



Munich Personal RePEc Archive

History of a very special romance: emergence and difussion of double entry book-keeping in Mexico

Batiz-Lazo, Bernardo; Hernandez-Borreguero, Julian;
Maixe-Altes, J. Carles and Nu ez-Torrado, Miriam
University of Leicester, University of Seville (Universidad de
Sevilla), University of La Coru a (Universidad A Coruna),
University of Seville (Universidad de Sevilla)

June 2008

Online at <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/9306/>
MPRA Paper No. 9306, posted 25. June 2008 / 13:48

Historia de un romance singular: encuentros y desencuentros de la partida doble en México

Bernardo Bátiz-Lazo (Universidad de Leicester, Inglaterra)
J. Julián Hernández Borreguero (Universidad de Sevilla, España)
J. Carles Maixé-Altés (Universidad de La Coruña, España)
Miriam Núñez Torrado (Universidad de Sevilla, España)

Resumen

Existe consenso en la historiografía contable mexicana sobre el uso de la partida doble en la hacienda pública y en el ámbito privado desde finales del siglo XIX. Sin embargo, las fuentes y la información disponible son contradictorias respecto a su origen y difusión durante la colonización española y tras la independencia. Este artículo se propone acotar dicho debate y obtener nuevas conclusiones. Para alcanzar estos objetivos, por un lado revisamos la historia de la contabilidad novohispana y metropolitana; y, por otro, contrastamos estos resultados utilizando fuentes primarias y nuevas evidencias de archivo.

1. INTRODUCCION

En la actualidad existen pocos trabajos que traten de manera sistemática las prácticas contables en las colonias españolas antes o después de su independencia (Donoso Anes, 1996 y 1997; Larruga, 1794; Maniau, 1793; Núñez Torrado, 2002). Este artículo pretende subsanar en parte esa carencia considerando, en primer lugar, las diversas fuentes disponibles sobre el origen y difusión de la partida doble en México. En segundo lugar, el análisis de los debates realizado por la literatura a partir de la década de 1950 son la base para desarrollar un estudio paralelo de las evidencias de archivo relativas a las empresas privadas y la propia hacienda pública, tanto en la metrópoli como en el México colonial. Con estas bases queremos conocer las influencias que se ejercieron sobre el México colonial y poscolonial y los condicionantes específicos que marcaron la difusión de los procedimientos contables modernos en la antigua colonia española.

El artículo se estructura como sigue. En el segundo epígrafe analizamos las contribuciones que se han producido en torno al debate sobre la contabilidad en México, considerando el papel que las diferentes opiniones atribuyen al uso de la partida doble

en la hacienda pública y privada antes y después de la guerra de independencia (1810-24). La tercera sección ofrece un breve recuento sobre la historia de la contabilidad en España. La cuarta sección presenta evidencia empírica sobre el uso de la partida doble en las empresas privadas metropolitanas, en lo que denominamos etapa de silencio y aparente olvido, que discurre a finales del siglo XVII y principios del XVIII. En el quinto epígrafe se estudian las bases contables en la hacienda pública española y novohispana en los años del reformismo borbónico. En la última sección ofrecemos una serie de conclusiones.

2. ORIGEN Y DIFUSION DE LA PARTIDA DOBLE EN MEXICO

La Tabla 1 resume contribuciones a la historia de la contabilidad en México que han aparecido en foros académicos y profesionales. Algunos documentos han sobrevivido del periodo colonial aunque la mayoría de los trabajos aparecen durante la segunda mitad del siglo XX. Entre estas últimas, parece predominar la monografía de carácter general (es decir, que enmarca una visión panorámica dentro del contexto de las economías capitalistas) y tal vez con miras a convertirse en documento de texto. Es evidente que la mayoría de estos trabajos hacen uso de fuentes secundarias y el trabajo con documentos primarios es la excepción, lo que a su vez provoca que se perpetúen errores, omisiones y mal entendidos. El número reducido de estos trabajos no es indicativo de la falta de interés en el tema tanto como reflejar la carencia de un programa de investigación sobre historia de la contabilidad en las instituciones de educación superior mexicanas.¹ Lo anterior es evidente en el hecho de que solo aparezca una tesina (y en todo caso, de bachillerato) en nuestra recopilación.

Tabla 1: Estudios sobre la historia de la contabilidad en México

Autor (Cronológico)	Tipo de publicación	Uso de fuentes	Observaciones
Maniau (1793)	Libro	Documentos de archivo.	Compendio de la Historia de la Real Hacienda de Nueva España que presentó su autor en 1793 al Ministro Secretario de Estado Don Diego de Gardoquí.
Fonseca y Urrutia (1845-53)	Libro	Documentos de archivo.	Historia General de la Real Hacienda en Nueva España en 6 volúmenes.
García Guidot (1940)	Artículo	No se especifica.	Comentario sobre la época colonial.
García Guidot (1952)	Artículo	Documentos de archivo y fuentes secundarias.	Recuento del desarrollo de la contabilidad desde la época colonial al siglo XX.
Gallo (1957)	Artículo	Documentos de archivo.	Libro de texto o manual de 1804 (hacienda privada ubicada en Guanajuato).
de la Puente Ruíz (1959)	Tesis	Uso de fuentes secundarias.	Énfasis en la época colonial.
Gertz Manero (1976)	Libro	No se especifica.	Recopilación del desarrollo desde la edad antigua de la contabilidad en el mundo
Alvarado y otros (1983)	Libro	Fuentes secundarias.	Estudio de la contabilidad en México desde la época pre-colombina.
Rodríguez Álvarez y Yáñez Morales (1995)	Libro	Fuentes secundarias e historias orales.	Posiblemente el trabajo mas detallado y completo sobre la historia de la contabilidad y la profesión de Contador Público en México. Énfasis en siglos XIX y XX.
Millán Torres (2000)	Libro	Fuentes secundarias.	Análisis de una colección aleatoria de libros de texto usados durante el siglo XIX.

Dada la escasez de trabajos en la historia de la contabilidad mexicana nos es muy difícil determinar si el contenido de la Tabla 1 considera en su totalidad todas aquellas contribuciones o trabajos sistemáticos sobre el origen de la partida doble en México. Es muy posible que, por ejemplo, existan un número de tesis de licenciatura o incluso de maestría así como contribuciones a revistas de divulgación que no se consideren en nuestra tabla resumen. Por otro lado, varios de los trabajos mencionados en nuestro resumen hacen referencia a trabajos previos de otros autores los cuales, en su gran mayoría, no han logrado sobrevivir. Sin embargo, el contenido de los trabajos presentados nos permite ilustrar con claridad el debate en torno al origen y primer uso de la partida doble en México.

Tomemos como punto de partida la siguiente cita para entrar en materia:

‘Mi muy estimado maestro don Alfredo Chavero, C. P., en un artículo publicado en “El Universal” el 7 de junio de 1957 afirma que: “... hace 50 años, la aparición de los primeros contadores (contadores públicos, pues contadores los hubo desde la época cortesiana) precipitó en México el uso de la partida doble – pues aunque parezca mentira todavía en esa época se hablaba en las cátedras de la llamada partida simple ...’ (Gallo, 1957, p. 51).

A simple vista la apreciación de Chavero coincide con la publicación de varios ‘novedosos’ libros sobre el tema en la Ciudad de México: iniciando con “Tratado de teneduría de libros en partida doble” por Eduardo Jiménez de la Cuesta en 1886 hasta aquellos de Antonio Orozco en 1894 intitulado “Teoría de la partida doble” así como el “Tratado complejo de teneduría de libros por partida doble” por Emilio A. Marín en 1903 (ver Millán, 2000). Aún más, veinticinco años después de la publicación del artículo de Chavero y haciendo caso omiso del mismo, Alvarado *et al.* (1983) coinciden con Chavero al posicionar el uso de la partida doble en México a la segunda mitad del siglo XIX.² De acuerdo a estos autores, los intentos por implantar el método digráfico en 1784 fueron resistidos y ‘la ordenanza tuvo que revocarse tres años después’ (p. 107). Más aún, en los años que siguieron a la independencia:

‘... continuaron vigentes los patrones que heredara de la administración colonial, con el agravante de que la anormal situación económica y política originó un habitual desorden administrativo tanto en el campo público como en el privado, perdiéndose con ello la presión representada por la práctica cotidiana’ (Alvarado *et al.*, 1983, p. 106).

Por su parte, Gertz Manero (1976, pp. 138-9) también es de la opinión que la ‘edad contemporánea’ de la contabilidad en México parte del año 1905, es decir, cuando se

crea la carrera de contador de Comercio y dos años después, Fernando Díaz Barroso sustenta el primer examen profesional para obtener el título de Contador Público Titulado. Mientras tanto, el análisis del método digráfico en Rodríguez Álvarez y Yáñez Morales (1995) se fundamenta en los escritos de Gertz Manero.

Con objeto de refutar a Chavero, Gallo (1957, p. 51) hace referencia a una hacienda en el Estado de Guanajuato, propiedad del Conde de Pérez Gálvez, que en el año 1802 hace uso amplio del método digráfico en sus enseres. En sí misma esta muestra de la contabilidad mexicana en los albores del siglo XIX no es suficiente para considerar que el método de la partida doble era de uso generalizado en las actividades privadas:

‘Es factible que este sistema hubiera gozado de mayor aceptación en el área de las finanzas privadas, aun cuando no de manera generalizada, pues de lo contrario, [Manuel] Payno [en su comunicado a su sucesor como Ministro de Hacienda] no hubiera esgrimido la carencia de suficiente personal conocedor de su manejo técnico dentro del sector público.’ (Alvarado *et al.*, 1983, p. 106).

