

## LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES DE CASA BORIS: ESPECIAL REFERENCIA AL LIBRO MAYOR (1872-1886).1

### THE ACCOUNTING PROCEDURES OF BORIS FRÈRES & LTD. CO.: SPECIAL REFERENCE TO THE LEDGER BOOK FROM 1872 TO 1886

José Paulo Cosenza<sup>2</sup>

Carlos Antonio De Rocchi

Carlos Alberto Campello Ribeiro

#### RESUMEN

*Boris Frères & Ltd. Co.* (conocida popularmente como Casa Boris, denominación que se utiliza en este trabajo), durante ciento doce años tuvo un papel destacado en la economía de Ceará, una Provincia situada al Nordeste de Brasil. Este artículo examina los registros contables realizados en el Libro Mayor de la Casa Boris entre 1872 y 1886. El objetivo de este estudio es el de dar a conocer los hechos observados en el análisis del contenido de sus registros contables, con el fin de describir las prácticas contables utilizadas por esta empresa de comercio en la conducción de sus negocios. Además, quisimos identificar los aspectos contables considerados relevantes y de interés para la historia de la contabilidad brasileña que explican la realización de las actividades mercantes desarrolladas por la Casa Boris en la Provincia de Ceará y en las ciudades vecinas. Los resultados del estudio ponen de manifiesto que los registros contables de la Casa Boris son transparentes, a punto de evidenciar y ayudar a explicar las transacciones económicas realizadas por dicha empresa según el marco comercial de la época y también, para poner de manifiesto el contexto histórico de la contabilidad durante la segunda monarquía brasileña, además de mostrar la coexistencia de un mercado provincial incipiente basado en una red de comercio uniendo Brasil y Europa.

#### ABSTRACT

For 112 years, Boris Frères & Ltd. Co. (commonly known as *Casa Boris*, a designation that will be used in this paper), played a prominent role in the economy of Ceará, a state located in Northeastern Brazil. This paper examines accounting entries made in the Ledger Book of Casa Boris from 1872 to 1886. The objective of this study is to explain the activities developed by Casa Boris in the State of Ceará and neighboring cities, as well as present the facts observed in the analysis of their accounting records. It identifies the accounting procedures used by this company in their business, which were considered relevant and interesting for the Brazilian accounting history. The study results show that the accounting records of Casa Boris are transparent, and help explain the economic

---

<sup>1</sup> Una primera versión en inglés de este trabajo, bajo el título: ACCOUNTING PROCEDURES DURING THE BRAZILIAN MONARCHICAL PERIOD: THE LEDGERS OF BORIS FRÈRES & LTD. CO., se presentó anteriormente en el 13<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, celebrado en Newcastle (Inglaterra), 17-19 de julio de 2012. En esta nueva versión en español, intentamos, siempre que sea posible, reconocer las observaciones de los participantes en el referido Congreso y también las sugerencias constructivas formuladas por los revisores anónimos.

<sup>2</sup> **Agradecimientos:** Los autores agradecen al director del Archivo Público del Estado de Ceará (Márcio Porto) por permitir nuestro acceso a la base de datos del archivo intermedio, no obstante la reforma de las instalaciones del mismo, y a su equipo técnico (Henrique Barreira y Paulo Aluísio) por la especial atención y ayuda durante el proceso de búsqueda de los documentos de la Casa Boris en dicha base.

\* **Autor Correspondiente:** Tel.: +55 21 99889-0049 - E-mail: jcosenza@vm.uff.br.

transactions undertaken by the company in accordance with the commercial legislation of the time. It also reveals the accounting historical context during the second monarchy period and shows the existence of an incipient provincial market, with a trade network linking Brazil and Europe.

**PALABRAS CLAVE:**

*Prácticas contables, Inversión extranjera, Brasil monárquico, Derecho mercantil, Empresas francesas.*

**KEYWORDS:**

*Accounting practices, Foreign investment, Monarchical Brazil, Commercial law, French firms.*

## 1. Introducción

Las investigaciones en la historia de la contabilidad han quedado tradicionalmente bajo el dominio del idioma inglés al divulgarse estudios empíricos sobre compañías que operaron durante los siglos XVIII y XIX (Fleischamn y Tyson, 2003; y Moreno, 2011). Por esta razón, la gran mayoría de los trabajos sobre la historia de la contabilidad en el siglo XIX discuten la cuestión de la contabilidad de costes y de gestión en el Reino Unido y colonias, debido a la Revolución Industrial y al fuerte crecimiento económico en las economías capitalistas. Por otra parte, el predominio de estudios anglosajones realizados desde contextos del progreso industrial capitalista (tecnológico y económico) también acaba ignorando el hecho de que en esa misma época algunos países aún vivían en un ambiente económico predominantemente capitalista y basado en relaciones comerciales, como fue el caso de Brasil y, por extensión, de la empresa investigada en este trabajo.

