complacencia porque se llevara a efecto aquel propósito, cuya historia recordó, y otro (Sr. Fuentes) felicitó al Gobernador por haber presentado esta reforma. Sin embargo, no quedaría todavía zanjada definitivamente la cuestión. Meses después la Comisión de contribuciones, en 18 marzo de 1884⁴⁹, estudia las bases para cumplir el acuerdo del Consejo de 21 de noviembre último, sobre la integración de la contabilidad.

Sometidas al Consejo del día siguiente⁵⁰ éste aprueba las propuestas de la Comisión del 18 de marzo, excepto “*las bases para enclavar en la del Banco la contabilidad de la recaudación, las cuales quedaron sobre la mesa*”. Es decir, no se avanza.

⁴⁷ ABE. Secretaría. ACG (21/11/1883). Libro de actas 1882-1883, fº 298-299.

⁴⁸ Un oficial con 4.000 pesetas y 2 auxiliares con 2.500 y 2.000, asignados a la planta general del Banco.

⁴⁹ ABE. Secretaría. ACEC (18/3/1884). Caja 673.

⁵⁰ ABE. Secretaría. ACGC (19/3/1884). Libro de 31 de marzo a 1880 a 18 marzo 1885, fº 254.

El paso definitivo, finalmente, se produce en el Consejo de 18 de junio de 1884⁵¹, cuando se aprueban las bases propuestas por la Comisión en 18 de marzo:

1º La Intervención llevará en adelante la contabilidad de contribuciones con arreglo a la Instrucción de 18 de noviembre de 1876. Para el desempeño de estos trabajos se consideran necesarios, además de los 3 empleados ya asignados a la Intervención general, otros 5 todos ellos de la planta general del Banco.

2º En la Delegación general habrá la correspondiente Sección encargada de los trabajos que relacionados con la contabilidad, necesarios para conocer la marcha administrativa y ejercer la fiscalización debida, quedando adscrita a la misma los empleados que actualmente pertenecen a la Sección de contabilidad. Las Oficinas provinciales seguirían rindiendo a la Delegación general todos los documentos que esta considere precisos a los fines indicados.

En todo lo demás conservaría la Delegación general las atribuciones y facultades reconocidas con referencia al servicio de la recaudación de contribuciones.

Para el cumplimiento de estos acuerdos el Consejo resolvió que se forme un Balance de la recaudación a 30 de junio corriente, que sirva de punto de partida para abrir la contabilidad en la Intervención desde el 1º de julio próximo.

5. Los últimos años del servicio de recaudación: fin del convenio

Las decisiones de los últimos años relativas al servicio, serían adoptadas siempre bajo el supuesto de la continuidad de la actividad. En nuestra opinión, el Banco se vio sorprendido por la posición final de Hacienda al no renovar el contrato en 1888.

5.1. La delimitación de funciones entre sucursales y recaudaciones

Dado que existía una red de Sucursales cada vez mas amplia se trataba de fijar normas que aclarasen el modo de actuación en las plazas donde coexistía una Sucursal del Banco y el servicio de recaudación. Nos comenta Castañeda (2001: 50 nota 61) que la idea consensuada en 1877 era que *“los empleados del servicio de contribuciones y los empleados de Sucursales formaban dos cuerpos distintos y solo los segundos eran considerados empleados del Banco de España”*.

En la Comisión de Sucursales⁵² de diciembre de 1882 se propone⁵³ el sistema a seguir por el servicio de recaudación en las provincias en que había sucursales. Era este:

- La dirección, régimen y gobierno del servicio de contribuciones correspondía al Sr. Gobernador del Banco, y por su delegación al Sr. Delegado general, con quien se entenderán los Directores de las Sucursales, en cuanto a este servicio se refiere. Representarían la autoridad del Gobernador en el ramo de contribuciones, en las provincias donde haya Sucursales, los Directores de las mismas.

⁵¹ ABE. Secretaría. ACGC (18/6/1884). Libro de 31 de marzo a 1880 a 18 marzo 1885, fº 263-264.

⁵² ABE. Secretaría. Comisión de Sucursales (19/12/1882). Libro 8445, fº 240-242.

⁵³ Estas reglas quedan exactamente trascritas y aprobadas por unanimidad por el Consejo de gobierno [ABE. Secretaría. ACG (21/12/1882). Libro 1882-1883, fº 144-146].

- El servicio de contribuciones en las Sucursales estará a cargo de un personal especial, y distinto de los asuntos del Banco, bajo las órdenes de un funcionario, que se llamará *Jefe de contribuciones* a quien se encomienda la responsabilidad de ejecución de este servicio y con la fianza correspondiente.
- Por su parte, el Delegado general en nombre del Gobernador dirigirá las ordenes del ramo a los Directores de las Sucursales, quienes las tramitarán a los jefes de contribuciones. Estos podían entenderse directamente con las autoridades y contribuyentes, en nombre de los Directores, cuando no consideren necesario estos hacerlo por sí mismos
- Los Directores, serían los jefes superiores del personal de contribuciones, darían las órdenes oportunas para el buen servicio de las Oficinas e inspeccionarían el servicio de contribuciones para examinar el cumplimiento normativo, poniendo en conocimiento del Delegado general los defectos que hallasen. En casos urgentes, podían suspender los acuerdos del Jefe de contribuciones, y también al mismo jefe y demás empleados del ramo, bajo su responsabilidad, dando cuenta al Delegado general.

La última de las bases es ilustrativa del concepto discriminante del Banco con sus trabajadores: *‘Siendo especial el personal de contribuciones y distinto del propio Banco, no podrá ser empleado en las operaciones de banca de las Sucursales; pero los Directores podrán destinar, con carácter transitorio y en casos de trabajo urgente, al auxilio del servicio de contribuciones a los empleados del Banco por ser obligación de estos atender al Establecimiento en todas sus necesidades y fines que cumple’*.

Respecto a la plantilla de personal, a poco más de cuatro años vista para la finalización del convenio, la entrada del Gobernador Sr. Camacho, supuso un replanteamiento de las necesidades de recursos humanos y sus destinos.

Sería él mismo, quien personalmente, se ocupara de estudiar el asunto, tanto para la actividad bancaria como para contribuciones. En el Consejo de gobierno de 14 de noviembre de 1883⁵⁴ consta la exposición que dirige al mismo.

Entre otras cosas, al referirse a la ordenación de las cuestiones a tratar, cuando tomó posesión del cargo, indica que *“decidí a examinar primero con el detenimiento debido la situación administrativa del ramo de recaudación de contribuciones, ya por el interés que el Tesoro Público tiene en el aumento de ellas, ya como medio de obtener el banco la mayor suma posible de numerario ...”*. También argumenta que *“además la buena administración de este servicio influye poderosamente en la justificación de las partidas que constituyen en las liquidaciones provisionales con el Tesoro, la data interina fuente de responsabilidades para el Banco si los expedientes no estuvieran debida y legalmente instruidos”*.

Posiblemente, el hecho de haber sido anteriormente Ministro de Hacienda, hiciera que sintiera, cuando menos, curiosidad por conocer el servicio desde este lado de la barrera.

⁵⁴ ABE. Secretaría. ACGC (14/11/1883). Libro de 31 de marzo de 1880 a 18 de marzo de 1885, nº 223-242.

Respecto al tema de las plantillas establece que no han de tener holguras innecesarias, ni estrecheces perjudiciales. La planta existente era de 550 personas entre la Delegación general y Delegaciones provinciales, con una nómina global de 1.198.125 pesetas. Se proyectaba reducirla en 27 personas y 56.000 pesetas, con lo cual quedaría en 523 empleados y una retribución de 1.142.125 pesetas, siendo así aprobado por el Consejo.

Se justificaba la disminución para mejorar la distribución, en sus respectivas categorías, con arreglo a las verdaderas necesidades del servicio. Para los empleados cesantes se preveía, como acuerdo, que sería utilizados en las vacantes de su clase que ocurrieren.

Queda también aprobada una nueva Comisión compuesta por tres individuos del Consejo de gobierno, presidida por el Gobernador, que resolvería todas las incidencias del ramo de contribuciones, sometiendo a la aprobación del Consejo, las que por su importancia lo merecieran. Comienza entonces la actividad mensual de la *Comisión de contribuciones*. Su primera reunión se celebra el 15 de enero de 1884.

5.2. Los problemas de la data interina

El Banco trataba de ver disminuidas las cantidades a que ascendía la data interina y, en ese sentido, toma diversas iniciativas para que la Administración activase las liquidaciones. Cuando se producía algún avance, quedaba reflejado en las actas del Consejo⁵⁵: *“El mismo Sr. Gobernador dio cuenta de las gestiones ... teniendo la satisfacción de manifestar que ... se han formalizado expedientes por la suma de 2.700.000 pesetas en el mes de diciembre”*.

Además, de los propios resultados negativos que generaba la data interina, podría acarrear nuevas repercusiones. En el propio Consejo⁵⁶, se comenta la alta cifra que representaba, acordando exponer al Ministro, las consecuencias que tenía para el Establecimiento el retraso de su liquidación. Sin embargo, lo más destacable, por el posterior desarrollo de los acontecimientos, sería que en ese Consejo se menciona *“que este retraso podrá llegar a dar motivo para pedir la rescisión del contrato para la recaudación”*. Evidentemente, la Entidad en ese momento se sentía fuerte en su posición, utilizándolo como posible medida de presión.

Posteriormente⁵⁷ el Ministro de Hacienda había manifestado, en la entrevista concertada, que recomendaría una vez más a los Delegados de Hacienda la activación de los expedientes, en cumplimiento de la normativa vigente y *“también que en muy en breve se firmaría el Decreto aprobando la nueva Instrucción para la cobranza”*.

Finalmente, fruto de todas estas gestiones, el Consejo⁵⁸ queda enterado de la Circular dirigida en fecha 16 de enero por la Dirección general de contribuciones para la ejecución de la Real orden de 3 de enero de 1885 sobre la liquidación de la data interina.

El Consejo, agradece al Sr. Gobernador, Delegado general, y cuantos habían cooperado en la resolución favorable de la cuestión de la data interina que culminaba con la Real orden. También quedaba patente las favorables expectativas creadas, autorizando al Gobernador para que tomase aquellas medidas *“de modo que el Banco obtenga sin dilación,*

⁵⁵ ABE. Secretaría. ACGC (3/1/1884). Libro de 31 de marzo de 1880 a 18 de marzo de 1885, fº 246.

⁵⁶ ABE. Secretaría. ACGC (23/4/1884). Libro de 31 de marzo de 1880 a 18 de marzo de 1885, fº 257.

⁵⁷ ABE. Secretaría. ACGC (7/5/1884). Libro de 31 de marzo de 1880 a 18 de marzo de 1885, fº 258-259.

⁵⁸ ABE. Secretaría. ACGC (21/1/1885). Libro de 31 de marzo de 1880 a 18 de marzo de 1885, fº 292.

ni entorpecimiento los ventajosos y positivos resultados que son de esperar del puntual cumplimiento de la Real orden”.

Pero esto solo, era una simple ilusión y euforia del momento, puesto que, como comentaremos en el punto 8, la Real orden de 3 de enero de 1885 quedará sometida a un contencioso, el cual se resuelve por los tribunales a favor de Banco en 1889, hasta entonces, no se desbloqueará la situación derivada de aquella disposición. No obstante, serviría durante muchos años después de apoyo legal a las pretensiones de la Entidad.

5.3. Fin del convenio

Un conjunto de acontecimientos desembocarán en que Hacienda no renueve el convenio, pero la posición de una y otra parte variaría a medida que avanzan las conversaciones.

- En 1883 se plantea el cese de la actividad de contribuciones

Unos años antes del cumplimiento del plazo fijado en el convenio, se plantea la posibilidad de que el Banco se ocupe de la Tesorería del Estado. A tal fin se establecen unas bases por una Comisión especial, de cuyo dictamen se da cuenta en el Consejo⁵⁹ de julio de 1883, y donde quedan aprobadas las bases propuestas.

A nuestros efectos, la más relevante era la primera que establecía: *“Se rescinde el contrato celebrado el 4 de agosto de 1876 relacionado a encargarse la Administración del Estado de la cobranza de las contribuciones desde 1º de enero de 1884”.*

En otro punto se establecía que el Gobierno y el Banco de España *“adoptaran las disposiciones correspondientes para que en el menor plazo posible quede terminada la liquidación del expresado contrato”.* El resto de bases estipulaban las condiciones del servicio de tesorería propiamente dicho.

Por lo tanto, se preveía la rescisión del contrato de contribuciones, pero al tiempo se aprobaría uno de tesorería.

- Se debate en el Banco la continuidad del servicio y su cese

Los expedientes se resolvían, si lo hacían, con retraso. Para formar juicio sobre los plazos en la resolución de los asuntos, aportamos algunos ejemplos de diverso signo:

- En el Consejo⁶⁰ de enero de 1887 se da cuenta de la Real orden del Ministerio de Hacienda en 3 de noviembre último, desestimando el abono de 13.679,88 pesetas, que en 24 de noviembre de 1872 fueron robadas por una partida de carlistas al Recaudador de Renedo de Valdivia (Palencia) y declarando responsable de dicha suma al Recaudador general. El Consejo acordó que se recurriera en vía contenciosa contra la expresada Real orden.

⁵⁹ ABE. Secretaría. ACGC (11/7/1883). Libro de 31 de marzo de 1880 a 18 de marzo de 1885, fº 203-204.

⁶⁰ ABE. Secretaría. ACGC (5/1/1887). Libro de 26 de Marzo de 1885 a 20 de Marzo de 1890, fº 86.

- En el Consejo⁶¹ de febrero de 1887 se da cuenta de la Real orden de 29 de octubre de 1886 desestimando 63 expedientes de adjudicación de fincas a Hacienda en la provincia de Albacete y ordenando que la recaudación ingrese en las arcas del Tesoro el importe de los débitos que representaban. El Consejo acuerda interponer demanda contencioso administrativo contra la misma.
- En el Consejo⁶² de abril de 1886, se da cuenta de la Real orden de 27 de marzo último, aprobando el expediente de robo de 2.248 pesetas, hecho por los carlistas en 1875 a D. Vicente L., Recaudador de Atienza, Guadalajara.

El Banco, como puede apreciarse, en defensa de sus intereses, no tenía inconveniente en recurrir a los Tribunales, en contra de las resoluciones de la Administración. No era precisamente una situación que agradara al Banco, el encontrarse en manos de Hacienda para calificar las operaciones; de hecho le requería una gestión continua.

Por otro lado, el número de los robos a recaudadores en septiembre de 1887⁶³ ascendían a 55, estando paralizados por Hacienda en diversas provincias, sin que el Banco pudiera pensar más que en activar las gestiones por medio de los Directores de sus Sucursales.

A igual fecha, por el contrario, para los alcances se trataba de juzgar la cantidad a soportar en pérdidas. A tal fin propone la realización de un cuadro con las cantidades de uno de ellos, clasificados según el grado de probabilidad que cada uno ofrezca de hacerse efectivo, de modo que pueda resolverse lo más conveniente respecto a las partidas que resulten calificadas como incobrables.

A pesar de estas dificultades con la resolución de los expedientes, el Banco era claramente partidario de la renovación del actual contrato de la recaudación. Sin embargo, Hacienda no manifestaba abiertamente sus intenciones al respecto.

A principios de diciembre de 1887, en el Consejo⁶⁴ se promueve una amplia discusión sobre la continuación del servicio. Predominaba la idea de que el Establecimiento estaba dispuesto a convenir la continuación de la recaudación, pero siempre que se sobreviniese en los apremios de segundo y tercer grado. Sin embargo, el Gobernador comenta que *“en forma confidencial por consecuencia de las indicaciones del Sr. Ministro de la posibilidad de prórroga por un año más, sin proponer de modo alguno una renovación modificada o no de la actualmente en vigor”*.

A pesar de este comentario del Gobernador, un Consejero incide sobre que el Consejo se hallaba dispuesto a entrar en negociaciones para continuar con el servicio. Al respecto es contestado contundentemente por el Presidente indicando que ello era conocido por el Ministro y que éste había manifestado que se hallaba decidido a que la recaudación se encomendara *“si sus propósitos hubieran de predominar, a las dependencias de la Hacienda Pública, sin hacer un nuevo contrato con el Banco”*.

Con estas declaraciones, el Banco se quedaba sin argumentos posibles de negociación, pues, era Hacienda, la parte que no renovaba el contrato. Ante la falta de alternativas, un

⁶¹ ABE. Secretaría. ACGC (16/2/1887). Libro de 26 de Marzo de 1885 a 20 de Marzo de 1890, fº 92.

⁶² ABE. Secretaría. ACGC (21/4/1886). Libro de 26 de Marzo de 1885 a 20 de Marzo de 1890, fº 52.

⁶³ ABE. Secretaría. ACGC (28/9/1887). Libro de 26 de Marzo de 1885 a 20 de Marzo de 1890, fº 125.

⁶⁴ ABE. Secretaría. ACGC (7/12/1887). Libro de 26 de marzo de 1885 a 20 de marzo de 1890, fº 137-140.

Consejero pidió que constase en acta “*como este mismo Consejo había intentado todo lo posible para que no se dejase el encargo de la recaudación de contribuciones*”.

Un mes después el Gobernador, en enero de 1888, es citado por el Ministro de Hacienda, para llegar a un acuerdo, sobre la prórroga por un año más del contrato. Acto seguido el Consejo⁶⁵ acuerda que se reúna la Comisión de contribuciones, a fin de proponer la resolución “*que creyese más conveniente para los intereses del Banco*”.

En la Comisión⁶⁶ se parte del hecho de que el Ministro pretendía la renovación por un año del actual convenio, pero sin modificación alguna. El Banco aceptaría la renovación, si bien a condición de excluir de este encargo los apremios de segundo y tercer grado. En caso contrario, la Comisión opinaba que no le convenía, y que desde el 1º de julio de 1888 debía pasar íntegro el servicio a Hacienda, preparando el Banco los elementos necesarios para la más rápida liquidación de sus cuentas. Estas conclusiones son aprobadas por el Consejo de gobierno de 7 de enero de 1888.

Finalmente, el Gobernador informa⁶⁷ que había dado conocimiento verbalmente al Ministro de la posición del Banco, habiéndole éste contestado que “*enterado del acuerdo y prescindiendo de la indicada prórroga, llevaría a las Cortes los proyectos de Ley que estimara oportuno para la gestión que tenía a su cargo*”.

Sin hallar más referencias al respecto, concluido el plazo señalado en el convenio, 1º de julio de 1888, cesa la gestión recaudatoria activa. Al mismo tiempo, se establece un convenio de Tesorería con el Estado por 5 años, según Real decreto de 13 de junio de 1888.

En este sentido Castañeda (2001: 87) indica que “*gracias a dicho acuerdo el Banco ingresaba por cuenta corriente en Madrid y provincias unos 800 millones de pesetas al año, aunque no hemos evaluado si compensó la pérdida del servicio de contribuciones.*”

En cualquier caso, parece que los investigadores han entendido que el cese de esta actividad sería una consecuencia natural de las relaciones del Banco con Hacienda y así “*se puede ver también a través de las múltiples operaciones concertadas entre ambos. En efecto desde 1868 hay un convenio del Banco con el Ministerio de Hacienda por el que aquel se encargaba de recaudar las contribuciones ..., convenio que expiró en 1887 y fue sustituido por otro de Tesorería ...*” (Anes, 1974: 115).

5.4. Informaciones finales en la Memoria

Mejor que en ningún otro documento, se refleja en la Memoria el estado del servicio de recaudación al término del convenio vigente. No solo se aportan cifras y datos, sino que se hace una valoración de los pasos y dificultades con que se van a enfrentar en los años venideros, si bien sus previsiones quedarían por debajo de lo que la realidad de los acontecimientos les iba a deparar.

5.4.1. Informe de la recaudación

En su último año la Memoria (1888: 32-34) nos proporciona un informe final sobre la situación en que queda el Banco, tras el cese de la gestión activa de la recaudación. Su consecuencia, es que el Establecimiento debe dismantelar la infraestructura existente.

⁶⁵ ABE. Secretaría. ACGC (4/1/1888). Libro de 26 de marzo de 1885 a 20 de marzo de 1890, fº 143-144.

⁶⁶ ABE. Secretaría. ACEC (5/1/1888). Caja 674.

⁶⁷ ABE. Secretaría. ACGC (11/1/1888). Libro de 26 de marzo de 1885 a 20 de marzo de 1890, fº 144-145.

Si bien verse liberado del servicio era una cuestión inmediata, el resolver los asuntos pendientes, por el contrario, sería un largo y complicado proceso. Por un lado, los temas a tratar con Hacienda serían objeto de largas discusiones y prolijas justificaciones de 20 años de actividad, por otro, los asuntos propios del Banco, como consecuencia de pleitos por alcances, sustracciones u otras situaciones, que se alargarían durante décadas.

En este aspecto, podemos encontrar alguna adjudicación de bienes al Banco de la que todavía se seguía informando más allá de 1940, sin que hubiera podido resolverse.

Por consiguiente, el Banco dejaba algunos Departamentos abiertos para seguir trabajando en esta actividad, durante el proceso que ahora se iniciaba, si bien limitando sus gastos a lo puramente indispensable, a fin de no gravar los generales del Banco, aunque algo se recuperaría por los alcances y premios de cobranza aún no realizados.

Podríamos esperar en la Memoria, alguna explicación sobre los motivos de la no renovación del servicio, pero el Banco no hace ningún comentario al respecto. Simplemente se informa de la situación final al término del contrato, de las dificultades sufridas, principalmente con Hacienda para la justificación y aceptación de las cantidades, así como los obstáculos que todavía preveían les quedaría por vencer.

Al margen de las cifras de los cargos de Hacienda al Banco, hay tres partidas que se destacan, relacionadas con los intereses propios de la Entidad:

- Una, corresponde a la *Data interina* con unos 30 millones de pesetas, que hasta cierto punto estaba paralizada por Hacienda, debido al contencioso creado por la Real orden de 3 de enero de 1885.
- Otra, es la de *Alcances* por unos 9,6 millones. Se indica que se recuperará gran parte de esa cuantía, tanto por las fianzas como por los procedimientos ejecutivos. Para su cobertura destinaron 500.000 pesetas de los beneficios del primer semestre, sobre las cantidades ya aplicadas con este objeto en años anteriores, “ *cubren holgadamente aquella suma*”.
- De los expedientes de robo por fuerza mayor, quedaban por formalizar todavía algunos, que representaban la cantidad de 291.174’67 pesetas.

Por otro lado, las fincas adjudicadas al Banco procedentes de los procedimientos ejecutivos para reintegrarse de los alcances, eran 1.170, graduadas en 569.831’69 pesetas, a pesar de haberse enajenado 103 por 48.115’50 pesetas, siendo de notar las dificultades que su venta ofrecía, aunque apuntan las comodidades ofrecidas para el pago y los medios de publicidad a que se acude para realizarlas.

Como colofón de la recaudación comentan que “*tal es la situación de este importante servicio al terminar su encargo el Banco*”. Al tiempo pronosticaban que las tareas sucesivas se encaminarían a la liquidación de los saldos, por los conceptos principales de data interina a formalizar, a Agentes y Recaudadores, premio de cobranza, alcances y bienes procedentes de los mismos.

5.4.2. Los estados contables de la recaudación

En la Memoria correspondiente al ejercicio de 1888, se insertan informaciones contables de distinto contenido, que permiten conocer como era recogida la actividad de la recaudación en sus últimos momentos.

Junto con unas cuentas específicas dentro del propio Balance del Banco de España, se aportaban también la cuenta de Ganancias y Pérdidas y la situación de todas las Delegaciones con las distintas posiciones que cada una de ellas mantenía.

Podríamos calificar de suficientemente ilustrativa la información que se facilita del servicio de recaudación dentro de la Memoria, habida cuenta que no dejaba de ser una rama de actividad más de la Institución, si bien su ya reconocida importancia, sin duda justificaba la documentación aportada.

- Balance y cuenta de resultados del Banco de España

En el propio Balance del Establecimiento (*Cuadro 4*) se integraba en un epígrafe la actividad de la recaudación, tanto en el Activo como en el Pasivo, ambos designados como *Recaudación de contribuciones*.

Verían así, por fin, cumplidas las viejas aspiraciones contables que se han ido comentando, al reflejar en el Balance general de la Institución un estado completo de la situación de esa actividad.

Respecto al mismo destacamos los siguientes aspectos:

- Tanto por el lado del Activo como del Pasivo se recogían, prácticamente, todas las cuentas que hemos presentado en los esquemas contables del servicio de recaudación tratados en el punto 4.3.4.2. precedente.
- Podríamos, en consecuencia, juzgar de elevado el grado de detalle que se presenta en el Balance general del Banco para este servicio.
- No se consignan en el Activo cuentas que agrupan varias partidas con el sentido de *Diversas*, con lo que cada cuenta es un concepto. Sin embargo, no ocurre así con el Pasivo donde se incluye una cuenta con esa significación genérica de *Varias cuentas*.
- Mencionar que entre las cuentas de Activo, se incluye la de Ganancias y Pérdidas, aunque con un sentido distinto del ordinario, pues, como posteriormente se analizará, corresponde a una partida que recoge quebrantos activados.

CUADRO 4

A.-BALANCE DE LIBROS DEL BANCO DE ESPAÑA EN EL DÍA 31 DE DICIEMBRE DE 1888.

ACTIVO.		PASIVO.	
VALORES EFECTIVOS.		VALORES EFECTIVOS.	
	PESETAS.		PESETAS.
Caja.		Capital del Banco.	124.000.000
Metalico.....	170.000.381'71	Fondo de reserva.....	13.000.000
Efectos á cobrar.....	3.351.938'78		
Caja de Moneda, por recompra de la de plata recogida.....	8.430.000	Ganancias y pérdidas.	
Caja de las Sucursales—Metalico.....	110.918.137'41	Madrid.....	18.336.814'90
Metalico en poder de Conductores.....	318.709'94	Cuenta vieja.....	730.000'77
		Cuenta nueva.....	
		Sucursales.....	1.848.182'78
Berlin..... RM.	6.505.689'70	8.221.810'47	
Gibraltar.....	34.172'78	Billetes en circulacion.....	710.138.778
Lisboa..... Reis	36.851.148		
Comisionados ex- tranjeros.....	469.191—11-7	Cuentas corrientes	
Londres..... £.	18.938.732'91	Madrid.....	179.409.231'70
Niopolis..... Liras	18.390'70	Sucursales.....	168.712.937'81
Paris..... Fis.	7.608.812'91		1.138.974.264'98
		Depositos en efec- tivo	
Efectos á la plaza		Madrid.....	40.348.030'00
(Descuentos.....	31.715.039'97	Sucursales.....	50.798.179'58
Remesas.....	1.391.171'97		61.056.811'58
Letras á negociar.....	140.182.316'19	Atresados.....	
Pagares de préstamos.....	33.381.563	Banco de San Carlos y de San Fernando.....	2.061.899'36
Cuentas corrientes con garantias.....	69.978.354'94	Banco de España.....	1.062.499'71
Pagares de préstamos vencidos y no cobrados.....	488.160		3.888.391'10
Deuda amortizable al 4 0/0, propiedad del Banco.....	468.189.848'73	Corriente.....	800.000
Cupones descontados.....	618.985	De Billetes hipotecarios.....	37.116'38
Valores en suspenso.....	148.812'94	De Obligaciones de Banco y Tesoro, Aduanas y Bo- nos.....	698.828
Acciones de este Banco en deposito.....	5.580	De la Deuda amortizable al 4 0/0.....	8.778.849
Efectos á cobrar por cuentas corrientes.....	977.631'98	Facturas de intereses de la Deuda perpetua al 4 0/0.....	1.091.604'94
Efectos protestados.....	17.796		19.068.862'91
Acciones de la Compañia arrendataria de tabacos.....	18.919.890	Tesoro publico por operaciones en el extranjero desde 1.º de Enero á 31 de Marzo 1888.....	52.785'84
Cupones de deuda exterior admitidos en negociacion.....	11.480	Tesoro publico su cuenta corriente de valores.....	364.667'63
Cupones y titulos amortizados de Billetes de Cuba admitidos en ne- gociacion.....	882'30	Talones de efectivo pendientes de pago.....	197.801'10
Cartera de las Sucursales.....	916.618.721'93	Banco español de la Isla de Cuba, su cje.....	101.519'91
Por pago de intereses de la Deuda perpetua desde 1.º de Octubre á 31 de Diciembre de 1888.....	1.157.173'23	Banco español Bilgino, su cje.....	38.128'78
Por pago de intereses de la Deuda perpetua desde 1.º de Enero á 31 de Marzo de 1888.....	13.795.268'28	Compañia arrendataria de tabacos.....	1.109.908'58
Por operaciones en el extranjero desde 1.º de Octubre á 31 de Diciem- bre de 1888.....	37.114.287'81	Valores convertibles en Deuda amortizable al 4 0/0.....	6.268.182'58
Por pago de intereses y amortizacion de la Deuda amortizable ven- cimiento de 1.º de Enero de 1889.....	6.938.697'28	Fondo para cubrir alances de Recaudadores.....	5.167.387'81
En Madrid..... Inmuebles.....	16.097.507	Creditos concedidos sobre efectos publicos.....	23.488.189'98
Muebles é immar- bles.....	991.984'99		
En Sucursales—Inmuebles é inmuebles.....	1.094.469'94	Recaudacion de contribuciones.	
Deuda amortizable al 4 0/0 para cumplir el convenio de 10 de Diciembre de 1883.....	4.818.700	Hacienda publica, s/c de valores.....	163.189'97
Suplementos á la Hacienda por incidencias de contribuciones.....	184.353'70	Hacienda publica, s/c de recaudacion.....	34.783.821'10
	4.838.394'70	Anticipos para cubrir alances.....	8.818.817'35
Recechos en cartera.....	8.524'14	Premio de cobranza.....	1.218.581'98
Valores de data interina.....	37.713.869'88	Varas cuentas.....	6.871.891'93
Agentes y Recaudadores.....	56.884.681'17		
Valores á formalizar.....	1.618.164'15		
Premio á formalizar.....	6.811.216'99		
Alances.....	8.692.319'48		
Bienes adjudicados por alances.....	583.831'99		
Hacienda publica s/c de premio de cobranza.....	1.713.282'99		
Premio á realizar.....	131.697'71		
Ganancias y pérdidas.....	37.870'93		
Gastos de la recaudacion.....	91.974'93		
Cuentas corrientes de la recaudacion de contribuciones en pro- vincias.....	887.889'33		
	1.671.819.687'89		
VALORES NOMINALES.		VALORES NOMINALES.	
Caja de efectos en custodia.....	3.168.873.087'43	Depositos en papel y alhojas.....	8.610.396.219'90
Sucursales y Comisionados s/c especial de titulos de 4 0/0 amortizable.....	1.000	Accionistas del Banco de San Carlos.....	389.728
En circulacion.....	710.138.778	Accionistas del Banco de San Fernando.....	158.385
Existentes en Sucursales.....	188.778.140	Titulos provisionales de Deuda amortizable al 4 0/0 para aplicarse valores convertibles.....	5.330.810
En poder de conductores.....	1.200.000	Titulos definitivos de Deuda amortizable al 4 0/0 destinados al canje.....	5.283.266
En deposito.....	81.698.000	Valores recibidos para su conversion en Deuda amortizable al 4 0/0.....	897.933.387'18
Billetes inutilizados.....	188.283.860	En circulacion.....	710.138.778
Billetes inutilizados pendientes de recibo.....	1.000	En deposito.....	928.873.688
	4.391.741.787'43	Inutilizados.....	1.144.466.858
			4.891.711.788'13

Madrid 31 de Diciembre de 1888.—El Interventor general inactivo, RICARDO PUEYO.

Fuente: Banco de España. Memoria (1888).

En la cuenta de *Ganancias y Pérdidas* general del Banco de España, solo vamos a encontrar dos partidas para recoger la actividad de contribuciones (*Cuadro 5*):

CUADRO 5

D.—BANCO DE ESPAÑA.

RESULTADO de las operaciones verificadas en el año 1888 en Madrid y en Sucursales.

	Pesetas.	Pesetas.
BENEFICIOS PERTENECIENTES AL AÑO 1887		
Sobrante no aplicado.....	128.010'88	
Idem para pago de la contribucion industrial sobre las utilidades del segundo semestre de 1887.....	2.650.133'60	2.778.143'98
BENEFICIOS PERTENECIENTES AL AÑO 1888		
Descuento que se hizo en el año anterior por rescuentos de intereses correspondientes á vencimientos del presente.....	3.465.377'05	
Beneficio obtenido en los descuentos.....	4.385.082'53	
Idem id. en los préstamos.....	4.569.151'30	
Idem id. por comision é intereses en las %e con garantía.....	8.954.231'83	
Idem id. en los giros.....	2.129.794'26	
Idem id. en letras á negociar.....	39.294'62	
Idem id. en letras á negociar.....	5.634.494'21	
Del Tesoro.....	4.632.078'77	
De particulares.....	999.119'98	
Condicionales.....	3.293'46	
Premio de custodia.....	219.323'47	
Beneficio obtenido en la negociacion y descuento de cupones y títulos amortizados.....	75.893'25	
Intereses en las cuentas de Corresponsales extranjeros.....	611.085'59	
Rendimiento del papel del Banco.....	23.344.163'63	
Por intereses.....	22.014.845 »	
Por amortizacion.....	1.329.318'63	
Comision por pago de Deuda amortizable.....	1.086.300 »	
Comisiones y gastos en cuentas particulares.....	15.235'81	
Utilidad líquida en la recaudacion de contribuciones.....	367.816'81	
Liquidacion de las cuentas de Corresponsales extranjeros.....	353.468'65	
Beneficio obtenido en la compra de barras de plata.....	3.811'58	
Varios conceptos.....	118.781'90	
TOTAL DE BENEFICIOS EN 1888.....	46.438.074'66	
Rescuentos de intereses correspondientes á 1889.....	2.306.220'21	44.131.854'45
SUMA DE BENEFICIOS EN AMBOS AÑOS.....	*	46.909.998'43
BAJAS.		
Contribucion industrial sobre utilidades, pagada en el año 1888.....	3.374.249'08	
Comision y gastos en el extranjero.....	313.706'50	
Suma y sigue.....	5.917.955'58	46.909.998'43
Suma anterior.....		
Corretajes.....	791.072'85	
Timbres.....	120.714'16	
Conduccion de fondos.....	208.746'87	
Gastos de administracion.....	4.692.331'21	
en Madrid.....	1.577.999'82	
en las Sucursales.....	3.114.331'39	
Idem en la fabricacion de billetes.....	252.072'92	
Asignacion á las Cajas por quebranto de moneda.....	36.824'14	
Idem á la Caja de pensiones de los empleados.....	10.000 »	
Deducccion de la cuenta «Valores en suspenso».....	1.008.062'51	
Idem id. «Gastos de instalacion de Sucursales».....	27.914'38	
Destinado á enjugar alcances de Recaudadores.....	500.000 »	
Varios conceptos.....	7.430'01	
BENEFICIOS LÍQUIDOS.....		18.574.153'63
IDEM PERTENECIENTES Á 1887.....		2.778.143'98
CANTIDAD IMPONIBLE.....		30.558.700'82
DISTRIBUCION.		
Á los Sres. Accionistas, por el 20 por 100, ó sean 100 pesetas por accion sobre las 300.000 que constituyen el capital del Banco.....		30.000.000 »
Sobrante para 1889, incluida la contribucion industrial del segundo semestre de 1888.....		3.336.844'80
		33.336.844'80

Fuente: Banco de España. Memoria (1888).

- Comentarios

- Por el lado de los Ingresos hallamos específicamente la cuenta de *Utilidad líquida en la recaudación de contribuciones*. Recoge el importe neto entre ingresos y gastos de esa actividad, no habiendo variado este sistema de presentación desde su inicio. Por consiguiente, por el lado de los Gastos no aparece cuenta alguna que recoja los que proceden de aquel servicio.
- Como partida explícita encontramos dentro de las Bajas, la cuenta *Destinado a enjugar alcances de Recaudadores*. Recoge los importes con destino a sanear cuantías de las sustracciones que se han llevado a cabo en las recaudaciones. Corresponden a las 500.000 pesetas del saneamiento de alcances antes indicada. Dicha cuenta era considerada independiente de la actividad propia del servicio, puesto que no se rebaja de Ingreso neto, anteriormente citado. Posiblemente el hecho que luzca en un apartado especial es dar relevancia a las cantidades dedicadas a sanear.

- Otros estados

Se incluían además otros estados: que recogían los gastos específicos de las contribuciones, así como los ingresos, y el estado de todas las Delegaciones:

a) Gastos del servicio (*Cuadro 6*). Constituye el detalle de los distintos gastos de la actividad de recaudaciones, tanto de personal como generales (denominados materiales), separando los que correspondían a la Central y a Provincias.

CUADRO 6

Núm. 1.—RECAUDACION DE CONTRIBUCIONES.

RESÚMEN GENERAL DE LOS GASTOS OCURRIDOS POR TODOS CONCEPTOS DURANTE EL AÑO NATURAL DE 1888.

CONCEPTOS.	Delegación general.	Delegaciones de provincias.	TOTAL.	PERSONAL.	MATERIAL.	TOTAL.
Sueldos.....	283.665'42	3.609.040'62	3.292.606'04	3.292.606'04	»	3.292.606'04
Honorarios.....	34.296'68	»	34.296'68	34.296'68	»	34.296'68
Gastos ordinarios de material....	12.600'99	83.332'54	95.933'53	»	95.933'53	95.933'53
Idem por alquileres de local....	»	5.750 »	5.750 »	»	5.750 »	5.750 »
Idem extraordinarios por impresiones y libros.....	»	248'17	248'17	»	248'17	248'17
Idem id. por impresion y extension de recibos laborarios....	»	46.488'63	46.488'63	»	46.488'63	46.488'63
Gastos por otros conceptos.....	732'86	119.699'20	120.432'06	111.751'86	8.680'20	120.432'06
TOTAL PESETAS.....	331.195'95	3.261.539'16	3.595.755'11	3.438.651'58	157.103'53	3.595.755'11

Fuente: Banco de España. Memoria (1888).

Este estado, de hecho, va a constituir el pormenor de los gastos del servicio, cuyo saldo total será integrado en el *Cuadro 7*, en el cual al tratar de los Ingresos, queda establecido el resultado de la actividad.

b) Ingresos del servicio (*Cuadro 7*). El estado queda desglosado en dos partes. En la primera, se realiza el cálculo de los ingresos generados por los premios de cobranza, deducidos de los gastos, dando por resultado el beneficio bruto. En la segunda parte, se incluyen los rendimientos por los premios de cobranza, pero se descuentan los gastos y demás quebrantos, determinándose el beneficio neto.

CUADRO 7

NÚM. 4 *bis*.—RECAUDACION DE CONTRIBUCIONES.

LIQUIDACION GENERAL DE BENEFICIOS EN EL AÑO NATURAL DE 1888.

1.º

COMPARACION entre las utilidades ordinarias obtenidas por premio de cobranza durante el año y los gastos ocurridos por todos conceptos durante el mismo.

	PESETAS.
Premio de cobranza devengado por ingresos y formalizaciones.....	3.848.021'71
Idem formalizado.....	3.577.407'07
Idem realizado.....	4.014.372'08
Gastos.....	3.595.755'11
Premio sobrante despues de cubiertos los gastos...	418.616'97

REPRESENTAN LOS GASTOS:

Con relacion al premio devengado, el..... 93'44 por 100.
 » » realizado, el..... 89'57 »

2.º

COMPARACION entre los gastos y las utilidades por todos conceptos.

	DEVENGADOS.	REALIZADOS.
Importan las utilidades por todos conceptos.....	3.895.198'85	4.056.362'08
Idem los quebrantos por id.....	55.644'88	57.183'48
Idem los gastos por id.....	3.597.968'48	3.595.755'11
<i>Total quebrantos y gastos.....</i>	<i>3.653.613'36</i>	<i>3.652.938'59</i>
<i>Beneficio total en el año.....</i>	<i>241.584'99</i>	<i>403.423'49</i>

Representan los quebrantos y gastos con relacion á las utilidades por todos conceptos:
 Devengados, el 91'48 por 100.
 Realizados, el 90'05 »

Fuente: Banco de España. Memoria (1888).

- Comentarios

- Con este estado debería justificarse el importe neto que se imputa como sobrante en la cuenta de Ganancias y Pérdidas general del Banco de España. Sin embargo, se da la circunstancia que, con las cantidades que se muestran en el *Cuadro 7*, no se llega exacta y perfectamente a cuadrar con las cifras reflejadas en la mencionada cuenta de Ganancias y Pérdidas general de la Entidad, si bien las diferencias no son altamente significativas.
- La cuenta dentro del Activo del Balance denominada *Ganancias y Pérdidas* con un saldo de 57.270'36 Ptas., ahora encontramos un importe similar (57.183'48 Ptas.) bajo la designación de *Importan los quebrantos bajo todos los conceptos*. Se trataría, por lo tanto, de una partida que permanece activada.

c) Situación contable de las Delegaciones (*Cuadro 8*). Una visión global y amplia de las posiciones contables que mantiene cada Delegación se proporciona a través de este estado.

En relación con el mismo destacamos, los siguientes puntos:

- Se trata de un estado general que incluye el saldo de las principales cuentas contables de todas las Delegaciones provinciales.
- Se corresponderían con los detalles que soportan las cuentas señaladas para el Balance y Cuenta de resultados.
- Los balances no están referidos a la misma fecha, aunque no se encuentran muy distantes en el tiempo.
- Con este estado se posibilita realizar estudios comparativos temporales, así como establecer las diferencias existentes entre las distintas provincias.

6. La gestión continúa después de la conclusión del convenio

El término del contrato, sin embargo, no pondría fin a la actividad. A continuación mostramos algunos acontecimientos en los años después del cese activo del servicio.

6.1. La sentencia sobre data interina es favorable al Banco

Se trata de la sentencia de 13 de julio de 1889 del Consejo de Estado⁶⁸, Tribunal Contencioso-Administrativo, que ponía fin al contencioso suscitado sobre revocación de diversas reglas de la Real orden de 3 de enero de 1885, dictada para liquidar y evitar en lo sucesivo, la aglomeración de la data interina en las cuentas del Banco.

- En los *resultandos* queda explicado el desarrollo de los acontecimientos:

En 11 de junio de 1884, el Gobernador del Banco dirige una comunicación al Ministro de Hacienda, indicando que la data interina se elevaba a 76 millones de pesetas.

Entre los distintos valores que la formaban, había algunos que por su índole, no afectaban a la gestión recaudadora, ni era responsable el Banco (recibos de bienes nacionales, perdones, moratorias, suspensiones de cobro, requisa de caballos, y otros); dichos valores podían subsistir años y años sin formalizar. También existían algunas cuestiones sobre expedientes fallidos y los concluidos con adjudicaciones a la Hacienda.

La Dirección general de contribuciones informa en 25 de junio de 1884, que el Banco había puesto de relieve la situación indisciplinable e insostenible de la recaudación de contribuciones, tan perjudicial y peligrosa para el Establecimiento de crédito. Encarece la necesidad de una liquidación definitiva y propone unas reglas con tal finalidad.

La Intervención general de la Administración del Estado, informa de la necesidad de poner remedio eficaz, aunque expone que la responsabilidad de que la data interina alcanzara tan enorme cifra no era solo de la Administración; también de la recaudación.

Para finalizar, el Consejo de Estado hace constar que, de los 76 millones de pesetas de la data interina, había que rebajar los valores que no eran responsabilidad del Banco (concretamente los antes mencionados). También indicaba que, si bien el contrato de la recaudación no fijaba plazo a Hacienda para resolver los expedientes fallidos, era imposible exigir al recaudador responsabilidad, cuando la Administración observaba defectos que no podían subsanarse por haber dejado pasar, sin utilizar, su derecho al tiempo en que era fácil y posible remediarlos.

En vista de todo ello, se dicta la Real orden de 3 de enero de 1885, por la que se fijan plazos para que la Administración despache y resuelva los expedientes.

- Los motivos del contencioso

La Administración de rentas de Madrid, en diversos expedientes presentados por la recaudación, se había negado a datarlos definitivamente, por entender que la aplicación de la Real orden de 3 de enero de 1885, reinterpretaba algún precepto, pudieran inferir perjuicios al Tesoro, y establece que figuren en data interina, hasta que se verifique la incautación de las fincas. El Banco acude a la Dirección general de contribuciones, quien revoca los acuerdos en marzo de 1886.

⁶⁸ ABE. Secretaría. Legajo 159.

El Ministerio de Hacienda dicta entonces la Real orden de 3 de noviembre de 1887, por la que se declaran lesivas a los intereses del Estado diversas reglas de la Real orden de 3 de enero de 1885, y acuerda que para su revocación, se acudiese a la vía contencioso-administrativa, quedando mientras tanto en suspenso esas disposiciones y sus efectos.

El Fiscal en cumplimiento de la Real orden de 3 de noviembre, presenta la demanda ante el Consejo de Estado, pidiendo que se revoquen los artículos citados, mientras que el Banco de España solicita que se desestime en todas sus partes la demanda y le absuelva de ella, declarando no haber lugar a revocar las reglas citadas.

- En los *considerandos* encontramos las razones esgrimidas

En la Real orden de 19 de diciembre de 1867, si bien se estipuló cuales serían las cantidades que habían de admitirse a la recaudación, como data interina, hasta que se formalizasen como definitivas, no aparece cláusula alguna en que se fije término a la Administración para examinar los expedientes admitidos en data interina.

La Real orden de 3 de enero de 1885 se estimó como adición del contrato y se dictó para suplir una omisión, o sea fijar un término a la formalización de las partidas que constituirían la data interina, ya que la experiencia demostraba la necesidad de una medida eficaz para la realización de los fines del contrato.

El preámbulo de la Real orden de 3 de enero de 1885, establecía que *“la fijación de plazos para que la Administración despache y resuelva los expedientes, constituye una ampliación del contrato de recaudación, aprobado por Real orden de 4 agosto de 1876”*.

La sentencia establece: *“Fallamos que debemos absolver y absolvemos al Banco de España de la demanda interpuesta por el Fiscal contra la Real orden de 3 de enero de 1885, la cual queda firme y subsistente en la parte que ha sido impugnada”*.

6.2. El Banco debe devolver las fianzas

Uno de los asuntos importantes por resolver era la devolución de las fianzas, prestadas al Banco, pero para ello deberían no encontrarse afectas a ninguna contingencia. Es evidente que los interesados pretendían que se les reintegrase prontamente, pero el Banco, por el contrario, pretendía dilatarlo de modo que el tiempo delimitase las responsabilidades. Las reclamaciones judiciales contra el Banco variarían su conducta.

En esa situación al efecto se crea una Comisión especial. En su sesión del 18 de septiembre de 1890⁶⁹, analiza el dictamen del letrado (Sr. Belda) proponiendo las reglas generales para las peticiones de cancelación de las fianzas prestadas al Banco.

- Las cancelaciones de los ex-Delegados y ex-Jefes de contribuciones se acordarían por el Consejo de gobierno, a propuesta del Gobernador, previos informes de la Sección central liquidadora, que tendría en cuenta todos los datos necesarios para juzgar su irresponsabilidad directa y subsidiaria, sus actas de entrega, los expedientes de alcances y el estado de rendición de cuentas.

⁶⁹ ABE. Secretaría. Comisión de cancelación de fianzas de los empleados en la recaudación de contribuciones (18/9/1890). Caja 674.

Se estudiarían primero las cancelaciones de los Jefes de las provincias de Huelva y Zaragoza, cuyas cuentas estaban ya rendidas y aprobadas.

- Las cancelaciones para los Agentes y Recaudadores se acordarían por los Directores de Sucursal previa autorización del Gobernador, o del Subgobernador delegado, concedida después del informe de la Sección Central liquidadora.

Dado que existían litigios pendientes contra el Banco, pidiendo la cancelación de fianzas, acordó la Comisión proponer al Consejo que los expedientes relativos a las fianzas que se hallen en este caso, fuesen los primeros en despacharse.

Fruto de todo ello, nace una Comisión especial⁷⁰. Como botón de muestra de su cometido, en su primera sesión de noviembre de 1890, se acuerda que *“de conformidad con lo manifestado por el Director de la Sucursal de Granada y con el dictamen de la Asesoría, se libere según lo acordado ya, la fianza de D. Francisco H., cobrador a domicilio que fue de la capital de Granada, a condición de que este retire la demanda interpuesta sobre daños y perjuicios contra el Banco, que le abonará los gastos causados hasta dicha demanda importantes 138,45 pesetas en las que no van incluidas los honorarios de abogado que se satisfará por el interesado”*. Es aprobado por el Consejo de gobierno el 1 de diciembre de 1890.

6.3. Un Informe de 1904 sobre la situación de la recaudación

En la Memoria precitada del ejercicio 1888 se preveía un largo camino, después del cese activo de la recaudación, pero, quizás, no tanto. En un Informe sobre la liquidación de cuentas de contribuciones, que firma el Subgobernador en 21 de julio de 1904, como cumplimiento de un acuerdo del Consejo de gobierno de 27 de mayo último, podemos encontrar el desarrollo durante esos años⁷¹.

Tras hacer una evaluación de la Real orden de 3 de enero de 1885, «aunque tropezó en la práctica con grandes dificultades, al presente aún no del todo vencidas», produjo excelentes resultados, si bien ni aquella ni otras posteriores *“fueron bastante eficaces para llegar en breve plazo a la liquidación definitiva”*.

Desde 1888 en que caducaron los contratos de recaudación, *“se entendió por muchos que terminado el servicio activo de la cobranza, muy poco o nada quedaba por hacer”*. Sin embargo, cuando en 1902 se reorganiza la Sección se estima que su misión no estaba limitada a despachar incidentes de carácter secundario, sino debía alcanzarse una liquidación definitiva. Se fijaron entonces cuatro puntos esenciales de actuación:

1º Situación de las cuentas justificadas en cada provincia.

2º Liquidaciones generales del premio de cobranza.

3º Convertir en definitiva la data interina que aún figuraba por cifras importantes (acogiéndose a la Real orden de 3 de enero de 1885).

⁷⁰ ABE. Secretaría. Comisión para examinar las transacciones con los recaudadores de contribuciones que pidan la devolución de sus fianzas (27/11/1890). Caja 674.

⁷¹ ABE. Secretaría. Legajo 159.

4º Conseguir el abono de las cantidades por que resultara acreedor el Banco (devolución de ingresos indebidos por mala aplicación).

Cada una de estas cuestiones ofrecía serias dificultades y como la situación de ellas en cada provincia era completamente distinta, se hacía imposible la liquidación general.

Se planteo la idea de practicar la liquidación independiente por cada provincia, siendo aceptada por Hacienda, concretándose en la Real orden de 30 de octubre de 1903, modificándola después en términos del todo satisfactorios, mediante la Real orden de 29 de abril de 1904. Por esta disposición se aceptaba que por cada provincia *“quedará terminada la liquidación general de la misma, fijándose el saldo líquido que resulte, ya sea acreedor o deudor ... , (recogiendo) su premio de cobranza y cantidades que haya satisfecho de más por errores de aplicación, pero sin necesidad de hacer inmediatamente el ingreso o pago que tal resultado exija”*.

La situación que presentaba el Banco a 31 de diciembre de 1903, en las cuentas con Hacienda era la siguiente:

- Cantidades que debía el Banco a Hacienda por las cuentas de la recaudación 3.295.103,9
- Data interina 467.722,5
- Premio de cobranza devengado por el Banco y pendiente de formalización 4.944.676,0

En neto resultaba un saldo a favor del Banco de 2.117.294,6 pesetas. El objetivo general era dejar reducidos los débitos a la data interina y en ésta, exclusivamente, a los expedientes de robo, que ascendían a 157.037,5 pesetas.