Sin embargo, García Guidot (1952) cita la misma hacienda de Conde Pérez de Gálvez (pero citando su publicación al año 1804) así como ‘la floreciente minería mexicana’ como ejemplos de uso generalizado de la partida doble en México ‘al principiar el siglo XIX’ (p. 17). Aún más, como ejemplos del éxito (al menos parcial) de los esfuerzos del Tribunal de Cuentas y la Contaduría General de Indias, quienes a partir de 1784 tomaron los primeros pasos para establecer el método de partida doble en México.³

La comparación de, por una parte, a Gertz Manero (1976), Alvarado *et al.* (1983), Rodríguez Álvarez y Yáñez Morales (1995); y por la otra a García Guidot (1952) y Gallo (1957), sugiere que la partida doble llega a México en las últimas décadas del siglo XVIII y aunque tiene cierto éxito, su adopción es lenta o al menos con poca energía tal que se ‘olvida’ como práctica durante la primera mitad del siglo XIX. Se retoma a partir de 1860 en la hacienda pública debido al éxito de su uso en el ejército mexicano (Alvarado *et al.*, 1983, p. 107) así como por influencia de la logismografía francesa (Gertz Manero, 1976, p. 128), mientras que son principalmente las inversiones extranjeras de estadounidenses, franceses e ingleses durante el Porfiriato (1876-1910) quienes explicarían su adopción en la hacienda privada.⁴

Si bien ya a mediados del siglo XX, Hayaux du Tilly (1972) sugiere acabar con la importación de ideas e instituciones con el fin de desarrollar un pensamiento contable

adaptado a las instituciones propias de ‘la realidad mexicana contemporánea’ (p. 52). Es también cierto que la introducción del uso de la partida doble en ese país fue consecuencia directa de los usos e instituciones de la metrópoli durante el periodo colonial e inmediatamente posterior a la independencia. Dada la escasez de fuentes primarias y secundarias que sobreviven en México tratamos de acotar el debate recurriendo al desarrollo de la contabilidad en España – lo que amén del periodo inmediato al fin de la guerra de independencia-, nos permite hacer un seguimiento consistente del uso del método digráfico en el tiempo. Mediante el contraste con la historia en España pretendemos determinar si el ‘olvido’ del método de la partida doble es un fenómeno único al contexto mexicano. Así, la siguiente sección brevemente describe el desarrollo de la contabilidad en España con especial atención a la introducción y difusión del método de partida doble.

3. LAS ETAPAS DEL DESARROLLO CONTABLE EN LA METRÓPOLI

En las últimas décadas se han realizado numerosas investigaciones en el campo de la Historia de la Contabilidad en España. Gracias al “estado de madurez” alcanzado por esta rama científica se han realizado algunas interesantes recopilaciones sobre estudios de la materia, que nos permiten acceder a la evolución de las técnicas contables utilizadas en España. Entre ellas destacamos las recopilaciones de Hernández Esteve (1996) y González Ferrando (1996), que aglutinan una gran cantidad de trabajos relativos a contabilidades empresariales y públicas.

El propio Hernández Esteve (1996, pp. 71 y ss.) enuncia las fases de la Historia de la Contabilidad en España, desde la edad media hasta el siglo XX. Como hemos dicho, estas evoluciones detectadas en los sistemas contables están referidas, principalmente, a las cuentas de mercaderes, empresas, así como las de algunos organismos de la Hacienda Pública. A continuación analizaremos las cuatro primeras fases descritas por Hernández Esteve, que abarcan desde el siglo XIII, hasta el siglo XIX:

1) *Etapa premoderna*. (siglos XIII a XV) Es la fase previa a la introducción de la partida doble. En ella se desarrolla principalmente una contabilidad ‘de tipo memorial’, en la que los documentos contables cumplen una función recordatoria, debido a la gran cantidad de operaciones que los hombres de negocios tenían que considerar. En los

memoriales se iba anotando por orden cronológico y con amplias explicaciones los detalles de la operación; sin embargo no se separan las partidas deudoras de las acreedoras. Con el tiempo se irán introduciendo diversos tipos de libros de cuentas, tanto de cuentas personales como de mercaderías, dando lugar a la contabilidad por partida simple (Vlaemminck, 1961, p. 47).

- En los memoriales, tal como reconoce Vlaemminck (1961, p. 54), los asientos se “suceden en orden estrictamente cronológico, sin clasificación”. Tras cada anotación inicial se dejaba un espacio en blanco para añadir en su día el asiento complementario para cerrar la operación. Recientes estudios demuestran que incluso en siglos posteriores se utilizó este método, por su simplicidad, cuando la organización registraba una escasa cantidad de operaciones al año (Hernández Borreguero, 2006, p. 6).
- Sobre los libros llevados por partida simple tampoco existe mucha sistematización. Vlaemminck, (1961, p. 73) justifica la evolución hacia la partida simple basándose en que ésta es más ordenada y metódica y al mismo tiempo está integrada por mayor número de libros. Pueden encontrarse una gran cantidad de variantes de este método, desde los siglos XV a XIX. Los más rudimentarios anotan en el mismo libro una cierta cantidad de cargos (o entradas), de forma continuada siguen con varios abonos (o salidas), y vuelven a registrar cargos. Otros libros están divididos por la mitad, en la primera registran los cargos y en la segunda las datas. En éstos son frecuentes los ‘alcances’, en los que se resumían los montantes de entradas y salidas para calcular un saldo con el que seguir la cuenta, a este método se le denomina genéricamente de “cargo y data”. También son frecuentes los libros en los que cada doble página está dedicada a una cuenta, sin remisiones a otros libros⁵. La forma más avanzada de partida simple consiste en tener un libro mayor y otro diario. Sin embargo, los libros diarios sólo anotan cobros y pagos remitiendo a una sola cuenta del libro mayor, en estos casos la cuenta que no se registraba era la de caja, que en ocasiones se llevaba en libro aparte. Jócana y Madaira (1793, p. 21) recuerda que “el método de partidas sencillas tiene sus cuentas repartidas en diferentes libros: en el mayor las de las personas, en el de caja la del dinero (...)”. Es por eso por lo que no podemos considerar estos libros llevados por

partida doble, aunque utilicen un sistema de referencias, y aunque los libros se denominen igual que los de este método.

2) *Etapa de implantación y difusión de la contabilidad por partida doble.* (siglos XVI y primer tercio del XVII) Una buena parte de las numerosas investigaciones llevadas a cabo en los últimos años sitúan a España como uno de los países pioneros en el uso de la partida doble. Y esto se demuestra tanto por los libros de cuentas encontrados, como por la legislación, que la hace obligatoria dentro del ámbito privado por las Reales Pragmáticas de Cigales, de 1549 y Madrid, 1552⁶. En estas regulaciones se obliga a “tener y asentar la cuenta en lengua castellana en sus libros de caja y manual, por debe y ha de haber”. Aparte de esta denominación de ‘libro de caja con su manual’ o ‘libro de caja’ (a secas), hemos encontrado raramente la denominación de ‘libro de caja llevado mediante el estilo de la correspondencia de las partidas’ (Hernández Borreguero, 2003, p. 297), aunque nunca el nombre de ‘partida doble’.

En el mismo siglo XVI también encontramos los comienzos de su uso en la contabilidad de las instituciones públicas. Así por ejemplo las cuentas municipales de Sevilla utilizan este método desde 1567, 25 años antes que en la Hacienda Pública (Hernández Esteve, 1986, p. 20; Martínez Ruiz, 1988 y 1992; Rubín Córdoba, 1998; Rubín Córdoba y Mallado Rodríguez, 2000), y en la Tesorería de la Casa de la Contratación desde 1555 (Hernández Esteve, 1986, p. 58; Donoso Anes, 1996, pp. 119 y ss).

Pero demos un breve repaso de las características principales de los dos libros en base a los que se desarrolla el método de la partida doble:

- El libro Diario o Manual. Como indica su nombre es un libro, normalmente con las páginas numeradas, que recoge por orden cronológico, diariamente, todas las operaciones que afectaban al patrimonio de la empresa. Cada anotación o asiento consta de dos vertientes, debe y haber, que indican las cuentas a cargar y abonar respectivamente. Este libro se convierte en la base del desarrollo y organización de la contabilidad por partida doble, al ser el primero donde se anota el hecho contable que luego se traspassa al libro Mayor. Los asientos llevan en su margen izquierdo dos números, que sirven como referencia para saber cuáles son las cuentas del libro mayor a cargar y abonar. Estas notas

hacen referencia a las páginas donde se encontrarían localizadas dichas cuentas. Para Hernández Esteve (1988, p. 224) el Diario es la gran novedad del método.

