



**VIII
Encuentro
de trabajo sobre
historia de
la contabilidad**

—
Soria
14 —
16
noviembre
2012

**LA APERTURA DE LA FÁBRICA DE LA CARTUJA DE
SEVILLA Y LA DUALIDAD CONTABLE (1841-1850)**

Julián Hernández Borregero



LA APERTURA DE LA FÁBRICA DE LA CARTUJA DE SEVILLA Y LA DUALIDAD CONTABLE (1841-1850)

En 1841 Carlos Pickman, en colaboración con un socio capitalista, inaugura una fábrica de loza de grandes dimensiones en el antiguo monasterio de la Cartuja de Sevilla. Este trabajo analiza el arranque organizativo y contable a través de los numerosos libros auxiliares conservados y de los libros diario, mayor y de inventarios. Los libros de cuentas habituales utilizan criterios de valoración y presentación completamente distintos a los utilizados pasados diez años de cara a la decisión de continuación o no de la sociedad. Al mismo tiempo nuestro estudio evalúa el grado de cumplimiento de la empresa de los preceptos contenidos en el Código de Comercio de 1829, normativa contable vigente a esa fecha.

Palabras clave: Pickman, siglo XIX, partida doble, historia de la contabilidad.

AUTOR: José Julián Hernández Borreguero, Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN.

El análisis de la contabilidad proporciona una visión sobre las formas en las que los procesos, las prácticas y las perspectivas que caracterizan a las organizaciones inciden en el sistema contable (Hopwood, 1987, p. 218). El entorno socio-económico determina, de manera acumulativa, la configuración del sistema contable a lo largo del tiempo (Burns y Scapens, 2000). Sin embargo, no es el único factor que interviene al respecto; entre otros, debe de considerarse la influencia de la combinación poder/conocimiento (Boyns y Edwards, 1996). Las estructuras y sistemas organizativos sufren la incidencia del conocimiento expreso y tácito (fruto de la experiencia acumulada) de sus gestores, así como de aspectos culturales de los mismos (Giddens, 1984; Lam, 2000).

Las organizaciones y sus sistemas de gestión se van adaptando continuamente a esos factores o presiones mediante un proceso de institucionalización, que, siguiendo a Tolbert y Zucker (1996) sigue cuatro fases: innovación, habituación, objetivación y sedimentación. Este proceso adquiere una mayor importancia en un negocio de nueva creación, pues se trata de implantar un sistema organizativo y contable donde antes no lo había e implementarlo antes los imprevistos no controlados a la hora de su inicio.

Por otro lado, hay que considerar que la contabilidad juega un papel importante en tres parcelas de la dirección de empresas: la toma de decisiones, la planificación y el control (Arnold y Hope, 1983, p. 356). Aunque la toma de decisiones es uno de los objetivos fundamentales de la Contabilidad de Gestión (Boyns y Edwards, 1996, p. 46), también lo es de la Contabilidad Financiera.

En el presente trabajo se analiza la configuración del sistema contable en una empresa en el momento inicial de su fundación y durante sus primeros años de vida, así como la influencia de la personalidad y conocimientos de su fundador. Por otro lado, se estudia la contabilidad cotidiana de la misma (basada en precios de adquisición y llevada por partida doble), frente a los balances que se elaboraron esporádicamente (con una periodicidad muy superior a la anualidad), que mezclan criterios propios de los inventarios (nivel de detalle) y de un balance muy técnico (con correcciones valorativas significativas).

Este análisis se ha realizado en un negocio industrial que reúne numerosos atractivos para la investigación: pertenecer a una empresa de una importante dimensión, que ésta se fundara a mediados del siglo XIX y que dispongamos de sus registros contables completos (no sólo estados contables) desde el inicio de su actividad. Estas peculiaridades permiten analizar cómo fue el proceso de apertura de la fábrica desde un punto de vista organizativo y contable, cómo se articularon los primeros procedimientos administrativos y comprobar las sucesivas mejoras e implementaciones en los primeros meses y años de funcionamiento del negocio.

La empresa en cuestión, Pickman y Compañía, tomó como sede el antiguo Convento de la Cartuja de Sevilla, el cual, a la postre, se convirtió en emblema y marca de la empresa, y de uno de los negocios más fructíferos, duraderos e intensivos en mano de obra del sur de España. El período de investigación diseñado coincide con su constitución e inicio de su actividad como fábrica de loza, en febrero de 1841, así como los 9 años naturales sucesivos, hasta el momento de la primera elaboración de esa segunda contabilidad.

Asimismo, este trabajo pretende comprobar el nivel de cumplimiento de las obligaciones formales de la contabilidad de la empresa, partiendo de los preceptos contenidos en el Código de Comercio de 1829, vigente a esa fecha. Ese primer Código de Comercio implantó un importante grado de deberes para los empresarios que, como veremos, tardaron en cumplir completamente.

El trabajo se estructura como sigue: en el segundo apartado realizamos un breve resumen sobre el Código de Comercio de 1829. En el tercero ofrecemos una reseña histórica del proceso de fundación de la fábrica. En los siguientes apartados describimos los libros auxiliares y principales de la fábrica, y terminamos extrayendo una serie de conclusiones.

2. LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA EN EL PERÍODO ESTUDIADO.

A mediados del siglo XIX la normativa vigente en materia contable estaba compilada en el Código de Comercio de 1829 (CCom). Buena parte de los artículos con incidencia en la contabilidad mercantil se encontraban en el Título 2º, Sección II. En el art. 32 se señalan los libros obligatorios a llevar por todo comerciante: el libro diario, el libro mayor o de cuentas corrientes, y el libro de inventarios.

Ningún apartado de esta norma hace mención expresa al método de la partida doble, ni a la obligatoriedad de uso; sin embargo, como señala Fernández Peña (1991, 61), de los artículos 33 y 34 CCom se deduce que debería utilizarse:

- Art. 33: *En el libro se sentarán, día por día, y según el orden en que se vayan haciendo, todas las operaciones que haga el comerciante en su tráfico, designando el carácter y circunstancias de cada operación, y el resultado que produce a su cargo y descargo; de modo que cada partida manifieste quien sea el acreedor y quién el deudor en la negociación a que se refiere.*
- Art. 34: *Las cuentas corrientes con cada objeto o persona en particular se abrirán por Debe y Ha de haber, en el libro mayor, y a cada cuenta se trasladarán por riguroso orden de fechas los asientos del diario.*

El resto de alusiones a la contabilidad a lo largo del Código están referidas a aspectos formales, sin ocuparse de aspectos metodológicos o conceptuales. Entre éstas, destacamos las siguientes:

- Art. 36: *El libro de inventarios empezará con la descripción exacta del dinero, bienes inmuebles y muebles, créditos (...) que formen el capital del comerciante al tiempo de comenzar su giro. Después formará cada comerciante anualmente, y extenderá en el mismo libro el balance general de su giro, comprendiendo en él todos sus bienes, créditos y acciones, así como también todas sus deudas y obligaciones pendientes a la fecha del balance (...).*
- Art. 40: *Los tres libros que se prescriben de rigurosa necesidad en el orden de la contabilidad comercial, estarán encuadernados, forrados y foliados; en cuya forma los presentará cada comerciante al tribunal de comercio de su domicilio, para que por uno de sus individuos y el escribano del mismo tribunal, se rubriquen (sin exigirse derechos algunos) todas sus hojas, y se ponga en la primera una nota con fecha, firmada por ambos, del número de hojas que contiene el libro.*

- Art. 41: *En el orden de llevar los libros de contabilidad mercantil se prohíbe: 1º. Alterar en los asientos el orden progresivo de fechas y operaciones (...). 2º. Dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras (...). 3º. Hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error. 4º. Tachar asiento alguno. 5º Mutilar alguna parte del libro (...).*
- Art. 49: *No se puede hacer pesquisa de oficio por tribunal ni autoridad alguna, para inquirir si los comerciantes llevan o no sus libros arreglados.*
- Art. 50: *Tampoco puede decretarse a instancia de parte la comunicación, entrega ni reconocimiento general de los libros de los comerciantes, sino en los juicios de sucesión universal, liquidación de compañía o de quiebra.*

La literatura contable ha documentado niveles muy dispares de cumplimiento de la obligación de implantación del método de la partida doble promulgada en el CCom. Por un lado López Manjón (2009, 37) explica los efímeros intentos de los gestores de la casa ducal de Osuna de implantar el método de la partida doble en su administración a mediados del siglo XIX. Este mismo autor cita el trabajo de Planas y Sagner (2005) quienes han estudiado los registros contables de grandes propiedades rurales catalanas en la segunda mitad del siglo XIX y primera mitad del XX, no habiendo encontrado evidencias del uso de la partida doble.

