

Alberto Donoso Anes: Organización y funcionamiento administrativo y contable de la Real Hacienda de Indias en tiempo Austrias de los a la luz de la legislación aplicable 48

---

**ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO ADMINISTRATIVO Y CONTABLE DE LA REAL HACIENDA DE INDIAS EN TIEMPO DE LOS AUSTRIAS A LA LUZ DE LA LEGISLACIÓN APLICABLE <sup>1</sup>**

**ORGANIZATION, ADMINISTRATION AND ACCOUNTING OF THE ROYAL TREASURY IN INDIES AT THE HABSBURG TIME IN THE LIGHT OF ITS NORMATIVE**

**Alberto Donoso Anes**

**RESUMEN**

Este artículo es sólo parte de una investigación de mucha mayor envergadura. Dentro de ella tiene por objeto pasar revista a la normativa que regía la organización y el funcionamiento administrativo y contable de la Real Hacienda española en los territorios americanos. A estos efectos, se estudia dicha normativa así como los comentarios efectuados por los especialistas que la han analizado y evaluado. A continuación, y a la luz de esta normativa, se describen la organización, estructura y oficiales reales de esta Hacienda indiana, así como los principales rasgos de su funcionamiento administrativo y de su contabilidad.

**ABSTRACT**

This paper forms part of a more extensive research project. Its aim within this project is to present the laws governing the organization, administration and accounting of the Spanish Royal Treasury in the American territories. To this purpose the relevant regulations are studied and commented, together with the evaluations of the specialized authors who have analyzed them. In the light of these regulations are then described the organization, structure and officers of the Indian Exchequer, as well as the main features of its organization, administration and accounting.

---

<sup>1</sup> Este trabajo es fruto de una investigación más amplia que se está llevando a cabo bajo el Proyecto de Investigación de Excelencia (convocatoria 2006): Ilustración y Contabilidad: Cambios y Desarrollo Contable de la Administración Pública en el siglo XVIII. Código (SEJ 2085).

---

## CONTENIDO

1. Introducción. 2. Principales aspectos del cuerpo legislativo de las Indias. 3. Estudio y análisis de la Real Hacienda: organización y funcionamiento según la legislación de los siglos XVI y XVII. 3.1. La regulación de las Cajas Reales.. 3.1.1. Los Oficiales Reales. 3.1.2. El Arca de Tres Llaves. 3.1.3. Los Libros de Cuentas. 3.2. Rendición de Cuentas y Control Externo. 3.2.1. Las Audiencias y sus competencias en materia de cuentas. 3.2.1.1. Toma de Cuentas por las Audiencias. 3.2.1.2. Elaboración de los Cortes y Tanteos.3.2.1.3. Ordenación de Cargos y Datas y Glosa de las cuentas. 3.2.1.4. Fenecimiento y envío de duplicados. 3.2.2. La revisión de las cuentas: Visita y Residencia. El origen de los Tribunales de Cuentas. 3.2.3. Los Tribunales de Cuentas. 3.2.4. Contaduría General del Consejo de Indias: Revisión y Finiquito de las Cuentas. 3.2.4.1. Revisión y Finiquito de las Cuentas. 3.3. La Junta de Real Hacienda: órgano consultivo. 4. Conclusiones

### **1. Introducción**

El cuerpo legislativo de las Indias se fue desarrollando con el transcurso del tiempo. Las Reales Cédulas se ordenaban conforme iban surgiendo los problemas o las necesidades y algunas derivaban de las consultas y reclamaciones que mantenían los Oficiales Reales con funcionarios de la Contaduría del Consejo de Indias. Su número iría aumentando considerablemente haciendo necesaria la realización de un compendio que las recogiese de forma ordenada -por materias-. Por este motivo se fueron realizando unas recopilaciones (1596 y 1681), para facilitar la labor de los funcionarios de la administración pública, principalmente para los del Consejo de Indias. La primera recopilación realizada fue la de 1596, el "Cedulario Indiano", llevada a cabo por Diego de Encinas, Oficial Mayor de la Escribanía de Cámara del Consejo Supremo y Real de las Indias y en 1681 se editaba la *Recopilación de Leyes de los Reynos de las Indias*, de Ivlian de Paredes.

La evolución del proceso de recopilación no estuvo exento de dificultades y problemas. Tal y como reconoce Soberanes (1994, p.8): "Aquellas disposiciones legislativas sólo eran un conjunto abigarrado y multiforme, contradictorio y heterogéneo, reunido de diversas maneras, en el que se acumulaban, más que ordenaban,...". En materia de Real Hacienda y concretamente desde el punto de vista contable, esta situación tuvo su repercusión. Por ello, el objetivo que nos hemos marcado con el presente trabajo, es dar a conocer no sólo los aspectos contables recogidos en las leyes de indias, sino también, el posible efecto adverso que pudo provocar los errores que se cometieron en el proceso de recopilación.

Dentro de las distintas tendencias metodológicas y epistemológicas existentes a la hora de desarrollar una labor histórico-contable y que Hernández Esteve (1992, p.23) describe y clasifica, nuestro trabajo se acerca más a la forma que Previts concebía como narrativa e interpretativa. En base a la misma hemos creído conveniente seguir un orden lógico en el desarrollo del trabajo, por ello, primero daremos una visión de los aspectos más importantes del proceso recopilador de las leyes de Indias para pasar a realizar un estudio de las leyes de cuenta

---

y razón recogidas en las Recopilaciones de Indias. En él, siguiendo el flujo de la información contable, nos centramos en las Cajas Reales y sus titulares para posteriormente, analizar el protocolo que se seguía con los libros de cuentas en las Audiencias y en los Tribunales de Cuenta para concluir en la Contaduría General del Consejo de Indias.

Por último, destacar que aunque hay importantes investigadores, como por ejemplo Haring (1957,1966); Sánchez (1959, 1968, 1991, 1994); Schäfer (1935, 1947) que han contribuido con sus trabajos sobre determinados aspectos de la organización y funcionamiento de las instituciones de la Real Hacienda en Indias. Sin embargo, son muy escasas las investigaciones y trabajos que abordan dicho tema desde la óptica contable, analizando los distintos métodos de contables utilizados para llevar las cuentas de la Real Hacienda de Indias en esta época, el único trabajo conocido es el de González (1994).

## 2. Principales aspectos del cuerpo legislativo de las Indias.

En la presentación que Soberanes, (1994, p.7) hace de la obra de Aguiar y Montemayor: *Sumarios de la Recopilación General de las leyes de Indias*<sup>2</sup>, nos muestra de forma muy clara la situación que dio lugar a las distintas recopilaciones: “Cuando Colón llegó al continente americano, bautizado por aquel entonces como las Indias Occidentales, quedaba claro que dichos territorios estaban incorporados a la Corona de Castilla; en tal virtud, el derecho castellano sería el ordenamiento aplicable en tales latitudes. La realidad rebasó lo previsto y provocó que los reyes españoles redactasen una serie de disposiciones que se aplicarían a los territorios recién ganados, de tal suerte que dichos documentos llegaron a constituir un nuevo sistema jurídico que en la actualidad se conoce con el nombre genérico de derecho indiano”.

El cuerpo legislativo de las Indias se fue formando con el transcurso del tiempo. No eran normas de carácter general, sino más bien eran particulares, las Reales Cédulas se ordenaban conforme iban surgiendo los problemas o las necesidades y algunas derivaban de las consultas y reclamaciones que mantenían los Oficiales Reales con funcionarios de la Contaduría del Consejo de Indias. Su número iría aumentando considerablemente haciendo necesaria la realización de un compendio que las recogiese de forma ordenada -por materias-. Por este motivo, se fueron realizando unas recopilaciones<sup>3</sup> (1596 y 1681), para facilitar la labor de los funcionarios de la administración pública, principalmente para los del Consejo de Indias.

---

<sup>2</sup> En 1677, el virrey arzobispo de México, fray Payo Enriquez de Ribera propuso al oidor Juan Fco. Montemayor y Córdoba de Cuenca que completara la obra de Aguiar, añadiendo una selección de disposiciones publicadas con posterioridad a 1628, así como las normas de derecho criollo de la Nueva España. Así se hizo respetándose el nombre del autor original en la nueva edición ampliada. Edición facsimilar realizada en México (1994), por iniciativa de la Universidad Nacional Autónoma y del Fondo de Cultura Económica.

<sup>3</sup> Recopilación es el conjunto de fuentes -de diversos tipos- incorporadas a un cuerpo jurídico de acuerdo con un sistema que no sea meramente cronológico y publicadas de forma oficial. La Recopilación de las Leyes de los Reinos de las Indias es el conjunto de disposiciones legislativas indianas, reunidas y promulgadas como cuerpo legal en la segunda mitad del siglo XVII en España, para regir en las Indias Occidentales. Se trata de una recopilación en el sentido técnico de la palabra; esto es, de una yuxtaposición de leyes refundidas y ordenadas sistemáticamente por materias. (Bernal, 1983, p.356)

Respecto a la historia del proceso recopilador, los trabajos que recogen exposiciones más amplias y aceptables son los de Levene (1924), Torre (1929), Schäfer (1935, 1947) y la edición facsimilar de Aguiar y Montemayor (1994) en la que hay que destacar la presentación de Soberanes, el prólogo de Margadant, y el estudio introductorio de Sánchez Bella, I.

A continuación mostramos una tabla con la que pretendemos sintetizar el desarrollo del proceso recopilador tanto en los dominios de ultramar como en la metrópolis, en orden cronológico, basada en un trabajo de Bernal (1983, tomo VII, pp. 355-359) para el Diccionario Jurídico Mexicano, y que toma como referencia a autores de la talla de Manzano (1956) y Martire (1978) y Altamira (1948)

1533	<b>México. Primeros intentos de recopilar el derecho indiano</b>
1550	Virrey de Nueva España: Luis de Velasco emprendió la tarea de recopilar todas las disposiciones dirigidas a su virreinato, tarea que terminó y recibió la aprobación real en 1552.
1556	Fiscal de la Audiencia de México: Antonio de Maldonado reunió alfabéticamente las disposiciones para su Audiencia en un Repertorio de Cédulas que se reconoció de forma oficial, pero que no llegó a terminarse.
1563	Fiscal de la Audiencia de México: Vasco de Puga, reunió en un volumen las disposiciones legislativas expedidas desde 1525 hasta su fecha de publicación. Reproduce las cédulas en su totalidad, contiene errores, resulta incompleto y el orden cronológico a veces se altera. Es el antecedente más remoto y mejor conservado de una obra recopiladora, impresa, del siglo XVI, y fue tomada en cuenta por los juristas que intervinieron en la elaboración de la Recopilación de 1680.
1574	Oidor de la Audiencia de México: Alonso de Zorita, realizó un cedulario con intención de completar la obra de Puga. El Consejo de Indias no la tuvo en cuenta y permanece inédita.
	<b>El virreinato del Perú entró más tarde al proceso recopilador</b>
1552	Virrey Antonio de Mendoza. Compilación más antigua
1564	Gobernador: Lope García de Castro, preparó una memoria pero la compilación quedó inconclusa.
1569	Virrey Antonio de Toledo, comenzó la compilación pero su labor fue interrumpida por Juan de Ovando (presidente del Consejo de Indias)
	<b>Proceso recopilador en la metrópolis</b>
1562	Se instó a los consejeros de Indias para que compilaran las leyes depositadas en el propio consejo. Fueron comisionados Lope García de Castro y Juan López de Velasco <sup>4</sup> , que trabajaron hasta la aparición de Juan de Ovando <sup>5</sup> .

<sup>4</sup> El Consejo de Indias encargó a uno de sus funcionarios, Juan López de Velasco, realizar una revisión de los libros de registro o cedularios desde 1492 hasta 1568, primero y después hasta 1570. Se publicarían primero bajo el título *Libro de gobernación espiritual y temporal de las Indias* y que el director del Archivo General de Indias, D. José de la Peña y Cámara los denominara *Copulata de las Leyes de Indias. Colección de*

	<p>Juan de Ovando, marca un hito en el proceso recopilador:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sus reformas pueden considerarse como el punto de partida de la consolidación del derecho indiano que culminó con la promulgación de la Recopilación Carolina.</li> <li>• Las reformas ovandinas están encaminadas a lograr el buen gobierno de las Indias.</li> <li>• Propuso hacer una recopilación, teniendo presente la de Castilla, esto es, la Nueva Recopilación.</li> <li>• Poco tiempo después presentó el visitador el esquema de dos libros (gobierno espiritual y gobierno temporal) que ya había elaborado con base a los trabajos anteriores de López de Velasco y García de Castro.</li> </ul>
1570	<p>Juan de Ovando: La Copulata de Leyes y Provisiones</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contení un extracto de todas las disposiciones que había en el Consejo</li> <li>• La obra estaba dividida en libro y títulos y organizada sistemáticamente por materias.</li> <li>• Ovando elaboró los dos primeros libros de su proyectada recopilación, que nunca fueron promulgados ni impresos.</li> <li>• De la obra de Ovando se promulgaron varios títulos como ordenanzas</li> </ul>
1575	<p>El proceso recopilador se suspende por un tiempo con la muerte de Ovando<sup>6</sup>.</p>
1582	<p>Diego de Encinas<sup>7</sup>, oficial mayor de la Secretaría de la Cámara de Justicia, continua la obra de Ovando.</p>

*Documentos Inéditos relativos al descubrimiento, conquista y organización de las antiguas posesiones españolas de ultramar. Tomos XX al XXV.*

<sup>5</sup> De 1568 a 1570 el licenciado Juan de Ovando hizo una visita al Consejo Real y Supremo de las Indias, y como resultado de ella señaló al monarca dos de los grandes problemas de la administración indiana: el desconocimiento de la realidad colonial por parte de los ministros del Consejo, y la falta de una adecuada legislación. Para remediar esto último proponía se elaborara una recopilación de la legislación indiana.

<sup>6</sup> Como antecedente a la Recopilación de 1596, hay que destacar el cuerpo de Ordenanzas de Descubrimiento y Población de 1573, obra del presidente del Consejo de Indias, Juan de Ovando. Por estas mismas fechas, Alonso de Zorita remitía su Recopilación de las Leyes de Indias a Felipe II, en Madrid. La obra de Zorita fue archivada, sin embargo, a pesar de sus deficiencias, supuso un importante trabajo en las tareas recopiladoras, aunque sin transcendencia. Con la muerte del Presidente del Consejo de Indias, el 8 de septiembre de 1575, quedaron también truncadas todas las esperanzas de llegar a codificar el Derecho Indiano; pero en los últimos años del siglo XVI contribuyó a solucionar el problema de forma decisiva Diego de Encinas, (Martínez, 1995, pp.317-318).

<sup>7</sup> Diego de Encinas había nacido en Pamplona, sin embargo en 1550 abandona el hogar paterno y se traslada a Madrid donde residirá por más de cuarenta y cinco años. Oficial Mayor de la Escribanía de Cámara del Consejo Real y Supremo de las Indias, fue encargado por el propio Consejo de recopilar las cédulas y disposiciones referentes a toda clase de asuntos, antiguas y modernas, vigentes y derogadas. Trabajó en su obra durante catorce años, en el Consejo de Indias. Una vez terminada, la presentó al Consejo – aproximadamente en diciembre de 1595-. Constituyó en fin una selección de disposiciones dictadas por el Rey para las Indias, a pesar de los proyectos iniciales mucho más pretenciosos. Alfonso García Gallo es el responsable de una reproducción facsimilar de El Cedulaario Indiano recopilado por Diego de Encinas. La Recopilación de Encinas vino a hacer innecesario en la práctica, en el despacho ordinario de los asuntos, el manejo de los registros cedularios ya que en ella estaba recogido lo más interesante de estos y la comodidad de disponer de varios ejemplares facilitaba aún más el manejo (Martínez, 1995, p.318).

1596	Diego de Encinas: Cedulaario Indiano. Dividido en cuatro libros, recibió la aprobación del Consejo y se publicó. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se trata de una compilación, organizada por orden cronológico.</li> <li>• Recoge, sin método alguno, las disposiciones legislativas completas.</li> <li>• Fue editada en 1945-46 en forma facsimilar por el Instituto de Cultura Hispánica, con un estudio de Alfonso García – Gallo.</li> <li>• Ofrece un magnífico elenco de disposiciones de validez general (para todas las Indias) que se mantenían vigente en la segunda mitad del siglo XVI.</li> </ul>
1602	Diego de Zorrilla (abogado criollo). Por encargo del Consejo y en base a los trabajos previos de Ovando y Encinas, y añadiéndoles las cédulas posteriores.
1608	Elaboró una recopilación dividida en nueve libros, que terminó y envió al Consejo para su revisión (por Rodrigo de Aguiar y Acuña y Hernando de Villagómez). La obra no satisfizo a los consejeros que determinaron archivarla.
	Aguiar (ministro del Consejo) continuó la labor de Zorrilla y tuvo como ayudante a Antonio de León Pinelo (funcionario de Lima).
1628	Aguiar y Acuña publica un Sumario que nadie duda que su verdadero autor había sido Pinelo <sup>8</sup> .
1629	Pinelo siguió con la empresa pero bajo la supervisión de dos consejeros: Pedro Vivanco y Juan de Solórzano.
1631	Pinelo entregó la recopilación concluida y revisada por Solórzano al Consejo
1636	El Consejo no la aprobó
1637	El Consejo nombró a tres destacados juristas “los tres juanes”: Juan de Santelices, Juan de Palafoz y el propio Juan de Solórzano, para volver a realizarla.
1638	La labor de revisión de los tres juristas fue rápida y sin cambiar nada a la obra, la entregaron al Consejo, que por fin la aprobó.
1643	Lista para ser publicada, los fondos se destinaron a otros menesteres y la Recopilación no llegó a ver la luz.
	Pinelo siguió actualizando su trabajo hasta el momento de su muerte (1660)
	Un día antes de su muerte, el Consejo mandó recoger el manuscrito para entregárselo a Fernando Jiménez de Paniagua (oidor de la Casa de Contratación de Sevilla), quien continuó la labor de actualización hasta 1680.
1680	Recopilación de las Leyes de los Reynos de las Indias, fue promulgada, el 12 de abril, por el último rey de la dinastía de los Habsburgo.

Diego de Encinas trabajó durante 14 años y en 1596 salió impresa en cuatro tomos, el libro

*Provisiones, cédulas, Capítulos de ordenanzas, instrucciones y cartas, libradas y despachadas en diferentes tiempos por sus majestades los Sres. Reyes Católicos,*

<sup>8</sup> Jurista que se había dado a conocer por su *Discurso sobre la importancia, forma y disposición de la Recopilación de las Leyes de las Indias Occidentales*. Existe una reimpresión facsimilar de este largo ensayo en la Revista del Instituto de Historia del Derecho Indiano, Buenos Aires, 1957. (Margadant, 1994, p.21).