Aparte de estos aspectos, el acercamiento a la visión contable siguiendo el paradigma positivista de Watts y Zimmerman (1986) acaba limitando el campo para desarrollo de investigaciones basadas en perspectivas alternativas de enfoque. En parte porque la gran mayoría de las revistas contables son dirigidas por el *mainstream* y, desde su punto de vista, los trabajos que desarrollan el tema historia de la contabilidad acaban encontrando un terreno más hostil y con menores perspectivas de aceptación y espacio para publicación. En el ámbito del conocimiento científico, la Contabilidad concebida como disciplina de formulación positiva (*Positive Accounting Theory*), es una tentativa de aplicar en la investigación contable el lenguaje conductor de las ciencias naturales, con fuerte empleo de métodos y técnicas de las ciencias estadísticas y matemáticas a la Contabilidad.

Según Iudicibus *et al* (2011), al utilizarse modelos matemáticos y estadísticos para analizar bancos de datos con métricas contables de ingresos, gastos, beneficios, etc., se estará contrastando el comportamiento de estas variables pero también se las tornan distantes de otros fenómenos asociados a la preferencia y a la motivación, ya que el coeficiente de determinación ( $R^2$ ) sugiere cierta neutralidad en las variables resultantes del comportamiento humano y social.

Aunque las razones del éxito de la teoría positiva de la contabilidad no están claramente establecidas (Jeanjean y Ramirez, 2009), aun así la visión positiva resultó imperativa en las principales revistas de contabilidad, hecho que hizo con que enrarecieran las publicaciones académicas basadas en perspectivas teóricas diferentes de la dominante. En Brasil, tampoco es diferente, ya que la mayoría de los investigadores contables brasileños, debido al predominio de la teoría positiva de la contabilidad, demuestran poco interés por la investigación de hechos

históricos relacionados con el ámbito de historia de la contabilidad en general, principalmente durante los períodos colonial e imperial de Brasil.

Esta situación es inexplicable académicamente, teniendo en cuenta el grado de desarrollo de las prácticas contables en Brasil durante el siglo XIX. En esa época, este país estaba totalmente alineado con la cultura europea de Contabilidad, en particular con Francia e Italia. A título de ejemplo señalamos el Código de Comercio Brasileño, que basado en el modelo francés, ya en 1850, durante el primer período imperial brasileño, incluyó aspectos avanzados en los procedimientos contables de las empresas (Iudícibus y Ricardino, 2002).

En esa línea también se encontraba el Decreto n° 2.679 que determinaba, entre otras cosas, la normalización de los criterios de información contable de los Estados Financieros divulgados por los bancos y corporaciones mercantiles (Cosenza, 1999). Para Deveza (1942), dicha normativa, que fue promulgada el 3 de noviembre de 1860 por el Emperador Pedro II, aunque para los días de hoy se la puede considerar muy incipiente e imperfecta, atendía plenamente a las necesidades de las empresas comerciales de la época. Señalamos que, históricamente, la “normalización contable” sólo fue objeto de debate académico y profesional en términos mundiales en el Congreso Internacional Contabilidad de Bélgica, en el año de 1913.

### 1.1. Estado de la cuestión

La investigación sobre la historia de la contabilidad, según Bisman (2012), puede ser clasificada y resumida desde un punto de vista metodológico bajo cinco categorías principales para el planteamiento del estudio: (1) historiográfica; (2) geográfica; (3) sectorial; (4) temporal; y (5) contenido. El enfoque metodológico de este artículo está incluido dentro del grupo de trabajos de investigación dedicados a la perspectiva temporal, a la vez que intenta analizar el grado de desarrollo de la Contabilidad en un momento histórico determinado y su evolución durante una fase históricamente relevante, destacando características políticas, económicas, sociales y culturales del período relacionado.