Más lejos aún van Álvarez-Dardet y Capelo (2003), al generalizar el retraso de las casas comerciales españolas en la aplicación de la partida doble. En la opinión de las autoras, esa no adopción de la partida doble en la práctica mercantil española está justificada por dos razones fundamentales: la falta de convicción en las bondades del nuevo sistema y en la escasa probabilidad de tener que presentar los libros a examen ante alguna autoridad legal (como acabamos de ver en los arts. 49-50 CCom).

Por el contrario, algunos autores han encontrado compañías que sí llevan sus cuentas por el método de la partida doble, aunque varias décadas después de la publicación del CCom. Así, Capelo (2007) fecha la introducción de la partida doble en la contabilidad del Almacén de Agüera en 1851, empresa que existía desde mediados del siglo XVIII. Por otro lado, Donoso, Giner y Ruiz (2006, p. 50) documentan que la

empresa Trenor y Cía. llevaba las cuentas de su fábrica por partida doble, desde 1878. Castro y Calvo (2010, 12) demuestran que una empresa inglesa con sede en Canarias llevaba su contabilidad por partida doble desde, al menos, finales del siglo XIX. Además, en opinión de Bernal (1998), precisamente el hecho de que, en determinadas circunstancias, fuera necesario mostrar los libros de cuentas y fuera posible recibir una sanción, suponía un incentivo para utilizar el método prescrito en el CCom.

En definitiva, a la espera de futuras evidencias significativas, podemos concluir que la escasa literatura contable localizada no apuesta por un uso muy generalizado de la partida doble entre las compañías comerciantes en las décadas posteriores a la promulgación del CCom.

3. LA FUNDACIÓN DE PICKMAN Y COMPAÑÍA.

3.1 EL NEGOCIO DE PICKMAN.

El negocio de la loza estaba en pleno auge en Europa en el siglo XIX, desde la expansión británica del siglo XVIII (Haggart, Mountford y Thomas, 1981). En España dos condicionantes legales fomentaron el florecimiento de esta industria: 1) La aprobación por parte del Gobierno de Martínez de la Rosa en 1834 de un decreto que permitía la libertad de industria y de comercio (Fernández España, 1978); y 2) la política proteccionista del Gobierno, estableciendo unos enormes aranceles a la importación (Popp, 2001).

En ese contexto económico, florecieron varias fábricas de cerámica en España: la de San Mamés (Vizcaya), “La Amistad” (Cartagena), “San Juan de Aznalfarache” (Sevilla), “Valdemorillo” (Madrid), una fábrica en Barcelona y otra en Palma de Mallorca, “La Constancia” (Madrid), “Mariano Zola y Cía” (Gijón), “S.M. Cenal y Cía” (Oviedo) y “Sargadelos” (Galicia). De todos estos centros fabriles, destacó esta última por ser la más innovadora en cuanto a técnicas, formas y decorados. Ninguna de estos centros ha sobrevivido hasta nuestros días (Jorge Aragoneses, 1960).

La familia Pickman era comerciante (que no fabricante) de loza y cristal en Liverpool, y estaba especializada en la exportación de los mismos hacia España (Maestre, 1993). Para ello, habilitó algunas sucursales de su negocio en ciudades con puerto de mar,

entre ellas Cádiz. En 1822 Carlos Pickman llegó a esta ciudad, aunque pronto se trasladó a Sevilla, ejerciendo de comerciante asociado a su familia (ibídem).

Pickman fue un visionario: la demanda de loza “al estilo inglés” crecía, y los aranceles impedían que se consiguiera unos mejores resultados, por lo que planificó la apertura de una fábrica en España. Además, considerando los fracasos anteriores de algunas fábricas estatales de loza en España, viajó mucho y concluyó que sin operarios ingleses el negocio no tendría éxito (ibídem).

En 1838 adquiere el antiguo monasterio de la Cartuja a la Junta de Enajenaciones de Conventos Suprimidos de la provincia de Sevilla, y también compra algunas fincas con tierra apropiada para ser utilizada como materia prima, así como monta los primeros hornos para la fabricación (ibídem).

Perfeccionada la idea de negocio y tras elaborar algunas partidas de productos, Carlos Pickman se encontró con que iba a necesitar nuevas fuentes financieras para traer los operarios ingleses, montar más maquinaria y para sostener el capital circulante necesario para el negocio, por lo que busca a un socio capitalista, Juan Pablo Echeopar, un comerciante gaditano, con el que crea una compañía que comenzaría de forma automática la fabricación y venta de productos cerámicos (ibídem).

3.2 LA ESCRITURA DE FUNDACIÓN DE LA COMPAÑÍA.

El Código de Comercio de 1826, Título II Sección 1ª, promulga “las formalidades que con las que se han de contraer las compañías mercantiles”. Pickman y Cía., cumpliendo el mandato del artículo 284 CCom., elevó a escritura pública el acuerdo de constitución del negocio. Este documento¹ formalizaba las intenciones de Carlos Pickman y Juan Pablo Echeopar de “*unirse en sociedad para la fabricación de loza, porcelanas y otras clases análogas fuese posible hacer en la fábrica planteada en el Convento de la Cartuja, extramuros de esta capital*”, firmadas el 3 de marzo de 1841, y elevadas a escritura el último día del mismo mes. De las veinte *condiciones* del acuerdo destacamos los siguientes aspectos:

¹ Libro de protocolo 18170, del Oficio 9, año 1841, libro 2º, folios 113-117, Archivo Histórico Provincial de Sevilla (AHPSE).

- Carlos Pickman realizó una aportación no dineraria valorada en global compuesta por el edificio de la Cartuja, varias minas de tierras (situadas en Cabo de Gata, Peña de Hierro y Río Tinto²) y todo el inmovilizado ya adquirido para el negocio: hornos, máquinas, balsas y “*demás útiles efectos existentes hoy en Cartuja, de los que se ha formado nota exacta y así consta sin valorizar*” (condiciones primera y sexta).
- Aunque no se valora esa aportación dineraria expresamente en el contrato, esa aportación le supondría dos terceras partes del capital social, como señala la condición decimocuarta: “*El Sr. Pickman, por la parte de capital que representa (...) tendrá dos tercios de las utilidades o pérdidas que resultasen a la sociedad (...)*”.
- Por su parte, Juan Pablo Eche copar no realizó una aportación dineraria en el acto, sino que se comprometió a efectuarla “*a proporción que se vaya necesitando*”, por un importe de 16.000 pesos fuertes (condición segunda), lo cual le permitió disfrutar de un tercio del capital de la compañía.
- Teniendo en cuenta la equivalencia entre peso fuerte y real de vellón, y basándonos en los primeros asientos del libro diario de 1841 (AHPSE, C-73), el capital quedó formado por un valor de 960.000 reales, de los que 640.000 correspondían a Pickman y 320.000 a Eche copar.
- La dirección del negocio fue asumida como “*obligación exclusiva*” de Carlos Pickman. En su ausencia, la empresa quedaba bajo la autoridad de Benjamin Harris y, en su defecto, de Guillermo Aponte (condición tercera). Los tres garantizaban que el negocio, al mes de estar plenamente operativo, fabricaría “*loza de pedernal blanca y estampada cuya perfección y calidad no se ha de diferenciar de la buena inglesa; y que se pueda vender a menor precio de lo que hoy se vende en las fábricas del reino, dejando todavía buena utilidad a la sociedad*” (condición quinta). Además se les obligaba a vivir dentro del antiguo convento cartujano (condición tercera).

² “*Tres aranzadas de tierra que se hallan en el Cabo de Gata (...) adquiridas en 1840, de cuyo terreno es de donde se han explotado los diferentes cargamentos existentes hoy día en la fábrica (...); diferentes vetas de tierras en el sitio de la Peña de Hierro, término de la Aldea de Río Tinto (...) adquiridas en 1839; y en la inspección de Minas de Río Tinto hay un expediente a favor del Sr. Pickman de vetas de tierras en el sitio del Castillo Salomón, de cuyos activos son de donde se han explotado la mayor parte de las tierras de Río Tinto existentes en la Fábrica*” (anexo a la condición vigésima).