---

*D. Fernando y Dña. Isabel y del Emperador D. Carlos, de gloriosa memoria, y Dña. Juana su madre y católico Rey D. Felipe, con acuerdo de los Sres. Presidentes y su Consejo Real de las Indias, que en sus tiempos ha habido, tocantes al buen gobierno de las Indias y administración de la justicia en ellos. Sacado todo ello de los libros de dicho Consejo, por su mandato, para que se sepa, entienda y se tenga noticia de lo que acerca de ellos se tiene proveído después que se descubrieron las Indias hasta agora.*

Esta fue la primera recopilación realizada, y también se la conocía como “Los cuatro tomos de las cédulas impresas”, o, simplemente, “Cedulario Indiano”<sup>9</sup>. No se trataba de una recopilación en sentido estricto pues le faltaba trabajo de depuración y, sobre todo, de ordenación (Soberanes, 1994, p.10)

El famoso jurista García Gallo en la Nota Preliminar del *Cedulario Indiano* reconocía lo siguiente:

*"Posee un gran valor como fuente histórica, ya que reproduce sus disposiciones literalmente y en su mayor parte las recoge en su integridad..."*

*Publicado como colección anónima en 1596, el cedulario es obra exclusiva de un modesto subalterno del Consejo Real y Supremo de las Indias, Diego Encinas era Oficial Mayor de la Escribanía de Cámara...*

*Del Cedulario de Encinas se hizo una edición reducidísima sólo para el uso del Consejo de Indias y de algunas autoridades...*

*Esta rareza del Cedulario ha sido causa de escasísima utilización por los investigadores modernos. Cualquiera mediano conocedor de la legislación de Indias no ignora su existencia".*

En 1681 se editaba en Madrid, por Ivlian de Paredes, la *Recopilación de Leyes de los Reynos de las Indias*. Esta ocupa un puesto destacado en la ordenación político-jurídica del siglo XVIII. En ultramar se convirtió en una guía segura para que los letrados y funcionarios pudieran resolver los problemas que se presentaban, en concordancia con el criterio real.

### **3. Estudio y análisis de la Real Hacienda: organización y funcionamiento según la legislación de los siglos XVI y XVII**

El Cedulario de 1596, compuesto de cuatro tomos, incluye todas las disposiciones que se habían mandado observar en años anteriores; en su contenido se reflejan los sucesos que iban acaeciendo, en el día a día, así como todo lo referente al funcionamiento de las instituciones establecidas en aquellos dominios. Suponemos que el objetivo que se pretendía, con tal

---

<sup>9</sup> Encina, (1596): *Cedulario Indiano*. Nota preliminar de D. Alfonso García Gallo. Ed. Cultura Hispánica, 1945. Madrid.

---

recopilación, era poner en orden la administración, y evitar confusiones entre el funcionariado público de las Indias y del Consejo.

En el Tomo 3º de la recopilación de 1596, se abordaba todo lo referente a la Real Hacienda hasta esa fecha, a saber:

- La forma y orden que los oficiales deben seguir en lo referente a la recaudación.
- Custodiar lo recaudado.
- Responsabilidad de los caudales.
- Los libros que están obligados a llevar los oficiales reales.
- Cómo debían realizar los pagos o libramientos.
- Normas relativas al cierre de ejercicio. El tomar las cuentas, por parte de los oficiales de resultas, y la obligación de darlas.

El que las normas relativas a la Real Hacienda ocupen todo un tomo da a entender, claramente, la importancia que para la Corona tenían todos los aspectos relativos a la administración de las riquezas y fondos obtenidos en los territorios conquistados en Ultramar, y cómo debían elaborar y ordenar la información para enviarla a la metrópoli o Administración Central.

El Virrey D. Jose Armendis, Marqués de Castel-Fuertes, en sus memorias reflejaba la importancia que tenía la Real Hacienda con las siguientes palabras:

*"Es la Real Hacienda entre las demás partes principales del cuerpo de un Reyno el corazón de la opulencia, donde se forman los espíritus vitales del poder. Es á un tiempo la basa del Trono y la columna del Imperio: aunque en el relox de todos igualan de precisos, es la principal la del Herario, siendo justamente el resorte de su movimiento y el índice de su grandeza, juzgandole ageno para la desfraudación siendo (como queda insinuado) propio de todos para el bien. Es de los ministros y soldados de los tribunales y de las plazas y por esto lo es del pueblo y del comercio: sin él no hay gobierno en la paz, ni fuerzas en la guerra. Quiten la Hacienda Real, y no quedaría ciudad ni Reyno".*

*Memorias de los Virreyes del Perú. Tomo 3º, art. VI, pag. 199.*

Al principio, cuando se llevó a cabo el descubrimiento de las Indias, no se sospechaba de las dimensiones y consecuencias que iría a tener su incorporación para el reino, sobre todo por la gran cantidad de caudales que se obtendrían en los territorios conquistados. La consecuencia de todo esto sería la ampliación del brazo burocrático de la metrópoli a los dominios indios para establecer un control (o fiscalización) de todos los bienes pertenecientes a la Corona. Hay que



---

resaltar que los grandes protagonistas de este entramado fueron los titulares de las Cajas Reales, los Oficiales Reales.

El Contador General de Indias, D. Fco. Xavier Machado Fiesco (1780), respecto a la administración de la Real Hacienda entendía que estaba compuesta de dos partes:

*“la administración por mayor, y la administración por menor. La primera se dexó al cuidado de los Virreyes, Presidentes y Gobernadores, los cuales debían velar sobre la observancia de las leyes, cuidando de que los Oficiales Reales, á quienes tocaba la recaudación y administración inmediata ó por menor, fuesen êxactos en lo que les incumbía, dándoles todo el auxîlio necesario para recaudar, y zelando sobre éлло, y sobre la legítima, fiel y legal custodia de lo recaudado, y promoviendo con éellos, en Juntas que debían tener cada semana, los aumentos justos de la R. Hacienda”.*

Sobre el origen de los Oficiales Reales, Machado en su manuscrito comienza resaltando su posible origen:

*“al parecer, de haber querido convinar lo que se conocía y practicaba en Castilla con lo que se hacía en Aragón, pues dice Solórzano que se enviaron sujetos con título de Oficiales Reales á imitación de los que servían en las Aduanas y Fablas de Aragon; pero con los nombre de Contador y Veedor que se conocían en las Armadas y Exércitos de Castilla. .... es preciso dudar mucho por la notable diferencia que hai entre la administración y gobierno de una Hacienda que se recauda en paz y quietud en las Aduanas, y la que se administra y distribuye en el estrépito de los Exércitos y las Armadas”.*

### **3.1. La regulación de las Cajas Reales.**

Las Cajas Reales se fueron implantando, de forma gradual. Su establecimiento se realizaba atendiendo a las necesidades de cada lugar y dependiendo del núcleo de población y riquezas del territorio (aumento de tráfico en un puerto, descubrimiento de nuevas minas, etc.); en función de estos factores, existían Cajas Reales de distintas categorías y el número de Oficiales Reales de cada una dependía de la categoría de la misma.

Se podía distinguir dos tipos: las "principales" que eran administradas por Oficiales Reales, generalmente ubicadas en las cabeceras de los Virreinos y Gobernaciones y las "sufragáneas o subordinadas" dependientes de las primeras, en las que debía haber un oficial y como mínimo dos tenientes de oficiales.

Cada Caja Real tenía delimitado su distrito, sin embargo, esto no suponía una ausencia de conflictos ya que algunas veces se producían intromisiones por parte de alguna Caja<sup>10</sup> Real en el distrito correspondiente a otras. Recaudaban todo lo que correspondía a su demarcación, enviando el remanente a la Caja Real Principal.

Y las Cajas Reales Principales recaudaban lo que correspondía a su territorio y jurisdicción<sup>11</sup> y, por otro lado, recibían el remanente de los demás cajas sufragáneas dependiente de ellas<sup>12</sup>, una vez cubiertos sus propios gastos. En contrapartida debían ayudar a sostener los territorios menos ricos, que no podían autoabastecerse, mediante el envío periódico de fondos. Después de realizar esta redistribución el sobrante se remitía a la caja de la capital del virreinato y de ahí se embarcaba hacia la metrópolis.

### 3.1.1. Los Oficiales Reales

Ya, desde los primeros viajes que se realizaron, se enviaron a los Oficiales Reales - Contador, Tesorero, Factor y Veedor- que constituirían la base sobre la que iba a descansar toda la organización burocrática de la Real Hacienda en los territorios indianos<sup>13</sup>. Tal y como Haring

<sup>10</sup> Tal como ocurría entre los Oficiales Reales de las Cajas de la Ciudad de la Plata de los Charcas y la Ciudad de los Reyes. Esta situación desembocó en la promulgación de una Real Cédula fechada en Córdoba, a 22 de febrero de 1570. Cedulaario Indiano, 1596.

<sup>11</sup> Así lo demuestra una carta que S.M. escribió al Virrey D. Francisco de Toledo, el 27 de febrero de 1575, donde se declara que los oficiales y cabeceras han de ir a dar sus cuentas a los oficiales nombrados por el Visorrey.

*"Sera bien que los oficiales de la Paz y de Chucuito vayan a dar sus cuentas a la audiencia de Charcas, las de Cuzco las tome el corregidor, y que las embien a Lima, y que en Arequipa aya tres oficiales, uno que resida en el puerto de Arequipa con el corregidor, y que otro de los oficiales vaya al puerto de Chile a la visita de lo que allí se descargare, y que estos acudan a dar cuenta a Lima, adonde ansimismo vayan los de Guamanga y los de Guanuco, y en los de Chachapo tomen las cuentas el corregidor, y que embie la razón de ellas a Lima y uno de los oficiales de Truxillo resida en Sáta: el qual un alcalde ordinario haga el registro, y el otro con el corregidor de la ciudad, y vengan a dar las cuentas a Lima, y los oficiales de Quito, y que a los oficiales de San Miguel de Piura se las tome el corregidor, y a los del puerto de Payta, para embiar el tanteo y rason a Lima, y los de Popayan a Quito, y que de en quatro en quatro meses vengá todas las cuentas, y cada año al Consejo, con apercebimiento que si no lo hizieren se imbiara quien las haga, y se tome a su costa, y les suceda en los oficios".* Diego Encinas, 1596, Tomo III.

<sup>12</sup> Los encargados de las Cajas subordinadas debían realizar un viaje a la Caja principal para rendir cuentas. De un modo periódico los Oficiales Reales de la cabecera acordaban en las Juntas de Hacienda la necesidad de efectuar un viaje a las Cajas subordinadas. Las causas de estos viajes eran generalmente "el buen recaudo y claridad de la Hacienda Real" que exigían la concentración del numerario en una sola Caja y una contabilidad única. (Sánchez, 1968, p.107).

<sup>13</sup> "Criaronse en las Provincias del Perú desde el principio de la conquista, y el título que tuvieron y conservan, fue de Oficiales Reales, debajo del cual como genérico se comprende el de Contador, Tesorero, Factor, Proveedor, Pagador y Veedor, nombrados con esta diferencia y especialidad por la diversidad del manejo y cuidado de cada uno en su individual ministerio". Escalona Agüero, Gaspar de: Gazofilacio Real del Perú. (4ª edición, 1941).

---

(1957, p.5) indica, "Surge una real agencia del fisco constituida por un tesorero, un contador y un factor, o gerente de negocios, y a veces un veedor, o inspector de minas; tres o cuatro oficiales conocidos específicamente como Oficiales Reales, extremadamente importantes desde el punto de vista de la Corona, pues son ellos el canal a través del cual aquélla recogerá y percibirá sus rentas en América".

En la etapa inicial de la colonización, cuando más se acusa el predominio de los intereses privados<sup>14</sup> en las expediciones de descubrimientos, conquistas y nuevas poblaciones, fue precisamente, a través de estos Oficiales de la Real Hacienda, como hizo más notoria su presencia el Estado Español, en defensa de los derechos fiscales de la Corona (Ots, 1946, p.88). Estos cargos gozaban de total independencia en sus actuaciones, lo que hizo equilibrar y controlar el poder e influencias de los altos cargos, atajando de esa forma los excesos y abusos.

En torno a la gran cantidad de caudales que se venía obteniendo de las Indias, se fue generando una burocracia para la administración y control del erario, no sólo en los dominios de Ultramar sino también en la metrópoli, a través del Consejo de Indias, donde se recibían copias de las cuentas anuales, sometándose a revisión por el personal especializado en tales menesteres.

Al mismo tiempo, se procuró enviar personal cualificado, para evitar errores y fraudes, teniéndose en cuenta la capacidad profesional en los nombramientos de oidores y fiscales de las Audiencias y en los funcionarios pertenecientes a los distintos ramos de la Real Hacienda.

Por todo ello, siguiendo a Capdequí, (1965, p.48) puede hablarse, históricamente, de una burocracia profesional: Oidores, Fiscales y Oficiales de la Real Hacienda, y de una burocracia política: Virreyes, Presidentes, Gobernadores y Alcaldes Mayores o Corregidores, que ejercieron sus cargos respectivos con el respaldo técnico de los Asesores Letrados.

Sin embargo, existen documentos de la Contaduría General que indican la falta de capacidad de los Contadores en los Tribunales de Cuentas y de los Oficiales Reales en las Cajas, donde se acusa una falta de cumplimiento del Real Decreto de 18 de marzo de 1594 recopilado en el tít.2, lib. 2 de las leyes de Indias, que mandaba:

*"Que los propuestos para oficial de la Real Hacienda de las Indias, sean examinados por los contadores, sino fueren muy conocidos, para saber lo cierto de sus habilidades y que lo digan por escrito".*

Esta ley sería una puerta abierta para las recomendaciones entre los propios funcionarios e hizo que los cargos se dotaran sin necesidad de examen, por lo que, en ningún momento demostraron su capacidad.

Cada Caja Real tenía asignado un mínimo de tres funcionarios principales, aunque, en un principio, eran cuatro los denominados Oficiales Reales - nombre genérico que se le dio a los representantes de la Corona en aquellos dominios-, estos eran: Factor, Veedor, Tesorero y

---

<sup>14</sup>"Los segundones, españoles en precaria situación económica, veían en las colonias una oportunidad de hacer, o de recuperar una fortuna". Haring, (1957, p.12).

Contador<sup>15</sup>. Una de las funciones que ejercían era la actuación en materia económica de manera independiente, asesorando a los altos funcionarios (Virrey y Gobernador)<sup>16</sup>. Los cargos de Factor y Veedor se refundirían en uno solo en el cuarto decenio del siglo XVI y, en muchos territorios, sus funciones se acumularon a las de Contadores y Tesoreros, y a partir de 1563 sólo quedaban el Tesorero y Contador que asumían todas las competencias.

Los Oficiales Reales, cuando llegaban a su destino, debían ser recibidos conforme a su cargo y realizar un juramento de cumplir las ordenanzas y usar bien y fielmente sus oficios.

*"El Oficial Real antes de entrar en la administración haga juramento cerca del buen uso de ella, y que tratará las cosas de su cargo con la fidelidad, diligencia y buena fé que debe a quien la honró con él y fió de sus manos su hacienda y patrimonio. Y asimismo le han de hacer guardar secreto en lo tocante a las cosas de la Real Hacienda.*

*Luego se sigue hacer un inventario jurado de los bienes y hacienda con que se halla al entrar al uso de su oficio,....*

*Tras este inventario viene el de la caja,..."*.

(Escalona, 1941, pag.13. y *Cedulario Indiano*, 1596. Instrucción de 1530, f.282.)

Aunque todos tenían una función común como era la de la buena administración y velar por los intereses de la Corona, hay que destacar las tareas específicas que desempeñaba cada uno de ellos:

El **Contador**<sup>17</sup> ejercía una misión de control sobre lo que entraba y salía de la Caja; certificaba y cuidaba de los papeles y ordenaba las libranzas. Debía llevar cuenta detallada de lo que entraba en poder del tesorero y del factor para hacerles sus cargos correspondientes.

El **Tesorero**<sup>18</sup> cuidaba del Tesoro, recibía los cobros y efectuaba los pagos que se le libraban.

El **Factor** tenía a su cargo todo lo relacionado con los ingresos en especie de la Real Hacienda; era un gerente real de negocios<sup>19</sup>, mantenía una constante relación con los otros

<sup>15</sup> La mayoría de los autores reconocen como Oficiales Reales los aquí mencionados, sin embargo, Escalona (1941, lib. I, parte II, cap.1º.5) añadía dos cargos más como son: Proveedor y Pagador.

<sup>16</sup> "Siempre necesitó la administración por mayor de la administración por menor,..." (Escalona, 1941, p.5)

<sup>17</sup> "1. El contador tenga muy entera cuenta y razón en libros de marca mayor de todo lo que pertenece a S.M. de cualquier rentas y otras cosas de Hacienda, cada género y especie por sí, declarando qué es lo que valen cada año, y qué intereses y provechos suceden de ellos.

2. El dicho contador tenga libro aparte por donde haga cargo al tesorero de todo lo que rentaren las rentas reales y el oro que recibiere y de lo que acá se enviare y en cada navío envíe la cuenta y razón de ello".

Colección de Documentos Inéditos de Ultramar, T.XXIV, Tít.IX, Art. 1 y 2.

<sup>18</sup> "El tesorero tenga un libro de marca mayor donde se asiente todo lo que entrare en su poder, cada cosa por sí".

Colección de Documentos Inéditos de Ultramar, T. XXIV, Tít. IX, Art.3º.

<sup>19</sup>"Factor se dijo por tener la agencia y factorage este oficial de los géneros y cosas en que puede ser aprovechado el Fisco y acrecentada la Real Hacienda, y el cuidado de que se vendan las especies de tributos y las cosas descaminadas, y el guardar las armas y municiones". (Escalona, 1941, p.7).

factores y la Casa de la Contratación de Sevilla mediante los intercambios que se realizaban, tenían a su cargo los almacenes donde se depositaban las mercancías pertenecientes al Rey, o bien las mercancías que se confiscaban así como su posterior venta. Además custodiaban los almacenes de armas y las municiones.

El **Veedor** era el Oficial Real que acompañaba a cada expedición al objeto de recaudar la parte que correspondía al rey. Cuando este tipo de actividades disminuyeron o desaparecieron, limitaron sus tareas a velar por los intereses reales en lo referente a fundiciones. Como dijimos anteriormente este cargo se fusionó con el del factor.