Por otro lado, a la fecha del informe (julio de 1904) el estado de la liquidación por provincias planteado era:

- Primer grupo: Para las 14 provincias con todas sus cuentas aprobadas, el saldo conjunto neto a favor del Banco era de 279.529,5 pesetas.
- Segundo grupo: Para las 9 provincias con parte de las cuentas rendidas aprobadas. Su saldo neto a favor del Banco era de 873.242,54 pesetas.
- Tercer grupo: En 5 provincias no había sido aprobada ninguna cuenta. Su saldo neto global a favor del Banco era de 144.899,56 pesetas.

En resumen, estos tres grupos comprendían 28 provincias y el saldo que adeudaba Hacienda al Banco era de 1.297.671,15 pesetas. El resto de las 17 provincias (hasta completar las 45 existentes) suponía una cuantía a favor del Banco de 912.351,31 pesetas, estando las cuentas pendientes de aprobación por Hacienda. En total, resultaría un montante favorable al Banco 2.210.022,46 pesetas.

Estas eran las cuentas con Hacienda, pero quedaban otras, de orden interior, a saldar entre ellas y, en definitiva, por Ganancias y Pérdidas. En este sentido se indica que *“la depuración de estas cuentas ofrece serias dificultades por la desorganización en que se encuentran los Archivos de contribuciones de varias Sucursales ... para vencerlas se ha dictado recientemente una minuciosa instrucción para su reorganización ...”*.

Por último, en el Consejo de 26 de julio de 1904, resuelve que conste en acta *“la satisfacción con que ha escuchado la lectura de la precedente Memoria, notable trabajo, que revela las laboriosas y acertadas gestiones llevadas a cabo en un asunto tan atrasado y difícil, y cuyo resultado muy lisonjero para el Banco merece la gratitud de este”*.

7. Conclusiones

El Servicio de contribuciones llegó a tener una importancia extraordinaria dentro de la organización del Banco de España. Comenzando con una actividad reducida, un sistema organizativo sin gran complejidad, envío de información escasa, y métodos de contabilidad sencillos basados en el empleo de la partida simple. A raíz de la renovación del convenio en 1876 se hace complejo: hay que integrar las contribuciones dentro del sistema de partida doble que practica el Banco, las pérdidas y riesgos en su gestión son habituales y además la infraestructura creada supone una enorme gestión.

Idea de esta complejidad la proporciona las dos Instrucciones que se dictan en 1876 y 1877 para la misma. Tuvo prácticamente que establecerse un Banco paralelo que se ocupara del servicio puesto que a sus inicios no contaba la Institución con una red de Sucursales lo suficientemente extensa para acomodar tal función.

Sería, sin embargo, un permanente caballo de batalla en el Banco, el hecho de no querer dar el paso firme de integrar la contabilidad de contribuciones en la general, tomando sucesivos acuerdos en los Consejos que luego no se vieron materializados en la práctica, si bien logró, a la postre, alcanzar el objetivo tanto tiempo perseguido.

Finalmente, cuando después de 20 años se desmantela, el propio Banco viene a decir en su Memoria que es una actividad que vuelve a Hacienda, considerándola quizás un tanto atípica dentro de las labores que realizaba el Establecimiento, donde actuaba como comisionista, pero sometido a riesgos importantes, puesto que tenía que absorber sus propias pérdidas.

En esta línea, parece deducirse que, aunque evaluados los posibles quebrantos en un principio, no se realizan hasta cuatro años después los primeros saneamientos por este ramo de actividad. Además, los Accionistas no recibieron información adecuada al respecto.

No cabe duda que, sin embargo, al Banco le aportó una gran experiencia en negocios de alto volumen. Contaba con muchos empleados, oficinas, ... tuvo que establecer un sistema de control interno, en parte descentralizado a través de las Delegaciones, en parte centralizado desde Madrid, y por último una revisión ‘in situ’ de la actividad, por medio de la inspección.

En nuestra opinión esta actividad, aunque aparentemente funcionaba de manera independiente al Banco, supuso aprender una forma de actuación, empleada para extender su propia red de Sucursales a partir de 1874. Prueba de ello es que se aplicaron en las Sucursales distintos sistemas de control interno centralizados, pero basados en conceptos similares a los de contribuciones, así como unos procedimientos de Inspección, que en sus primeras visitas, mucho se parecían en la forma de actuar, aunque la materia fuera distinta, a los de la recaudación.

En este sentido hay que recordar que cuando se instituye la Inspección de Sucursales en 1884, se destinan tres Inspectores al servicio de Sucursales y otros tres al de Contribuciones, lo que indica la similar importancia que se le otorgaba.

Tampoco resultaría fácil poner punto final al servicio. La liquidación de cuentas con Hacienda seguía consumiendo recursos del Establecimiento iniciado el siglo XX. Sin embargo, queda demostrado que el Banco de España de la época, hasta donde conocemos, no dejó por reclamar un saldo a su favor por adversas que fueran las circunstancias o el mucho tiempo que hubiera transcurrido.

BIBLIOGRAFÍA

A) FUENTES PRIMARIAS

- Disposiciones legales

- Banco de España (1856):** *Leyes orgánicas, Estatutos y Reglamento del Banco de España*. Aguado, impresor de cámara de S.M. y de su Casa Real. Madrid.
- **(1867):** *Leyes orgánicas, Estatutos y Reglamento del Banco de España y sus Sucursales*. Imprenta de Miguel Ginesta. Madrid.
- **(1868 a):** *Convenio celebrado entre el Gobierno de S.M. y el Banco de España, encargando a éste de la recaudación general de las contribuciones* (19 de diciembre de 1867). Imprenta Miguel Ginesta. Madrid.
- **(1868 b):** *Instrucciones del Banco de España para llevar a efecto la recaudación general de contribuciones* (27 de enero de 1868). Imprenta Miguel Ginesta. Madrid.
- **(1877 a):** *Convenio celebrado el 4 de agosto de 1876 entre el Gobierno de S.M. y el Banco de España, confiriendo a éste la recaudación de contribuciones*. Imprenta Miguel Ginesta. Madrid.
- **(1877 b):** *Instrucciones de contabilidad de la recaudación de contribuciones para las Sucursales y Delegaciones del Banco de España* (18 de noviembre de 1876). Imprenta Miguel Ginesta. Madrid.
- **(1877 c):** *Instrucciones del Banco de España para la recaudación de contribuciones* (11 de mayo de 1877). Imprenta Miguel Ginesta. Madrid.
- **(1886):** *Leyes orgánicas (1874), Estatutos (1875) y Reglamento del Banco de España (1876)*. Establecimiento Topográfico Sucesores de Rivademetra. Madrid.

- Memorias

Memorias del Banco de España leídas en su Junta General de Accionistas del año siguiente, desde 1868 a 1888, excepto los ejercicios 1878, de 1880 a 1882, 1886 -1887.

B) FUENTES SECUNDARIAS

- Anes Álvarez, R. (1974):** *El Banco de España (1874-1914). Un Banco Nacional*, en obra colectiva *La Banca española en la Restauración*. Tomo 1. Servicio de Estudios Banco de España. Madrid.
- Castañeda, L. (2001):** *El Banco de España (1874-1900). La red de Sucursales y los nuevos Servicios Financieros*. Estudios de Historia Económica, Nº 41. Banco de España Servicio de Estudios. Madrid.
- Galvarriato, J.A. (1932):** *El Banco de España, constitución, historia, vicisitudes y principales episodios en el primer siglo de existencia*. Banco de España. Madrid.
- García López, A. (1999):** *Historia de la banca española a través de sus documentos*. Lex Nova. Valladolid.
- García de Torres, J. (1872):** *Memoria redactada por el Director general de Contribuciones*. Talleres de Impresión y Reproducción. Madrid.
- Hernández Esteve, E. (1981):** *Contribución al estudio de la histografía contable en España*. Estudios de Historia Económica, Nº 3. Banco de España. Servicio de Estudios. Madrid.

- (1989): “Apuntes para una historia de la contabilidad bancaria en España”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XVIII, Nº 58, pp. 21-96.
- (2003): “El pensamiento contable español del siglo XIX y comienzos del XX”. *Revista AECA*. Especial XII Congreso AECA, Nº 64, pp. 23-27.
- Lisbona y Fabrat, E. (1888):** *Estudio sobre la organización y operaciones del Banco de España*. Manuel Minuesa de los Ríos, Impresor. Madrid.
- Martínez Pérez, E. (1892):** *El consultor del empleado en las intervenciones del Banco de España*. Establecimiento tipográfico de V. Tejero. Soria.
- (1922): *Banco de España, su régimen, operaciones, y situación*. Graficas Reunidas. 2ª Edición. Madrid.
- Ministerio de Hacienda (1921):** *Ordenación bancaria de España. Antecedentes y elementos para el estudio del problema bancario español. Proyecto de ley de D. Francisco de A. Cambo*. Gráficas reunidas S.A. Madrid.
- Nadal Oller, J. (1970):** *La economía española (1829-1931)*, en obra colectiva *El Banco de España. Una historia económica*. Ferreira S.A. Artes Gráficas. Madrid.
- Pérez de Armiñan, G. (1983):** *Legislación bancaria española*. Banco de España. 6ª Edición. Madrid.
- Rodríguez Romero, J. (1890):** *El Banco Nacional de España. Reseña histórico-estadística de sus principales operaciones desde su reorganización por Decreto de 19 de marzo de 1874*. Tipografía de Ricardo Álvarez y Pascual. Madrid.
- Tedde de Lorca, P. (1994):** *La formación de los Bancos centrales en España y América Latina*. Servicio de Estudios. Estudios de Historia Económica nº 29. Banco de España.
- Torróntegui, M. (1885):** *Reglas de contabilidad para las Sucursales del Banco de España*. Imp. y lit. Alonso y Z. Menéndez. Palencia.
- Tortella Casares, G. (1970):** *El Banco de España (1829-1929). La formación de un Banco Central*, en obra colectiva *El Banco de España. Una historia económica*. Ferreira S.A. Artes Gráficas. Madrid.
- (1995): *Los orígenes del capitalismo en España. Banca, Industria y Ferrocarriles en el siglo XIX*. Editorial Tecnos S.A. 3ª Edición. Madrid.

Rafael Moreno Fernández es Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Auditor Censor Jurado de Cuentas e Inspector de Entidades de Crédito y Ahorro del Banco de España.
Su e-mail es: RAFMORTEL@telefonica.net

Rafael Moreno Fernández is Doctor of Science in Economics and Business Administration, Chartered Accountant and Member of the Banking Inspection Service of the Bank of Spain.
His e-mail is: RAFMORTEL@telefonica.net

INFORMACIÓN FINANCIERA EN ESPAÑA DURANTE LA PRIMERA MITAD DEL SIGLO XX. LAS CUENTAS ANUALES DE LA SOCIEDAD DE TRANVÍAS ELÉCTRICOS DE GRANADA

FINANCIAL REPORTING IN SPAIN DURING THE FIRST HALF OF THE TWENTIETH CENTURY. BALANCE SHEET SERIES OF THE TRANVÍAS ELÉCTRICOS DE GRANADA COMPANY

Gregorio Núñez

Dionisio Buendía

RESUMEN

A lo largo de su historia centenaria la sociedad de Tranvías Eléctricos de Granada ha mantenido una clara estabilidad en la estructura de las cuentas anuales que año tras año presentó al mercado. Entre 1904 y 1972, dicha continuidad sólo se vio afectada por un par de etapas de cambio técnico-contable que coinciden con significativos cambios en la estrategia y en la estructura de la Sociedad. El estudio a largo plazo de dichas series proporciona una interesante vía de penetración en la historia del sector así como en el estudio de las prácticas contables aplicadas por una Sociedad que se llegó a contar entre las más importantes del sector en España.

ABSTRACT

Year after year, throughout its centennial history, the Tranvías Eléctricos de Granada Co. has maintained clear stability in the balance sheets it has presented to the market. Between 1904 and 1972, this continuity was only interrupted on two occasions, both coincident with significant changes in the society's strategy and structure. The long term analysis of this serial history provides an interesting insight into the study of the tram sector and, in particular, into the real accountancy practices applied by a Society which came to be one of the most important tram companies in Spain.

PALABRAS CLAVE:

Historia de la Contabilidad, historia de la empresa, España, Servicios municipales, Siglo XX, Transporte urbano, Tranvías

KEY WORDS:

Accounting history, business history, Spain, 20th century, tramways, transport, urban services

Introducción

A principios del siglo XX se produjo en España una vigorosa expansión económica y una enérgica difusión de las sociedades anónimas como forma organizativa de las empresas, especialmente importante para aquellas empresas destinadas a alcanzar un gran tamaño y notable duración y que, para ello, habían de recurrir regularmente a los incipientes mercados de capital. Los ferrocarriles habían sido los adelantados en dicha materia durante más de cuarenta años ya y, junto a ellas, sus hermanas menores, las compañías de tranvías urbanos y las empresas eléctricas. En dicho proceso se produjo también la formación y la expansión de los mercados de valores que se adaptaron a la contratación regular de títulos privados (Núñez, 1999).

Es obvio que las sociedades anónimas pueden usarse de forma muy parecida a cualquier otra sociedad mercantil de carácter personal, más comunes y más fáciles de gestionar y sometidas a menos requisitos legales que las anónimas. Pero podían también aplicarse a estrategias muy diferentes, inalcanzables para aquellas y en particular a la oportunidad de generar títulos susceptibles de ser negociados. Como todo en el mundo de la empresa, la diferencia radica en la estrategia adoptada, que marca la estructura a establecer para alcanzar los objetivos empresariales [v. Chandler, 1962]; si se deseaba hacer participar a pocos socios, normalmente íntimos y hasta parientes cercanos, o si, por el contrario, se pretendía dar entrada a muchos y variados accionistas, acaso desconocidos entre sí; en síntesis, si se aspiraban a mantener toda la iniciativa en manos de unos pocos socios fundadores o a procurarse un accionariado amplio y disperso en busca en este caso de una modalidad de financiación que no quedaba al alcance de otros modelos societarios. En este último caso era inevitable recurrir al “mercado” de capitales, entonces emergente, con la peculiaridad de que a menudo dicho mercado era aún inexistente o se encontraba en fase incipiente de formación.

En cualquier caso es claro que una sociedad que aspirase a colocar sus acciones entre inversionistas ajenos al núcleo de los fundadores y gestores de la empresa ha de aplicar medidas informativas susceptibles de facilitar una valoración pública suficientemente precisa de la marcha de la sociedad. Unas medidas que, como es usual en el Derecho mercantil, respondían más a la práctica cotidiana de los negocios que a los imperativos legales formales.

Se dice a menudo que la legislación española en materia de información externa de las sociedades anónimas a finales del siglo XIX era manifiestamente insuficiente y a menudo, incluso, contradictoria. Bien orientada en términos generales –los artículos 157º y 183º del Código de comercio establecían la obligación de publicar regularmente los balances de tales sociedades– dicho principio era escasamente aplicado por las sociedades industriales y comerciales, hasta el extremo de que ni siquiera *“ha tenido que caer en desuso, porque jamás ha sido llevado a la práctica”*, como explicó en 1906 el abogado y diputado gerundense Salvador Raventós (Raventós Clivilles, 1906). A menudo se ha interpretado dicha práctica, y otras afines, como un exponente del atraso español y del mal funcionamiento de las instituciones y de los negocios en la España liberal. Pero el autor citado explicó la situación con mayor detalle y la interpretaba de una forma mucho más positiva. Procedente, dice, del artículo 8º de la ley de 28 de Enero de 1856, el Código de comercio prescribía la obligación de publicar balances mensuales de cada Sociedad en activo. Pero el antecedente de 1856 se refería a las Sociedades de Crédito y la norma fue rigurosamente aplicada por dichas

instituciones –como puede apreciarse simplemente consultando la prensa de la época, oficial, local o simplemente especializada en temas mercantiles– dado que, entre otras razones referentes al propio crédito, son «las únicas que pueden formar un balance fiel a la vista simple de sus libros» (*Ibíd.*). Pero, ya de antiguo, la generalización de la sociedad anónima para, por ejemplo, ejecutar o explotar grandes proyectos de obras públicas –cuyo modelo histórico es, por supuesto, el ferrocarril– llevó a la ley a imponer una obligación informativa más matizada y accesible, limitada a la publicación oficial de un único balance resumen anual (v. ley 11 de Julio de 1856). Pese a ello el Código de comercio de 1885 acogió y aparentemente generalizó lo dispuesto en la ley de Sociedades de Crédito, aunque no sin contradicciones; de este modo, en adelante:

*“ ... con la aquiescencia de la autoridad, la práctica ha explicado el alcance de aquel artículo; tranzando una imborrable distinción, las Sociedades para las cuales se dictó aquel precepto, han procurado una publicidad frecuente, que aún sin aquel hubieran seguido, y le han dado cumplimiento, y en cambio todas las demás, a las cuales no afecta, han hecho caso omiso de la regla que contiene. Por si cupiere alguna duda, la desvanece la imposibilidad absoluta de que una Sociedad industrial o mercantil pueda mensualmente formar un verdadero balance [...] sin la interrupción continua de los negocios, sin la paralización, en suma, de aquella operación, se practique más que anualmente, y sólo, por tanto, cada ano se publiquen los resultados que tal operación revele» (*Ibíd.*).*

Por lo tanto, la disposición establecida en el artículo 157º del C.c. fue generalmente ignorada y sólo la emergencia masiva de las sociedades anónimas a principios del siglo XX, las innovaciones fiscales de la época –concretamente el establecimiento de la Contribución de Utilidades en 27 de Marzo de 1900– y a la creciente profesionalidad de la teneduría de libros y de la inspección fiscal [v. Ministerio de Hacienda (España) 1904] exigió una rectificación a la que responde la iniciativa del diputado Raventós que estamos comentando. En términos sistémicos, pues, incluyendo en un todo la ley vigente y la práctica real de los agentes económicos, puede sostenerse que, más que un indicador de corrupción y/o que una prueba del deficiente funcionamiento de las instituciones, la situación descrita responde más bien a una creciente vitalidad y, consiguientemente, a mayores exigencias de rigor jurídico y contable, tanto en el terreno práctico como en el conceptual.

Además de que los plazos dispuestos en la ley respondían mal a las necesidades de la vida mercantil, las disposiciones legales eran, además, excesivamente generales y técnicamente imprecisas, de modo que prácticamente cualquier extracto contable podía parecer suficiente para atender formalmente los requisitos legales. Y podían hacerlo sin garantía ninguna y, a menudo lo hacían, con manifiestos errores de concepto, susceptibles de proporcionar una imagen totalmente deformada del estado real de la sociedad en cuestión¹. No es pues de extrañar que en la España de 1900 hubiera ya un serio debate entre especialistas, tanto empresariales como del sector público, en el sentido de perfeccionar los requisitos de la información contable que las sociedades anónimas habían de proporcionar al mercado, lo que queda de manifiesto en la prolija casuística levantada por las obligaciones fiscales generadas por la aplicación de la Tarifa 3ª de la citada Contribución de Utilidades.

¹ Ver el análisis de José María G. Ducazcal y los abusos cometidos por algunas sociedades del sector eléctrico emergente en García Ducazcal, 1897. Sobre el sector eléctrico incipiente v. Núñez, 1994.

Pero conviene recordar que en España como en cualquier otro país el tema de la información contable, incluidos los resúmenes de las cuentas anuales a proporcionar a los accionistas y acreedores era concebido entonces como un verdadero secreto de empresa; que los directivos aspiraban a retener toda la información realmente significativa –incluso fondos ocultos, al margen de la contabilidad general– y que el entorno empresarial y hasta fiscal toleraba, por no decir que requería, dichas actitudes, lo que se aprecia claramente en lo mucho que se tardó en perfeccionar la práctica de la auditoría y en introducir una reglamentación rigurosa, homogénea y obligatoria en la materia.²

En estas condiciones, la vía de análisis que se nos presenta como más adecuada para conocer la práctica contable efectiva es describir y estudiar en detalle la información que ciertas empresas relevantes consideraron útil y necesario aportar al mercado para cumplir tanto las obligaciones legales como también los requerimientos de inversionistas e intermediarios (Banca, brokers, corredores, prensa especializada y tantos otros) como contrapartida a la posibilidad de buscar en él financiación a largo plazo por medio de la colocación entre el público de acciones y de obligaciones. ¿Cuales fueron en la práctica los usos informativos habituales practicados –en principio libre y espontáneamente– por las empresas? ¿Cómo se adaptaron al cambio de sus situaciones respectivas? Es ésta la vía de análisis propuesta por McCartney y Arnold y –a falta de ulteriores estudios que nos permitan introducir una perspectiva comparatista con otras sociedades o grupos de ellas– ha resultado notablemente ilustrativa en el terreno de la historiografía contable norteamericana (McCartney, S. y Arnold, A. J., 2000).

Nuestro objetivo es, por el momento, más modesto. En las páginas que siguen nos proponemos realizar un análisis detenido de las series conservadas de memorias anuales de la sociedad de Tranvías Eléctricos de Granada (en adelante TEGSA), compañía hoy día ya centenaria, que a lo largo de su dilatada historia se vio sometida a severos cambios que supusieron importantes fases de ruptura, seguidos por largos periodos de normalidad contable e informativa. Todo ello debería conducirnos en un futuro, tras extender el estudio a otras varias sociedades, aproximarnos al concepto de normas o modelos espontáneos surgidos de la práctica empresarial en relación a la presentación de las cuentas anuales y, tras una comparación sistemática con otros casos a elaborar más adelante, a la determinación, en su caso, de la mejor práctica informativa contable seguida por las sociedades españolas antes de la guerra civil.

Conviene recordar que la empresa de que nos ocupamos pertenece a un sector –los servicios públicos en régimen de concesión reversible al Estado o a los municipios–, que se cuentan entre los más y más tempranamente se vieron regulados por disposiciones públicas, legales y concesionales unas, impuestas por el Estado, o establecidas otras por los

² Hay que esperar hasta 1929 para que un Real Decreto reconociera la necesidad de establecer una inspección de los balances y cuentas sociales de forma obligatoria, en línea con los adelantos realizados en dicha materia en otros países. Para entonces, decían, «las necesidades de la vida moderna, con aumento creciente de la unión de capitales en forma de Sociedades anónimas obligan [...] un paso decisivo hacia la completa eficacia de los medios posibles de protección del ahorro nacional» Ministerio de Economía Nacional (España) 1929. La discusión pública de las cuentas de las compañías de ferrocarriles y las subvenciones estatales que recibían representan un aspecto más, probablemente muy influyente, de dicha profesionalización emergente. Al respecto v. Martínez Vara y De los Cobos, 2007.

Ayuntamientos a los que en buena medida correspondía la inspección de los servicios concedidos. Además, al estar obligadas a la reversión de sus activos al final del plazo de concesión, las sociedades explotadoras de servicios municipales hubieron de extremar el rigor contable y distinguir claramente los activos, así como los gastos de mantenimiento y los procesos de amortización.

Tranvías Eléctricos de Granada, aproximación histórica

Tras varios intentos fallidos para implantar el tranvía en Granada, que se remontan hasta la época de la llegada a la ciudad del primer ferrocarril, el adelanto llegó a ser realidad entre 1904 y 1907 gracias a TEGSA. La sociedad había sido creada a finales de 1903 por Nicolás Escoriaza y Fabro (Núñez, 2000), un industrial y promotor establecido en Zaragoza que hizo de la compra e instalación de compañías tranviarias y ferrocarriles de vía estrecha una auténtica especialidad profesional en el marco de la electrificación incipiente (Núñez, 1993 y 1994). Concluida la instalación y hasta algunos negocios complementarios en el terreno de la promoción inmobiliaria en la ciudad y en otros puntos de Andalucía, Escoriaza se retiró de Granada y pasó la dirección de la empresa a uno de sus hombres de confianza, Alfredo Velasco Sotillos (Núñez, 2005) y el control de la sociedad a un grupo afín de inversionistas extranjeros, representado por Eduardo Weibel de Manoel.

A la vista de los malos resultados de la explotación del tranvía urbano recientemente instalado, TEGSA diseñó en 1912 y ejecutó hasta 1924 un plan de expansión suburbana que llevó sus redes a abrirse en abanico desde la ciudad de Granada hacia los principales pueblos de su rico entorno agrícola e industrial. Con el tiempo, terminó por cristalizar un pequeño grupo financiero-industrial en torno a la Sociedad, que pronto diversificó sus iniciativas en los sectores eléctrico, azucarero y químico y que hemos designado como “Grupo de Canalejas, 3” (Núñez y Castellano, 2001) y que alcanzó una notable ejecutoria financiera e industrial durante los años Veinte.

A principios de los años Veinte y a punto de concluir el plan de expansión de 1912, TEGSA asumió un ambicioso plan de desarrollo regional cuyo objetivo principal fue establecer un enlace directo entre la ciudad de Granada y el puerto de Motril, cuya construcción estaba por concluirse. Alargaron pues sus líneas férreas hacia la costa y llegaron a Dúrcal, pero, incapaces de proseguir la instalación por el coste desmesurado de las infraestructuras, optaron por ejecutar el tramo final en forma de cable aéreo destinado en exclusiva al transporte industrial. La promoción de dicho cable llevó a la sociedad desde 1926 a diferentes iniciativas y entre ellas a intervenir directamente en la industria azucarera local por medio de una idea innovadora que ya aplicaba con éxito en Adra el “Grupo de Canalejas, 3”: la utilización de las fábricas para moler tanto caña como remolacha sucesivamente. En dicho proceso el cable aéreo a Motril vendría a operar como eslabón central entre los cañeros de la costa y la fábrica azucarera que arrendaron con dicho propósito en la Vega de Granada. Contemporáneamente se incorporaron al Consejo de TEGSA significativos inversores y financieros españoles, concretamente, Juan Manuel de Urquijo y algunos representantes de la sociedad General Azucarera de España.

Pero la coyuntura no resultó favorable. La crisis económica a partir de 1930 dio al traste con la aventura industrial de TEGSA y generó pérdidas de tal consideración que, al no poder llegar a un acuerdo con los obligacionistas locales, la Compañía hubo de presentar la

suspensión de pagos e iniciar un largo proyecto de reorganización en el que hubieron de liquidar apresuradamente las inversiones azucareras y otros activos marginales, para volver a centrarse, no sin dificultades, en la parte central de su negocio societario, el transporte de pasajeros en Granada y su periferia suburbana. Para ello contrataron a un nuevo director general, Luis Soria, considerado como uno de los principales expertos del país en la gestión de empresas de tranvías. Pero las iniciativas de salvamento no prosperaron. Soria falleció poco tiempo después de asumir su nuevo cargo en Granada y el proyecto de reorganización financiera que se presentó a los accionistas y obligacionistas fue impugnado con éxito por un grupo minoritario de obligacionistas locales, lo que hizo imposible conseguir nuevos créditos y frustró un saneamiento financiero rápido de la Sociedad, que tal vez hubiera permitido normalizar pronto la situación. Lejos de ello, el régimen de suspensión de pagos se prolongó hasta 1943, de modo que la Sociedad hizo frente a la guerra civil en muy malas condiciones. Hasta aquí, lo que entendemos como primera fase de la historia de TEGSA. Describamos rápidamente la segunda.

En 9 de Agosto de 1943 se logró por fin un acuerdo con los obligacionistas que permitió normalizar la marcha de la Sociedad. Las obligaciones existentes y algunas deudas anteriores fueron convertidas en acciones preferentes, con derecho a dividendo y a designar una parte significativa del Consejo de administración, así como con el derecho a ver reembolsadas sus acciones por la Sociedad con cargo a los remanentes de los beneficios que no se distribuyeran³. Las antiguas acciones sufrieron una fuerte quita y se transformaron en acciones ordinarias nuevas, sin derecho a dividendos por toda la duración del convenio, pero con el derecho a participar en la dirección de la empresa y, sobre todo, con la expectativa de recuperar gradualmente un peso creciente en el control de la Sociedad, conforme las acciones preferentes fueran gradualmente amortizadas. Sin duda que el acuerdo fue diseñado con el objetivo de asegurar la estabilidad de la compañía frente a cualquier evento pernicioso, pero también con el convencimiento de que el núcleo de su negocio sería capaz de sanear las pérdidas y de dar por concluida la excepcionalidad en pocos años. Pero en adelante la cosa no fue así; la coyuntura y la política económica de los difíciles años Cuarenta alargaron desmesuradamente esta etapa, de modo que sólo bien avanzada la década siguiente comenzaron a hacerse realidad las amortizaciones de las acciones preferentes, realidad significativa, pero nunca completada.

Una última crisis, esta vez política e institucional, marcó los últimos años de la explotación del tranvía en Granada y su entorno suburbano durante los años Sesenta. Tanto las autoridades locales como estatales tomaron medidas que a la postre la influyeron muy negativamente en las expectativas de negocio; por un lado, el Ayuntamiento de Granada rescindió la concesión del servicio de transporte urbano en 1962 para dársela, en régimen de exclusiva, a una nueva sociedad –Transportes Rober S.A. una empresa de Madrid que, a diferencia de TEGSA, resulta aún extraordinariamente opaca para los historiadores–, que lo explotaría por medio de autobuses. Por otro lado, a lo largo de los años Sesenta la política del Gobierno en esta materia cambió, así como la actitud oficial frente a los tranvías. Incapaz de

³ Se crearon 46.000 acciones ordinarias de cien pesetas nominales cada una en representación del capital anterior a la crisis y otras 67.036 acciones preferentes de 300 pesetas nominales procedentes de las obligaciones y créditos existentes.

asumir un incremento de tarifas suficiente, que hubiera puesto a las empresas subsistentes del sector en condiciones de invertir y de modernizarse una vez más, el Gobierno optó por remedios, créditos y subvenciones de impacto limitado y arbitrario; a la postre, no lograron evitar la obsolescencia del servicio tranviario en las principales ciudades españolas y sus periferias suburbanas. Más bien al contrario, lo exacerbaron pues a la política propiamente industrial vino a añadirse la política laboral, teñida de pseudo-progresismo con tintes socialdemócratas: en 1965 las Reglamentaciones laborales del sector establecieron unas condiciones profesionales y salariales del todo inasumibles para una sociedad como TEGSA (Ministerio de Trabajo, España, 1965). De este modo el final del servicio tranviario en Granada estaba ya cercano de forma prácticamente inevitable. En 1972 el Estado se hizo cargo de la explotación de las instalaciones aún operativas por medio de FEVE y otorgó a TEGSA nuevas concesiones, paralelas a las anteriores, que le permitieron proseguir el servicio por medio de autobuses, lo que sigue haciendo con éxito en la actualidad.

Evolución de la estructura de las cuentas de TEGSA

A) Primera Etapa: de servicio urbano a holding industrial

Conforme a los imperativos legales y a la práctica societaria habitual, TEGSA presentó regularmente a sus accionistas y a la inspección fiscal las memorias anuales al uso, en las que se recogían el Balance a fin de cada ejercicio y la Cuenta de Resultados del mismo. Entendemos que la estructura de la información sintética facilitada a los accionistas respondía a las necesidades y objetivos del Consejo de administración, de modo que un estudio de dicha estructura y de sus principales momentos de cambio debería arrojar luz sobre las estrategias adoptadas y los criterios de gestión seguidos para alcanzarlas.⁴

En la Secretaría general de la Sociedad granadina sólo hemos podido localizar las memorias anuales impresas conservadas a partir de 1912, lo que nos coloca en la segunda etapa de la historia societaria. No hemos podido encontrar tampoco anuncio oficial ninguno de fecha anterior donde se recoja el Balance que hubiera debido aparecer publicado anualmente al menos en la *Gaceta de Madrid*.⁵ Lo dicho sugiere una práctica consciente por parte del gerente y prácticamente accionista exclusivo de TEGSA en esa etapa, Nicolás Escoriaza, una situación que ya en 1905 criticó la *Revista de Economía y Hacienda*, de Madrid (Emisión de acciones de tranvías, 1906). Pero, a pesar de que no consta la publicación de los Balances ni la impresión de las Memorias anuales anteriores a 1912, sí que se ha podido acreditar el cumplimiento de la obligación de redactar dichas Memorias y cuentas desde el primer ejercicio (Acta ... 1905), por lo que cabe pensar que tal vez circularan sólo

⁴ Aunque las tablas aparecen con los valores correspondientes a cada año, el interés del análisis se centra sólo sobre la clasificación establecida siendo las cifras correspondientes un mero indicador de la importancia de cada cuenta y de la coherencia interna de todo el sistema de cuentas.

⁵ Tampoco de las sociedades Tranvías de Zaragoza o Tranvía de Cádiz a San Fernando y la Carraca, que pertenecieron al mismo grupo empresarial. Cabe pensar, por tanto, que fuera una práctica habitual de Nicolás Escoriaza que, pese a su ilegalidad, no parece que tuviera negativas consecuencias para su reputación como gestor. Habrá que expurgar a fondo la prensa de Zaragoza, donde el grupo tuvo su sede aparente, para ver si allí fueron impresos y divulgados los datos en cuestión.

manuscritas entre los miembros del Consejo de administración y que fueran facilitadas a la inspección de Hacienda y a personajes afines a la Sociedad, participantes en la red de contactos sociales y mercantiles de la familia Escoriaza (Núñez, 2000). No parece, pues, que Escoriaza pretendiera aún acceder al mercado financiero formal, sino, todo lo más, al crédito bancario o al apoyo de grupos industriales locales –zaragozanos– y foráneos –grandes empresas eléctricas como la Thomson-Houston (Memoria de la compañía Ibérica de Electricidad Thomson-Houston, 1905)– directamente interesados en la promoción de negocios tranviarios. Es este un tema que por el momento se nos escapa. En cualquier caso los resultados del *modus operandi* del promotor parecen satisfactorios y, en Octubre de 1906, informaba al Consejo de administración de que la emisión de un millón de pesetas en acciones nuevas había sido suscrita con creces y que habían tenido que recurrir incluso al prorrateo de los títulos disponibles entre todas las solicitudes (Acta... 1906). Es claro que el distrito financiero de Zaragoza manifestaba ya entonces su plena aceptación de la iniciativa y de las prácticas contables del promotor del negocio. Un negocio que, al decir del propio Escoriaza, no sólo ofrecía ya buenos resultados, sino que se estaba definiendo como un conglomerado diversificado –construcción, servicios de transporte urbano, alumbrado, energía eléctrica, promoción inmobiliaria, etc.– centrado en Granada durante algún tiempo, para cuyo desarrollo se imponía anclar solidamente a TEGSA en el mercado local granadino, su ámbito de operaciones, mientras el promotor buscaba nuevos campos de actuación.

Por ello entre 1908 y 1909 la gestión de Escoriaza se orientó hacia una retirada personal, cediendo el mando a un Director técnico de su confianza y el control financiero a un nuevo Consejo de administración que, sin duda, contaba con su entera confianza. Fueron ellos quienes redactaron y aprobaron la Memoria anual del ejercicio de 1912, la primera que conocemos.

Cuadro 1. Balances de Situación de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (primera etapa).

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A.						
Primera etapa						
Resumen de sus Cuentas Anuales						
Balances de Situación (en millones de pesetas)						
	1913	1924	1925	1928	1929	1935
PASIVO						
Capital	3,00	9,45	9,45	9,45	15,12	23,00
Otros recursos propios	0,04	0,56	0,60	0,57	0,60	0,87
Obligaciones	3,34	14,30	14,24	23,72	23,61	23,36
Otros recursos ajenos	0,11	0,58	0,39	4,61	6,00	17,13
Ganancias	0,14	0,59	0,54	0,69	0,75	
Total pasivo	6,62	25,48	25,22	39,03	46,07	64,36
ACTIVO						
Líquido y realizable	0,17	4,65	1,87	0,34	2,10	0,12
Centrales y líneas eléctricas	1,55	2,08	3,34	3,31	3,69	3,98
Material móvil (gastos de primer establecimiento)	0,83	2,29	2,67	3,09	3,63	4,37
Red urbana	2,47	1,35	1,35	1,45		
Línea de Gabia/Alhendín/Dúrcal	0,42	7,68				
Línea de Santafé/Chauchina/Fuente Vaqueros	0,48	1,69				
Línea de Maracena/Atarfe/Pinos Puente		2,15				
Línea de la Zubia/Monachil		1,10				
Línea de Motril		0,02	1,31			
Tranvías interurbanos			1,85	1,95		
FF.CC. Secundarios			11,05	20,90		
FF.CC. Secundarios en construcción			0,37	0,45	1,60	0,70
Líneas en explotación					27,91	33,90
Instalaciones auxiliares	0,34	0,64	0,74	1,55	1,60	2,45
Varios de tranvías	0,18	1,83	0,67	3,54	1,98	0,49
Instalaciones industriales, negocio azucarero					0,66	3,40
Varios del negocio azucarero					2,90	0,10
Activos ficticios	0,18			2,72		7,99
Pérdidas acumuladas						7,06
Total activo	6,62	25,48	25,22	39,30	46,07	64,56

Fuente: Elaboración propia a partir de las Cuentas Anuales de TEGSA

En 1913, año de la primera Memoria conservada, aparecen los tres conjuntos informativos usuales en las compañías gestoras de ferrocarriles y tranvías: el Balance a 31 de diciembre, la Cuenta de resultados del ejercicio y algunos datos funcionales. En dichas cuentas se desglosaban las partidas usuales aunque, claro está, con poco detalle y escasa categorización.

La estructura del Balance a fin de 1913 estaba organizada como sigue: incluía, por el lado del Pasivo, las cuentas de Capital, Obligaciones –que eran las más importantes con mucho– y otras dos cuentas, por lo general de muy escaso importe, que servían para reflejar otras aportaciones, propias y ajenas, y, durante muchos años, las Ganancias, que comentaremos más adelante. Por el lado del Activo, en cambio, la información es mucho más detallada y se desglosa con precisión muy intencionada, si no obligada por la naturaleza del negocio. Las cuentas más importantes eran las que recogían las inversiones realizadas –gastos de primer establecimiento– en la Red urbana (tranvías) y en Material móvil, la Central y las líneas eléctricas, por alguna razón segregada de la primera cuenta citada, las Instalaciones auxiliares y las existencias líquidas en Caja y Bancos. Además de las cuentas indicadas, que probablemente procedían de la etapa Escoriaza, el plan de expansión suburbana de la Sociedad se contabilizó por medio de sucesivas cuentas separadas de nueva creación, abiertas cada vez que se acometía la construcción de una nueva línea y se asumía una nueva concesión administrativa, en los que se anotaban los gastos de primer establecimiento de las nuevas líneas, que los gestores tuvieron mucho cuidado en segregar con toda precisión durante más de una década. De este modo la estructura misma del Activo refleja y mide con detalle la estrategia expansiva seguida por la Sociedad año tras año. Aparecen también otras cuentas de reducido importe para Varios y para Activos ficticios, que no se habían podido amortizar aún con cargo a beneficios y no lo fueron hasta 1922.

Como es habitual, la Cuenta de resultados configura el segundo conjunto informativo. En ella el Haber se segregaba en sólo cuatro cuentas, la más importante de las cuales era la de Ingresos de pasajeros (tranvía urbano), seguida a buena distancia por los Ingresos por mercancías y, aún menores, los Ingresos por la venta de electricidad y los Otros ingresos, que no precisan pero que tienen un importe muy bajo. El Debe, por su parte, se divide en otras cinco cuentas, dos de ellas con importes muy elevados en términos relativos para los Gastos variables y el Servicio de Capital (intereses de las obligaciones), y otras dos muy reducidas para Gastos fijos, la previsión para Impuestos y, durante muchos años, los Beneficios.

Cuadro 2. Cuentas de Resultados de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (primera etapa).

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A.						
Primera etapa						
Resumen de sus Cuentas Anuales						
Cuentas de Resultados (en millones de pesetas)						
	1913	1924	1925	1928	1929	1935
HABER						
Ingresos Viajeros red urbana de tranvías	0,33	0,68	0,66	0,73	n.d.	0,65
Ingresos Viajeros red suburbana tranvías y FFCC. Secund.		0,76	0,81	0,79		0,97
Ingresos mercancías red urbana	0,08	0,16	0,17	0,09		0,01
Ingresos mercancías red suburbana		0,22	0,25	0,73		0,65
Ingresos venta energía	0,06	0,09	0,08	0,11		0,03
Ingresos negocio azucarero						0,00
Otros ingresos	0,01	0,00	0,04	0,00		0,08
Pérdidas						0,00
Total Ingresos	0,48	1,91	2,01	2,44	3,17	2,39
DEBE						
Servicio de capital	0,12	0,49	0,53	0,73	0,95	
Gastos fijos	0,03	0,08	0,08	0,09	0,10	0,27
Gastos variables	0,20	0,69	0,81	0,87	1,37	1,98
Gastos negocio azucarero					v. nota ⁶	
Impuestos	0,02	0,05	0,04	0,05	0,05	0,14
Beneficios	0,14	0,59	0,54	0,69	0,70	
Total Gastos	0,48	1,91	2,01	2,44	3,17	2,39

n.d.: No disponible.

Fuente: Elaboración propia a partir de las Cuentas Anuales de TEGSA

El tercer conjunto informativo, incluye las cifras de tráfico. Es esta magnitud técnica lo más próximo a un *profit warning* moderno en la medida en que permitía a los accionistas y acreedores conocer la evolución “real” de la sociedad y hacer estimaciones razonables de beneficios. La información desglosaba sistemáticamente el número de pasajeros anuales y el de toneladas transportadas, así como el coeficiente de explotación del servicio. Éste coeficiente, que divide los gastos variables por el conjunto de los ingresos, indica el margen que deja la explotación del negocio y, por lo tanto, su capacidad para atender al pago del capital invertido, ajeno y propio. No publicaban, en cambio, las cifras de venta de energía eléctrica cuyos ingresos, en cambio, destacaban claramente en el Haber de la Cuenta de Resultados. Las compañías ferroviarias y tranviarias distribuyeron ampliamente este tipo de información, a diferencia de otras empresas de servicios públicos como las concesionarias de aguas potables, que las omitieron prácticamente por sistema (Matés, 1998).

⁶ La cuenta Gastos del Negocio azucarero sólo aparece en las memorias de 1932 y 1933 con importes de 7,14 y 0,57 millones respectivamente.

Cuadro 3. Estadísticas funcionales de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (primera etapa).

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A.						
Primera etapa						
Estadísticas funcionales						
	1913	1924	1925	1928	1929	1935
Pasajeros tranvías (millones)	1,96	4,52	4,61	5,03	4,19	n.d.
Mercancías (miles de Tm)	48,52	94,50	109,70	110,02	134,99	n.d.
Cable a Motril (miles de Tm)				48,52	79,33	n.d.
M. Kms recorridos (pasajeros tranvías)	0,75	2,15	2,38	2,21	n.d.	n.d.
M. Kms recorridos (mercancías)	0,07	0,08	0,11	0,09	n.d.	n.d.

n.d.: No disponible.

Fuente: Elaboración propia a partir de las memorias de TEGSA

Cuadro 4. Coeficiente de explotación de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (primera etapa).

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A.						
Primera etapa						
Coeficiente de explotación						
	1913	1924	1925	1928	1929	1935
Coeficiente de explotación	0,43	0,36	0,41	0,36	n.d.	0,86

n.d.: No disponible.

Fuente: Elaboración propia a partir de las memorias de TEGSA

Aunque no conocemos la estructura de las cuentas de la etapa anterior parece razonable suponer que fuera muy parecida y tal vez más simple aún que la que acabamos de describir correspondiente a 1913. Todo ello parece claramente orientado a dar a conocer a los accionistas las principales obligaciones contraídas, la inversión realizada en cada una de las diferentes concesiones, su capacidad respectiva para generar ingresos –en cambio, los gastos de explotación se presentan agrupados y no se segregan por líneas– y la moderación relativa de éstos, en condiciones, por tanto, de garantizar una sólida retribución al capital a poco que la evolución del negocio siguiera creciendo con relativa normalidad. Hasta la crisis de finales de los años Veinte, los Beneficios considerados como distribuibles fueron, por términos generales, sólo ligeramente inferiores al conjunto de los gastos variables de la Sociedad. Conviene destacar que estos criterios informativos se mantuvieron operativos sin grandes cambios en el momento en que se consiguió la admisión a cotización oficial de las acciones en la Bolsa de Madrid a partir de 1922, tras un notable proceso de crecimiento interno⁷.

⁷ En un principio la Bolsa de Madrid acogió favorablemente al nuevo valor, que en 1923 alcanzó una revalorización del 25%. Pero la cotización se redujo en adelante y, probablemente, el volumen de operaciones bajó de forma sostenida hasta el extremo de que en 1926 no llegó a casar ninguna operación oficial en la Bolsa de Madrid.

Veamos ahora los cambios introducidos en la estructura de las cuentas a lo largo de la primera etapa. En el Balance, las cuentas del Pasivo no cambiaron, salvo el obvio traslado de la cuenta de Pérdidas y Beneficios a la columna del Activo a partir de 1931. Tampoco se aprecian modificaciones significativas en las cuentas de resultados anuales. Solamente el Activo en el Balance, experimentó una lenta y gradual evolución caracterizada por la adición sucesiva de nuevas cuentas –ya hemos citado la práctica de añadir nuevas cuentas para anotar por separado los gastos de primer establecimiento de las nuevas concesiones– mientras que, en ciertos momentos, se produjeron reorganizaciones y supresiones de las preexistentes con un criterio sistematizador, aunque no carente de sentido de oportunidad. Las Memorias correspondientes a 1925 y 1929 recogen dos momentos críticos en este aspecto. En la primera fecha indicada, correspondiente a la toma de control por Juan Manuel Urquijo y su grupo, se suprimieron las cuentas separadas correspondientes a las diferentes líneas interurbanas –excepto la de Motril, aún en construcción hasta 1927– que se refundieron en sólo dos cuentas; en éstas se diferenciaban los primitivos Tranvías Interurbanos de las líneas ulteriores a 1914, concedidas, a diferencia de las anteriores, como Ferrocarriles Secundarios sin garantía de interés. Hay también una tercera cuenta, más o menos provisional, correspondiente a los Ferrocarriles Secundarios aún en construcción. Aparte de sistematizar y probablemente simplificar el sistema de cuentas, las modificaciones introducidas en 1925 pretenden resaltar un aspecto particularmente crítico para la valoración externa de la Sociedad como es la naturaleza de las concesiones en explotación. Aunque las concesiones de TEGSA fueron tardías y, por lo tanto, se encontraban aún en la primera parte de su vida útil, los años Veinte contemplaron importantes cambios en el conjunto de la industria del transporte urbano en España, lo que sin duda tuvo importantes repercusiones en las Bolsas, nacionales y extranjeras. Muy probablemente los cambios introducidos por Urquijo en la información suministrada a los accionistas tuvieron como objeto adaptarse a las nuevas demandas de los mercados financieros y a facilitar la comprensión del negocio de la Sociedad resaltando la aún dilatadísima expectativa de negocio. La segunda reorganización de las cuentas tuvo lugar en 1929 y presenta un aspecto completamente diferente de la anterior. La crisis societaria generada por la mala marcha del negocio azucarero y una serie de inversiones fallidas relacionadas con él hubieron de ser a toda prisa reflejadas en las cuentas anuales con, aparentemente, cierta imprevisión. Para empezar, en contra del criterio anterior y de lo dispuesto en 1925, refundieron en una sola cuenta las líneas en explotación –excepto los ferrocarriles secundarios aún en construcción– probablemente el proyecto de un cable minero a las minas de El Conjuro, también en buena medida fallido en adelante. Básicamente el negocio principal quedó agrupado en sólo cuatro cuentas, Líquido y Realizable, Centrales y Líneas eléctricas, Material móvil y Líneas en explotación.

En el otoño de 1929 TEGSA decidió entrar directamente en el negocio del azúcar con el arrendamiento de una fábrica azucarera en la Vega de Granada. En adelante la Sociedad, además de impulsar el desarrollo del tráfico por el puerto de Motril y de fomentar el traslado de caña y remolacha desde las vegas litorales, asumió el equipamiento de la fábrica para la molienda de caña y tuvo que operar en primera persona en la compra de caña y remolacha y la financiación de las campañas agrícolas. Por ello hubieron de crear dos cuentas nuevas en 1929, las denominadas Instalaciones industriales (negocio azucarero) y Varios del negocio azucarero. Además, hubieron de establecer cuentas para activos ficticios (en realidad créditos

y anticipos concedidos a los agricultores productores de remolacha y de caña) cuyo papel hay que contraponer a la cuenta Otros recursos ajenos en el Pasivo del Balance (deudas a corto y medio plazo no consolidadas) que, muy reducidas hasta 1925, crecieron a partir de 1926 hasta la suspensión de pagos, que muestran en años sucesivos un comportamiento errático hasta concluir en 1933 con 7,99 millones en Activos ficticios y otros 7,06 millones anotados ya como Pérdidas.

B) Segunda Etapa: Crisis y provisionalidad persistentes

Tras la larga crisis de los años Treinta, TEGSA logró al fin un acuerdo con los acreedores en 1943 que permitió superar una larga etapa de provisionalidad durante la cual sólo el carácter de servicio público de su actividad principal evitó la quiebra pura y simple de la sociedad. La normalidad recuperada supuso que se volvieran a publicar las memorias y las cuentas anuales, que configuran en adelante una nueva serie, que se conserva ya sin interrupción en la Secretaría general de la Sociedad hasta el presente. Aunque la estructura de las cuentas no se modificó mucho, se aprecian algunos cambios que manifiestan la adaptación de la información contable a la nueva situación, lo que puede apreciarse tanto en la estructura de las cuentas como en los importes inscritos en ellas. La intención, en adelante, parece haber sido el poner de manifiesto el cumplimiento del convenio y facilitar su comprobación; un cumplimiento que, lejos de realizarse rápidamente, como era de esperar en un principio, hubo de demorarse durante más de una década a causa de la política y la coyuntura económicas seguidas durante los años Cuarenta. Ante todo el acuerdo se centró en consolidar las obligaciones y evitar que su carga volviera a amenazar la estabilidad de la empresa. Para ello las transformaron en acciones preferentes, con derecho sólo a dividendos aunque con el derecho adicional de ser gradualmente amortizadas, con cargo a beneficios no distribuidos, tan pronto como los resultados lo permitieran. Sólo al final de dicho proceso de amortización las acciones antiguas volverían a ejercer el pleno y libre control de la Sociedad. Las acciones antiguas, tras una severa quita, fueron transformadas en otras nuevas, ordinarias, sin derecho a retribución ninguna durante la vigencia del convenio, pero con capacidad para intervenir en la gestión de la sociedad. En adelante y mientras el convenio de acreedores siguiera vigente quedaría vedada a la Sociedad cualquier nueva emisión de obligaciones

A los efectos que nos interesa el convenio de acreedores de 1943 se tradujo en una ligera poda en la estructura de las cuentas y una quita sustancial en los importes, de modo que el capital nuevo quedó fijado en 24,71 millones de pesetas, resultado de la conversión de los 23,36 millones nominales en obligaciones y de 23,00 millones nominales en acciones anteriores a la crisis. En consonancia con ello vemos que en los Balances sucesivos la cuenta correspondiente a Obligaciones simplemente desaparece. En su lugar se crea en el Activo una nueva cuenta denominada Amortización de Acciones preferentes para atender las condiciones del acuerdo. En ella, desde 1943 y hasta 1949 fueron anotando sumas relativamente modestas hasta un total de 1,57 millones de pesetas. En 1950 esta cuenta fue trasladada al Pasivo con la denominación de Acciones preferentes amortizadas, autocartera destinada a ser amortizada oficialmente una vez terminado el proceso. Contra lo que hubiera cabido esperar al aprobar el

convenio en 1943⁸, la amortización de las acciones preferentes se dilató indefinidamente; el proceso de rescate y amortización empezó modestamente en 1943, prosiguió de forma irregular hasta 1948 y se estancó completamente hasta 1953. Sólo durante los años Cincuenta y tras unas modestas mejoras en las tarifas oficiales las previsiones del acuerdo se ejecutaron con cierto vigor y regularidad hasta estancarse de nuevo, esta vez definitivamente, en 1964. A partir de dicha fecha no volvemos a encontrar nuevas amortizaciones de acciones preferentes dado el empeoramiento de los resultados financieros de la Sociedad.⁹ La cuenta fue suprimida en 1973 como resultado de la transformación de las concesiones y de la transferencia al Estado de la explotación tranviaria.