- Desde el momento en que el negocio se encontrara a pleno rendimiento, se admitía una retribución anual a Pickman por su labor de gerencia³ de 30.000 reales de vellón, siempre y cuando la empresa proporcionara *“utilidades bastantes para cubrir”* ese importe. Si el negocio no fuera fructífero, esa retribución correría cargo a cuenta de su aportación de capital. Asimismo, destaca que de ese salario debería abonar a Benjamin Harris, *“como segundo director, lo que entre sí convengan”* (condición octava).
- Se acordó que los obreros que pondrían en marcha el negocio provendrían de Inglaterra, por lo que se comisionó a Benjamin Harris para que marchara *“para contratar y remitir operarios ingleses y establecer por contratar el abastecimiento del combustible y objetos necesarios para la fábrica bajo los términos más módicos (...)”* (condición decimonovena).
- Desde un punto de vista contable destacan algunos apartados del acuerdo de constitución: *“los gastos serán claramente especificados para que a primera vista se puedan examinar las operaciones interiores de la fábrica; y si alguna cosa ofreciere duda, dará una clara explicación el Sr. Pickman (...) pero respetando la parte sagrada de los secretos fabriles”* (condición cuarta). También *“toda la correspondencia y libros concernientes a la fábrica se hallarán en el escritorio de la misma para la inspección de los socios, siempre que lo tenga por conveniente”* (condición decimosexta). Además *“se hará al fin de cada año un Balance general expresivo para que sirva de conocimiento de la sociedad y con arreglo a lo prevenido en el Código de Comercio”* (condición decimotercera).
- Finalmente, tal como exige el CCom., se estableció la duración del contrato de sociedad: *“será por cinco años (...); terminados éstos se prorrogará por otros cinco más a voluntad del Sr. Eche copar”* (condición duodécima). Llegado el caso de la disolución *“se hará una especie de subasta entre los dos socios para que en proporción de lo que cada uno representa quede con la propiedad (...)”* (condición decimoctava).

³ Carlos Pickman se obliga a trabajar únicamente en la dirección interna de la fábrica, *“a fin de que no se distraiga su atención de este exclusivo objeto”* (condición décima).

De hecho, al final de la escritura, aparece indicado que *“esta escritura queda cancelada por otra de reorganización de la misma sociedad otorgada por D. Carlos Pickman, los señores Lacave y Echeopar, D. Lorenzo Hernández y D. Guillermo Aponte en Sevilla, 24 de marzo de 1851⁴”*.

3.3 EL INVENTARIO INICIAL

Anexo al contrato se incluyó un inventario inicial de los bienes de la compañía, aportados por Carlos Pickman, a fecha de 3 marzo de 1841. Ese inventario se registró en papel timbrado, y se dividió en tres apartados: inventario general, fundición y herrería, y herrería general.

- El inventario general comprende 252 ítems, sin valorar, entre los que se incluyen los terrenos ya mencionados, 10.204 argollas, 4 molinos de piedra, 161 piezas de moldes, 500 ladrillos refractarios, 1.000 quintales de tierra inglesa, etc.
- La fundición y herrería suma 107 ítems entre objetos tales como: 8 palaustres, 2 pares de tenazas grandes, un martillo, una fragua de doble fuelle, etc.
- La herrería general incluye 45 ítems. Por ejemplo: 4 cinceles, 4 tupidores, 1 compás, una fragua con su pila, 25 arrobas de hierro dulce nuevo, etc.

Este inventario no fue valorado partida a partida, ni por la empresa, ni por el aportante. Como ya hemos indicado, contablemente se valoró en global en 640.000 reales.

4. LOS LIBROS AUXILIARES.

4.1 LA FABRICACIÓN Y LA FUNDACIÓN.

Antes de pasar a describir los libros, vamos a definir dos conceptos contables claves de todo el sistema de registro:

⁴ La estructura de capital ya había sido modificada antes de 1850: Carlos Pickman, 43,75%; Lacave y Echeopar, 19,44 %; Lorenzo Hernández 22,22% y Guillermo Aponte, 14,58%.

- La cuenta de Fundación se instrumentó en todos los libros de cuentas para registrar todo el inmovilizado aportado por Pickman, así como sus sucesivos incrementos y mejoras. En este concepto se computaba una serie de partidas que tenían en común el hecho de no ser asignables como costes directos de la elaboración de las mercancías: reformas de inmuebles, cartelería exterior, seguros contratados para el negocio, jardines exteriores al edificio, etcétera.
- La cuenta de Fabricación se utilizaba para anotar, de forma genérica, todos los costes inherentes al ciclo productivo: materiales, salarios de trabajadores, transporte de mercancías, entre otros muchos. Del lado contrario, la cuenta registraba, a precio de salida, las ventas de mercancía realizadas.

:

4.2 LOS LIBROS DE CAJA

Pickman y compañía utilizó desde su creación libros de caja de gran tamaño, rallados a tal efecto. Las páginas estaban divididas en cinco columnas. Analizando el primer libro de caja, correspondiente al período 06/03/1841-30/11/1845 (AHPSE, C-1188), observamos que durante los primeros meses hubo pocas anotaciones en el debe, apenas 4-5 anotaciones mensuales. Las únicas entradas son por aportaciones monetarias de los socios. Durante marzo y abril solo aporta dinero “*Carlos Pickman por metálico*”, cantidades que van desde los 1685,17 reales (la más baja, el primer día, el 06/03/1841), hasta los 7.750,20 que aportó el 17 de abril.

Del lado del haber prácticamente todas las anotaciones están referidas a dos conceptos anteriormente mencionados: la Fabricación y la Fundación. En ambos casos, de manera semanal, se recogen en una sola cantidad todos los pagos en metálico realizados por ese concepto en una semana. Así semanalmente encontramos el abono a la cuenta de caja por la “*Fabricación de loza por jornales de operarios*”. Siempre por menor importe aparecen pagos “*Por Fundación de Fábrica por varios gastos Semana*”. La única cuenta que aparece a parte de esas dos es la de Walter Simpson, a cuenta de herramientas.

El último día del año 1841 se suman las entradas y salidas, totalizando ambas un importe de 334.416,10 reales. Para ello, previamente se había anotado como última salida “*saldo para enero 1842*” la cantidad de 3.764,20, por tanto, saldo final del primer ejercicio económico de la empresa.

Desde el primer día del año 1842 se observan algunos cambios formales en las anotaciones del libro de caja:

- Las anotaciones comienzan⁵ a tener una referencia numérica que señala la página del libro diario donde está registrado ese pago o cobro.
- Las confrontaciones de cargos y abonos en la cuenta de caja pasan a realizarse mensualmente, para obtener un saldo a cuenta nueva con esa periodicidad. Esos saldos iniciales mensuales empiezan a ser importantes, evitando las continuas aportaciones de socios: 20.235,16 reales (febrero), 15.471,26 reales (julio);...hasta los 13.208,12 reales de saldo final del año.
- Los cobros por ventas pasan a llamarse "*Fabricación por lozas vendidas a ...*".
- Las salidas monetarias pasan a detallarse un poco más. Por ejemplo, en concepto de Fabricación se pagaron por la adquisición de huesos, clavos, leña, apartado de correos, letras de cambio, horno, ladrillos, cajas, barricas...

4.3 LOS LIBROS DE JORNALES.

Estos libros trienales recogen el detalle parcial de los salarios semanales que se liquidaban a los empleados de la fábrica. Por desgracia, no se conserva el primero, pero sí el denominado "*libro de jornales nº 2*" que comprende el período, 30/12/1844 a 11/12/1847 (AHPSE, C-927).

Estos libros, en formato tabla, recogen, por columnas, los nombres de los empleados y el número de jornadas que habían trabajado en esa semana. Los trabajadores son divididos por su especialidad e identificados por su apellido. Así los empleados estaban asignados a las siguientes secciones de la empresa: carpintería y albañilería; almacenes; balsas y molinos; hornos; barnizados; cajeros; y aprendices⁶. Algunos años más tarde se organizó el trabajo en 4 sectores, bajo las órdenes de un jefe en cada una (Museos de Andalucía, 2011):

⁵ Este sistema se abandona el 1 de marzo de 1844 y a finales de 1845 no se había retomado.

⁶ Ocasionalmente hemos encontrado otras secciones: de alijadores, bizcocho o estampado.

- Sector 1: Molinos, balsas, hornos de bizcocho, almacén de bizcocho, barnizado, hornos de barniz, muflas, refractario y transportes.
- Sector 2: Plateros, cuentistas, máquinas de tazas, patarañas, prensadores, adornistas, moldistas, almacén de crudo, albañiles, carpinteros y herreros.
- Sector 3: calcomanía, pintura, grabadores, cargadores y estampado.
- Sector 4: escogido, apartado, empaquetado y envíos.