Además de estos cargos, existían otros como eran los Tenientes de Oficiales Reales, los cuales en casos de ausencia, bien por enfermedad o por otras causas como viajes forzosos de los Oficiales Reales, los sustituían en sus funciones. Ya, en una Real Cédula promulgada el 7 de diciembre de 1537, se ordena a los Oficiales Reales de las Indias que "cuando hizieren ausencia dexen instruidos a sus tenientes"<sup>20</sup>. En el año 1561 se ordenó observar una Real Cédula en la que se indicaba que cuando "se envíen los tenientes oficiales a los principales, se les dé la orden de entregar, lo recaudado, a los tres oficiales, juntos"<sup>21</sup>.

Los Oficiales Reales, además de las obligaciones de sus cargos, sufrían una serie de incompatibilidades, como la de no poder tratar ni contratar con las mercaderías<sup>22</sup> o no ocupar otros cargos ni oficios distintos del suyo<sup>23</sup>.

Las tareas propias y principales de estos Oficiales Reales se referían a la gestión de la Real Hacienda, sin intervenir para nada en los asuntos propios del Gobierno. Sus cometidos se realizarían con absoluta independencia, así lo disponía una Real Cédula de 1576 en la que el Rey mandaba a la Audiencia de los Reyes para que "dejen usar libremente a los oficiales reales sus oficios, y no se entrometan a conocer de las causas y negocios tocantes a la Real Hacienda"<sup>24</sup>.

Estos Ministros de Hacienda se consideraron obligados a recaudar y custodiar en común, y de forma colegiada<sup>25</sup>, todo lo que pertenecía a la corona. Uno de los puntos principales de la administración, tal y como lo especifica Escalona en su *Gazofilacio Real* (1647, p.7), era "El cobrar a tiempo y pagar a tiempo...". Por este motivo y para no ocasionar quebrantos en las Cajas Reales, de forma que se quedasen sin dinero para poder realizar sus pagos, se les otorgaba el

<sup>20</sup> Encinas, (1596, Libro 3º, folio 296).

<sup>21</sup> Encinas, (1596, Libro 3, folio 296).

<sup>22</sup> Encinas, (1596. Provisión General dada el 15 de febrero de 1528. Libro 3, folio 285).

<sup>23</sup> Encinas, (1596, Real Cédula dada en Madrid el 3 de abril de 1567. Libro 3, folio 286).

<sup>24</sup> Encinas, (1596, Real Cédula de 1576, Libro 3, folio 288).

<sup>25</sup> "Aunque se particularizan estos oficios con estas especialidades, constituyen un magistrado, un cargo, una obligación y esa individual, la cual se llama en lenguaje de caja Mancomunidad, por estar ligados debajo de ella unos y otros: por eso es peligro comunal a todos, bien así como los buenos sucesos, custodia y recaudación, ley fundada en razones de igual peso, a la necesidad de su introducción; porque sin duda parece, que delinquiendo un oficial, es verosímil que lo sepa o participe el compañero, que en una misma caja en un mismo ejercicio y en una doméstica comunicación se ejercitan y corresponden debajo de unas llaves, de unos libros y dentro de unas mismas puertas, cobrando y pagando juntos y no unos sin otros, de que resultan estar obligados los unos por los otros y que el que se halla inocente padezca por la culpa del compañero desatento". Escalona (1941, p.7).

poder para rematar<sup>26</sup>, en caso necesario, los bienes y de esta forma cobrar las deudas que tenían con la Real Hacienda.

Así lo reconocía D. Francisco Machado<sup>27</sup>.

*“Hasta el año de 1567,, no tuvieron estos Oficiales Reales **Jurisdicción alguna coactiva para cobrar los R<sup>S</sup> derechos, sino solamente la mera representación para demandarlos ante las Justicias ordinarias, según se ve por la lei 2<sup>a</sup> tít.3<sup>o</sup>. lib<sup>o</sup>.8<sup>o</sup>, y se colige de varias R<sup>S</sup> Cédulas en que se les comunicó la correspondiente jurisdicción para cobrar por sí sólos, ejecutar y prender á los deudores, y rematar sus bienes hasta el efectivo cobro...”***  
*De este modo vino á componerse de cada Caxa Real un **Tribunal de R. Hacienda en primera instancia**, cuyas apelaciones se habían de remitir á la R<sup>L</sup> Audiencia del distrito; y siendo dh<sup>o</sup> Tribunal compuesto de todos los Oficiales Reales (fuesen muchos o pocos) vino á ser un cuerpo indiviso en quanto á la administración ó debida recaudación; y á este principios siguió la misma indivisible y comun obligación de todos, y de cada uno, como lo declaró la Ordenanza 24,, de las generales de 1573,, (Escalona f<sup>o</sup> 307,,; y Cedul<sup>o</sup>. t.3 f<sup>o</sup>.393, n<sup>o</sup> 27)*

Es decir, antes, como meros suministradores Reales, sólo estaban obligados a hacer la cobranza por sí o a solicitar ante la justicia lo que no se había podido recaudar y a responder de lo efectivamente cobrado. Ahora, como jueces, debían responder de lo que por sí mismos debían cobrar perteneciente a la Real Hacienda que era el total importe de lo debido cobrar por Derechos Reales. Desde este punto de vista reconoce a la sala del despacho donde concurren los Oficiales Reales para ejercer sus oficios con el nombre de Tribunales de Real Hacienda<sup>28</sup>. Si los Oficiales Reales actuaban con negligencia podían ser sancionados y obligados a pagar una

<sup>26</sup> Cédula dada por Felipe II a 18 de febrero de 1567, donde se establecía "Los Oficiales Reales en la cobranza de la Real hacienda tengan la jurisdicion, que esta ley declara "..., y sobre esto hagan las execuciones, prisiones, ventas, y remates de bienes, y otros qualesquier autos, y diligencias que convengan, y se necessario, hasta cobrar lo que assi se nos deviere, y enterar nuestras Caxas Reales. ...".

Cédula General, en que se da jurisdicción a los oficiales reales para la cobranza de la Real Hacienda. *Cedulario Indiano*, 1596. Libro 3, folio 293. "... por la presente os damos poder y facultad para que podais cobrar y cobreis los tributos rentas y otras haziendas que se nos deven o devieren de aquí adelante...Madrid 18 de mayo de 1572".

Sánchez (1959, pp.212-213), detalla todas las facultades que se le concedieron a los Oficiales Reales en las Indias, no sólo para el rescate de deudas, sino también en los "comisos" por contrabando, ambos considerados como los problemas principales en las Indias.

<sup>27</sup> A.G.I. Indiferente General. Legajo 1712, "Papel de consideraciones...", (1780, punto 1º) D. Fco. Machado Fiesco.

<sup>28</sup> La Recopilación de las Leyes de Indias (1681) los denomina como Tribunales de Real Hacienda y lo regulan el Lib. 8º, Tit. 3º.

---

indemnización por daños, incluidos los intereses y podían sufrir una suspensión por dos años (Sánchez 1959, pp.212-213),

### 3.1.2. El Arca de Tres Llaves

El arca de tres llaves no es originaria de los dominios de ultramar, sino que mucho antes en Castilla y León hay algunos antecedentes. No sólo se utilizaba para aumentar la seguridad de caudales depositados, sino también, para proteger documentos importantes. Tal y como nos detalla De Mata (1982, pp.20-21) en el Reino de Castilla y León:

*“Finado el Rey Don Enrrique,....,*

- *E porque este testamento que el fizo se debe leer e publicar ante la dicha D<sup>a</sup> Catalina, por ende conviene que vaya puesto en un arca que vaya cerrado e guardado a la ciudad de Segovia, do ella está con el Rey do Juan su hijo, porque ay se lea e publique.*
- *E fizo traer una arca toda chapada conchapas de fierro, e con quatro llaves, e abriéronla, e estaba bazia.....*
- *E cerraron las tres llaves, e la una no pudo cerrar, que estaba tornada. E mendó sellar la que no pudo cerrar, con una sortija de don Juan obispo de Sigüenza.*

También se recoge en una carta de Fernando IV de León y Castilla, dada en Ayllón, el 7 de agosto de 1300 en la que se confirman los privilegios de la Universidad de Salamanca.

*“...tengo por bien e mando qu los dineros delas terçias vengan todos a vna arca en esta guisa que pongan el arca en el tesoro de la see y que aya tres llaves la vna que tenga el dean de Salamanca por el obispo y por el cabildo e la otra tengan los rectores que tienen las llaves del seello de la vniuersydad e la otra que la tengan los conservadores por el conçejo e que despiendan los conservadores...”*, (Esperabé, 1914, I, pp. 31-33).

Desde un principio, fue constante, la desconfianza hacia la actuación de los representantes de la Corona y de sus ministros, lo que dio lugar a que se reforzara la seguridad de las riquezas recaudadas, bien por medio de las fianzas que tenían que pagar, o bien mediante el establecimiento en las Cajas Reales de un Arca de Tres Llaves.

En 1528, por Real Cédula, se ordenaba que se hiciese un arca de madera fuerte, barreada, con tres llaves cada una de las cuales debería estar en manos de cada oficial. "Las llaves de esta caja y sus cerraduras no han de ser iguales, sino de diferentes hechuras y guardas, para su mayor seguridad" (Escalona, 1647, p.30). La responsabilidad corría a cargo de los tres oficiales reales, pero con mayor intensidad sobre el tesorero, lo cual levantó alguna polémica, que dio lugar a la promulgación de una Real Cédula en la que se establecía la igualdad de responsabilidad.

Esta arca no sólo era obligatoria en las Cajas Reales, sino también en determinados lugares donde la recaudación era significativa. Así se establecieron en los puertos -Aduanas- y en las Casas de Fundición de los metales preciosos<sup>29</sup>. Para su mayor seguridad el arca debería estar colocada en una habitación, así mismo, con tres cerraduras, cuyas llaves estarían, igualmente, en poder de los tres oficiales<sup>30</sup>. El cofre se debía abrir como mínimo un día -sábado y si es fiesta el miércoles- a la semana para introducir en él lo recaudado<sup>31</sup>.

Antes de introducir los metales preciosos en el arca se debían pesar y contar en presencia de todos los Oficiales Reales y el Escribano de la Real Hacienda, y asentarlos en un libro común<sup>32</sup> donde debía firmar, mancomunadamente, todos los Oficiales Reales siempre en presencia del pagador. Además del Real Erario, el arca contenía libros -común, de tasaciones, etc.- las marcas y punzones, pesos y balanzas entre otras cosas<sup>33</sup>.

Los únicos que podían, por tanto, manipular el contenido del arca eran los Oficiales Reales siempre en presencia de todos ellos. Además debían hacer juramento, dando fe de que lo que se había introducido en el arca era lo que verdaderamente correspondía y que en ningún momento se habían adueñado de nada<sup>34</sup>. Así mismo, se ordenó que ni los Virreyes, Presidentes, Oidores, Gobernadores, Corregidores tuvieran llaves de las Cajas Reales.

### 3.1.3. Los Libros de Cuentas

La actividad principal de la administración pública en Indias se centralizaba en las Cajas Reales, cuyos titulares eran los Oficiales Reales: Tesorero, Factor y Contador. Ellos formaban el cuerpo de administración, cuyo cometido no sólo era la recaudación de los Derechos Reales y pago de libramientos que hacían contra ellos, sino también llevar libros y cuentas, donde daban fe de lo que entraba y salía, así como la reclamación ante la justicia de los Derechos Reales impagados. La Real Hacienda para conseguir una buena administración de lo recaudado, y un control estricto sobre los fondos, utilizaba instrumentos contables, como eran la cuenta y los libros de cuentas.

<sup>29</sup>Tal y como se recoge en la Colección de Documentos Inéditos:

*"La caja que estuviere en el puerto sea muy grande y la madera buena y gruesa y muy bien barreada de hierro y llaves diferentes y esté en parte segura"*.

Cap. XII de la Orden del Buen Recaudo de la Hacienda, año 54, en mayo Libro Generalísimo, folio 68.

*"Llévese a las fundiciones un cofre de tres llaves en que se echen los derechos que pertenecen a S..M.,*

*marcados en presencia de todos tres Oficiales y asentados en el libro y luego se lleve y se meta en el arca de las tres llaves"*. Año 33, en agosto, lib. N.E. G, f.99.

<sup>30</sup> Recopilación de las Leyes de Indias (1681): lib.VIII, tít.6º

<sup>31</sup> *"Los Oficiales metan en el arca de las tres llaves lo que hubieren cobrado cada sábado"*.

Colección de Documentos Inéditos. Cap. XXXI de la instrucción general de los Oficiales del año 29.

<sup>32</sup> Libro común o general que se impuso en 1528. Donde se debía registrar, todo lo que entraba y salía del arca, y firmar los Oficiales Reales. Este libro tenía que estar en el arca de tres llaves cuyo responsable era el Tesorero.

<sup>33</sup> Recopilación de las Leyes de Indias (1681): lib.VIII, tít.7º, ley 8.

<sup>34</sup> *"Los Oficiales Reales hagan juramento cada sábado en manos del Contador, cuando metan el oro y Hacienda Real en el arca, que no han podido cobrar más en aquella semana, si en su poder queda cosa alguna"*.

*Colección de Documentos Inéditos de Ultramar. Cap. XXXI de la instrucción general de los Oficiales del año 29.*



Dichos instrumentos contables, por un lado, conferían un poder ejecutivo<sup>35</sup> a los Oficiales Reales y por otro lado, tenían fuerza probatoria de la actuación de sus titulares y por ello delimitaban la responsabilidad<sup>36</sup> que cada uno de ellos asumía, desde el punto de vista contable, en base a la cual debían actuar. Los libros y las cuentas se consideraban como un instrumento eficaz para el control, convirtiéndose en deladoras de esa actuación tal como muy bien expresaba Escalona (1647). A través de los libros se seguían los pasos de todo el proceso y se detectaban los fraudes; pero no sólo servían de prueba, en caso de irregularidades, sino que constituían, al mismo tiempo, un canal de comunicación abierto con la Administración Central (metrópoli).

Del conjunto de libros reconocidos por la legislación indiana durante esta etapa inicial, hemos elaborado una clasificación distinguiendo entre libros que debían llevar y tener cada uno de los Oficiales Reales, que ellos denominaban "*Libros Particulares*" y un libro de carácter general, bajo la responsabilidad de todos los titulares de la Caja Real, llamado "*Libro Común o General*"; así como otros que, por la función que desempeñaban, denominaremos "*Libros Auxiliares*" los cuales facilitaban información separada en determinados aspectos (minas, fundición, contrabando, determinadas cargas, etc.). Es preciso señalar, además, que estos libros no se establecieron al mismo tiempo, sino que fueron surgiendo de forma progresiva y en función de las necesidades de control sobre el erario público.

Siguiendo un orden cronológico, queremos destacar que las primeras noticias que tenemos de los libros de cuentas que se llevaban en el primer cuarto del siglo XVI, las hemos encontrado en el texto de la Instrucción<sup>37</sup> que se les daba a los Oficiales Reales cuando eran destinados a Indias, donde se hacía mención a la forma de proceder de los Oficiales Reales y los libros particulares que estaban obligados a llevar, haciendo distinción entre el libro del Tesorero, libro del Contador y libro del Factor o Veedor; lo que viene a confirmarnos un documento<sup>38</sup> de D. Francisco Xavier Machado Fiesco, donde el Contador General manifestaba que, en la etapa anterior a 1528, se llevaba un sistema de libros particulares por oficios, mediante el método de cargo y data. En cambio, Jócana y Madaria (1793, pp. 10-11) identificaba tres métodos: "primero el que dictó la razón natural, sin auxilio de arte: segundo, el que hoy se llama de Partida sencilla: el tercero, el que se llama Partida doble". Entre los aspectos diferenciales Jócana advierte que el método que dictó la razón natural no tiene manual (o diario) mientras que los

<sup>35</sup> Es decir, si alguien pagaba los impuestos y no se registraba en ellos dicho pago, se le podía obligar a pagar de nuevo.

<sup>36</sup> Esta responsabilidad se reflejaba, en cada momento, en las Reales Cédulas; donde se indicaba la forma de proceder de los Oficiales Reales y la sanción que se imponía en caso contrario.

<sup>37</sup> Instrucción que está incluida en la *Colección de Documentos Inéditos de Ultramar*. Esta obra recoge las Ordenanzas e Instrucciones anteriores a 1570. En el Tomo XXIV, L.VI (de la Real Hacienda), T.I (de los Oficiales de la Real Hacienda) encontramos las Instrucciones que debían llevar a su destino, para desempeñar su cargo con toda fidelidad. En ellas no se habla del libro común que deberían llevar, lo cual nos indica que es una instrucción dada entre 1525 -ya que hace mención al arca de tres llaves- y 1528 -fecha en que se ordena llevar dicho libro común-. Sí contempla la obligación de llevar cada oficial libros particulares.

<sup>38</sup> A.G.I. Sección Indiferente General, Legajo 1712.

otros dos incorporan un libro diario que sirve de borrador a las anotaciones realizadas en los otros. Esto nos ha llevado a identificar dicho método con el denominado método que dictó la razón natural.

*"Lo primero, pues, que con esta luz natural se practicó, fué tener un Libro que primero sería de pergaminos, despues de papel, primero de pliegos horadados ó agujereados, y despues cosidos o enquadernados, pero de qualquiera materia y forma que fuese, para ir sentando lo que de cada efecto entraba, ó salia de nuestro poder: lo que cada persona nos daba o enviaba, y lo que nosotros dábamos ó embiábamos á ella". (Jócano 1793, p.13).*

Con el paso del tiempo, los libros se fueron multiplicando según fuesen efectos materiales, dinero, personas, etc. Pero aun así, la seguridad de los caudales, era difícil de conseguir, debido a que los Oficiales Reales actuaban de forma independiente unos de otros, aumentando la posibilidad de que algunos de ellos defraudaran a la Real Hacienda. De esta forma, fue generándose un ambiente de desconfianza en torno a los responsables de las Cajas Reales, muy particularmente hacia el Tesorero. Legalmente el Tesorero<sup>39</sup> era, en un principio, el único responsable de los fondos recaudados, pudiendo retener parte de dinero para su propio provecho y necesidades, lo que en ocasiones le llevaría a cometer algunos abusos y fraudes, dada la ausencia de control sobre su actuación y originando un clima de cierta desconfianza hacia su persona. Como consecuencia de esta situación, se emitiría una instrucción, dada en Toledo (1525)<sup>40</sup> en la que se establecía que no se podía sacar dinero si no fuese en presencia de todos los Oficiales Reales<sup>41</sup>, en ella sólo se hacía mención a la salida de caudales, no indicando nada sobre la entrada de los mismos. De esta manera, se ponía de manifiesto que la filosofía a implantar tendía hacia un sistema de administración común y colegiada. El monarca lo establecía así

<sup>39</sup> Cuyas funciones recogidas en "La Instrucción que debía observar, el Tesorero, en su actuación en Indias" las resumimos en los siguientes puntos:

- \* Cobrar de los Derechos Reales, y a realizar los pagos que se ordenasen como por ejemplo los sueldos.
- \* Envío a Sevilla del oro, entregándolo al Capitán Maestre. Adjuntando una relación del que queda.
- \* Pedir al Factor el oro y dinero que cobrar para que en su poder no se detenga ninguna cosa.
- \* Cada uno de los Oficiales tenga al oficio del otro por suyo y platiquen sobre el buen recaudo y acrecentamiento de la Hacienda Real.