- El libro Mayor o de Caja. Recoge las anotaciones del diario, utilizando una doble página para cada cuenta: los débitos van en la hoja o plana de la izquierda y los créditos en la de la derecha. Así, mediante diferencia entre los débitos y créditos siempre se conoce el saldo de la cuenta. La explicación del concepto que origina el hecho contable se realiza de una forma menos amplia que en el libro diario, que permitía su consulta cuando se necesitaba conocer mayores detalles sobre la anotación contable (Salvador de Solórzano, 1590, fol. 5). Las anotaciones del libro mayor deben llevar también una doble referencia, haciendo mención a la página del mismo libro donde se encuentra la contrapartida de ese asiento, y una segunda referencia a la página del libro diario, en la que nace la anotación. A este libro también se le conoce como ‘libro de Caja’ por ser la cuenta de caja la más utilizada, con más anotaciones (ibídem, fol. 1), y ya se utilizaba antes de la implantación de la partida doble.

No sólo el uso de dobles referencias convierte un sistema contable en llevado por partida doble; es necesario, además, el uso de un juego completo de cuentas, tanto personales, como de valores, incluyendo las de capital, gastos y beneficios o pérdidas (Hernández Esteve, 1982, p. 7).⁷ A nuestro entender, la afirmación de Hernández Esteve va dirigida a los cuadros de cuentas utilizados por mercaderes y empresarios, ya que en los sistemas contables de administraciones públicas y entidades eclesiásticas no existían como tales los conceptos de capital y beneficio⁸.

3) *Etapa de silencio y aparente olvido (desde mediados siglo XVII y primer tercio s. XVIII)*. Una buena parte de la literatura apunta con fundamento el vacío que se produjo en esta fase desde el punto de vista de la regulación y la doctrina contable en España (Donoso Anes, 1996, p. 140). Con un enfoque algo más práctico, trabajos recientes subrayan que algunos contables de la época, concedores de la partida doble, reconocían que esta técnica era poco conocida entre sus colegas de oficio (Hernández Borreguero, 2003, p. 298 y Gomes, Rodrigues, Carneguié, 2006, p. 34). Ambos enfoques confirman que desde el punto de vista doctrinal la producción fue escasa, en sintonía con la crisis económica e intelectual de finales de la época de los Austrias en España. Además, como una consecuencia más de esa crisis, en determinados ámbitos se

hizo patente la escasez de formadores y prácticos en el oficio. El poco apoyo institucional y el abandono de una cierta didáctica del oficio dejaron la teneduría de libros al arbitrio de los empresarios. Estos optaban por la técnica más sencilla, siempre que el tipo de negocio se lo permitiera. En definitiva, por simple comodidad tendían a la partida simple.

Ahora bien, la evidencia empírica, según veremos en los siguientes epígrafes de este artículo, relativiza este panorama. En efecto, se produjo una desaceleración en el uso de la partida doble, sin embargo, en determinados ámbitos territoriales y en determinadas áreas de negocio se mantuvo muy viva. Los estudios de historia económica y empresarial realizados con documentación contable, especialmente en el siglo XVIII, no dejan lugar a dudas respecto al uso de la partida doble. Autores como Manera (1988) para Mallorca, Franch Benavent (1989) para Valencia, Vilar (1962 y 1968) y Maixé-Altés (1994) para Cataluña, entre otros, ponen en evidencia el uso en la ribera mediterránea y atlántica de contabilidades por partida doble por parte de los grandes comerciantes que operaban en el mercado español, europeo y colonial.

No hay que olvidar tampoco la influencia de autores italianos del siglo XVII y principios del XVIII entre los contables del levante español. Las bibliotecas de los comerciantes de Barcelona, Valencia y Cádiz contaban con los libros de los genoveses Domenico Peri (Venecia, 1682; nueva edición en 1744), y Carlo Targa (Génova, 1692; Madrid, 1753), de los palermitanos G. Carlo Admato ed Urso, Onofrio Pugliesi Sbernia y otros tratadistas italianos de la época como Francesco Garatti (1711) y Joseph Lorenzo Casarregis (1740) que reflejan el interés de los agentes económicos españoles por los manuales, prontuarios y tratados sobre la moderna contabilidad y organización empresarial, especialmente en el ámbito de la economía marítima. Lo mismo podría decirse de la influencia francesa a través de autores como Samuel Ricard (1724) o Jacques Savary des Bruslons (1723). Es decir, ciertamente la producción doctrinaria española brilló por su ausencia, pero este vacío fue cubierto eficazmente por la publicación de literatura extranjera, en algunos casos traducida al español.

Finalmente, desde el punto de vista legislativo, no hubo tampoco grandes aportaciones en el periodo. La pieza de legislación mercantil de mayor relevancia en la primera mitad del siglo XVIII, 'las Ordenanzas de Bilbao' de 1737, es bastante parca al respecto. En el capítulo 9, que trata sobre los mercaderes y sus libros, se especifica que

los comerciantes mayoristas deben usar “cuatro libros de cuentas, es a saber: un Borrador, o Manual, un Libro mayor, otro para el asiento de cargazones, o facturas, y un copiador de cartas...” (num. I). También se especifica que al libro mayor deben pasarse todas las partidas del manual, según las diferentes cuentas establecidas “con debe, y ha de haber” (num. III). Finalmente en el num. VI con mayor detalle se detalla:

“Si alguno, o algunos Comerciantes, quisieren tener más libros por necesitarlos, según la calidad de sus negocios [...] lo podrán hacer, y practicar, ya sea formándolos en partidas dobles, o sencillas, lo qual quedará al arbitrio, y voluntad: Y según el método, que en quanto a esto llevaren, deberán arreglar la formalidad del libro de facturas”.

En definitiva, lo que puede deducirse de estas Ordenanzas es que el legislador (la Casa de Contratación de Bilbao) no tenía demasiado interés en entrar en la casuística de la administración contable. La norma establecía la necesidad de observar con rigor un sistema de apunte y administración del negocio como garantía ante terceros y ante la jurisdicción mercantil. Es decir, era prioritario garantizar la buena fe del comercio, sin entrar en demasiados detalles sobre la técnica contable. El texto del Cap. IX, num.VI deja claro de forma explícita que las cuentas se podían practicar según la partida doble o sencilla, a criterio de los interesados. Por tanto, se daban por sabidas y conocidas las técnicas contables, pero no se imponía a los comerciantes ningún método específico.

4) *Etapa de reaparición e influencia de la doctrina francesa* (segundo y tercer tercio del siglo XVIII y siglo XIX). La instauración de la nueva dinastía introdujo numerosos cambios en la administración española. Algunas medidas de lo que se ha dado en llamar ‘reformismo borbónico’ contribuyeron también a la revitalización de la economía española. En este sentido se produjo un renacimiento de la partida doble como consecuencia de la influencia de la doctrina francesa en el ámbito público, mientras que en el privado se avanzó en su uso, fruto del auge en la coyuntura económica y en los negocios.

Como señalábamos en el apartado anterior, las Ordenanzas de Bilbao de 1737 no obligaban al uso de la partida doble. Sin embargo, las nuevas directrices emanadas de la administración borbónica promovieron su uso sistemático en las administraciones públicas. En el año 1743 ya se había introducido en la Negociación del Giro Real, adelantándose a su instauración en la Real Hacienda de las Indias en 1785 (González Ferrando, 1992, p. 62 y Donoso Anes, 1996, p. 140). No obstante, la implantación de la

partida doble en los negociados públicos encontró numerosas dificultades técnicas e ideológicas. Finalmente dicha norma terminó aboliéndose en 1787. A pesar de eso hay testimonios escritos de que su uso en los virreinos de Perú y México fue exitoso y sus responsables defendieron enérgicamente el mantenimiento de la partida doble contable. Este fue el caso del virrey de México, Conde de Revillagigedo, quien remitió una carta a la Corona defendiendo la utilidad de tan “interesante establecimiento”.

Finalmente, en el último tercio del siglo XVIII se revitalizó la producción en el ámbito de la literatura contable española. En este sentido destacan dos obras doctrinales que no pasaron desapercibidas en su época: la de Luque y Leyva (1773) y, sobre todo, la de Jócana y Madaria (1793).

4. ETAPA DE SILENCIO Y APARENTE OLVIDO: LA PRÁCTICA CONTABLE DE LOS COMERCIANTES Y BANQUEROS ESPAÑOLES (c.1690-1800)

Vamos a realizar una serie de precisiones sobre el uso de la partida doble en unas décadas en las cuales la producción doctrinal propia y el uso aparente por parte de los agentes privados fue débil. Nos centraremos en el estricto ámbito de la práctica contable de los agentes privados en la metrópoli. A tal efecto vamos a estudiar con material de primera mano los sistemas contables de algunas empresas privadas, cuya actividad era el comercio y la banca, en un periodo que abarca los últimos años del siglo XVII y el siglo XVIII. Geográficamente nuestro análisis se refiere a algunas compañías catalanas y a otras madrileñas, la mayoría de ellas insertas en el comercio nacional e internacional y con proyección en el sistema de pagos y en la circulación monetaria. No obstante, este análisis es extensivo a otras compañías andaluzas que operaban en el ámbito atlántico (véase Capelo Bernal y Alvarez-Dardet Espejo, 2004)

Los argumentos que vamos a desarrollar se refieren a la siguiente constatación empírica: en la segunda mitad del siglo XVII los fundamentos analíticos de la técnica contable en el terreno mercantil y financiero estaban ya consolidados en la práctica del comercio mayorista. La partida doble era la base de ese esquema y, a partir de ahí, los sistemas contables podían ser más o menos sofisticados, según las necesidades del usuario (Maixé-Altés, 1994b, p. 43).