En cada uno de esas secciones iniciales se señalaba el apellido del operario, el número de jornales semanales trabajado por cada uno, y el salario a percibir por cada uno de ellos. Con esos importes se obtenían sumas parciales del gasto salarial semanal por departamento. Así una semana con poca actividad, por ejemplo la semana del 30/12/1844 al 4/01/1845, esas secciones devengaron un gasto salarial de 1.440,50 reales; la semana del 10 al 15 de febrero de 1845 ese importe ascendió a 2.916 reales, y hacia finales del año 1845 muchas semanas los jornales superaron los 10.000 reales.

A continuación se sumaban a ese subtotal los "*importes de jornales de operarios*", suponemos que percepciones salariales a percibir por otros empleados no asignados a esas secciones. De esos otros operarios no hemos encontrado detalle sobre su función en otros libros, aunque, por lógica, podrían tratarse de los encargados de esas secciones y los administrativos de la compañía. Volviendo a los dos ejemplos anteriores, la primera semana esos otros operarios devengaron remuneraciones por importe de 312,50 reales y la segunda por 830 reales.

Finalmente se sumaba el gasto salarial por ambos conceptos y se asignaba en función de si esos empleados contribuyeron a la elaboración de los productos de la empresa (Fabricación) o aumentaban el valor de sus activos, ya fuera fabricándolos, reformándolos o manteniéndolos (Fundación). Retomando el primer ejemplo, el gasto semanal se resume de la siguiente forma:

LIBRO DE JORNALES		
Semana 30/12/1844 al 4/01/1845	Importe	Jornales
Carpintería y albañilería	340	41
Albañiles fijando letras	140	27
Almacenes	174,5	86
Balsas y molinos	520,5	23,5
Hornos	235,5	24,5
Barnizado	30	6
Cajeros	0	0
Aprendices	0	0
Subtotal	1440,5	208
Importe jornales operarios	312,5	
Total	1753	
A Fabricación	1613	
A Fundación	140	

Como puede verse en la tabla, del total del gasto salarial de esa semana puede identificarse fácilmente la parte que no contribuyó a la elaboración de productos (Fabricación), sino que colocaron un cartel de la empresa; ese coste se asignó al valor de los activos del negocio (Fundación).

En la semana que acabamos de ver como ejemplo, se devengaron 208 jornales en esas secciones, realizados por 48 personas; teniendo en cuenta el salario de esos otros “operarios” estimamos que serían otras 8-10 personas⁷. A mitad de febrero del mismo año los jornales semanales ascendieron a 471,5, y la tendencia de crecimiento se mantuvo a lo largo del año.

4.4 LOS LIBROS DE FACTURAS.

⁷ No hemos encontrado ningún documento que señale la plantilla media de Pickman y Cía durante estos primeros años. Según el libro diario (AHPSE, C-73), se retribuye de forma independiente a otros 22 obreros ingleses, por lo que la plantilla media superaría con creces los 70 trabajadores en esos primeros años. Según datos de la propia empresa (Museos de Andalucía, 2011) el número de trabajadores era de unos 600 empleados en 1877, y se duplicó en 1899.

Todo hace indicar que Pickman y compañía utilizó un registro de facturas desde su fundación: hemos analizado el correspondiente al período 02/10/1843 a 04/03/1845 (AHPSE, C-340), por lo que parece que habría un primer libro para el período anterior (desde 1841 a septiembre de 1843).

Estos libros, de gran tamaño aunque muy estrechos, anotan en cada plana una factura de venta, sin numerar, detallando todos los datos de la venta realizada: fecha, nombre del comprador, forma de pago (debe o contado), así como los ítems de la factura (cantidad, producto, subtotal y total).

Como aspecto contable significativo resaltaremos que algunas facturas aumentan el importe de la venta con algunos costes trasladados a los clientes: el empaquetamiento y transporte. Así, por ejemplo, en la pág. 247 encontramos un ejemplo de una venta que se transportó al Puerto de Sevilla para su posterior envío al cliente. Pickman y Cía le añadió al importe de la venta (2.639 reales) dos medias cajas (60 reales), conducir (12 reales), muelle (12 reales) y despacho (10 reales); en total 94 reales hasta totalizar la factura 2.733 reales.

También destaca el uso de una referencia numérica en cada factura, que conectaba con la página del libro diario donde se anotó esa venta.

4.5 LOS LIBROS DE CONTADO Y DEBE DE ALMACÉN.

Estos libros eran llevados por los responsables del área de ventas, situados en el almacén, registrando todas las ventas realizadas. Hemos consultado el más antiguo que se conserva, correspondiente al período 19/04/1844-18/06/1844 (AHPSE, C-1019).

Son libros escritos con una caligrafía poco cuidada, y cuyas anotaciones eran tachadas, suponemos, al trasladarse sus movimientos a alguno de los dos libros que veremos a continuación: el libro de ventas al contado (mediante la fórmula "*sentado a Libro Contado folio...*"), o libros de debe (si la operación era a crédito, mediante la anotación "*sentado a Libro Debe folio...*").

4.6 DIARIOS DE VENTAS AL CONTADO.

El más antiguo que se documenta es el correspondiente al período 17/01/1844-06/05/1848 (AHPSE, C-1221), y registra, como indica su propio nombre, las ventas que se cobraban al contado. Estas ventas solían ser de pequeño importe y, muchas de ellas, realizadas a personas de la ciudad de Sevilla.

Estos libros son de tamaño folio, y durante los primeros años incluyen una referencia al libro de caja donde se recibe el cobro. Por ejemplo:

9 de mayo de 1844

Manuel Rull, Sevilla, Contado

Por loza verde paisaje para su casa (C3 fº 51)	Reales	499
---	--------	-----

En los años posteriores deja de utilizarse ese sistema de referencias y, simplemente, se anota al margen que se había “*cobrado el día...*”.

4.7 LOS LIBROS DE DEBE

Los libros bajo esta denominación constituyen una de las series más largas del archivo Pickman, pues se conservan desde el año 1845 hasta mediados del siglo XX. El más antiguo de todos comprende el período 22/08/1845 a 23/05/1846 (AHPSE, C-1230), por lo que también intuimos que debió haber uno anterior.

Aunque por su denominación da a entender que es un registro de las facturas de ventas que se quedaron pendientes de pago, encontramos anotaciones donde se especifica que fue una operación al “contado” o que todavía la “debe” el cliente (la mayor parte de los registros). Además, la estructura del libro es similar a los de facturas: fecha, nombre del comprador, forma de pago, y detalle de las ventas. Como ejemplo, traemos aquí la siguiente anotación:

23 de enero de 1846

Agustín

Izaguirre

Bilbao

Debe

Referencia	Concepto	Precio unitario	Subtotal
Bco	66 docenas de platos de 8	11	726
Nº 21/24	6 docenas de soperas ovaladas de 7	96	576
4 caj	6 juegos café 31 piezas, tazas y platos chicos	27	162
	4 cajón 72 con 4 muelles 8		84
Nº25/26	64 docenas de platos de 8	11	704
	2 cajas ovaladas 32 muelle 4		46
	Total		2298

Como puede verse, el último concepto facturado en la venta nuevamente corresponde a los gastos repercutidos al cliente por empaquetado y transporte hasta el muelle, con destino a Bilbao. Un repaso a estos clientes mayoristas nos permite recomponer el mapa de las ventas de la fábrica de Pickman estos primeros años: Valencia, Madrid, Santander, Badajoz, Bayona, Gijón, Coruña, Granada, Cádiz, Córdoba, Cartagena, Segovia, Sevilla o Triana, entre otros muchos destinos.

4.8 LIBROS DE CUENTAS CORRIENTES.

Estos libros, de gran tamaño, se utilizaban para controlar los saldos pendientes de cobro de los clientes del negocio. El primer libro conservado (AHPSE, C-477) empieza a anotar operaciones el 26/02/1842, y anotó los movimientos de los saldos de todos los clientes hasta finales de 1845. Por tanto, es bastante probable que fuera el primer libro que se abrió a tal efecto, prácticamente un año después de la apertura del negocio.

Este libro comienza con un índice de cuentas, en el que se remite a las páginas donde se recogen un total de 77 cuentas. En éstas se muestra la posición deudora de esos clientes, anotando, a doble página, sus débitos y sus pagos totales o parciales.