(Colección de Documentos Inéditos de Ultramar, T. 24, L.VI, T.I. A.G.I.)

<sup>40</sup> *Provisión que dispone y manda que aya arca de tres llaves en las Indias donde se meta la hacienda real, y que sean diferentes, las quales tengan los tres oficiales cada uno la suya, y que no se saque della cosa ninguna, si no en presencia de todos". Cedulaario Indiano, 1596. Tomo 3º, año 1525.*

La existencia de arcas de tres llaves hacía imprescindible que el acto de apertura o cierre de la misma estuvieran los tres Oficiales.

<sup>41</sup> Pero, a pesar de ello, se incumplían las normas de forma continua. En realidad, a la hora de recaudar, parece ser que no siempre se contaba con la presencia de todos los oficiales reales, esta opinión se deriva de una cedula (T.3º, F.259) donde se daba respuesta a una consulta realizada por los Oidores de la Audiencia de Méjico. En ella se planteaba, si era posible que a la hora de realizar los cargos a la Real Hacienda estuviera presente uno solo de los oficiales por poderes de los demás y como respuesta a la misma, se instaba al efectivo cumplimiento de las instrucciones dadas al respecto.

porque, de esa manera, era más difícil cometer un error o fraude actuando en compañía, con el resto de los Oficiales Reales, que de forma individual.

Tendencia que se confirma, cuando unos años más tarde (1528)<sup>42</sup>, en una carta de S.M. a los oficiales de S. Juan de Monçon, por primera vez, hacía referencia a un libro, que debía haber en el arca y donde se debía registrar lo que entrara y saliera de la misma, así como sus asientos firmados por los tres oficiales.

El libro, denominado "Común"<sup>43</sup> o "General" era donde se asentaban todas las partidas de cargos (en la primera mitad) y datas (en la segunda mitad), firmándolas todos los oficiales, con indicación de su procedencia así como su fecha. Dicho libro debía introducirse en el arca, en presencia del Presidente y Oficiales pero, previamente, estaban obligados a cumplir unos requisitos formales como eran contar y enumerar todas sus hojas, rubricando cada una de ellas por todos, y tanto al final como al principio se debería indicar el número de sus páginas<sup>44</sup>. La Real Cédula que recogía la implantación de este libro, no señalaba si debía llevarse conjuntamente con los ya implantados, de esta forma se establecía un libro común para todos los oficiales y con él, el denominado método común. Pero, al mantenerse los libros particulares o por oficios, se creaba cierta confusión entre los responsables de la Real Hacienda, llegando a llevarse un método mixto entre común y particular. Tal situación desembocaría en la promulgación de una Real Cédula de 26 de mayo de 1570<sup>45</sup> donde se especificaban, claramente, los libros que debían llevar los Oficiales Reales:

*"...nuestro tesorero ha de tener su libro de cargo y descargo de lo que recibe y paga della, y el nuestro contador otro, y el nuestro factor y veedor otro, y que en*

<sup>42</sup> Encinas, (1596, Tomo 3º, Folio 302). Año 1528: "Carta que S.M. del Emperador escribió al gouernador y oficiales de S. Juan de Monçon".

<sup>43</sup> En la provisión dada en Monçon de Aragón, el 29 de Julio de 1552:

*"...a causa de haber recibido los tesoreros y factores dineros y otras cosas cada uno independientemente, no dando lugar a un buen recaudo, se prohíbe a los tesoreros y factores que reciban estando solos cosa alguna, y que por tanto se realice estando presentes los tres oficiales, luego se cuente y se pese en presencia de los tres oficiales se metan en el arca de las tres llaves, asentandolo en el oficio de la contaduría, en el libro general que ha de estar en la dichas arca, poniendo y asentando particularmente lo que cada uno echare en dineros o en plata o en oro o en perlas y piedras, poniendo la cantidad de cada cosa, y cada cosa por si y aparte, en dicha partida daran fe de ello" (así se observa también en la cédula de Madrid, 5 de junio de 1552 y en la Instrucción general de 1554, ambas en T.3º, F.300).*

Es aquí donde se hace mención por primera vez al Libro Común con el nombre de Libro General.

Encinas, (1596).

<sup>44</sup> Encinas, (1596). Ordenanza de 1572, T.3º, F.314. Y ley 3ª, lib.8º, tít.7º de la *Recopilación de las Leyes de Indias*, 1681.

<sup>45</sup> Encinas, (1596). Cédula mandada en el Carpio y que figura en el T.3º, F.316. Que se recogería en la *Recopilación de las Leyes de Indias*, 1681, ley 5, lib.8, tít.7º.

---

*nuestra Real Caxa ha de haber otro libro general que ha de estar siempre cerrado en ella donde ha de haber quenta y razon de todo lo que en nuestra hazienda en essa prouincia y de los cargos que se hazen a nro tesorero y factor y veedor della y de lo que se paga por nuestro mandado: y todos estos quatro libros son y han de ser una misma cosa y han de tener una correspondencia".*

Los registros contables que se realizaran en él, se debían hacer siguiendo el criterio de entradas y salidas de caja, mediante la utilización del método de Cargo y Data; el cual, sin embargo, no estaba regulado por ley alguna, donde se indicase qué era lo que debía considerarse un cargo y qué una data, cuál debía ser su funcionamiento y qué información mínima debía contener cada registro. Esto ocasionaría una heterogeneidad de anotaciones<sup>46</sup>, unas muy extensas y otras muy incompletas, lo que haría muy difícil poder realizar, a final de año, un estado completo de la Real Hacienda, dejando esta tarea a la discreción y arbitrariedad de los Oficiales Reales. Se podría decir que esta primera etapa se caracteriza por una ausencia de normas claras donde se indique el método o reglas a seguir, y donde la heterogeneidad de la información se hacía patente en los libros y estados que se remitían desde las Indias.

Los Cargos suponían una entrada en las arcas de la Real Hacienda, pero lo característico de este método era el no reconocimiento de los derechos de cobro ni de las existencias llevándose ambas cuestiones de forma extracontable, por medio de relaciones juradas, sobre las que no se tenían ningún control, llegando a convertirse, en etapas posteriores, en una preocupación para la Real Hacienda. En las Datas se recogían las salidas mediante pagos o libramientos que el contador ordenaba al tesorero, como por ejemplo las nóminas y pensiones.

Este libro debía coincidir con los particulares, ejerciendo una función de control, no exclusivamente del contenido del arca, sino también, sobre la actuación y libros de los Oficiales reales. Constatándose la creencia de que a mayor número de libros mayor seguridad disfrutaba el Real erario.

Además, deben ser considerados también como "libros particulares", los establecidos, por Real Orden de Felipe II, en 1572, a saber:

---

<sup>46</sup>La Real Cédula de 27 de septiembre de 1565, ordenaba que éstos debían escribirse con todo lujo de detalles, al hacer los cargos de la Real Hacienda de la ciudad de Méjico. En ella se especificaba lo que debía hacer constar en el cargo: fecha, de donde procedía cada partida, como se había recibido y cada año, independientemente, separando en libros distintos lo procedente de quintos de fundiciones de oro y plata en la provincia correspondiente lo que correspondía a la Real Hacienda por derechos de fundidor y marcador mayor, el cobro de la ley, precio y valor de cada genero de plata y oro, y lo que procedía de derechos de almojarifazgos, poniendo cómo se había cobrado, comprobándolo con los registros de las naos y con el libro de tasaciones establecido y mandado. Asimismo, poniendo en cuenta y cargo aparte, lo que se hubiese cobrado en lo referente a tributos de indios, (Encinas 1596).

- 
- \* Haciendo referencia al libro común<sup>47</sup>, se establecía que el contador debía tener otro igual, cumpliendo los mismos requisitos y formalidades, que el que debía estar en el arca de las tres llaves.  
Asimismo, se disponía:
- \* "Que haya libro en el que el Contador assiente los libramientos a la letra". Debía el contador formar las libranzas para todo lo que el tesorero tuviese que pagar, examinando los recaudos en que se fundaban, y para esto era conveniente tener un libro en el que copiar dichas libranzas. En la Ordenanza de 1572 (T.3º, F.322) se mandó llevar un libro donde "se asentasen los libramientos de lo que se hubiere de realizar la Real Hacienda", indicando cada género, para el descargo al tesorero, y de esta forma se podían confrontar las datas de éste con el libro de libranzas. Todo esto, a su vez, se confrontaría con el libro común o general con el que debían corresponderse cuando se hubiese efectuado el pago.

Estos libros suponían para los Oficiales Reales una serie de obligaciones y responsabilidades que no se correspondían con uno de los principios fundamentales, en los que se basaba la administración indiana, como era el de la mancomunidad e igualdad de responsabilidades ante un solo fin: la buena administración de los Reales intereses. Esta cuestión suscitó una serie de conflictos que exponemos a continuación.

A pesar de la confianza en los libros de cuentas, las seguridades sobre los caudales recaudados se fueron reforzando aún más, ordenándose que se realicen, en cada operación registrada, una serie de firmas en los libros que hemos denominados como particulares. Así en la Ordenanza de 1572 se mandaba que:

*"... el tesorero tenga un libro aparte donde se asiente y le haga cargo el contador, ansi de lo que recibiere como de lo que viniere a su poder de lo que pertenece a S.M., y se huviese de cobrar, declarando cuando lo reciben y de que personas".*

*"... el contador tenga un libro en su poder donde haga cargo al tesorero de todo lo que se cobrare de la Real hazienda, y que cada partida la firmen entrambos a dos, contador y tesorero". (Añade al margen que también ha de firmar el factor).*

*"...el tesorero firme en el libro del contador la partida del cargo que se le hiciere luego y que el contador tenga un libro en su poder donde haga cargo al tesorero de todo lo que cobrare de la Real Hacienda y que*

---

<sup>47</sup> "... y otro libro, como este, dispuesto en la misma forma, ha de estar en poder de el Contador"

Encinas, 1596. Ordenanza de 1572, T.3º, F.314. Y ley 3ª, lib.8º, tít.7º de la *Recopilación de las Leyes de Indias*, 1681.

---

*cada partida la firmen todos los oficiales reales". (Cedulario Indiano, 1596. Tomo 3º, Folio 318).*

Se producía, así, un cruce de firmas certificando, por un lado, el contador al tesorero, la entrada debida al cobro; y por otro lado, el tesorero al contador comprobando la veracidad de los cargos que el contador le había realizado en su libro.

Todos estos libros coexistían con los Libros Auxiliares, los cuales se fueron estableciendo para reforzar el control en determinados actos de los Oficiales Reales, más que para agilizar la información contable.

Entre ellos destacamos con su fecha de creación y fuentes los siguientes:

- \* El 21 de julio de 1570: "Que haya libro de lo que se sacare de la Caxa para volver a ella" (*Cedulario Indiano*, 1596, p. 316 y ley 7ª, lib.8º, tít.7º; *Recopilación de las Leyes de Indias*, 1681).
- \* El 23 de diciembre de 1574: "Que haya libro de los tributos de la Corona Real" (*Cedulario Indiano*, 1596, p. 318 y ley 9ª, lib.8º, tít. 7º, en la *Recopilación de las Leyes de Indias*, 1681).
- \* En 1572: "Que haya libro de remaches y manifestaciones" ( Ley 13, lib.8º,tít.7º, *Recopilación de las Leyes de Indias*, 1681).
- \* El 23 de mayo de 1578: "Que haya libro, en que se assienten las denunciaciones de contravando y descaminos" (*Cedulario Indiano*, 1596, p.322; ley 18, lib.8º, tít.7º, *Recopilación de las Leyes de Indias*, 1681).
- \* En 1579: "Que haya un libro de remate de lo que se vendiere en almoneda pública" (ley 23, lib.8º, tít.7º, en la *Recopilación de las Leyes de Indias*, 1681).
- \* El 29 de diciembre de 1593: "Que haya libro particulares de gastos en bastimentos, municiones y materiales"<sup>48</sup> (*Recopilación de las Leyes de Indias*, 1681, ley 8º, lib.8, tít.7º).
- \* El 27 de febrero de 1591: "Que los Oficiales Reales de los Puertos tengan libro de lo que se cobraren de Almojarifazgos" (*Recopilación de las Leyes de Indias*, 1681, ley 15, lib.8º, tít.7º)

El motivo principal para que las leyes establecieran esta tipología de libros, era por la necesidad de distinguir los valores de cada uno en particular, con sus cargas peculiares, pudiendo así determinar el líquido resultante. De esta forma se facilitaba el camino para la posterior ordenación de la cuenta a final de año, estos libros los consideraban necesarios para llevar los distintos ramos o productos de la Hacienda Real que mantenían una entrada continua de caudales en el arca.

---

<sup>48</sup>"...mandamos a nuestros Oficiales Reales que no assienten en el libro común de la Caxa ni en los suyos particulares ninguna partida de oro y plata o reales para los dichos gastos, y que assienten los de esta calidad todos juntos en el libro a parte y la firmen con día, mes y año, ante el escribano..."

Algunos de los libros auxiliares, como por ejemplo el "libro de Tributos", a su vez, estaban respaldados por otro denominado "**Libro de Tasaciones**"<sup>49</sup>. Libro que aportaba, básicamente, información extracontable y recogía, por zonas territoriales, el montante total de lo "debido recaudar". El libro debía permanecer en el arca de las tres llaves, estando todo a cargo del Tesorero<sup>50</sup>. Una copia del libro debía estar en manos del Presidente y Oidores de la Audiencia. De esta forma, a la hora de tomar las cuentas se podía comprobar si la recaudación se había ajustado a lo establecido en el libro, indagando si existía algo fuera del Arca, evitando fraudes<sup>51</sup>. Este libro de tasaciones venía a reforzar la lucha contra el fraude que se venía estableciendo con el resto de los libros, ya implantados y que estaban obligados a llevar<sup>52</sup>.

Con el tiempo se tendería hacia una separación de los ramos principales, como eran los de Alcabalas, Almojarifazgo, Tributos y otros; otorgándoles una administración y jurisdicción independiente con ordenanzas e instrucciones propias, asignándoles sus propios ministros y oficina particular.

El aumento progresivo del número de libros se puede interpretar como una mayor confianza en la información contenida en los mismos y, por tanto, en la contabilidad como instrumento de control con independencia del método aplicado. Con el paso del tiempo se iba verificando que la contabilidad constituía una herramienta fundamental para garantizar la buena administración de la Real Hacienda.

Pero, por el contrario, la gran cantidad de Libros -Auxiliares, Particulares, Común-, generaba una carga burocrática tal que provocaría un efecto adverso, aumentando el trabajo de los oficiales reales y retrasando el proceso de entrega de libros en la Audiencia o Tribunal de Cuentas. Retraso, confusión y desorden que fomentaría e incitaría a la apropiación y al fraude.

---

<sup>49</sup>Uno de estos libros lo hemos localizado en el Archivo General de Indias en la sección de Contaduría, legajo 670: "Tasaciones de los pueblos desde que se ganó la Nueva España hasta el año 1569". Tasaciones que en virtud de acuerdos de los visitadores y de la Audiencia de Méjico, se moderaron en las Indias de cada pueblo, y después de haberse agregado a provincias y dividido en corregimientos lo que se les señaló habían de contribuir los encomenderos como de las manufacturas y servicio personal.

<sup>50</sup>Encinas, (1596, Tomo 3º, Folio 319): Cédula que manda a los oficiales de Nueva España.

<sup>51</sup>Así nos lo demuestra la siguiente Carta encontrada en el Cedulaario Indiano, 1596. Tomo 3º, Folio 268: "Carta que S. M. escribió siendo príncipe al Doctor Quessada Oydor que fue de la audiencia de Mexico, y a Gonçalo de Aranda contador de cuéttas que fue de aquella tierra, en veinte y nueve de Iulio, de cinquéta y dos", que manda que en las cuentas que se les tomasen a los oficiales de los tributos, les hagan cargo por las tasaciones.

*"... cóviene ver la tassació de cada pueblo de los que S. M. tiene, y ver y averiguar como todos los tributos del tal pueblo há venido a poder de S. M., y que parezca cargados al tesorero o fator esos tributos, hasta el dia que se les toma cuénta, que se ha de tomar a todos tres oficiales".*

<sup>52</sup>Constituía una información que servía de referencia a las Audiencias, que eran las que debían tomar las cuentas y realizar las comprobaciones.

Un ejemplo de esta situación nos lo muestra una Real Cedula dada el 8 de enero de 1562 donde se advertía a los oficiales de la Caja Real de Nueva Galicia (Nuevo Méjico), que detallasen las partidas de cargo de cada miembro, para que, de esa forma, se pudiese comprobar, y que los cargos por tributos se enviasen al Consejo comprobados con las tasaciones establecidas en el Libro de Tasaciones para cada pueblo.

---

Tal y como apunta González<sup>53</sup> (1994, pp.647-674), la utilización del método de Cargo y Data unido a la gran cantidad de libros particulares y auxiliares, dio lugar a llevar otras contabilidades paralelas para aumentar el control. Todo ello hizo que la formación de las cuentas y la toma de cuentas a los Oficiales Reales fuese cada vez más complicada.

El año de 1596, se convertía en un período, que podemos calificar clave, ya que supone un punto de inflexión en el desarrollo de los distintos libros que se llevaron en Indias; por primera vez se ordenaba llevar tres libros: Libro Manual, Libro Mayor y Libro de Caja. Sin distinción de oficios y común a los Oficiales Reales de las Cajas. Las anotaciones en los libros mayor y de caja se hacían separando físicamente el cargo de la data, pero la interrelación entre el manual y mayor/caja permite identificar una incipiente partida simple o doble.

Según la clasificación de Jócana (1793) con estas nuevas leyes: comienza a manifestarse ya el arte “pues se establecen reglas, y se enseña modo de abreviar los asientos” (p.20) y además por primera vez se obliga a llevar el libro “Diario, Manual, Borrador ó Memorial” (p.21). Estos aspectos significativos y diferenciales que recoge el autor nos lleva a identificar dicho método con el de partidas sencillas.