La evolución de los sistemas contables empleados en las plazas de la fachada

marítima catalana a finales del siglo XVII y durante todo el siglo XVIII es muy significativa al respecto. Hay diferencias entre los libros utilizados por las compañías hasta mediados del setecientos y los de la segunda mitad del siglo. Las diferencias afectaban más a la precisión analítica que a la técnica de fondo. Esto era debido a que desde mediados de siglo XVIII la marcha de los negocios, específicamente su diversificación y volumen, demandaba una distribución de las cuentas más funcional. Un aumento del volumen de negocio incrementaba los riesgos y, dada la proverbial desagregación de la inversión catalana, acentuaba la necesidad de calibrar el alcance y rendimiento de cada una de los segmentos de la actividad de las empresas. Ésta fue la clave de los cambios, no creemos que la causa determinante fuera estrictamente que los contables catalanes de 1699 ó 1725 estuvieran peor formados que los de 1760 (Maixé-Altés, 1994a y 1994b, p. 44).

Vamos a estudiar comparativamente los dos modelos. Trataremos varios casos arquetípicos. Del primer modelo, que corresponde a contabilidades catalanas de finales del XVII y primeras décadas del XVIII, tomamos dos muestras representativas: la compañía Duran y Llorens (finales del siglo XVII y primeros años del XVIII) y la compañía Bensi & Merizano (1724-1750) (Maixé-Altés, 1994a y b)⁹. Del segundo modelo, tomaremos como arquetipo los libros de Ermengol Gener (1747-1784), aunque hay muchos más, desde la casa Glòria hasta Huguet y Dupré a finales de siglo y Cristóbal Roig en el primer cuarto del siglo XIX¹⁰. Probablemente, a las primeras contabilidades estaríamos tentados de calificarlas de confusas o arcaicas, mientras que las del segundo grupo serían las técnicamente modernas. Vamos a demostrar que esa diferenciación es excesiva, pues en su raíz técnica difieren muy poco, se fundamentan en la partida doble, aunque el diseño y los resultados sean diferentes.

Basándonos en la tipología precedente pasemos a dilucidar las cualidades analíticas del primer modelo. Los libros de los Duran técnicamente asumen todos los criterios de la partida doble, se conservan los libros básicos, el diario (también llamado manual) y el mayor¹¹. Definen perfectamente las cuentas básicas: en el activo la cuenta de caja y en el pasivo la de capital, mientras entre las cuentas transitorias sólo definen con nitidez la de pérdidas y ganancias. La mayor dificultad analítica de estas contabilidades estriba en la indefinición de las cuentas transitorias (utilizando la nomenclatura de los tratadistas de final de siglo), sobre todo la de gastos generales, y la inexistencia de algunas de las de primera clase (cambios marítimos, letras y comisiones)¹². El resultado es un conjunto de cuentas en las que prima el negocio individualizado en lugar de la agregación conceptual de los mismos. Las únicas cuentas que manifiestan una madurez consolidada son las llamadas cuentas corrientes de clientes y corresponsales. Conceptualmente son el

paradigma del sistema contable de esta época, precisamente porque mezclan indistintamente elementos de activo y de pasivo. No deben confundirse con las cuentas bancarias, ya que su objeto no es el crédito. Su título procede de la dinámica de los cargos y abonos apuntados.

La organización de este especial plan contable se debe a dos razones básicas: la primera relacionada con la tradición contable catalana, la segunda derivada de las características de la inversión mercantil de los comerciantes barceloneses y catalanes en general (Maixé-Altés, 1994, p. 44 y 1995). Hasta mediados del siglo XVIII, se mantiene una redacción de los asientos del mayor inspirada en los modos del apunte contable de los libros primarios. Es decir, un asiento más próximo a la nota de los libros borradores y del diario (manual), que al cargo-abono de los asientos de un mayor. En otras palabras, asiento literario-descriptivo frente al asiento analítico¹³. La segunda característica de esta contabilidad, responsable de su tono arcaizante, es la desagregación y singularización de las cuentas. Esto es el fiel reflejo de la actividad de los negociantes catalanes, que realizaban un sin fin de inversiones al albur de las oportunidades más o menos aleatorias de la coyuntura. Por tanto la clave contable radicaba en conocer el beneficio o el “daño” de cada operación individualmente considerada. En cualquier caso el criterio analítico es claro, la evidencia procede de la existencia de balances de salida y entrada a final de ejercicio¹⁴.

De todas formas estos aspectos más o menos particulares dependían en gran medida de los hábitos de la casa de comercio. Entre las casas europeas se dan todo tipo de ejemplos, unos de tono más arcaizante y otros más estructurados. Y, sin embargo, esto no quiere decir que una casa con una contabilidad ‘arcaizante’ desarrollase negocios cualitativamente inferiores, respecto a otra aparentemente con una organización contable más evolucionada¹⁵.

Algo parecido sucede con las cuentas de Bensi & Merizano durante el segundo cuarto del siglo XVIII. Un sistema que un observador poco avisado pudiera juzgar como elemental o arcaico, incluso una regresión frente al modelo de los Duran, resulta como mínimo muy flexible. Es decir, el plan contable opta por un procedimiento que da primacía analítica al cliente-corresponsal, de ahí que en el mayor primen las cuentas corrientes de éstos. El mayor como libro llave del negocio se centra en dos conceptos: informa puntualmente de los saldos por cuenta corriente con todos los interlocutores de la compañía y de las pérdidas y ganancias de la misma. El resto de la información se deja en manos de dos libros auxiliares: el libro de facturas y el libro de tratás. El primero centralizaría la información sobre el tráfico de mercancías y el segundo sobre el giro de letras de cambio¹⁶. Se le pueden hacer todas las objeciones pertinentes al plan, pero indiscutiblemente, ante una empresa de tipo medio, con una oferta de servicios

mercantil-financieros muy variada y con una actividad netamente comisionista, esta opción era la más racional. Otra consecuencia inmediata del sistema de cuentas corrientes es la posibilidad de establecer balances de situación casi al instante.¹⁷

Pasemos a considerar los planes contables de las casas catalanas de la segunda mitad del XVIII. El ejemplo de Armengol Gener en 1747 es modélico, pues es el primer caso que conocemos de contabilidad bien estructurada y con un diseño moderno en la barcelona setecentista. Las cuentas básicas están perfectamente definidas: capital, pérdidas y ganancias, caja, gastos generales («gasto del negoci»), también las de comisiones, cambios marítimos, «diners deixats a la part», seguros y barca (referida a las cuotas de propiedad en buques mercantes). Las cuentas de letras de cambio mantienen un sistema mixto, que a partir de 1747 se unifica en una cuenta de «sacas y remesas». Más adelante, conforme su actividad cambiaria y financiera adquiere mayor definición, añaden nuevas cuentas.

En el campo del comercio, el sistema aparece también muy adaptado a la realidad del negocio. Hay mayor precisión y agregación en las partidas, aunque se conserva un tratamiento sectorial del comercio de mercancías. El resto lo constituyen las diferentes cuentas corrientes personalizadas por clientes y corresponsales. Sin embargo, la clave definitoria de la función del plan contable de Armengol Gener procede de la precisión de sus balances. Se redactan sistemáticamente en el mayor los balances de cierre y apertura de ejercicio. En ellos se precisa perfectamente a acreedores y deudores y los diferentes conceptos del negocio, a modo de fotografía sobre el estado de la empresa. Por tanto, a mediados de siglo los sistemas contables ya eran aplicados con mucha perfección por algunos comerciantes barceloneses. Decimos algunos, ya que una buena parte de ellos no precisaban de excesivas modificaciones en su organización contable, diseñada a la medida de su poca especialización y del volumen de sus negocios.

En síntesis, concluimos que las diferencias de fondo en los planes contables catalanes del último cuarto del siglo XVII y de todo el XVIII son mínimas. Todos responden al marco conceptual de la partida doble. De hecho éste es el elemento relevante que nos interesa subrayar en este artículo. Las variantes tienen que ver con la cualidad y volumen de negocio de las compañías. En este sentido, las contabilidades catalanas están marcadas por la desagregación de la inversión, lo que hace que los mayores de finales del XVII parezcan un galimatías. Y, en el otro extremo, que los libros de Bensi & Merizano parezcan demasiado simples y poco sofisticados. En la segunda mitad del siglo la técnica contable maduró y con la misma filosofía, pero con un acabado más depurado, nos ofrece las primorosas contabilidades de algunas casas barcelonesas del periodo.

Parecidas conclusiones podemos obtener de la consideración de las contabilidades de empresas que realizan actividad comercial y financiera en el Madrid borbónico. La variedad es significativa. Hemos revisado los libros contables de algunos de los

mercaderes y banqueros madrileños de la segunda mitad del siglo XVIII. Destaca especialmente la Casa Dutari Hermanos desde 1742, que desarrolló una ingente actividad crediticia en el terreno del descuento de efectos y los préstamos relacionados con el negocio de la lana castellana. Asimismo son relevantes las casas de banca de Gio Batista Rossi (padre e hijo) desde 1758, Quenau y Cía. desde 1759 y el Banco de San Carlos a partir de 1782¹⁸.