También se introdujo tras la normalización de 1943 una cuenta de Amortización de primer establecimiento, destinada a preparar a la Sociedad para la reversión de las instalaciones, que ya se consideraba cercana. Pero también esta previsión quedó frustrada en la práctica, como puede apreciarse en la extrema modestia de las sumas consignadas tras muchos años de explotación.

En 1969 aparece una cuenta nueva, denominada Aplicación para la Reglamentación de Ferrocarriles de Uso Público, en la que consignaron un importe de 2,95 millones. En mayo de 1965 el Ministerio de Trabajo estableció una nueva Reglamentación nacional de trabajo que habría de aplicarse a las compañías de ferrocarriles de uso público no integradas aún en RENFE. Esta vez la decisión de TEGSA de 1912 de construir la red suburbana sobre concesiones de ferrocarriles secundarios se transformó en una dificultad insuperable ya que les fue impuesta la obligación de aplicar la nueva reglamentación, que unificaba las reglamentaciones de las diferentes compañías con las de RENFE. En la exposición de motivos de la Orden se invocaba la urgente necesidad de refundir la reglamentación laboral de las pequeñas sociedades ferroviarias aún existentes dado que las compañías ferroviarias

“... han iniciado un progreso técnico que habrán de completar en un futuro inmediato con evidentes repercusiones laborales de origen tecnológico y la necesidad de conseguir una efectiva polivalencia de funciones ... sin la cual toda mejora salarial presente y futura se verla impedida o limitada dado el gran porcentaje que suponen los gastos de personal en cualquier explotación ferroviaria”(Ministerio de Trabajo, España, 1965).

Pero, en la práctica, la disposición citada representó para TEGSA –que poco podría beneficiarse del supuesto cambio tecnológico inminente– una severa elevación del coste salarial y, por tanto, un gravísimo deterioro de la rentabilidad. La decisión fue recurrida en vía administrativa y judicial y, a pesar de que al fin recayó sentencia favorable para la Compañía, la situación se hizo en la práctica irreversible. Por ello se introdujeron nuevos cambios en la estructura de las cuentas, que aparecen ya en la Memoria de 1969. La cuenta de Valores en Cartera quedó entonces prácticamente liquidada y se abrió en el Pasivo la nueva cuenta que

⁸ En 1943 el Beneficio representó un 2,47% del nuevo capital, y ascendió al 4,37% en 1944. Pero, lejos de proseguir su pauta expansiva, los beneficios se estancaron en adelante en niveles muy bajos –incluso negativos en 1949– hasta 1952.

⁹ Para entonces el importe de la cuenta, y la consiguiente amortización del capital ascendía apenas al 45,6% del total a amortizar, un resultado sin duda decepcionante que lastró gravemente un futuro alternativo para la empresa.

hemos mencionado en la cual se anotó una deuda, aún en litigio, por un importe de 2,95 millones de pesetas.

Por su parte, las cuentas del Activo ponen en evidencia el proceso de saneamiento aplicado en 1943 y, muy en particular, el abandono de todo lo relacionado con la aventura

Cuadro 5. Balances de Situación de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (segunda etapa).

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A.				
Segunda etapa				
Resumen de sus Cuentas Anuales				
Balances de Situación (en millones de pesetas)				
	1935	1943	1969	1973
PASIVO				
Capital	23,00	24,71	14,05	14,05
Otros recursos propios	0,87	0,00		
Obligaciones	23,36			
Otros recursos ajenos	17,13	2,59	4,93	13,09
Amortización primer establecimiento		0,00	0,21	
Acciones preferentes amortizadas		0,00	10,66	
Aplicación para reglamentación FF.CC. de uso público			2,95	2,95
Ganancias		0,61		
Total pasivo	64,36	27,73	32,80	30,08
ACTIVO				
Líquido y realizable	0,12	1,85	0,48	1,06
Deudores Varios		1,01		
Centrales y líneas eléctricas	3,98	2,09		
Material móvil (gastos de primer establecimiento)	4,37	2,31	2,21	2,21
FF.CC. Secundarios en construcción	0,70			
Líneas en explotación	33,90	18,16	18,32	18,32
Autobuses			0,13	6,50
Instalaciones auxiliares	2,45	0,92		
Varios de tranvías	0,49	1,16		
Instalaciones industriales, negocio azucarero	3,40			
Varios del negocio azucarero	0,10			
Activos ficticios	7,99			
Pérdidas acumuladas	7,06		11,67	1,98
Valores en cartera			v. nota ¹⁰	
Amortización de acciones preferentes		0,26		
Total activo	64,56	27,73	32,80	30,08

Fuente: Elaboración propia a partir de las Cuentas Anuales de TEGSA

¹⁰ Entre 1955 y 1968 esta cuenta tuvo anotados 5,2 millones, que pasaron a cero en 1969.

industrial de los años Veinte y la concentración en exclusiva en el negocio principal de la Sociedad. Desaparecen, por tanto, las cuentas referentes al negocio azucarero, liquidado apresuradamente durante los años Treinta (Instalaciones industriales, Varios del negocio azucarero) así como las pérdidas acumuladas con dicho motivo (Activos ficticios y Pérdidas acumuladas), mientras que todos los activos no segregables relacionados con el negocio tranviario aparecen anotados en bloque en una única cuenta. Sólo muy tardíamente, en 1965, se creó una cuenta nueva para reflejar las inversiones en una nueva línea de negocio alternativa, los autobuses. Como único rasgo digno de resaltar a lo largo de toda esta dilatada etapa citaremos la supresión en 1955 de las cuentas Centrales y Líneas eléctricas e Instalaciones auxiliares, además de una severa reducción de la cuenta Varios de Tranvías. Simultáneamente abrieron una cuenta nueva denominada Valores en Cartera, con un importe ligeramente superior a los tres anteriormente citados, cambios cuya naturaleza última se nos escapa, aunque probablemente estuviera orientada a mantener separados y a poner en condición liquidable determinados activos fijos susceptibles de evitar la reversión al Estado.

Por su parte, la estructura de las estadísticas funcionales y el coeficiente de explotación no presentan originalidad alguna ni otro cambio que la aparición en 1964 de nuevas estadísticas de tráfico por medio de autobuses –actividad que, una vez más, quisieron mantener claramente separada del negocio anterior–, y la supresión final de las estadísticas referentes a los tranvías en 1972. Sobre el coeficiente de explotación sólo parece necesario subrayar el notorio deterioro respecto a los estándares de los años Veinte, y su gradual pero sostenido empeoramiento a lo largo de toda la época franquista durante la cual las viejas empresas tranviarias, pasaron de ser sociedades capital-intensivas a ser realmente empresas trabajo-intensivas en un proceso trascendental para la supervivencia de los tranvías pero que no podemos tratar en estas páginas (González Ruiz y Núñez, 2004).

Cuadro 6. Cuentas de Resultados de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (segunda etapa).

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A.				
Segunda etapa				
Resumen de sus Cuentas Anuales				
Cuentas de Resultados (en millones de pesetas)				
	1935	1943	1969	1973
HABER				
Ingresos Viajeros red urbana de tranvías	0,65	1,87	0,34	
Ingresos Viajeros red urbana de autobuses			11	
Ingresos Viajeros red suburbana de tranvías y ff.cc. secundarios	0,97	5,48	26,21	
Ingresos Viajeros red suburbana de autobuses			0,63	15,45
Ingresos mercancías red urbana	0,01	0,06		
Ingresos mercancías red suburbana	0,65	0,50	0,00	
Ingresos por transportes combinados, Cable a Motril		0,98		
Ingresos venta energía	0,03	0,03	0,03	
Ingresos negocio azucarero	0,00			
Otros ingresos	0,08	0,08	4,30	0,16
Remanente ejercicio anterior		0,00		
Pérdidas	0,00		11,67	1,98
Total Ingresos	2,39	9,00	43,19	17,60
DEBE				
Servicio de capital		0,60	0,00	
Gastos fijos	0,27	1,61	13,76	2,97
Gastos variables	1,98	4,51	20,99	
Gastos de explotación del cable y almacén de Motril		1,68		
Gastos de autobuses			0,54	11,04
Impuestos	0,14			
Aplicación para reglamentación FF.CC. de uso público			2,95	
Saldo Anterior			4,95	3,58
Beneficios		0,61		
Total Gastos	2,39	9,00	43,19	17,60

Fuente: Elaboración propia a partir de las Cuentas Anuales de TEGSA

¹¹ De forma necesariamente provisional, TEGSA intentó iniciar la sustitución de su servicio de tranvías por otro de autobuses en ciertas líneas necesitadas de reformas urgentes. Sin duda la experiencia facilitó más tarde la decisión de asumir la transformación en servicio de autobuses.

Cuadro 7. Estadísticas funcionales de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (segunda etapa).

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A.				
Segunda etapa				
Estadísticas funcionales				
	1935	1943	1969	1973
Pasajeros tranvías (millones)	n.d.	17,18	6,97	
Pasajeros autobus (millones)			0,04	2,87
Mercancías (miles de Tm)	n.d.	82,33	0,02	
M. Kms recorridos (pasajeros tranvías)	n.d.	2,63	1,88	
M. Kms recorridos (pasajeros autobús)			0,04	0,78
M. Kms recorridos (mercancías)	n.d.	0,26	0,00	

n.d.: No disponible.

Fuente: Elaboración propia a partir de las memorias de TEGSA

TEGSA a través de sus estados económico-financieros.

Este apartado presenta un doble objetivo. Por una parte, realizar un análisis dinámico de la situación patrimonial, financiera y económica de TEGSA y, por otra, comparar la información elaborada por esta Sociedad con otras empresas del mismo sector con el fin de poder desarrollar en el futuro un análisis espacial. Al representar este trabajo una primera incursión sistemática y completa en las cuentas de TEGSA, dichos análisis son de carácter básicamente descriptivo y aspiran tan sólo a poner en evidencia el interés para los estudios históricos de las técnicas del análisis financiero y, a la inversa, identificar las peculiaridades que el análisis histórico de empresas y situaciones pasadas puede ofrecer a los analistas contemporáneos. En consecuencia, en las páginas que siguen expondremos brevemente un análisis patrimonial a largo plazo de la Sociedad, seguido de un estudio financiero más detallado.

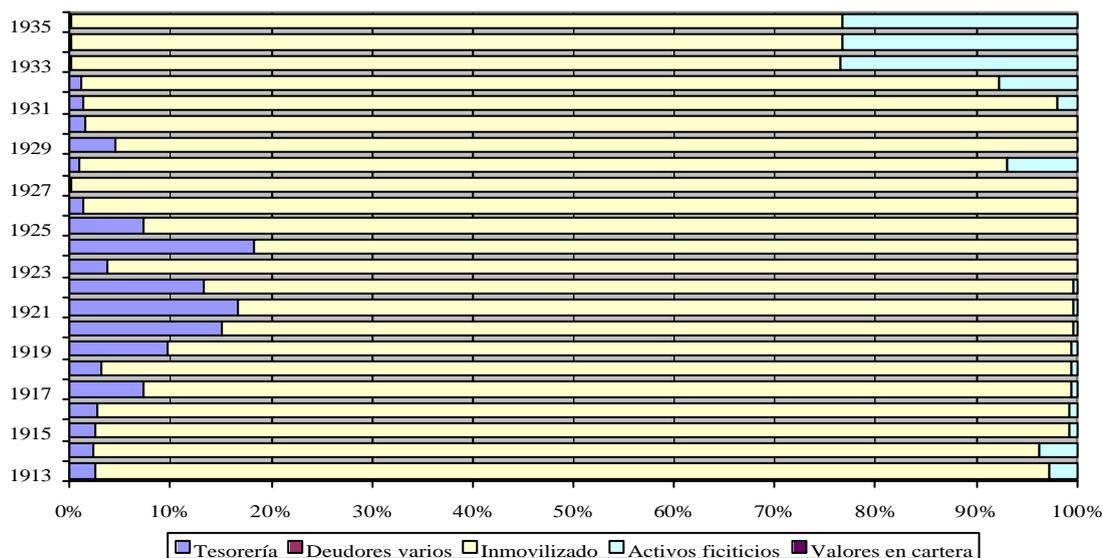
A) Análisis patrimonial

Aunque la sociedad fue fundada en 1903, disponemos de información financiera sólo entre 1913 y 1973, y ello con un largo hueco intermedio que comprende los años Treinta, incluida la guerra civil y los primeros años de posguerra hasta 1942. Dado que la ruptura responde a una larga suspensión de pagos de la Sociedad y a una intensa reestructuración del negocio era de esperar que tanto la estructura contable como la situación patrimonial efectiva fueran radicalmente diferentes antes y después de dicho periodo opaco. Por ello hemos estructurado el análisis en dos grandes períodos: el inicial, hasta 1935 (Etapa 1), y el final, entre 1943 y 1973 (Etapa 2). Tras la reversión al Estado del servicio de tranvías, la Sociedad fue prácticamente refundada y se transformó en una sociedad de transportes suburbanos que, operando por medio de autobuses, pervive en la actualidad y se ha incorporado recientemente al Consorcio de Transportes del Área de Granada en lo que podrían representar las Etapas 3 y 4 de la historia de TEGSA, de las que no nos ocuparemos en estas páginas. Como es habitual en estos casos, contamos para este análisis longitudinal con las series de datos financiero-contables incluidos en el Balance y en la Cuenta de Resultados tal como fueron publicados anualmente a lo largo de ambos períodos, que se conservan en la Secretaría General de la

Sociedad. En el análisis patrimonial, tratamos de ver cual ha sido la evolución de las estructuras económica y financiera de TEGSA, en términos relativos.

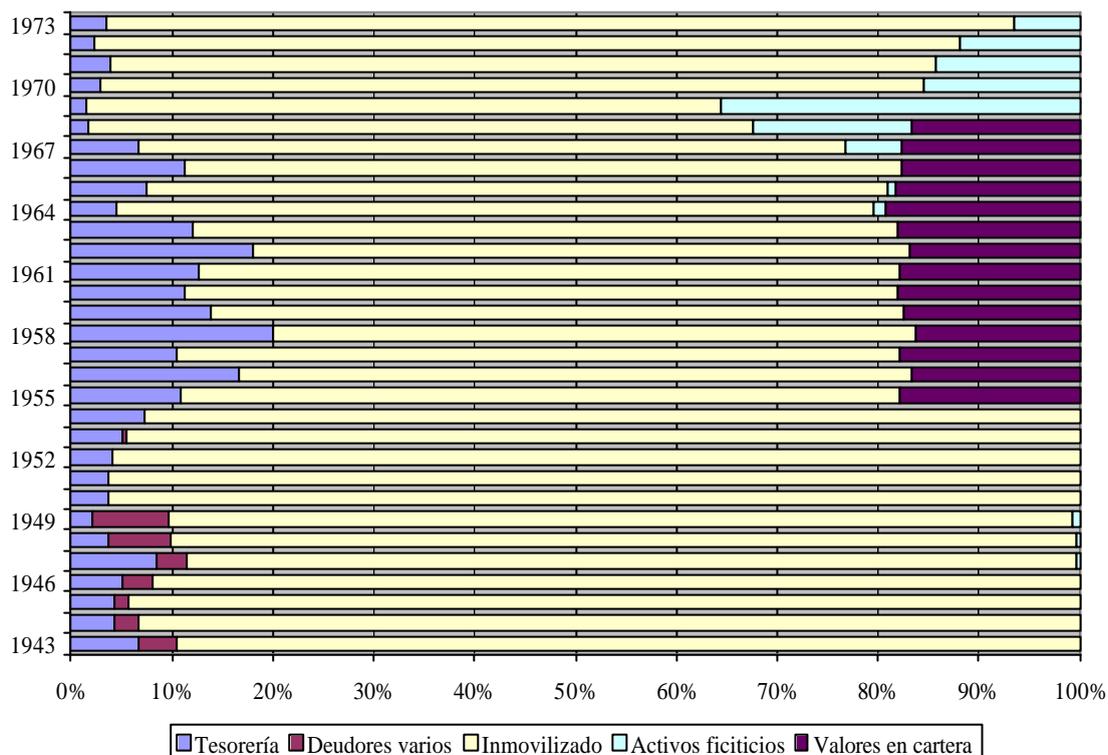
Así, con respecto a la composición del Activo, la Etapa 1 se caracteriza por un fuerte peso relativo de las partidas de Inmovilizado, que no bajó del 75% del total del Activo. Destacan en la serie cortos repuntes de Tesorería (1919-1924) –etapa de fuertes inversiones en nuevas líneas– y un importante peso del Activo ficticio al final período (1933-1935), motivado en gran parte por resultados negativos procedentes de ejercicios anteriores. Conviene destacar también que, dado el sector en que operaba la Compañía, es normal que la cifra de Deudores fuera prácticamente cero, ya que, salvo contadas excepciones, el cobro se produce al contado. Por su parte, en la Etapa 2 el Inmovilizado evidencia una evolución similar, de modo que su peso relativo siguió siendo muy importante, aunque inferior a la etapa 1, si bien no llegó a bajar del 60%. Sin embargo, en esta segunda etapa son destacables varios aspectos singulares. Así, en primer lugar hemos de destacar que, en el período comprendido entre 1955 y 1968, se aprecia un aumento muy significativo de la tesorería, que llegó a suponer el 20% del total del Activo. También aparece una cuenta de valores en cartera que representa a las acciones preferentes –procedentes de antiguas obligaciones– que fueron amortizadas conforme al convenio de acreedores de 1943 y se mantuvieron en el Balance hasta 1968 a modo de tardío indicador del proceso de saneamiento societario que llegó a representar cerca de un quinto del pasivo de la Sociedad. En segundo lugar, hemos de destacar que, de nuevo a partir de 1969, se produjo un importante incremento de los activos ficticios motivados fundamentalmente, y como ocurrió al final de la etapa anterior, por los resultados negativos generados por la empresa en sucesivos ejercicios. Con respecto a los Deudores, el comentario realizado en la Etapa 1 sigue siendo perfectamente aplicable a la 2. Todo lo anterior se puede observar en los cuadros 1 y 2.

Gráfico 1. Evolución de la composición del Activo de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (primera etapa).



Fuente: Elaboración propia a partir de las Memorias anuales de TEGSA

Gráfico 2. Evolución de la composición del Activo de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (segunda etapa)

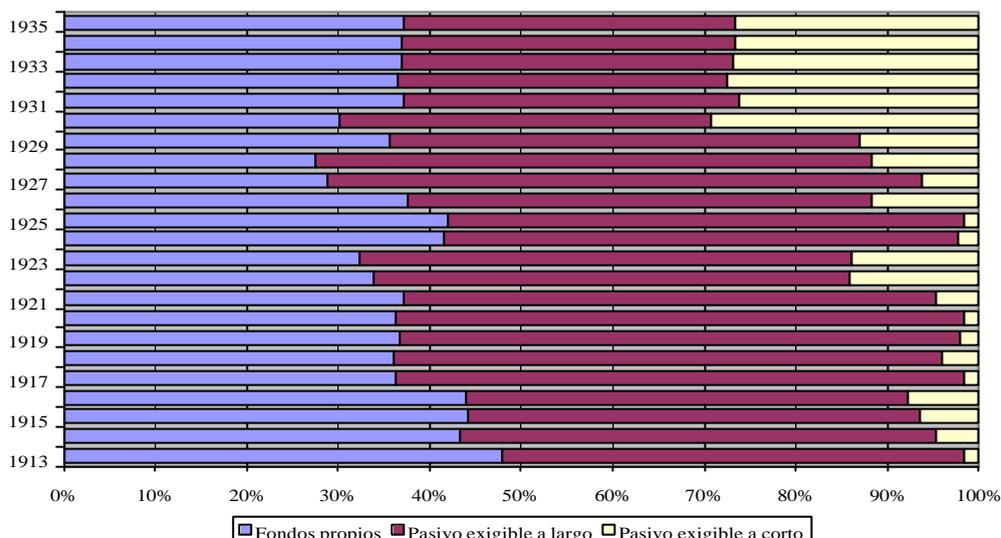


Fuente: Elaboración propia a partir de las memorias anuales de TEGSA.

Con respecto a la composición del Pasivo, en la Etapa 1 es de destacar la escasa importancia de la financiación a corto plazo en el comienzo; sin embargo, a partir de 1930, el peso de dichos recursos llegó a ser importante, situándose en torno al 30% del total de la financiación, un cambio motivado, probablemente, por la necesidad de encontrar recursos financieros a cualquier coste y la imposibilidad de colocar nuevas obligaciones en el mercado. Centrándonos en el largo plazo, destacamos la importancia que la financiación ajena, básicamente en forma de obligaciones a largo plazo, tuvo en el comienzo de la actividad societaria, cuando vino a representar entre la mitad y las dos terceras partes del total de la financiación; a partir de 1930 perdió peso relativo en el sentido ya comentado de que las nuevas inversiones a realizar se tuvieron que financiar básicamente con recursos ajenos a corto plazo. Por su parte, los recursos propios suponen a lo largo de todo el período en torno a una tercera parte de la financiación total. En lo referente al Pasivo, la Etapa 2 vino marcada, ante todo, por la inexistencia de financiación ajena a largo plazo. Es ésta una situación que vino impuesta por el régimen especial del acuerdo de acreedores de 1943, que permitió al fin levantar la suspensión de pagos de la Sociedad pero que, lejos de ser rápidamente superada como tal vez esperaban sus protagonistas, se vio en la práctica congelada, para muchos años, por la evolución ulterior del país y por la política económica que se aplicó. Por su parte los

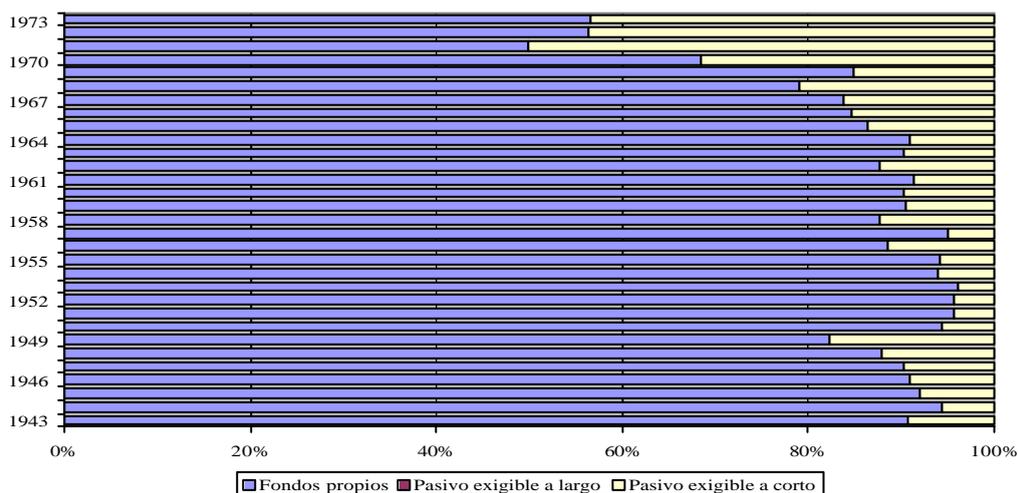
fondos propios eran muy importantes al comienzo de la Etapa 2 y lo fueron hasta 1971, cuando adquirieron protagonismo los fondos ajenos a corto plazo, que llegaron a representar la mitad de la financiación, debido, tal vez, a la necesidad de afrontar con urgencia pagos a corto plazo. Todo podemos observarlo en los cuadros 3 y 4.

Gráfico 3. Evolución de la composición del Pasivo de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (primera etapa)



Fuente: Elaboración propia a partir de de las Memorias anuales de TEGSA

Gráfico 4. Evolución de la composición del Pasivo de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (segunda etapa)

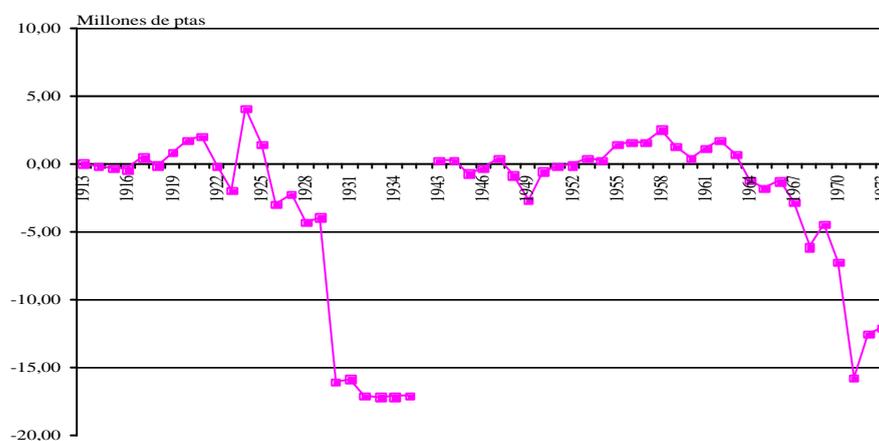


Fuente: Elaboración propia a partir de las memorias anuales de TEGSA

B) Análisis financiero

Con respecto al análisis financiero, una magnitud de fundamental interés es el fondo de maniobra, que mide en cierta forma al equilibrio funcional entre financiación e inversión y se calcula como la diferencia entre el activo a corto plazo o circulante y el pasivo circulante o a corto plazo. El gráfico 5 muestra la evolución del fondo de maniobra de la Sociedad a lo largo de las dos etapas. Como se observa, salvo en algunos años en la Etapa 1 y en el período 1953-1963 en la Etapa 2, el fondo de maniobra de TEGSA siempre tuvo valores negativos, lo cual corrobora que, en general, no se logró un adecuado equilibrio financiero entre las inversiones y las fuentes de financiación que hubieron de dedicar recursos a corto plazo para financiar inversiones permanentes, clara infracción de los principios básicos de una correcta temporalidad.

Gráfico 5. Evolución del Fondo de Maniobra de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A.



Fuente:

Elaboración propia a partir de los datos de TEGSA

Este análisis puede completarse con la ayuda de otros indicadores que se describen en el cuadro adjunto.

Cuadro 8. Principales indicadores financieros.

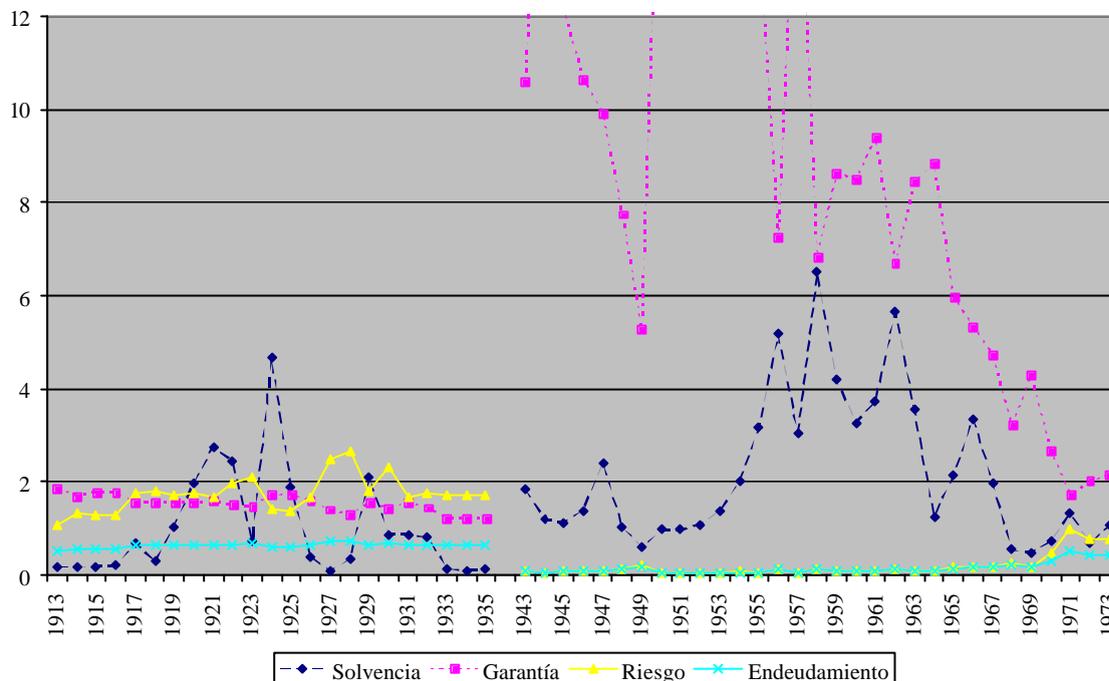
Cociente o tasa	Forma de cálculo	Significado	Valor normal
<i>Solvencia</i>	Activo circulante / Pasivo circulante	Proximidad a la suspensión de pagos técnica	> 1 (en torno a 1,5)
<i>Garantía</i>	Activo real / pasivo exigible	Proximidad a la quiebra técnica	> 1 (mejor cuanto más elevado)
<i>Riesgo</i>	Pasivo exigible / Fondos propios	Nivel de vulnerabilidad financiera	En torno a 1
<i>Endeudamiento</i>	Pasivo exigible / total	Grado de autonomía financiera	Entre 0,5 y 0,6

En cuanto al riesgo asumido en la financiación, hemos de concluir en que fue alto ya que se basó principalmente en la emisión de obligaciones, que implicaba la necesidad de generar recursos suficientes a corto plazo para remunerar regularmente a los obligacionistas y pagar las cuotas anuales de amortización del principal. Esto último lo corrobora el alto nivel de endeudamiento de la Sociedad, que se sitúa casi siempre por encima de 0,6. Podemos decir, pues, que durante la Etapa 1, TEGSA estuvo, salvo siete años, en situación de suspensión de pagos técnica, si bien, ni siquiera cuando se precipitó la crisis durante los años Treinta se llegó a la situación de quiebra, dadas las peculiaridades administrativas y jurídicas del sector. Durante la Etapa 2, la Sociedad mejoró aparentemente la situación gracias a la modalidad de acuerdo establecida; salvo en años contados, a finales de los Sesenta y principios de los Setenta, la empresa se mostraba solvente, con altos índices de garantía y asumiendo poco riesgo en la devolución de pasivos al ser la financiación básicamente no exigible, lo que se traduce en un bajo nivel de endeudamiento. Una situación sin duda contradictoria con la evolución descrita más arriba y con el comportamiento de otros indicadores; una simple mirada a la tasa de beneficio impone una interpretación contraria, de modo que podríamos concluir diciendo que la situación postbélica, con una brutal distorsión de la valoración inicial de los activos fijos por efecto de la inflación, alteró decisivamente el significado de los indicadores analíticos hasta prácticamente invertir su sentido. Todo ello puede observarse en el gráfico 6, donde el cociente de garantía para algunos ejercicios queda fuera del rango de datos al ser muy superior a doce, lo que impediría, si se incluyera, el observar adecuadamente el resto de cocientes.

C) Análisis económico

El análisis económico, lo centraremos en estudiar la composición de los gastos y los ingresos y la evolución del resultado y análisis de las rentabilidades económica y financiera. La rentabilidad económica viene determinada por el cociente entre el resultado antes de intereses e impuestos y el activo total; la rentabilidad financiera por medio del cociente entre el resultado y los fondos propios y, por último, el coste del endeudamiento lo hemos determinado por el cociente entre el servicio de capital y los fondos ajenos. La rentabilidad económica es expresiva de la rentabilidad de las inversiones con independencia de las fuentes de financiación. Por su parte, la rentabilidad financiera expresa la rentabilidad de los Fondos Propios.

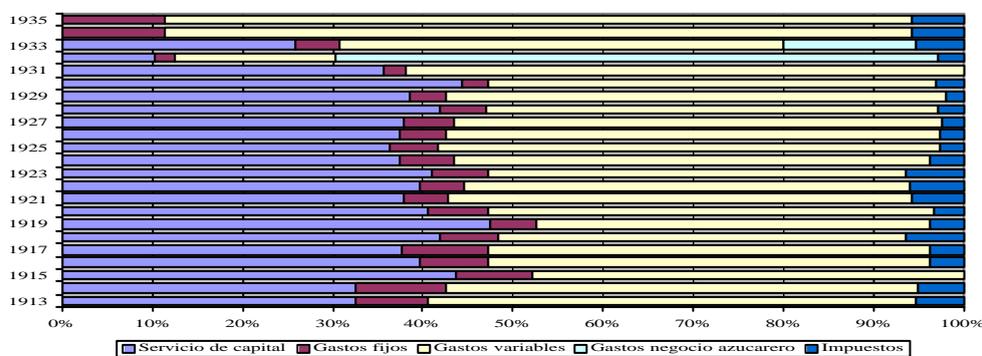
Gráfico 6. Evolución de los principales indicadores financieros de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A.



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de TEGSA

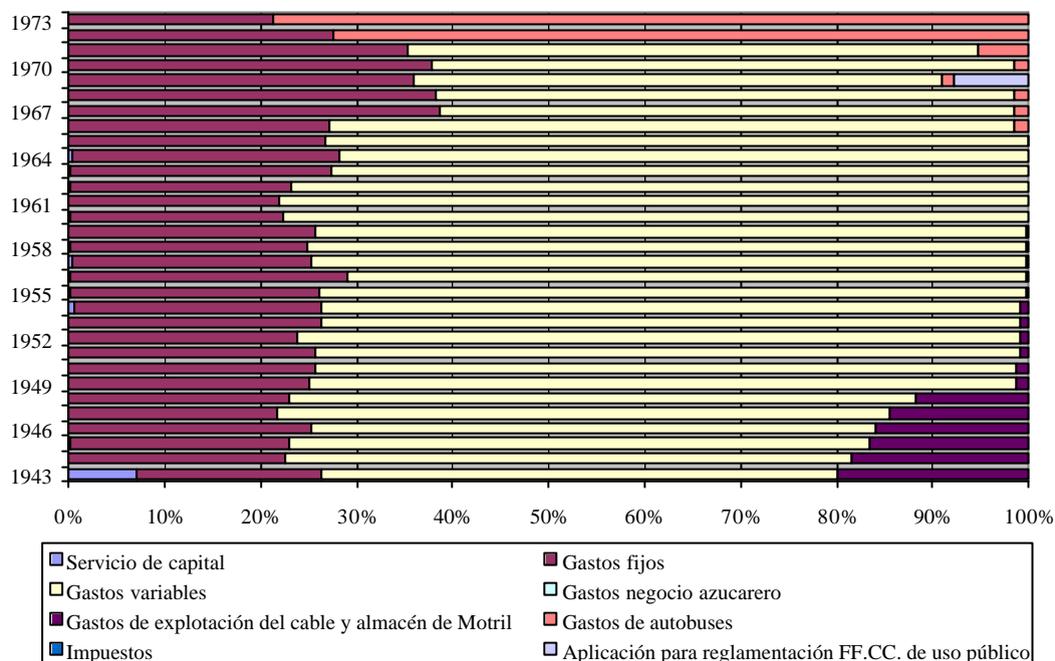
Con respecto a la composición de los gastos, destaca en la primera etapa el peso de los gastos variables y el servicio de capital con relación al resto de gastos hasta principios de los años Treinta cuando hizo acto de presencia en las cuentas, con desastrosos efectos, el negocio azucarero. Por su parte, en la Etapa 2 conviene destacar básicamente el importante peso de las cargas variables. Todo lo podemos ver en los gráficos 7 y 8.

Gráfico 7. Evolución de la composición de los gastos de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (primera etapa).



Fuente: Elaboración propia a partir de las Memorias anuales de TEGSA.

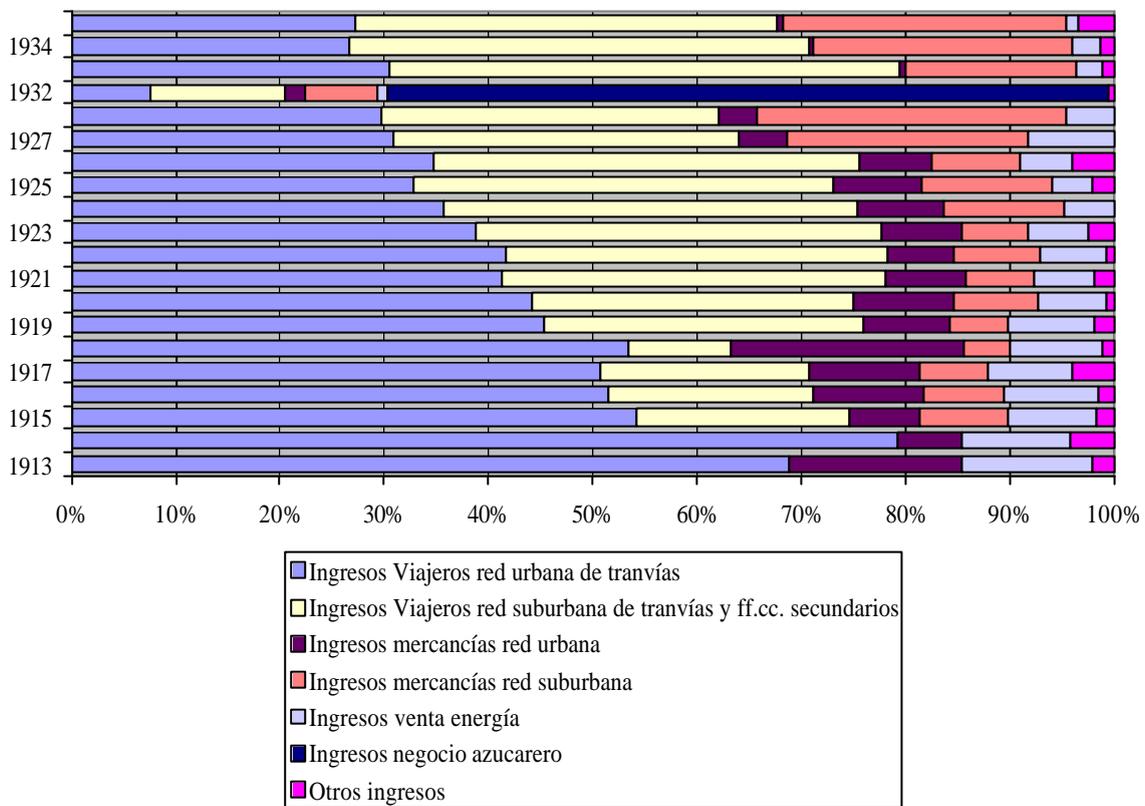
Gráfico 8. Evolución de la composición de los gastos de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (segunda etapa).



Fuente: Elaboración propia a partir de las Memorias anuales de TEGSA

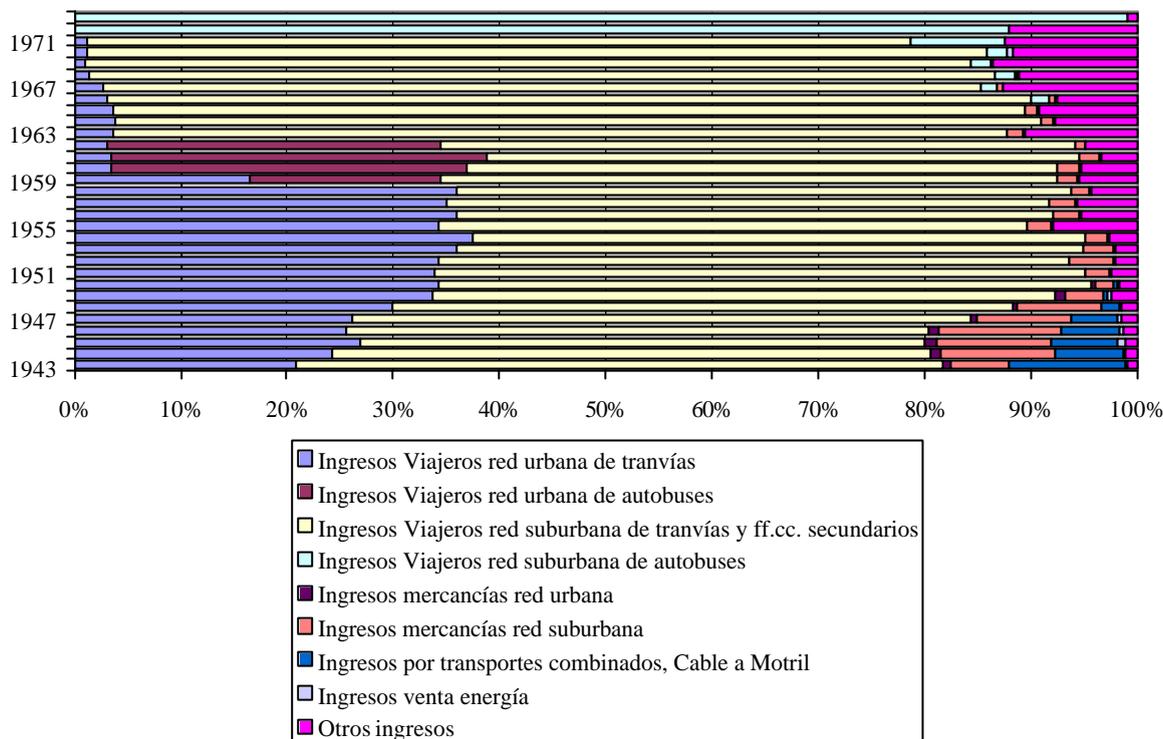
La evolución de los ingresos (v. gráficos 9 y 10) muestra la evolución del negocio de TEGSA. Así en la Etapa 1 el negocio estaba fundamentado en los ingresos por viajeros tanto en la red urbana como en la suburbana, seguido por los ingresos por mercancías de ambas redes. Destaca, asimismo, 1932, año en el que la sociedad de tranvías hizo su pequeña y ruinosa incursión en el negocio azucarero. La Etapa 2 se caracteriza por el paulatino abandono del transporte de mercancías en favor del transporte de viajeros y dentro de éste por un incremento de la red suburbana en detrimento de la red urbana; una brusca ruptura, en este caso, que corresponde a la pérdida de la concesión del servicio urbano.

Gráfico 9. Evolución de la composición de los ingresos de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A. (primera etapa).



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de TEGSA.

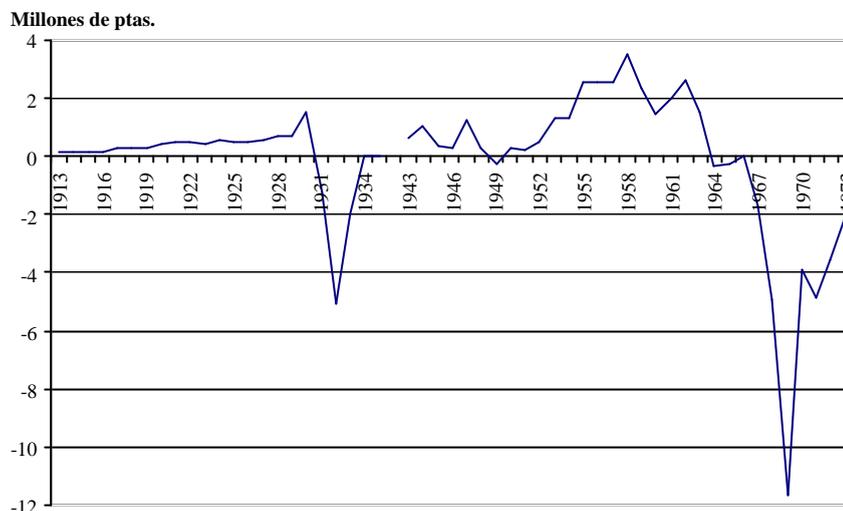
Gráfico 10. Evolución de la composición de los ingresos de TEGSA (segunda etapa)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de TEGSA

Con relación a la evolución del resultado neto, durante la Etapa 1 este fue más o menos constante hasta que TEGSA inició su actividad en la industria azucarera a finales de los años Veinte. Por su parte, durante la Etapa 2 el resultado se mantuvo en cifras positivas hasta mediados de los años Sesenta, cuando, si bien los ingresos crecieron, los gastos lo hicieron en una mayor proporción; lo dicho es particularmente destacable en relación a los gastos fijos. Esta época coincide con la diversificación de la actividad empresarial para introducirse en el sub-sector del transporte de viajeros por autobús. Esto hizo que se frenasen, en cierto modo, las pérdidas de la empresa ya que si bien el margen por esta actividad fue positivo no fue lo suficientemente grande para absorber las pérdidas originadas por el resto de negocios de la empresa.

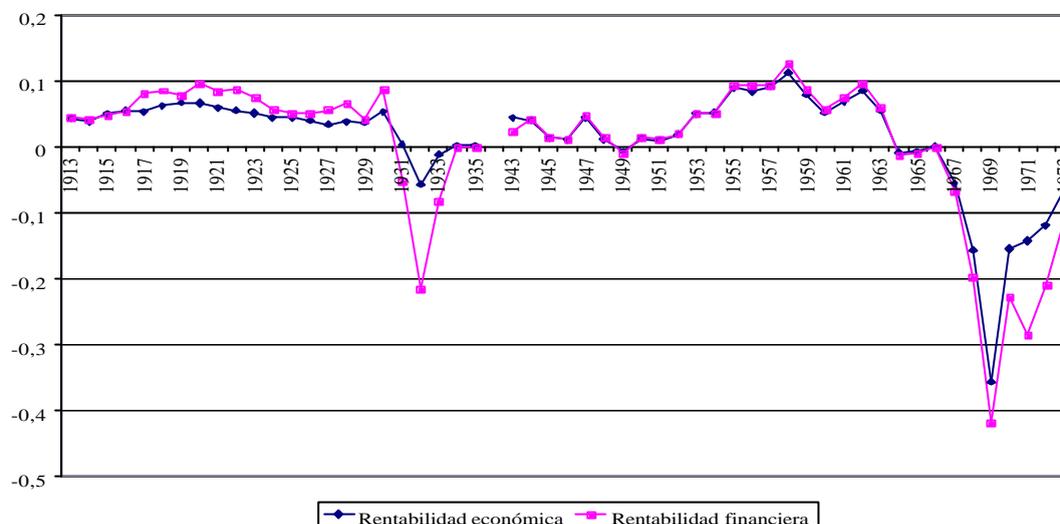
Gráfico 11. Evolución del resultado neto de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A.



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de TEGSA.

Todo lo anterior se ve refrendado por el análisis de las rentabilidades económica y financiera. Así durante la Etapa 1, ambas rentabilidades fueron positivas y se movieron entre el 4% y el 9% hasta que la crisis del negocio azucarero las hiciera caer en picado hasta nada menos que un 21% con signo negativo. Algo similar ocurrió durante la Etapa 2, donde tras unos años de bonanza aparente para la empresa, una vez consolidado el régimen de Franco, – los accionistas obtuvieron una rentabilidad de hasta el 12,5% durante los años Cincuenta–, a partir de mediados de los años Sesenta se obtuvieron otra vez rentabilidades negativas de hasta el 41%, lo que, evidentemente, hacía poco atractiva para los posibles inversionistas el entrar en la empresa.

Gráfico 12. Evolución de las rentabilidades de Tranvías Eléctricos de Granada, S.A.



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de TEGSA

Notas para una comparación con otras sociedades.

A continuación comparamos la situación de TEGSA con otras empresas del sector al objeto de emitir una primera opinión acerca de su situación y de la calidad de la información contable que emitía. Para ello comparamos las cuentas de TEGSA con “Tranvías y Electricidad de Bilbao” para el año 1926; “Tranvías de Barcelona, S.A.” para 1931 y “Compañía de Tranvías y Ferrocarriles de Valencia” para 1956. Como queda reflejado en las siguientes tablas.

Cuadro 9. Comparación de los principales indicadores de TEGSA con la sociedad de Tranvías y Electricidad de Bilbao (1926).

	TEGSA	T&E Bilbao
Activo a corto plazo	1%	33%
Inmovilizado	99%	67%
Fondos propios	38%	70%
Pasivo exigible a corto plazo	11%	7%
Pasivo exigible a largo plazo	51%	23%
Solvencia	0,38	4,38
Garantía	1,60	3,25
Nivel de endeudamiento	0,62	0,30
Riesgo	1,65	0,61
Rentabilidad económica	4%	20,43%
Rentabilidad financiera	5%	40,56%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos publicados por las sociedades.

Cuadro 10. Comparación de los principales indicadores de TEGSA con la sociedad de Tranvías de Barcelona (1931).

	TEGSA	Tranvías de Barcelona S.A.
Activo a corto plazo	1 %	8%
Inmovilizado	99%	92%
Fondos propios	37%	48%
Pasivo exigible a corto plazo	26%	11%
Pasivo exigible a largo plazo	37%	41%
Solvencia	0,87	0,70
Garantía	1,56	1,95
Nivel de endeudamiento	0,63	0,51
Riesgo	1,69	1,08
Rentabilidad económica	0,2%	1,20%
Rentabilidad financiera	-1,20%	2,52%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos publicados por las sociedades.

Cuadro 11. Comparación de los principales indicadores de TEGSA con la sociedad de Tranvías y Ferrocarriles de Valencia (1956).

	TEGSA	T&F Valencia
Activo a corto plazo	17%	13%
Inmovilizado	83%	87%
Fondos propios	89%	66%
Pasivo exigible a corto plazo	11 %	32%
Pasivo exigible a largo plazo	-	2%
Solvencia	5,17	0,40
Garantía	7,26	2,94
Nivel de endeudamiento	0,11	0,34
Riesgo	0,13	0,52
Rentabilidad económica	8,25 %	1,27 %
Rentabilidad financiera	9,25 %	1,93%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de las sociedades.

Los datos comparados proporcionan por ahora pocas evidencias. Es claro que este tipo de empresas comparten rasgos como un importante inmovilizado financiado, básicamente y salvo excepciones críticas que ya hemos descrito, con fondos a largo plazo, pero no podemos generalizar sobre el origen propio o ajeno de dichos fondos, que cambia según los casos. Tampoco desde el punto de vista económico podemos generalizar si eran realmente o no empresas rentables, ya que la información económica y financiera de que disponemos por el momento es escasa y de baja calidad y carece de una continuidad y un análisis sistemático. Con respecto a este último aspecto podemos resaltar que, si bien la información financiera publicada fue auditada y parece profesionalmente solvente, y que la información técnica-

funcional (recorridos, carga y pasajeros) es aceptablemente completa, es difícil hacerse una idea clara de la gestión realizada. En realidad los datos facilitados al mercado son realmente pobres y dan información exclusivamente del ejercicio en curso, que nosotros, precisamente, hemos podido superar en el caso de TEGSA. En general, dan información escasa y poco relevante con relación a los principales acontecimientos a lo largo del ejercicio y, desde nuestro punto de vista, hacen un desarrollo muy breve de la cuenta de pérdidas y ganancias, tanto en lo referente a los gastos como a los ingresos de las distintas áreas de negocio. Este aspecto es, a nuestro juicio, un defecto esencial. Algunos otros defectos que juzgamos menores, pero no todos, podrían corregirse realizando una reconstrucción y un cotejo sistemático de las series contables anuales, tal como acabamos de hacer para el caso de TEGSA.

Las cuentas de TEGSA y la Contribución de Utilidades.