En cambio, el Contador General de Indias D. Fco. Xavier Machado Fiesco, argumentaba en su Papel de Consideraciones ...” (1780, punto 7º) que dichas leyes contenían la esencia de la partida doble y que bastaba una simple modificación de las leyes para adaptarlas al nuevo método.

El contenido de esta Real Cédula no se recogería en el *Cedulario Indiano* (1596) sin embargo se insertó, tomando la forma de diferentes leyes, en la *Recopilación de las Leyes de Indias* de 1681, donde aparecen no sólo separadas, intercalando leyes de otras fechas anteriores, sino colocadas en orden inverso al que llevan y deben llevar las operaciones de una cuenta. Fundamentalmente, esta cédula se encuentra recogida en cuatro leyes<sup>54</sup> cuyo contenido pasamos a analizar brevemente:

*La 19., ordena un Libro Manual de todos los ramos, en donde se deben sentar por extenso todas las partidas que se fueren adeudando conforme fueren sucediendo; esto es sin separar los ramos, pero sí los dias.*

De esta ley vamos a destacar dos párrafos, uno donde se establece un asiento tipo de cargo y otro en el que se especificaba la forma de proceder en la recaudación:

***“... En tantos de tal mes, y de tal año se hace cargo al tesorero N. de tantos pesos por los derechos de almojarifazgo, a razon de tanto por ciento de las***

---

<sup>53</sup> En su trabajo de investigación nos relata cómo la confusión y el desorden reinante en la Isla Margarita llevó al Contador Simón Bolívar a proponer a Felipe II una instrucción para corregir tal situación. Su propuesta fue aceptada y dio lugar a la aprobación, en Fuensalida, de la Real Cédula de 18 de agosto de 1596.

<sup>54</sup> Estas cuatro leyes, contenidas en la mencionada *Recopilación*, corresponden al Tomo III, Libro VIII, Leyes 6, 16 y 19 del Título VII y Ley 19 del Título XXVIII.



---

*mercaderias, que recibio n. o traxo, contenidas en una partida de registro del Navio nombrado N. Maestre N. que vino de tal parte a esta Isla ó Puerto, los quales el dicho Tesorero ha de cobrar, y entrar en la Caxa Real, conforme à lo dispuesto por las leyes, y ordenanças Reales, y lo firmò el dicho Tesorero".*

*"... assentando las partidas como fueren sucediendo, y al fin de quinze dias, ó un mes, que será la mayor dilacion, se dará al Tesorero memorial de todas las personas, que huvieren adeudado, y el Tesorero tomará la razon de las deudas, como las fueren assentando, para hazer venir á las personas, que las devieren á pagar efectivamente á nuestra Real Caxa".*

En relación con el Manual la ley 12, del mismo libro y título, imponía un Libro Manual de Quintos y Derechos de Fundidor y Marcador<sup>55</sup>, lo que nos hace pensar que era un libro que, aunque en la ley no se indicaba nada, debía de estar en la Casa de Fundición, y en poder de los Oficiales Reales, de esta forma no se quedaban desprovistos en la Caja Real de dicho libro.

Entre los aspectos particulares de esta ley, debemos destacar que nos confirma la existencia de "relaciones juradas de deudores", llevándose éstas extracontablemente y dejándolas bajo la responsabilidad del tesoro donde se desprende la competencia particular del tesorero de instar a los deudores a pagar en presencia de todos.

*La 16., ordena un Libro Mayor donde con separacion de ramos, y concisamente remitiéndose al Manual, se asienten las partidas adeudadas por cada uno de ellos.*

Y separados por géneros, para que se pudiese hacer un sumario de cada cosa.

*"Assimismo ha de haver otro Libro, intitulado, Libro mayor del Cargo, donde se assienten los almojarifazgos Reales, novenos, penas de Camara, restituciones, descaminos, y otros qualesquier aprovechamiento, que á Nos pertenecen, en el qual se han de escribir, y passar todos los generos, y partidas, que en el Libro manual estuvieren assentadas, diziendo: **En tantos de tal mes, y año se haze cargo al Tesorero N. de tantos pesos, que procedieron de una avalio, que se hizo de mercaderias à N. como parece à tantas hojas del Manual de avalios.** Y en las mismas forma se pasaran las partidas de los demás generos, distintas, y separadas en cada genero, con distancia conveniente de hojas de uno á otro, para que de cada cosa se puede hazer sumario, y se hará Abecedario de ellos al principio del Libro, y al passar de cada partida se ha de citar y referir de qué*

---

<sup>55</sup>"Titulado Manual de quintos y derechos donde se assiente todo el oro, plata, piedras y perlas, que se traxeren ante nuestros oficiales para pagar los quintos".

---

*hoja del Manual se sacó la partida, firmando todos los Oficiales al pie de cada una".*

*La 6ª, un Libro de Caja donde se asienten todas las partidas que con efecto se cobraren, y las que de ellas se sacaren, con distinción y separacion no de ramos, sino de especies ó materias; bien que manda que se exprese el ramo de que proceden. Los Cargos ó entradas en la primera mitad del libro, y las Datas ó salidas en la otra mitad, y que los asientos citen el folio del libro donde consta con extension la causa de que procede la partida.*

*Estas solas tres leyes dieron el método completo de una buena cuenta y razon arreglado al sistema de administración comun, pues dispusieron que todos los Oficiales R. firmasen los asientos que se han explicado en todos tres libros.*

*"Ha de haver otro Libro, intitulado, de lo que entre, y sale por cuenta de almojarifazgos, y otras rentas, y aprovechamientos. Y desde el principio, hasta la mitad se han de escribir, assentar todos los maravedis, assi de las perlas, piedras, joyas, y otras cosas, que se nos pagaren, y guardaren en nuestra Real Caja, de lo procedido de almojarifazgos, como de los demás generos, y aprovechamientos nuestros, y en él se assentará la cobrança de la partida, expecificando la razón, y genero de que procede la paga, diciendo: **En tantos de tal mes, y un año pagó, y metió en la Caja Real N. por cuenta de lo que a Su Magestad deve por tal causa, como parece en tal Libro, y hoja, los pesos, que abaxo van declarados, ò en los genero de perlas, piedras, ò joyas siguientes ...**".*

Una característica común de estas tres leyes y que las distinguen de las recogidas en la Recopilación de 1596 es el establecimiento, en cada una de ellas y para cada libro, de un asiento tipo, que servía de modelo para realizar los registros contables. Con estas leyes parece que se pretendía establecer un lenguaje uniforme y común, especificando los detalles que debía incluir cada registro, y la correspondencia del Libro Mayor y de Caja con el Manual.

Como ya señalamos, las leyes anteriores procedían de una misma Cédula Real (dada en Fuensalida, 18 de Agosto de 1596), donde se observa claramente que la intención Felipe II era implantar un sistema de administración común, facilitando el pesado trabajo de llevar tantos libros. Para el Contador General de Indias D. Fco. Machado la intención de Felipe II era derogar las normas anteriores sobre el libro común, libros particulares y auxiliares, pues carecían ya de sentido. A este respecto la ley 65<sup>56</sup>, tít. 4º, lib.8º, en la que se ordenaba que los Oficiales Reales actuasen con celo y diligencia en sus obligaciones, expresaba, al mismo tiempo, que todas las demás cédulas, órdenes y provisiones dadas, que no se hallaren expresamente revocadas por las leyes, "*mantengan su fuerza y vigor*".

---

<sup>56</sup> Ley que recogía las Ordenanzas dadas por Felipe II, en 1554 y 1579.

---

El hecho de que no se recogiese en el *Cedulario Indiano* (1596), y que la Real Cédula no especificara derogación alguna, contribuyó a una mayor confusión entre el funcionariado de las Cajas Reales de Indias, dando lugar a diversas interpretaciones y aplicaciones de la misma. Sin embargo, podemos asegurar que las leyes dadas por Felipe II sirvieron, ciento ochenta y cuatro años después, de inspiración para una de las grandes reformas que se llevaron a cabo en Indias desde el punto de vista contable, como fue la aplicación del método de la partida doble en las cuentas de las Cajas Reales desde 1786 (Ramos, 1992).

Por otro lado, la Ley 19, lib. 8º, tít. 28, indicaba que los pagos de Hacienda fuesen efectivos y no en libranzas<sup>57</sup>. Lo que significaba que para hacer los pagos, el dinero debía proceder directamente de la caja y no por libramientos; por tanto, derogaba la instrucción que establecía que se debía llevar un libro de libranzas, lo cual suponía una descarga de trabajo.

### 3.2. Rendición de Cuentas y Control Externo

#### 3.2.1. Las Audiencias y sus competencias en materia de cuentas

Para Schafër (1947, II, p.158) de las grandes conquistas de Cortés y Pizarro surgieron los virreinos de Nueva España y Perú, que debido a la amplitud del territorio se disgregaron en distritos de Audiencias. El 11 de Octubre de 1511 se creaba la primera Audiencia de Santo Domingo: "salió en nombre de la reina Doña Juana una provisión de D. Fernando señalada por el Consejo de Castilla por la que se creaba en la Isla Española una Real Audiencia como Tribunal de Apelación, debiendo tener su residencia en Santo Domingo como capital de todas las colonias" (Miguel y Alonso 1959, p.189). Los conflictos jurisdiccionales que desde el primer momento se suscitaron entre la Audiencia y D. Diego Colón, motivaron la supresión de aquella y la restricción de las facultades políticas que por herencia venía ejerciendo el hijo del primer Almirante de las Indias.

Las Audiencias de Indias tuvieron como modelo las Reales Audiencias y Cancillerías de Valladolid y Granada. Administraban justicia pero también ejercían funciones de gobierno de los propios Virreyes. Si, por una parte, estaban sujetos a la autoridad de los Virreyes, por otra, estaban facultados para compartir con ellos sus funciones de gobierno y aún para fiscalizar la actuación de los altos funcionarios.

---

<sup>57</sup> El texto que recoge dicha ley es el siguiente: "Lo que huviere de pagar de nuestra Real hazienda, á título de salarios, y de otra qualquier causa, no se pague por libramientos de Oficiales Reales, sino abran la Caxa Real, y de ella paguen los salarios, y deudas en los generos, que huviere, asentandolos por la orden dada en el libro de entrada, y salida, que nos deva, porque los deudores han de pagar efectivamente en la Caxa" (Felipe II, Fuensalida, 1596).

Posteriormente Felipe III, en Valladolid, el 5 de enero de 1605, ordenaba a todas los Oficiales Reales a llevar dos libros "*que se intitulen, Data donde se asientan las libranças, que se pagan de la Real hazienda, ...*" (Recopilación de las Leyes de Indias, 1681, ley 24, lib.8º, tít.7º).

---

Las Audiencias desempeñaban otro papel fundamental como era, el ayudar a los Virreyes mediante el asesoramiento en determinadas materias, es decir, era un órgano consultivo al estilo del Consejo de Indias para los Monarcas en la metrópoli (Haring, 1966, p.116).

Muro (1989, p.238), siguiendo a Ruiz (1916) admite en sus obras, la siguiente clasificación de las Audiencias Coloniales: Virreinales, Pretoriales y Subordinadas. Cada una de estas audiencias tenía las mismas atribuciones, judicialmente hablando, como tribunal de segunda instancia y sólo dependían jurídicamente del Consejo Superior de las Indias.

Las Audiencias no tenían sólo misiones estrictamente judiciales, sino también administrativas y políticas, mediante las que se mantenía el orden de los distritos conquistados, se cuidaba de la Real Hacienda, y se inspeccionaban los terrenos que iban siendo objeto de nuevas conquistas.

Su relación con la Real Hacienda consistía, desde la promulgación de la Real Cédula en 1554<sup>58</sup> y hasta la creación de los Tribunales de Cuentas, en la rendición de Cuentas, es decir, los ministros de las Audiencias debían tomar y ordenar las cuentas a los Oficiales Reales de las Cajas<sup>59</sup>. Los Oficiales Reales debían dar sus cuentas a las Audiencias (lib.VIII, tít. VI, ley 6ª). En la recopilación de 1681 se establece la jurisdicción de cada una, detallando las Cajas Reales que le corresponde a cada una.

En la Real Cédula mencionada, aunque se trataba de unificar los mecanismos de control, sin embargo, era evidente que las audiencias no constituían la institución más idónea para tan delicada tarea, por razones obvias, dada la falta de conocimientos en este campo por parte del personal de las mismas. Todo ello desembocaría en una situación de estancamiento y retraso en el fenecimiento<sup>60</sup> de las cuentas.

Escobedo (1986, p.18) señala dos razones por las cuales fracasó la Real Cédula de 1554:

- Se estableció una normativa general, pero contrariamente a lo que era habitual no se concretaron ni los medios, ni la forma (salvo quiénes y en qué plazos), por lo que la pieza legal debía entenderse más como una manifestación de deseos que como un instrumento eficaz.

---

<sup>58</sup> Encinas, (1596, t. 3º, f.244), *Cedulario Indiano*, La Real Cédula de 1554 establecía lo siguiente:

*"... Y que las dichas cuentas las tome el Presidente que fuere de la audiencia de la provincia donde residiere, juntamente con dos Oydores della por su rueda, tomando persona que sea suficiente para ello habil y experimentado en cuentas y escrivano ante quien passen, y en las partes donde no huviere audiencia real, tome las dichas cuentas el governador con dos Regidores del pueblo y con el escrivano del Concejo".*

<sup>59</sup> Los Oficiales Reales quedaban de esta forma subordinados a las Audiencias, eran los exactores y cobradores y debían llevar libros, rendir cuentas de su gestión, y dar fianzas tanto por ellos como por sus tenientes. (Navarro y Lamarca, 1913, II, p. 337)

<sup>60</sup> El fenecimiento de las cuentas, consistía en la terminación de todo el proceso de revisión, y una vez determinadas las responsabilidades, si las hubiese, se enviaban al Consejo de Indias donde quedaban terminadas o fenecidas.

- La tarea revisora se encomendó a las autoridades políticas y judiciales, quienes, por muy buenas intenciones que abrigaran, no eran los más aptos para este cometido, porque, por un lado, no disponían del tiempo necesario ocupados en sus obligaciones habituales y, por otro, el más grave, no reunían los conocimientos específicos para esta misión.

La consecuencia de todo ello fue el atraso de la contabilidad virreinal y el desorden, arbitrariedad y poca fiabilidad de las cuentas revisadas. Situación que se mantuvo hasta la creación de las Contadurías Mayores o Tribunales de Cuentas.

La última tarea que tenían encomendada los titulares de las Cajas Reales, era la Ordenación de los Cargos y Datas. Un trabajo pesado, que nadie quería realizar, tal como reconocía el Contador General D. Francisco Machado<sup>61</sup>, "cada Oficial Real echaba á su compañero la carga de ordenar la cuenta...". Esta competencia sería motivo de polémica, ya que no estaba claro quien tenía la responsabilidad de ordenar las cuentas -las Cajas Reales o las Audiencias-, llegando a pagarse salarios a otras personas para que la ordenasen o se entregaban en la Audiencia sin ordenar lo que complicaba aún más la tarea, ya que los Oidores, normalmente, no entendían de cuentas. Como consecuencia de este hecho el 25 de octubre de 1562<sup>62</sup>, se mandaba que fuese la Real Hacienda la que diese las cuentas ordenadas y que no se pagase salario alguno a otras personas por este trabajo. Más adelante, por R. Cedula de 8 de julio de 1578<sup>63</sup>, se mandaba que las cuentas se ordenasen a costa de la Real Hacienda. Es decir, en el caso de que ésta no las ordenase, todos los gastos y salarios correspondientes a los ordenadores de cuentas corrían de su cargo.

### 3.2.1.1. Toma de Cuentas por las Audiencias

Como ya hemos comentado la primera noticia que tenemos sobre este tema, es una cédula dirigida al gobernador y oficiales de Granada (Nueva España) el 9 de noviembre de 1526. Fecha en la que aún no se había establecido un mecanismo de control, independiente de las Cajas Reales, como el que más tarde se impuso en la provisión general de 1554 enviada, por Felipe II, a los presidentes y oidores de la Real Audiencia, donde se ordenaba que las cuentas de cada año se tomasen, por el presidente de la audiencia, de la provincia correspondiente, junto con dos oidores a principios del año siguiente, y se feneciesen en dos meses (finales de febrero); una vez realizada esta tarea se debía enviar una copia al Consejo de Indias. En el caso de que no existiese Real Audiencia debía ser el gobernador, junto con dos regidores del pueblo y con el escribano del concejo, el que realizase esta labor. Si transcurridos los dos meses no se terminaban las cuentas, los oficiales no cobraban su salario hasta que se feneciesen totalmente.

<sup>61</sup> A.G.I. Sección Indiferente General, Legajo 1712

<sup>62</sup> Encinas (1596, T. 3º, F. 272): "Capitulo de carta que Su Magestad escrivio a la Audiencia del nuevo Reyno de Granada en veynte y cinco de Octubre de quinientos y sesenta y dos, que manda que no se de salario a ninguna persona por ordenar las quantas de los oficiales de la Real Hacienda.

<sup>63</sup> Encinas (1596, T.3º, F.273): "Capitulo de carta que su magestad escrivio a la Audiencia de Guatemala en ocho de Julio de setenta y ocho, que manda que las quantas que han de dar los oficiales de la Real Hacienda se saquen de los libros a costa de Su Magestad".

---

Pero, en 1573 se darían instrucciones excepcionales, para determinadas Cajas Reales, como por ejemplo la de Potosí, permitiendo que diesen las cuentas cada tres años<sup>64</sup>.

Además, tal como nos informa Francisco Machado en su propuesta<sup>65</sup>, "el Contador enviaba a España su libro, y el Tesorero presentaba el suyo con la cuenta en la Real Audiencia, y el escribano<sup>66</sup> se quedaba con él". Esta separación de libros llevaba a la necesidad de tener que formar después las cuentas, lo que provocaba equívocos, atrasos, etc.

Parece ser que todas las precauciones tomadas y comentadas anteriormente, no eran suficientes<sup>67</sup>. Así, por R. Cédula, de 29 de julio de 1560<sup>68</sup>, se ordenaba, por primera vez, realizar el uno de enero un arqueo o recuento del Arca. En ella se establecía, que *"antes de tomar las cuentas se realizase una visita a la Caxa Real y se contase y pesase el oro y plata que hubiere dando testimonio de ello"*. De este inventario se elaboraba una relación detallada de los caudales y valores existentes en el arca de las tres llaves, dando lugar a una especie de estado que denominaban "Corte y Tanteo", como veremos a continuación. De esta forma y al compararlo con los números que emanaban de los libros de cuentas, se podía detectar si existía algún dinero fuera del Arca, haciéndose responsable a los Oficiales Reales.