Todos ellos desarrollaban un sistema de contabilidad por partida doble, con una estructura que podríamos considerar clásica, es decir usando los mayores como libros clave del conjunto de la administración contable. Una buena parte del negocio de estas compañías ubicadas en Madrid se refería a operaciones relativas al sistema de pagos, es decir, operaciones de *clearing* por cuenta de terceros. En consecuencia, el cambio y giro de efectos constituía una de las partes más importantes de su actividad, lo cual incidía particularmente en su plan contable. En el caso de los Dutari, por ejemplo, este tipo de actividad exigía llevar un control exhaustivo de los días transcurridos desde que se registraba un crédito o las letras eran depositadas al descuento, para de este modo proceder al cálculo preciso de los intereses acumulados. De ahí que, junto a los libros diarios y mayores, utilizaban una serie de libros auxiliares como el de caja, el de descuentos de efectos (caja de descuento), libros de letras de cambio (registraban las operaciones de aceptación y pago) y libros de inventario, que registraban operaciones especiales y los balances¹⁹.

Por consiguiente, dejando de lado consideraciones sobre la tipología de los negocios, e incluso prescindiendo de la entidad de los mismos, resulta evidente que la partida doble se practicaba habitualmente en la España del último tercio del seiscientos y en el setecientos. Este uso era generalizado dentro del sector privado, especialmente en aquellas empresas cuyas operaciones revestían cierta complejidad, ya fuera por los mercados de actuación o por el número de operaciones. Sin duda los comerciantes —especialmente los de las plazas litorales y Madrid— que movilizaban mercancías y medios de pago en el mercado peninsular, en el europeo y en el mercado colonial eran los más representativos. Lo cual no se contradice con la persistencia de sistemas más rudimentarios ligados al procedimiento de “cargo y data” que eran usados con profusión en el comercio minorista y en algunas administraciones públicas municipales. En este último caso, cabría citar el ejemplo de la *Taula de Canvi* barcelonesa en el siglo XVIII, cuyos registros contables no iban más allá del asiento según el sistema de cargo y data²⁰.

5. ETAPA DE REPARICIÓN E INFLUENCIA DE LA DOCTRINA FRANCESA: LA HACIENDA PÚBLICA

ESPAÑOLA Y NOVO-HISPANA (MEJICANA) EN EL SIGLO XVIII

A la muerte de Carlos II, último monarca de la Casa de Austria, se estableció en España la dinastía francesa de los Borbones, coincidiendo con el inicio del siglo XVIII. El cambio dinástico vino acompañado de innovaciones en la política social y económica inspiradas en el modelo francés ilustrado, reformas que trascendieron a los dominios hispánicos de Ultramar.

Las reformas del Despotismo Ilustrado, características de la política española del siglo XVIII, se basaron en el deseo de desarrollar la producción y el comercio, configurar una sólida economía nacional y protegerla de la competencia extranjera. Para ello "...se debía fortalecer el estado, centralizarlo y hacer eficaz la administración pública y, mediante la intervención estatal en todos los aspectos de la economía, obtener por medio de leyes, poder y prestigio para la Nueva Monarquía Nacional, bienestar y progreso para sus súbditos" (Céspedes del Castillo, 1983, p. 319).

Ese proyecto de una "Nueva Monarquía Nacional" se basó en la instauración de un rígido centralismo y en el esfuerzo por uniformar la estructura política de todos los reinos, tanto peninsulares como ultramarinos, para componer con ellos una nueva nación (Céspedes del Castillo, 1983).

En este sentido, la política borbónica en Ultramar tuvo dos líneas de actuación claras. Por una parte, la defensa de sus territorios y la consolidación de sus fronteras frente al resto de potencias con intereses en América (especialmente Inglaterra). Por la otra, la reorganización interna colonial a través del fomento económico, la regulación comercial y la centralización administrativa. Estos últimos objetivos se vieron acompañados por otros tantos proyectos relacionados con el conocimiento científico, el desarrollo y el progreso de las colonias, ambiciones propias de una ideología ilustrada (Anes, 1994; Navarro García, 1991).

Desde principios de siglo, el virreinato de Nueva España (Méjico en la actualidad) se mostró como enclave geo-estratégico de primer orden, fundamentalmente por las siguientes razones:

- Su posición geográfica entre los dos océanos y de enlace con las posesiones españolas en Extremo Oriente (Filipinas) (Navarro García, 1994);

- Inyectaba caudales a las posesiones en Asia y en el Caribe, lo que permitía su conservación dentro de la Corona española (Humboldt, 1822);
- Aportaba regularmente a la Real Hacienda y a la economía peninsular cantidades importantes de metales preciosos.

Durante el reinado de Carlos III (1759-1788) se realizaron las grandes reformas fiscales en Nueva España, en un período que se inicia con la llegada al virreinato de José de Gálvez como Visitador de Hacienda y Justicia e Intendente General del Ejército (Arcila Farías, 1955). La misión de Gálvez venía recogida en una instrucción reservada de 14 de marzo de 1765. En ella, Carlos III le impelía a maximizar los rendimientos de la Corona, sin crear nuevas contribuciones o aumentar la base fiscal de las ya existentes (AGI, México 1249). Las recomendaciones iban dirigidas a recopilar la máxima información posible sobre el estado de la hacienda novohispana, que permitiera guiar las actuaciones futuras hacia una mayor eficiencia y racionalización en el empleo de los caudales públicos.

El desorden general de la Real Hacienda de Nueva España era considerable. Hacía años que no se recibían en la Contaduría General del Consejo de Indias los informes del Tribunal de Cuentas de Nueva España sobre los ingresos y gastos del virreinato (estaban obligados a enviarlos cada seis meses) (Arcila Farías, 1955). Ante esta situación Carlos III ordenó, tras su subida al trono, la revisión de todos los libros de las cajas del virreinato, desde 1703 hasta 1759. Después de un examen minucioso de los mismos, la Contaduría General elaboró un informe donde criticaba el método y formalidad con que estaban ordenadas las partidas y la falta de rigor en la revisión y comprobación de las mismas.

La pérdida de ingresos para la Corona, provocada por el desorden de las cuentas del virreinato de Nueva España y la poca información que aportaban, impulsaron la visita de José de Gálvez. Simultáneamente, el Rey expidió una Real Orden el 11 de marzo de 1765, dirigida al Real Tribunal y Audiencia de Cuentas de Nueva España, con el fin de que remitieran "...anualmente a su Soberanía y al Consejo (de Indias) relaciones puntuales de todos los productos de diezmos, novenos, vacantes mayores y menores, mesadas y demás ramos que pertenezcan a la Real Hacienda". Como respuesta a esta Real Orden, el Tribunal de Cuentas elaboró un Decreto de obediencia a la misma, con fecha 1 de julio y efecto retroactivo, para las cuentas de años anteriores no enviadas

al Consejo de Indias (AGI, México 2045-A, Cuenta general de la Caja Real de México, 1764-1769).

A la llegada de Gálvez a Nueva España la mayor parte de las rentas estaban arrendadas a particulares. En el sistema de arrendamiento o asiento, característico del reinado de los Austrias, un particular se hacía cargo en exclusiva de la explotación de un determinado ramo de la Real Hacienda. A cambio de permitírsele la explotación del ramo en cuestión, el arrendatario o asentista entregaba anualmente a la Corona una cantidad fija (en dinero y/o en especie) (AGI, México 1249).

Pero este sistema resultaba lesivo tanto para los contribuyentes como para la hacienda. Los asentistas aprovechaban el desconocimiento oficial de lo que realmente producían las rentas para pujar en las subastas públicas de adjudicación de las mismas por cantidades muy bajas, en comparación con los rendimientos que ellos obtenían con su explotación. En los casos en que se veían obligados a pagar un canon elevado, o bien lo repercutían a los contribuyentes o bien disminuían la calidad de los productos que fabricaban, según se tratara del arrendamiento de la recaudación de un impuesto (por ejemplo, del ramo de las alcabalas) o de un estanco de producción (como era el caso del ramo de la pólvora).

La experiencia fiscal de la metrópoli sirvió para consolidar la necesidad de sustituir a los arrendadores de rentas con el objetivo de aumentar los ingresos fiscales sin incrementar la base fiscal. Para conseguir esto, Gálvez debía acometer una reforma económica rápida, basada en una modificación de las formas recaudatorias: cambio del sistema de arrendamiento a una administración de las rentas de la Real Hacienda por parte de un funcionario público preparado y competente. Así, la mayoría de las rentas que estaban arrendadas a particulares pasaron a ser gestionadas directamente por la Corona, según una idea centralista de la Administración y buscando una mayor eficacia.

Las primeras medidas adoptadas por Gálvez en el virreinato encontraron la resistencia del Contador General del Consejo de Indias, Tomás Ortíz de Landázuri, con apoyo del Consulado de México (que agrupaba a las grandes casas importadoras). En carta de 22 de diciembre de 1767, los contrarios a las reformas alegaban:

"Los perjuicios y estragos que van causando en el Reino de Nueva España las citadas novedades y providencias que se han establecido para la dirección, recaudación y manejo de la Real Hacienda, son ya tan visibles y prácticos que como notorios los toca la experiencia"

El entonces Ministro de Indias, Julián de Arriaga, encargó la resolución de los expedientes al fiscal del Consejo de Castilla Pedro Rodríguez Campomanes, que en un informe prolijo desmontaba los principales argumentos contra la nueva planta de hacienda. Consideraba que con el nuevo método se podían "precaver por medios justos y reconocidos por todas las Naciones cultas, los fraudes que aniquilaban el Erario y destruían el comercio legítimo de los fieles vasallos de aquellos y estos dominios". De la misma forma, tras el examen de las mismas, establecía "que las nuevas reglas eran claras, fáciles, equitativas, destructivas del vicio, propias del bien público, benéficas al comercio y adaptables a los fieles vasallos". Este informe supuso el espaldarazo definitivo al proyecto de reformas novohispanas (AGI, México 1250).