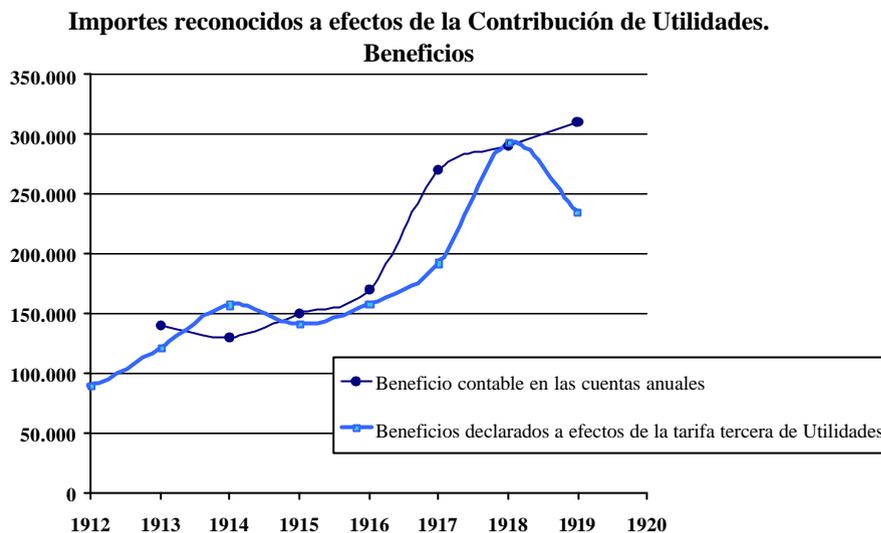
Queda una pregunta pendiente para la cual tal vez no encontremos una respuesta suficiente. ¿Era la contabilidad de TEGSA fiable y aceptable para los distintos agentes económicos de la época? Sin duda durante los años Veinte tanto el proyecto empresarial como las cuentas presentadas anualmente parecieron adecuados a los numerosos accionistas de la sociedad [v. Núñez, 2005]. No sabemos si con anterioridad la Sociedad tuvo muchos o pocos accionistas pero probablemente todos ellos operaran dentro de redes sociales estrechas, donde fluía sólidamente la información aunque de modo más informal. Disponemos en cambio del testimonio de un tercero como es la Hacienda pública de la época –celoso auditor antaño y hogaño, como bien sabemos– que, por medio de la Contribución de Utilidades, tenía un interés directo sobre los beneficios y retribuciones financieras de todas las sociedades anónimas y poderosos instrumentos de intervención¹². Además de co-interesada en la marcha de la Sociedad, la administración de Hacienda ejercía una inspección en las provincias que era, en materias contables, lo más riguroso técnicamente a que se podía aspirar en aquella etapa. Ello nos permite conocer las cantidades declaradas por la Sociedad a efectos de beneficios y contrastarlas con las inscritas en las cuentas anuales, tal como puede apreciarse en el gráfico.

Como vemos en los gráficos 13 y 14, las magnitudes anotadas en una y otra serie difieren de forma casi sistemática, lo que excluye postular una mera autoliquidación basada en las cuentas oficiales de la Sociedad. Parece claro que la inspección operaba de forma efectiva en lo referente a la Tarifa 3ª de la Contribución. Sólo en tres años de los siete consignados las diferencias entre una y otra fuente fueron inferiores al 10%, mientras que en 1917 superaron el 33%. En cambio el perfil general de ambas series no resulta demasiado diferente y hasta podrían compensarse las diferencias de unos años para otros, lo que nos obliga a considerar la posibilidad de recursos administrativos y hasta de pleitos con la Hacienda por la determinación de la carga fiscal. Por lo tanto y a falta de futuros estudios

¹² Durante los últimos el GRUPO DE ESTUDIOS DE HISTORIA DE LA EMPRESA, en la Universidad de Granada, viene desarrollando un estudio sistemático de los datos disponibles en la Contribución de Utilidades. Una primera aportación, con una descripción del método seguido y sus posibilidades para el conocimiento de las sociedades españolas activas durante las dos primeras décadas del siglo XX puede encontrarse en Núñez y González Ruiz, 2005, http://www.ugr.es/~teoriahe/RePEc/gra/wpaper/thepapers05_22.pdf

comparativos no intentaremos valorar si la precisión de la fuente es buena o mala, sino que nos limitaremos a presentar los hechos y a esbozar las preguntas a resolver en el futuro.

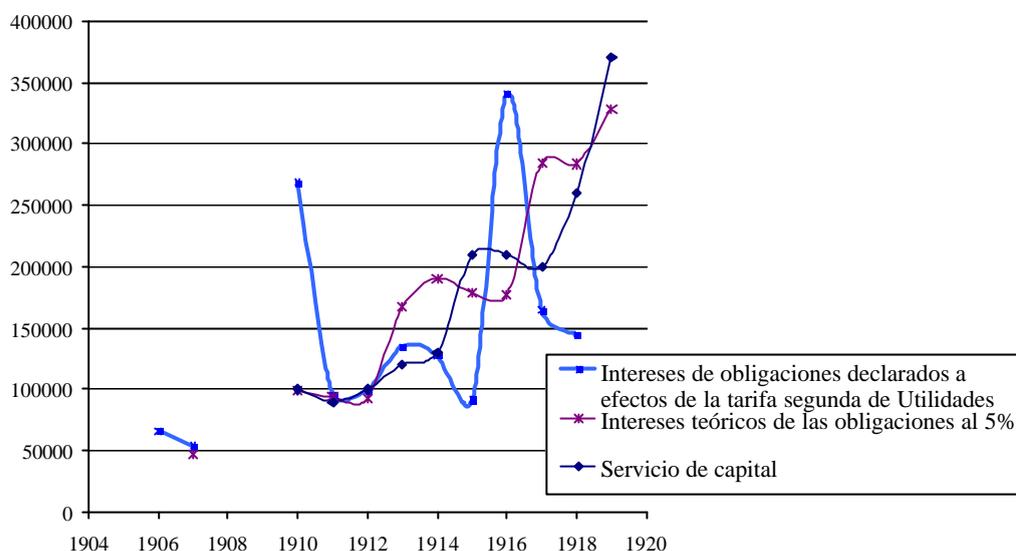
Gráfico 13. Importes reconocidos a efectos de la Contribución de utilidades. Beneficios.



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de TEGSA y *Estadística de la Contribución de utilidades*.

Más sorprendente aún resulta la serie de intereses declarados como retribución de las obligaciones, tal como se representa en el gráfico 14. En este aspecto las series de la Sociedad y las de Hacienda presentan un comportamiento tan dispar que el segundo parece casi caótico y difícil de explicar, especialmente en lo referente a la estadística fiscal. Recordemos que la Tarifa 2ª de la Contribución gravaba en realidad a los perceptores de los intereses de las obligaciones, de modo que la Sociedad sólo estaba obligada ejecutar una retención en la fuente a cuenta del obligacionista y no tenía interés en dificultar la inspección, salvo que los obligacionistas fueran realmente los propios gestores de la Sociedad y negociaran con esos títulos de un modo más complejo de lo que llegamos a saber por ahora. Dado que la carga fiscal se generaba en el momento del devengo, resultaba muy fácil de controlar la obligación impositiva simplemente exigiendo la presentación de la tabla de pagos y de amortizaciones previstas para toda la vida del empréstito. ¿Qué podía, en este caso, generar semejantes disparidades? Tampoco en este caso disponemos de respuesta y hemos de limitarnos a reseñar el hecho y a proponerlo como un motivo de ulterior reflexión para futuros estudios comparativos. No obstante, si asumimos como hipótesis de trabajo que la práctica contable era razonablemente buena, tanto para los técnicos de la empresa como para los inspectores de Hacienda, entonces tendremos que preguntarnos por la estrategia financiera efectivamente practicada por la Sociedad y su grupo promotor.

Gráfico 14. Importes reconocidos a efectos de la Contribución de Utilidades. Intereses de obligaciones.



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de TEGSA y *Estadística de la Contribución de utilidades*.

Conclusiones.

El estudio histórico sistemático y a largo plazo de las series contables de sociedades anónimas configura una vía de penetración a la historia empresarial y contable capaz de proporcionar evidencias de gran solidez, del todo inalcanzables para estudios que se limiten a considerar algunos Balances y Cuentas de Resultados aislados. La comparación puntual de cuentas y sociedades aisladas resulta poco significativa. Más concretamente, el análisis de la práctica efectiva de la información externa facilitada por las sociedades al mercado habrá de representar un tema central para conocer y valorar adecuadamente el proceso de formación de las prácticas financieras modernas y, más en particular, la aparición de mercados financieros abiertos al tráfico regular de títulos de sociedades anónimas, fundamento institucional básico de la Segunda Revolución Industrial.

Entre los diferentes sectores y tipos, las compañías ferroviarias y tranviarias son probablemente los mejores y más tempranos candidatos para este estudio, tanto por la disponibilidad de fuentes como por su trascendental papel de arrastre de los mercados citados en el párrafo anterior.

Tranvías eléctricos de Granada, una sociedad tranviaria especialmente bien conocida, constituye un ejemplo de gran interés para iniciar dichos análisis ya que hemos podido reconstruir series casi completas entre 1912 y 1973. La práctica empresarial y contable que se refleja en dichas series, así como en los cambios que se introdujeron en distintos momentos de su larga historia, arrojan una información deficiente para los parámetros hoy usuales, pero consiguieron operar durante mucho tiempo con sólo cambios relativamente menores. Además, la propia estructura de las cuentas manifiesta una cierta intención de los gestores que sin duda cambió conforme a las circunstancias y que convendrá estudiar más detenidamente en términos comparativos con otras empresas, tanto del propio sector como de otros afines.

El análisis financiero realizado sobre las series históricas reconstruidas permite sugerir que, por lo menos hasta décadas recientes, que no son objeto de nuestro estudio, la Sociedad no fue nunca un negocio sólido ni bien equilibrado, a pesar de la larga duración de su actividad y de la evidencia de los beneficios contables –en parte sólo aparentes– y a las distribuciones bastante regulares de dividendos. Tal vez por ello la Sociedad, que en cierto momento llegó a ser realmente importante tanto en el entorno local como en el sectorial, quedó básicamente en manos de grupos financieros foráneos, que la utilizaron como instrumento de estrategias empresariales en buena medida ajenas al objeto oficial estricto de la compañía. Cuando, tras la crisis societaria de los años Treinta, se hubieran debido alcanzar unas condiciones de explotación sostenibles a largo plazo, la política económica de los años Cuarenta a Sesenta según sus oportunidades y la abocaron a una extinción prematura, justo antes de que la crisis petrolífera revalorizara su sistema de tracción eléctrica y de que la expansión urbana favoreciera el uso y modernización de sus servicios de transporte local y comarcal, aspectos todos en los que TEGSA contaba con serias, aunque mermadas, ventajas competitivas.

El análisis realizado sugiere serias disparidades de criterio entre los gerentes de la Sociedad y los expertos de la Hacienda pública. No disponemos de evidencia suficiente para llegar a conclusiones rigurosas y realmente significativas en este campo si bien queda de manifiesto su importancia y la necesidad de abordarlo en próximas publicaciones.

APÉNDICE CUANTITATIVO

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cuentas anuales en millones de pesetas)

Balances de situación																				
PASIVO																				
	1904	1905	1906	1907	1908	1909	1910	1911	1912	1913	1914	1915	1916	1917	1918	1919	1920	1921	1922	
										4,67	4,33	5,00	5,67	9,00	9,67	8,86	11,19	9,90	10,29	
Capital	1,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,50	4,02	5,25	5,25	
Otros recursos propios										0,04	0,04	0,04	0,05	0,07	0,12	0,15	0,23	0,35	0,43	
Obligaciones			?	0,94			1,99	1,87	1,85	3,34	3,81	3,57	3,55	5,70	5,67	6,58	8,02	9,57	9,52	
Otros recursos ajenos										0,11	0,34	0,47	0,57	0,15	0,39	0,22	0,22	0,76	2,61	
Amortización primer establecimiento																				
Acciones preferentes amortizadas																				
Aplicación para reglamentación FF.CC. de uso público																				
Ganancias										0,14	0,13	0,15	0,17	0,27	0,29	0,31	0,45	0,52	0,54	
Total pasivo										6,62	7,32	7,23	7,34	9,19	9,45	10,76	12,94	16,44	18,34	
ACTIVO																				
	1904	1905	1906	1907	1908	1909	1910	1911	1912	1913	1914	1915	1916	1917	1918	1919	1920	1921	1922	
Líquido y realizable										0,17	0,17	0,18	0,20	0,67	0,30	1,05	1,96	2,76	2,44	
Deudores Varios																				
Centrales y líneas eléctricas										1,55	1,57	1,57	1,59	1,62	1,58	1,61	1,66	1,74	1,74	
Material móvil (gastos de primer establecimiento)										0,83	0,97	0,98	0,98	1,02	1,11	1,18	1,18	1,18	1,31	
Red urbana										2,47	2,47	2,47	2,47	2,47	2,47	2,47	2,47	2,47	2,47	
Línea de Gabia/Alhendín/Dúrcal										0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,46	0,83	3,27	4,72	
Línea de Santafé/Chauchina/Fuente Vaqueros										0,48	0,71	0,81	0,84	1,12	1,24	1,35	1,42	1,43	1,43	
Línea de Maracena/Atarfe/Pinos Puente											0,29	0,30	0,31	1,35	1,80	1,89	1,90	1,89	1,89	
Línea de la Zubia/Monachil																0,11	0,71	0,98	0,90	
Línea de Motril																			0,02	
Tranvías interurbanos																				
FF.CC. Secundarios																				
FF.CC. Secundarios en construcción																				
Líneas en explotación																				
Autobuses																				
Instalaciones auxiliares										0,34	0,35	0,35	0,38	0,39	0,40	0,38	0,37	0,35	0,65	
Varios de tranvías										0,18	0,10	0,10	0,10	0,08	0,08	0,21	0,39	0,32	0,72	
Instalaciones industriales, negocio azucarero																				
Varios del negocio azucarero																				
Activos ficticios										0,18	0,27	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	
Pérdidas acumuladas																				
Valores en cartera																				
Amortización de acciones preferentes																				
Total activo										6,62	7,32	7,23	7,34	9,19	9,45	10,76	12,94	16,44	18,34	

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cuentas anuales en millones de pesetas)

Cuentas anuales de resultados																			
HABER																			
	1904	1905	1906	1907	1908	1909	1910	1911	1912	1913	1914	1915	1916	1917	1918	1919	1920	1921	1922
Ingresos Viajeros red urbana de tranvías			0,26	0,26		0,26	0,27	0,27	0,33	0,38	0,32	0,34	0,38	0,48	0,49	0,60	0,64	0,64	0,65
Ingresos Viajeros red urbana de autobuses																			
Ingresos Viajeros red suburbana de tranvías y ff.cc. secundarios										0,00	0,12	0,13	0,15	0,09	0,33	0,42	0,57	0,57	
Ingresos Viajeros red suburbana de autobuses																			
Ingresos mercancías red urbana			0,06	0,07		0,13	0,04	0,07	0,08	0,03	0,04	0,07	0,08	0,20	0,09	0,13	0,12	0,10	
Ingresos mercancías red suburbana										0,00	0,05	0,05	0,05	0,04	0,06	0,11	0,10	0,13	
Ingresos por transportes combinados, Cable a Motril																			
Ingresos venta energía					0,03	0,05	0,06	0,07	0,06	0,05	0,05	0,06	0,06	0,08	0,09	0,09	0,09	0,09	
Ingresos negocio azucarero																			
Otros ingresos									0,01	0,02	0,01	0,01	0,03	0,01	0,02	0,01	0,03	0,01	
Remanente ejercicio anterior																			
Cuentas de orden																			
Pérdidas																			
Total Ingresos							0,34	0,36	0,41	0,48	0,48	0,59	0,66	0,75	0,90	1,08	1,36	1,55	1,56
DEBE																			
	1904	1905	1906	1907	1908	1909	1910	1911	1912	1913	1914	1915	1916	1917	1918	1919	1920	1921	1922
Servicio de capital							0,10	0,09	0,10	0,12	0,13	0,21	0,21	0,20	0,26	0,37	0,37	0,39	0,40
Gastos fijos										0,03	0,04	0,04	0,04	0,05	0,04	0,04	0,06	0,05	0,05
Gastos variables							0,20	0,18	0,19	0,20	0,21	0,23	0,26	0,26	0,28	0,34	0,45	0,53	0,50
Gastos negocio azucarero																			
Gastos de explotación del cable y almacén de Motril																			
Gastos de autobuses																			
Impuestos										0,02	0,02	0,00	0,02	0,02	0,04	0,03	0,03	0,06	0,06
Aplicación para reglamentación FF.CC. de uso público																			
Saldo Anterior																			
Beneficios							0,04	0,09	0,12	0,14	0,13	0,15	0,17	0,27	0,29	0,31	0,45	0,52	0,54
Total Gastos							0,34	0,36	0,41	0,48	0,49	0,60	0,66	0,75	0,90	1,08	1,36	1,55	1,56

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cifras operacionales)

Evolución del tráfico																					
	1904	1905	1906	1907	1908	1909	1910	1911	1912	1913	1914	1915	1916	1917	1918	1919	1920	1921	1922		
Pasajeros tranvías (millones)			2,29	2,85	2,16					1,78	1,96	1,96	2,00	2,10	2,21	2,36	2,68	2,99	3,84	4,31	4,41
Pasajeros autobus (millones)																					
Mercancías (miles de Tm)			39,96	54,40	39,44		23,50	23,50	42,35	48,52	20,98	46,30	60,16	68,20	68,30	74,90	96,60	73,10	76,60		
Cable a Motril (miles de Tm)																					
M. Kms recorridos (pasajeros tranvías)									0,74	0,75	0,91	1,09	1,06	1,09	1,14	1,32	1,70	1,88	1,87		
M. Kms recorridos (pasajeros autobús)																					
M. Kms recorridos (mercancías)										0,07	0,05	0,05	0,07	0,07	0,07	0,08	0,14	0,09	0,09		
Recaudación pta por coche/km (pasajeros tranvías)																					
Recaudación pta por coche/km (pasajeros autobús)																					
Recaudación pta por Tm/km (mercancías)																					
Cálculo del coeficiente de explotación																					
ce =										0,43	0,46	0,40	0,40	0,36	0,31	0,32	0,33	0,35	0,32		

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cuentas anuales en millones de pesetas)

Balances de situación																							
PASIVO	8,76	6,24	5,71												1943	1944							
	1923	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933	1934	1935	#	#	#	#	#	#	1943	1944		
Capital	5,25	9,45	9,45	9,45	9,45	9,45	15,12	15,12	23,00	23,00	23,00	23,00	23,00								24,71	24,71	
Otros recursos propios	0,56	0,56	0,60	0,52	0,54	0,57	0,60	0,64	0,72	0,72	0,72	0,80	0,87								0,00	0,10	
Obligaciones	10,38	14,30	14,24	14,16	23,80	23,72	23,61	23,49	23,36	23,34	23,36	23,36	23,36										
Otros recursos ajenos	2,70	0,58	0,39	3,31	2,31	4,61	6,00	16,89	16,68	17,83	17,24	17,20	17,13								2,59	1,55	
Amortización primer establecimiento																					0,00	0,00	
Acciones preferentes amortizadas																					0,00	0,00	
Aplicación para reglamentación FF.CC. de uso público																							
Ganancias	0,46	0,59	0,54	0,59	0,58	0,69	0,75	1,63													0,61	1,08	
Total pasivo	19,35	25,48	25,22	28,03	36,69	39,03	46,07	57,76	63,76	64,94	64,32	64,36	64,36								27,73	27,43	
ACTIVO																							
	1923	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933	1934	1935	#	#	#	#	#	#	1943	1944		
Líquido y realizable	0,74	4,65	1,87	0,38	0,09	0,34	2,10	0,87	0,87	0,81	0,13	0,10	0,12								1,85	1,19	
Deudores Varios																					1,01	0,65	
Centrales y líneas eléctricas	2,82	2,08	3,34	3,32	3,31	3,31	3,69	3,92	3,96	3,97	3,98	3,98	3,98								2,09	2,09	
Material móvil (gastos de primer es	1,66	2,29	2,67	2,87	3,06	3,09	3,63	3,94	4,28	4,35	4,35	4,37	4,37								2,31	2,43	
Red urbana	1,35	1,35	1,35	1,35	1,36	1,45																	
Línea de Gabia/Alhendín/Dúrcal	6,41	7,68																					
Línea de Santafé/Chauchina/Fuen	1,70	1,69																					
Línea de Maracena/Atarje/Pinos I	2,14	2,15																					
Línea de la Zubia/Monachil	1,08	1,10																					
Línea de Motril	0,02	0,02	1,31	4,37																			
Tranvías interurbanos	1,85	1,85	1,85	1,95																			
FF.CC. Secundarios	11,05	11,41	19,59	20,90																			
FF.CC. Secundarios en construcción	0,37	0,38	0,41	0,45			1,60	0,48	0,93	1,13	0,70	0,70	0,70										
Líneas en explotación							27,91	31,74	33,68	33,87	33,90	33,90	33,90								18,16	18,16	
Autobuses																							
Instalaciones auxiliares	0,67	0,64	0,74	0,63	0,69	1,55	1,60	2,25	2,47	2,59	2,44	2,57	2,45								0,92	0,94	
Varios de tranvías	0,76	1,83	0,67	1,47	6,33	3,54	1,98	1,96	2,14	3,77	0,04	0,29	0,49								1,16	1,63	
Instalaciones industriales, negocio azucarero							0,66	3,05	3,83	3,99	3,40	3,40	3,40										
Varios del negocio azucarero							2,90	9,55	10,37	5,35	0,32	0,00	0,10										
Activos ficticios						2,72					13,07	7,99	7,99										
Pérdidas acumuladas									1,23	5,08	1,99	7,06	7,06										
Valores en cartera																					0,26	0,36	
Amortización de acciones preferentes																							
Total activo	19,35	25,48	25,22	28,03	36,69	39,30	46,07	57,76	63,76	64,94	64,32	64,36	64,56								27,73	27,43	

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cuentas anuales en millones de pesetas)

Cuentas anuales de resultados																						
HABER	1923	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933	1934	1935	#	#	#	#	#	#	1943	1944	
Ingresos Viajeros red urbana de tr	0,61	0,68	0,66	0,70	0,68	0,73				0,50	0,58	0,59	0,65								1,87	2,22
Ingresos Viajeros red urbana de autobuses										0,86	0,93	0,98	0,97								5,48	5,14
Ingresos Viajeros red suburbana d	0,61	0,76	0,81	0,82	0,73	0,79																
Ingresos Viajeros red suburbana de autobuses										0,46	0,31	0,55	0,65									
Ingresos mercancías red urbana	0,12	0,16	0,17	0,14	0,10	0,09				0,13	0,01	0,01	0,01								0,06	0,08
Ingresos mercancías red suburban	0,10	0,22	0,25	0,17	0,51	0,73				0,46	0,31	0,55	0,65								0,50	0,99
Ingresos por transportes combinados, Cable a Motril										0,06	0,05	0,06	0,03								0,98	0,58
Ingresos venta energía	0,09	0,09	0,08	0,10	0,18	0,11				0,06	0,00	0,00	0,00								0,03	0,03
Ingresos negocio azucarero										4,60	0,00	0,00	0,00								0,08	0,10
Otros ingresos	0,04	0,00	0,04	0,08	0,00	0,00				0,04	0,02	0,03	0,08								0,00	0,00
Remanente ejercicio anterior																						
Cuentas de orden																						
Pérdidas									1,23	5,08	1,98	0,00	0,00									
Total Ingresos	1,57	1,91	2,01	2,01	2,20	2,44	3,17	4,74	3,98	11,74	3,90	2,22	2,39								9,00	9,13
DEBE																						
	1923	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933	1934	1935	#	#	#	#	#	#	1943	1944	
Servicio de capital	0,45	0,49	0,53	0,56	0,61	0,73	0,95	1,42	1,42	1,09	1,01										0,60	0,00
Gastos fijos	0,07	0,08	0,08	0,08	0,09	0,09	0,10	0,10	0,10	0,24	0,19	0,25	0,27								1,61	1,82
Gastos variables	0,51	0,69	0,81	0,82	0,87	0,87	1,37	1,59	2,46	1,89	1,92	1,84	1,98								4,51	4,76
Gastos negocio azucarero										7,14	0,57											
Gastos de explotación del cable y almacén de Motril																					1,68	1,49
Gastos de autobuses																						
Impuestos	0,07	0,05	0,04	0,04	0,04	0,05	0,05	0,10	0,00	0,30	0,21	0,13	0,14									
Aplicación para reglamentación FF.CC. de uso público																						
Saldo Anterior																						
Beneficios	0,46	0,59	0,54	0,52	0,58	0,69	0,70	1,52													0,61	1,08
Total Gastos	1,57	1,91	2,01	2,01	2,20	2,44	3,17	4,74	3,98	10,66	3,90	2,22	2,39								9,00	9,13

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cifras operacionales)

Evolución del tráfico																						
	1923	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933	1934	1935	#	#	#	#	#	#	1943	1944	
Pasajeros tranvías (millones)	4,53	4,52	4,61	4,86	4,69	5,03	4,19	4,65													17,18	19,41
Pasajeros autobus (millones)																						
Mercancías (miles de Tm)	71,50	94,50	109,70	85,00	58,94	110,02	134,99	201,54													82,33	81,67
Cable a Motril (miles de Tm)				0,00	21,22	48,52	79,33															
M. Kms recorridos (pasajeros tra	2,15	2,15</																				

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cuentas anuales en millones de pesetas)

Balances de situación		45,63%															
PASIVO		1945	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Capital		24,71	24,71	24,71	24,71	24,71	23,15	23,15	23,15	23,15	22,39	21,62	21,03	20,23	18,80	17,31	16,60
Otros recursos propios		0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,00	0,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
Obligaciones																	
Otros recursos ajenos		2,18	2,53	2,84	3,51	5,41	1,49	1,17	1,16	1,09	1,71	1,71	3,56	1,45	3,97	2,88	2,82
Amortización primer establecimiento		0,00	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21
Acciones preferentes amortizadas		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,57	1,57	1,57	1,57	2,32	3,09	3,68	4,48	5,91	7,41	8,11
Aplicación para reglamentación FF.CC. de uso público																	
Ganancias		0,36	0,31	1,27	0,33		0,24	0,26	0,48	1,35	1,33	2,56	2,55	2,54	3,56	2,35	1,49
Total pasivo		27,35	27,87	29,13	28,87	30,43	26,65	26,45	26,55	27,35	27,76	28,99	31,03	28,92	32,45	30,15	29,23
ACTIVO		1945	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Líquido y realizable		1,13	1,39	2,42	1,02	0,60	0,97	0,97	1,08	1,38	2,00	3,16	5,17	3,06	6,50	4,18	3,27
Deudores Varios		0,37	0,81	0,82	1,70	2,18	0,00	0,00	0,00	0,14	0,00						
Centrales y líneas eléctricas		2,09	2,09	2,09	2,09	2,09	2,08	2,08	2,08	2,08	2,08						
Material móvil (gastos de primer es)		2,43	2,43	2,43	2,43	2,43	2,43	2,43	2,43	2,43	2,43	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21
Red urbana																	
Línea de Gabia/Alhendín/Dúrcal																	
Línea de Santafe/Chauchina/Fuente Vaqueros																	
Línea de Maracena/Atarfe/Pinos Puente																	
Línea de la Zubia/Monachil																	
Línea de Motril																	
Tranvías interurbanos																	
FF.CC. Secundarios																	
FF.CC. Secundarios en construcción																	
Líneas en explotación		18,44	18,44	18,44	18,44	18,44	18,32	18,32	18,29	18,29	18,29	18,29	18,32	18,32	18,32	18,32	18,32
Autobuses																	
Instalaciones auxiliares		0,92	0,92	0,92	0,88	0,86	1,00	1,00	1,00	1,00	1,01						
Varios de tranvías		1,06	0,87	1,10	0,68	2,08	1,84	1,64	1,65	2,02	1,94	0,16	0,16	0,16	0,16	0,16	0,16
Instalaciones industriales, negocio azucarero																	
Varios del negocio azucarero																	
Activos ficticios				0,10	0,10	0,10											
Pérdidas acumuladas						0,09											
Valores en Cartera												5,18	5,18	5,18	5,28	5,28	5,28
Amortización de acciones preferen		0,92	0,92	0,82	1,57	1,57											
Total activo		27,35	27,86	29,13	28,87	30,43	26,65	26,45	26,55	27,35	27,76	28,99	31,03	28,92	32,45	30,15	29,23

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cuentas anuales en millones de pesetas)

Cuentas anuales de resultados																	
HABER		1945	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Ingresos Viajeros red urbana de tr		2,00	2,35	2,92	3,46	3,36	3,58	4,07	4,77	5,03	5,93	6,16	6,94	8,55	9,46	4,69	1,07
Ingresos Viajeros red urbana de autobuses																5,10	10,08
Ingresos Viajeros red suburbana d		3,94	5,04	6,53	6,77	5,86	6,41	7,32	8,26	8,23	9,11	9,95	10,83	13,78	15,14	16,50	16,76
Ingresos Viajeros red suburbana de autobuses																	
Ingresos mercancías red urbana		0,09	0,08	0,06	0,05	0,08	0,03	0,01	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ingresos mercancías red suburban		0,80	1,07	1,00	0,92	0,36	0,19	0,26	0,57	0,38	0,32	0,41	0,45	0,62	0,44	0,56	0,64
Ingresos por transportes combinada		0,46	0,50	0,48	0,20	0,04	0,03	0,00									
Ingresos venta energía		0,05	0,04	0,04	0,03	0,04	0,03	0,03	0,03	0,05	0,05	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04
Ingresos negocio azucarero																	
Otros ingresos		0,09	0,12	0,17	0,17	0,25	0,17	0,30	0,29	0,28	0,41	1,42	1,03	1,38	1,17	1,58	1,60
Remanente ejercicio anterior		0,02	0,00	0,31	0,01	0,15	0,00	0,06	0,08								
Cuentas de orden																	
Pérdidas						0,24											
Total Ingresos		7,45	9,28	11,51	11,67	10,23	10,44	12,07	14,02	13,99	15,84	18,00	19,28	24,38	26,26	28,18	30,21
DEBE		1945	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Servicio de capital		0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,09	0,01	0,01	0,09	0,05	0,01	0,03
Gastos fijos		1,62	2,26	2,22	2,61	2,55	2,60	3,02	3,21	3,33	3,72	4,01	4,85	5,43	5,57	6,62	6,36
Gastos variables		4,30	5,28	6,55	7,39	7,53	7,39	8,67	10,21	9,19	10,56	11,38	11,81	16,28	17,02	19,14	22,34
Gastos negocio azucarero																	
Gastos de explotación del cable y a		1,17	1,43	1,49	1,33		0,12	0,11	0,12	0,11	0,14	0,05	0,05	0,06	0,06	0,07	
Gastos de autobuses																	
Impuestos																	
Aplicación para reglamentación FF.CC. de uso público																	
Saldo Anterior																	
Beneficios		0,35	0,31	1,27	0,33		0,33	0,26	0,48	1,35	1,33	2,56	2,55	2,54	3,56	2,35	1,49
Total Gastos		7,45	9,28	11,51	11,67	10,23	10,44	12,07	14,02	13,99	15,84	18,00	19,28	24,38	26,26	28,18	30,21

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cifras operacionales)

Evolución del tráfico																	
		1945	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Pasajeros tranvías (millones)		16,75	20,39	22,70	20,74	17,60	18,64	19,34	18,75	18,70	16,88	17,07	18,90	18,85	19,39	17,22	17,14
Pasajeros autobus (millones)																	
Mercancías (miles de Tm)		69,35		42,01	37,80	17,59	8,18	8,83	21,91	14,50	12,99	16,79	17,64	16,65	11,43	14,01	17,26
Cable a Motril (miles de Tm)																	
M. Kms recorridos (pasajeros tra		1,56	2,61	2,71	2,52	2,17	2,16	2,69	2,76	2,71	2,65	2,50	2,60	2,58	2,62	2,43	2,49
M. Kms recorridos (pasajeros autobús)																	
M. Kms recorridos (mercancías)		0,28		0,21	0,18	0,07	0,03	0,04	0,10	0,05	0,04	0,06	0,06	0,08	0,05	0,04	0,05
Recaudación pta por coche/km (p		3,78	2,87	3,48	4,77	4,26	4,62	4,24	4,72	4,90	5,68	6,46	6,82	8,67	9,41	10,70	11,23
Recaudación pta por coche/km (pasajeros autobús)																	
Recaudación pta por Tm/km (mei		4,87		7,12	6,38	6,62	5,99	7,44	5,86	7,58	7,49	7,38	7,17	7,48	8,68	12,43	13,93
Cálculo del coeficiente de explotación																	
ce =		0,63	0,62	0,62	0,66	0,78	0,72	0,74	0,75	0,67	0,69	0,69	0,65	0,71	0,68	0,88	1,21

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cuentas anuales en millones de pesetas)

Balances de situación													
PASIVO													
	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973
Capital	16,12	15,54	14,54	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05
Otros recursos propios													
Obligaciones													
Otros recursos ajenos	2,58	3,90	2,85	2,46	3,91	4,59	4,81	6,63	4,93	7,94	17,02	13,20	13,09
Amortización primer establecimie	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21
Acciones preferentes amortizadas	8,59	9,17	10,17	10,66	10,66	10,66	10,66	10,66	10,66				
Aplicación para reglamentación FF.CC. de uso público									2,95	2,95	2,95	2,95	2,95
Ganancias	2,02	2,61	1,56			0,30							
Total pasivo	29,53	31,44	29,34	27,38	28,83	29,82	29,74	31,55	32,80	25,15	34,02	30,20	30,08
ACTIVO													
	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973
Líquido y realizable	3,73	5,65	3,54	1,25	2,15	3,35	1,97	0,54	0,48	0,73	1,32	0,69	1,06
Deudores Varios													
Centrales y líneas eléctricas													
Material móvil (gastos de primer e Red urbana	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21	2,21
Línea de Gabia/Alhendín/Dúrcal													
Línea de Santafé/Chauchina/Fuente Vaqueros													
Línea de Maracena/Atarfe/Pinos Puente													
Línea de la Zubia/Monachil													
Línea de Motril													
Tranvías interurbanos													
FF.CC. Secundarios													
FF.CC. Secundarios en construcción													
Líneas en explotación	18,32	18,32	18,32	18,34	18,32	18,32	18,32	18,34	18,32	18,32	18,32	18,32	18,32
Autobuses					0,67	0,67	0,40	0,27	0,13			7,33	5,41
Instalaciones auxiliares													
Varios de tranvías													
Instalaciones industriales, negocio azucarero													
Varios del negocio azucarero													
Activos ficticios													
Pérdidas acumuladas				0,33	0,22		1,67	4,95	11,67	3,88	4,85	3,58	1,98
Valores en cartera	5,28	5,28	5,28	5,28	5,28	5,28	5,28	5,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Amortización de acciones preferentes													
Total activo	29,53	31,44	29,34	27,38	28,83	29,82	29,74	31,55	32,80	25,15	34,02	30,20	30,08

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cuentas anuales en millones de pesetas)

Cuentas anuales de resultados													
HABER													
	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973
Ingresos Viajeros red urbana de tr	1,10	0,99	0,96	1,02	0,99	0,87	0,82	0,45	0,34	0,40	0,36		
Ingresos Viajeros red urbana de a.	11,12	10,28											
Ingresos Viajeros red suburbana d	17,48	19,59	22,10	23,41	23,49	24,52	25,24	25,63	26,21	29,53	24,66		
Ingresos Viajeros red suburbana de autobuses					0,05	0,49	0,48	0,58	0,63	0,63	2,83	13,91	15,45
Ingresos mercancías red urbana				0,00	0,00								
Ingresos mercancías red suburban.	0,59	0,32	0,39	0,35	0,30	0,14	0,15	0,04	0,00	0,00			
Ingresos por transportes combinados, Cable a Motril													
Ingresos venta energía	0,04	0,01	0,05	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,20	0,01	
Ingresos negocio azucarero													
Otros ingresos	1,10	1,60	2,81	2,09	2,55	2,16	3,87	3,38	4,30	4,10	3,96	1,93	0,16
Remanente ejercicio anterior													
Cuentas de orden												2,91	
Pérdidas				0,33	0,22		1,67	4,95	11,67	3,89	4,85	3,58	1,98
Total Ingresos	31,42	32,79	26,30	27,22	27,62	28,22	32,55	35,03	43,19	38,58	39,58	19,41	17,60
DEBE													
	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973
Servicio de capital	0,00	0,06	0,02	0,08	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00				
Gastos fijos	6,47	6,94	6,74	7,58	7,25	7,53	12,55	12,79	13,76	14,17	12,62	4,02	2,97
Gastos variables	22,93	23,18	17,97	19,57	19,99	19,75	19,53	20,07	20,99	22,83	21,22		
Gastos negocio azucarero													
Gastos de explotación del cable y almacén de Motril													
Gastos de autobuses					0,03	0,42	0,46	0,52	0,54	0,56	1,86	10,54	11,04
Impuestos													
Aplicación para reglamentación FF.CC. de uso público									2,95				
Saldo Anterior					0,33	0,22		1,67	4,95	1,01	3,89	4,85	3,58
Beneficios	2,02	2,61	1,56										
Total Gastos	31,42	32,79	26,30	27,22	27,62	27,92	32,55	35,03	43,19	38,58	39,58	19,41	17,60

TRANVIAS ELECTRICOS DE GRANADA S.A. (Resumen de sus cifras operacionales)

Evolución del tráfico													
	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973
Pasajeros tranvías (millones)	18,39	17,31	7,17	6,82	6,84	6,98	7,15	6,88	6,97	6,39	4,81	0,00	
Pasajeros autobus (millones)				0,00	0,01	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,86	2,45	2,87
Mercancías (miles de Tm)	15,30	8,03	9,00	9,36	7,09	3,80	3,97	0,72	0,02	0,01	0,39	0,00	
Cable a Motril (miles de Tm)													
M. Kms recorridos (pasajeros tra	2,53	2,51	1,82	1,83	1,93	1,96	1,89	1,86	1,88	1,89	1,56		
M. Kms recorridos (pasajeros autobús)					0,00	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,73	0,78
M. Kms recorridos (mercancías)	0,04	0,02	0,03	0,02	0,02	0,01	0,04	0,01	0,00	0,00	0,10		
Recaudación pta por coche/km (p	11,71	12,30	12,64	13,38	12,66	12,99	13,77	14,00	14,16	15,55	16,02		
Recaudación pta por coche/km (pasajeros autobús)					13,73	11,28	11,40	15,23	16,53	16,55	17,80	19,13	19,86
Recaudación pta por Tm/km (mei	13,92	13,58	14,29	13,71	12,39	10,90	10,85	5,59	4,24	5,16	19,70		
Cálculo del coeficiente de explotación													
ce =	1,19	1,11	0,76	0,79	0,81	0,77	0,74	0,77	0,79	0,76	0,85		

FUENTES Y BIBLIOGRAFÍA

- Acta del Consejo de administración** de TEGSA de 8 de febrero de 1905. 1905. En *Tranvías Eléctricos de Granada. Libro de actas del Consejo de Administración, I. 1903-1928*.
- Acta del Consejo de administración** de TEGSA de 25 de octubre de 1906. 1906. En *Tranvías Eléctricos de Granada. Libro de actas del Consejo de Administración, I. 1903-1928*.
- Memorias anuales** de la sociedad de Tranvías Eléctricos de Granada S.A.
- Anónimo (1906)**: “Emisión de acciones de tranvías”, *Revista de Economía y Hacienda*, IX, 1010.
- Anónimo (1905)**: “Memoria de la compañía Ibérica de Electricidad Thomson-Houston”, *Revista de Economía y Hacienda*, VIII, 515-516.
- Chandler, Alfred Dupont Jr. (1962)**: *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*. Cambridge: MIT Press.
- García Ducazcal, José María (1897)**: “Los balances. Estudio”, *Revista Pericial Mercantil*, 144 y ss.
- González Ruiz, Luis y Gregorio Núñez Romero-Balmas (2004)**: “Los tranvías en Andalucía ¿un adelanto antes de tiempo?”, en *Granada. El tiempo de los tranvías*. Eds. Javier Pinar Samos y Miguel Giménez Yanguas. Granada: Caja Granada.
- Martínez Vara, Tomás y F. de los Cobos Arteaga (2007)**: “Lenguaje y realidad: la intervención de la contabilidad de las compañías ferroviarias por parte de la Dictadura de Primo de Rivera”, en *Revista de Historia de la Economía y de la Empresa*, (1), 319-338.
- Matés Barco, Juan Manuel (1998)**: *Cambio institucional y servicios municipales. Una historia del servicio público de abastecimiento de agua* Granada: Comares.
- McCartney, S. and Arnold, A. J. (2000)**: “George Hudson's Financial Reporting Practices: Putting the Eastern Counties Railway in Context”, en *Accounting, Business and Financial History*, 10 (3), 293-316.
- Ministerio de Economía nacional (España) (1929)**: “Real Orden núm. 2.257 de 23 de Octubre de 1929 por la que se constituye la Comisión encargada del estudio de una futura institución de Inspectores de Cuentas”, en *Gaceta de Madrid* (297), 494.
- Ministerio de Hacienda (España) 1904**: “Real orden de ... disponiendo con carácter general la forma en que se ha de determinar la contribución de utilidades correspondiente a los Bancos, Compañías y Sociedades”, *Gaceta de Madrid*.
- Ministerio de Trabajo (España) (1965)**: “Orden de 13 de mayo de 1965 por la que se aprueba la Reglamentación Nacional de Trabajo para ferrocarriles de Uso Público no Integrados en la Red Nacional de Ferrocarriles Españoles”, *Boletín Oficial del Estado*.
- Núñez Romero-Balmas, Gregorio (2006)**: “Geografía financiera de España en 1914: emergencia y límites de los mercados de valores a principios del siglo XX”, en Hernández Andreu, Juan y García Ruiz, José Luis: *Homenaje a Gabriel Tortella*, Mahón.
- (2005): *Tejiendo redes empresariales en Andalucía oriental: Vida y obra de Alfredo Velasco Sotillos (1872-1936)*. Granada: Grupo de Estudios Históricos sobre la Empresa.
- (2000): “Escoriaza y Fabro, vizconde de Escoriaza. Empresario, contratista y financiero zaragozano”, en *Los cien empresarios españoles del siglo XX*. Eugenio Torres Villanueva, editor. Madrid: Editorial LID.
- (1993): *La Sevillana de Electricidad (1894-1930) y la promoción multinacional en el sector electrotécnico*. Granada: Némesis.
- (1994): “Cien años de evolución institucional en el sector eléctrico en España”, en *Introducción a la Historia de la empresa en España*. Núñez Romero-Balmas, Gregorio y Luciano Segreto, editores. Madrid: Abacus.
- (1999): *Raíles en la Ciudad. Empresa y ciudad en torno a los tranvías de Granada* Granada: Caja General de Ahorros de Granada / Ayuntamiento de Granada..
- y M^a Ángeles Castellano Montes (2001): “Canalejas, 3; un grupo industrial andaluz en el corazón de la City madrileña. Aproximación marginal a la historia de las empresas en los años Veinte”, en *VII Congreso de la Asociación de Historia Económica*. (<http://www.unizar.es/eueez/cahe/nunezcastellano.pdf>).
- y Luis González Ruiz (2005): *Notas para la historia financiera y empresarial de Andalucía. Recursos y problemas para un censo fiscal de las sociedades andaluzas a principios del siglo XX*, Granada: Grupo de Estudios de Historia de la Empresa.

Raventós Clivilles, Salvador (1906): “Proposición de ley del Sr. Raventós reformando el art. 157º del Código de Comercio relativo a la publicación de los balances de las compañías anónimas”, en *Diario de Sesiones de Cortes.*; 111: Apéndice 7º.

Gregorio Núñez Romero-Balmas es catedrático de Escuelas Universitarias (área de Historia e Instituciones económicas) en la Universidad de Granada. Es coordinador del Grupo andaluz de Estudios Históricos sobre la Empresa (Gehese - SEJ-271) y ha estudiado la historia de grandes compañías de servicios urbanos, así como la financiación y el endeudamiento de las corporaciones locales en la primera mitad del siglo XX. Su e-mail es: gnromero@ugr.es.

Dionisio Buendía Carrillo es profesor titular de Universidad (área de Economía Financiera y Contabilidad) en la Universidad de Granada. Ha estudiado la práctica contable de la administración local en Andalucía y promovido la implantación en ella de un sistema de análisis de costes.

Gregorio Núñez Romero-Balmas is professor of History and Economic Institutions at the Business School of the University of Granada. He is the Coordinator of the Andalusian Research Group in Business History (Gehese - SEJ-271). He has researched into the history of great companies of urban services, as well as into the financing and indebtedness of local governments in the first half of the 20th century. His e-mail is: gnromero@ugr.es.

Dionisio Buendía Carrillo is Associated Professor of Accounting and Finance at the University of Granada. He has studied the accounting practices at the local administration in Andalusia and promoted the implementation of a system of cost accounting.

THE HISTORICAL EVOLUTION OF ACCOUNTING IN CHINA (*NOVISSIMA SINICA*): EFFECTS OF CULTURE (2ND PART)

Cigdem SOLAS

Sinan AYHAN

RESUMEN

Este artículo intenta explicar los criterios que sustentan la idea de que la contabilidad china ha sido conformada durante el pasado siglo con arreglo a factores culturales, económicos y políticos. Asimismo se propone estudiar los fenómenos históricos experimentados por la contabilidad china en el transcurso de los años, y evaluar comparativa y críticamente los efectos culturales de los mismos con las transformaciones políticas y económicas que han tenido influencia en el desarrollo de la contabilidad china.

La sociología de la ciencia es el elemento determinante para analizar las transformaciones experimentadas por la contabilidad. Los factores políticos están referidos a factores culturales. En una primera época vinieron determinados bajo la presión del régimen comunista y de un gobierno de dirección central; en una segunda época se configuraron siguiendo el modelo de liberalización y de economía de mercado. El gobierno llamó a este modelo: "Política de puertas abiertas".

En los últimos años y en época reciente esta política ha conservado su influencia y ha forzado al gobierno chino a promulgar una nueva normativa contable en armonía con los principios contables internacionales. El sistema contable chino está ahora mucho más cerca de los "International Accounting Standards" de lo que estaban las prácticas del pasado; pero, a pesar de ello, conserva sus características y sus rasgos colectivistas y conservadores tradicionales. Los fundamentos culturales son los que sostienen e informan todavía el sector de la contabilidad china.

ABSTRACT

This paper attempts to argue the criteria which claim that Chinese accounting has been shaped by together with cultural, economical and political factors in the last century. This paper also aims to compare historical phenomena which occurred in Chinese accounting over the years, and then to assess comparatively or critically the effects of culture with politic and the economic transformations on the development of Chinese accounting.

The Science Sociology is the determinant component for analyzing the terms of transformation in Accounting. Political factors are related to cultural factors. First era were shaped under communist regime pressure and state-centered governance, second era have been shaped by liberalization and market-oriented model. The government called this model '*Open-Door Policy*'. The main point of this policy was to harmonize and modernize Chinese accounting with the westerns technical requirements and management skills.

In recent years and for the recent era, those policies kept their influence and force Chinese government to publish new accounting standards which are harmonized with international accounting standards. Chinese Accounting System is now closer to International Accounting Standards than the past practice; however it keeps its collectivist, conservative and long-term characteristic and design. Cultural effects still shape the Chinese accounting area.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad comparativa, contabilidad china, factores culturales, historia, sociología.

KEYWORDS:

Chinese accounting, comparative accounting, cultural factors, evolution, history, sociology.

CONTENTS

1. Introduction
 - 1.1. Literature Review: Spelling or Expelling Holocaust
 - 1.1.1. Critical Theory
 - 1.1.2. Historical Perspectives and Research Methodology
 - 1.1.3. Accounting, Sociology and Rationalization
 - 1.1.4. The Relation between Historical, Sociological Criticism and Accounting with Cultural and Environmental Factors
 2. Is it Historical Jogtrot or Historical Evolution? What is the Truth for China?
 - 2.1. Monadology of the Chinese Spiritual Canon
 - 2.1.1. The Living Soul and the Shapes of Things for Accounting
 - 2.1.2. Guanxi or Chinese Ideology
 3. History of Chinese Accounting in the Last Century
 - 3.1. International Classification: Chinese Accounting System
 - 3.1.1. The Era of Mao and Communist Accounting System
 - 3.1.2. Effects of Communist Culture on Chinese Accounting
 - 3.2. 'Open Door' Policy: New Accounting Era with Deng
 - 3.2.1. Impacts of Economic Transition on Chinese Accounting
 - 3.2.2. Reforms in China: Comparison Between Pre-Reform and Post-Reform
 - 3.3. Transition and Towards the International Standards
 - 3.3.1. Evaluate and Compare Chinese Financial Reporting Rules with IAS and Other Countries
 - 3.3.2. New Accounting Standards and Convergence
 4. Conclusion
 - References
 - List of Abbreviations

1. Introduction

Research is a process of intellectual discovery, which has the potential to transform our knowledge and understanding of the world around us (Ryan *et. al.*, 2002: p.8). The social researches are also reinvention of social life with the historical perspective. Since the history which is conveyed by epistemological and ontological bodies, viewed as a repository for more than anecdote or chronology, could produce a decisive transformation in the image of science (Kuhn, 1970: p.1). According to Sy & Thinker, Kuhn has proven that empiricism is defunct, notwithstanding that the frauds S&T cite as proof of history's inherent fallibility were themselves refuted by evidence, and that the historical materialism that they promote as an alternative to archivalism too requires evidence before one can accept it as an historical explanation of social conditioning (Sy & Tinker, 2005, pp.47-69).

In the case of social science, the progress means the consciousness of conditions (Bourdieu, 1980: p.7). Like any social phenomenon, accounting presents a "historically and geographically" localized result, but that does not imply that accounting should be viewed in isolation at a particular point of space or time (Carnegie and Napier, 2002: p.690). And the

recognition of accounting as an applied science is the pivot on which a resolution to get the functions of methodological implications (Archer, p.3).

In general, comparative research as a methodological implication is an attempt to identify and explain similarities and differences between phenomena in different locations and cultures in order to function the inherited facts and the real conditions for the research subject. Comparative research method may also implies research adopting an international or cross-cultural perspective and may be used to help explicit the cultural and the other assumptions that the researcher and research subject may hold implicitly (Carnegie and Napier, p.691). For this reason, accounting practices or accounting history aim to synthesis the space and time in order to recognize and enrich the conditions and perspectives of accounting evolution.

1.1. Literature Review: Spelling or Expelling Holocaust

In literature, accounting has identified as a multi-paradigmatic social science based on models of human intention and rationality. To make such a comparison exact knowledge as to what is accounting practice of any particular country, the context of similarities or differences between international accounting practices follows as the determinants or elements (Nobes, 1992: p.39) especially for interpreting evolutions in accounting practices. For example, it is asserted that historically, there has been a strong common-law influence on accounting standards in the East Asian countries, from the early British colonial influence to the more recent influence of IAS (Ball *et. al.*, 2003: p.238).

1.1.1. Critical Theory

Critical theory takes a stance between philosophy and historical sociology (Macintosh, 2005: p.163). Critical theory has impacted organization and communication theory and the Critical Accounting movement situate to reform - or, depending on one's point of view, subvert - current accounting practices and institutions, as a contribution to wider social change (O'Reagen, 2003: p.3). In accounting, some interpretation has been influential, emphasizing interpretative schemas and accounting transformation at societal and organizational levels. However, ideas of other critical theorists, such as Adorno and Horkheimer, who examined the manipulation of human desires and consciousness, are less prominent in accounting research (Cooper & Hopper, 2007, p.212).