En el caso de que se diese alguna reclamación (o alcance) contra los oficiales -por tener caudales fuera del arca- se les obligaba a pagarlo, y a cobrarlo de ellos en tres días, a partir de la fecha del alcance que debía introducirse luego en el arca de las tres llaves y hacerse cargo de ello al tesorero, de lo contrario, perdería el oficio que estuviese desempeñando<sup>69</sup>.

### 3.2.1.2. Elaboración de los Cortes y Tanteos

---

<sup>64</sup> Este es, por ejemplo el caso recogido en el Gazofilacio Real del Perú, de Escalona (1647, parte II, cap. V): "Las de los oficiales Reales de las Caja de Potosí por ser su asistencia en la caja donde se junta mayor acumulo de hacienda que en otra alguna y por estar tan apartada del dicho tribunal, corren diferentes reglas y así está obligado a ir de tres en tres años por su turno de los contadores a tomarsela".

<sup>65</sup> A.G.I. Sección Indiferente General, legajo 1712.

<sup>66</sup> Escalona (1647, Parte I, Cap. XX), recogía en su obra cómo surgía este cargo y las tareas y competencias que podía desempeñar:

*"Aunque el contador hace en la caja el oficio de escribano certificando y dando fé de los partidos de ella, y teniendo a su cargo los papeles y otros actos, fue necesario agregar a este ejercicio el de escribano especial, que no entudiese de otra cosa que en hacer y formar registros de mina, de naos y otros casos semejantes, exceptuando los acuerdos de hacienda y autos que de ellos proceden.*

*Debe concurrir con los oficiales Reales, y que se halle presente al recibir pagos de cualquier partida y asentarla inmediatamente en los libros.*

*No debe entender en tomar, ordenar ni dar cuenta por otra persona alguna, que la haya de dar ante los oficiales Reales"*.

<sup>67</sup> Hecho que podemos constatar en la documentación del A.G.I. sección Contaduría, legajo 692, cuyo contenido son las "Relaciones de la Real Hacienda y otros ramos que se formaron de los errores y fraudes de las cuentas de México y Veracruz hasta 1590".

<sup>68</sup> Encinas (1596, T.3º, F.246).

<sup>69</sup> "Provisión general de capitulos que se ha acostumbrado y acostumbra a embiar a las audiencias y gobernador de la Indias para que en conformidad della tomen las cuentas a los oficiales Reales". (Encinas, 1596. T.3º, F.249).

---

El Corte y Tanteo consistía en un cuadro resumen de las existencias y dinero que había en la Caja Real, y lo que de ellas había generado cada Ramo o Producto de la Hacienda Real. El formato que se le dio varió con el tiempo tendiendo a perfeccionarse, mediante un mayor acopio de información tal y como podemos comprobar en el modelo que presentamos en el anexo, correspondiente a un "Plan de Corte y Tanteo del año 1776", donde se refleja no sólo los caudales de cada ramo sino también las existencias.

Los Tanteos no eran más que un resumen de la situación de la Hacienda Real a final del año. Según Francisco Machado<sup>70</sup>, *"el tanteo no sólo estaba dirigido a investigar la entrada y salida, de los caudales y efectos de Caja, sino también para comprobar si en ella hay todo lo que debe haber"*.

De las Reales Cédulas que ordenaban un envío de cortes y tanteos, nos ha llamado la atención una en especial, dada en 1573<sup>71</sup>, donde se establecía que "...se enviase cada año un tanteo de cuenta, tanto de lo cobrado como de lo debido cobrar, y la cuenta final de tres en tres años como esta mandado". De ella queremos destacar como se pone de manifiesto, igual que ocurría con "la ordenación" la preocupación de que la información contable, que se remitía desde las Indias, detallase los Derechos Reales pendientes de cobro o impagados, ya que se especifica claramente que el cuadro resumen debía contener tanto "lo cobrado como lo debido cobrar". Este hecho parece ser una llamada de atención a las Audiencias, por el volumen que esta partida estaba alcanzando de forma descontrolada, en perjuicio de la Real Hacienda. Por otro lado, la periodicidad en el envío variaría, así en 1574<sup>72</sup>, mediante otra Real Cédula se ordenaba el envío de las cuentas de cargo y data cada año.

También debemos mencionar la existencia de excepciones, ya que para aquellos lugares de difícil acceso, ya fuese por su mala comunicación o por su lejanía el plazo de tres años se ampliaba en algunos casos a cinco. Así mismo, la operación de corte y tanteo podía ser solicitada por los Oficiales Reales al llegar a su nuevo destino, de esta forma se inhibían de responsabilidades derivadas de actuaciones de anteriores Oficiales. Para llevar a cabo esta operación se debía paralizar la actividad de las Cajas Reales, hasta su finalización.

### 3.2.1.3. Ordenación de Cargos y Datas y Glosa de las cuentas

Una vez que el Presidente y Oidores recibían las cuentas, si no se les entregaban ordenadas, debían realizar dicha operación, pero repercutiendo todos los gastos ocasionados, por ello, a la Real Hacienda. La ordenación de los cargos y datas, que en algunos casos realizaban las audiencias, consistía en la elaboración o formación de un libro de pliegos horadados, que contenía un resumen de todos los cargos (1ª mitad) y datas (2ª mitad), pero ordenados por ramos

---

<sup>70</sup> A.G.I. sección Indiferente General 1712

<sup>71</sup> Encinas (1596, Ordenanza del año 1573, T.3º, F.270): Cap. De las ordenanzas hechas para la buena administración de la Real Hacienda.

<sup>72</sup> "Cédula dada en 1574 que manda al Virrey de Nueva España, que haga notificar ciertas cédulas en que se manda a los oficiales de la hacienda de S. M., embien cada año al Consejo las cuentas de cargo y data". Encinas, (1596, T.3º, F. 270).

o productos de la Real Hacienda; la periodicidad de dicho acto, en muchos casos coincidían con el año natural.

Esta operación consistía, en primer lugar, en el traslado de los cargos de los libros particulares y auxiliares a los pliegos del nuevo libro. En cada pliego<sup>73</sup> debía haber un resumen de los cargos correspondientes a un determinado ramo, en ningún caso podían existir cargos de distintos ramos en un mismo pliego y en el caso de que existiese más de un pliego para un determinado ramo, se iban realizando sumas parciales, por cada uno de ellos, determinándose el total del ramo final. Realizándose al final de cada mitad un breve resumen indicando los totales de los cargos y datas por ramos.

La elaboración de las Ordenaciones tenía como objetivo, no sólo el control sobre las cuentas y la actuación de los Oficiales Reales, sino también poder llegar a conocer el Estado de la Real Hacienda. Pero este era un estado incompleto, ya que los registros diarios que realizaban en los libros de cuentas, eran por el método de cargo y data o lo que denominaban de "pura tesorería", sólo controlaban las entradas y salidas de caudales del Arca de las tres llaves, no abrazando otros conceptos como "lo debido cobrar y no cobrado" y las existencias como por ejemplo el papel sellado, municiones, azogue...; no considerando por tanto la verdadera administración de los Ramos o Rentas Reales. Este hecho suponía que si la contabilización de las operaciones diarias era incompleta, la Ordenación de los Cargos y Datas que era una consecuencia inmediata de ellas, resultaba también incompleta, no mostrando el verdadero estado de la Real Hacienda debido a la ausencia de los derechos de cobro y de las existencias finales. Este hecho suponía un descontrol sobre importantes partidas, ya que podía darse el caso del cobro de determinadas deudas<sup>74</sup> a favor de la Real Hacienda y que éstas no se registrasen o bien utilizar fraudulentamente existencias pertenecientes a la Real Hacienda<sup>75</sup>, pues no había cuenta alguna que reflejase su valor.

<sup>73</sup> En el encabezamiento de cada pliego se hacía constar, los oficiales responsables de la Caja Real, el horizonte temporal que abarcaban las cuentas, y el ramo que se trataba.

<sup>74</sup> Tal y como señala Sánchez (1959, p.190), calificando el problema de las deudas fiscales "como uno de los más agobiantes de la administración: la legislación insiste constantemente en su cobro, los virreyes señalan en sus memorias sus esfuerzos por reducir estas deudas, cuyo importe llegó a cifras muy elevadas".

<sup>75</sup> Habría que esperar hasta 1766, para que una instrucción recogiese mediante un modelo dichas partidas, ya que los Oficiales Reales no solían incluir en las ordenaciones los derechos de cobro; las audiencias, por una parte, no reclamaban las relaciones juradas que los contenían y las Cajas Reales, por otra, tampoco las entregaban. Esta situación desembocó en la elaboración por parte del Contador General Landazuri de dos instrucciones que recogían, expresamente, un modelo de cómo se debían realizar los cortes y tanteos y las ordenaciones de cargos y datas haciendo especial mención a que se recogiesen derechos de cobro:

Ortiz de Landazuri, T. 1766: *"Instrucción Práctica Formada por esta Contaduría General que demuestra el Método, Reglas y Expresión con que Anualmente se deberán Executar los Tanteos y Cortes de Caxa en todas las de la América,..."*. Madrid, 19 de agosto de 1766.

Ortiz de Landazuri, T. 1767: *"Instrucción Dispuesta por la Contaduría General con el Fin de Instruir á los Oficiales Reales, Tesoreros, Depositarios y demas Personas que Perciban Caudales, y que Deban dar Cuenta en el Modo y Reglas que deben observar para la Ordenación de las que han de Presentar desde 1 de enero de 1768 en adelante en los Tribunales de México, Lima y Santa Fe y otros de aquellos Dominios"*. Madrid, 3 de septiembre de 1767.



Una vez realizada la ordenación y determinado el alcance contra los Oficiales Reales, debían comprobarse si los cargos y datas se habían realizado conforme a las leyes establecidas, operación que se denominaba: "Glosa de las Cuentas"<sup>76</sup>. El libro de pliegos horadados, que contenía la ordenación, se revisaba en las Audiencias, comparándose todos sus cargos y datas con los realizados en el libro común y los justificantes existentes, comprobando si se había llevado conforme a derecho y en caso contrario, se realizaban las advertencias u objeciones que se estimasen oportunas, en el margen izquierdo de cada plana del pliego. Si de ellas se determinasen responsabilidades económicas (resultas o alcances) contra los Oficiales Reales estos debían reponer las cantidades que faltasen, siendo responsables todos ellos de forma mancomunada.

#### 3.2.1.4. Fenecimiento y envío de duplicados

El acto de fenecimiento de las cuentas era una consecuencia de las glosas realizadas anteriormente, y lo llevaba a cabo los mismos que habían revisado la ordenación. El fenecimiento consistía en una especie de informe de auditoría donde se establecía las responsabilidades económicas derivadas de la glosa y una vez que los Oficiales Reales responsables habían aportado en su defensa la oportuna documentación. Indicando, al mismo tiempo, las correcciones oportunas y si se había detectado errores o fraudes en la labor de los Oficiales Reales. En este último caso, se procedía a ejecutar contra los responsables, las diferencias detectadas en el proceso, las cuales debían ser subsanadas cuanto antes.

Para saber en qué fase del proceso de revisión se encontraban los libros de cuentas y así conocer qué cuentas estaban ya fenecidas o no, se obligaba a los Contadores de las Cajas Reales a tener un libro "*intitulado Memorias para Llamar a Cuentas en el cual se asienten los nombres de los que deben dar y hayan recibido hacienda nuestra*". También debían tener un libro inventario de cuentas pendientes y fenecidas. Así como un libro de alcances, resultas y diligencias<sup>77</sup>.

Pero, el proceso no terminaba ahí ya que de estas ordenaciones de cuentas se extraía un duplicado que se remitía a la Casa de la Contratación, y a partir de 1524 a la Contaduría del Consejo de Indias, donde pasarían una segunda revisión con personal más especializado pudiendo surgir nuevos alcances contra los Oficiales Reales.

### 3.2.2. La revisión de las cuentas: Visita y Residencia. El origen de los Tribunales de Cuentas

Con estos nombres, visita y residencia, se denominaba a los instrumentos que poseía el Consejo de Indias para realizar inspecciones sobre cualquier institución o sus funcionarios. El Consejo, desde un principio, controlaba la actuación de los Oficiales Reales, ordenando que

---

<sup>76</sup>Glosa: nota que se pone en un documento o libro de cuenta y razón para advertir la obligación a que esta afecta o hipotecada alguna cosa. Nota o reparo que se pone en las cuentas. (Casares, 1942).

<sup>77</sup>*Biblioteca de Legislación Ultramarina*, L.8º, Tít.1 Leyes 5, 7, 9, 10.

enviasen "un tiento de cuenta cada año y una completa cada tres". De esta manera, recopilaba toda la información, estados de cuentas, etc., la verificaba y analizaba, viendo si se había procedido conforme a lo establecido en las normas. En el caso de detectar irregularidades en las cuentas, o procedimientos seguidos, tenía potestad para enviar contadores especiales para comprobar, sobre el terreno, las anomalías. Estos oficiales recababan toda la información posible y de nuevo, en el Consejo, se decidía sobre la posible sanción a imponer.

"Tanto la visita como la residencia tenían un origen común que era la necesidad de asegurar una administración leal, justa y eficaz de los funcionarios, pero se diferencian en lo referente a los fines concretos y procedimientos" (Céspedes, 1946, p.19).

La diferencia principal consistía en que, por la residencia pública, todos los funcionarios quedaban suspendidos del servicio hasta que se publicase la sentencia sobre su actuación, mientras que en la visita, cuyo procedimiento era secreto, seguía el servicio, siempre que no estuviese terminado ya por traslado o dimisión del funcionario. Por esto, la visita era una forma más suave y más honrosa que la residencia (Schäfer, 1935, I, p.62 y Zumalacarregui 1947, pp. 916-921).

La propuesta de visita estaba a cargo del Consejo de Indias, éste debía formar una lista con los posibles visitantes<sup>78</sup> que previa, consulta al monarca, se seleccionaban. Su nombramiento se hacía de forma secreta para que los sujetos visitados no disimularan sus excesos. El Visitador podía contar con la ayuda de un Escribano, que actuaba de secretario; de un Alguacil y de uno o varios Contadores de Cuentas, necesarios para la revisión de las cuentas de las Cajas Reales y actuación de los Tribunales de Cuentas, (Sánchez, 1991, I, pp.14- 47). Una vez elegido se le entregaba una instrucción extensa y todos los documentos personales de los visitados que estaban recogidos en el Consejo de Indias, y se le facultaba de unos poderes muy amplios<sup>79</sup>, pudiendo, incluso, suspender del cargo a los implicados si existiesen razones suficientes para ello. Con el fin de evitar abusos por parte de los visitadores, a éstos se les especificaba detalladamente en la instrucción la actividad a realizar. De acuerdo con los expedientes presentados por los visitadores, el Consejo de Indias dictaba la sentencias definitiva,

---

<sup>78</sup>Solórzano Pereira refiriéndose a las cualidades que debían tener los visitadores, recomendaba elegirlos entre personas:

*"... de conocida prudencia y suficiencia, porque en esto consiste el acierto de tales juicios y sus buenos efectos, y así convendría nombrar siempre hombres de gran puesto y autoridad y expertos en materia de tribunales..."*. *Política Indiana*, lib. V, cap. 10, p.167.

En opinión de Sánchez (1991, I, p.21), el candidato debía tener no sólo una sólida preparación jurídica sino también debía "estar dotado de energía y carácter, para enfrentarse lejos de la Corte a autoridades que gozan de un gran poder..."

<sup>79</sup>Una muestra de los poderes que tenían los visitadores, la hemos encontrado en unos documentos del A.G.I. donde el "Licenciado D. Pedro Sánchez Manuel de Alcazar y Morcillo, Alcalde de la Corte y Juez Privativo Conservador de la Real Audiencia de México. Con el motivo de hallarse preso en esta corte de Orden de Consejo, privado perpetuamente de su empleo, que en lo venidero no pueda ejercer otro del Real Servicio, multado con una gran suma de 8.000 pesos, por resulta de la Visita hecha por Don Francisco Garcerón, Inquisidor de aquel Tribunal". A.G.I. Sección Indiferente General, legajo 884.

---

sin recurso de apelación o suplicación, salvo casos excepcionales como privación de oficios o pena corporal (Encinas, 1596, III, 92).

Son diversas las clasificaciones que se pueden realizar de las visitas, algunos historiadores como Haring (1966, p.159) y Sánchez (1991, I, p.15) las dividen en específicas o particulares y generales; Céspedes del Castillo (1946, p.1020), en abiertas y visitas en sentido estricto. Son varios los criterios que se pueden utilizar para su clasificación como la periodicidad, finalidad, institución objeto de visita, etc.

Hay que tener en cuenta que la visita suponía un fuerte coste para el Estado, ya que se tenía que mantener a una persona, durante mucho tiempo, fuera de la península. La duración de la visita podía ser de varios años, incluso se pedían prorrogas en aquellos casos en los que se hubiese fijado un plazo para llevarlas a cabo. Tal y como nos ilustra Sánchez (1991, I, p.47) esta situación se daba, sobre todo, en la revisión de las cuenta. Así se llegó a que, este tipo de instrumento, se utilizara de una forma premeditada aplicándose sobre las Cajas Reales. Se puede decir, por tanto, que estamos ante un arma de carácter fiscalizador en poder de un órgano centralizador como era el Consejo.

La revisión de las cuentas, por medio de enviados especiales, fue práctica usada durante todo el siglo XVI, esta práctica prevalece y da lugar a la creación de una Sección propia en el Consejo: la Contaduría Mayor. Sus funciones eran muy extensas, pues abarcaban tanto las cuentas del propio Consejo, como la revisión de las de la Casa de la Contratación y las enviadas por los Oficiales Reales de las Indias. Llevaba, asimismo, la razón de los gastos extraordinarios que el Rey permitía hacer en Indias y que solían ir dirigidas, antes, a los contadores mayores de Castilla (Sánchez, I., 1968, p.94).

Con las visitas se conseguía un control no permanente, y esporádico, que apenas si solucionaba la situación de la hacienda, ya que persistía el desorden y la tardanza en la entrega de los libros y cuentas. Esto dio lugar a distintas reclamaciones que, a la larga, fructificaron con la creación de los Tribunales de Cuentas -también denominados Contadurías Mayores de Indias-.