Para facilitar la implantación de las reformas había que terminar con la costumbre de aplicar las leyes según las conveniencias personales o locales y con la práctica, habitual en aquellos territorios, de acatarlas pero no cumplirlas. La distancia entre metrópoli y colonias y la independencia con que actuaban algunas instituciones indianas, dieron lugar a este tipo de comportamientos. Así ocurría con la Junta de Real Hacienda de Nueva España, que en ocasiones era utilizada como instrumento de incumplimiento de las Reales Órdenes emanadas por la Corona. Cuando una Real Orden llegaba a las Indias, el Virrey debía ejecutar lo dispuesto en la misma. Previamente reunía a la Junta para que decidiese al respecto. Si la resolución de la Junta era contraria a la disposición real, el proceso de implantación de la misma se paralizaba hasta comunicar o "representar" al Rey lo decidido. De esta forma se conseguía dilatar la implantación de instrucciones reales, amparándose en la fórmula "obedezco pero no lo ejecuto, porque tengo que representar sobre ello" (Donoso Anes, 1996, p. 74).

No se tiene noticia del sistema de contabilidad utilizado por los asentistas mientras las rentas estaban arrendadas a particulares. El alquiler pagado por estos aparecía como un cargo más, entre las cuentas anuales de la Caja Real de México (AGI, México 2045-A) . Durante esta época, sobre todo al final de la misma, cada vez eran más frecuentes las quejas dirigidas al Consejo de Indias relativas a la falta de información sobre los ramos . Se quería averiguar "lo que legítimamente producían" (AGI, México 1123) . La única forma de conseguir esta información era a través de las cuentas, que los asentistas siempre eludían entregar.

Entre las medidas adoptadas por Gálvez para poner en orden las rentas del virreinato se encontraba la de ponerlas bajo gestión estatal. La instauración del régimen de administración directa en el último cuarto del siglo XVIII dió un giro importante a la situación. A partir de este momento, se empezó a realizar un control exhaustivo de los caudales que entraban y salían de la tesorería, en razón a qué conceptos, y de los materiales inventariables pertenecientes a cada renta.

Las cuentas se empezaron a llevar según el método de Cargo y Data o partida simple, que consistía en cargar todas las sumas que se habían recibido, abonando a continuación todas las que se habían gastado o entregado (Hernández Esteve, 1992). Éste era el método prescrito desde 1596 para llevar las cuentas de la administración pública, hasta 1784, fecha en que se intentó la introducción del método de partida doble o del Debe y Haber en las cajas reales de Indias (Donoso Anes, 1997). En el Archivo de Indias hemos encontrado los estados mensuales de caja correspondientes a los años 1786 y 1787 del monopolio o renta de la pólvora de Nueva España (AGI, México 2217). En ese período de dos años se produjo la implantación y posterior derogación del método de la partida doble en las Cajas Reales del virreinato de Nueva España (Donoso Anes, 1997). Las anotaciones o registros aparecen en dichos estados en función del Debe y Haber, en lugar de los clásicos Cargos y Datas (véase Figura 1). Pero las diferencias entre métodos no se limitaban al formato. La partida doble incluía en sus estados financieros información sobre los derechos de cobro, mientras que con la partida simple esa información se debía aportar extracontablemente, por medio de relaciones juradas (Real Cédula de 20 de mayo de 1629 dirigida al Tribunal de Cuentas de México, AGI, México 320). Además, con el primer método llegaban a la Contaduría General del Consejo de Indias los Libros Manual o Diario, Mayor y de Caja.

En 1776 José de Gálvez fue nombrado Ministro de Indias y presidente del Consejo de Indias hasta su muerte en junio de 1787. El entonces Contador General del Consejo de Indias Francisco Machado fue el precursor de la implantación del método de la partida doble en las Cajas Reales de Indias en 1786, pues con el mismo los empleados de la Contaduría podrían detectar de forma rápida posibles fraudes o errores en las cuentas. A la muerte de Gálvez, lo primero que hizo su sucesor Antonio Valdés en julio de 1787 fue encargar una serie de informes sobre la conveniencia o no del uso de la partida doble en la administración pública. Los encargados de la elaboración de los mismos eran funcionarios que no habían estado implicados en el proceso de

La revisión historiográfica que hemos realizado en páginas anteriores y, especialmente, la doble lectura de las trayectorias contables en la metrópoli y en Nueva España, evidencian una mayor continuidad en el discurso contable metropolitano y una ruptura en México tras el periodo colonial.

En España el uso de la partida doble en el siglo XVIII es un hecho absolutamente consolidado en el ámbito privado, especialmente en las empresas de cierta envergadura. La crisis aparente a la que hacen referencia diversos autores, que abarca el siglo XVII y principios del XVIII, hay que situarla en el contexto de la crisis de la última etapa de los Austrias. La crisis general tuvo sus implicaciones en el terreno de la regulación y en el ámbito de literatura sobre doctrina contable. También ha contribuido a este panorama la escasez de contabilidades privadas en nuestros archivos y las dificultades para estudiarlas, una consecuencia más de las numerosas quiebras y fracasos empresariales que se produjeron en el periodo. Por tanto, no hay que asimilar desaceleración con el desuso de la partida doble.

También es necesario precisar que a finales de la Edad Moderna todavía su uso en el ámbito privado se ceñía a lo que podríamos denominar empresas de cierta entidad, ya fuera por la variedad de mercados en los que actuaban o por la complejidad de su negocio. En la historia de la contabilidad no se puede perder de vista que técnicas diferentes convivieron durante dilatados periodos de tiempo. La razón no siempre era debida a un aparente atraso de los agentes económicos, sino a elecciones estrictamente prácticas. Cada empresa optaba por aquel sistema contable que mejor se adaptaba a sus necesidades y que suponía unos menores costes de adaptación a la estructura y recursos de su negocio. Las evidencias de archivos reseñadas ponen de manifiesto que en los núcleos económicos más desarrollados del centro y la periferia española y en aquellas actividades más abiertas y expansivas, el uso de la partida doble era un hecho consolidado desde el último tercio del siglo XVII.

Las instituciones públicas españolas y sus haciendas respectivas, en sus múltiples vertientes (municipal, Indias, etc.), iniciaron el uso de la partida doble en la segunda mitad del siglo XVI. A principios del XVII la administración pública española ya había introducido sistemas de doble entrada y fue a mediados del siglo XVIII cuando la administración borbónica estableció la partida doble con resultados no siempre exitosos. Obviamente los sistemas públicos no llegan a tener la complejidad de los sistemas contables privados en los cuales el número de cuentas y libros es superior y en donde

conceptos como capital, beneficio, socios, etc. tienen singular importancia. No podemos homologar un sistema contable público con un sistema contable privado en la Edad Moderna, principalmente porque los criterios analíticos de unas y otras instituciones son diferentes. Lo que nos interesa resaltar es que la contabilidad pública a finales de la Edad Moderna había introducido criterios que iban más allá del simple cargo y data, al menos en algunas administraciones.

La continuidad del discurso contable metropolitano contrasta con la discontinuidad de la práctica contable en Nueva España y en el México independiente. Durante los años del reformismo borbónico la administración virreinal adoptó con mayor énfasis que la administración metropolitana el uso de la partida doble (Tribunal de Cuentas y la Contaduría General de Indias), aunque la respuesta por parte de los administrados no siempre fue tan favorable. Sin embargo, parece que el progresivo deterioro del control político y económico metropolitano a finales del siglo XVIII, la crisis colonial y la independencia generaron una ruptura difícil de solucionar en el corto plazo. Es decir, hay que atribuir la laguna que se produjo en los años del México tardocolonial y los años del temprano México independiente a factores ligados a la crisis política y económica de la transición.

Las prácticas contables siguieron pautas no normalizadas como consecuencia de la crisis institucional. Esto quiere decir que en un marco informal algunos particulares practicaban el sistema por partida doble y otros no, de ahí las referencias en uno y otro sentido que hemos señalado en la literatura, como en el caso de algunas haciendas y las explotaciones mineras a principios del XIX. Los problemas de los empresarios de la ex colonia no se pueden separar de la profunda desestabilización que vivió México en el siglo XIX. De hecho hasta la segunda mitad del siglo la nueva administración no empezó a estabilizar las instituciones económicas del país. Precisamente fue a partir de esas fechas cuando la modernización del sistema económico trajo consigo la instauración gradual de la partida doble en México. Así sucedió en determinados ámbitos de la Administración (primero aprovechando su uso en las cuentas del ejército, después aplicando esa experiencia en la hacienda pública) y en los negocios mexicanos (influenciados también por la inversión extranjera). El desarrollo de la partida doble fue una consecuencia más de la normalización institucional.

7. FUENTES Y BIBLIOGRAFIA

Fuentes primarias:

ARCHIVO GENERAL DE INDIAS (AGI):

Audiencia de México, legajos 320, 1249, 1250, 2045-A, 2217.