Así, en la primera doble página encontramos la cuenta de Manuel Costas Martínez, de El Puerto de Santa María. A izquierda encontramos el Debe, con una primera anotación el 26/02/1842, en la que se abrevia el nombre del cliente: "*A importe de facturas MCM N°...*". En la derecha, en el Haber, se reciben los cobros, ya sea con la fórmula "*Por efectivo entregado a....*" (por ejemplo a Miguel Guillot), o "*por nuestras tratás s/c La Cave y Eche copar*".

El cliente del ejemplo pagó sus dos primeras facturas individualmente: la del 26 de febrero, el 22 de mayo; la del 4 de julio, el 23 de julio. A partir de ahí, se admitieron los pagos a cuenta. También aparecen en esta cuenta datas por problema con pedidos: "*6 fuentes que se extraviaron*" o por la devolución de envases: "*por importe de 80 cajones vacíos*".

Por último, resaltaremos que ni los cargos ni las datas remiten a ninguna página del libro diario, mayor o libro de caja.

4.9 LIBRO DE LETRAS A COBRAR.

Este es el último libro dedicado a la gestión de ventas y clientes, que comprende los años 1841-1861 (AHPSE C-1436). Se trata de un libro tamaño cuartilla, impreso en inglés, especialmente para controlar las letras de cambio. Cada efecto comercial daba lugar a doce anotaciones en otras tantas columnas tituladas en inglés:

- En la plana de la izquierda, titulada en grande como *Bill* (letra), se anota: *N°* (número); *By whom drawn and where* (librado y dónde); *Date* (fecha); *Time Sight* (fecha a la vista); *Time Date* (tiempo y fecha); *To who is payable* (A quién hay que pagarla).
- En la plana derecha, bajo el título de *Payable* (pagadera), aparecían otras seis columnas: *On whose account* (en qué cuenta); *Accepted* (aceptada); *Due* (pagadero); *SUM* (importe); *To whom paid* (pagada a quién); *And when* (y cuándo).

La primera anotación se registró el 28/06/1841, aunque resulta prácticamente ilegible. Por ejemplo, la letra N° 899 fue rellenada por el Sr. Céspedes, el 10/12/1855, a 4 días

vista⁸, a pagar a Ricardo Huete⁹. En el lado derecho, se indica que la letra se asigna a la cuenta del propio Céspedes, no aceptada, por un importe de 400 reales, pagada directamente a la caja, el 31/12/1855.

La segunda mitad del libro tiene las páginas cosidas en el sentido contrario, con páginas impresas similares, pero no idénticas. Los campos de éstas eran: *When received, N^o, Of whom, Drawer and Place, To whom Payable, On whom drawn and where, Date, Time, Due, £ s. d., How disposed Of*. En esta segunda época, el librador (*drawer*) siempre fue Pickman y Cía. Todo hace indicar que el giro de letras pasó a ser masivo (varias todas las semanas), y el período de pago habitual fue ocho días vista (8 d/v).

4.10 LIBROS DE FACTURAS EXTRANJERAS.

Estos libros, tamaño folio, anotan las importaciones necesarias para el proceso productivo de la empresa, copiando las facturas de compras correspondientes. El primero que se conserva corresponde al período 1845-1856 (AHPSE, C-1233). Desde el año 1851, al pasar esas facturas de importaciones de este libro, se comenzó a especificar la página del libro diario donde se recogía esa operación, bajo la fórmula “*sentado diario folio...*”.

Como la mayoría de las importaciones tenían su origen en Inglaterra, las facturas correspondientes estaban escritas y valoradas en lengua y moneda inglesa.

Por ejemplo, el 31/01/1846 se anota la factura de compra de 17 barriles de productos químicos, embarcados por la empresa londinense Pegler Brothers en el buque Stonebridge, que llegó a Gibraltar, donde fue consignado por J.P. Eche copar, por orden de Pickman y Cía, de Sevilla.

El detalle de la factura valora el importe base de la compra de ese producto (265 libras, 10 chelines y 6 peniques), al que el vendedor le realiza un descuento del 2 por ciento, antes de sumar a la factura el coste de los barriles. Además se le añade el impuesto de amarraje, gastos de embarque, carga, sellos y corretaje por un importe de 4 libras 6 chelines y 8 peniques. A continuación se suma una comisión de un 5 por

⁸ Con mayor frecuencia las letras se emitieron a 90 días, 2 meses o tres meses desde la fecha.

⁹ Meses más tarde, muchas de las letras serían a pagar al Banco de Sevilla.

ciento, hasta totalizar 282 libras, 3 chelines y 8 peniques, a pagar el 20 de abril del mismo año.

También fue frecuente la compra de carbón de piedra, que llegaba a El Puerto de Santa María. Excepcionalmente se adquirieron en Cádiz, y se anotó la factura en castellano, 31 metros de tela metálica (finales de 1846), valorados en libras, y transformados a moneda castellana (tal como se indica, a 79 reales cada libra). En esta operación también se detallan los costes inherentes de la operación: derecho de aduana, porte a tierra, mandada a la aduana, mandada al muelle, porte a bordo, despacho y gastos de aduana.

5. EL DIARIO Y MAYOR DE PICKMAN Y CIA.

Pickman y Cía articuló un sistema de libros diario y mayor, llevados por partida doble, como libros principales para integrar todos los hechos contables acontecidos en relación al negocio.

Ambos libros empezaron a llevarse desde el 03/03/1841, fecha de la fundación de la compañía. El asiento de apertura del libro diario (AHPSE, C-73) registra las aportaciones de capital de ambos socios, tal como se recogen en el contrato de sociedad ya descrito. El asiento, igual que los siguientes, tenía la siguiente estructura:

3 de marzo de 1841

.

4 Varios a Capital 960.000

2 Carlos Pickman por sus dos terceras partes de interés en esta sociedad según inventario tomado hoy 640.000

3 Ehecopar por su tercera parte de interés en esta sociedad según inventario tomado hoy 320.000

----- x -----

El contable de la empresa utilizaba la expresión “Varios” cuando actuaban más de una cuenta en los cargos o en los abonos. El desglose de esa expresión siempre se realizaba a renglón seguido: en este caso, los “Varios” eran las dos cuentas a cargar: Carlos Pickman y J.P. Ehecopar, como deudores de la sociedad, por las aportaciones a realizar. Las referencias numéricas al libro mayor son un tanto peculiares: el número

4 indica la página 4 del libro mayor donde encontramos la cuenta de Capital (a pesar de que esa referencia numérica está al lado de la cuenta cargada, no de la abonada); en la página 2 estaba la cuenta de Carlos Pickman, y en la página 3, la de Echecopar.

El segundo asiento registra la aportación no dineraria de Carlos Pickman:

5 Fundación a Carlos Pickman 640.000

2 Por sus dos terceras partes consistente de todos los efectos existentes en este edificio de la Cartuja sin valorizar y como capital nominal según inventario tomado hoy.

----- x -----

En este caso, se crea la cuenta “Fundación”, donde se aglutina todos los inmuebles, maquinarias, materias primas y utillajes aportados al negocio (página 5 del libro mayor). Al mismo tiempo, se abona la cuenta de Carlos Pickman, quedando saldada.

Al final de los dos primeros años naturales, 1841 y 1842, el contable no realizó ningún asiento de cierre, pero sí se aprovecha para corregir una serie de errores. Así, el 31/12/1841 encontramos un asiento con la estructura “Abonar a Varios”. Debajo de esa anotación se escribe: “por las siguientes equivocaciones encontradas al hacer el balance de los libros”, y se registran 7 correcciones por “*omisiones en el diario*”, “*por error en el cantidad pasada al débito*”, etc.

Como señala la propia anotación, la empresa “*hizo el balance de los libros*”, aunque éste no se registró en el libro diario ni el libro mayor¹⁰. El último día del año 1843, comenzó a registrarse en el libro diario el equivalente a un asiento de cierre. Antes de esto, el contable realizó una fase de regularización muy corta: simplemente contabilizó como ingresos y gastos del ejercicio algunas partidas de carácter excepcional: viajes de trabajadores, salarios a pagar “*por ausencia o muerte de los siguientes operarios*”. Estos gastos cargaron la cuenta denominada “*Ganancias y Pérdidas*”. También encontramos algunas reasignaciones de partidas que terminaron como abonos a esa cuenta. Ese año los cargos (pérdidas) sumaron 4.686,25 reales, y los abonos (ganancias) solo 31,1 reales.