1.1.2. Historical Perspectives and Research Methodology

The 'foundational' approaches to historical sociology are evolutionary and functional accounts. Sociology's very first formulations proposed evolutionary theory as the foundation of a scientific approach to social change (Holmwood & O'Malley, 2003: p.39). On the one hand, some economic historians regarded the rather impressionistic quantification as "not scientific enough," and advocated an approach called cliometrics, that is, research based on the formal models and statistical testing procedures common in economics but hitherto rarely used in economic history; on the other hand, postmodern historians found the work "too scientific" in its ambition to capture an objectively real past. But historical research since the 1980s has been very diverse. Some researchers have predicted a "return of grand theory", a "revival of narrative", or a more fruitful cliometrics, liberated from the constraints of the

hyper-rational and largely a historical economic theory that dominated the 1970s and 1980s. One of the most widely followed streams of research has been “micro-history,” anthropology-like studies of specific incidents in the lives of ordinary individuals that provide insight into past societies. It seems likely that methodological positions in history are again in transition (Luft, 2007, p.271). This means that it is portrayed as simply the subject of antiquarian interest to ‘the traditionalist’ historians, who ‘decontextualize accounting’ by fruitlessly focusing on its ‘mechanical, procedural and technical aspects’. And there is also an emerging consensus amongst accounting historians that technical practices such as bookkeeping can play a crucial role in shaping beliefs. For example Miller and Napier portrayed accounting as part of the ‘disparate and variable’ assemblage of calculative practices that help create order in society (Oldroyd and Dobie, 2008: p.1).

1.1.3. Accounting, Sociology and Rationalization

After a long period of neglect, the roles of accounting in shaping the economy are currently being rediscovered by sociologists. This neglect is curious, in so far as accounting was accorded a pivotal role at the outset of the sociological enterprise.(Miller, 2007, p.285). Economic action, according to Weber, is capitalistic in so far as it depends on an expectation of profit through the utilization of opportunities for exchange. And this ‘rational’ pursuit of profit required as its counterpart calculations in terms of capital. The modern, rational organization of capitalistic enterprise would not have been possible, Weber argued, without the calculative practice of bookkeeping. Accounting, in the sense of both budgetary management and capital accounting, was central to his analysis of the sociological conditions of economic activity (Miller, p.286). Prior to Weber, Marx had also signalled the importance of the relationship between accounting or bookkeeping and capitalism. According to Marx, bookkeeping is depicted as a deduction from the productive process, albeit an essential part of the circulation process. The machinery of the office, which includes labour power, thus mirrors the movement of value through the productive process. Marx did not accord accounting as central a role as did Weber. But for both, accounting helps define the social and economic relations that define a society; thus did the interrelation between accounting and sociology commence (Miller, p.287).

1.1.4. The Relation between Historical, Sociological Criticism and Accounting and Cultural and Environmental Factors

International Accounting research has developed within a range of a paradigms, from the “*technical*” at one extreme to the “*cultural*” at the other extreme. The development of accounting may be explained in terms of both cultural and environmental factors. Culture and the environment are both factors that shape the context in which accounting operates, and the recognition of the impact of culture on accounting is a significant contribution of the international accounting literature. Then the idea of culture is not just a potential explanatory factor for accounting, our cultural background shapes our examination of the historical evidence, while the evidence itself emerges against its own cultural backgrounds. As Merino mentioned, ‘*all source material must be viewed as a reflection of the culture*’ (Carnegie & Napier, p.699).

2. Is it Historical Jogtrot or Historical Evolution? What is the Truth for China?

Periodization is a procedure that is rooted within specific cultures. Periodization can, by highlighting the differences between different eras, be used to emphasize the alleged deviations of present practices and institutions (Toohey, 2003, pp.210-212). It may be said that the evolution periods for China in social way ranked as follows:

- dynasties period,
- republican revolution period (*the term can also refer to the 1911 Xinhai Revolution that led to the establishment of the Republic of China*),
- communist regime period,
- cultural revolution period,
- “*opened-door*” policy period,
- the last period (*becoming capitalist*)

2.1. Monadology of the Chinese Spiritual Canon

One of Leibniz’s monad as an entelechy was situated in his book named *Novissima Sinica*-New China which mentioned Chinese mental that (Cook & Rosemont, 1994: p.59-61):

“In the cult which the Chinese display towards Confucius and other deceased worthy of merit, especially their own ancestors, it apparently happens that there are rites which many elsewhere would view as religious ones. But it is quite certain that these symbols are mostly so ambiguous that their veneration can be seen as some sort of political cult, like emperors... We indeed know the Chinese people have gone to more extremes in ceremonial pomp than other nations, and in this regard they have fallen into excess. But such excesses do not require a strict interpretation. Therefore one must examine their opinions on souls on the basis of the appropriate evidence. This is especially important if according to the writings canonized by scholars, one could demonstrate that the literati thought that the souls of Confucius...”

China has experienced an historical evolution which was related to culture, but it has also kept its beliefs, values as the soul of Confucius. Confucius was not simply one philosopher among many; his defense and enhancement of the early Chinese heritage caused him to be seen as the symbol of Chinese civilization, and he was consequently revered even by those whose views were different (Daoists and Buddhists), and by those who could not read the writings which contained those views (*the common people*). Thus, the spirit of Confucianism was reflected strongly in the writings and actions of Confucian philosophers, and in addition, it thoroughly permeated the entire fabric of Chinese culture (Cook & Rosemont, pp.20-29).

2.1.1. The Living Soul and the Shapes of Things for Accounting

“*Accounting must be proper*”, said Confucius, famously alluding to the long-standing importance in China of reliable and accurate accounting (Fiducia, 2004). Confucius was a manager of warehouses and his writings mention that the job included proper accounting—keeping the records of receipts and disbursements up-to-date. Among the teachings of Confucius is the imperative to keep history, and accounting records are viewed as part of that history (Gray *et. al.*, 2001). The soul of Confucius guides the people of China to reshape their

social life in every phase of the evolution. For example, the evolution of bookkeeping methods is one of the main features in the advance of Chinese accounting over several thousand years. Beyond the last era, it was seen that the rise and fall of the 'increase-decrease' bookkeeping method which was the main characteristics of Chinese bookkeeping, and also was contended that the increase-decrease system was a continuing innovation of the Chinese-style bookkeeping and an attempt to adapt the western bookkeeping system in terms of the Chinese social and cultural traditions (Lin, 2003).

This evolution of Chinese accounting over its long history did not occur without the promulgation of many accounting and finance writings and theories. The idea of "spending no more than income" was adopted during the Western Zhou Dynasty. During the Western Han Dynasty, the difference among profit, expense, cost, and principal was recognized. During the Song Dynasty, many articles were written on how to reduce redundant expenses, of which some proposed making use of accounting data. The scope of discussion was broadened in the Ming Dynasty to become a theory of broadening revenue sources and reducing expenditures. The Ming Dynasty also saw the development of warehouse management theory to include elements of accounting, cross-checking, auditing, and operations management. During the Qing Dynasty, there were debates over government budgeting and final accounts (Chow *et. al.*, 2007, p.925).

In summary, over the course of China's history, the use of accounting in management had evolved to include multiple strands, encompassing (Chow *et. al.*, p.926):

- internal checking,
- external auditing,
- design of accounts and reports,
- design of accounting and auditing organizations,
- bookkeeping methods,
- specific control methods such as budgeting and
- standard costing,
- financial management theories and principles, and
- stipulation of accounting, auditing and other economic
- management regulations

2.1.2 Guanxi or Chinese Ideology

Guanxi is a sociological term that describes a subset of Chinese personal connections between people (relationships) in which one individual is able to prevail upon another to perform a favor or service and it lies in the skillful mobilization of moral imperatives in pursuit of diffuse and calculated instrumental ends (Langenberg, 2007, p.1).

An important institutional feature of these Asian economies is the dominance of family ownership in enterprises of all sizes, including large listed corporations. Usually one family holds investments in various public and private enterprises that are tied together by complex cross-holdings and personal or kin relationships. Many of these family groups are of Chinese origin, reflecting the significance of families in traditional Chinese ideology. The Chinese system of personal networking (guanxi) revolves around informal relationships rather

than formal legal contracts. The predominance of networked family business groups is both due to and a cause of less developed capital markets: private networks and public markets are alternative contracting systems (Ball *et. al.*, p.243).

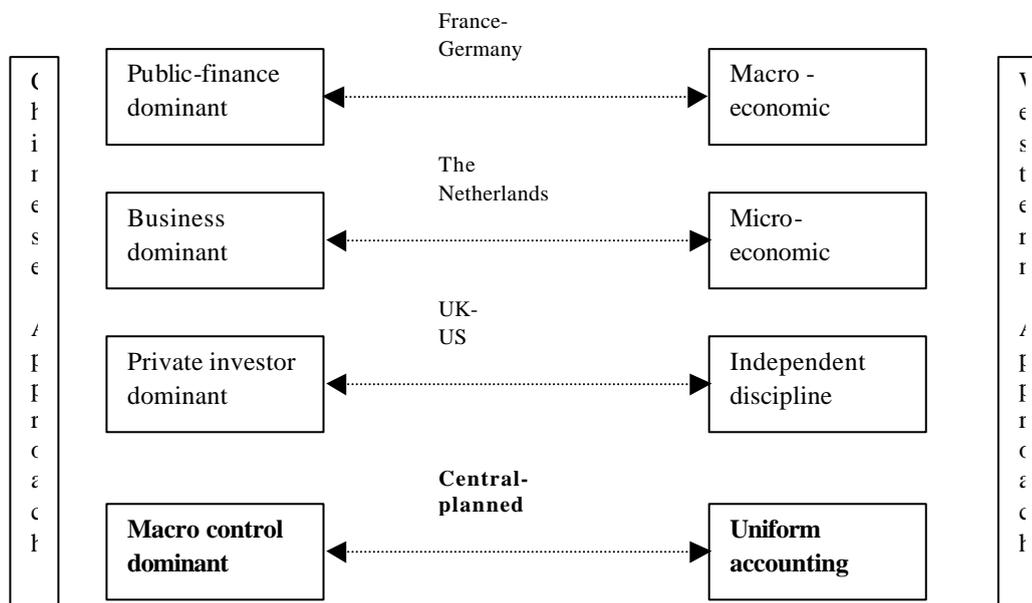
A related institutional factor that also reduces the demand for public financial reporting and disclosure in these countries is the prominence of banks as suppliers of capital, together with the banks' close ties to company groups. Banks generally play a very important role in providing capital in economies at an early stage of development, as is the case in these countries. The abundance of family owned businesses also contributes to the importance of banks, because family controlled firms tend to have a preference for internal funds and bank loans over public equity and debt, even in Hong Kong where the financial markets are more developed. Similar to code-law countries, the importance of privately informed banks, and the commensurably lower importance of individual shareholders and public debt, reduces the demand for high quality public financial reporting and disclosure (Ball *et. al.*, p.243).

3. History of Chinese Accounting in the Last Century

3.1. International Classification: Chinese Accounting System

It is obvious that different models of accounting systems are adopted in different countries because of different economic backgrounds and accounting goals. According to Mueller, four distinct patterns or approaches to accounting systems are classified, they are: macroeconomic pattern, microeconomic pattern, independent discipline pattern, and uniform accounting pattern. These patterns are closely linked to the relevant environmental factors of a nation, such as economic development, business complexity, political and social climates, and legal systems. A similar approach is also held by Chinese professions. Correspondingly, four models can also be identified, they are public finance-dominant model, business-dominant model, private-investor-dominant model, and "macro control-dominant model". Regarding the classification of world accounting and reporting systems, Chinese and the Western scholars have reached a consistency in general, even with some little divergence when allocating countries to categories. However, this issue has always been a debate; these four patterns of world accounting systems can be portrayed as follows in *Figure 1* (Ma & Ning, 1999: pp108-109):

Figure 1-The Chinese and the Western Approach of International Classification of Accounting System



The “macro-control-dominant model” identified as the uniform accounting pattern which includes the central-planned economy countries, such as, the former Soviet Union, China (in old times), and other socialist countries most of the time. Under this pattern, accounting is viewed as an efficient means of administration and control. These countries ordered the accounting standards in the form of rules, regulations, and codes, and put much stress on accounting information serving the macro-control and direct-control of the economy. Uniformity, mandatory and generally little freedom on method options are the characteristics of this model. Accounting’s function of serving the investor is weakened and the role of accounting information in directing capital flow is largely restrained (Ma & Ning, 1999: pp110-111).

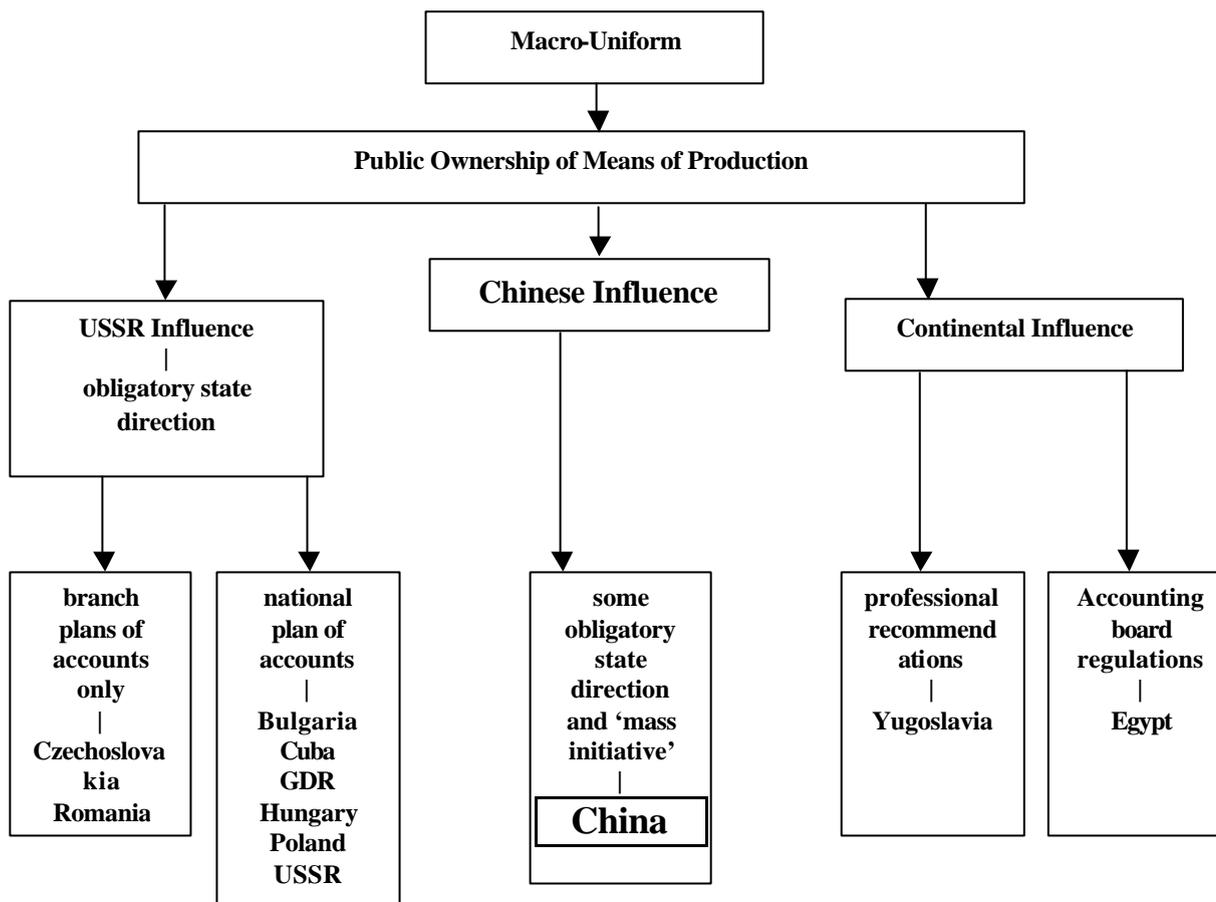
The development of China’s accounting stopped and changed to a new direction in 1949, when the Chinese Communist Party established People’s Republic of China (Zhang, p.70). It was the new phase of Chinese accounting. China mainly adopted examples from the Soviet Union at first and drew up accounting regulations for various levels of economic departments. China corrected and improved on these examples in the light of China’s specific conditions and requirements, and simultaneously adopted good ideas in accounting from the west. China established a unified accounting system with specific Chinese cultural characteristics (Zhao, p.184).

In addition, Maoist advocated the policy of self-reliance and rejected western learning as undesirable. In order to facilitate a Soviet-style centrally planned economy, the Chinese accounting system during the Maoist era was largely a macro-oriented system with control focus. Its primary function was to provide financial information on the use of state funds to

both the enterprise management and government ministries. Little attention was given to profit measurement and the long-term viability of economic entities (Auyeung & Ivory).

Although Bailey suggested the classification of communistic accounting in the era of later Mao, he could not generally in *Figure 2* what the macro-oriented system explained for accounting classification and where the Chinese Accounting situated is, as follows (Nobes, p.129):

Figure 2-Classification of Communist Accounting



3.1.1. The Era of Mao and Communist Accounting System

After the birth of the new China, accounting scholars instigated a nation-wide debate about the national characteristics and the scientific virtues of bookkeeping methods (Chen, 2006). The Ministry of Finance was established within the Central Government in 1949 as the department in charge of accounting affairs, and commenced to unify the variety of accounting systems inherited from the old society (Zhang, p.75).

New accounting system considered the characteristics of State-operated economy and the demands of State's finance and financial management. It was a mixture of scientific methods which were taken from Western accounting theory and Soviet-type accounting (Zhang, p.76).

The private sector had disappeared in the 1950s, and the Chinese national economy relied mainly on state-owned companies (SOE). The CPA system also came to be canceled. Accounting issues were the responsibility of the Accounting Rule Division created in late 1949 at the Finance Ministry, which gradually introduced the unified accounting system devised by the Soviet Union. This accounting system relied on physical quantities and had the following objectives (Chiapello & Ding, 2005: p.16):

- determining production quotas,
- controlling limited resources,
- allocating scarce resources between production activities, and
- reporting on production results and State funds.

The “Great Leap Forward” (1958-1961) saw the establishment of popular communes, rapid collectivization and control of communal administration by the Party representatives. The plan emphasized labor-intensive industrialization, typified by the construction of numerous small steel mills rather than one large mill. This period also saw the introduction of “*accounting without books*”. Accounting ledgers and journals were eliminated, causing great disruption to both the existing production-oriented accounting system and to accounting education (Chiapello & Ding).

Starting in 1966, debit-credit bookkeeping was abolished and replaced by the newly minted increase-decrease method in the merchandising sector. Shortly after the birth of the increase-decrease method, the Cultural Revolution quickly swept the country. The increase-decrease bookkeeping uses the words “increase” and “decrease” as bookkeeping labels, and records increases in any account on the left side and decreases on the right side in order to maintain a balance between fund applications and sources. With accounts classified according to the accounting equation and opposite recording rules for asset accounts and liability/equity accounts, debit-credit bookkeeping is able to maintain a balance between debits and credits in a single transaction, in all transactions together, and in account balances (Chen).

Mao Zhedong initiated the Cultural Revolution in 1966, following five years of natural disasters during which the Chinese economy suffered enormous losses and agriculture and manufacturing almost totally collapsed. The stated purpose of the Cultural Revolution was to eliminate all traditional Chinese culture; the real purpose, however was to cleanse the Communist Party of all of Chairman Mao’s political opponents. This Revolution completely destroyed the weak Chinese economy. Production of goods and services, government affairs, and education all came to a halt. Development of the accounting system was suspended (Chiapello & Ding).

3.1.2. Effects of Communist Culture on Chinese Accounting

The characteristics of a communist system are identified (Chiapello & Ding, p.13):

- collective ownership of production resources, supposed to result in abolition of exploitation;
- there is only one social group in relation to the manufacturing process: everyone is a worker. There is no income from work

- the value produced by the work must be returned to the worker either directly in the form of remuneration, or indirectly in construction of collective services for the benefit of the greatest number (education, leisure facilities, etc). The concept of profit as appropriation by the owner of the enterprise of the surplus value is abolished
- abolition of the market mechanisms, and general coordination through planning
- transformation of mechanisms for price determination; prices are set centrally and remain fixed for a given period

These fundamental ideological elements of soviet accounting were going to influence strongly all the means of accounting control, whether accounting plans, balance sheets, and income statements or, in a wider sense, audit techniques.

Table 1 summarizes the information on the contrast between capitalist and communist systems, and issues raised for examination regarding their reflection in accounting (Chiapello & Ding, p.14):

Table 1-The Comparison of Capitalist and Communist Economic Systems, and the Transposition of the Differences into Accounting Terms

Capitalism	Communism	Effect on accounting
Part 1: Definition of business entity		
Focuses on accumulation of capital. Capital invested should give rise to profit, which is reinvested in business to generate further profit the following period.	Organized so as to produce goods necessary for the people by means of centralized planning of production and exchanges between companies.	Definition of the accounting entity Role of accounting Concept of capital and definition of the company's economic income
Part 2: Role of market		
There is a market and companies operate in competition. Prices depend on supply and demand. Uncertainty of the markets.	There is no market; businesses are coordinated into hierarchical systems. Prices are fixed bureaucratically.	Signification of receipts and expenses recorded Role of accounting Conservatism principle
Part 3: Capital Accumulation and private ownership		
The funds required for economic activity come from private providers of capital. The reinvested profit is amalgamated with the initial private capital, and belongs to the same owners. The economic income of individuals comes from their work or their capital and varies widely.	The funds required for economic activity come exclusively from the State. Profit is abolished. The only income is income from work, and the range of incomes is narrower. The distribution of wealth is egalitarian and includes a wide range of social services.	Format and definition of balance sheet liabilities Definition of the company's economic income Methods used for distribution of income Accounting treatment of workers' incomes

For example, the concept of profit has no meaning if applied to the communist world. Communist accountants are incapable of measuring such a concept. To do so, the economic entity would need to have a certain type of boundary, with profit as one of its results. Particular rules for remuneration of the various parties involved would also be required, and monetary valuations of economic flows registered would have to be at least partly based on market mechanisms. Its status as a measurement of a single entity's performance presupposes that there is a capacity for free enterprise inexistent in communist economic structures. Accounting is a reflection of all the principles governing an economy.

The transition from a "communist" economy to a "capitalist" market economy is a generic term covering a phenomenon whose actual form varies according to factors of a political, historical and cultural nature, and depending on the level of social and economic development or regional and international integration (Chiapello & Ding, p.15).

3.2. 'Open Door' Policy: New Accounting Era with Deng

Press with the vital problems of widespread poverty and dire backwardness for thirty years of Communist rule, Deng challenged Mao's political rationality and improved a new policy called 'Open Door'. In addition, China enacted numerous commercial laws in the early years of Deng's modernization movement: The Equity Joint Venture Law, The Foreign Enterprise Law, The Patent Law, The Trade Marks Law, The Corporations Law, various tax laws (Auyeung & Ivory, p.22).

Deng's transformation of China is named as '*socialist market economy with Chinese characteristics*' (Rask *et. al.*, 1998: p.78). As China develops a new economic system, labeled as 'socialist market economy', it has chosen to liberalize the economic sphere while maintaining a tight grip on the state-owned core. Reforms have been carried out incrementally by sector, beginning with agriculture and extending to the industrial sector. This method of initiating institutional change on the margin has resulted in higher growth rates during the transition than those achieved by more radical alternatives which emphasized privatization at the expense of institutional development. The efficient provision of strategic services, including information services such as accounting, is the key of sustaining momentum in transition. Under the command structure, prices were set by a central pricing board relying on cost data provided by an accounting system designed to report aggregate statistics regarding plan fulfillment. Cost calculations were therefore relatively inaccurate and subject to political manipulation. As the transformation to a market economy progresses, setting meaningful prices requires that cost accounting be developed into an independent discipline and not merely an appendage of a rigid financial reporting system (Rask *et. al.*, 1998: p.80).

3.2.1. Impacts of Economic Transition on Chinese Accounting

The impacts of economic transition on Chinese accounting were described at three topics: the definition of business entity, the role of the market, and the accumulation of capital (Chiapello & Ding, p.19). The development of autonomous enterprises was intended to lead to redefinition in accounting terms of the boundaries of the firm. In practical terms, to limit the horizon of accounting to the boundaries of each enterprise separately negated the concept of a unified accounting system orientated mainly towards macro-economic needs. The business entity concept, under which an enterprise is deemed to exist independently of its

owner for the purposes of external financial reporting, is less relevant under central planning than in a market economy. In communist China, the national economy or a sector of the national economy was the accounting entity, rather than the individual enterprise, which was represented by an accounting sub-entity (Chiapello & Ding, p.20).

3.2.2. Reforms in China: Comparison Between Pre-Reform and Post-Reform

Since 1949, China's economy has undergone three periods of change, a socialist, centrally controlled, planned economy (1949-1978); socialist commodity economy (1949-1978); and socialist market economy (1992-present). In accordance with the development of China's economy, the development of China's accounting system has also experienced change: the "uniform accounting system" (1949-1978), which served for the centrally planned economy; the transition and the construction of accounting norms (1978-1992); which served for the commodity economy; and the construction of new accounting system (since 1992), which served for the socialist market economy (Zhang, p.70).

The 1992 reform reconstructed the financial reporting system. It can be summarized in four points: replacement of the fund balance statement by an Western-type balance sheet; introduction of a statement of changes in financial position; reduction of the number of statements, including the abolition of the cost and charge structure statement; compulsory inclusion of the notes and ratio analysis (Chiapello & Ding, p.23). *Table 2* compares the old and new systems (Tang & Lau, 2000: p.89).

Table 2-Types of Financial Statements at Chinese Pre-reform and Post-Reform Times

PRE-REFORM ACCOUNTING SYSTEM	REPORTING FREQUENCY	POST-REFORM ACCOUNTING SYSTEM	REPORTING FREQUENCY
Fund balance statement	Monthly	Balance Sheet	Monthly
Statement of amount not submitted and amount not covered by the state	Monthly	Income Statement	Monthly
Statement of increase and decrease fixed assets and current funds	Yearly	Statement of changes in financial position	Yearly
Income Statement	Monthly	Statement of allocation of profit	Yearly
Statement of detailed profit from sale of products	Yearly	Statement of detailed revenue and expenditure of major operation	Yearly
Cost Statement for commercial products	Monthly		
Statement of unit cost of major products	Quarterly		
Statement of production expense	Monthly		
Statement of detailed workshop and administration expense	Quarterly		
Statement of specific funds and specific appropriation	Quarterly		
Statement of capital construction loan and specific loan	Yearly		
Statement of increase and decrease in state funds in closed and suspended enterprises	Monthly		
Statement of detailed administration expenses funds in closed and suspended enterprises	Monthly		

The evolution toward market economy in China overwhelm totally the old accounting system in different aspects, such as the revenue recognition, the cost structure and wages, conservatism and provision, fixed assets, etc. For example; fixed assets on a Chinese communist enterprise's balance sheet included equipment, buildings, machinery and any other long-term assets costing. Land could not be included in the balance sheet, because the State was considered the country's only legitimate owner of land. Assets were valued according to the strict historical-cost principle, with sporadic revaluations based on the national economic plan (Chiapello & Ding, p.26).

The recognition of the capital in China after the economic reform changed totally the function of financial statements, both for balance sheet or for income statement. In the communist economic system, one of the main accounting functions was to safeguard property owned collectively by society and entrusted to enterprises. The balance sheet was then used to show the structure of the state-allocated funds (on the liabilities side) and the status of these

funds in the firm (on the assets side). *Table 3* indicates the changes of formats in balance sheet after the transition economy in China (Chiapello & Ding, p.26):

Table 3-Changes of Balance Sheet Format at Pre–form and Post–Reform Times

PRE-REFORM ACCOUNTING SYSTEM FUND BALANCE STATEMENT		POST-REFORM ACCOUNTING SYSTEM BALANCE SHEET	
Fund Application	Fund Source	Assets	Liabilities & Equities
Fixed Assets	Fixed Funds	Current Assets	Current Liabilities
Current Assets	Current Funds	Fixed Assets	Long Term Liabilities
Specific Assets	Specific Funds	Intangible and Other Assets	Owners' equity
Total	Total	Total	Total

3.3. Transition and Towards the International Standards

The Accounting Society of China was reorganized in 1980. Starting in the mid-1980s, the Chinese government hastened economic reform and adopted more liberal economic policies as it moved the nation towards a market-oriented economy. Two significant changes emerged. First, foreign investment rose dramatically with an increasing number of foreign companies establishing operations in China, both through joint ventures and other forms of direct investment. Distinct from previous policy that required Chinese partners to have a majority equity holding in a joint venture, foreign investors were allowed and were actually encouraged to become majority equity holders or to found wholly-owned businesses in China (Chen).

The Chinese Institute of Certified Public Accountants was established in 1988, and the State Auditing Bureau was set up in 1993. Many accounting standards were issued to harmonize Chinese accounting with international practices, including the Accounting Law in 1985, then revised in 1993 (Auyeung & Ivory, p.26).

The Accounting Law set out accounting responsibilities, accounting procedures, and legal responsibilities for state-owned enterprises. 1993 amendment widened the Law's scope to include all business and government organizations (Narayan & Reid, 2000: p.23). The 1999 amendment of Accounting Law clarified the respective roles and responsibilities of the State, organization managers, and accountants for accounting procedures to emphasize the importance of 'true and complete view' of accounting information.

In 2001, Chinese accounting system underwent another significant turning point - reunifying diversified accounting standards into a uniform system. (Jiang, p.8). The Ministry of Finance issued a new comprehensive "*Accounting System for Business Enterprises (ASBE)*". This new ASBE replaced the original different accounting system used by *Joint Stock Limited Enterprises (JSLE)* and *Foreign Investment Enterprises (FIE)*. From January 2002, all JSLE (including listed companies) and FIE started to follow one unique accounting system in China.

Meanwhile, the Ministry of Finance also announced its expectation of requiring all *Small and Medium Enterprises (SME)* as well as *State-owned Enterprises (SOE)* to adopt this new system overtime. From this point of view, this new system would eliminate the inconsistency of different industrial accounting regulations and enable the financial statements of different types of enterprises to become more comparable (Jiang).

3.3.1. Evaluate and Compare Chinese Financial Reporting Rules with IAS and Other Countries

After the process of socialist marketing economy have been activated, government and other organizations began to use double-entry bookkeeping and all transactions are recorded accrual basis. Not-for-profit organizations, such as health and education bodies, have recently moved to modified accrual accounting. All organizations prepare balance sheets and record non-cash adjustments, such as depreciation and provisions for bad debts (Narayan & Reid, 2000: p.28).

Although a generation of economic restructuring has brought about significant changes in the Chinese accounting system, it has had some way to go before it continued to conform to international accounting standards. The influence of macro-economic approach was felt and Chinese accounting practices differed from international practices in many areas, such as financial reporting requirements, inventory measurements, intangible assets and contingent liabilities (Auyeung & Ivory). Differences in financial reporting practices and accounting standards can be significant between countries.

The factors that influence the development of accounting practices and the differences between countries in terms of these practices, including such as the nature of a country's legal system, the prevalent providers of finance, the influence of taxation, and the strength of the accountancy profession. IASs have been developed to reduce national differences in accounting and financial reporting practices.

In recent years, many countries have either adopted IASs completely or have modified IASs to suit their particular national requirements. A survey in 1999 examined the extent to which countries use IASs – the survey results, which have been updated for the countries involved in this study, are presented in *Table 4*. It is very significant evaluation for Chinese Accounting to determine the characteristic of its system (IASC, 1997).

Table 4-Use of International Accounting Standards

Use of IASs	Countries
<i>IAS used directly</i>	
*as national standards and explanatory material is added.	Croatia, Cyprus, Kuwait, Latvia, Malta, etc.
*national standards are developed for topics not covered by IAS and explanatory material added.	Malaysia, Papua New Guinea
*as national accounting standards but, in some cases, may be modified for local conditions and circumstances.	Albania, Bangladesh, Barbados, Colombia, Jamaica, Jordan, Kenya, Poland, Uruguay, Zambia, etc.
<i>National Standards Based on IASs</i>	
*National accounting standards are separately developed but are based on, and are similar to, the relevant IAS. National accounting standards generally provide additional explanatory only.	People's Republic of China , Iran, Philippines, Slovenia, Tunisia, Uzbekistan
*National accounting standards are separately developed but are based on, and are similar to the relevant IAS, in most cases. However, some standards may provide more or less choice than IASs.	Brazil, Czech Republic, Turkey, France, India, Ireland, Lithuania, Mauritius, Mexico, Namibia, Netherlands, Norway, Portugal, etc.
*National accounting standards are separately developed but are based on, and are similar to the relevant IAS, in most cases. Each standard includes a statement that compares the national standard to IAS.	Australia, Denmark, Hong Kong, Italy, New Zealand, Sweden, etc.
<i>IAS used informally</i>	
*National accounting standards may or may not exist, but IASs, while not formally adopted, is usually used for private sector reporting.	Botswana, Romania, Vietnam, Cambodia, Lesotho
<i>National Accounting Standards are separately developed</i>	Austria, Belgium, Canada, Finland, Germany, Japan, Korea, Luxembourg, Spain, United Kingdom, United States

Of the options presented in *Table 5*, the authors support the direct or modified use of IASs for three reasons. Those countries that have opted to modify IASs will incur significant costs as they absorb the impacts of these additional standards(IASC).

Table 5-Nobes and Parker's Classification of Accounting Practices by Country Grouping

Accounting System	Accounting Model	Features	Countries
Uniform Accounting Plans	<i>Soviet Union</i>	*government driven *dominant by statistics and taxation requirements *accounting practices are statute-based *accountancy profession is not required	People's Republic of China , Mongolia, Russia, Uzbekistan
	Continental European	*government driven *dominant by taxation requirements *accounting practices are statute-based	Belgium, Cambodia, Germany, Vietnam, Venezuela, Italy, Spain, Sweden, Switzerland, France,
	Latin American	* "castilian model" *very similar to continental European model	Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Ethiopia, Paraguay, Peru, Uruguay
Standard Based Accounting	British Commonwealth	*commercially driven *overriding rule is that financial statements show a fair picture *Accounting practices reflect, and develop with, business practices *Professional regulation dominates.	Australia, Ireland, India, Fiji, Bahamas, Jamaica, Kenya, Netherlands, New Zealand, Pakistan, Papua New Guinea, United Kingdom, etc.
	United States	Same as Commonwealth Model except that: *Professional regulation coexists with extensive regulated disclosure	Canada, Japan, Mexico, Panama, Philippines, United States

3.3.2. New Accounting Standards and Convergence

China has adopted IFRS. By the early 1990s, accounting standards were mainly determined by the needs of state planning for most enterprises, except joint ventures involving foreign partners. However, financial reporting standards were gradually developed with many references to IFRS, since 1998 under the direction of a new body, the China Accounting Standards Committee. In November 2005, this committee decided to eliminate most of the remaining differences, and adopted the corresponding standards in February 2006(Veron, 2007: p.20).

The Ministry of Finance issued a series of new and revised Accounting Standards for Business Enterprises (the “New Accounting Standards”) on 15 February 2006. The New Accounting Standards include the revised Accounting Standard for Business Enterprises-Basic Standard (the “Basic Standard”), 22 newly-promulgated accounting standards and 16 revised accounting standards. It marks the establishment of a new system of Chinese Accounting Standards, which suits the development of China’s market economy and convergence with international practices. The basic standard is effective at the beginning 2007, while the 38 specific accounting standards are effective in 2007 for listed companies. Other companies are also encouraged to adopt them. In *Table 6* on the next page is shown the comparison of IAS-IFRS with Chinese new Accounting standards set (Ernst & Young, 2005: pp.1-3).

As a result, the standards applicable, from January 2007 on, to some 1,200 companies listed in Shanghai and Shenzhen are considered near-identical to IFRS. The main remaining difference is on ‘transactions with related parties’, which can hardly be comprehensively reported because the pervasive presence of the Chinese state makes it difficult to mention them all. In China, however, any reference to financial statements prepared ‘in accordance with IFRS’ needs to be taken with a pinch of salt. The most daunting challenge there is not the standards’ adoption, but their proper enforcement in a context of massive underdevelopment of the accounting profession (Veron, p.22).

4. Conclusion

International Accounting research has developed within a range of a paradigm, from the “*technical*” at one extreme to the “*cultural*” at the other extreme. The development of accounting may be explained in terms of both cultural and environmental factors. Culture and the environment are both factors that shape the context in which accounting operates, and the recognition of the impact of culture on accounting is a significant contribution of the international accounting literature.

This paper is situated what the effects of socio-cultural elements on Chinese Accounting towards the millennium, and it is also attempted to be given evaluation of culture on Chinese bookkeeping practices by using comparative differentiations in accordance with time and space variables.

In the last century of Chinese Accounting History, accounting practices have been deeply rooted in the rules of the Maoist ideology. The protection of socialist assets is specified the within Accounting Law. Institutional entities are shaped by this collective aim. Accountants are responsible for both state government and enterprise managers. But the accounting was almost regarded as corrupt by the government in Mao’s Era. Mao obstructed accounting education to defend the communist regime against capitalist policies. As a matter of fact, the development of China’s accounting stopped and changed to a new direction in 1949, when the Chinese Communist Party established People’s Republic of China and it was the new phase of Chinese accounting.

Table 6-Chinese New Accounting Standards published in 2006

Chinese ASBE	IAS-IFRS	Chinese ASBE	IAS-IFRS	Chinese ASBE	IAS-IFRS
Basic Standards	Conceptual Framework	13. Contingencies	IAS 37	26. Reinsurance Contracts (new)	IFRS 4
1. Inventories	IAS 2	14. Revenue	IAS 18	27. Extraction of Petroleum and Natural Gas (new)	IFRS 6
2. Long-term equity investment	IAS 27,28,31,39	15. Construction Contracts	IAS 11	28. Changes in Accounting Policies and Estimates, and Correction of Errors	IAS 8
3. Investment Property (new)	IAS 40	16. Government Grants (new)	IAS 20	29. Events after the Balance Sheet Date	IAS 10
4. Fixed Assets	IAS 16	17. Borrowing Costs	IAS 23	30. Presentation of Financial Statements (new)	IAS 1
5. Biological Assets (new)	IAS 41	18. Income Tax (new)	IAS 12	31. Cash Flow Statements	IAS 7
6. Intangible Assets	IAS 38	19. Foreign Currency Translation (new)	IAS 21	32. Interim Financial Reporting	IAS 34
7. Ex-change of Non-monetary Assets	There is no separate standard under IFRS	20. Business Combinations (new)	UFRS 3	33. Consolidate Financial Statements (new)	IAS 27
8. Impairment of Assets (new)	IAS 36	21. Leases	IAS 17	34. Earnings per Share (new)	IAS 33
9. Employee Compensation (new)	IAS 19	22. Recognition and Measurement of Financial Instruments (new)	IAS 39	35. Segment Reporting (new)	IAS 14
10. Enterprise Annuity Fund (new)	IAS 26	23. Transfer of Financial Assets (new)	IAS 39	36. Related Party Disclosures	IAS 24
11. Share-based Payment (new)	IFRS 2	24. Hedging (new)	IAS 39	37. Presentation of Financial Instruments (new)	IAS 32 IFRS 7
12. Debt Restructurings	There is no separate standard under IFRS	25. Direct Insurance Contract (new)	IFRS 4	38. First Time Adoption of International Financial Reporting Standards (new)	IFRS 1

The protection of socialist assets is within Accounting Law. Institutional entities are shaped by this collective aim. Accountants are responsible for both state government and enterprise managers. The Chinese accounting system during the Maoist era was largely a macro-oriented system with control focus. Its primary function was to provide financial information on the use of state funds to both the enterprise management and government ministries. Little attention was given to profit measurement and the long-term viability of economic entities.

The impacts of economic transition on Chinese accounting were described at three topics: the definition of business entity, the role of the market, and the accumulation of capital. The development of autonomous enterprises was intended to lead to redefinition in accounting terms of the boundaries of the firm. In practical terms, to limit the horizon of accounting to the boundaries of each enterprise separately negated the concept of a unified accounting system orientated mainly towards macro-economic needs. In addition, the evolution toward market economy in China overwhelm totally the old accounting system in different aspects, such as the revenue recognition, the cost structure and wages, conservatism and provision, fixed assets, etc.

Finally, political variables remains a core subject of Chinese life style and affects on economical behave, state government habits, accounting practices. But the cultural influence dominate on politics and economics. Because of the persistence of social and cultural values, Chinese implementation provides that the development of a western accounting system carry on modern business transactions with Chinese characteristic.

REFERENCES

- Archer, Simon.: **Mattessich's Critique of Accounting**, University of Surrey, Management and Consumer Services Group, 1998
- Auyeung, Pak K.-Ivory, Paul.: "A Weberian Model Applied to The Study of Accounting Stagnation in Late Qing China", **Accounting Business & Financial History**, Volume 13, No 1, March 2003
- Ball, Ray *et. al.*.: "Accounting Standards in China", **The World Bank Group**, <http://www.worldbank.org/html/prddr/trans/octnovdec01/pgs19-20.htm>, 11.06.2006
- Bloom, Robert-Solotko, John.: "The Foundation of Confucianism in Chinese an Japanese Accounting", **Accounting, Business & Finance History**, No. 13, 1 March 2003
- Bourdieu, Pierre.: **Le Sens Pratique**, 2 Edition, Edition de Minuit Paris, 1980
- Carnegie, Garry D.-Christopher J. Napier.: "Exploring Comparative International Accountin History", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume 15, No 5, 2002
- Chang, K. Hung -Kenny Z. Lin-Phyllis Lai Lan Mo.: "An Empirical Study on the Impact of Culture on Audit-Detected Accounting Errors", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol 22, september 2003

- Chen, Shimin.: “*Rise and Fall of Debit-Credit Bookkeeping in China: History and Analysis*”, **The Accounting Historians Journal**, Jun 1998, http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3657/is_199806/ai_n8800792, 0.06.2006
- Cheng, Jimmy F. M.: **A Fundamental Study of How Chinese Thinking Influences Westerners and Managerial Practices**, Hong Kong School of Business Research Project, August 1996
- Choi, Frederick *et al.*: **International Accounting**, Fourth Edition, Prentice Hall Inc., New Jersey, 2002
- Chiapello, Eve-Yuan Ding.: **Searching for The Accounting Features of Capitalism: An Illustration with Economic Transition Process in China**, SASE, Budapest, 2 July 2005
- Chow, Chee W. *et al.*: “*Management Accounting Practices in the People’s Republic of China*”, **Handbooks of Management Accounting Research**, ed. by Christopher S. Chapman-Anthony G. Hopwood-Micheal D. Schields, 1st Edition, Volume II, 2007
- Cooper, David J.-Trevor Hopper.: “*Critical Theorising in Management Accounting Research*”, **Handbooksof Management Accounting Research**, ed. by Christopher S. Chapman-Anthony G. Hopwood-Micheal D. Schields, 1st Edition, Volume I, 2007
- Cook, Daniel K.-Henry Rosemont Jr.: **Writings on China(Novissima Sinica-Lebniz)**, Chicago, Open Court Press, 1994
- Drenevich, Paul.: **A Comparison of Capitalist System Examining the Roles of Culture, International Trade, and Global Competition**, Purdue University, 26.2.2004, <http://www.mgmt.purdue.edu/centers/ciber/publications/pdf/2003-006%20Drnevich.pdf>, 18.06.2006
- Doupnik, T.S. - G.T. Tsakumis.: “*A Critical Review of the Tests of Gray’s Theory of Cultural Relevance and Suggestions for Future Research*”, **Journal of Accounting Literature**, Volume 23, 2004, pp.1-30 (http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3706/is_200401/ai_n13602153)
- Egri, Carolyn P. *et al.*: “*Doing Business in the 21st Century with the New Generation of Chinese Managers*”, **Journal International Business Studies**, Volume 30, No. 2, 1999
- Ernst & Young.: **China Boardroom Briefing-New Standards-New Era**, March 2006, http://www.eycom.ch/publications/items/china/accounting_boardroom_briefing/en.pdf, 11.06.2006
- Ernst & Young.: **Comparaison between PRC GAAP and IFRS**, April 2005, pp.1-3 (http://www.eycom.ch/publications/items/china/accounting_boardroom_briefing/en.pdf), 10.06.2006
- Evans, Thomas G.-Martin E.Taylor-Oscar Holzmann.: **International Accounting and Reporting**, Boston, PWS-KENT Publishing Company, 1988

- Fiducia "Accounting Services in China", **AGN International Newsletter**
<http://www.agn.org/shared/publications/newsletters/worldwide/December2004/ap.htm>,
04.04.2008
- Funnell,
Warwick.: "The Narrative and its Place in the Accounting History: the Rise of the Counter
Narrative", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol 11, No 2, 1998
- Gao, Simon S. -
HandleySchachler,
Morrison.: "The Influence of Confucianism, Feng Shui and Buddhism in Chinese Accounting
History", **Accounting, Business & Financial History**, Volume 13, 1 March 2003,
(Çevrimiçi) www.taylorandfrancis.metapress.com/index/0L0UJH89A2LYRMBQ.pdf,
03.06.2006
- Gray, Sidney J. et.
al.: **Global Accounting and Control**, New York, John Wiley & Sons., 2001
- Holmwood, John-
Maureen
O'Malley.: "Evolutionary and Functionalist Historical Sociology", **Handbook of Historical
Sociology**, ed. by. Gerard Delanty & Engin F. Isin, London, Sage Publication Ltd.,
2003
- International
Accounting
Comitee(IASC).: **IAS Insight**, October 1997
- Jiang, Chun.: "Optimism Vs 'Big Bath' Accounting: A Regulatory Dilemma in Chinese Financial
Reporting Practices", **Social Science Research Network**, University of New England,
(http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=922484, 18.07.2007)
- Kelley, Lane-
Odded Shenkar.: **International Business in China**, London, Routledge, 1993
- Kennedy, Scott.: **The Business of Lobbying in China**, Massachusetts, Harvard University Press, 2005
- Khun, Thomas. S.
.: **The Structure of Scientific Revolutions**, Volume II, Chicago, The University of
Chicago Press, 1970
- Lappen, Alyssa
A.: "Back to the Abacus", **The Accounting Sampler**, Ed. by Thomas J. Burns-Harvey S.
Hendrickson, Fourth Edition, New York, McGraw-Hill, 1986
- Lai, Alice Loui So
Yee.: "Philosophical Issues in Management in the East and in the West: From Confucius'
Concept of Face to Foucault's Self-Esteem", **International Federation of Scholarly
Association of Management**, 1998, p.2 (Çevrimiçi) www.ifsam.org/1998/DATA/14.pdf, 11.06.2006
- Lam, Willy Wo-
Lap.: **China: After Deng Xiaoping**, New York, John Wiley & Sons, 1995
- Langenberg, Eike
A.: **Guanxi and Business Strategy: Theory and Implications for Multinational
Companies in China**, New York, Spring, 2007
- Lin, Z.: "Chinese bookkeeping systems: a study of accounting adaptation and change",
Accounting Business & Financial History, Volume 13, Number 1, March 2003 , pp. 83-
98

- Lu, Wei-Max Aiken.: “Origins and Evolution of Chinese Writing Systems and Preliminary Counting Relationships”, **Accounting History**, November 2004 (http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3933/is_200411/ai_n10297975), 05.06.2006
- Luft, Joan.: “Historical Theorising in Management Accounting Research”, **Handbooks of Management Accounting Research**, ed. by Christopher S. Chapman-Anthony G.Hopwood-Micheal D. Schields, 1st Edition, Volume I, 2007
- Ma, Xu-Tian Ning.: “IAS-Based”, **Göteborg University**, 1999 (http://www.handels.gu.se/epc/archive/00001499/01/Ma_1999_21.pdf), 04.05.2008
- Macintosh, Norman B.: “Annual Reports in an Ideological Role: A Critical Theory Analysis”, **Accounting, The Social and the Political: Classics, Contemporary and Beyond**, ed. by Norman B. Macintosh & Trevor Hopper, Oxford, Elsevier, 2005
- Miller, Peter.: “Management Accounting and Sociology”, **Handbooks of Management Accounting Research**, ed. by Christopher S. Chapman-Anthony G.Hopwood-Micheal D. Schields, 1st Edition, Volume I, 2007
- McDonald, Daniel L.: **Comparative Accounting Theory**, Washington, Addison-Wesley Publishing Company, 1972
- Narayan, Francis B.-Barry Reid.: Financial Management and Governance Issues in the PRC, **Asian Development Bank**, RETA5877,2000 http://www.adb.org/Documents/Books/Financial_Mgt/China/default.asp, 18.06.2006
- Nee, Victor *et al.*: **Politicized Capitalism: Developmental State and The Firm in China**, 8 February 2005, http://www.economyandsociety.org/publications/NeeOpperWong_07JAN05.pdf, 22.06.2006
- Nobes, Christopher-Robert Parker.: **Comparative International Accounting**, Seventh Edition, Financial Times Prentice hall., 2002
- Nobes, Christopher.: **International Classification of Financial Reporting**, Second Edition, London, Routledge, 1992
- O'Reagan, David.: “Reflections on the Critical Accounting Movement. The Reactions of Cultural Conservative”, **Accountancy Public Interest**, Vol 2, No 2, 2003
- Oldroyd, David-Alisdair Dobie.: “Themes in History of Bookkeeping”, **British Accounting Association**, Conference Paper, April 2008 <http://www.baa.group.shef.ac.uk/events/conference/2008/papers/oldroyd.pdf>, 14.04.2008
- Radebaugh, Lee H.-Sidney J. Gray.: **International Accounting and Multinational Enterprises**, Fourth Edition John Wiley & Sons Inc., New York, 1997
- Ralston, David A. *et al.*: The Impact of National Culture and Economic Ideology on Managerial Work Values: A Study of United States, Russia, Japan and China, **Journal of International Business Studies**, Volume 28, Issue 1, 1997, pp.181-185 http://copenhagen.jibs.net/Archive/1997/28_1_97_177.pdf, 10.06.2006

- Rask, Kollen J. - David K.W. Chu-Thomas R. Gottshang.: “*Institutional Change in Transitional Economies: The Case of Accounting in China*”, **Comparative Economic Studies**, Volume 40, No. 4, Academic Research Library, Winter 1998
- Ryan, Bob *et. al.*: **Research Method and Methodology in Finance and Accounting**, United Kingdom, Thomson Learning Press, 2003
- Solas, Çigdem.: **Financial Accounting I**, Istanbul, I.I.T.I.A Nihad Sayar Publishing, No:357-590, 1981
- Sy, Aida and Tony Tinker.: “Archival Research and the Lost Worlds of Accounting,” **Accounting History**, Vol. 10, No. 1, 2005
- Toohy, Peter.: “*The Cultural Logic of Historical Periodization*”, **Handbook of Historical Sociology**, ed. by. Gerard Delanty & Engin F. Isin, London, Sage Publication Ltd., 2003, pp.209-219
- Velayutham, S. - M.H.B. Perera.: The Influence of Underlying Metaphysical Notions on Our Interpretation of Accounting, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 9, No. 4, 1996
- Yee, Helen.: “*The Concept of Profession : A Historical Perspective Based on The Accounting Profession in China*”, **Deakin University-Accounting History International Conference**, 2001
- Veron, Nicolas.: **The Global Accounting Experiment**, Brussel, Bruegel Blueprint Series, 2007
- Wu, Shwu Hsing *et. al.*: **Comparing the Value-Relevance of Accounting Information in China: Standards and Factor Effects**, December 2005 http://www.business.uiuc.edu/accountancy/research/vkzcenter/conferences/france/papers/Wu_Koo_Kao.pdf, 18.06.2006
- Zhang, Guohua.: **Environmental Factors in China’s Accounting Development since 1949**, 2005 (Çevrimiçi) <https://ep.eur.nl/bitstream/1765/1888/5/Chapter+2.doc>, 14.05.2006
- Zhao, You Liang.: “*A Brief History of Accounting and Auditing in China*”, in E.Y. Lou, S.N. Wang and A.J.H. Enthoven (eds), **Accounting and Auditing in PRC: A view of its Practices, Systems, Education and Developments**, August 1987

LIST OF ABBREVIATIONS

- ASBE** : Accounting System for Business Enterprises
- FIE** : Foreign Investment Enterprises
- GAAP** : Generally Accepted Accounting Principle
- IAS** : International Accounting Standards
- IASB** : International Accounting Standards Board
- IFRS** : International Financial Reporting Standards
- JSLE** : Joint Stock Limited Enterprises
- MOF** : Ministry of Finance
- PRC** : People's Republic of China
- SME** : Small and Medium Enterprises
- SOEs** : State-owned enterprises

Cigdem Solas es catedrático de la Istanbul Commerce University. Su e-mail es: csolas@iticu.edu.tr

Sinan Ayhan pertenece a la empresa Ali Selvi Audit Firm. Su e-mail es: nayhan@yahoo.com

Cigdem Solas is Professor at the Istanbul Commerce University. His e-mail is: csolas@iticu.edu.tr

Sinan Ayhan belongs to the firm Ali Selvi Audit Firm. His e-mail is: nayhan@yahoo.com

**BEITRÄGE VON INGENIEUREN ZUR HISTORISCHEN
ENTWICKLUNG DER KOSTENRECHNUNG IN DEUTSCHLAND IM
20. JAHRHUNDERT**

**CONTRIBUTIONS OF ENGINEERS TO THE HISTORICAL
DEVELOPMENT OF COST ACCOUNTING IN GERMANY IN THE
20TH CENTURY**

Marcell Schweitzer

Marcus Schweitzer

RESUMEN

El desarrollo de la contabilidad de costes en Alemania durante el siglo 20 ha corrido a cargo tanto de economistas como de ingenieros. Cuando las aportaciones en este sentido proceden de empresas o de comités mixtos establecidos a estos efectos resulta difícil identificar si su autoría corresponde a unos o a otros. Por el contrario, son fáciles de identificar los autores de las aportaciones publicadas en libros o revistas, o cuando son instrumentadas en una empresa bajo la responsabilidad de los autores. De acuerdo con lo anterior, en nuestro artículo se describen y analizan cuatro contribuciones de ingenieros alemanes.