ARCHIVO HISTÓRICO DEL BANCO DE ESPAÑA (ABE)

Secretaría: Dutari Hermanos, libros 18560, 18637, 18638, 18616; Gio Batista Rossi, libros 18558, 18559, 278P, 235P, 272; Rossi, Gosse y Cía., libro 322; Casa Quenau, libro 272, 423, 453; Banco de San Carlos, libros, 240, 246, 251.

ARXIU HISTÒRIC DE PROTOCOLS DE BARCELONA (AHPB):

Antón Comellas (mayor), 1º manual.

ARCHIVO HISTÓRICO MUNICIPAL DE BARCELONA (AHMB):

Fondo Comercial (FC): A. 195, 197 (Cía Duran-Llorens); A. 199, 213 (Ignasi Llorens); A. 1-9, Libros Mayores de Armengol Gener y Cía.

Taula dels Comuns Dipòsits de Barcelona

ARCHIVO PRIVADO DEL MAS MAYANS (AMM), Vilassar de Dalt-Barcelona:

Fondo de la Familia Bensi-Olmera, Libros Mayores de Bensi & Merizano (1724-1750).

ARCHIVIO DEI DURAZZO, marchesi di Gabiano. Génova, archivo privado

Bibliografía:

Alvarado Martínez y Escobar, Lourdes y otros (1983) *La contaduría pública: Estudio de su génesis y de su evolución hasta nuestros días*, México DF: Universidad Nacional Autónoma de México.

Amato ed Urso, Giuseppe Carlo (1740): *Il microscopio de computisti*, Palermo, A. Felicella.

Anes Álvarez, G. (1994): *Historia de España*, directed by Miguel Artola, Vol. 4, Madrid: Alianza Editorial.

Arcila Farías, E. (1955): *El Siglo Ilustrado en América: Reformas Económicas del Siglo XVIII en Nueva España*, Caracas: Ediciones del Ministerio de Educación.

Bici, Antonella (1991) "Modelli di contabilità nella seconda metà del Seicento", en Cavaciocchi, S. (a cura di) *L'impresa Industria Commercio Banca (Secc. XIII-XVIII), Atti della "Ventiduesima" Settimana di Studi, Firenze*, Firenze, Le Monnier, pp. 393-397

Capelo Bernal, M.D. y Álvarez-Dardet Espejo, C. (2004): "La reputación de los gestores y su elección contable: el caso del almacén central de Agüera (1822-1830)". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXIII (121): 281-312.

Casarregis, J. L. (1740): *Discursus legalis de commercio*, Venecia, Tip. Balleoniana, 3 vol.

Céspedes del Castillo, G. (1983): *Historia de España: América hispánica (1492-1898)*, vol. 6 Barcelona: Editorial Labor, S.A.

De Roover, Raymond. 'Aux origines d'une technique intellectuelle: la formation et l'expansion de la Comptabilité a partie double'. *Annales d'Historie Economique et Sociale*. Volumen IX, 1937

Donoso Anes, A. (1996): *La Contabilidad Virreinal Americana, Análisis de una Experiencia: La Aplicación del Método de la Partida Doble en las Reales Cajas de Indias (1784-1787)*. Tesis Doctoral no publicada. Universidad de Sevilla.

Donoso Anes, A. (1997): "Estudio histórico de un intento de reforma en la Contabilidad Pública: la aplicación del método de la partida doble en las Cajas Reales de Indias (1784-1787)", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVI (93), pp. 1.045-89.

Donoso Anes, A. (1999): "Nuevo Método de Cuenta y Razón para la Real Hacienda en las Indias. La Instrucción Práctica y Provisional en Forma de Advertencias Comentadas (27 de Abril de 1784)", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVIII, n. 101, Julio-Septiembre, pp 817-62.

Donoso Anes, A. (2001): "El Virrey de Lima, Caballero de Croix, Defensor de la Partida Doble en el Siglo XVIII", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXX, n. 107, Enero-Marzo, pp. 165-206.

Donoso Anes, R. (1996): *Una contribución a la Historia de la Contabilidad: Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)* Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.

Fonseca, F. y Urrutia, C. (1845-53): *Historia General de la Real Hacienda en Nueva España*. 6 volúmenes (Imp. Vicente G. Torres: México).

Franch Benavent, R. Título (1989): *El Capital comercial valenciano en el siglo XVIII*, Valencia, Universitat de Valencia.

Gallo, J. (1957) "La partida doble" en México', *Contabilidad – Administración*, Vol. 5, n. Dic, pp. 51-9.

Garatti, F. (1711): *Saggio di scrittura doppia...*, Venecia.

García Guidot, S. (1940) 'Primeros pasos de la contabilidad en la Nueva España', *Banca y Comercio*, Enero.

García Guidot, S. (1952) 'Evolución de la contabilidad y de la profesión de Contador Público en México', *Revista de la Escuela de Estudios Contables*, Vol. 4, n. 13, pp. 13-23.

Gertz Manero, F. (1976) *Origen y evolución de la contabilidad: Ensayo histórico*, México DF: Editorial Trillas.

Gomes, L., Rodrigues, L y Carnegie, G. (2006). "Accounting change in central government: the adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761)". *VIII World Congress of Accounting History*. Nantes.

González Ferrando, J. M. (1996). *Panorama histórico de las fuentes de la Historia de la Contabilidad en España, siglos XII al XVIII*. Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA. AECA.

Hayaux du Tilly Palmer, R. (1972) 'Colonialismo tecnológico', *Contaduría – Administración*, Vol. 66 (Diciembre), pp. 50-2.

Hernández Borreguero, J. J. (2003). *El Cabildo Catedral de Sevilla: organización y sistema contable (1625-1650)*. Tesis doctoral inédita, Sevilla, 2003.

Hernández Esteve, E.(1982) "La historia de la Contabilidad y los primeros tiempos de la partida doble en España". Conferencia pronunciada dentro de los actos conmemorativos del Centenario del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles., en *Revista Técnica Económica*, Vol. I. Madrid.

Hernández Esteve, E. (1988) "Comentario histórico contable sobre los libros de cuentas de Diego Ordoñez (29 de noviembre a 28 de diciembre de 1518)". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 55, enero-abril.

Hernández Esteve, E. (1986). *Establecimiento de la partida doble en las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla (1592)*. Madrid.

Hernández Esteve, E. (1992): *Problemática general de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas, metodológicas y cuestiones específicas*. Ponencia presentada en el Encuentro de Trabajo sobre la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España (C.O.T.M. y E., AECA, UAM: Madrid).

Hernández Esteve, E. (1996) *Problemática general de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas*. Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA. AECA, 1996.

- Humboldt, A. von (1822): *Ensayo Político sobre el Reino de Nueva España*. Estudio preliminar, revisión del texto, cotejos, notas y anexos de Juan A. Ortega y Medina. Colección "Sepan Cuantos...", 4ª edición de 1984 (Ediciones Porrúa, S.A.: México).
- Jócano y Madaira, Sebastián de. *Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar Cuenta y Razón contra la opinión del Barón de Bielfeld, acerca del Arte en general y del Método llamado de Partidas Dobles en particular*. Madrid, 1793.
- Larruga, E. (1794), *Memorias Políticas y Económicas sobre los Frutos, Comercio, Fábricas y Minas de España*, reprinted in 1995 by the Institución Fernando el Católico, Zaragoza, Spain.
- Luque y Leyva, L. (1773). *Arte de partida doble, dividido en tres partes*. Cádiz.
- Maixé-Altés, J. C. (1994a): "Mercantile and banking practices in eighteenth-century Catalonia", en P. Subacchi (General Editor), *Recent Doctoral Research in Economic History*, Milan, Bocconi, pp. 81-92.
- Maixé-Altés, J. Carles (1994b): *Comercio y banca en la Cataluña del siglo XVIII*, A Coruña, Universidad de A Coruña.
- Maixé-Altés, J. C. (1995): "Los instrumentos jurídicos de la circulación mercantil y la actividad económica catalana en el siglo XVIII", en C. Martínez Shaw (ed.) *El Derecho y el Mar en la España Moderna*, Granada, Biblioteca Chronica Nova de Estudios Históricos, Publicaciones de la Universidad de Granada, pp. 357-382.
- Manera, C. (1988): *Comerç i capital mercantil a Mallorca 1720-1800*, Palma de Mallorca, Consell Insular.
- Maniau, J. (1793), *Compendio de la Historia de la Real Hacienda de Nueva España que presentó su autor en 1793 al Ministro Secretario de Estado Don Diego de Gardoquí* (Mexico: Secretaría de Industria y Comercio).
- Martí, F. A. (1819) *Tratado teórico práctico de llevar libros de partida doble... dado a la luz por su discípulo A. Alá*, Barcelona.
- Martínez Ruiz, J.I. *Finanzas Municipales y Crédito Público en la España Moderna. La hacienda de la ciudad de Sevilla. 1528-1768*. Ayuntamiento de Sevilla, 1992.
- Martínez Ruiz, J. I. "La reforma de la contaduría municipal de Sevilla y la introducción del libro de Caja (1567). Una aportación al estudio de la modernización de la contabilidad pública en España". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XVII, número 56, 1988.
- Millán Torres, R. (ed) (2000) *Historia antigua de la teneduría de libros en México basada en libros de texto*, México DF: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Navarro García, L. (1991): *Hispanoamérica en el siglo XVIII* (Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla: Sevilla).
- Navarro García, L. (1994): *Las reformas borbónicas en América. El plan de Intendencias y su aplicación*, Sevilla: Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.
- Núñez Torrado, M. (2002): "Organizational Change and Accounting: the Gunpowder Monopoly in New Spain, 1757-87" *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 12(2): 275-315.
- ORDENANZAS de la Ilustre Universidad y Casa de Contratación de la M.N. y M.L., Villa de Bilbao (insertos reales privilegios), aprobadas y confirmadas por el Rey Nuestro Señor D. Phelipe Quinto, Año 1735*, Vila y Gertrú, Oficina de José Rubio, 1813.
- Peri, D. (1682): *Il negoziante*, Venecia, Gio Giacomo Hertz (edición posterior en 1744). La edición en Venecia, 1697, lleva incorporada la obra de Mattia Cramero, Il segretario di banco, Venecia, Hertz.
- Puente Ruiz (de la), L. (1959) *Desarrollo histórico de la contabilidad en México*, Tesis profesional, Escuela de Contabilidad, Economía y Administración, Monterrey: Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey.
- Pugliesi Sbernia, O. (1678): *Prattica economica numerale... per tenere regolarmente i libri de conti...*, Palermo, Angelo Felicella (ediciones posteriores en 1745 y 1770)
- Recopilación de las leyes de los Reinos de las Indias mandadas escribir y publicar por la Majestad Católica del Rey Don Carlos II* (1681). Reproduction in facsimile in 1973 from the edition of Julián