A continuación, se registran los dos asientos de cierre, aunque con errores conceptuales importantes: el primer asiento, “*Varios a Balance*” recoge todas las

¹⁰ Como vimos, el art. 36 CCom remite al libro de inventarios para realizar el Balance. Desafortunadamente no hemos encontrado ningún libro de inventarios de esos primeros años.

cuentas deudoras con saldo final, entre los que predominan las cuentas de numerosos clientes, así como cuentas de casas, diversos, Fabricación, Pickman, Fundación. Por el contrario, en "Balance a Varios", aparecen pocas partidas: algunos acreedores, capital y efectos a pagar. Débitos y créditos sumaron 1.637.508,1 reales.

El libro mayor de 1841 (AHPSE, C-647) aparece legalizado, según la exigencia del art. 40 CCom ya mencionada, y como señala el propio libro en su primera página: "*este libro de ciento cuarenta hojas útiles se presenta para su rubrica con arreglo al artículo 40 del Código de Comercio por la Sociedad titulada Pickman y Cía., Sevilla 20 de septiembre de 1841*" (firman Antonio Romero y L.D. José Sanjurjo, escribano mayor).

A continuación comienzan las cuentas anotadas en dobles páginas, con las aclaraciones "Debe" y "Haber" escritas. El libro tiene líneas impresas para separar los conceptos de las anotaciones, aunque a lápiz se hizo alguna separación más. Cada anotación tiene dos referencias numéricas, la primera remitiendo a la página del libro diario, y la segunda a la página del libro mayor donde se encuentra la contrapartida (cargo o abono correspondiente).

Retomando el ejemplo anterior, en la página 2 del libro mayor se encuentra la cuenta de Carlos Pickman. La primera anotación tiene dos referencias numéricas, 2 y 5, que remiten a la página 2 del libro diario, y la página 5, donde se encuentra la cuenta "Fundación". La página 3 está dedicada al otro socio, Ehecopar. La cuenta tiene un cargo inicial de 320.000 reales por la aportación inicial, que se va desembolsando (y abonando en cuenta) mediante más de 70 entregas parciales, hasta el 11/11/1841.

En la página 10 del libro mayor encontramos un ejemplo de proveedor, "*Oxley & Taylor de Londres, nuestra cuenta*". En el Haber se anotan las deudas contraídas por la empresa "*por fabricación importe de factura por*". En una de las ocasiones se adquirieron a este proveedor objetos de cerámica ya fabricados modelo "*Ulyses Gyb, Abion, de 40 diámetro de colores, Margarita*". En el Debe encontramos los pagos a cuenta realizados por medio de Ehecopar u otro agente.

En la página 19 del mismo encontramos el caso de un cliente habitual, N. de M. Céspedes, de Granada. En el Debe se anotan los derechos de cobro bajo la denominación "*A Fabricación por importe de factura*". En el Haber se registran los pagos "*a cuenta*" realizados por el citado cliente.

Las dos cuentas principales, y que vertebran las peculiaridades del sistema contable de Pickman y Compañía, eran las de “Fabricación” y “Fundación”:

- La cuenta de Fundación recogió inicialmente el débito “*por todos los efectos existentes en Cartuja*”, aportados por Carlos Pickman al negocio, valorados en 640.000 reales (detallados en el inventario, pero no en los libros diario y mayor). A lo largo de los años sucesivos se activaron determinados gastos generales e inversiones para mejorar las instalaciones: algunos gastos semanales de los obreros, adquisiciones de burros, portes de cartas, seguros... El mayor de esta cuenta ocupó varias dobles páginas durante 1841, y no separó el final del año con el inicio del año 1842. De todas formas, se calcula el saldo final de la cuenta en números pequeños, al margen de la cuenta: cargos, 812.553,23 reales; abonos, 13.429 reales.
- La cuenta de Fabricación anotó en el debe todo lo necesario para el proceso fabril: compra de materiales, los salarios de los obreros implicados en la fabricación y el transporte de las mercancías. Durante el año 1841 los cargos ascendieron a 557.517,23 reales. Al mismo tiempo, los abonos de esa cuenta correspondieron a la venta de productos (a precio de venta), ya fuera a algún cliente concreto (por ejemplo, Vicente Franco o Manuel Guillot), o sin identificar (“*por caja*” o “*por varios*”)¹¹; este primer año los ingresos sólo ascendieron a 171.698,31 reales. De estos primeros años no se documenta ningún tipo de inventario final¹², por lo que el saldo final de esa cuenta no fue significativo: aparecen acumuladas todos los gastos de fabricación, más las existencias finales menos los ingresos por ventas.

6. LA CONTABILIDAD DUAL: EL INVENTARIO DE 1850

Como acabamos de comprobar, la contabilidad utilizada no reflejaba la situación económica de la empresa: dos de las principales magnitudes, el resultado y el valor de las existencias aparecen juntos en una sola cuenta contable, impidiendo evaluar la evolución del negocio.

¹¹ Como señala el art. 39 CCom “*tampoco están obligados los comerciantes por menor a sentar en el libro diario sus ventas individualmente, sino que es suficiente que hagan cada día el asiento del producto de las que en todo él hayan hecho al contado, y pasen al libro de cuentas corrientes las que hagan al fiado*”.

¹² El primero se documenta en el libro de inventario al final del año 1850 (AHPSE, C-301).

La función de mostrar la realidad patrimonial de la empresa periódicamente se realizó mediante los balances contenidos en el libro titulado "*Inventario General*¹³ *de las propiedades, edificios, oficinas, utensilios, materiales, manufacturas, créditos, obligaciones y demás que constituyen en este día el capital social de Pickman y Cía en la Fábrica de loza (...)*". Como veremos, la valoración extracontable realizada, superó con creces los objetivos de un simple inventario. Aparece dividido en dos mitades, "*Capital Activo*" y "*Capital Pasivo*":

Este primer inventario valorado que encontramos se realizó el 31/12/1850, bajo el título de

a) El Capital Activo.

Este comienza con la descripción de la "*Cuenta de Fundación en reales de vellón*". A continuación comienza una enumeración, explicación y valoración de todos sus componentes, a veces a valor de mercado, a veces a precio de adquisición:

- "*Edificio y reloj de la torre del exmonasterio*" (se detalla la situación, momento de adquisición, etc.).
 - "*Minerales*", a lo largo de 6 páginas se explican todas las vicisitudes sufridas por las tierras compradas y los pleitos pendientes con los ayuntamientos de las localidades donde se localizan las tierras.
 - "*Obras hechas en el edificio*": se separan las realizadas en el muelle sobre el río, molinos, hornos, aljibe, almacenes y escritorio.
 - "*Maquinaria y utensilios*": unas doscientas partidas entre ruedas, bombas, máquina de vapor, fragua, planchas, 25 mulas (identificadas con su nombre), calderas, carros...
 - "*Utensilios y herramientas*": también cientos de partidas tales como tornos, esponjas, cuchillos, estufas, planchas de cobre (562 en total), moldes, correas.
- Estas dos últimas partidas del inventario aparecen separadas por secciones:

¹³ No podemos asegurar que Pickman y Cía cumpliera con el requisito legal de llevar un libro de inventarios hasta el año 1850. Por un lado hay pistas de que sí realizó: como acabamos de ver, desde el final del primer ejercicio económico en 1841 se registraron en libro diario "las siguientes equivocaciones encontradas al hacer el balance de los libros", por lo que se da a entender que se ajustó el balance a esa fecha. Sin embargo, por otro lado, la compañía no calculó su resultado hasta nueve años después de su creación, justo en el momento en el que se habilita el libro de inventarios que abarca los años 1850 a 1854 (AHPSE, C-301).

taller de prensadores y plateros, taller de lomas, taller dorado, herrería, taller grabado, taller de estampado, laboratorio, hornos de bizcocho, hornos de estampado, hornos de barniz, escritorio, almacén de repuestos; y otras ubicaciones, tales como oficina de aduana, cuarto del yeso, sala del baño o en el mar.