En la segunda mitad del siglo XX, la „flexible Grenzplankostenrechnung“ (Contabilidad analítica y la planificación flexible de costes) constituyó el logro sobresaliente de los ingenieros en materia de contabilidad de costes. Aparte de ello, los componentes de la „flexible Grenzplankostenrechnung“ están presentes como un hilo conductor en las contribuciones posteriores de los ingenieros. Con tal motivo podemos considerar que tal planteamiento se erige en la aportación más importante de este período, aunque diversos desarrollos posteriores de la contabilidad de costes muestren rasgos nuevos e independientes.

Las contribuciones de los ingenieros a la contabilidad de costes se caracterizan por su referencia pragmática a cuestiones técnicas con vistas a la resolución de problemas económicos y técnico-económicos de planificación y dirección. Por otra parte contienen indicaciones para la configuración de nuevos sistemas de contabilidad de costes más útiles y flexibles. Resumimos estas indicaciones en el capítulo D: “Pistas para el futuro desarrollo de la contabilidad de costes.

ABSTRACT

In Germany, the development of cost accounting during the 20th century has been advanced by economists and engineers at the same time. As far as economists and engineers cooperated in mixed committees it is difficult to separate their individual contributions. In the contrary, the contributions are exactly identifiable when they have been published at their own responsibility in a book / journal or implemented in a firm. Following these criterions in our article we describe and analyze four contributions of German engineers.

In the second half of the 20th century the “flexible Grenzplankostenrechnung” (“Standard Marginal Costing and Contribution Costing”) is the outstanding contribution of engineers to the field of cost accounting. Beside this some components of the “flexible Grenzplankostenrechnung” run like a red thread through the cost

accounting contributions of the engineers. This is the reason why we look at this cost accounting system to be the most important contribution in this historical period. Nevertheless the four cost accounting systems mentioned above may be characterised as independent new designs.

Commonly the pragmatic contributions of the engineers refer to technical problems for the evaluation of their planning und steering alternatives cost information is necessary. These contributions embody indications of the design of new cost accounting systems. We combine these indications with the present state of the art and formulate in Chapter D "Conclusions for the design of new cost accounting systems".

ZUSAMMENFASSUNG

In Deutschland wurde die Entwicklung der Kostenrechnung im 20. Jahrhundert sowohl von Betriebswirten als auch von Ingenieuren vorangetrieben. Welchen Beitrag die einen oder die anderen geleistet haben, ist insbesondere dann schwer zu identifizieren, wenn die Beiträge aus Unternehmen oder aus gemischt besetzten Ausschüssen oder Verbänden kamen. Eindeutig ist die Identifikation, sobald einzelne Personen ihre Konzepte nachweisbar selbstständig entwickelt und durch Publikation der Fachwelt bekannt gemacht oder/und in Unternehmen erfolgreich implementiert haben. Nach diesen Kriterien werden in unserem Artikel vier Beiträge von Ingenieuren ausgewählt, beschrieben, analysiert und gewürdigt.

In der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts ist die „flexible Grenzplankostenrechnung“ der herausragende Beitrag von Ingenieuren zur Kostenrechnung. Daneben ziehen sich Komponenten der flexiblen Grenzplankostenrechnung wie ein roter Faden durch weitere Beiträge der Ingenieure. Mit Recht kann daher festgestellt werden, dass die flexible Grenzplankostenrechnung der wichtigste Beitrag der betrachteten historischen Periode ist. Trotz dieser Gemeinsamkeit stellen mehrere Kostenrechnungen selbstständige Neuentwicklungen dar.

Die Kostenrechnungsbeiträge von Ingenieuren sind durch einen pragmatischen Bezug auf unterschiedliche wirtschaftliche und wirtschaftlich-technische Planungs- und Steuerungsprobleme gekennzeichnet. Außerdem enthalten sie Hinweise für die flexible und auswertbare Gestaltung neuer Kostenrechnungssysteme. Diese Hinweise fassen wir mit neuesten Erkenntnissen zur Kostenrechnung in Punkt D zu „Folgerungen für die Weiterentwicklung der Kostenrechnung“ zusammen.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad de costes, aportaciones de ingenieros, siglo XX, Alemania.

KEY WORDS:

Cost accounting, contributions of engineers, 20th century, Germany.

INHALTSVERZEICHNISS

Einleitung

A. Darstellung der Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung

1. Grundzüge der Flexiblen Grenzplankostenrechnung (Plaut, 1953)
2. Grundzüge der Prozessorientierten Kostenrechnung (Knoop, 1987)
3. Grundzüge des Flexiblen Kalkulationsmodells in der Konstruktion (Pickel, 1989)
4. Grundzüge der Prozesskonformen Grenzplankostenrechnung (Müller, 1994)

B. Kriterien für die Würdigung der Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung

1. Orientierung an einem Bezugsobjekt
2. Festlegung von Rechnungszielen
3. Festlegung der Rechnungsstruktur
4. Verwendung realtheoretischer Hypothesen
5. Fundierung durch Rechnungstheoreme
6. Verwendung eines Integrationsmodells

C. Würdigung der Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung

1. Würdigung des Beitrags von H.-G. Plaut
2. Würdigung des Beitrags von J. Knoop
3. Würdigung des Beitrags von H. Pickel
4. Würdigung des Beitrags von H. Müller

D. Folgerungen für die Weiterentwicklung der Kostenrechnung

E. Schlusswort

Einleitung

Die historischen Wurzeln der Kostenrechnung reichen bis in das Mittelalter. Dort zeichnen sich bruchstückhaft erste Komponenten der heutigen Kostenrechnung ab. Fundierte Konzepte der Kostenrechnung sind aber erstmals im 18. Jahrhundert zu erkennen. In Deutschland finden sie ihren Ausdruck in der Trennung einer „Fabrikbuchhaltung“ und einer „Finanzbuchhaltung“, insbesondere in der Entwicklung einer produktbezogenen „Kalkulation“ zum Zweck der Preiskalkulation.

Erst zum Ende des 19. Jahrhunderts nimmt in Deutschland das Interesse an Fragen der Kostenrechnung zu. Treibende Kraft dieser Entwicklung ist das praktische Interesse der Unternehmen an einer gewinnbringenden Preispolitik, aber auch die Bereitschaft, die Geheimhaltung des Wissens über Rechnungsverfahren aufzugeben. In dieser Periode wird die Kalkulation zur „Seele des Betriebsapparates“ und zur „Grundlage für sämtliche Dispositionen, die den Betrieb angehen“ erklärt. Damit war der Durchbruch für eine wissenschaftliche Erforschung der Probleme der Kostenrechnung vollzogen. Gefördert wurde diese Entwicklung durch die zum Beginn des 20. Jahrhunderts erfolgte Gründung zahlreicher Handelshochschulen (1898: Aachen, Leipzig und Wien; 1901: Köln und Frankfurt et al.). Rückblickend ist es gerechtfertigt zu sagen, dass in dieser Zeit die Geburtsstunde der Betriebswirtschaftslehre liegt. Es ist ebenso gerechtfertigt zu sagen, dass sich die Kostenrechnung seit den Anfängen der Betriebswirtschaftslehre zu einem ihrer zentralen Forschungsbereiche und Instrumente entwickelte.

Die Entwicklung der Kostenrechnung wurde im 19. und 20. Jahrhundert sowohl von Betriebswirten als auch von Ingenieuren vorangetrieben. Welchen Beitrag zur Entwicklung der Kostenrechnung die einen oder die anderen geleistet haben, ist insbesondere dann schwer zu identifizieren, wenn die Beiträge aus Unternehmen oder aus gemischt besetzten Ausschüssen oder Verbänden kamen. Eindeutig ist die Identifikation, sobald einzelne Personen ihre Konzepte nachweisbar selbstständig entwickelt und durch Publikation der Fachwelt bekannt gemacht oder/und in Unternehmen erfolgreich implementiert haben. Nach diesen Kriterien werden nachfolgend vier Beiträge von Ingenieuren ausgewählt, beschrieben und gewürdigt, die innovative Konzepte der Kostenrechnung entwickelt haben. Bei diesen Konzepten handelt es sich um die Beiträge der Ingenieure H.-G. Plaut, J. Knoop, H. Pickel und H. Müller.

A. Darstellung der Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung

1. Grundzüge der flexiblen Grenzplankostenrechnung (Plaut, 1953)

Als *flexible Grenzplankostenrechnung* bezeichnet (Plaut, 1953: 347 *passim*) eine Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis, in welcher die schwankende Beschäftigung als flexible Einflussgröße auf die variablen Kosten explizite erfasst wird. Ihre Vorläufer sind die starre Standardkostenrechnung, deren Entwicklung als Vollkostenrechnungssystem in die 30er Jahre des 20. Jahrhunderts reicht und die schrittweise zur flexiblen Standardkostenrechnung weiterentwickelt wurde. Nach dem 2. Weltkrieg wurde die flexible Standardkostenrechnung von Plaut in Anlehnung an die Grenzkostenlehre Schmalenbachs, an die Blockkostenrechnung Rummels und an das amerikanische Direct Costing zur flexiblen Grenzplankostenrechnung ausgebaut.

Die zentrale Rechnungsgröße der flexiblen Grenzplankostenrechnung sind die Grenzkosten, worunter diejenigen Teilkosten verstanden werden, die direkt von der Beschäftigung (Produktionsmenge bzw. Fertigungszeiten) abhängen. Bei linearem Verlauf der Gesamtkosten, der in der Regel unterstellt wird, sind die Grenzkosten identisch mit den variablen (proportionalen) Stückkosten.

Während in der Standardkostenrechnung die Rechnungsziele der Plankalkulation und der kostenstellenbezogenen Kostenkontrolle im Vordergrund stehen, gewinnen in der Grenzplankostenrechnung die Rechnungsziele der Erfolgsplanung und Erfolgssteuerung sowie der Unterstützung kurzfristiger unternehmerischer Entscheidungen an Gewicht. Um die letzteren Rechnungsziele effektiv zu erreichen, wird die Rechnung um die Erlöse erweitert. Sie wird damit nach ihrer Struktur und Funktion eine Grenzplandeckungsbeitragsrechnung bzw. eine Grenzplanerfolgsrechnung.

Die ursprüngliche Form der flexiblen Grenzplankostenrechnung lässt sich durch folgende Merkmale kennzeichnen: Aufbau einer Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung; Festlegung von Kosteneinflussgrößen; Wahl eines Festpreissystems; Bestimmung der Planbeschäftigung auf Engpassbasis; Separation der Gesamtkosten in fixe und variable Teilkosten; Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen und Plankalkulation zu variablen Kosten; Durchführung stellenbezogener Abweichungsanalysen; mitlaufende Verrechnung der Abweichungen; Vertriebssteuerung mit Deckungsbeiträgen.

Die neuere Grenzplankostenrechnung unterliegt einem strukturellen Wandel. Die erhöhten Kundenanforderungen, die Globalisierung der Wirtschaftsprozesse, die schnelle Entwicklung der Informationstechnologien und die Forderung nach hoher Flexibilität haben dazu geführt, die flexible Grenzplankostenrechnung schrittweise zu modifizieren. Das Ergebnis ist eine prozesskonforme Grenzplankostenrechnung (vgl. Beitrag von H. Müller), die als Rechnungsplattform in der Lage ist, für wichtige Voll- und Teilkostenrechnungen auf Plan-Basis und Ist-Basis, für kameralistische Rechnungen, für preisrechtliche Sonderrechnungen sowie für Prozesskostenrechnungen die relevanten Bezugsgrößen- und Kostenkonfigurationen zu generieren.

2. Grundzüge der Prozessorientierten Kostenrechnung (Knoop, 1987)

Nach (Knoop, 1987: 47 *passim*) ist unter der *prozessorientierten Kostenrechnung* ein operatives Steuerungsmodell zu verstehen, das über eine reine Kostenrechnung hinausgeht und folgende Komponenten (Module) umfasst:

- Modifizierte Grenzplankostenrechnung
- Online Betriebsdatenerfassungssystem
- Mitlaufkalkulation
- Simulationsmodell

Anwendungsgebiete der prozessorientierten Kostenrechnung sind flexible Fertigungssysteme, deren Tagesbelegung durch Aufträge bzw. Werkstücke mittels kostengestützter Prioritäts- und Einschleusungsregeln situationsabhängig gesteuert werden soll. Obwohl der Beitrag von Knoop stark fertigungstechnisch determiniert ist, wird er dennoch vorgestellt, weil er in besonderer Weise den Bedarf an Kosteninformationen demonstriert und damit den Einfluss des Bezugsobjekts auf die Gestaltung der Kostenrechnung erklärt.

Die erste Komponente der prozessorientierten Kostenrechnung ist eine modifizierte Grenzplankostenrechnung auf der Basis variabler bzw. proportionaler Kosten nach Plaut. In der Kostenartenrechnung werden bereits für verschiedene Bezugsgrößen Einzel- und Gemeinkosten unterschieden. Die Kostenstellenrechnung begreift das flexible Fertigungssystem als eine einzige Kostenstelle, die in einzelne Kostenplätze gegliedert wird. Für jeden Kostenplatz wird dessen Inanspruchnahmezeit als homogene Kosteneinflussgröße bzw. Kostenbezugsgröße definiert. Für die Einheit der Inanspruchnahmezeit werden in der Kostenträgerrechnung Plankalkulationssätze berechnet. Diese Rechnung wird sowohl als Vor- als auch als Mitlaufkalkulation realisiert.

Die zweite Komponente der prozessorientierten Kostenrechnung ist ein maschinell betriebenes Online-Betriebsdatenerfassungssystem, das eine präzise und schnelle Erfassung des Mengengerüsts der anfallenden Kosten, eine zielabhängige Bewertung des Güterverbrauchs (input) sowie eine Abgrenzung der auftretenden Kostenabweichungen erlaubt.

Die dritte Komponente der prozessorientierten Kostenrechnung ist eine für die Steuerung der Aufträge wichtige Mitlaufkalkulation. Sie erfasst verursachungsgerecht für alle Maschinen die relevanten Kosten pro Auftrag bzw. Werkstück und schreibt diese im Sinne des jeweiligen Arbeitsplanes online fort. Damit kann für jeden Bearbeitungszustand eines Auftrags im Fertigungssystem der erreichte Kostenstatus abgefragt werden. Die Mitlaufkalkulation kann zu einem Prognoseinstrument der erwarteten Kosten einzelner Aufträge ausgebaut werden.

Die vierte Komponente der prozessorientierten Kostenrechnung ist ein Simulationsmodell, das alternative Belegungspläne mit ihren Kapazitäts- und Reihenfolgeproblemen auf ihre Kostenwirkungen durchspielt (testet). Die wichtigsten Instrumente des Simulationsmodells sind Prioritätsregeln für die Festlegung der Bearbeitungsreihenfolgen der Aufträge an allen Kostenplätzen. Ergebnis der Simulationsläufe

ist ein tagesgenauer kostengünstiger Belegungsplan des flexiblen Fertigungssystems. Dieser Belegungsplan reagiert sehr sensibel auf Fehler und Störungen im System und muss im Störfall neu generiert werden.

3. Grundzüge des „Flexiblen Kalkulationsmodells“ in der Konstruktion (Pickel, 1989)

Zur Berechnung der Produktkosten in der Konstruktion wird eine *konstruktionsbegleitende Kalkulation* benötigt. Ihre Aufgabe ist die Bereitstellung von Kosteninformationen für ein Produkt, dessen Produktmerkmale zu Beginn der Konstruktion noch nicht präzise festliegen, jedoch schrittweise erarbeitet werden. Diese Kalkulation ist dadurch gekennzeichnet, dass sie online mitlaufend mit dem reifenden Konstruktionsprozess relevante Produktkosten auf der Grundlage von Produktmerkmalen prognostiziert bzw. schätzt.

Das *flexible Kalkulationsmodell* von (Pickel, 1989) ist ein operatives Steuerungsmodell, das über eine reine Kostenrechnung hinausgeht. Unter diesem Modell wird eine Kalkulation verstanden, die mehrvariablig (multivariat) ist und nicht nur konstruktionsspezifische, sondern auch fertigungsspezifische Merkmale berücksichtigt. In ihm werden die in den einzelnen Phasen des Konstruktionsprozesses noch fehlenden Ausprägungen kostenverursachender Produktmerkmale durch einen wissensbasierten Transformationsmodul erzeugt. Dieser Modul geht von bereits in Vorphasen festgelegten Ausprägungen bestimmter Produktmerkmale aus und schließt mittels mathematischer Beziehungen sowie mittels logischer Regeln auf die noch fehlenden Merkmalsausprägungen des Produkts. Entziehen sich einzelne Merkmale diesen Rechenoperationen, werden für sie vereinfachend Standardwerte eingesetzt. Mit fortschreitender Konstruktion werden die vorläufigen Standardwerte schrittweise durch endgültige Werte ersetzt. Die Auswertbarkeit des Modells von Pickel ist gegeben, weil Abweichungen zwischen den Prognoseergebnissen verschiedener Phasen des Konstruktionsprozesses auf Unterschiede zwischen vorläufigen und endgültigen Ausprägungen der Produktmerkmale zurückgeführt werden.

Zur Berechnung der Produktkosten in den einzelnen Konstruktionsphasen wird eine modifizierte Grenzplankostenrechnung oder eine Prozesskostenrechnung herangezogen. Dabei geht man in zwei Schritten vor, indem zunächst eine Mengenkalkulation durchgeführt wird und anschließend die Mengen mit merkmalsbezogenen Grenzkosten oder Prozesskosten bewertet werden.

4. Grundzüge der „Prozesskonformen Grenzplankostenrechnung“ (Müller; 1994)

Nach (Müller, 1994: 112 *passim*) ist die *prozesskonforme Grenzplankostenrechnung* ein System der Plankostenrechnung, dessen Hauptanliegen in einer präzisen Abbildung der direkten und indirekten Leistungsprozesse eines Unternehmens und in der Entwicklung einer Plattform für ein umfassendes und entwicklungsfähiges internes Rechnungssystem besteht. Müllers Anspruch geht so weit, dass diese Rechnung für alle bisherigen Systeme der Voll- und Teilkostenrechnung sowie für einen weiteren Ausbau offen sein soll. Der Gedanke, für das gesamte interne Rechnungswesen eine umfassende Rechnungsplattform zu entwickeln, ist eine anwendungsbezogene Interpretation der Idee Schmalenbachs von der Teilung des Rechnungswesens in eine Grundrechnung und in mehrere problembezogene Auswertungsrechnungen (Entscheidungsrechnungen).

Gegenstand der prozesskonformen Grenzplankostenrechnung ist der gesamte Lebenszyklus eines Produkts von der Produktentwicklung über die Produktion, den Absatz in den Märkten bis zur Wiederaufbereitung bzw. Entsorgung. Diese Abbildung des Lebenszyklus durch Kosten erfolgt zeitnah, isomorph und numerisch. Außerdem sollen alle technischen, ökonomischen und ökologischen Entwicklungstrends durch die entwickelte Rechnungsplatt-form erfasst werden. Diese Rechnung ist sowohl mit der herkömmlichen Grenzplankostenrechnung als auch mit den verschiedenen Prozesskostenrechnungen „konform“. Sie wird jedoch wegen mehrerer Fixkostenproportionalisierungen vom Vollkostendenken beherrscht. Gemäß der Vorstellung Müllers soll sie dennoch die Entwicklung jeder Konfigurierung eines Rechnungssystems – von einer reinen Teilkostenrechnung bis zu einer Vollkostenrechnung – zulassen.

Da alle Kostenrechnungssysteme auf denselben Daten des betrieblichen Güterflusses beruhen, werden die Unterschiede in den Kostenrechnungssystemen im Wesentlichen auf die Bewertung des Güterflusses zurückgeführt. Folgerichtig wird ein „Bewertungs-schirm“ aufgespannt, der neben den betrieblichen auch die kameralistischen und preisrechtlichen Bewertungsvorschriften abdeckt. Das Gleiche gilt für alle Rechnungssysteme auf Plan- und Istkostenbasis sowie auf Voll- und Teilkostenbasis. Auch die Bewertungsansätze der Prozesskostenrechnung haben unter diesem Schirm ihren Platz.

Die Bewertung aller Gütereinsatzmengen erfolgt mit Fest- oder Verrechnungspreisen (bei mitgeführten Preisdifferenzen). Formal ist daher jeder Soll-Ist-Vergleich ein Mengenvergleich. Die Steuerung der mengenmäßigen Kostenwirtschaftlichkeit (Technizität) in den Kostenstellen erfolgt über Einsatzgütermengen, wobei das Soll und das Ist mit denselben Festpreisen bewertet werden. Alle Abweichungen sind somit Mengenabweichungen. Die Plankosten jeder Kostenart je Kostenstelle/Bezugsgröße werden analytisch berechnet (geplant). Dies erfolgt auf der Basis von Verbrauchsfunktionen. Auch die analytische Kostenplanung ist daher im Kern eine Mengenplanung, die über Festpreise in eine Kostenplanung überführt wird.

Für die praktische Anwendung der prozesskonformen Grenzplankostenrechnung wurden mehrere Softwaresysteme entwickelt: SAP-Systeme R/2 und R/3 sowie das System M 120 der Plaut-Gruppe.

B. Kriterien für die Würdigung der Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung

1. Orientierung an einem Bezugsobjekt

Um die dargestellten Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung in der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts zu analysieren, ist es erforderlich, Merkmale der Struktur von Kostenrechnungssystemen herauszuarbeiten (Schweitzer, Marcell, 2005: 117 *passim*). Nachfolgend werden fünf Merkmale gekennzeichnet, mit deren Hilfe eine umfassende und systematische Analyse der Beiträge durchgeführt wird.

Als erstes Merkmal einer Kostenrechnung wird ihre Orientierung an einem Bezugsobjekt (Bezugsrahmen) analysiert (Schweitzer und Küpper, 2008: 204 *passim*). Da jede Kostenrechnung ein Informationssystem darstellt, muss in einem ersten Schritt angegeben werden, für welches Bezugsobjekt (für welches Problem, für welche Person oder für welche Aufgabe) dieses Informationssystem relevante Informationen generieren und

bereitstellen soll. Dieses Bezugsobjekt sind die Entscheidungen des Managements, die sich wiederum konkret in der Planung und Steuerung des Unternehmens sowie in deren Prozessen niederschlagen. Daher wird die Planung und Steuerung für alle Kosteninformationen als Bezugsobjekt festgelegt. Kosteninformationen sind in diesem Sinne entscheidungsrelevant, wenn sie einen sachlichen und wertmäßigen Bezug zu den Entscheidungen besitzen, die in Planung und Steuerung getroffen werden. Eine Kostenrechnung, die Kosteninformationen ohne eine Orientierung an einem Bezugsobjekt generiert, stellt irrelevante Informationen bereit und ist unwirtschaftlich.

In einem zweiten Schritt ist das Bezugsobjekt zu differenzieren, da Planung und Steuerung auf unterschiedlichen Ebenen vollzogen werden können. Gewöhnlich werden in der Planungslehre die strategische, taktische und operative Planungs- und Steuerungsebene unterschieden. Die generierten Kosteninformationen müssen daher den unterschiedlichen Anforderungen genügen, die sich aus dieser Differenzierung der Planungs- und Steuerungsebenen ergeben. Über- und Unterordnungsbeziehungen zwischen strategischer, taktischer und operativer Planung und Steuerung werden auch Planungshierarchie genannt. Für zu generierenden Kosteninformationen ergibt sich daraus die Anforderung nach einer planungshierarchischen Differenzierung.

2. Festlegung von Rechnungszielen

Unternehmen verfolgen nicht alle dieselben Ziele. Einige orientieren sich am Gewinn, andere am Umsatz, an den Kosten, am Marktanteil oder am Marktwert des Eigenkapitals. Neben diesen ökonomischen Zielen verfolgen Unternehmen auch technische, soziale und ökologische Ziele. Was die Ausprägung der einzelnen Zielgrößen angeht, können diese maximiert, satisfiziert oder fixiert werden. Im konkreten Zielsystem eines Unternehmens werden die genannten Ziele sowohl nach ihrer Art als auch nach ihrer Ausprägung, nach ihrer Priorität und nach ihrer zeitlichen Reichweite zum unternehmensindividuellen Zielsystem kombiniert. Das jeweilige Zielsystem determiniert natürlich die Planung und Steuerung inhaltlich.

Das Zielsystem beeinflusst über die Planung und Steuerung den Informationsbedarf, der durch die Kostenrechnung zu decken ist. Um die nachgefragten Informationen zu generieren, hat die Kostenrechnung die Aufgabe, ihre speziellen Rechnungsziele planungs- und steuerungsorientiert festzulegen und die Kosteninformationen zielführend und wirtschaftlich bereitzustellen. Als spezielle Rechnungsziele der Kostenrechnung werden formuliert: Abbildung und Dokumentation des Unternehmensprozesses, Planung und Steuerung des Unternehmensprozesses sowie Verhaltensbeeinflussung von Entscheidungsträgern und Mitarbeitern.

3. Festlegung der Rechnungsstruktur

Für die Analyse der Kostenrechnung eröffnen sich drei Untersuchungsperspektiven: die Perspektive des Rechnungsapparates, die Perspektive der empirischen Basis der Hypothesen und die Perspektive der Entscheidungen. Zunächst wird in diesem Abschnitt die erste Untersuchungsperspektive des Rechnungsapparates erläutert. Dabei ist der Sachverhalt zu berücksichtigen, dass die Kostenrechnung ein Informationsgenerator ist, der in engster

Beziehung zur übergeordneten Planung und Steuerung steht und der Ermittlung relevanter Daten dient.

Aus der Perspektive des Rechnungsapparates lassen sich zur Ermittlung relevanter Daten zwei Rechnungstypen unterscheiden: eine zweckplurale Grundrechnung und mehrere dispositive Auswertungsrechnungen (Schmalenbach, 1948). Die Grundrechnung (Basisrechnung) verfolgt eine zweckunabhängige Gewinnung von Daten, wobei sie mit festgelegten Gliederungs-, Abgrenzungs-, Transformations- und Aggregationsregeln arbeitet. Ihre Hauptaufgabe besteht in der Erfassung von Daten mit einer Messfunktion. Aufbauend auf den Daten der Grundrechnung lassen sich nach festzulegenden Grundsätzen und Regeln Auswertungsrechnungen formulieren, die als problembezogene Ermittlungs- und Entscheidungsrechnungen für konkrete, unterschiedliche Planungs- bzw. Steuerungsentscheidungen des Managements entscheidungsrelevante Daten herleiten. Prinzipiell sind so viele Auswertungsrechnungen zu formulieren, wie es unterschiedliche Ermittlungs- und Entscheidungsprobleme in Planung und Steuerung gibt.

4. Verwendung realtheoretischer Hypothesen

In der zweiten Untersuchungsperspektive sind Eigenschaften der Hypothesen zu erläutern, die sowohl in der Grundrechnung als auch in den Auswertungsrechnungen verwendet werden. Die Untersuchung zielt auf die Feststellung und Überprüfung der empirischen Basis der verwendeten Hypothesen. In der Grundrechnung werden beispielsweise bei der Zurechnung von Kosten auf Bezugsgrößen Hypothesen benötigt, die eine generelle Beziehung zwischen beiden Größen ausdrücken. Vereinfachend wird bei dieser Zurechnung von der Anwendung des Verursachungsprinzips gesprochen. In Auswertungsrechnungen werden beispielsweise für die Planung des Betriebsergebnisses monatliche Prognosekosten benötigt, für deren Vorausberechnung generelle Hypothesen in der Gestalt operativer (kurzfristiger) Kostenhypothesen (Kostenfunktionen) bereitzustellen sind. Entsprechendes gilt für die Bereitstellung taktischer (mittelfristiger) Kostenhypothesen (beispielsweise für eine Projektkostenrechnung) und strategischer (langfristiger) Kostenhypothesen (beispielsweise für eine Lebenszykluskostenrechnung).

Die benötigten Kostenhypothesen sind im Bereich der Kostenrechnung zu formulieren, zu testen und als Zurechnungs- bzw. Prognoseinstrumente einzusetzen. Der empirische Bestätigungsgrad, d.h. die realtheoretisch Fundierung dieser Funktionen, bestimmt die Qualität (Verlässlichkeit) der Kostenprognosen. Je höher der empirische Bestätigungsgrad dieser Funktionen ist, umso verlässlicher sind die Informationen aus der Kostenrechnung und umso besser ist die Kostenrechnung empirisch fundiert. Die Struktur der Kostenhypothesen und ihr empirischer Bestätigungsgrad werden bei der Würdigung der einzelnen Beiträge eine besondere Rolle spielen.

Sobald in Grund- und Auswertungsrechnungen Kostenhypothesen verwendet werden, die nicht realtheoretisch fundiert sind, handelt es sich um die Anwendung von Ersatzhypothesen, die eine schwache oder gar keine empirisch Basis haben. Sie sind realitätsneutrale Fiktionen, die zu keinen verlässlichen Kostenzurechnungen und Kostenprognosen führen. Die entsprechenden Grund- und Auswertungsrechnungen sind dann keine brauchbaren Instrumente zur Herleitung entscheidungsrelevanter Informationen für die Planung und Steuerung.

5. Fundierung durch Rechnungstheoreme

In der Diskussion zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung, wird die Verwendung von Rechnungstheoremen gefordert. Als Erster hat in Deutschland der Betriebswirt (Lücke, 1955: 310 *passim*) das sog. *Lücke-Theorem* entwickelt, worunter eine Aussage (Satz) zu verstehen ist, die durch logische Ableitung aus den Grundaussagen des Kapitalwertmodells einer Investition gewonnen wird. Lücke weist rein formal (mathematisch) nach, dass unter bestimmten Bedingungen (Annahmen) der Kapitalwert der modifizierten kalkulatorischen Teilerfolge (Erlöse minus Kosten) einer Planperiode dem Kapitalwert der pagatorischen Zahlungsüberschüsse (erfolgswirksame Einzahlungen minus Auszahlungen) äquivalent ist. Soweit die Bedingungen zutreffen, ist es nach dem Lücke-Theorem gleichwertig, ob die Investitionsalternativen mit (kalkulatorischen) Teilerfolgsgrößen oder mit (pagatorischen) Zahlungsgrößen bewertet werden. Unter den von Lücke erarbeiteten Bedingungen wird die Vorzugswürdigkeit (Präferenz) der Alternativen durch den unterschiedlichen Wertansatz nicht beeinträchtigt.

Hax fordert dagegen für die theoretische Fundierung der Kostenrechnung zwei Theoreme. (1): das *Separationstheorem der Investitions- und Finanzierungstheorie*, das die Frage beantwortet, unter welchen Bedingungen (Voraussetzungen) „die Optimierung des Zahlungsstroms aus dem Zusammenhang subjektiver Präferenzen herausgelöst und über die Maximierung einer monetären Repräsentanzgröße, des als Marktwert verstandenen Kapitalwertes, erreicht werden kann“ (Hax, 2002: Sp. 762). (2): das *Verrechnungspreistheorem* von Schmalenbach, das erklärt, unter welchen Bedingungen die Entscheidung (Bewertung mit Kosten und Erlösen) über ein separiertes Problem (z.B. für die Programmplanung) genau zum Erreichen des übergeordneten Zieles „Maximierung des Marktwertes“ und damit im Ergebnis zugleich zur Optimierung des übergeordneten Zahlungsstroms führt. Dieses Theorem hat Schmalenbach bereits bei der Formulierung seiner „Kalkulationswerte“ und später bei der Formulierung seiner „optimalen Geltungszahl“ (1947; 1948) untersucht.

6. Verwendung eines Integrationsmodells

In der dritten Untersuchungsperspektive wird die Struktur des Bezugsobjekts, d.h. die Struktur des Planungs- und Steuerungssystems analysiert. Dabei wird davon ausgegangen, dass in der realen Planung und Steuerung des Unternehmens Modelle verwendet werden, welche sowohl gute Lösungen der Einzelprobleme berechnen als auch die erforderliche Koordination und Integration der Teilpläne leisten. Handelt es sich um ein sehr einfaches Planungsproblem, beispielsweise um ein isoliertes Investitionsproblem, kann das Modell, das zur Abbildung des Problems herangezogen wird, ebenfalls ein sehr einfaches Modell sein, beispielsweise ein Kapitalwertmodell. Ist dagegen das Planungsproblem sehr komplex, muss zu seiner Lösung ein vergleichbar komplexes Modell, beispielsweise ein Modell der dynamischen simultanen Programmierung oder ein leistungsfähiges Simulationsmodell herangezogen bzw. neu formuliert werden. Tatsächlich wird in der umfassenden Planung und Steuerung der Unternehmen wegen der hohen Komplexität der Probleme viel häufiger mit dem Modell der Gegenstromplanung (Top-down-Bottom-up-Planung) gearbeitet als mit einem exakten Optimierungsmodell. Die zentrale Aufgabe des jeweils verwendeten Modells

ist es, die operative, taktische und strategische Planungsebene sachlich, zeitlich und formal zu integrieren. Es wird daher Integrationsmodell genannt.

Für die Strukturierung der Kostenrechnung ergibt sich nach den angestellten Überlegungen folgende Anforderung: zwecks Herleitung entscheidungsrelevanter Kosteninformationen, die im Integrationsmodell zur Planung und Steuerung benötigt werden, müssen die jeweiligen Auswertungsrechnungen auf die Struktur des Integrationsmodells bezogen werden. Mit dieser Orientierung erhalten die hergeleiteten Informationen einen Bezug auf die Zielfunktion(en) sowie auf die Bedingungen des gewählten Integrationsmodells und damit der Planung und Steuerung. Werden beispielsweise in der Planung und Steuerung für eine Alternativenbewertung ziel- und restriktionsabhängige Opportunitätskosten benötigt, sind diese in einer separaten Auswertungsrechnung der Kostenrechnung zu berechnen. Je präziser die Auswertungsrechnung die spezifische Entscheidungssituation abbildet, umso aussagekräftiger sind die hergeleiteten Opportunitätskosten.

C. Würdigung der Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung

Nachdem die Beiträge und die Kriterien für die Würdigung der Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung erläutert wurden, kann nachfolgend die Würdigung der Beiträge erfolgen. Diese Würdigung soll zeigen, auf welchen Grundlagen die einzelnen Beiträge beruhen, welche Rechnungsziele sie verfolgen, wie sie in einen übergeordneten Planungs- und Steuerungszusammenhang einzuordnen sind, wie aussagekräftig sie für die praktische Anwendung sind und welchen Beitrag sie für die Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung leisten können.

1. Würdigung des Beitrags von Plaut

Die flexible Grenzplankostenrechnung von Plaut ist eine operative Plankostenrechnung (interne Kosten- und Erlösrechnung) auf der Basis variabler (proportionaler) Kosten. Ihr zentrales Bezugsobjekt ist die einperiodige operative Erfolgsplanung mit Betonung der Absatzprogrammplanung, für welche sie entscheidungsrelevante Informationen liefert. Bei Einbeziehung der Erlöse nimmt sie die Gestalt einer Plandeckungsbeitragsrechnung an. Sie enthält auch die Möglichkeit, mehrere Planungen mit unterschiedlichen Fristigkeiten durchzuführen. Dann wird sie als „dynamische Grenzplankostenrechnung“ bezeichnet, womit jedoch noch keine Integration der operativen Erfolgsplanung in die taktische und strategische Erfolgsplanung gelingt. Da die Grenzplankostenrechnung als reine operative Rechnung konzipiert wurde, kann nicht beurteilt werden, in welchem Umfang ihre Informationen Managemententscheidungen unterstützen, die das Erreichen taktischer und strategischer Ziele bzw. Pläne sichern.

Die Rechnungsziele der flexiblen Grenzplankostenrechnung liegen in der Abbildung und Dokumentation operativer variabler Prozesse und in der Planung und Steuerung des operativen Erfolges sowie in der Erfolgsanalyse. Daneben erlaubt sie eine umfassende stellenbezogene Analyse der Verbrauchsabweichungen, die zu einem Konzept der Verhaltenssteuerung von Kostenstellenleitern mit Kostenverantwortung ausgebaut werden kann.

Die Rechnungsstruktur der flexiblen Grenzplankostenrechnung kennt keine Trennung einer zweckpluralen Grundrechnung von verschiedenen Auswertungsrechnungen, sondern ist

nach ihrer Grundkonzeption allein auf die Unterstützung des operativen Erfolges zugeschnitten. Bei ihrer Erweiterung um die Erlöse zu einer Deckungsbeitragsrechnung erlaubt sie zwar einige Auswertungsrechnungen (z.B. Absatzprogrammplanung, Preispolitik, Lenkpreise, Break-even-Analysen), diese greifen jedoch nicht auf Daten einer zweckpluralen Grundrechnung zurück, sondern stets auf die Daten der Grenzplankostenrechnung.

Besonders hervorzuheben ist die Verwendung empirisch gut bestätigter Produktions- und Kostenhypothesen in der flexiblen Grenzplankostenrechnung. Diese Hypothesen sind alle linear. Zahlreiche empirische Untersuchungen haben ergeben, dass lineare Hypothesen gute Approximationen realer Kostenabhängigkeiten darstellen. Außerdem können diese Funktionen sowohl homogene und heterogene Kostenverursachungen als auch direkte und indirekte Bezugsgrößen (Kosteneinflussgrößen) berücksichtigen.

Zur theoretischen Fundierung der flexiblen Grenzplankostenrechnung werden weder das Lücke-Theorem und das Separationstheorem der Investitions- und Finanzierungstheorie noch das Verrechnungspreistheorem herangezogen. Damit werden weder formale Beziehungen zwischen Kosten und Zahlungen noch der Beitrag der flexiblen Grenzplankostenrechnung zum optimalen Erreichen des übergeordneten Zielsystems erklärt.

Obwohl für das Bezugsobjekt explizit kein Integrationsmodell herausgearbeitet wird, das die planungshierarchische Struktur der Planung und Steuerung erkennen lässt, hat die flexible Grenzplankostenrechnung international in Unternehmen verschiedener Branchen als operatives Steuerungsinstrument eine breite Anwendung gefunden.

2. Würdigung des Beitrags von Knoop

Das Bezugsobjekt der prozessorientierten Kostenrechnung von Knoop ist die operative Steuerung von Fertigungsprozessen (kurz: Prozesssteuerung) in flexiblen Fertigungssystemen. Obwohl dieses Modell neben einer modifizierten Grenzplankostenrechnung weitere Module umfasst, zeigt es deutlich die Einbindung dieser Rechnung in die Prozesssteuerung (Schweitzer, Marcus, 1992: 618 passim). Um die in flexiblen Fertigungssystemen anstehenden operativen Steuerungsprobleme zu bewältigen, leisten die Module eine Online-Erfassung der Mengen-, Wert- und Zeitdaten. Die Kostenkalkulation erfasst Kostenabweichungen mittels einer Vorkalkulation und einer flexiblen Mitlaufkalkulation. Zum kurzfristigen Ermitteln von Strukturänderungen im Fertigungsprozess wird ein Simulationsmodell eingesetzt, das bei Programmänderungen bzw. bei Störungen im System zeitnahe eine neue kostengünstige Belegung des Fertigungssystems berechnet.

Die Prozesssteuerung ist als Bezugsobjekt der prozessorientierten Kostenrechnung sehr eng. Hier wird deutlich, dass das operative Steuerungsproblem den Umfang und die Struktur des Bezugsobjekts determiniert. Ebenso werden die Anforderungen des Bezugsobjekts an die operative Kostenrechnung erkennbar. Zur Erfüllung der Steuerungsaufgabe müssen kurzfristig zeitnahe einflussgrößen- und reihenfolgeabhängige Grenzkosten sowie Kostenabweichungen bereitgestellt werden. Eine hierarchische Integration der operativen prozessorientierten Kostenrechnung in die taktische und strategische Planungsebene ist nur in Ansätzen (über die Unterstützungsfunktion der technischen Investitionsplanung) erkennbar.

Bemerkenswert ist, dass die modifizierte Grenzplankostenrechnung auf der operativen Steuerungsebene auf mehrere technische Auswertungen ausgerichtet ist. Sie heißen:

Unterstützung der Prozesssteuerung, Unterstützung der Störungsbeseitigung, Unterstützung des Berichtswesens und Unterstützung der technischen Investitionsplanung. Diese technischen Auswertungen unterstützen jedoch alle das dominierende Ziel der Kostensteuerung. In der bisher gewählten terminologischen Abgrenzung werden mit der prozessorientierten Kostenrechnung die Rechnungsziele der Abbildung und Dokumentation variabler Prozesse und die Steuerung der operativen Kosten verfolgt.

Die prozessorientierte Kostenrechnung kennt keine Trennung einer zweckpluralen Grundrechnung von verschiedenen Auswertungsrechnungen, sondern ist nach ihrer Grundkonzeption nur auf die Unterstützung der operativen Kostensteuerung zugeschnitten.

Hervorzuheben ist die Verwendung empirisch gut bestätigter Produktions- und Kostenhypothesen in der modifizierten Grenzplankostenrechnung. Diese Hypothesen sind linear und auf einzelne Kostenplätze bezogen. Ihre strukturelle Besonderheit liegt darin, dass sie mit der Inanspruchnahmezeit eines Arbeitsplatzes (Bearbeitungssystems) als einziger Kosteneinflussgröße arbeiten. Von der Problemstellung her ist die Wahl dieser speziellen Kosteneinflussgröße adäquat. Es kann davon ausgegangen werden, dass diese Hypothesen gute Approximationen realer Kostenabhängigkeiten darstellen.

Zur theoretischen Fundierung der prozessorientierten Kostenrechnung werden weder das Lücke-Theorem und das Separationstheorem der Investitions- und Finanzierungstheorie noch das Verrechnungspreistheorem herangezogen. Damit werden weder formale Beziehungen zwischen Kosten und Zahlungen noch der Beitrag der Rechnung zum optimalen Erreichen des übergeordneten Zielsystems erklärt.

Obwohl für die operative Prozesssteuerung als Bezugsobjekt explizit kein Integrationsmodell formuliert wird, das ihre Beziehungen zur taktischen und strategischen Planungs- und Steuerungsebene erkennen lässt, ist die prozessorientierte Grenzplankostenrechnung für die operative Kostensteuerung sehr effektiv. Für sie kann jedoch nicht schlüssig gezeigt werden, welchen Beitrag sie zum Erreichen der gewählten taktischen und strategischen Ziele des Unternehmens leistet.

3. Würdigung des Beitrags von Pickel

Eine wirkungsvolle Steuerung der Produktkosten in der Konstruktion stellt hohe Anforderungen an die Präzision, Flexibilität sowie Auswertbarkeit der Kostenrechnung. Konstruktionsbegleitende Kontrollen der Produktkosten in verschiedenen Phasen des Konstruktionsprozesses machen nur Sinn, wenn die Kostenerfassung für das geplante Produkt während der Konstruktion mitlaufend erfolgt. D.h., dass die Kalkulationsgenauigkeit in Abhängigkeit vom steigenden Reifungsgrad des Produkts schrittweise verbessert werden kann. Dieser Forderung wird entsprochen, wenn die Kostenrechnung Verfahren der Kostenvorhersage und Regeln für die Flexibilisierung dieser Vorhersage umfasst. Das flexible Kalkulationsmodells von Pickel genügt dieser Forderung weitgehend.

Das Bezugsobjekt des flexiblen Kalkulationsmodells von Pickel ist die Steuerung von Konstruktionsprozessen. Zentrales Element der Steuerung ist ein wissensbasierter Transformationsmodul, in welchem die in den einzelnen Phasen des Konstruktionsprozesses noch fehlenden Ausprägungen kostenverursachender Produktmerkmale erzeugt werden. Dieses Bezugsobjekt ist sehr eng. Auch hier wird deutlich, dass das operative Steuerungsproblem den Umfang und die Struktur des Bezugsobjekts determiniert. Ebenso

werden die Anforderungen des Bezugsobjekts an die Kostenrechnung deutlich. Zur Erfüllung der Steuerungsaufgabe werden kurzfristige und präzise Grenzkosten (oder Prozesskosten) benötigt, welche auf die konstruktiv festzulegenden Produktmerkmale bezogen sind. Eine hierarchische Integration des flexiblen Kalkulationsmodells in die taktische und strategische Planungsebene fehlt.

Das flexible Kalkulationsmodell ist auf die mitlaufende Kalkulation der Produktkosten in der Konstruktion ausgerichtet. Es unterstützt das dominierende Rechnungsziel der Kostensteuerung. Daneben wird das Rechnungsziel der Abbildung und Dokumentation variabler Konstruktionsprozesse verfolgt.

In der modifizierten Grenzplankostenrechnung des flexiblen Kalkulationsmodells wird mit Produktmerkmalen als Bezugsgrößen gearbeitet. Die Trennung einer zweckpluralen Grundrechnung von verschiedenen Auswertungsrechnungen ist ihr nicht bekannt. Sie ist vielmehr allein auf die Unterstützung der operativen Kostensteuerung in der Konstruktion zugeschnitten.

Die Produktions- und Kostenhypothesen der modifizierten Grenzplankostenrechnung beruhen im Kalkulationsmodell auf Produktmerkmalen als Variablen. Sie werden linear approximiert und sind auf einzelne Phasen des Konstruktionsprozesses bezogen. Ihre strukturelle Besonderheit liegt darin, dass sie mit reifenden Produktmerkmalen als Kosteneinflussgrößen arbeiten. Von der Problemstellung her ist die Wahl dieser speziellen Kosteneinflussgrößen adäquat. Der empirische Gehalt dieser problemabhängigen Kostenhypothesen ist streng genommen erst am Schluss der Konstruktion prüfbar.

Wie in den anderen Kostenrechnungen der Ingenieure werden zur theoretischen Fundierung des flexiblen Kalkulationsmodells weder das Lücke-Theorem und das Separationstheorem der Investitions- und Finanzierungstheorie noch das Verrechnungspreistheorem herangezogen. Damit werden weder formale Beziehungen zwischen Kosten und Zahlungen noch der Beitrag des flexiblen Kalkulationsmodells zum optimalen Erreichen des übergeordneten Zielsystems erklärt.

Für die operative Steuerung von Konstruktionsprozessen wird als Bezugsobjekt explizit kein Integrationsmodell formuliert, das ihre Beziehungen zur taktischen und strategischen Planungs- und Steuerungsebene erkennen lässt. Für sie kann daher nicht schlüssig gezeigt werden, welchen Beitrag sie zum Erreichen der gewählten taktischen und strategischen Ziele des Unternehmens leistet.

4. Würdigung des Beitrags von Müller

Die prozesskonforme Grenzplankostenrechnung wird von Müller zwar als *Grenzplankostenrechnung* benannt, faktisch geht sie jedoch weit über das Konzept der flexiblen Grenzplankostenrechnung Plauts hinaus. Im Kern ist sie eher eine operative *Vollkostenrechnung*, da sie als Basis der Rechnung neben den Grenzkosten mehrere Proportionalisierungen fixer Gemeinkosten zulässt. Sie ist eine reine operative Plankostenrechnung (interne Kosten- und Erlösrechnung) und bedient als Bezugsobjekt in erster Linie die einperiodige operative Erfolgsplanung in Unternehmen (und in öffentlichen Verwaltungen). Sie enthält auch die Möglichkeit, Planungen mit unterschiedlichen Fristigkeiten zu unterstützen, z.B. die Lebenszyklusplanung. Dennoch gelingen ihr keine

konkreten Bezüge zu Managemententscheidungen bzw. –planungen auf der taktischen und strategischen Planungsebene.

Die Rechnungsziele der prozesskonformen Grenzplankostenrechnung liegen in der Abbildung und Dokumentation operativer Prozesse und in der Planung und Steuerung des operativen Erfolges. Daneben erlaubt sie eine umfassende stellen- und prozessbezogene Analyse der Verbrauchsabweichungen, die zu einem Konzept der Verhaltenssteuerung von Kostenstellenleitern mit Kostenverantwortung ausgebaut werden kann.

Es ist hervorzuheben, dass die prozesskonforme Grenzplankostenrechnung die Trennung einer Grundrechnung (Rechnungsplattform) von verschiedenen Auswertungsrechnungen kennt. Die Grundrechnung ist jedoch keine zweckplurale Datenbank, sondern die prozesskonforme Grenzplankostenrechnung selbst. Letztere erlaubt zur Unterstützung mehrerer operativer Planungs- und Entscheidungsprobleme die Formulierung von Auswertungsrechnungen, die alle auf die prozesskonforme Grenzplankostenrechnung als Rechnungsplattform zurückgreifen.

Von großer Bedeutung ist die Verwendung empirisch gut bestätigter Produktions- und Kostenhypothesen in der prozesskonformen Grenzplankostenrechnung. Wie in der flexiblen Grenzplankostenrechnung Plauts sind diese Hypothesen alle linear und gute Approximationen realer Kostenabhängigkeiten. Außerdem können diese Funktionen sowohl homogene und heterogene Kostenverursachungen als auch direkte und indirekte Bezugsgrößen (Kosteneinflussgrößen) berücksichtigen. Problematisch wird die empirische Geltung der Hypothesen nur im Zusammenhang mit der Proportionalisierung fixer Gemeinkosten in Prozesskostenrechnungen.

Zur theoretischen Fundierung der prozesskonformen Grenzplankostenrechnung werden weder das Lücke-Theorem und das Separationstheorem der Investitions- und Finanzierungstheorie noch das Verrechnungspreistheorem herangezogen. Damit werden keine formalen Beziehungen zwischen Kosten und Zahlungen erklärt. Das Gleiche gilt für den Beitrag der prozesskonformen Grenzplankostenrechnung zum optimalen Erreichen des übergeordneten Zielsystems.

Für die interne operative Erfolgsplanung als Bezugsobjekt der prozesskonformen Grenzplankostenrechnung wird explizit kein Integrationsmodell herausgearbeitet, das die planungshierarchische Integration erkennen lässt. Über die enge Kooperation mit der SAP AG hat die prozesskonforme Grenzplankostenrechnung in Unternehmen verschiedener Branchen zahlreiche Anwendungen gefunden. Die SAP-Systeme R/2 und R/3 sowie das System M 120 der Plaut-Gruppe unterstützen diese Verbreitung.