### 3.2.3. Los Tribunales de Cuentas

Los Oficiales Reales tenían como principal función la administración de las rentas de la Corona -tanto ingresos como gastos-. Esta función queda reflejada en los tipos documentales que producen, minuciosamente regulados por sucesivas instrucciones dadas a cada uno de los oficiales de las Cajas Reales, según se aprecia en el libro VIII de la *Recopilación de las Leyes de Indias* (1681). El cumplimiento de ellas quedaba, desde un principio, garantizado por diversas vías. Entre estas destacaba el envío por parte del Consejo, de contadores de cuentas con la función de revisar la organización y funcionamiento de las diversas cajas. El hecho de que este procedimiento no garantizara un control permanente llevó, a comienzos del siglo XVII, al establecimiento de unos organismos intermedios entre las Cajas Reales y la Contaduría del Consejo, nos referimos a la creación de Tribunales de Cuentas que actuarían de manera permanente en Indias. Estos Tribunales eran independientes de las Audiencias y demás autoridades locales y tenían poderes para revisar todas las cuentas públicas (Haring, 1966, p.308; Ots, 1946, p.93).

Se acuerda establecer tres Tribunales de Cuenta, en Méjico (Nueva España), la ciudad de los Reyes de las provincias del Perú (Lima) y Santa Fe de Bogotá del Nuevo Reino de Granada (Limonta, 1962, p.14); estableciéndose sus Ordenanzas en 1605<sup>80</sup>, ampliadas en 1609, y cuya jurisdicción coincidiría con la del Virreinato respectivo. Para la provincia de Venezuela e isla de Cuba se nombran, aparte, Contadores que debían residir en Santiago de León de Caracas y la Habana, y se entenderían, directamente, con el Consejo de Indias. De esta forma se inhibía a las Audiencias en estas cuestiones que antes estaban bajo su competencia, creándose un Tribunal o Audiencia de Cuentas donde se trataba sólo de estos asuntos, y las cartas selladas y sus mandamientos debían ser respetados por el resto de los tribunales (Escalona 1647, p.78). Se convertía así en un tribunal en última instancia y sobre sus resoluciones no cabía recurso alguno.

Las cuentas de la provincia y distrito de la ciudad se habían de tomar ante el presidente y ministros del Tribunal, formadas y glosadas por el contador de Resultas que en dicha ciudad residiese, quedando allí fenecidas y remitiendo un duplicado con sus glosas y aprobación al Real y Supremo Consejo de las Indias y otro al Tribunal Mayor (Ots, 1946, p.93).

En cuanto al personal titular de los Tribunales, en un principio, se nombraron Contadores de Cuentas, los cuales tenían como trabajo principal "la rendición de cuentas de cuantos administraban los bienes de la Real Hacienda, muy especialmente de los Oficiales Reales y a los que, en consecuencia, debían dedicar mayor tiempo y esfuerzo" (Escobedo, 1986, pp.61 y 68).

Pero, tal como indica Escobedo (1986, p.80), estos contadores no podían realizar todo el trabajo que tenían acumulado debido al retraso de las cuentas, por lo que se crearon otros cargos como los Contadores de Resultas para que se dedicaran, exclusivamente, a estas cuentas atrasadas. Por otro lado, la ordenación de cuentas era un trabajo que nadie quería realizar y se presentaban, en la mayoría de los casos, desordenadas, debido a que en el Tribunal las ordenaban de forma gratuita. Este hecho fue motivo de conflicto, llegando a pedir que tal servicio fuese remunerado y que se realizara a costa de la Real Hacienda. De esta manera, surgieron los Oficiales Ordenadores, dedicados a tal tarea. Además de los oficios anteriores existía un Portero con Vara de Justicia cuyo cometido era: "... que guarde y asista a la puerta de su Audiencia, haga y ejecutare lo que se le ordenaren y mandaren los contadores y para que mejor lo pueda cumplir traigan vara de justicia"<sup>81</sup>.

En resumen, cada Tribunal se componía de tres Contadores de Cuentas, dos Contadores de Resultas, dos oficiales para ordenar las cuentas y un portero con vara de justicia que ejecutase lo ordenado por los contadores.

Por otro lado, las funciones del Tribunal de Cuentas estaban dirigidas, sobre todo, a tomar y fenecer las cuentas de los oficiales reales, tesoreros, arrendadores, administradores, fieles y cogedores de rentas reales, según se hacía en la Contaduría Mayor de Cuentas de Castilla. Asimismo, debían encargarse del cobro de los retrasos en el pago de deudas al fisco. Los Oficiales Reales debían enviar, cada seis meses, los cargos que tuvieran contra estos deudores y

<sup>80</sup> Felipe III, en Burgos, con fecha 24 de agosto de 1605, promulga las Ordenanzas (Sánchez, 1968, p.65)

<sup>81</sup> *Recopilación de las Leyes de Indias* (1681). Tomo III, Libro VIII, Tít.I, Ley I.

en los Tribunales tenían que llevarse libros que reflejaran la situación. Además el contador más antiguo debía visitar anualmente las Cajas, hacer inventario de ellas y presentarlas ante el Virrey o Presidente de la Audiencia. Eran los tribunales quienes recibían las fianzas que los Oficiales Reales debían dar como garantía, al tomar posesión de su cargo.

El fenecimiento y finiquito<sup>82</sup> de las cuentas les facultaba para dar certificaciones de ellas, aunque no eximía de la obligación de remitir, anualmente, a la Contaduría del Consejo, un duplicado de las cuentas de las Cajas Reales, con su informe, sobre todo de lo más importante. La labor fundamental que realizaba este Tribunal era la revisión de las cuentas que los distintos funcionarios debían enviar. Para cumplir este cometido las Ordenanzas del Tribunal de Cuentas, recogidas posteriormente en la *Recopilación de las Leyes de Indias* de 1681, tomo 3º, lib. 8º, tít.1º., obligaban a llevar los siguientes libros:

Ley 7. "Que los Contadores tengan libro de los que deben dar cuenta.

Ley 8. "Que tengan libro de Receiptas".

Ley 9. "Que tengan libro de inventario de cuentas pendientes y fenecidas".

Ley 10."Que tengan libros de alcances, resultas y diligencias".

Los Contadores actuaban como verdaderos jueces y con plenas competencias reconocidas por la ley. Así la ley 34, reconocía que los Contadores podían despachar por autos en forma de provisiones selladas con el sello real, mientras que la ley 35, establecía que tales provisiones debían ser obedecidas y cumplidas.

En caso de pleitos en materia de cuentas, se formaba una Junta compuesta de tres oidores de la Audiencia, nombrados expresamente por el Virrey, asistiendo dos Contadores con voto consultivo y el Fiscal. Una vez dictada la sentencia correspondía al Portero (con vara de justicia) su ejecución, (Sánchez 1959, p.225)

El Tribunal de Cuentas vino a descentralizar y a salvar el obstáculo de la distancia, desempeñando funciones que antes ejercitaba el Consejo de Indias al cual sólo le correspondía ahora recibir los duplicados de los libros de cuentas de los territorios indianos y someterlos a una segunda revisión. En palabras de Escobedo (1986, p.33) esta Institución supuso la "fiscalización absoluta del movimiento financiero oficial del Virreinato". En esto radicaba, precisamente, la novedad de la institución y más en concreto, en la capacidad de dar finiquito o, lo que es lo

---

<sup>82</sup>El "Finiquito de Cuentas" era la "certificación que despachan los Tribunales de ellas, aprobándolas y declarando al que las represente indemne de su responsabilidad" (Biblioteca de Legislación Ultramarina, 1845, p.264). Esta competencia, anteriormente, sólo fue ejercida por el Consejo de Indias, en virtud de una Real Orden de 1554, (Encinas, 1596, T. III, F. 250) que establecía lo que sigue:

*"Otro sí, ordenamos y mandamos que los del nuestro Consejo de las Indias vean y determinen las cuentas que así se tomaren en cada un año en las dichas nras Indias como dicho es, y den finiquito dellas, porque las que tomaren en las dichas nras Indias no han de dar finiquito, sino remitirlo a nuestro Consejo".*

mismo, en cerrar el proceso contable sin necesidad, como hasta entonces, de remitir para este propósito los libros y cuentas a la metrópoli.

Las funciones a ellos encomendadas se completaban con la obligación, por parte del Contador más antiguo, de asistir con voz y voto a la Junta de Hacienda que convocara el Virrey o Presidente de la Audiencia. Es decir, funciones de asesoramiento y decisión en todo lo que afectara a la hacienda indiana.

En opinión de Ots (1946, p.89), al crearse el Tribunal de Cuentas, un nuevo organismo fiscalizador controlaba la conducta de los Oficiales Reales. Pero, al mismo tiempo, se les amparaba en el libre ejercicio de sus funciones, atajando excesos de otros sectores burocráticos.

Esta institución, además, intentaba evitar que los funcionarios de la Real Hacienda se corrompiesen por la influencia de los intereses particulares que provenían de los altos funcionarios (Virreyes, Gobernadores, Capitanes Generales), ejerciendo un contrapeso, restando poder y evitando incursiones, por parte de estos últimos, en asuntos de la Real Hacienda.

#### **3.2.4. Contaduría General del Consejo de Indias: Revisión y Finiquito de las Cuentas**

La Contaduría recibía los libros y estados finales de Tribunales de Cuentas de cada Virreinato, sometiéndolos a un proceso de revisión a través de la Contaduría General, para comprobar si se ajustaban a las leyes. Pero, su labor no terminaba aquí, ya que debían emitir información de forma periódica o bien cuando lo solicitase el Rey. Además de facilitar los informes necesarios sobre cualquier negocio o expediente que solicitara el Tribunal<sup>83</sup>.

Con la creación del Consejo de Indias, en 1524, muchas de las competencias que se desempeñaban en la Casa de la Contratación pasaron a aquel. Desde 1528, la necesidad de llevar una contabilidad propia dio lugar a la creación de un contador, cargo que se estabiliza desde 1567, momento a partir del cual encontramos contadores en propiedad. De la misma manera, la acumulación de trabajo de estos funcionarios, a los que se encomendó la revisión de cuentas de los Oficiales Reales, obligados desde 1543 a enviar un Tiento de Cuentas de Cargos y cada tres años las cuentas completas, dio lugar a mediados del siglo XVI, a la creación de una oficina dentro del propio Consejo denominada Contaduría Mayor. Fue en 1636, cuando se estableció, formalmente, bajo la denominación de Contaduría del Consejo. La Contaduría era la encargada de recibir todas las cuentas de las Cajas Reales de América y de despachar los finiquitos<sup>84</sup>.

El trabajo de la Contaduría era arduo y pesado, ya que en ella confluían todos los libros y estados de cuentas, informes y consultas - no sólo de lo referente al gobierno y administración pública sino también de particulares-, así como los expedientes de los destinados a desempeñar algún cargo en aquellos dominios. Esto hacía que la cantidad de papel concentrado en aquella oficina llegara a tener un volumen considerado, provocando desorden y confusión.

---

<sup>83</sup> A.G.I. sección Ultramar, legajo 805.

<sup>84</sup> Según especifica un informe de la Contaduría General recogido en la sección Indiferente General, legajo 1010.

---

La Contaduría General de Indias constituyó, desde entonces, un departamento dentro del Consejo de Indias, hasta que en enero de 1717, pasaría a depender de la Vía Reservada<sup>85</sup>. Su establecimiento se consolidaría en virtud del Real Decreto de 1 de marzo de 1717, como respuesta generalizada a la necesidad de crear un apartado especial, dentro del Consejo, para tratar y agilizar todo lo referente a la Real Hacienda y sus cuentas: Reales Cédulas, Ordenanzas, Instrucciones, atender los problemas y consultas planteadas, elaborar informes sobre el estado de la Real Hacienda Indiana, tomar, fenecer y revisar todas las cuentas que se entregaban y ejercer de Tribunal Mayor.

### 3.2.4.1. Revisión y Finiquito de las Cuentas

Recibidos los duplicados de las cuentas ordenadas y los cortes y tanteos en el Consejo de Indias, se procedía a una segunda revisión de los libros que, a diferencia de la primera, se hacía ya por personal especializado de la Contaduría del Consejo. Si en la comprobación se detectaban errores se podía reclamar a los oficiales responsables en Indias; si por el contrario se detectaban fraudes de considerable cuantía se podía recomendar al Rey que ordenase una visita de carácter particular a una determinada caja.

Concluido el proceso de revisión sin incidencias, o salvadas éstas, se podía firmar el finiquito, el cual consistía en el remate de las cuentas o en la emisión de una certificación en la que se hacía constar que los libros de cuentas y sus registros se ajustaban a derecho y que se había satisfecho su alcance (Casares, J. 1942, p.498).

La información contable que llegaba al Consejo de Indias que, como hemos expresado anteriormente, tenía como objetivo principal el control de las riquezas, debía servir en última instancia para la emisión de informes y proponer medidas a estamentos más elevados, siendo ésta una de las funciones propias de la Contaduría, que mantenía informado al monarca y le permitía tomar decisiones sobre determinados aspectos<sup>86</sup>. Aunque son muchos los documentos que nos indican que, en un principio, y dado que las personas que intervenían en la primera revisión no eran especializadas, la información llegaba totalmente confusa, desordenada y a destiempo. Estos libros, finalmente, quedarían archivados en la Contaduría hasta la creación del Archivo General de Indias.

---

<sup>85</sup> La relación entre la Contaduría General y la Vía Reservada se pone de manifiesto a través de un documento de Francisco Machado, Contador General de la Contaduría, en el que haciendo referencia a D. Pedro de Carranza y D. Sebastián de Jócana, decía lo siguiente:

*"...destinado a trabajar en la Oficina que he puesto en mi casa para el despacho de todos los expedientes que se me pasan de esa vía reservada,..."*. A.G.I. sección Indiferente General, legajo 1009.

<sup>86</sup> González (1994 y pp. 647-674) nos relata como la confusión y desorden reinante en la Isla Margarita llevó al Contador Simón Bolívar a proponer a Felipe II una instrucción para corregir tal situación. Dicha propuesta fue estudiada en Junta de Hacienda y vista su utilidad se propuso su aprobación, ordenando su cumplimiento a los oficiales de la mencionada isla mediante Cédula Real de 18 de agosto de 1596. Cédula que nosotros hemos localizado, gracias a la información aportada por el autor, en el A.G.I., sección Indiferente General, legajo 606, 1.2, folios 30 a 36.

---

### 3.3. La Junta de Real Hacienda: órgano consultivo

Esta institución tuvo su origen en las primeras instrucciones que se dieron a los Oficiales Reales para el desempeño de sus cargos en Indias, estableciéndose en ellas la necesidad de realizar reuniones donde se aportaban soluciones y se discutía sobre las distintas formas de incrementar la Hacienda Real; así como todos aquellos asuntos que fuesen provechosos para ella<sup>87</sup>. De esta manera se daba origen a un órgano de tipo colegiado para solucionar los problemas que surgiesen y aportar nuevas ideas a la Hacienda Real. Todo lo que allí se acordaba pasaba a un libro que se denominaba "libro de acuerdos".

La Junta de la Real Hacienda estaba presidida por el Virrey y compuesta por el Regente<sup>88</sup>, un Oidor y el Fiscal de la Audiencia, el Ministro (Oficial Real) más antiguo del Tribunal de Cuentas y el Contador o Tesorero de las Reales Cajas, siendo el oidor designado por la misma Audiencia (Ots, 1946, pp.96-99) tal y como mostramos a continuación en la figura.

Este organismo, como se puede ver en dicha figura, estaba formado por una representación de todas las instituciones -políticas, administrativas y judiciales- existentes, con lo que se reforzaba el control no sólo sobre los altos funcionarios, sino también se fomentaba el control y coordinación de las instituciones entre sí, a la hora de tomar decisiones rápidas.

---

<sup>87</sup> En la Instrucción que se le daba al Factor antes de partir para las Indias Occidentales, se especificaba:

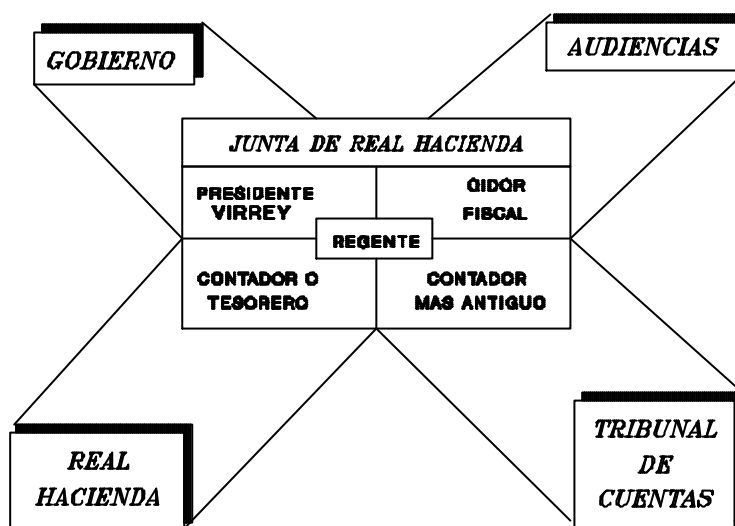
*"El y los demás Oficiales platiquen sobre el acrescentamiento de la Hacienda Real y población y pacificación de la tierra, teniendo cada uno el oficio del otro por suyo". Colección de Documentos Inéditos de Ultramar, T. XXIV, Lib. VI, Tít.I.*

<sup>88</sup> Los regentes fueron creados por las Instrucciones de Regentes, de 20 de junio de 1776. Actuaban, normalmente, de intermediarios para impedir, entre los oidores y los virreyes, extralimitaciones entre ambos poderes. La categoría del cargo se consideraba superior a la del presidente de la Audiencia. (Aguado, 1956, III, Cap. XVI, p. 444).

Si llevamos esa función al ámbito de la Junta, se puede decir que su presencia, servía para mantener el equilibrio de poderes de todas las instituciones representadas.



***COMPOSICION DE LA JUNTA DE REAL HACIENDA***



La Junta de Hacienda como las demás instituciones seguía un procedimiento colegiado a la hora de tomar decisiones. Los asuntos que se llevaban a Junta se podían clasificar en dos grupos, unos referentes a los problemas surgidos en la actuación diaria o cotidiana de la Real Hacienda, lo que Sánchez (1968, p.90) denomina Acuerdos de Hacienda, y otros surgidos de forma extraordinaria -cuando se ha de realizar un gasto extraordinario en el territorio, en cuyo caso lo denomina Acuerdos Generales de Hacienda-. Esta institución tenía como función, dar solución a problemas que, por su carácter de urgencia, no se disponía de tiempo para consultar con el Consejo de Indias y que éste dictaminase, según el marco legal. Si bien la resolución adoptada por la Junta debía ser comunicada al Consejo y aprobada posteriormente por el Rey.