- “*Materiales*”: tierra, barro, pasta, leña, tablas, carbón, drogas y pinturas, loza, productos en taller. Destaca que a algunas partidas se les rebaja entre un 20-35% del valor calculado, por lo que podemos suponer que implícitamente están reconociendo un deterioro del valor de los mismos.
- “*Cuenta de hornos de ladrillo*”: compuesto de un inmueble, bestias, herramientas, materiales y ladrillos.
- “*Cuenta de Tejar*”, con el mismo desglose.
- “*Cuenta de Huertas*”: se explica que en 1847 se habían adquirido 3 huertas situada dentro de las tapias del monasterio, y se invirtió en su remozado, pues aparecen los costes de construir un kiosco, un estanque, 4 mesas de mármol, 1 neceser en caoba, decenas de árboles, rosales, macetas... Contablemente resulta significativo que se señale que se pagarían por la compra de esas huertas 320.000 reales en el año 1861, y se decidió no aumentar el activo por ese valor ni el pasivo por la deuda contraída.
- “*Cuenta de expedición a Londres*”: se refiere a unos productos enviados a Inglaterra, todavía propiedad de la empresa.
- “*Cuenta del pinar de Carrajolilla*”: adquirido en 1844. Destaca que al precio de adquisición del pinar (84.468 reales) se le restó el pasivo todavía pendiente de pago desde su compra (8.000 reales), para obtener el valor contable de la partida (76.468 reales).
- “*Cuenta de la haza de tierra pajarera*”.
- “*Cuenta del depósito en Barcelona*”: se especifica que es un establecimiento de loza y cristal, regentado por un factor, y se da por bueno el saldo de su cuenta según el mayor “*hecho balance el 16 de febrero último*”.
- “*Cuenta de caja*”: se indica que es el efectivo existente “según arqueo y mayor”.
- “*Cuenta de letras a cobrar*”, donde sólo aparece una por cobrar.
- “*Cuenta de letras a negociar*”: hemos computado unas 20, detalladas.
- “*Deudores en cuenta corriente*”: se registran los nombres de los deudores y el valor de la deuda pendiente, remitiendo al folio del libro mayor correspondiente, y clasificándolos en tres categorías: “*banquero escritorio*” (donde aparecen los socios Echecopar, Pickman y Aponte con grandes cantidades pendientes);

“corresponsales buenos” (unos 200); “corresponsales dudosos” (unos 20) y “corresponsales malos” (unos 30).

- “*Cuentas de buques a nuestra consignación*”: dos anticipos a capitanes de barcos por transportes no realizados.
- “*Cuentas de suspensas*”: está referida a una venta de marzo de 1850 a Manuel Rodríguez de Sevilla, “*que tiene satisfecha según recibo en su poder, y no consta en la entrada de caja*”. Por parto, es una especie de partida pendiente de aplicación.

b) Capital Pasivo:

El número de cuentas con saldo acreedor y sus divisiones eran significativamente menores que en las cuentas de activo.

- “*Acreedores en cuenta corriente*”: está dedicada a los pocos corresponsales (unos 30) que no mantenían una posición deudora frente a la empresa, sino que tenían saldo a su favor.
- “*Cuenta de letras a pagar*”, unas 20 en total.
- “*Cuenta de suspensos*”: cinco partidas, todas de años anteriores, en las que se identifica el acreedor pero no se aclaran las circunstancias que convierten estas partidas en pendientes de aplicación.
- “*Reservas*”: recoge un concepto contable muy interesante, pues son provisiones que realizó la empresa para prevenir posibles pérdidas futuras relacionadas con algunas partidas. Por un lado aparece una especie de deterioro de las existencias almacenadas en el depósito de Barcelona, realizando una “*baja*” del valor de las mismas de un 10%. A continuación se registra una previsión de insolvencia de los derechos de cobro existentes (que denominan “*quebranto*”): a las letras a negociar se le calcula un 3%; a los deudores buenos, un 8%; a los deudores dudosos, un 60%; y a los deudores malos, un 95%.

c) El resumen general.

Vuelven a aparecer todas las partidas que acabamos de detallar, pero sin ninguna explicación, intuimos que para poder ofrecer una visión de conjunto y más

esquemática de los totales de activo y pasivo, como vemos en la siguiente transcripción:

31 de diciembre de 1850

CAPITAL ACTIVO		CAPITAL PASIVO	
Edificio y reloj	200.000	Acreedores en cuenta corriente	151.485
Minerales	100.000	Cuenta de letras a pagar	294.917
Obras hechas en el edificio	439.680	Cuenta de suspensos	7.373
Maquinaria y utensilios	241.393	Reservas	174.220
Utensilios y herramientas	208.762	Total Capital Pasivo	627.995
Materiales	1.963.260		
Cuenta de hornos de ladrillo	117.300	Capital primitivo impuesto 1841	960.000
Cuenta Tejar	155.482	Utilidades desde 1841-1850	3.540.000
Cuenta Huertas	178.782		
Cuenta expedición a Londres	21.734		
Cuenta del pinar Carrajolilla comprado	76.468		
Cuenta de la haza de tierra pajarera	61.483		
Cuenta depósito en Barcelona	275.721		
Cuenta de caja	27.087		
Cuenta de letras a cobrar	6.000		
Cuenta de letras a negociar	59.545		
Deudores en cuenta corriente	989.762		
Buques a nuestra consignación	5.080		
Cuenta de suspensas	453		
Total Capital Activo	5.127.995	Total	5.127.995

De este balance pueden extraerse algunas conclusiones:

- Resultan llamativas y poco usuales las denominaciones de “capital activo” y “capital pasivo”.
- La mayoría de las valoraciones estaban basadas en los saldos contables del libro mayor; sin embargo, algunas son cálculos extracontables (el valor de los materiales), y otras, aunque no lo indican, puede intuirse, por tratarse de números “muy redondos” (edificios y minerales).
- No se observa ninguna ordenación lógica entre los activos: los de naturaleza fija están mezclados con los derechos de cobro.
- El concepto “Fundación”, que se utilizaba con frecuencia en la contabilidad, pasa a desglosarse en seis elementos: edificio, reloj, minerales, obras hechas en el edificio, maquinaria y utensilios, y herramientas.
- Como ya hemos señalado, es posible que éste sea el primer balance con valoraciones extracontables y con cálculo del patrimonio neto acumulado desde la creación del negocio.
- Todo hace indicar que el objetivo final de este balance fue calcular el valor del patrimonio neto (“capital” en términos de la empresa), por lo que no dudó en compensar partidas de activo y pasivo.

En la doble página siguiente encontramos el cálculo del resultado que justifica las utilidades acumuladas, antes obtenidas por diferencia. En la plana izquierda se registran las pérdidas, y a la derecha las ganancias. En este caso, las partidas sólo ofrecen una denominación, pero sin explicaciones ni detalles de su origen. La cuenta de resultado presentada es la siguiente:

EXTRACTO Y RESUMEN DE LA CUENTA DE GANANCIAS Y PERDIDAS DESDE 1841-1850			
---	--	--	--

PERDIDAS		GANANCIAS	
En descuento de letras	181.082	En gastos reintegrados	13.293
En intereses	103.169	En seguros	16.983
En comisiones	21.461	En hornos de ladrillo	98.710
Saldos de pérdidas, quiebras, bajas	110.630	En pinar de Carrajolilla	41.910
En el tejar	12.588	En fabricación	4.790.578
En la compra de huertas	134.273		
En la fundación	683.948		
En reservas	174.220		
	1.421.47		
Pérdidas	5	Ganancias	4.961.475
	3.540.00		
Saldo utilidad líquida divisible	0		

Como hemos indicado, no conocemos el detalle de cómo se han calculado esas partidas, solo hemos cotejado que las reservas son las dotaciones a las provisiones que antes aparecían en el pasivo del balance. De todas formas, es significativo que el importe de las pérdidas en los inmovilizados, de origen desconocido, sean casi similares a los valores inventariados:

CONCEPTO	INMOVILIZADO	PÉRDIDAS
Fundación	1.189.835	683.948
Tejar	155.482	12.588
Compra de huertas	178.782	134.273

Finalmente, en la siguiente doble página se realiza un reparto teórico proporcional de los beneficios entre los socios, para contabilizarlos en función de su porcentaje de propiedad. Resumimos los datos en la siguiente tabla:

Socios	%	Utilidades	Capital inicial	Capital final
Carlos Pickman	43,75	1548750	590.000	2.138.750
Lacave y Eche copar	19,44	688333	213.333	901.667
Lorenzo Hernández	22,22	786667	106.667	893.333
Guillermo Aponte	14,58	516250	50.000	566.250
Total		3540000	960.000	4.500.000

El libro de inventarios continúa realizando un nuevo balance a finales del año 1851, aunque en este segundo año no volvió a realizar el cálculo del resultado. Durante ese año se realizó un reparto de beneficios (denominado “retirada de capital”) por un total de 320.000 reales.