D. Folgerungen für die Weiterentwicklung der Kostenrechnung

Die Analyse mehrerer Beiträge von Ingenieuren zur Entwicklung der Kostenrechnung in der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts darf nicht dabei stehen bleiben, diese Beiträge darzustellen und zu würdigen. Vielmehr soll versucht werden, aus der Analyse dieser Beiträge Folgerungen zu ziehen, die den Rahmen bzw. die Richtung einer Weiterentwicklung der Kostenrechnung erkennen lassen. Einige Folgerungen werden in der Form von Thesen gezogen:

1. Da jede Kostenrechnung ein Informationssystem darstellt, ist es unverzichtbar, die generierten Kosteninformationen auf Funktionen bzw. Probleme des Unternehmens zu beziehen, für deren Erfüllung bzw. Lösung diese Informationen relevant sind. Umgekehrt gilt, dass die fraglichen Funktionen bzw. Probleme festlegen, welche relevanten Informationen die Kostenrechnung bereitstellen muss.
2. Ohne Zweifel ist die Kostenrechnung ein Management-Informationssystem. D.h., die Kostenrechnung hat relevante Informationen für bestimmte Managemententscheidungen bereitzustellen. Managemententscheidungen finden in Unternehmen ihren Ausdruck in der Planung und Steuerung des Unternehmensprozesses. Daher stellen Planung und Steuerung das Bezugsobjekt der Kosteninformationen dar. Da zudem Planung und Steuerung sowohl auf der operativen als auch auf der taktischen und strategischen Ebene vollzogen werden, müssen operativ, taktisch und strategisch differenzierte Kosteninformationen generiert werden.
3. Die hierarchischen Planungs- und Steuerungsebenen müssen horizontal und vertikal abgestimmt (koordiniert und integriert) werden. In allen Fällen der sachlichen, zeitlichen und formalen Integration der operativen, taktischen und strategischen Planung und Steuerung durch ein Integrationsmodell müssen die Kosteninformationen die Eigenschaft haben, die hierarchische Integration zielführend zu unterstützen. Als Integrationsmodelle kommen beispielsweise mehrperiodige simultane Optimierungsmodelle, Kapitalwertmodelle, Verrechnungspreismodelle oder approximativ Gegenstrommodelle [Top-down-Bottom-up-Modelle] infrage. Die Anwendung eines derartigen Integrationsmodells stellt an die unterstützende Kostenrechnung die Anforderung, dass ihre Kosteninformationen nicht nur einen Beitrag zum Erreichen der operativen, sondern auch der taktischen und der strategischen Planziele leisten. Auf diesem Wege wird angestrebt, die (einperiodige) operative Kostenrechnung so zu gestalten, dass sie für die Bewertung mehrperiodiger Erfolgswirkungen längerfristiger Entscheidungen relevante Informationen liefert. Bislang wird diese Erwartung jedoch nur zu geringen Teilen und unter zahlreichen (entscheidungstheoretischen) Bedingungen erfüllt. Der Grund dafür dürfte sein, dass sich umfassende und hochkomplexe Planungs- und Steuerungsprozesse einer Integration durch exakte Optimierungsmodelle entziehen. Daraus folgt für die bereitzustellenden Kosteninformationen eine Entscheidungsrelevanz mit größeren Freiheitsgraden.
4. Zur Gestaltung der formalen Struktur einer Kostenrechnung wird gefordert, Redundanzen und mehrfache Ermittlungen, Transformationen und Aggregationen von Daten zu vermeiden. Da für zahlreiche Auswertungsrechnungen immer wieder auf dieselben Grunddaten (Mengen- und Wertdaten) zurückgegriffen wird, ist es rational, eine Grundrechnung (Datenbank) von nachfolgenden Auswertungsrechnungen zu trennen. Mit dem *Data-Warehouse-Konzept* werden Modelle für strukturierte, zentrale Datenbanken als universelle Grundrechnungen angeboten. Eine derartige Datenbank

ist mit der Struktur einer zweckpluralen Grundrechnung einzurichten. Für die fallweise benötigten Auswertungsrechnungen sind dann nach festzulegenden Grundsätzen und Regeln unter Rückgriff auf die Daten der Grundrechnung problembezogene Auswertungsrechnungen zu formulieren.

5. Als unverzichtbar wird die Forderung nach einer empirischen Bewährung aller verwendeten generellen Kostenhypothesen gestellt. Diese Forderung gilt gleichermaßen für erforderliche Kostenprognosen, für direkte Kostenzurechnungen auf Bezugsgrößen und für indirekte Kostenschlüsselungen. Aber auch die Forderung nach einer problemorientierten Spezifikation der Struktur der Kostenhypothesen ist zu beachten. Wie die analysierten Beiträge zeigen, verlangt jedes besondere Planungs- und Steuerungsproblem (jedes besondere Bezugsobjekt) eine Spezifikation der Kosteneinflussgrößen und damit der Kostenhypothesen. Für diese Spezifikationen hat sich – zumindest mit Bezug auf die analysierten operativen Bezugsobjekte – die Grenzplankostenrechnung als hinreichend anwendungsflexibel erwiesen.

Mit unseren Folgerungen schließt sich der Kreis. Sie führen zu Erkenntnissen, die sowohl für Betriebswirte als auch für Ingenieure Bedeutung haben: (1) die Einbettung der Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung in ihre Geschichte des 20. Jahrhunderts erweist sich wissenschaftlich als fruchtbar; (2) die ingenieurwissenschaftlichen Denkkategorien waren bisher für die Entwicklung der Kostenrechnung eine Bereicherung; (3) Ingenieure arbeiten auf dem Gebiete der Kostenrechnung operativ, pragmatisch und problemorientiert, ihnen fehlt jedoch in der Regel eine planungshierarchische Differenzierung; (4) für Ingenieure ist es nahezu selbstverständlich, die in ihren Kostenrechnungssystemen verwendeten Hypothesen empirisch zu fundieren, (5) eine Kooperation von Betriebswirten und Ingenieuren zur Weiterentwicklung der Kostenrechnung kann sich zukünftig als sehr nützlich erweisen.

E. Schlusswort

Im 20. Jahrhundert haben Ingenieure wichtige Beiträge zur Entwicklung der Kostenrechnung in Deutschland erbracht. Vor allem zieht sich die flexible Grenzplankostenrechnung wie ein roter Faden durch diese Beiträge. Mit Recht kann daher festgestellt werden, dass die flexible Grenzplankostenrechnung der wichtigste Beitrag der betrachteten historischen Periode ist. Es ist an dieser Stelle aber anzumerken, dass die zentrale Idee dieser Rechnung, nämlich die Grenz Betrachtung der Kosten, auf den Betriebswirt (Schmalenbach, 1947 und 1948) zurückgeht. Dennoch gebührt Ingenieuren das Verdienst, wesentlich zum gegenwärtigen Erkenntnisstand auf dem Gebiete der Kostenrechnung beigetragen zu haben. Ihre Beiträge sind durch einen pragmatischen Bezug auf unterschiedliche wirtschaftliche und wirtschaftlich-technische Planungs- und Steuerungsprobleme gekennzeichnet. Außerdem enthalten sie mehrere Hinweise für die flexible und auswertbare Gestaltung neuer Kostenrechnungssysteme. Ihre Schwächen liegen in der zu engen Wahl des Bezugsobjekts, und in der schwachen theoretischen Fundierung, d.h., sie sind durchweg isolierte Kostenrechnungen mit operativem Charakter.

In diesem Aufsatz konnten wir nicht alle Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung berücksichtigen. Bevorzugt haben wir diejenigen Beiträge, die nicht nur einfache Weiterentwicklungen anderer Systeme, sondern Modifikationen mit Neuheitswert darstellen. Dennoch seien abschließend der Vollständigkeit halber das Steuerungsmodell von (Wartmann, 1963: 1414 *passim*), die konstruktionsbegleitende Kalkulation von (Ehrlenspiel, 1985), die modifizierte Prozesskostenrechnung von (Horvath und Mayer, 1993: 15 *passim*) und die verursachungsgerechte Vorkalkulation von (Eversheim, 1994: 239 *passim*) erwähnt.

LITERATURVERZEICHNIS

- Ehrlenspiel, K.** (1985): *Kostengünstig Konstruieren – Kostenwissen – Kosteneinflüsse – Kostensenkung*, Berlin et al.
- Eversheim, W. und Kümper, R. / Gupta, C.** (1994): “Verursachungsgerechte Vorkalkulation”, *Kostenrechnungspraxis*, S. 239-244.
- Hax, H** (2002): “Integration externer und interner Unternehmensrechnung”, *HWU*, 4. Aufl., Stuttgart, Sp. 758-767.
- Horvath, P. und Mayer, R.** (1993): “Prozesskostenrechnung – Konzeption und Entwicklungen” *Kostenrechnungspraxis*, Sonderheft 2/93, S. 15-28.
- Knoop, J.**(1987): “Prozessorientierte Kostenrechnung – Ein Instrument zur Planung flexibler Fertigungssysteme”, *Kostenrechnungspraxis*, S. 47-58.
- Lücke, W.** (1955): „Investitionsrechnungen auf der Grundlage von Ausgaben oder osten?“ *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, S. 310-324.
- Müller, H.** (1994): “Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung als Plattform neuerer Anwendungsentwicklungen”, *Kostenrechnungspraxis*, S. 112-119.
- Pickel, H.** (1989): *Kostenmodelle als Hilfsmittel zum kostengünstigen Konstruieren*, Wien 1989.
- Plaut, H.-G.** (1953): “Die Grenzplankostenrechnung”, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, S. 347-363.
- Schmalenbach, E.** (1947): *Pretiale Wirtschaftslenkung*, Band 1: *Die optimale Geltungszahl*, Bremen-Horn.
- Schmalenbach, E.** (1948): *Pretiale Wirtschaftslenkung*, Band 2: *Pretiale Lenkung des Betriebes*, Bremen-Horn.
- Schweitzer, Marcell** (2005): “Die theoretische Fundierung der Kostenrechnung im Widerstreit der Ansätze – Fundamentación teórica de la Contabilidad de Costes a la Luz de Planteamientos Contradictorios”, *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, S. 99-123.
- Schweitzer, M. und Küpper, H.-U.** (2008): *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 9. Aufl., München.
- Schweitzer, Marcus** (1992): “Prozessorientierte Kostenrechnung – Ein neues Kostenrechnungssystem?”, *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, S. 618-622.
- Wartmann, R.** (1963): “Rechnerische Erfassung der Vorgänge im Hochofen zur Planung und Steuerung der Betriebsweise sowie der Erzauswahl”, *Stahl und Eisen*, S. 1414-1426.

El doctor Marcell Schweitzer es profesor de la Facultad de Ciencias Económicas de la Eberhard-Karls - Universität de Tübingen, Alemania. Su e-mail es: marcell.schweitzer@uni-tuebingen.de

El doctor Marcus Schweitzer es profesor titular de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universität Siegen, Siegen, Alemania. Su e-mail es: marcus.schweitzer@uni-siegen.de

Prof. Dr. Marcell Schweitzer, Faculty of Business Administration and Economics, Eberhard-Karls -
University, Tuebingen, Germany. E-mail: marcell.schweitzer@uni-tuebingen.de

Dr. Marcus Schweitzer, is Associate Professor at the Faculty of Business Administration and Economics,
University Siegen, Siegen, Germany. E-mail: marcus.schweitzer@uni-siegen.de

ENTREVISTAS

INTERVIEW TO ESTEBAN HERNÁNDEZ ESTEVE CONDUCTED

BY PROF. OKTAY GÜVEMLI, CONVENOR OF THE 12TH WCAH¹

- **Would you please tell us something about Esteban Hernández Esteve's private life with your own sentences from past to today?**

I am afraid that my private life is very simple and shows no relevant events. I was born in Barcelona on 24 September 1931. In 1935, I moved with my parents to Lerida because of professional affairs of my father. We spent there the time of the Spanish Civil War. In 1942 we moved again, this time to Badalona, a city near to Barcelona, also because of professional matters of my father. There I began my secondary studies. In 1947 I entered to work at the Banco de Vizcaya and continued my studies as a free pupil, that is to say, as a pupil who does not attend the classes but takes the examinations. In 1954, I took my degree as a Master of Science in Business Administration at the Superior School of Commercial Sciences of Barcelona. This same year I won the public corresponding competitive examination and joined the managerial corps of the Bank of Spain, i.e., the Spanish Central Bank. In the free time, I increased my English knowledge at the British Institute in Barcelona



Prof. Güvemli with Esteban Hernández and his wife Ingrid was as the wide opening of a big window. After having lived this experience I felt the pressing need to go abroad to further my studies at a foreign university.

Following summer I went to London and tried to be admitted at the London School of Economics in order to do my doctorate in Economics. It was not possible this year because of some registration problems. Then I decided to get my doctorate in Germany taking the opportunity that I had a childhood friend studying industrial engineering in Cologne. Therefore, I obtained an extended leave of absence from the Bank of Spain, went to Cologne in October 1958, and registered at the Universität zu Köln for the doctorate courses. As I had

¹ The journal *Muhasebe ve Finansman Dergisi* published in Turkish this interview in its issue of October 2007, pp. 209-218. We thank very much the editors for their kind permission to reproduce it in *De Computis* in the original language in which it was conducted.

no resources, I had to earn my life and managed to be appointed as a lecturer in Spanish at the Universität. 1964 I obtained my doctor's degree in Economics in the speciality of Economic history. Consequently, I left my position as lecturer, married Ingrid, the girl who has become my fiancée during my studies in Germany, and returned to Spain, getting back to my position at the Bank of Spain, which assigned me to its Economic Research Department in Madrid. We still live in Madrid and we have had five children in our matrimony, who have given us until now ten grandchildren.

- **How and why did you consider working on accounting history? Would you please tell us what made you to acquaint with accounting history?**

When I returned to the Bank of Spain in 1964 to perform my full time duties as an economist at the Research Department, I managed to combine these duties with a part time dedication as an associate professor at the Universidad Complutense of Madrid, where I taught Economics and Economic history. In 1972, I became Executive director of the Bank of Spain and had to choose between my career at the Bank and the University. I chose obviously the Bank. Following years were very intensive and interesting. I worked very hard with full, almost obsessive dedication to the Bank of Spain, without looking at office hours. I had learned a lot in Germany and wanted to instil the German sense of efficiency, systematic and excellence into the Bank of Spain. My efforts were rewarded. In 1975, I was appointed General Administrator of the Bank and in 1982, Deputy Director General. This is the highest administrative position at the Bank. Higher positions are politically appointed.

However, as time went by I began to be nostalgic for academic life and above all for scientific research. Then I began to read again the authors who had most impressed me during my doctorate and I came to Raymond De Roover. I knew well the writings of De Roover, but I did not know that he had begun his academic career as an accounting historian. Through his writings on accounting history, I discovered the potential and possibilities of this discipline. I contacted José María González Ferrando, the most senior of the Spanish researchers in accounting history and he informed me of the existence of the Academy of Accounting Historians. It was 1980. I attended the *Third World Congress of Accounting Historians* held in London. There I had the opportunity to meet Basil Yamey, Paul Garner, Gary John Previts, Pierre Jouanique, Ernest Stevelinck, Carlo Antinori, Tito Antoni, David Forrester, and many other distinguished accounting historians, and I was definitively gained by accounting history.

- **What are the milestones in your life as an accounting historian? Would you tell us about the people, events and time as the turning points?**

On my return from London I wrote my book *Contribución al estudio de la historiografía contable en España* (Contribution to the study of accounting historiography in Spain), published by the Bank of Spain, Research Department, in Madrid, 1981. I presented a short summary of it at the *Fourth Annual Congress of the European Accounting Association* held in Barcelona this same year. This was my first publication on accounting history and it had a rather major impact on the Spanish accountants' circles. The time was ripe and accountants felt a latent internal need to know something more about the history of their profession. In this

way, the book seemed to be the starting gun that awoke a renewed interest in accounting history.

At that point, I had already some experience in researching and publishing. In 1964, I published in German my doctoral dissertation presented at the University of Cologne, at the Faculty of Economics and Sociology, Department of Economic History. The subject matter of my dissertation was: *Die Arbeit und die Azteken. Versuch einer wirtschaftssoziologischen Analyse der Arbeit bei den Azteken und ihrer Eingliederung in wirtschaftliche Kategorien*. This is in English more or less as follows: "The Work and the Aztecs. An analysis of conceptions and conditions of work amongst the Aztecs, seen from an economic and sociological angle. Classification of them in economic categories". As said above, before making my doctorate I had obtained my degree as a Master of Science in Business Administration in Barcelona. During the course of my doctor studies (six years) I was lecturer in Spanish at the "Hoehere Fachschule fuer Dolmetscher und Uebersetzer der Stadt Koeln", i.e., "Higher School for Interpreters and Translators of the Cologne City", that forms part of the University. I chose the subject matter of my dissertation because I had a great concern in those times for the questions regarding to relativism. In special for the question whether concepts, attitudes, ethics are always a result of chance and custom, or, on the contrary, whether there are concepts which every in some degree matured culture develops in a similar way, arriving to the same conclusions. It was a difficult question, because there are very few sufficient developed cultures whose evolution has run independently of our Old World, that is to say, without having received any influence from Europe, Asia and Africa. In fact, I only could find two: the Aztec and Inca cultures. On the other side, the concept to be researched, if the answer had to be meaningful, ought to be a significant one in the economic sphere and in human life overall. Work seemed to me a pertinent concept for this purpose. Moreover, I wanted not only to know the ideas of the Aztecs about work, as well as their formation process, but also to observe how they were put into practice. All of this gave as a result the subject matter of my dissertation: the world of the work among the Aztecs. On the other hand, the German university, with its academic freedom and the possibility to hear professors of different subjects and Faculties, offered an excellent opportunity to carry out such a work. In view of all of this, I decided to face the challenge. It was a long, very fascinating and formative adventure, which obliged me to look far beyond my previous formation in business administration. Actually, I had to deal with philosophy, sociology, cultural anthropology, linguistic, etc., besides economics and economic history, of course. I had even to learn Nahuatl to some extent, that is, the language of the Aztecs, in order to be able to read the indigenous sources written by Aztec prominent people immediately after the Spanish conquest. They profited the sudden and unexpected arrival of a phonetic alphabet, our Roman alphabet, to write chronicles of their folk history and way of life. To do that they applied the characters of Roman alphabet without further ceremony to transcribe the Aztec sounds. In this way, we could receive as a precious heritage the knowledge of the Aztecs' history, customs, ideas, culture, etc., that in other case would have disappeared little by little, since the Aztecs only knew hieroglyphic writing.

After my return to Spain from Germany, I also published a few books and papers on financial matters. Probably the most significant of them are the book *Estructura y funciones de la banca en los países socialistas* (Structure and functions of banking in socialist countries),

Ariel, Barcelona, 1970 and the paper "Actividad económica y sistema financiero" (Economic activity and financial system), in *Revista de Economía Política*, no. 54, January-April 1970.

When I went to London to attend the *Third World Congress of Accounting Historians* I did have therefore already some experience in researching and publishing. However, I had never felt the eagerness to know, to research and to write that I felt when I discovered the great potential and possibilities of accounting history. As mentioned before, this discovery took place through the reading of De Roover's and other authors' (Yamey, Peragallo, Antinori, Jouanique, etc.) works.

In the following years I participated actively in all congresses and meetings open to accounting history papers. There were no many events of this nature. Only the *World Congresses of Accounting Historians* organized under the coverage of The Academy of Accounting Historians every four years, the parallel sessions of the *European Accounting Association Annual Congresses*, and the *Journées d'Histoire du Droit*, convened yearly by the Société d'Histoire du Droit, of Paris.

I was lucky enough to see that my efforts were very soon appreciated. At the *Fourth World Congress of Accounting Historians* held in Rome in 1984, I received the Hourglass Award. It was the first time that this important distinction of The Academy of Accounting Historians was granted to a non-English-speaking scholar. I felt very honoured and encouraged, as well as completely integrated into the accounting historians ranks. Eleven years later, at the *1995 Academy Research Conference* held at the University of Illinois in Urbana-Champaign, a second Hourglass Award was granted to me. This was really a very great honour because only three accounting historians have received this Prize twice: Basil Yamey, Stephen Zeff and I.

This same year, 1995, the Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales (Official Spanish Association of Masters in Business Administration) designated me as the Economist of the Year.

In 2000, I was elected as a member by the Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras (Spanish Royal Academy of Economic and Financial Sciences).

In 2002, the British journal *Accounting, Business and Financial History* published a *Festschrift* in my honour. This was also a great distinction, since this journal had previously only devoted one *Festschrift* to Basil Yamey.

Also in 2002, the Autonomous University of Madrid designated me as Honorary Professor.

These are the main landmarks that have punctuated my career as accounting historian and stimulated my activity in this sense, by showing that my work was appreciated in some way by my colleagues and by dispelling to some extent the doubts that everybody has with regard to the worth of the own performance

- **Would you generally tell us which are your working principles and philosophy at accounting history? As it is seen the 16th and 17th centuries are extensively used in your accounting history works. Why did you persist on this period? Which are the reasons? In addition, may I learn about the general content of these studies?**

As I have explained, I engaged in accounting history after having being trained as economic historian. In this respect, I followed therefore to some extent a reverse way to the one made by Raymond De Roover. He passed from commercial studies to accounting history and from accounting history to economic history. On the contrary, I passed from my studies in business administration to economic history and from economic history to accounting history, although certainly without leaving aside my interest in economic history.

Coming from the field of economic history it will not sound strange that I consider accounting history as a part or a sub discipline of economic history. It is just in this sense that I have spoken of the great potential and possibilities of accounting history. I think that accounting history is a part of economic history for two main reasons: firstly, because accounting function is to measure, record, control and inform of economic activities. Therefore, if accounting belongs to economics, its correlate accounting history also forms part of economic history. Secondly, because accounting history is a way to approach some researches into economic history subjects, as we shall see at once.

Research into accounting history has certainly very interesting facets. For instance, evolution of accounting techniques and its causes, a subject that can be studied through account books and documents as well as through accounting treatises; use of accounting by the different types of entities; forming and evolution of accounting thought; accounting normative with the corresponding accounting frames; development of the accounting profession; life and work of leading personalities in accounting; forming processes and actuation of accounting lobbies; accounting history taxonomy; origin and evolution of accounting epistemology and methodology; etc. All these facets have to be studied and are really very worthy subjects. All of them belong to what could be called the strict field of accounting history.

However, in my opinion, the accounting historian would make a tremendous mistake if he would want to remain within the narrow limits of what is properly accounting history *stricto sensu*, ignoring deliberately the capacity of the discipline as a specific approach to economic history subjects through the research into accounting books and documentation.

In fact, the great majority of economic historians are not very familiarized with accounting techniques. Surely, some of them have used books of accounts as simple data sources in their investigations. However, that is all in most cases. They do not dare to go in any depth into the immense wealth of relationships that the accounting documentation offers with matchless precision and exactitude. Their ignorance of accounting techniques and processes prevents them to profit for their research from all the information contained in the books of accounts and other accounting documentation.

For this reason, many important topics regarding economic history with involvements in other fields of human life, such as political, military, social, religious or cultural have been studied and explained in an incomplete and unsatisfactory way. In spite of it, perhaps many account books that could cast light on these topics remain forgotten on the bookshelves of the

archives. All over the world are old account books unexplored and covered in dusts awaiting the arrival of an accounting historian.

Because, in fact, nobody can study and interpret the contents of historical books of accounts with more knowledge and depth than accounting historians do, since they are experts in accounting. In consequence, accounting historians should not be happy to limit themselves to the study of formal and external aspects of account books, such as recording techniques and procedures. Certainly, they have to study these aspects, but they have to go far beyond it: they have to describe, analyze and interpret the operations recorded in the accounting documentation, placing their studies into the pertinent context.

Surely, the preparation to do this task requires some effort, not too much, anyway. The accounting historian would have to learn palaeography and to go into a technical historiographical training with regard to critical examination of sources, the selection of particulars from the authentic materials, the synthesis of particulars into a narrative, which will stand the test of critical methods, and so on. However, the effort would be worthwhile.

If a meaningful part of accounting historians understands their discipline in this way, I am convinced that accounting history will have a splendid future.

In any case, my words do not represent a great novelty. This way to understand accounting history has been surely somewhat neglected. However, some noted accounting historians have practiced the discipline in this way, following the example of Raymond De Roover. In my researches, if the subject matter under study is open to it, I also try to act in this way. That is, to study of course the accounting techniques and procedures used in the account books under consideration. But, in addition, to study the functions ascribed by the books owner to the accounting system implemented; to analyze the position of this system within the organization and the administrative procedures; to study the entity's philosophy and activities, etc., and above all to describe, analyze, and interpret the recorded operations within the context in which the entity stands. Let us see a couple of examples:

One of my first researches on accounting history was a study on a Journal and a Ledger of the Town Council of Medina de Rioseco of 1540. Medina de Rioseco was one of the three cities (the other two were Medina del Campo and Villalón) where took place the famous commercial and financial markets of Castile in the late Middle Ages. The account books under study were specifically devoted to record the loans that the inhabitants of the city granted to the Town Council in order to purchase corn in a year of great scarcity in Castile. The study of the properly historical accounting aspects was combined with the study of bread consumption per inhabitant in a Castilian city at that time. I studied also questions such as wheat prices in the numerous parts of Spain where corn was acquired, transportation costs, corn warehouses administration in Medina de Rioseco, bread prices, social classes and status groups within the population of the city, social care afforded by the Town Council to the needy, procedures of bread supply in the Castilian cities and so on.

A similar approach was made in the study of a Ledger of 1536-1537 containing the operations of the meat purveyor of Burgos. Burgos is an important city in North Castile where the trade of sheep for exportation on the part of the Mesta, i.e., the society composed of all the sheep raisers of Castile, was concentrated. Despite of this fact, the year under study the pasture of the area became meagre because lack of rain and the town meat purveyor had to acquire sheep in other areas. The study of properly historical accounting aspects of the Ledger

was combined with the study of meat consumption per inhabitant in a Castilian city at that time, sheep prices in the numerous parts of Spain where they were acquired, transportation costs, wages paid to shepherds, procedures of meat supply in Castilian cities; slaughterhouse functioning and meat shops in Burgos, prices of the different qualities of meat and so on.

Lastly, the study of the accounts of Fernán López del Campo, first “Factor General” of Philip II for the Kingdoms of Spain (1556-1560), gave me the opportunity not only to analyze from a technical angle the interesting accounting system implemented but also the financing sources and the expenses, entry by entry, in all detail, of the famous battles of St. Quintin and Gravelines that put an end to the war begun by France against Spain with the defeat of the former. Just in commemoration of St. Quintin battle, occurred on August 10, 1557, Philip II built the well-known monastery of El Escorial. Rivers of ink have been expended on these battles, but nothing was known about their cost and financing. Thank to an accounting history study every single detail is known nowadays.

Indeed, I have devoted a special attention to the Spanish accounting history of the 16th and 17th centuries. There are two main reasons for it. Firstly, that I was better familiarized with these centuries. Do not forget that mi doctoral dissertation dealt with the 16th century. One of the greatest difficulties that the historian finds to practice his office is to enter into the context of the period under study. That is, to get to know the cultural, social, economic, political, religious conditions of the time, to have understanding of the most relevant events and of their influence on the spirit of the period and the public mind, to be acquainted with the leading personalities, etc. Because of that, the historian develops a preference for the times he knows better. The second reason is that the 16th century is the time in which just happened in Spain the most significant accounting events. Amongst them we find the spreading of double entry accounting, the promulgation in Spain of the first laws in the world obliging all merchants and bankers to keep account books and to do it just by double entry, the introduction of double entry accounting for the first time in the world to keep the Central Accounts of a State Exchequer, the Spanish one... The 17th century, which anyway I have less frequented, is an extension of former period.

- **Would you please tell us which are the specific theories and methodologies that you have been using for your researches?**

As I have already declared, I am a trained economic historian. In addition, this training took place just at a German University, that is, a university in the country that gave birth to the renowned German Economic Historical Schools. These Schools were the Early School, with such significant scholars as Wilhelm G. F. Roscher, Bruno Hildebrand and Karl Knies; and the Younger School, with Gustav von Schmoller, Georg Friedrich Knapp, Ludwig Joseph Brentano, Karl Bücher and Adolph H. G. Wagner. The Last Generation of German Economic Historians with Werner Sombart, Arthur Spiethoff, Max Weber and Alfred Weber is not low-grade.

This means that I am, in principle, a traditional accounting historian and that I use the traditional historical theories and methods in my researches, although in this aspect I am fully open to all new ideas that come to enrich historical research.

In this respect, I always remember the words of my *Doktorvater*, that is, the director of my doctoral dissertation, the noted economic historian Hermann Kellenbenz. He told me at the beginning of my doctorate: “A research to be worthy must be a net contribution to the knowledge heritage gathered by society. To achieve this aim there are only two alternative ways: First, presenting new historical facts completely unknown until that moment; second, presenting a completely new view or explanation of already known facts”. These two ways just embraces the two extreme points between which history develops its activity: searching for new facts to present them to the scientific community and explaining the discovered facts.

As regards to the searching for new facts, I think that this is the primary task of historians. Because of that, always that the subject matter allows it, I orient my researches to the finding of primary sources in the archives. Then I present the facts that these sources reveal, describing and analyzing them. By doing it, I endeavour to achieve the most possible objectivity and, of course, not to introduce personal feelings or preferences into the exposition and analysis of the facts. I take always into account that full objectivity does not exist; it is a noble dream. Historians’ teachers explain that to their disciples as one of the first things. Objectivity is a method, a way, a will to reach an impossible goal. However, the making of this way leads us to get at a reasonable degree of objectivity. The sense of objectivity is to be able to communicate our knowledge to other people, that is to say, that the things that we know and are valid for us may also be valid for the others. Would not exist this minimal reasonable degree of objectivity, then science or, at least, social sciences, would have no sense, because knowledge would be valid only for the person who had gained it.

I also endeavour to separate carefully the description and analysis of the facts from the interpretation, that is, the explanation of these facts. This is a very important condition in historical expositions. Historians’ teachers also explain it with emphasis to their disciples at the beginning of the classes. That is so, because the exposition of the facts must be as objective as possible, while their interpretation is of subjective nature. The reader has to know what description, and analysis of the facts is, and what is interpretation, so that he can interpret the facts in his own way. The explanation of the facts can be done with the support of theories previously formulated or can emerge from the own nature of the facts described and analyzed, as well as from the combination of both ways. I prefer to search a *sui generis* interpretation of the facts, that is, an explanation based on their own essence and on their insertion on the scene under study. However, it is obvious that if there were explaining theories applicable to the facts presented, the historian would commit an omission if he would not consider them.

Finally, for the exposition of the facts within their corresponding context and explanation I use the narrative method, that is, the typical exposition method in history. According to the narrative method, the exposition consists of a main account in chronological order that does not exclude the presence of collateral accounts that flow into the main one.

- **How is about other methodologies? Which are the general methodologies that can be useful for the accounting history research? In addition, what should the researchers take into consideration while choosing the methodology for their works?**

As time goes by, logically new ideas and new points of view emerge with regard to the ways in which a science can be approached. The new ideas enrich the science and broaden its field. The same has happened in the framework of economic and social history. In 1929, Lucien Febvre together with his younger colleague Marc Bloch founded the *Annales d'histoire économique et sociale*, which gave name to the Annales School. This School championed a more dynamic and human history, embracing a “global” history that rejected all forms of pedantry and determinism. It also rejected the predominant emphasis on politics, diplomacy and war of many 19th century historians. Instead, they pioneered an approach to a study of long-term historical structures (*la longue durée*) over events. Geography, material culture, and what later Annalists called *mentalités*, or the psychology of the epoch, are also characteristic areas of study. Fernand Braudel, a Febvre’s disciple, became later one of the best known exponents of this School. Braudel’s work came to define a “second” era of Annales historiography and was very influential throughout the 1960s and 1970s. Because of its novelty the School members also called the new approach “new history”.

The same name received the economic history approach that emerged at the turn of the 1960s, sometimes referred to as *cliometrics* or *econometric history*, in the United States. The new approach involved the systematic application of economic theory and quantitative methods to economic history. In the “new economic history” there were besides the use of econometric methods also new theoretical insights, there were also new empirical discoveries with implications not fully elaborated, and there were finally revised interpretations of earlier results. It was typical product of post-modern thought. Prominent among the new economic historians were Robert Fogel and Douglas North.

As a derivative of the debate on the “new economic history”, around the middle of the 1980s emerged in our research field the “new accounting history”. It was also an outcome from postmodernism. Among the initiators and distinguished members of this movement can be mentioned Mahmoud Ezzamel, Trevor Hopper, K. W. Hoskin, Richard Laughlin, R. H. Macve, Peter Miller, C. J. Napier, etc., and in Spain Salvador Carmona. The ideas of the adherents to this approach lean to some extent on the Michel Foucault’s conceptions of knowledge as a tool of power.

The irruption of the new approach into the accounting historians’ circles generated a strong debate. As it usually happens in these cases, in order to assert themselves and to get a place, the new accounting historians came in with rather extreme positions. They called conventional the traditional accounting historians and branded them as antiquarian, practicing a collector’s love for erudition and for collecting dates and facts without significance. They labeled them, as well, as developing a mere narrative, describing history, instead of the critical, interpretive history that they themselves did. Their attitude was iconoclastic: old ideas were completely useless. One had to throw them in the garbage and start again at the beginning

Nowadays the new accounting historians' positions have calmed down and they tend to merge to some extent into the traditional ones at the time that traditional accounting historians adopt some interesting views contributed by the new ones. In this sense I welcome the emergence of new accounting history. It represents a progress factor in accounting history. The new ideas widen out the interest field of our discipline with the incorporation of very interesting elements of sociological nature. Their lack of faith in a continuous evolution, in a logical gradual process, towards progress under the pressure of external requirements also seems to me completely right. In other case, we would always be in the best of possible worlds. Any changes and discontinuities in the conditions of the subject matter under study have to be, therefore, carefully analyzed because it could be not a consequence of the natural evolution, but the outcome of causes that have to be investigated and found out.

In fact, the new accounting history has come as a breath of fresh air that has incited us to rethink about several old considerations and not actual accretions added to the historiographical thought in the course of time.

But one has to be careful. It would not be advisable to take the new ideas as a whole, in a pack. There are still a few new historians who maintain some extreme or inappropriate positions. For instance, some of them consider that there is no possibility to achieve objectivity at any degree. Consequently, they have abandoned the research of events at all to devote themselves to a new interpretation of already known facts. This new interpretations are almost always supported by sociological theories, such as the theory of institutional change and the agency theory in its economic and sociological aspects, being the latter a derivative of class struggle.

In general, curiously enough, this preference for facts interpretation with regard to the research into events is also shared by the new accounting historians who do research facts in the archives and present them. However, in this process they tend to announce at the beginning of the exposition that they will research into the facts in the light of a determined sociological theory. I fear that this is an inappropriate and full unnecessary self limitation. I have said above that, of course, if there is a theory, sociological, economic, and political or of any kind, that may explain the facts studied, the historian is obliged to know it and to take it into account. However, it is no reason to do it with an exclusive character. The historian has to do his work with no restrictions of any kind. His task is to explain the facts he studies at his best, from all possible points of view, and not only from one angle chosen in advance. At the very best, this would give a partial, incomplete explanation. On the other side, I am afraid that by doing this, we should, in some way, prostitute accounting history, because it would turn into a simple tool to verify theories.

Other weak point that I find in new accounting history is that it leans consciously on an ideology. In fact, the new accounting history approach bases on the ideas of Jürgen Habermas, Herbert Marcuse, Georg Lukács and Michel Foucault. As a matter of principle I consider that no ideology has to interfere in historical research. If objectivity is a hard attainable goal as we have seen, -a complete impossible goal in the opinion of extreme new accounting historians-, what will we have to say if we mix the subject matter with ideological elements? But this is done, perhaps unconsciously, by a good number of new accounting historians in their researches, because class struggle is the not always confessed starting point of the new accounting history credo. In such a way, accounting is looked at as an instrument

of domination (the Jeremy Bentham's *Panopticon* mentioned by Michel Foucault), that is, a system of control, of forcing the employees and workers to work at full capacity, of keeping quiet the subjects... Well, I think that Karl Marx had a brilliant intuition when he divided society into two different economic classes: the *proletariat* and the *bourgeoisie*, according to their relationship to the means of production, two classes that were in permanent conflict against one another. I also believe that it was brilliant to see in the conflict between these two economic classes an important driving force in the occurrences in mankind's life. Domination is a basic instinct, which is inherent in man. If I remember rightly, Arthur Schopenhauer was one of the modern thinkers to express it more clearly. Therefore, this instinct is not only present in the relationships between *bourgeoisie* and *proletariat* but in all expressions of human life: family life, love relationships, religion, politics, social life, labor relations... Confining domination instinct to the *bourgeoisie* with regard to *proletariat* would be not only to explain the things partially but to disguise the reality. For this reason, to say as did Karl Marx and Friedrich Engels in their *Communist Manifesto* of 1848, that "The history of all hitherto existing society is the history of class struggle" seems to me a little exaggerated.

Be that as it may, picking up the thread of our narrative, to take the assumption that accounting serves primarily as a means to exploit the employees and workers as starting point of the researches, to place beforehand this proposition in the foreground of the investigations, to analyze all our findings from this perspective do not give the impression of a very scientific behavior. I believe that scientific researches are other thing, that they must be undertaken without prejudices. Whether in the concrete case that we at a time study accounting is used primarily as a means of exploitation or not is a work hypothesis that would have to be tested through the results of the investigation.

- **Would you please compare the methodologies used in accounting history with the ones used in other business/accounting researches? Differences, similarities, difficulties, etc.**

Accounting has been and is still considered a discipline forming part of several sciences. Every scholar determines which the prevalent science is for him according to the angle from which he contemplates accounting. Some authors consider it primarily as a mathematical science; others think that it is an economic science; others see it as a juridical one. According to the consideration taken into account the methods of research will vary. Also will vary the methods according to the approach adopted. Three of the preferred adopted approaches in recent times are the Positive accounting approach, the Normative accounting approach and the Empirical accounting approach. Richard Mattessich has dealt thoroughly with this subject. In parallel with these approaches, accounting experienced an important effort of axiomatization. Mattessich also played the leading role in this effort. More recently, another approach has emerged, the Behavioural and organizational accounting approach. Wai. F. Chua has distinguished in it three modalities: the Behavioural accounting, also called "experimental research", a modality that is dominated by traditional methodology and more often found in the U.S.A; Organizational accounting; and Critical radicalism. Accountants trained in Great Britain support predominantly the two latter modalities. They constitute the major counterweight to the methodology of Positive accounting theory. Both have a strong

preference for interpretive and critical perspectives, specially the Critical radicalism that gathers a relatively small group of accountants of the Marxian tradition. These authors hold the view that accounting is not a neutral or passive but an active instrument involved in social class conflict. They see accounting research as a social critique, emphasizing the inseparability of social, economic, and political interest. In view of this it is unnecessary to remark that this is the approach that gave birth to the new accounting history. Hence, the research methods followed by this approach marks the point of maximum coincidence of accounting methodology with the new accounting history one. In any case the coincidence is not so great. The historical research methods are rather *sui generis*.

- **How do you evaluate the existence and the importance of accounting history researches for/in the business and economic sciences?**

I think that the existence of accounting history is very important. In general, history has an enormous importance. It is the memory of society. Memory is what makes the identity of the persons. In fact, this identity is made up by the sum of remembrances of events, feelings, thoughts, knowledge, adventures, vicissitudes, difficulties, successes and failures, works... that we have lived through and gathered in our life. Can you imagine that you lose your memory? This would mean that you would lose automatically the consciousness of your identity... Taking the comparison so far, the same occurs with society as a whole and communities.

Just by this reason, the research into history is important because it shows us what we are, the way that we have gone to become what we are now. History is consequently the study of what we presently are. This is what Michel Foucault meant when he said that history is not a science of the past but of the present.

Thus, in comparison with this immense importance of history in general as a provider of identity, as a receptacle that contains our essence, all the concrete benefits usually listed by historians to justify their discipline lose importance. However, these benefits are also important, as we shall see in the answer of next question.

- **What can accounting history researches contribute to business life today? How?**

It is generally accepted that at a concrete level the study of the problems of the past can actually help us to solve present and future problems. It is also accepted that the study of the past accounting techniques can show us the way to implement new techniques by means of the exploration of ways not gone before. In the same way, the study and analysis of the mistakes made in the past will help us to avoid making the same or similar mistakes in the future. This are the main ways in which accounting history can contribute to business life.

In this respect, I should want to make a remark. It is common to associate accounting history with business. The association corresponds to reality. Business and accounting are intimately related, since merchants implemented the most sophisticated form of accounting, i.e., double entry accounting. In this way they could follow and to control better the course of their business. But we must not forget that accounting is also needed and used to record economic operations in other very wide and important fields: operations of the Exchequer and Public

sector in general; operations of religious institutions; operations of seigniorial dominions; operations of non-profit-making entities. All of these are very important institutions. I have cited above a couple of own investigations related to Public sector accounts and commented how these researches, besides the light shed on the accounting techniques and relationships, have illustrated some economic history aspects.

- **In recent time, there are several international conferences and congresses. Which are the reasons that accounting history field became international?**

The international expansion of accounting history in the last fifteen or twenty years constitutes really an extraordinary event. I ascribe this fact to the degree of maturity reached by accounting in the last third of the twenty century. When a discipline reaches a high level of development and recognition, the scholars who practiced it began to awake to an interest to know its history and the way it has done to become what it is at that moment. This is in my opinion what has also happened with regard to accounting.

- **What is your opinion about accounting history education? Do you think that it is necessary to integrate accounting history to the curriculum of accounting education at undergraduate or graduate levels?**

Yes, I think so. Would it not be necessary, it would be indeed very convenient. History shows how things have arrived to their present state and the vicissitudes gone through. The knowledge of accounting history would provide the students with a deeper insight into the discipline they study.

In our case, there is a further reason. Accounting is an instrumental discipline, and has a technical and aseptic character. Therefore, its study seems rather cut off from intellectual and cultural movements. This may be quite satisfactory for the students with a pragmatic point of view who think primarily in their professional future as accountants, but perhaps it is not so satisfactory for students with wider interests who want a more comprehensive formation and have a need to keep abreast of the current trends of intellectual and humanistic thinking. For them accounting history offers a fascinating and unexpected possibility to connect their accounting studies with social and human sciences.

- **What are your expectations for the future of accounting history field?**

I wish to be wrong, but I perceive in some countries a possible light cooling-off in the initial enthusiasm of last years. We must take into account that accounting history is not included in the academic syllabuses and that there are no official appointed accounting history professors at the universities. In such a status, accounting professors teach accounting history in passing in one or two lessons. They do it just for the fun of it and running the risk to appear eccentric because they do not devote all their time to more "serious" affairs. This is obviously not a very favourable situation for the promotion of accounting history research.

For this reason, I believe that it is urgent to attempt convincing academic authorities of the convenience of including accounting history in the curriculum of accounting and business studies in order to counterweight to some little extent its perhaps too pragmatic and instrumental character.

- **Lastly, what are your suggestions to the new generation of researchers for their accounting history studies?**

I would suggest them not to limit themselves to the study of the evolution of accounting techniques. This is an important matter that has to be studied: it constitutes properly the *raison d'être* of accounting history. However, beyond this study the accounting history scholar has another important task: the research into the operations recorded in the account books as well as the study of the organizational and administrative aspects of the entity owner of the records reflected in the books of accounts, as I have mentioned above. Nobody can do this task better than an accounting historian can. The efforts that he makes to be in conditions to do this task will be more than rewarded in terms of scientific satisfaction.

TESIS DOCTORALES

TESIS DOCTORAL: ANÁLISIS DE LOS LIBROS DE FÁBRICA DE LA CATEDRAL DE SEGOVIA: 1524-1699

Autor: Miguel Ángel Cillanueva de Santos
Directores: Dolores Bernabéu Sánchez
Rosario Mazarracín Borreguero
Universidad Complutense de Madrid
Tribunal: Presidente: Juan Hernández Andreu
Vocales: Ángel García Sanz
Gerardo Gutiérrez Díaz
Avelina Besteiro Varela
Secretario: M^a Carmen Norverto Laborda
Fecha de la defensa: 25 de enero de 2008
Calificación: Sobresaliente cum Laude

RESUMEN

Planteamiento

Dado el intervalo de tiempo en que se edificó la catedral de Segovia, entre 1525 y 1685, pensamos que podría resultar de interés para la historiografía contable dedicar a ello esta tesis doctoral cuyo objetivo inicial era tratar de encontrar indicios de la práctica contable de la partida doble en las cuentas de la Fábrica (en sentido religioso: órgano encargado de la administración de los bienes de una iglesia) de la catedral de Segovia. Este primer objetivo se vio posteriormente ampliado en función del desarrollo de la investigación hacia uno más global: extraer la mayor información económica posible de los registros contables de esta institución religiosa durante los siglos XVI y XVII.

Metodología de la investigación

Partiendo siempre de fuentes primarias de información, es decir, de los registros realizados por los administradores (fabriqueros) de la institución religiosa analizada, esta investigación trata de extraer conclusiones relacionadas con los distintos ámbitos que dichos registros abarcan. Estos ámbitos se han concretado en cuatro: historia, patrimonio, financiación y contabilidad.

Estructura

La tesis se estructura en cinco capítulos:

- Características del entorno: introduce los conceptos previos necesarios para entender el desarrollo de los estudios posteriores. Sitúa en el punto de partida de la investigación en todas y cada una de las facetas que ésta abarca.
- Estudio histórico: desarrolla la cronología de la edificación del templo catedralicio a través de los datos aportados por los libros contables estudiados. Este relato histórico se relaciona con los hechos contemporáneos más relevantes que pueden haber influido en su desarrollo.
- Estudio patrimonial: analiza cuál era la composición patrimonial de la Fábrica catedralicia segoviana al iniciarse la edificación y cómo evolucionó ésta a lo largo de la misma.
- Estudio económico-financiero: estudia los precios que sufrió esta institución e investiga los cobros y pagos de esta institución durante la construcción, comparándolos con el objetivo de descubrir cómo se financió esta obra.
- Estudio contable: se centra en la investigación del procedimiento contable contenido en los documentos estudiados.

Además, la tesis contiene dos anexos:

- Transcripción íntegra del libro de Fábrica de 1541
- Datos y Tablas obtenidas de todos los libros de Fábrica analizados.

Contenido

El objetivo inicial que se planteaba esta investigación era analizar el procedimiento contable que utilizaba para llevar sus cuentas esta institución religiosa segoviana en 1525, al iniciarse la edificación de la catedral de Segovia, y observar la evolución experimentada por dichas cuentas en los más de ciento setenta años que duró su construcción, con la esperanza de encontrar indicios en esta contabilidad del método de la partida doble que durante esta época se estaba introduciendo en España.

Esta primera meta propuesta se vio superada al avanzar la investigación: obviamente, si la contabilidad analizada tiene más de cuatro siglos de existencia y, además, el período de estudio abarca casi dos siglos, necesariamente la información que se desprenda de ella debe tener un matiz de historia económica, por su perspectiva temporal y espacial, desde dos puntos de vista distintos: el de la propia historia de los acontecimientos que recogen las cuentas y el del estudio de la forma en que se manifestaba la contabilidad de esta institución.

Considerando todo lo anterior, este estudio y análisis de la contabilidad de los libros de Fábrica de la catedral de Segovia durante su construcción, que va del año 1525 al 1699, se planteó objetivos en los siguientes cuatro aspectos: histórico, patrimonial, económico-financiero y contable, con el fin de ofrecer una imagen lo más completa posible de toda la información que podía extraerse de dicha contabilidad.

En el estudio **histórico** se desarrolla la cronología de la construcción de la catedral de Segovia a través de los datos extraídos de los libros de Fábrica catedralicios aquí analizados, presentando previamente el contexto anterior a la edificación y la evolución de la economía de la propia ciudad de Segovia en los ciento setenta y cinco años de construcción de su

catedral. La explicación es obvia ya que se trata de una obra que implicó, de manera directa o indirecta, a toda la sociedad segoviana de la época. Esto supone, por tanto, el estudio de las distintas coyunturas económicas por las que pasó esta ciudad en los siglos XVI y XVII. Aquí surge la primera coincidencia cronológica de esta investigación: la práctica correlación entre la duración de la edificación objeto de estudio y el reinado de la dinastía de los Habsburgo en España que llevó a tratar de extraer similitudes e influencias entre la marcha económica de la obra, por un lado, con las de Segovia, Castilla e “Imperio Español”, por otro.

En el estudio **patrimonial**, el planteamiento se acercaba ya más a objetivos contables tratando de dar una imagen fiel del patrimonio de la “empresa” analizada. En este sentido, la singularidad de esta institución religiosa y de los elementos que forman su patrimonio, hacía indispensable partir del estudio global de las rentas de la Iglesia en la diócesis segoviana de esta época para, a partir del mismo, apuntar los diferentes beneficiarios de las mismas entre los que se encuentran las Fábricas de las iglesias parroquiales. Posteriormente, se presenta una descripción exhaustiva del patrimonio de la Fábrica, definiendo detalladamente cada uno de los conceptos que lo formaban, y mostrando la evolución experimentada por el mismo en el período analizado.

En el apartado **económico-financiero** se estudian los cobros y los pagos que tuvo la Fábrica durante toda la edificación de la catedral. Así, utilizando los datos de la serie de inflación obtenida de los precios que aparecen recogidos en los libros de la Fábrica de Segovia, se realizó una deflación tanto de los cobros como de los pagos de la misma con el fin de conocer cuál fue su evolución real durante la obra. Partiendo de la evolución económica de estas cuentas se pudo vislumbrar la propia evolución de la economía segoviana en este intervalo de casi doscientos años: al tratarse de una obra en la que participaron todos los sectores sociales a través, fundamentalmente, de una serie de ofrendas regulares, la evolución de estas ofrendas se convirtió en un excelente indicador de la marcha de la economía de la propia ciudad, pues resultó muy sensible a las distintas circunstancias locales o comarcales que influyeron en la misma. Por último, en este apartado se determinó quiénes fueron los verdaderos financiadores de la edificación de la catedral de Segovia. Para ello, se realizó un análisis cruzado de las principales partidas de cobros y de pagos de la Fábrica catedralicia, asociando orígenes y aplicaciones de recursos, que dio como resultado que los vecinos de Segovia fueron los auténticos contribuidores de los fondos utilizados en la construcción del nuevo templo.

Por fin, el apartado **contable** conducirá el trabajo al objetivo de partida del mismo: el estudio formal de las cuentas de la Fábrica de la catedral de Segovia. Aquí se vuelve a producir una coincidencia cronológica muy interesante: en 1494, sólo treinta años antes de iniciarse la obra de construcción de la catedral de Segovia, se publica el tratado de Pacioli. Además, estudios historiográficos sobre la contabilidad en España en los siglos XVI y XVII muestran cómo el método de contabilizar por partida doble comienza a ser aplicado por mercaderes, monarcas e, incluso, instituciones religiosas. No sería raro, por tanto, que su influencia pudiera dejarse notar en las cuentas objeto de este trabajo durante los casi dos siglos de anotaciones contables analizadas. Con este objetivo, el estudio contable comenzó con una descripción del material contable que se ha examinado y que ha permitido diferenciar dos categorías de documentos contables dentro de la práctica contable habitual que realizaban los canónigos fabriqueros: los denominados “libros principales” y “libros auxiliares”. Ambas

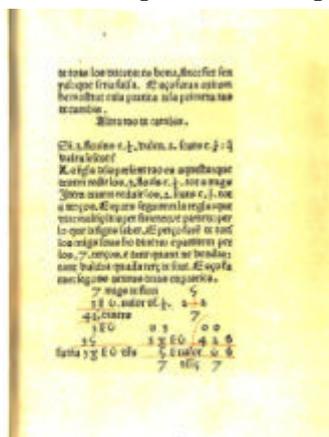
categorías son convenientemente analizadas ya que algunos de estos documentos contienen aspectos muy cercanos al método de partida doble (por ejemplo: utilizar dos caras enfrentadas con los términos *Debe* y *Adeaver* para recoger los registros contables). Seguidamente, se describe de manera pormenorizada el *Procedimiento de Cargo y Descargo* utilizado por los responsables de la Fábrica segoviana (cuyos libros principales guardan una cierta similitud formal con el libro *Manual de Solórzano*), analizando también cuáles eran los objetivos que éstos perseguían al elaborar estos libros, qué tipos de operaciones eran registradas en los mismos y quiénes eran los destinatarios de toda esta información contable.