Paredes. Preface by Ramón Menéndez y Pidal and preliminary study by Juan Manzano Manzano. 4 vol., Madrid: Editorial Cultura Hispánica.

Ricard, S. (1709): *L'art de bien tenir les livres de comptes en partie double à l'italienne*, Amsterdam, Paul Marret

Rodríguez Alvarez, M. A. y Yáñez Morales, E. (eds) (1995) *Escuela Superior de Comercio y Administración, 1845-1995*, México DF: Instituto Politécnico Nacional.

Rubin Cordoba, F. y Mallado Rodriguez, J. A. (2000). "The beginnings of the double entry bookkeeping method in the city hall of Sevilla, 1570". VIII World Congreso of Accounting Historians, Madrid.

Rubin Cordoba, F. (1998) "La contabilidad en el Ayuntamiento de Sevilla". Ponencia presentada en el III Encuentro de trabajo de la Historia de la Contabilidad. Sevilla.

Salvador de Solórzano, B. (1590). *Libro de Caja y Manual de cuentas de mercaderes, y otras personas, con la declaración dellos. Dirigido al Rey D. Felipe nuestro Señor*.

Savary des Bruslons, J. (1723) : *Dictionnaire universel du commerce*, París, Jacques Estienne, 2 vol.

Targa, C. (1753): *Reflexiones sobre los contratos marítimos, sacadas del derecho civil, y canonico, del consulado del mar y de los usos marítimos...*, Madrid, Francisco X. García (1ª Ed. en italiano: Génova, Antonio M. Scionico, 1692).

Vilar, P. (1962): *Manual de la Compañía Nova de Gibraltar 1709-1723*, París, SEVPEN

Vilar, P. (1968): *Catalunya dins l'Espanya moderna, Recerques sobre els fonaments econòmics de les estructures nacionals*, Barcelona, Edicions 62, vol. IV (La formació del capital comercial).

Vlaemminck, Joseph M. (1961) *Historias y Doctrinas de la Contabilidad*. Editorial Index.

NOTAS

¹ Este punto de vista se puso de manifiesto en las opiniones vertidas por los prestigiosos asistentes de universidades mejicanas en el recientemente celebrado III Congreso Internacional de la Asociación Mexicana de Historia Económica (Cuernavaca, 2007).

² Alvarado *et al.* (1983) también indica que: 'De las palabras anteriores se deduce el franco retraso existente en el campo de la Contabilidad mexicana oficial respecto a la mayor parte de los países europeos, en los que desde el siglo VX se inicio la práctica de dicho método.' (p. 107). Estos autores no especifican sus fuentes para hacer un diagnostico tan aventurado.

³ García Guidot (1952, pp. 16-7) cita la formación de una 'Instrucción Práctica y Provisional' por la Contaduría General de Indias (1784) así como la Real Orden del 26 de noviembre de 1787 por el Tribunal de Cuentas como los elementos que dan origen al uso del método digráfico en México.

⁴ La aparente aparición tardía de las inversiones alemanas así como su carácter financiero (sobre todo antes del inicio de revolución en 1910) podrían explicar la carente incidencia del pensamiento contable de ese país en México. Esto es, sin embargo, una pregunta que permanece abierta.

⁵ Vlaemminck (1961, p. 74) hace alusión a la denominación que recibían en Italia dos variantes de esta modalidad de la partida simple: cuando los libros recogen en la parte de arriba de cada página los cargos y en la mitad de abajo los descargos, se conocen como cuentas llevadas '*a sesioni sovrapposte*'; más usual es el caso en el que en una misma página se contraponen a izquierda y derecha las entradas y salidas, y se llaman cuentas llevadas '*alla veneziana*'.

⁶ Estas Reales Pragmáticas están recogidas en la Novísima Recopilación de las leyes de España, mandada formar por el Señor don Carlos IV. En la Ley XII, quedan recogidas, otorgándoles la obligatoriedad de su cumplimiento a "*todos los bancos y cambios públicos, y los mercaderes y otras cualesquier personas, así naturales como extrangeros que trataren así fuera de estos Reynos como en ellos*".

⁷ Raymond de Roover (1937, pp. 270-271) ya definía las características mínimas para considerar una contabilidad como llevada por el método de la partida doble; además de este mismo criterio, añadía la necesidad de que el montante del débito y el crédito sean iguales, y que todas las cantidades sean expresadas en la misma unidad monetaria.

⁸ Algunos autores definen el método llevado por las administraciones públicas como partida doble, aunque el sistema de cuentas utilizado tiene las mismas limitaciones. Rafael Donoso (1996, p. 144) se refiere a este hecho.

⁹ Archivo Histórico Municipal de Barcelona (AHMB), Fondo Comercial (FC), A. 195, 197 (Cía Duran-Llorens), A. 199, 213 (Ignasi Llorens). Archivo Privado del Mas Mayans (AMM), Vilassar de Dalt-Barcelona, Fondo de la Familia Bensi-Olmera, Libros Mayores de Bensi & Merizano (1724-1750).

¹⁰ AHMB, FC, A. 1-9, Libros Mayores de Armengol Gener y Cía. (1747-1784). Las restantes compañías citadas forman parte del fondo del citado archivo.

¹¹ Dicha contabilidad se denomina por partida doble, como es sabido, no porque los libros básicos sean dos, sino porque cada asiento del mayor se hace por partida doble: todo acreedor exige la existencia de un deudor (G. C. Amato ed Urso, *Il microscopio de computisti*, Palermo, A. Felicella, 1740, p. 333).

¹² Véase Martí (1819).

¹³ Indudablemente esto tiene una gran ventaja para el historiador económico y de la empresa, pues el volumen de información del asiento es superior (así sucede en las cuentas de los Duran y de Bensi & Merizano). El inconveniente radica en que convierte al mayor en una serie confusa y de difícil análisis. El mayor pierde característica de libro llave, que permite articular el conjunto de la contabilidad. En este sentido la denominación italiana del mayor es mucho más explícita: libro *mastro*.

¹⁴ En el mayor de Ignasi Llorens de 1719-22 aparece el correspondiente al año 1722 con la entrada «Bilans del presente llibre a 1722» (AHMB, FC. A-213).

¹⁵ Véase Bici (1991). En este sentido podemos añadir que en el caso de la contabilidad de la casa Durazzo de Génova, cuyo sistema contable puede considerarse muy avanzado y la entidad de la empresa especialmente notoria, los asientos de los mayores suelen redactarse con bastante detalle, lo cual confirma la influencia de la tradición contable de cada casa en particular (Archivio dei Durazzo, marchesi di Gabiano. Génova, archivo privado).

¹⁶ las *Ordenanzas de Bilbao* de 1735 estipulaban como obligatorios cuatro libros: «un Borrador, o Manual, un libro Mayor, otro para el asiento de cargazones, o facturas, y un copiadador de cartas» (Cap. IX, tit. 1). Como vemos, la norma correspondía a la práctica habitual entre comerciantes.

¹⁷ El acta de constitución de la compañía en 1724 especificaba expresamente este punto (Arxiu Històric de Protocols de Barcelona (AHPB), A. Comellas (mayor), 1º manual).

¹⁸ Archivo Histórico del Banco de España (ABE), Secretaría: Dutari Hermanos, libros 18560, 18637, 18638, 18616; Gio Batista Rossi, libros 18558, 18559, 278P, 235P, 272; Rossi, Gosse y Cía., libro 322; Casa Quenau, libro 272, 423, 453; Banco de San Carlos, libros, 240, 246, 251.

¹⁹ ABE, Secretaria, libro 322 de Rossi, Gosse y Cía. y libro 18616 de Dutari Hermanos.

²⁰ AHMB, Taula dels Comuns Dipòsits de Barcelona.