Por tanto, en términos societarios, destacaremos que el rendimiento obtenido ascendió a más de 3.500.000 de reales, un 368,75% sobre el capital invertido en diez años; es decir, una rentabilidad anual para el accionista de un 36,87%. De esos réditos, se repartieron menos del 10%. En nuestra opinión esa política de repartir pocos dividendos podría estar relacionada con el hecho de que tres de los cuatro socios eran empresarios (y por tanto, con otras fuentes de ingresos) y que Pickman percibía una importante retribución por la dirección del negocio. De hecho, los socios actuaban como distribuidores de los productos de la Fábrica y presentan al final de 1850 importantes posiciones deudoras, por más de 200.000 reales.

A finales de 1852 sí volvió a realizarse una rendición de cuentas completa, en el que se reconoce un doble reparto de dividendos (640.000 reales entre 1851 y 1852) y se calculó la ganancia acumulada total, a la que se restaron los 3.540.000 anteriores y se consideró como una pérdida de capital los 640.000 repartidos.

6. A MODO DE BALANCE.

A lo largo de nuestro trabajo se demuestra que el entorno socio-económico determinó el sistema contable implantado (Hopwood, 1987, p. 218). Aunque existe un entorno normativo que debería determinar su configuración, la ausencia de presión coercitiva del Código de Comercio provocó que influyeran más la combinación poder/conocimiento (Boyns y Edwards, 1996) y, sobre todo, las necesidades de sus

usuarios. Los usos mercantiles de Pickman y sus conocimientos de la partida doble son los principales causantes del uso de ese método.

Entendemos, que la bonanza económica del negocio diez años después de su Fundación influyó en la política de prudencia valorativa en el momento de la rendición de cuentas de 1850: se dotan importantes pérdidas en el inmovilizado y se reconocen provisiones por insolvencia de clientes. Esa posible pretensión de reducción del beneficio contable podría estar relacionada con la débil posición de liquidez del negocio a finales de 1850 (27.000 reales en un activo de más de 5 millones de reales).

Las necesidades informativas de los socios fueron las causantes de esa dualidad contable. Por un lado, prevaleció la función de registro de la contabilidad, basándose en los criterios de verificabilidad y objetividad (Tua, 1988) en la contabilidad cotidiana del negocio. Sin embargo, sus gestores entendieron que de cara a la toma de decisiones (Boyns y Edwards, 1996, p. 46), (si continuar o disolver el negocio pasados diez años), los balances que arrojaban los libros mayores bajo esta perspectiva carecían de validez para analizar la situación real de la compañía y los valores liquidativos de ésta.

Como hemos podido comprobar, el sistema contable implantado en Pickman y Cía demuestra un alto grado de sofisticación: al menos nueve libros auxiliares y tres principales con los que controlar y dividir las responsabilidades del funcionamiento del negocio; seis libros dedicados a las ventas y clientes, otro al abastecimiento vía importaciones, otro a los jornales, un libro de caja, libro diario, libro mayor y de inventarios. Además, muchos de los auxiliares estaban conectados mediante referencias a los principales para facilitar las labores de gestión y control.

La mayoría de esos libros parece que fueron utilizados desde el mismo momento de la fundación, aunque alguno de ellos no se conserva. Hemos encontrado mejoras metodológicas continuas para implementar la gestión de la compañía (Tolbert y Zucker, 1996): progresivamente se introducen sistemas de referencias numéricas en algunos libros, mejores descripciones de los hechos contables, sumatorios más frecuentes, etc.

Uno de los aspectos contables más destacados de Pickman y Cía es la implantación del método de la partida doble desde el momento de su fundación, con todos los condicionantes técnicos que exige: reconocimiento de las cuentas cargadas y

abonadas en el libro diario, referencias a las páginas del libro mayor donde estaban las mismas, igualdad entre sumas deudoras y acreedoras, etc. Por lo que hemos visto, el uso de ese método entre las empresas españolas de la época parece no estar muy generalizado, por lo que debe valorarse nuevamente el grado de modernidad del sistema contable utilizado.

Sin, embargo, en nuestra opinión, algunos aspectos del método utilizado dificultaban el cálculo del resultado (“utilidad”, en términos de la escritura de constitución) en los estados contables “habituales”:

- Buena parte de los gastos se activaban aumentando el valor del inmovilizado afecto al negocio, mediante la cuenta de Fundación.
- Los ingresos y gastos por el ciclo de almacenamiento, fabricación y venta se llevaban a una misma cuenta, la de Fabricación, en la que no se separaba el valor de las existencias finales.
- Solo se considera el concepto de ingreso y gasto mediante la cuenta de Ganancias y Pérdidas para las partidas de carácter excepcional.

Como hemos podido comprobar, estas dificultades se salvaban una vez cada varios años recurriendo a valoraciones extracontables de los inmovilizados, del almacén y del valor realizable de los derechos de cobro. En conclusión, tanto para la gerencia como los socios, debió ser complicado calcular periódicamente el resultado del negocio de cara a evaluar la situación del mismo y decidir sobre el reparto de dividendos.

Por último, queremos destacar el marcado carácter británico del negocio: origen del empresario y de su ayudante, operarios claves, distribución en planta de la fábrica, materias primas, moldes, producto final, etcétera. También creemos que el sistema contable contiene elementos británicos: como mínimo ciertos conceptos contables pudieran provenir de traducciones literales del idioma inglés: capital activo, capital pasivo, reservas...

.BIBLIOGRAFÍA

ALVAREZ, C. y CAPELO, M. Contractual relationships and accounting change: the case of Agüera Wholesalers, 1770-1835. *Accounting History*, Vol. 8, Nº 1, 2003.

ARNOLD, J. y HOPE, T. (1983). *Accounting for Management Decisions*. Prentice-Hall, London.

BERNAL, M. (1998). Entorno a la regulación contable en el Código de Comercio de 1829. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 27, Nº 97, pp. 887-912.

BOYNS, T. y EDWARDS, J.R. (1996). The development of accounting in mid-nineteenth century Britain: a non-disciplinary view. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 (3), pp. 40-60.

BURNS, J. y SCAPENS, R.W (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11, 3-25.

CAPELO, M.D. (2007). La contabilidad del Almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX. Un estudio sobre su evolución desde el registro por cargo y data hasta la partida doble. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 2007, p. 453-479.

CASTRO, C. y CALVO, M. Análisis descriptivo de la contabilidad de las obras del Puerto de la Luz y las Palmas (Canarias, España) a través del estudio realizado por su director, el ingeniero Juan de León y Castillo, siglos XIX y XX. *De Computis*, Nº 13, 2010.

DONOSO, R., GINER, B. y RUIZ, A. La contabilidad de costes a finales del siglo XIX: el caso de la empresa española Trenor y Cía. (1838-1926). *De Computis*, Nº 4, 2006.

FERNÁNDEZ ESPAÑA, M.J. *Sargadelos, Dibujos de Colecciones*. La Coruña, 1978.

FERNÁNDEZ PEÑA, E. La contabilidad y sus profesionales en la España de los siglos XIX y XX. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, Nº 1, 1991.

HAGGAR, R.G., MOUNTFORD, A.R. Y THOMAS, J. *The Staffordshire Pottery Industry*. Staffordshire, 1981.

HOPWOOD, A.G (1987). The Archaeology of Accounting Systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, Nº3, pp. 207-234.

JORGE ARAGONESES, M. *Lozas del siglo XIX*. Cartagena, 1960.

LÓPEZ MANJÓN, J.D. Contabilidad y crisis de las casas nobiliarias españolas en el siglo XIX. *De Computis*, Nº 11, 2009.

MAESTRE, B. *La Cartuja de Sevilla: fábrica de cerámica*. Sevilla, 1993.

MUSEOS DE SEVILLA, http://www.museosdeandalucia.es/cultura/media/museos/visitas/macpse_web_cartuja/Historia.html, 2011.

PLANAS, J. y SAGUER, E. Accounting Records of Large Rural Estates and the Dynamics of Agriculture in Catalonia (Spain), 1850-1950. *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 15, No. 2, 171–185. 2005.

POPP, A. (2001), *Business Structure, Business Culture and the Industrial District. The potteries, c. 1850-1914*, Ashgate.

TUA, J. (1988), Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. *XXV Años de Contabilidad Universitaria en España*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable, Madrid, pp. 895-956.

FUENTES PRIMARIAS UTILIZADAS

Archivo Histórico Provincial de Sevilla (AHPSE), Sección Pickman, documentos: C-73, C-1188, C-927, C-340, C-1019, C-1221, C-1230, C-477, C-1436, C-1233, C-647, C-301.