En conclusión, la contabilidad de la Fábrica de la Catedral de Segovia contiene ciertos elementos que pueden hacer suponer que nos encontramos ante una de las primeras muestras de contabilidad influenciada por ciertos conceptos de la partida doble en nuestro país.

COMENTARIOS BIBLIOGRÁFICOS

COMENTARIO SOBRE EL LIBRO: *UN INCUNABLE CIENTÍFIC CATALÀ: SUMA DE LA ART DE ARISMÈTICA DE FRANCESC SANTCLIMENT*, COMPUESTO DE DOS VOLÚMENES: VOL. I: JOANA ESCOBEDO: *ESTUDI*; VOL. II: FRANCESC SANTCLIMENT: *SUMA DE LA ART DE ARISMÈTICA*, BARCELONA: PERE POSA, 1482, EDICIÓ FACSIMIL A CURA DE JOANA ESCOBEDO, BARCELONA: BIBLIOTECA DE CATALUNYA, 2007, 111 PÁGS., 136 FOLS, SIN NUMERAR.

La obra que vamos a comentar, compuesta de dos volúmenes presentados conjuntamente en una adecuada caja estuche, constituye una auténtica joya bibliográfica. El primer volumen contiene un documentado estudio del libro reproducido en facsímil en el segundo volumen, un estudio que ha sido preparado con todo esmero y maestría por la



doctora Joana Escobedo, Directora Unitat Bibliogràfica de la Biblioteca de Catalunya, que durante varios años de su vida profesional ha dedicado preferente atención a la investigación de estos temas. El segundo volumen contiene una cuidadísima y excelente reproducción facsimilar del libro de Francesc Santcliment: *Suma de la Art de Arismetica*, preparada asimismo por la doctora Escobedo. Esta *Suma* constituye la segunda obra sobre aritmética comercial que fue impresa en el mundo, después del *Arte*

dell'abbaco, de autor desconocido, impresa en Treviso el año 1478.

A este respecto y dentro del contexto que nos es particular, nos interesa destacar la fascinación que desde siempre ha ejercido sobre los historiadores dedicados a los tiempos iniciales de la contabilidad moderna, es decir, de la contabilidad por partida doble, la conexión existente entre la partida doble y las matemáticas comerciales. De tal modo, varias de las primeras exposiciones impresas de este sistema contable, empezando por la primera, y más completa e influyente, la de Luca Pacioli, de 1494, se presentaron formando parte de un contexto matemático, de tipo mercantil fundamentalmente. La exposición de Benedetto Cotrugli, anterior a la de Pacioli en la redacción, 1458, aunque no en la impresión, 1573, pero en cualquier caso, mucho más breve y rudimentaria que la de éste en lo referente a la contabilidad por partida doble, se presentó asimismo en un contexto muy amplio. Pero no era de tipo matemático, sino de consideraciones sobre como debía configurarse la vida profesional y familiar de un gran mercader.

Bien mirado, la conexión expositiva entre contabilidad y aritmética comercial en esos primeros tiempos era totalmente lógica. Ambas eran materias que se venían enseñando en las escuelas comerciales italianas de la época, las escuelas de ábaco, adonde los mercaderes, y no sólo los italianos, enviaban a sus hijos a instruirse. Curiosamente, mientras se han encontrado

diversos manuscritos y apuntes sobre cálculo mercantil procedentes de estas escuelas, no se ha encontrado ni uno sólo sobre contabilidad por partida doble, a pesar de las exhaustivas búsquedas en los archivos efectuadas por Fabio Besta y sus discípulos, que querían demostrar a toda costa que Luca Pacioli había copiado su *Tractatus Particularis De Computis et Scripturis* de uno de estos escritos: pues, ¿cómo era posible que un fraile franciscano hubiera compuesto un tratado tan completo y perfecto sobre una materia técnico-comercial tan compleja?

Realmente, la ausencia de todo tipo de apuntes y escritos sobre contabilidad por partida doble resulta un misterio. Tal vez las escuelas de ábaco desearan mantener estas enseñanzas en el mayor secreto posible al objeto de conservar la ventaja comparativa que sus avances en contabilidad, así como en otros instrumentos y dispositivos mercantiles les conferían sobre el resto de mercaderes europeos. Raymond de Roover que ha estudiado estos temas con notable acierto y profundidad estima que estos avances e innovaciones proporcionaron a los italianos una ventaja de unos 150 años sobre sus competidores europeos. Estas innovaciones y adelantos fueron, precisamente, las que permitieron a los mercaderes italianos protagonizar la llamada Revolución Comercial del siglo XIII, que trastocó totalmente el comercio internacional de esa época. En efecto, merced a ella se pasó del régimen de comercio itinerante organizado en torno a las ferias de Lyon, a un sistema en el que los grandes mercaderes italianos, gracias a los avances conseguidos en materia de seguros marítimos, de letras de cambio y demás documentos de crédito que evitaban el transporte físico de dinero, del desarrollo de redes y establecimientos bancarios, del hallazgo de nuevas formas de asociación mercantil, con responsabilidad limitada por parte de algunos socios y con mayor capacidad para allegar capitales, así como, finalmente, pero no por ello de menor importancia, del perfeccionamiento de un método contable más sofisticado, la partida doble, que permitía controlar mejor y a distancia los agentes y factores, pudieron dejar de acudir a las ferias. En su lugar, abrieron sucursales en las plazas europeas más importantes y se convirtieron en grandes señores, mercaderes sedentarios, que sin moverse de sus despachos controlaban los mercados de toda Europa. Al faltar los comerciantes italianos en las ferias de Lyon, llevando a vender, como antes lo hacían, las mercaderías de Oriente y del sur de Europa, para adquirir las del norte y del centro europeo llevadas por los mercaderes flamencos, a efectos de su distribución en su zona, dichos mercaderes se quedaron sin posibilidades de negocio. En consecuencia, se hundieron, junto con las ferias, y entraron en una crisis que duró cerca de un siglo. Por el contrario, los comerciantes italianos se enriquecieron y se enseñorearon de toda Europa. Sus riquezas dieron lugar a una especie de Renacimiento económico, del que nadie habla, pero que fue el antecedente y lo que posibilitó, con su mecenazgo, el Renacimiento cultural y artístico que todo el mundo conoce.

Sea como fuere, retomando el hilo de nuestro discurso, lo cierto es que algunos historiadores de la contabilidad de finales del siglo XIX y comienzos del XX llegaron tan lejos en su idea de que la contabilidad por partida doble estaba íntimamente ligada a las matemáticas y a los sistemas de numeración que llegaron a sostener que, mientras no se conoció la numeración indo-arábica, no se pudo inventar la partida doble. El corolario inmediato de este planteamiento fue, claro está, que este método contable tuvo que haberse originado en España, ya que nuestro país fue el primero en Occidente en conocer este sistema de numeración.

Entre estos historiadores se contaba J. Scherber que opinaba que: “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” (*Compendium der Buchhaltung*, 1ª parte, Viena, 1873, I, p. 24).

Karl Peter Kheil se hizo eco de estas palabras, aunque sin pronunciarse formalmente a falta de ‘*historischen Beleges*’, es decir, de pruebas históricas (*Valentín Mennher und Antich Rocha 1550-1565. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung*, Sonder-Abdruck aus der “*Zeitschrift für Buchhaltung*”, Praga, 1898, pp. 45-48). También David Murray, mucho más tarde, siguiendo la pista ofrecida por Kheil, hace referencia al hecho de que se comentaba que España pudo ser el país originario de la partida doble (*Chapters in the History of Bookkeeping. Accountancy and Commercial Arithmetic*, Glasgow: Jackson, Wylie & Co., Publishers to the University, 1930, pp. 466 s.).

No fue, sin embargo, España el país inventor de la contabilidad por partida doble, sino Italia, como se ha comentado, hecho que hoy todos saben y reconocen.

Lo que ocurrió es que Scherber mezclaba rumores y elucubraciones propias con hechos reales. Es cierto que España conoció la fabricación de papel mucho antes que cualquier otro país de Europa. Es cierto 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. Es cierto también que España fue el primer país europeo en conocer la numeración indo-arábiga y, a su vez, en transmitir este conocimiento al resto de países de Occidente.

A este respecto, es de sobras conocido que el primer estudioso occidental de la numeración indo-arábiga fue el monje benedictino francés Gerberto de Aurillac, que en el último tercio del siglo X estudió en el monasterio de Santa María de Ripoll, fundado por Wifredo el Velloso en 880. Este monasterio fue en su época un importante 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. 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-arábiga y con los avances que estos pueblos habían realizado en materia matemática y astronómica. Su libro sobre el ábaco, *Regulae de numerorum abaci rationibus*, fue texto de referencia durante mucho tiempo, y en él se explicaban ya los numerales arábigos, pero no se reproducían materialmente. El manuscrito occidental más antiguo donde aparecen estos numerales, aunque sin incluir el cero, es el *Codex Vigilanus* o *Albeldensis*, del año 976, llamado así en honor de su autor, el monje Vigila, que lo elaboró en el *scriptorium* del Monasterio de San Martín de Albelda (Rioja) y que, en la actualidad, se custodia en la biblioteca del Real Monasterio del Escorial.

En cualquier caso, no era cierto que la numeración arábica fuera necesaria para llevar una contabilidad desarrollada, ni siquiera por partida doble. Piénsese que la contabilidad es tan antigua como la Humanidad misma. No era necesario, pues, conocer ni emplear la numeración arábica para llevar una contabilidad en condiciones. Ni siquiera lo era para llevar una contabilidad más compleja, por partida doble. Más aun: 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. 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. ¿Cómo se explica, pues, que disponiendo de un sistema de numeración que permitía unas operaciones aritméticas mucho más rápidas y sencillas, se siguiera operando con unos números que requerían una operativa más complicada y lenta, con la utilización del ábaco? La respuesta es sencilla: se consideraba, y parece que acertadamente, que las cantidades en números árabes eran más fácilmente adulterables que las expresadas en caracteres romanos. Hasta tal punto era ello así, que en muchos lugares las autoridades públicas prohibían el empleo de guarismos. Esto ocurría, por ejemplo, en Venecia, en cuyo *Statuto dell'arte de' cambi*, compilado en 1299, rúbrica CI, se prohíbe expresamente la utilización de las cifras arábicas en los registros contables, imponiéndose a los mercaderes la obligación de escribir los números en caracteres romanos.

Los anteriormente citados no han sido, por supuesto, los únicos historiadores de los primeros tiempos de la contabilidad moderna que se han sentido inclinados a estudiar las coincidencias en la exposición de la partida doble y de la aritmética comercial. Nadie, sin embargo, ha adoptado las extremas posturas de J. Scherber y, en medida mucho más prudente y precavida, de Karl Peter Kheil y David Murray.

Yo mismo, a raíz de mi traducción al español del *Tractatus* de Luca Pacioli, me sentí sumamente atraído por el tema, de forma que sin ser experto en matemáticas ni tener especiales conocimientos de su historia, me atreví a pergeñar un par de trabajos sobre la materia. El primero de ellos, titulado, “A summa of arithmetic prior to that of Luca Pacioli: the ‘Suma de la Art de Arismetica’ by Francesch Sanct Climent, Barcelona, 1482”, lo dediqué a dar a conocer a mis colegas, los historiadores de la contabilidad, un incunable impreso en España, escrito en catalán, que en los círculos de los historiadores de la matemática, que yo supiera, sólo había merecido hasta entonces un breve artículo, de diez páginas, publicado sesenta años antes (Louis C. Karpinski: “The First Printed Arithmetic of Spain. Francesch Sanct Climent. Suma de la Art de Arismetica, Barcelona, 1482”, *Osiris*, I, 1936, pp. 411-420). Mi trabajo, que aparte del necesario contexto contenía una descripción del contenido de la obra, fue presentado en el 18th Annual Congress of the European Accounting Association, celebrado en Birmingham en mayo de 1995. Posteriormente, con ocasión de la recepción, por segunda vez, del *Hourglass Award*, otorgado por The Academy of Accounting Historians estadounidense, lo presenté de nuevo, a petición de los organizadores, en The Academy of Accounting Historians Annual Research Conference, celebrada en la University of Illinois, Champaign-Urbana, Illinois, en noviembre de 1995. Finalmente, el artículo me fue pedido por la Universidad de Antioquia, de Medellín, Colombia, para publicarlo en español en su revista *Contaduría*, cosa que efectivamente se llevó a cabo en el número 26/27, de 1995, págs. 113-176.

El trabajo realizado alentó mi curiosidad y mi atrevimiento, de modo que, aprovechando parte de las investigaciones ya efectuadas, me animé a estudiar todos los incunables de aritmética comercial que se habían publicado antes de la *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* de Luca Pacioli. El nuevo trabajo, titulado “Breve revisión comparada de los incunables de aritmética comercial anteriores a la ‘Summa’ de Luca Pacioli”, fue presentado en el VIII Congreso AECA, celebrada en Sevilla en septiembre de 1995. Como su nombre indica, en este trabajo se analizan y describen comparativamente los siete textos sobre esta materia publicados con anterioridad a la *Summa* pacioliiana. Todos ellos han sido tenidos en cuenta por la doctora Joana Escobedo en su estudio del incunable barcelonés, a los que añade uno, de 1486, impreso en Zaragoza, en casa de Pablo Hurus, sin indicaciones tipográficas, que comienza con la palabras: *Compilatio de arismética sobre la arte mercantívol*. El ejemplar, que yo no fui capaz de localizar, se encuentra en la Biblioteca Universitaria de Cagliari, y al indicar como autor a Santcliment en su colofón, se considera una traducción o adaptación al castellano de la obra catalana. Este último trabajo mío no está publicado. Lo cierto es que, me avergüenza decirlo, pero cuando he terminado y presentado un trabajo en algún Congreso o instancia oficial, me dejo de interesar por él y, normalmente, no hago muchos esfuerzos por publicarlo. Por otra parte, mis trabajos suelen tener una extensión mayor de lo que hoy día las revistas doctrinales de historia de la contabilidad o de la propia contabilidad, siempre luchando con su presupuesto, consideran publicable. Así, no es de extrañar, que algún trabajo mío se quede sin publicar. Menos mal que tengo buenos amigos que me instan a que publique mis investigaciones o que ellos mismos se preocupan de darles salida. A estos efectos, siempre recuerdo con cariño a Enrique Fernández Peña, que en paz descansa, entrañable amigo, que se desesperaba por mi abulia publicadora, pues decía, y no le faltaba razón, que las investigaciones no se hacían para el propio disfrute, sino para aportarlas a la comunidad científica.

He hablado de mis trabajos sobre el libro de Santcliment y el resto de incunables sobre cálculo mercantil para que se comprenda cabalmente mi júbilo y entusiasmo por la obra realizada y publicada por la doctora Joana Escobedo, buena amiga y compañera de afanes investigadores desde hace más de una docena de años. Después de este largo preámbulo contextual, ha llegado ya la hora de ocuparnos de la obra de la doctora Escobedo, que es, precisamente, lo que constituye el objeto del presente comentario.

* * *

El estudio de la doctora Joana Escobedo sobre la *Suma de la Art de Arismètica* de Francesc Santcliment está provisto de un impresionante aparato erudito de notas de pie de página y de una bibliografía prácticamente exhaustiva. Se estructura en siete capítulos o secciones:

1. Contextualització: ciència i tipografia
2. Anàlisi bibliogràfica i documental de l'edició i de l'exemplar conservat
3. L'autor
4. El text
5. Altres aritmètiques mercantils incunables europees

6. La *Compilatió[n] de arismética sobre la arte mercantívol*
7. Conclusions

Como puede apreciarse, se trata de un programa muy completo que se propone revisar todos los aspectos relevantes de la obra.

El capítulo primero se dedica a dar noticias de la adquisición y ubicación de la obra de Santcliment en la Biblioteca de Catalunya, en primer lugar, y a insertarla después entre las categorías de obras de matemáticas escritas en su época. A estos efectos, la autora distingue entre los cuatro tipos de obras generalmente reconocidos, es decir, los tratados teóricos, los ábacos aritméticos, los algoritmos y los cómputos. Paulatinamente, las necesidades cada vez más pujantes de los mercaderes fueron delimitando la producción de obras matemáticas hasta reducirlas a dos tipos básicos: las aritméticas teóricas para lectores académicos, algunas de ellas escritas todavía en latín, y las aritméticas prácticas para uso de los mercaderes, redactadas todas ellas prácticamente en idiomas vernáculos. La doctora Escobedo incluye acertadamente la *Suma* de Santcliment entre los algoritmos prácticos, es decir, entre las aritméticas sin grandes vuelos teóricos, dedicadas a la enseñanza mercantil, que emplean la numeración indo-arábiga.

Se pasa a continuación en este capítulo a tratar de la tipografía utilizada en el libro. A este respecto se comenta cómo los caracteres y las técnicas tipográficas se adaptaron ya, desde un principio, a las necesidades de impresión de libros científicos. Con este motivo, se hace referencia a otras obras de carácter diverso impresas en la época en la misma imprenta de Pere Posa o en otros talleres.

El siguiente apartado del capítulo se consagra a enunciar y proporcionar datos de los demás incunables que se conocen dedicados a la aritmética comercial. Asimismo, se citan algunos manuscritos tratando del mismo tema. Digamos, de pasada, que el estudio de estos manuscritos se ha convertido hoy en materia preferente de atención para los investigadores dedicados a la historia de las matemáticas de esta época.

En el capítulo segundo, se analiza bibliográficamente la obra de Santcliment, refiriendo los repertorios bibliográficos en los que se la incluye, con indicación de los distintos nombres que se dan en ellos al autor y al título, así como de las variaciones que se producen con respecto a la expresión de las demás características del libro. La autora del estudio concluye que hasta hace muy poco tiempo la obra era más conocida en los círculos bibliográficos que en los matemáticos, pero que en los últimos años se ha despertado el interés por conocer y estudiar el contenido del libro.

A continuación, se pasa a la descripción formal de la obra, impresa en papel, de impresión cuidadosa, en cuarto, con signaturas a-r cada ocho folios, es decir, para cada cuadernillo de cuatro pliegos, sin paginar, conteniendo 136 folios, con un número irregular de líneas por página, escritas en caracteres góticos del mismo cuerpo, sin registros, reclamos ni ilustraciones.

Una característica curiosa es la de que estaba prevista la inclusión de letras capitulares en tinta roja al comienzo del texto de los capítulos, pero solamente se cumplió tal previsión en el primero. En los demás, se deja el hueco vacío, con la letra que debía llevar la capitular en minúsculas.

Muchos párrafos se separan de los precedentes por doble espacio, aunque no es una norma que se siga en todos los casos.

Según indica la doctora Escobedo, es dudoso que éste sea el incunable catalán en que se emplee por primera vez la numeración arábica, pues el mismo impresor, Pere Posa, imprimió en 22 de agosto del mismo año 1482 la obra de Ramón Llull: *Arbor scientiae*, en la que figura este tipo de numeración tanto en el texto como en la paginación. Cómo no se sabe la fecha exacta en que fue impresa la *Suma* de Santcliment, no puede precisarse cuál de los dos fue anterior.

El capítulo siguiente del estudio se consagra a exponer los conocimientos que se tienen sobre el autor. Son pocos y contradictorios. Proviene tanto de las escasas noticias que proporciona sobre sí mismo en el texto de su obra, como de las que proporcionan las obras consultadas.

De sí mismo comenta el autor que enseñaba aritmética comercial en Barcelona. No aporta muchos datos la bibliografía consultada, aunque el apellido de Santcliment era bastante corriente en la Cataluña de época. Algunos autores incluso vinculan al autor a una de las familias más distinguidas de Barcelona. Pero, en realidad, todo son conjeturas.

El capítulo cuarto se ocupa del texto o contenido de la *Suma*. En el primer párrafo de la misma, después de una invocación a la Virgen, dice Santcliment que su obra está dividida en quince partes, a saber: numeración, adición, sustracción, multiplicación, “dimidiar”, es decir, demediar o dividir por dos en castellano, división, regla de tres, compañías, cambios, baratas, quebrados, aligación o fino de las monedas, falsas posiciones, progresiones y proporciones.

Como comenta la autora del estudio, esta división no se corresponde totalmente con la estructura real del libro ni con el orden en que se explican las cuestiones. La obra en sí, sigue diciendo la doctora Escobedo, quiere ser metódica, descriptiva y estructurada. La exposición de los temas comienza normalmente por una introducción, seguida por el desarrollo de la práctica, la prueba, la recapitulación y un adelanto del capítulo siguiente. El autor no teoriza: pone en práctica. No define, plantea problemas, que resuelve explicando los procedimientos y los porqués. Emplea una forma directa para dirigirse a los lectores, como si estuviera dictando una lección magistral. Les formula preguntas directamente y emplea multitud de ejemplos y problemas. Es su forma de enseñar. En todo el curso de la enseñanza aritmética subyace un conjunto de conocimientos comerciales que se manejan y se proporcionan de forma adicional: conocimientos de pesas, medidas, monedas catalanas y de otras regiones y comarcas españolas y extranjeras: Aragón, Valencia, Perpiñán, Milán, Pisa. Se manejan también términos y usos comerciales, el año de 360 días, cotizaciones, mercaderías tratadas, precios y condiciones de venta, etc.

Por todo ello, como acostumbra a suceder con esta clase de obras, la información que se facilita va mucho más allá del objeto matemático perseguido. Por ello, se constituye en un yacimiento de datos, y más que eso, en un panorama vivo de la vida económica y social de una determinada sociedad.

En el capítulo quinto, el estudio se propone una rápida comparación entre la *Suma* de Santcliment y otros tratados de aritmética comercial de la época. En primer lugar, se la compara con el *Arte dell'abbaco*, de Treviso. La autora llega a la conclusión de que ésta, aunque sea una obra anónima, debió de ser escrita también por un maestro de aritmética

comercial con destino a sus jóvenes alumnos. Es más breve que la *Suma* y contiene un número de ejemplos relativamente menor. Trata con menor amplitud que Santcliment casi todas las cuestiones y, en especial, las referentes a los quebrados. En cambio, contiene algunas novedades curiosas como las referentes a la tara, al impuesto de la *Messetaria*, que gravaba las compraventas en Venecia, o al número áureo de los romanos.

Se pasa, a continuación, a comparar la *Suma* de Santcliment con la *Summa* de Pacioli. La conclusión a la que llega la doctora Escobedo no podía ser otra, la de que, aparte de la coincidencia en el título, pocas otras coincidencias se dan entre las dos obras. En primer lugar, la obra de Pacioli es mucho más extensa; en segundo lugar, los conocimientos matemáticos del autor sobrepasan en mucho, por lo que puede apreciarse, a los de Santcliment; en tercer lugar, el propósito de la obra va mucho más allá del que alentaba el incunable de Barcelona: la *Summa* de Luca Pacioli se proponía realmente ser una *summa*, es decir, la reunión y exposición de todos los conocimientos matemáticos de que se disponía en ese momento.

Finalmente, se hace una breve referencia al resto de incunables de aritmética comercial ya mencionados en páginas anteriores.

El capítulo sexto del estudio, titulado *La Compilatio[n] de arismética sobre la arte mercantívol*, es el que a mí, personalmente, más me ha interesado, porque trata de una obra que yo desconocía.

El capítulo comienza describiendo las circunstancias por las cuales esta obra, que consta de 48 folios en cuarto, llegó a manos de la Biblioteca Universitaria de Cagliari. Ello sucedió al ser abolida la Compañía de Jesús, a cuyo Colegio de la Santa Croce de Cagliari pertenecía el libro. A su vez, dicho Colegio había recibido la obra, que formaba parte de la biblioteca de Montserrat Roselló, jurisconsulto natural de Cagliari, por donación testamentaria, al fallecer éste en 1613 y legar su biblioteca al Colegio. Asimismo explica por qué la obra permaneció desconocida y no fue identificada hasta finales de los años cuarenta del pasado siglo XX. Ello fue así, debido, en primer lugar, a que la obra no lleva pie de imprenta, no está fechada ni tiene indicaciones tipográficas; en segundo lugar, porque el inventario de la biblioteca de Roselló la describía como “Francisce sanclementis co(m)pilatio arismetica in artem mercatorum 4. fol Venetijs 1501”; y, finalmente, porque estaba encuadrada conjuntamente con otros dos tratados de fecha más tardía, ambos también de materia mercantívol.

En una reordenación de la Biblioteca Universitaria de Cagliari, se recuperó la obra, que fue identificada como una versión castellana de la *Suma* de Santcliment, de acuerdo con lo especificado por Franco Coni en su trabajo: *Un incunabolo spagnolo sinora sconosciuto*, Cagliari: Pubblicazioni della Sezione Regionale Sarda dell’Associazione Italiana per le Biblioteche, 1951. La razón por la que Coni consideró el libro como una versión castellana de la *Suma* fue, aparte de la anotación en el inventario de Roselló, la de que en el propio colofón del libro se indica: “*Por medio del adiutorio divinal fue acabada la suma presente encima larte de aritimética (sic) por mí Franciso (sic) Sanclimente aquella en la insigna ciudad de Çaragoça ensenyante...*”. Según atribución del mismo Coni y de la Biblioteca Universitaria de Cagliari, el libro fue impreso en Zaragoza por Pablo Hurus hacia 1486, según lo ya comentado, es decir, cuatro años después de la *Suma*.

Las palabras del colofón parecen concluyentes. Sin embargo, la doctora Escobedo ha analizado detenidamente la *Compilatio*, comparándola con la *Suma*, y encuentra entre ellas,

obviamente, diversas analogías. Pero, encuentra también varias e importantes divergencias, que expone y comenta con detalle. Ilustra las mismas con la reproducción de varias páginas significativas de la una, que enfrenta a las correspondientes de la otra en la página siguiente. Todo ello la lleva a preguntarse: “Si fins i tot els capítols tractats (ens referim a les aplicacions dels algorismes) divergeixen, si l'exemplificació dels dos textos és diferent, es pot parlar de traducció, versió o, simplement, d'adaptació? Si fos una traducció, l'havia d'haver feta el mateix autor? O cal parla d'una nova aritmètica, atribuïda o signada també per Santcliment? Si tots dos textos pertanyessin a la ploma de Francesc Santcliment, ens trobaríem davant el primer autor que hagués redactat o compilat dues aritmètiques en llengües diferents. I aquesta premissa ens duria a preguntar-nos com, des d'una mateixa ploma i en un text diferent, es podia escriure que el número 1 era nombre -el text catalá- i ahora admite que l'1 no ho era sinó que era 'el principio de todos los números' -en l'altre text-...”. Es decir, “Si todos y cada uno de los capítulos tratados (nos referimos a las aplicaciones de los algorismos) discrepan, si los ejemplos presentados en los dos textos son diferentes, ¿puede hablarse de traducción, versión o, simplemente, adaptación? Si fuera una traducción, ¿tendría que haberla hecho el mismo autor? ¿O tenemos que hablar de una nueva aritmética, atribuida o firmada también por Santcliment? Si los dos textos pertenecieran a la pluma de Francesc Santcliment, nos encontraríamos ante el primer autor que hubiera redactado o compilado dos aritméticas en lenguas distintas. Y esta premisa nos llevaría a preguntarnos cómo, desde una misma pluma y en un diferente texto, se podía escribir que el número 1 era un número -texto catalán- y, a la vez, admitir que el 1 no lo era, sino que era 'el principio de todos los números' -en el otro texto-...”.

Joana Escobedo no se contesta categóricamente estas preguntas, pero apunta que las aritméticas prácticas debieron de proceder de un tronco común del que se derivarían las diversas versiones. Seguramente tiene razón. Claro que esto no explicaría las palabras del colofón impreso de la *Compilatio* en las que Francisco Santcliment se atribuye la autoría de la obra.

Las *Conclusiones* del estudio se ofrecen en el capítulo séptimo. Son muy breves y afirman que las investigaciones más recientes sobre el incunable barcelonés lo vinculan a la corriente aritmética occitana conservada en la tradición manuscrita. Por lo demás, resultan altamente estimulantes, porque no cierran el tema, sino que, por el contrario, plantean muchas preguntas, muchas incógnitas que en el curso de su investigación, al tiempo que ganaba conocimientos, se le iban abriendo a la doctora Escobedo, y que ahora ofrece a los futuros investigadores como punto de partida de nuevas investigaciones. Esta es la grandeza y la servidumbre de la investigación científica y, al mismo tiempo, lo que la hace tan fascinante: que a medida que se avanza y se ganan conocimientos, se descubren nuevos horizontes que te obligan a seguir investigando. ¡Nunca se llega al final!

EHE

NOTICIAS

VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad Valladolid, 5 a 7 de noviembre de 2008

Bajo la organización conjunta de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Valladolid, la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA va a celebrar el VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad tiene por objeto principal la presentación y discusión de temas de historia contable. El Encuentro no se limita a presentar ponencias magistrales impartidas por estudiosos de relevancia internacional en la materia, también está abierto a la presentación y discusión de comunicaciones y proyectos de tesis doctorales sobre la materia objeto de estudio. De este modo, todos los profesionales e investigadores pueden estar al



tanto de las aportaciones e investigaciones realizadas por sus compañeros en una materia tan rica en nuestro país como la historia de la contabilidad, cuyas fuentes documentales resultan únicas en el mundo, solamente equiparables a las italianas.

Durante las dos últimas décadas, numerosos investigadores han publicado y presentado en diversos foros internacionales un sin fin de artículos, ponencias y comunicaciones sobre la materia.

En todas las reuniones nacionales e internacionales dentro del ámbito genérico de la contabilidad aparece un elenco de aportaciones e investigaciones en el marco de la historia contable de nuestro país.

Los destinatarios del presente encuentro son en primer lugar los historiadores de la contabilidad, así como los historiadores económicos, los archiveros facultativos -tradicionalmente interesados en la documentación vinculada a los libros de cuentas y la información que de ellos se desprende- y los estudiosos, doctorados, estudiantes e interesados en la materia.

Está previsto contar con la presencia de las siguientes personalidades:

Esteban Hernández Esteve, Richard Fleischman, Antonio Miguel Bernal, Juan Lanero Fernández, Rafael Donoso Anés, Angel García Sanz, Amedeo Lepore e Hilario Casado Alonso.

La temática de las jornadas girará fundamentalmente en torno al estudio del comercio y la economía castellana del siglo XVI, a través de las cuentas de mercaderes, banqueros y diversas instituciones castellanas coetáneas. El Encuentro está abierto no solamente a la presentación de las aportaciones de los ponentes, sino también a la discusión en foros reducidos de las aportaciones, comunicaciones y presentaciones de proyectos

de tesis doctorales por parte de las personas inscritas en el Encuentro que deseen participar.

La experiencia de anteriores encuentros ha sido altamente enriquecedora por el elevado número de aportaciones efectuadas, así como por las publicaciones que se han derivado de los trabajos en ellos presentados.

Las ponencias y comunicaciones del Congreso sean recopiladas en un CD que se entregará a los asistentes, quedando un número suficiente de ejemplares a disposición de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) para su divulgación a nivel nacional e internacional.

En cuanto al programa, como en anteriores ediciones, está previsto desarrollar a lo largo de los tres días cinco sesiones de mañana/tarde con 9 ponencias de una hora de duración, seguidas de coloquio, cinco sesiones paralelas de presentación de comunicaciones de dos horas de duración, con un tiempo aproximado de entre 15 y 30 minutos para la presentación y discusión de cada una de las comunicaciones o proyectos de tesis doctoral presentados. En el caso de los proyectos de tesis doctoral, se nombrará un contraponente que oriente la discusión acerca del trabajo presentado. Finalmente, el último día se presentará una mesa redonda donde los ponentes expongan sus conclusiones acerca de los trabajos presentados a lo largo de las jornadas.



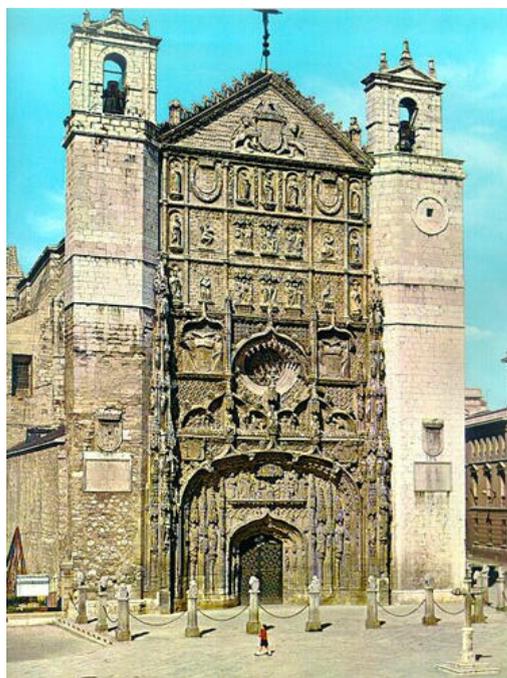
Como colofón, se desarrollará en la tarde del último día una excursión por la Ribera de Duero.

Comité Científico

Esteban Hernández Esteve
Antonio Miguel Bernal
Rafael Ramos Cervero
Angel García Sanz
Jorge Túa Pereda
Rafael Donoso Anés
Gaspar Feliu
Juan Lanero Fernández
Hilario Casado Alonso
José María González Ferrando

Comité Organizador

Ricardo Rodríguez González
Begoña Busto Marroquín
Juan Carlos de Margarida Sanz
María Begoña Villarroya Lequericaonandia
Isabel Redondo Valdeolmillos
José Manuel Sastre Centeno
Sofía Ramos Sánchez
María Paz Robles Paramio
María Nieves Redondo Martín
Elena Inglada Galiana
María Cristina de Miguel Bilbao
Ricardo Rodríguez Salmerón



Envío de Comunicaciones

La presentación de los trabajos de investigación puede realizarse bajo dos modalidades:

- Como proyecto de tesis doctoral, incorporando los aspectos específicos de los objetivos de la investigación, así como de la metodología a utilizar.
- Como comunicación para su discusión durante las sesiones de las jornadas.

Normas de Presentación

Tipo de letra: Times New Roman 12 pps.



Márgenes superior e inferior: 3 cm.

Márgenes izquierdo y derecho: 3 cm.

Tamaño del título de la comunicación: 16 puntos. Negrita mayúscula.

El nombre del autor/autores, institución y e-mail, deberá constar en la primera página del trabajo, debajo del título indicando la modalidad del trabajo. A continuación seguirá un resumen de 250 palabras máximo.

Fecha de envío de los trabajos

El plazo de entrega de los trabajos concluirá el 6 de octubre de 2008.

Dichos trabajos se remitirán a: vijornadahistoria@uva

Aceptación de los trabajos

Tras su revisión anónima, en el plazo de una semana se comunicará a los interesados la aceptación del trabajo.

Publicación

Los trabajos serán publicados en un CD-Rom por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas.

Programa

Día 5 de noviembre

16,00 Apertura del Encuentro

16,15 1ª.- Ponencia. Conferencia Inaugural

17,15 2ª Ponencia

18,30 Pausa-café

19,00 3ª Ponencia

20,00 Mesa Redonda-coloquio

21,00 Cena

Día 6 de noviembre

9,00 4ª Ponencia

10,00 5ª Ponencia

11,30 Pausa-café

12,00 Mesa Redonda. Exposición de comunicaciones.

14,30 Comida

16,30 6ª Ponencia
 17,30 7ª Ponencia
 18,30 Pausa-café
 19,00 Mesa Redonda-Comunicaciones
 21,00 Cena

Día 7 de noviembre

9,00 8ª Ponencia
 10,00 Mesa Redonda-Comunicaciones
 11,30 Pausa-café
 12,00 Mesa Redonda-Comunicaciones
 13,00 Clausura
 14,30 Almuerzo de Clausura

Tarde

(Opcional) Visita al renovado Archivo de Simancas / Excursión por la Ribera del Duero (o visita alternativa a Urueña, la villa del libro)
 Proyección de documental.

* * *

12th World Congress of Accounting Historians, Estambul, 20-24 de julio de 2008

Los días 20 a 24 de julio de 2008 se celebrará en Estambul el 12th World Congress of Accounting Historians. El Congreso es convocado por Oktay Güvemli (CPA), profesor de la Universidad de Mármara, una de las más prestigiosas universidades de Turquía que auspicia el acontecimiento en colaboración con la Asociación de Profesores de Contabilidad y Finanzas turca.



El Congreso será celebrado en el edificio Harbiye, que alberga en la actualidad un Centro Cultural y el Museo Militar más completo del Medio Oriente, donde se conservan documentos y libros contables, que por primera vez serán expuestos ex profeso con motivo del Congreso.

Será especialmente interesante entrar en contacto con el sistema contable del Imperio Turco. También se visitará con ocasión del Congreso el Palacio Museo de Topkapi donde se custodian los magníficos tesoros de la Historia Turca y asimismo habrá una visita organizada al Gran Bazar.



En Internet hay ubicada una hoja web informativa al Congreso:

(<http://www.12wciah2008ist.com/en/>),

CONGRESS TECHNICAL PROGRAM

July 20, 2008 - Sunday

- 16:30 - 20:00 Registration
- 19:00 - 21:30 Welcome Cocktail (Congress Venue)
(Mehter – Ottoman Military Band)

July 21, 2008 - Monday

- 08.00 - 09.00 Registration
- 09.00 - 12.30 Opening Speeches and Plenary Session I
- 12.30 - 13.30 Lunch
- 13.30 - 16.00 Parallel Sessions
- 16.00 - 16.30 Coffee Break
- 16.30 - 18.00 Parallel Sessions
- 18.00 Departure of the shuttles to Gala Dinner



- 19.30 - 22.00 Gala Dinner – The Cemile Sultan
Wood – Kandilli

July 22, 2008 - Tuesday

- 09.00 - 10.30 Plenary Session II
- 10.30 - 11.00 Coffee Break
- 11.00 - 12.30 Parallel Sessions
- 12.30 - 13.30 Lunch

- 13.30 - 16.00 Parallel Sessions
- 16.00 - 16.30 Coffee Break
- 16.30 - 18.00 Parallel Sessions

July 23, 2008 - Wednesday

- 09.00 - 10.30 Plenary Session III
- 10.30 - 11.00 Coffee Break
- 11.00 - 12.30 Parallel Sessions
- 12.30 - 13.30 Lunch
- 13.30 - 16.00 Parallel Sessions
- 16.00 - 16.30 Coffee Break
- 16.30 - 18.00 Parallel Sessions



July 24, 2008 - Thursday

- 09.00 - 10.30 Plenary Session IV
- 10.30 - 11.00 Coffee Break
- 11.00 - 12.00 Parallel Sessions
- 12.00 - 12.45 Closing Ceremony
- 12.45 - 14.00 Lunch
- 14.00 Departure of the shuttles to Grand Bazaar
- 14.30 – 18.30 Grand Bazaar Tour
- 18.30 Departure of the shuttles from Grand Bazaar to Kabatas
- 19.30 - 22.00 Closing Dinner – Bosphorus Tour



Note 1:

1- There will be simultaneous interpretation English to Turkish and Turkish to English in the Main Hall on 21, 22, 23 and 24 July.

Note 2:

- 1- It is planned that the main sessions will be limited into forty minutes.
- 2- The parallel sessions will be thirty minutes of which the twenty minutes will be used for presentation, when the rest then minutes will be spared for the discussions.
- 3- There will be an opportunity to use PowerPoint in all sessions.

* * *

**XIII Encuentro AECA. Contabilidad: rumbo ao futuro!
Aveiro-Portugal, 25-26 septiembre 2008**



Bajo la organización conjunta de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), de la Universidade de Aveiro y de ISCA Instituto Superior de Contabilidade e Administração se celebrará en Aveiro los días 25 y 26 de septiembre de 2008 el XIII Encuentro AECA. Contabilidad: rumbo ao futuro!

El Programa General del Encuentro se desarrollará de acuerdo con el siguiente detalle:

Jueves, 25 de septiembre de 2008

9,00-10,00 Recepción de participantes y recogida de documentación

10,00-10,30 Apertura, intervención de representantes institucionales

10,30-11,30 Sesión inaugural

José Ramón González, presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: *La reforma contable en España: proceso y resultados*

Antonio Domingos Henrique Coelho Garcia, presidente de la Comisión de Normalización Contabilística (CNC): *La regulación contable en Portugal*

11,30-12,00 Café-descanso

12,00-14,00 Mesa Redonda

El nuevo Plan General de Contabilidad español en el contexto de la armonización contable internacional

Participantes: Leandro Cañibano, presidente de AECA

 Maria Isabel Castelão Ferreira Silva, miembro de CNC

 António Baia Engana, miembro de CNC

 Manuel García Ayuso, catedrático de la Universidad de Sevilla ex-miembro del EFRAG

Moderadora: Elisabete Vieira, presidente do Conselho Cientifico ISCA - Universidade de Aveiro

14,00-16,00 Almuerzo en ISCA

16,00-17,00 Sesión 1 Documentos AECA

Alejandro Larriba, Universidad de Alcalá: *Marco conceptual de la información financiera para las entidades sin fines de lucro.*

Enrique Ortega, Padrol Munté: *Calificación contable de instrumentos financieros: distinción pasivo-patrimonio neto.*

Javier Zornoza, Universidad Complutense de Madrid: *Los gastos de las Administraciones Públicas.*

17,00-17,15 Entrega del Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad 2008, con la colaboración del Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales

17,15-18,45 Sesiones Paralelas I

20,30 Cena en Adegas Campolargo-Quinta de S. Mateus-São Lourenço do Bairro-Anadia

Viernes, 26 de septiembre de 2008

9,00-10,30 Sesiones Paralelas II

10,30-11,30 Sesión 2 Documentos AECA

Eduardo Bueno, Universidad Autónoma de Madrid: *El nuevo modelo de empresa y de su gobierno en la economía actual.*

Antonio Aragón, Universidad de Murcia: *Retribución del alto directivo y gobierno corporativo.*

Francisco Navarro, Instituto de Empresa: *La contabilidad de gestión en las empresas de telecomunicaciones.*

11,30-12,00 Café-descanso

12,00-14,00 Mesa Redonda

Responsabilidad social corporativa: experiencias luso-españolas.

Participantes: Antonio Ballabriga, BBVA

Manuel Caseirão, BDO

Inés García-Pinto, CECA

Moderador: Francisco Saldanha, CGD

14,00 Clausura del Encuentro

14,30 Almuerzo en ISCA, Universidad de Aveiro

15,30 Paseo en barco moliceiro por la Ría de Aveiro y cóctel en la Pousada Riabela na Torreira

19,00 Regreso a Aveiro en autocar

21,30 Cena de Clausura del Encuentro (opcional)

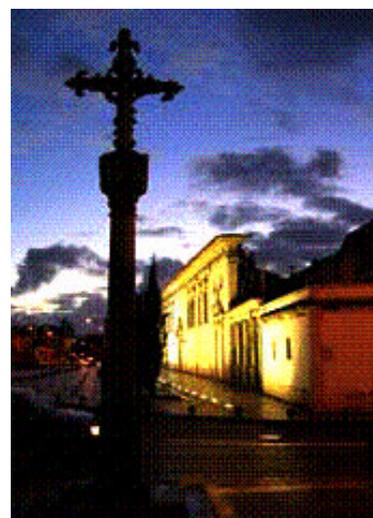
Las cuotas de inscripción para los inscritos antes del 15 de septiembre de 2008 ascienden a:

Miembros de AECA/ISCA 250 €

Otros 350 €

Autores comunicaciones o posters

Miembros de AECA/ISCA 200 €



Otros	275 €
Acompañantes: Programa turístico	175 €
Varios: Cena de Clausura	60 €

* * *

20th Annual Conference on Accounting, Business & Financial History at Cardiff Business School 11-12 September 2008

Theoretical, empirical and review papers are presented in all areas of accounting, business and financial history.

The conference provides delegates with the opportunity of presenting and discussing, in an informal setting, papers ranging from early working drafts to fully developed manuscripts. The format of the conference allows approximately 40 minutes for presentation and discussion in order to help achieve worthwhile feedback from those attending.



In the past, many papers presented at Cardiff have subsequently appeared in print in *Accounting, Business and Financial History*, edited by John Richard Edwards and Trevor Boyns, or in another of the full range of international, refereed academic accounting, business and economic history journals.

The 2008 conference, organised by Malcolm Anderson, will be held at Aberdare Hall, Cathays Park, Cardiff, CF14 3UX, UK. It will commence at lunchtime on Thursday, 11 September 2008 and conclude in the late-afternoon of Friday, 12 September 2008.

The fully inclusive conference fee (covering all meals, the conference dinner on Thursday and standard accommodation on Thursday night) is £140.

Apply to Julie Mein, Cardiff Business School, Colum Drive, Cardiff, CF10 3EU.
Tel +44 (0)29 2087 5731 Fax +44 (0)29 2087 5129 Email. MeinJA@Cardiff.ac.uk

* * *

The first *Accounting History* International Emerging Scholars' Colloquium Certosa di Pontignano, Pontignano, Siena, Italy, 16 - 17 July 2009

Organised in cooperation with the Department of Business and Social Studies, University of Siena, and supported by SIDREA (The Italian Association of Accounting and Business Administration Professors), and SISR (The Italian Society of Accounting History) *Contabilità e Cultura Aziendale* Journal

This international forum is designed for emerging scholars of all ages and career stages, including doctoral degree students, new faculty and other emerging accounting researchers who have an interest in accounting's past and present and who seek directions and guidance in embarking upon and undertaking specific historical accounting research projects.



The inaugural forum will be held at the Certosa di Pontignano of the University of Siena which is located in Pontignano in Tuscany and is only a short distance from Siena. The forum will be led by Garry Carnegie and Brian West of the University of Ballarat, Australia who are the joint editors of *Accounting History*, the journal of the Accounting

History Special Interest Group of the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand.

Other senior faculty members participating in the colloquium are also members of the *Accounting History* editorial team and will include Angelo Riccaboni, University of Siena, Italy; Nola Buhr, University of Saskatchewan, Canada; Christopher Napier, Royal Holloway, University of London, UK and Lúcia Lima Rodrigues, University of Minho, Portugal.

Research proposals and brief bibliographical details should be forwarded to Garry Carnegie by 31 March 2009: g.carnegie@ballarat.edu.au

Further information is available at the IAHIESC website:

<http://www.disas.unisi.it/ahiesc/index.php>

Inquiries may be directed to the Colloquium Convenor, Elena Giovannoni, University of Siena, at the following e-mail address: giovannoni@dii.unisi.it

* * *

XVIII Luso-Spanish Conference on Management XVIII Jornadas Luso-Espanholas de Gestao

Durante los días 7 y 9 de febrero se celebraron en Oporto las XVIII Jornadas Luso-Espanholas de Gestión organizadas por la Facultad de Economía de la Universidad de Oporto.

La apertura del congreso estuvo a cargo del profesor D. Elísio Brandao, director del comité organizador del evento, quien cedió la palabra al Dr. D. Rui Rio, Alcalde de Oporto, y al profesor D. Edgar Ortiz, coeditor de la Revista "Frontiers in Finance and Economics".



Las áreas científicas incluidas en el tema al que se dedicaron las jornadas, “Conocimiento, Innovación y Emprendeduría en un Mundo Globalizado”, fueron, entre otras, Marketing, Finanzas, Recursos Humanos, Administración de Empresas y Contabilidad. El total de trabajos presentados ascendió a 175, distribuidos, por la organización, en sesiones paralelas y seminarios. En las sesiones paralelas se disponía de doble tiempo de exposición y con un contraponente. El mayor número de trabajos presentados en las sesiones paralelas corresponden a las áreas científicas de Contabilidad y Administración de Empresas, y en los seminarios a las áreas de Contabilidad y Marketing.



En materia de Historia de la Contabilidad, sólo se presentó un trabajo, el realizado por las profesoras de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Sonia Granado Suárez, Mercedes Calvo Cruz y Candelaria Castro Pérez, titulado “Relaciones laborales mantenidas por el Señorío de Adeje (Canarias) en el siglo XVIII: algunas prácticas implantadas por la contaduría para su captación contable”, en sesiones paralelas.

* * *

XIII Encuentro ASEPUC, Universidad de Castilla-La Mancha, Albacete, 4 a 6 de junio de 2008

Los días 4 a 6 de junio de 2008 tuvo lugar en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Castilla-La Mancha en Albacete el XIII Encuentro ASEPUC, bajo el lema: “En un lugar de la Mancha...nuevas visiones, nuevas disposiciones”. El Encuentro fue inaugurado por el vicerrector del Campus de Albacete y Proyectos Emprendedores, Antonio Roncero, junto al delegado de la Junta en Albacete, Modesto Belinchón; el presidente de ASEPUC, Jorge Tua; el decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Ángel Tejada; y uno de los directores del Congreso, Regino Banegas Ochovo. En este acto se dedicó un afectuoso recuerdo a José Antonio Rojas Tercero, el otro director del Encuentro, que por motivos de enfermedad no pudo participar en el mismo.

Asistieron al Encuentro más de doscientos profesores de Contabilidad, que como en los Encuentros anteriores, discutieron y presentaron sus puntos de vista sobre los modernos enfoques y nuevas visiones acerca de la contabilidad y de la enseñanza de la misma, materias que este año eran de gran actualidad dados los cambios contables producidos, como muy oportunamente recogió el lema del Encuentro. En total, se presentaron 72 comunicaciones. De gran relieve fueron la Lección inaugural, así como la Mesa redonda sobre el “Estado actual de la Contabilidad”, moderada por Pedro Rivero Torre, la presentación del nuevo planteamiento de la *Revista de Contabilidad* a cargo de su directora, M^a Antonia García Benau, la charla sobre “Cervantes



como comisionado y recaudador al servicio de la Hacienda Real”, pronunciada por Esteban Hernández Esteve, y la ponencia sobre auditoría contable: “Principales implicaciones del cambio contable en el trabajo del auditor” impartida por Juan Corbera Martínez.

Entre las comunicaciones presentadas se encontraban también algunas sobre historia de la contabilidad, como es tradicional en estos Encuentros. En concreto, se presentaron cinco sobre esta materia, de acuerdo con el detalle siguiente:

- M. Mar López Pérez y Ángel Tejada Ponce: “La contabilidad en entidades monásticas: el convento de Los Llanos (1718-1740)”.
- Ramón Bastida, Antonio Somoza y Josep Vallverdú: “Estudio económico y contable de la Compañía General de Filipinas: 1881-1922”.
- Isidoro Guzmán Raja: “Los intentos de implantación del método de partida doble en la contabilidad pública española durante el siglo XIX: regulación normativa y causas de su fracaso”.
- José Luis Ruiz Zapatero: “Una aproximación a la información económico financiera en la empresa Gonzalo Ruiz (1923-1939)”.
- José Julián Hernández Borreguero: “El hospital de Santa María de Sevilla: gestión económica y contable (siglos XV a XVIII)”.



Todas estas comunicaciones, así como también las presentadas sobre otras materias contables, fueron de gran interés y mostraron un elevado grado de calidad media.

Los actos sociales y culturales ofrecidos por los organizadores del Encuentro fueron amplios, variados, apropiados y muy bien acogidos por los participantes, así como también la recepción ofrecida por la alcaldesa de Albacete, Carmen Oliver, en el espléndido Salón de Actos del antiguo Ayuntamiento, hoy convertido en Museo Municipal.