Pero se convirtió en un arma de doble filo. Muchas de las resoluciones adoptadas por la Junta contrariaban Reales Ordenes establecidas para aquellos dominios, significaba una pérdida de poder por parte del Rey. Esta institución se convertiría en un pretexto para no cumplir lo ordenado, manteniéndose la situación tal y como estaba anteriormente. Cuando una Real Orden llegaba a las Indias, el virrey debía obedecer y ejecutar lo dispuesto en ella. Sin embargo, cuando por cualquier motivo no interesaba, no había medios para hacerla cumplir o no era el momento adecuado; el virrey pedía informes y lo ponía en conocimiento del fiscal, éste a su vez volvía a pedir informes a personal especializado en la materia y, una vez el virrey recibía todos los documentos, solicitaba la convocatoria de una Junta para que tomase una determinación. Si la resolución era contraria a la disposición Real, el cumplimiento de ésta se paralizaba, hasta comunicar "o representar" al rey lo decidido y las causas que habían concurrido para esa determinación, el cual la podía admitir u obligar su cumplimiento. Esta situación desembocaría en un incumplimiento continuo de las Instrucciones Reales, amparándose en la fórmula de "Obedezco, pero no lo ejecuto, porque tengo que representar sobre ello" (Jorge y Ulloa, 1953, p.341).

La Junta, además, servía, al mismo tiempo, como organismo técnico asesor de los virreyes y como cuerpo moderador de sus posibles extralimitaciones en asuntos de fiscales (Ots, 1946, p.96).

Esta institución no era permanente sino, por el contrario, se convocaba para resolver determinados asuntos que necesitaban rápida solución, para que no se viese afectada la Real Hacienda, ya que, no había tiempo para realizar la petición de la autorización real:

*"La facultad de distribuir los caudales se la reservaba el Rey, que sólo quiso que se gastase lo que S.M. mandara, y si ocurriese una necesidad tan urgente que no diese lugar a esperar la Real aprobación, en tales caso mandó, que conferenciándose sobre ello en Junta de Real Hacienda, se gastase lo que se acordase necesario, dando parte a S.M. para obtener su Real aprobación".*

*"De otro modo no se permitió gastar cosa alguna, antes bien se encargó a los Oficiales Reales que, faltando los Virreyes o Gobernadores a estas disposiciones, le replicasen hasta tres veces, y hecho esto entregasen los caudales dando cuenta a S.M."<sup>89</sup>.*

En el párrafo transcrito correspondiente a D. Francisco Machado (1780, Papel de Consideraciones....) se describe la utilización de caudales por la vía de urgencia, previa aprobación de la Junta, indicando además una de las opciones que tenían los Oficiales Reales para impedir los abusos de los Virreyes, la cual era la comunicación directa con el Monarca, lo que contribuía a mantener el equilibrio entre los poderes de los Virreyes y la Corona.

#### 4. Conclusiones

##### Desde el punto de vista legislativo

- El proceso recopilador se hizo necesario por varios motivos:
  - se dictaron una gran cantidad de leyes que abarcaban ámbitos muy variados y complejos de las Indias Occidentales,
  - el conocimiento de todas las leyes y su aplicación se hacía difícil y complicado,
  - esta situación generaba caos y desconcierto entre los funcionarios que debían aplicarla.
- Al igual que Bernal (1983, p. 359) consideramos que la Recopilación fue un código nuevo que nació viejo. Unido a la brevedad de vida que tiene cualquier código, éste tuvo en su contra el que 20 años después de su promulgación se produjese un cambio de gobierno en España, y una nueva dinastía, la borbónica, ocupara el poder y se encargara del gobierno de las Indias. Los nuevos gobernantes, racionalistas e ilustrados, reformaron la política, la administración y el comercio, a través de

---

<sup>89</sup>Machado Fiesco, D.Francisco, A.G.I., Indiferente General, legajo 1712.

---

múltiples leyes que dejaron obsoleta, casi inmediatamente, a la Recopilación de los Austrias. Sin embargo, como nunca se promulgó el Nuevo Código de Indias planeado por los Borbones, el viejo Código mantuvo su vigencia hasta el surgimiento de las jóvenes repúblicas americanas, en los albores del siglo XIX.

### Desde el punto de vista contable

- Si todos estos aspectos los trasladamos a las Cajas Reales, como hemos podido comprobar y tras un análisis exhaustivo de las distintas leyes contenidas en las recopilaciones. Observamos como la acumulación de normas, la falta de derogación de las normas antiguas, provocaron una mezcla de distintos métodos, situación que dio lugar a que el registro de las operaciones en los libros se complicara cada vez más. Los podemos resumir como siguen:

- **Hasta 1596**, se caracteriza por una ausencia del libro manual o diario. Siguiendo a Jócana (1793) lo identificamos como el método que dictó la razón natural. Dentro de esta fase Machado apoyándose también en los libros que se llevaban llegó a distinguir dos etapas:

\* Hasta 1528, se implantaban tres libros, uno para cada uno de los Oficiales Reales de la Caxa. Podríamos decir que se establecía un **método por oficios**, o método particular.

\* En 1528, se mandaba llevar un libro común o general a los Oficiales Reales, donde se registraba todo lo que entraba y salía de la Caxa Real. Se creaba un nuevo **método mixto** de los dos anteriores, entre particular y general o común.

Existía una **gran variedad de libros**, lo que se traduciría en una carga pesada para los titulares de las Cajas Reales, y la repetición inútil de registros contables. Un mismo hecho contable, conducía a una repetición de asientos que podían llegar a cinco como mínimo -tres anotaciones en los libros particulares, una en el libro general, y otra en el libro auxiliar correspondiente-

Las **existencias y los derechos de cobros, se llevaban extracontablemente**, esto daba lugar a que las Audiencias (o Tribunal de Cuentas a partir de 1605) no tuvieran constancia de las cantidades que estaban pendientes de cobros y quienes eran sus deudores, quedando muchas sin cobrar; ni de las existencias que había en los almacenes.

La **ausencia total de reglas** que indicaran los distintos pasos a dar para la determinación de la situación final de la Real Hacienda.

Tales deficiencias nos muestra la imperfección del método de Cargo y Data que se pretendía solventar con la utilización del libro auxiliar, particular y común así como de relaciones extracontables, que debían llevarse.

- Desde 1596....:

---

\* El año de 1596, se convertía en un período, que podemos calificar importante para nuestro estudio, ya que supone un punto de inflexión en el desarrollo de los distintos métodos que se llevaron en Indias; por primera vez se ordenaba llevar tres libros: Libro Manual, Libro Mayor y Libro de Caxa, Sin distinción de oficios y común a los Oficiales Reales de las Caxas, implantándose un nuevo **método totalmente común o general**.

\* La obligación de llevar un libro manual o diario nos lleva a identificarlo con el método de partidas sencillas de Jócano (1793, pp. 20-35).

\* Para el Contador General de Indias, D. Fco. Machado (1780), la intención de Felipe II era derogar las normas anteriores sobre el libro común, libros particulares y auxiliares, pues carecían ya de sentido.

\* A este respecto la ley 65<sup>90</sup>, tít. 4º, lib.8º, en la que se ordenaba que los Oficiales Reales actuasen con celo y diligencia en sus obligaciones, expresaba, al mismo tiempo, que todas las demás cédulas, órdenes y provisiones dadas, que no se hallaren expresamente revocadas por las leyes, "*mantengan su fuerza y vigor*". Lo que hizo que se mantuvieran vigentes todos los libros ordenados llevar hasta esa fecha.

\* La ausencia total de reglas que indicaran los distintos pasos a dar para la determinación de la situación final de la Real Hacienda, los primeros intentos de establecer normas para la elaboración de los cortes y tanteos, y para la ordenaciones de las cuentas serían a cargo del Contador General Ortiz de Landazuri (1766,1767),

### Desde el punto de vista del Control

- Que la idea de un organismo independiente que controlara la información contable era buena, pero no fue tanto la forma de hacerlo. Por un lado, las Audiencias, no tenían personal experto en materia de cuentas de la Hacienda Real, por otro lado sólo se le ordenaba que tomasen las cuentas pero no se elaboró un modelo que sirviese de guía o instrucción práctica.
- Todo esto tuvo como consecuencia inmediata el retraso, por parte de las Audiencias, en el fenecimiento de las cuentas y su posterior envío a la Contaduría del Consejo de Indias. En esas condiciones la información contable tenía escaso valor para la toma de decisiones. Todo ese retraso, que llegaba a ser de varios años, en la recepción de las cuentas de la Real Hacienda de Indias, facilitaba el desvío de caudales Reales hacía los negocios o intereses privados de los Oficiales Reales.

---

<sup>90</sup> Ley que recogía las Ordenanzas dadas por Felipe II, en 1554 y 1579.

ANEXO

PLAN DEL CORTIJO Y TANTO DE LA REAL CAXA DE M. DE LOS CAVDAL.	PLAN DEL CORTIJO Y TANTO DE LA REAL CAXA DE M. DE LOS CAVDAL.	PLAN DEL CORTIJO Y TANTO DE LA REAL CAXA DE M. DE LOS CAVDAL.	PLAN DEL CORTIJO Y TANTO DE LA REAL CAXA DE M. DE LOS CAVDAL.
<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>	<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>	<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>	<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>
<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>	<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>	<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>	<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>
<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>	<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>	<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>	<p><b>Comparticion por los Libros Acales</b></p> <p>8,102,592,241 6,514,584,241 1,587,997,999</p>

## BIBLIOGRAFÍA

- Aguado Bleye, P. y Alcazar Molina, C. (1956):** Historia de España. Tomo III, Cap.XVI.
- Altamira y Crevea, R. (1948):** Manual de Investigación de la Historia del Derecho Indiano, México.
- Bernal, B. (1983):** "Recopilación de Leyes de Indias". Diccionario Jurídico Mexicano, tomo VII, pp. 355-359. Universidad Autónoma de México.
- Bernard Gildas (1972):** Le Secretariat d'État et le Conseil Espagnol des Indes (1700-1800). Centre de Recherches D'Histoire et de Philologie. Librairie Droz, Genève.
- Casares, J. (1943):** Diccionario Ideológico de la Lengua Española. 1ª edición, 2ª tirada. Ed. G.G. s.a., Barcelona.
- Céspedes del Castillo, G. (1946):** La Visita como Institución Indiana. Escuela de Estudios Hispanoamericanos, Sevilla. pp. 984-1025.
- Colección de Documentos Inéditos, relativos al descubrimiento conquista y organización de las antiguas posesiones españolas de Ultramar.* Publicada por la Real Academia de la Historia, Madrid, 1885-1932.
- De Aguiar, R. y Montemayor, J. F. (1994):** Sumarios de la Recopilación General de las Leyes de Indias. Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica. Presentación de Jose Luis Soberanes Fernández; prólogo de Guillermo F. Margadant y estudio introductorio de Ismael Sánchez Bella.
- Donoso, R. y Donoso, A. (1998):** "Presentación y Estudio Introductorio sobre la Vida y Obra de D. Sebastián de Jócana y Madaria". En Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar la Cuenta y Razón por Sebastián de Jócana y Madaria.. Reproducción fotográfica de la versión original, publicada en 1793. AECA, Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad. Estudios de Historia de la Contabilidad.
- Encinas, D. (1596):** Cedulaario Indiano. Reedición en facsímil realizada por D. Alfonso García Gallo, 4 vols. Ediciones Cultura Hispánica Madrid, 1946.
- Escalona Agüero, G. (1647):** Gazofilacio Real del Perú. Editorial del Estado. 4ª Ed. La Paz, Bolivia, 1941.
- Escobedo Mansilla, R. (1986):** Control fiscal en el virreinato peruano. El Tribunal de Cuentas. Ed. Alhambra.
- Esperabé de Arteaga, E. (1914 y 1917):** Historia pragmática e interna de la Universidad de Salamanca. Salamanca, 2 vols.
- Felipe II, (1596):** Real Cédula, dada en Fuensalida el 18 de agosto de 1596, sobre los libros de cuentas que han de llevar los Oficiales Reales de la Isla Margarita. A.G.I., sección Indiferente General, legajo 606, l.2., folios 30 a 36.
- Fuentes, M. A. (1859):** Memoria de los Virreyes que han Gobernado el Perú, durante el Tiempo del Colonijaje Español. Tomo V. Librería Central de Felipe Bailly, Lima. Ejemplar localizado en la Escuela de Estudios Hispanos-Americanos, Sevilla.
- González Ferrando, José Mª. (1994):** "Una Ayuda Indirecta a la Introducción de la Partida Doble en la Real Hacienda de Indias: la Real Cédula de 18 de Agosto de 1596 sobre los libros de cuentas". Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol.23, nº80 (julio-septiembre), pp. 647-674.
- Haring, C. (1957):** Las Instituciones Coloniales de Hispanoamérica (Siglos XVI a XVIII). Instituto de Cultura Puertorriqueña. San Juan, Puerto Rico.
- Haring, C. (1966):** El Imperio Hispánico en América. Ed. Solar para la versión castellana. Buenos Aires.
- Hernández Esteve, E. (1992):** "Problemática General de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas". Ponencia presentada en el Encuentro de Trabajo en torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España. Miraflores de la Sierra, Madrid. Septiembre de 1992.
- Juan, J. y Ulloa, A. (1953):** Noticias Secretas de América. Ed. Mar Oceano, Argentina.

- 
- Levene, R. (1924):** Introducción a la Historia del Derecho Indiano, pp. 241-342. Buenos Aires
- Limonta, J. (1806):** Libro de la Razón General de la Real Hacienda del Departamento de Caracas. Biblioteca Nacional (Madrid). Publicado en 1962 por la Academia Nacional de la Historia de Caracas.
- Machado Fiesco, F. (1780):** Papel de Consideraciones en que se trata el Metodo de Cuenta y Razon que con arreglo a tres leyes del tít. 7º, libº.8º de la Recopilación de las Indias conviene establecer en aquellos Dominios. Documento manuscrito. Madrid, 20 de junio de 1780. A.G.I., sección Indiferente General, legajo 1712.
- Manzano y Manzano, J. (1956):** Historia de las Recopilaciones de Indias, s. XVI. Ed. Cultura Hispánica, 2 vols. Madrid.
- Martínez de Vega, E. (1995):** “Madrid y América en la Edad Moderna: una revisión historiográfica, (II)”. Cuadernos de Historia Moderna, nº 16, Servicio de publicaciones UCM, Madrid.
- Margadant, G. F. (1994):** Prólogo de la obra De Aguiar, R. y Montemayor, J. F. (1994): Sumarios de la Recopilación General de las Leyes de Indias. Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica
- Martire, E. (1978):** Guión sobre el Proceso Recopilador de las Leyes de Indias, Buenos Aires, Macchi.
- Miguel y Alonso, C. (1959):** Las Audiencias en los Reinos y Señoríos de las Indias. Cuadernos Hispanoamericanos. Madrid.
- Muro Orejón, A., (1989):** Lecciones de Historia del Derecho Hispano-Indiano. Editor, Miguel Angel Porrúa. México.
- Navarro y Lamarca, C. (1913):** Historia General de América. Vol.II, Ed. Angel Entrada y Comp. Buenos Aires.
- Ortiz de Landazuri, T. (1766):** Instrucción Práctica Formada por esta Contaduría General que demuestra el Méthodo, Reglas y Expresión con que Anualmente se deberán Executar los Tanteos y Cortes de Caja en todas las de la América,... Madrid, 19 de agosto de 1766.
- Ortiz de Landazuri, T. (1767):** Instrucción Dispuesta por la Contaduría General con el Fin de Instruir á los Oficiales Reales, Tesoreros, Depositarios y demas Personas que Perciban Caudales, y que Deban dar Cuenta en el Modo y Reglas que deben observar para la Ordenación de las que han de Presentar desde 1 de enero de 1768 en adelante en los Tribunales de México, Lima y Santa Fe y otros de aquellos Dominios. Madrid, 3 de septiembre de 1767.
- Ots Capdequí, J.M. (1946):** Nuevos Aspectos del Siglo XVIII Español en América. Editorial Centro, Bogotá.
- Paredes, J. (1681):** Recopilación de Leyes de los Reynos de las Indias, Madrid. Reedición facsímil realizada por Miguel A. Porrúa, 1987, México.
- Ramos Cerveró, R. (1992):** “La Contabilidad en la Administración Virreinal Americana”. Ponencia presentada al Encuentro: En torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España. Miraflores de la Sierra.
- Sánchez Bella, I. (1959):** “La Jurisdicción de Hacienda en Indias (s.XVI y s.XVII)”. Anuario de Historia del Derecho Español, nº 30, Madrid.
- Sánchez Bella, I. (1968):** Organización Financiera de las Indias (S.XVI). Publicaciones de la Escuela de Estudios Hispano-Americanos. Sevilla.
- Sánchez Bella, I. (1991):** Derecho Indiano: Estudios. Tomo I: Las Visitas Generales en la América española (s. XVI y XVII). Ed. Universidad de Navarra, Pamplona.
- Sánchez Bella, I. (1994):** Estudio introductorio de la obra De Aguiar, R. y Montemayor, J. F. (1994): Sumarios de la Recopilación General de las Leyes de Indias. Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica.
- Schäfer, E. (1935):** Historia del Real y Supremo Consejo de las Indias. Vol. I.
- Schäfer, E. (1947):** Historia del Real y Supremo Consejo de las Indias. vol. II.
- Soberanes, J. L. (1994):** Presentación de la obra De Aguiar, R. y Montemayor, J. F. (1994): Sumarios de la Recopilación General de las Leyes de Indias. Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica.



---

**Solórzano Pereira (1647):** Política Indiana, 1ª ed. Diego de la Carrera, Madrid. Ejemplar conservado en la Escuela de Estudios Hispanos-Americanos, Sevilla.

**Torre Revello, J. (1929):** Noticias históricas sobre la Recopilación de Indias. Buenos Aires.

**Zamora y Coronado, J. Mª. (1845):** Biblioteca de Legislación Ultramarina. Imprenta de J. Martín Alegría, Madrid.

**Zumalacárregui, L., (1947):** “Visitas y Residencias en el Siglo XVI. Unos Textos para su Distinción”. Revista de Indias, nº 26.

### **Manuscritos Consultados:**

Fuente: Archivo General de Indias

Sección Indiferente General:

Legajos: 606, 884, 984, 998, 1009, 1010, 1712.

Sección Contaduría:

Legajo: 670.

Sección de Ultramar:

Legajo: 805.

---

Alberto Donoso Anes es Profesor Titular del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla. Su e-mail es: [adonoso@us.es](mailto:adonoso@us.es)

Alberto Donoso Anes is Associate Professor of Accounting and Finance at the University of Seville. His e-mail is: [adonoso@us.es](mailto:adonoso@us.es)