De modo general, este estudio intenta: [a] analizar los impactos del desarrollo de la Contabilidad sobre las circunstancias sociales, económicas y organizacionales e inversamente (McClean, 1995); [b] reconstruir la historia económica teniendo en cuenta los registros contables investigados (Yamey, 2005); [c] analizar la vinculación entre el desarrollo de la Contabilidad con la estrategia competitiva y el éxito organizacional (McWatters y Lemmarchand, 2010); y también [d] el gobierno corporativo (Rodrigues, Ricardino y Martins, 2009). En otras palabras, lo que se pretende, pues, es analizar la documentación contable y obtener lo máximo posible de conocimientos históricos de las prácticas contables de la época en que fueron formuladas y su vinculación con los componentes de gestión y control contable organizativo.

A lo largo de este trabajo, conducimos nuestro análisis siguiendo lo propuesto por Napier (2002). Para este autor, el investigador de la contabilidad histórica debe siempre posicionarse como un auditor, buscando comprender cómo y por qué los hechos contables interactúan con el ambiente económico y social en el que se encuentran inmersas las empresas, estimulando modificaciones y el desarrollo del entorno.

Así, este artículo se acerca a una parte del ámbito económico-contable de esta casa de comercio, realizando una descripción y análisis de sus registros contables durante el período comprendido entre 1872 y 1886. Al mismo tiempo, intenta descubrir su uso e interrelacionar las

prácticas contables con los contextos económico, social y legal del momento, con el fin de extraer la mayor información económica de este documento contable. Con todo ello se trata de demostrar cómo el sistema contable utilizado en las actividades de Casa Boris estaba muy avanzado para su época como un instrumento de gestión de los negocios y de control gerencial, permitiendo registrar y sistematizar un gran volumen de transacciones comerciales, distribuidas en diversas actividades económicas explotadas por la empresa, a través de la adopción de un conjunto sintético de registros contables.

Nuestro estudio se sustenta básicamente en el Mayor de Casa Boris entre 1872 y 1886 y el procedimiento de investigación realizado en este trabajo tiene un alcance descriptivo, con diseño metodológico propio de una investigación de tipo documental, donde son examinados, a partir de fuentes primarias de información y dentro del contexto histórico-contable, acontecimientos ocurridos en el pasado, así como las condiciones que dieron lugar a los mismos. Este enfoque de investigación es relevante no sólo para conocer el carácter de los registros contables, sino también para examinar la actuación de la empresa estudiada, en términos de actividad y comercio, y servir de apoyo a otras investigaciones en el área de la historia de la contabilidad.

Según Sá (2010), el valor histórico de los descubrimientos de documentos contables resulta de la fidelidad en la descripción de los hechos alusivos al tiempo en que fueron producidos y que nos permite, a través de los mismos, tener acceso a informaciones reales de diversas naturalezas. En nuestro caso, las comprobaciones efectuadas en los registros del Mayor han sido realizadas exclusivamente basadas en el contenido de sus registros contables, corroborado por el marco conceptual, histórico y económico.

De ahí que la investigación contable que aquí presentamos cubre el período temporal que comienza en el ejercicio del año 1872 y finaliza en el ejercicio del año 1886. Las fuentes documentales se encuentran en dos libros manuscritos pertenecientes a este periodo y están disponibles en el Archivo Público del Estado de Ceará, que está localizado en la ciudad de Fortaleza, Brasil. Respecto a estos libros contables, en función de su contenido e importancia, los clasificamos como libros auxiliares. Además de presentar una gran uniformidad tanto estructural como de contenido de cuentas y partidas, no cabe duda que funcionaban como instrumentos de gestión dirigidos a apoyar el control contable de las distintas operaciones realizadas por Casa Boris.

De este modo, nuestra investigación permite contribuir para la reducción del *gap* del enrarecimiento de las publicaciones académicas sobre historia de la contabilidad, mostrando, desde un punto de vista descriptivo, los procedimientos más significativos en la teneduría del libro Mayor de Casa Boris. La investigación pone de manifiesto las características del método de registro empleado en la redacción de este libro de cuentas, para que se entienda mejor el proceder y las prácticas contables que se ejercieron en la Casa Boris en el siglo XIX. Con esto se pretende investigar si los registros en él anotados poseen características formales capaces de explicar la historia de una empresa mercantil que desarrolló sus actividades en el contexto franco-brasileño y alcanzó una dimensión considerable para el Nordeste de Brasil en el siglo XIX.

Si bien los archivos privados de la Casa Boris representan uno de los más importantes archivos mercantiles en Brasil para explicar la historia económica de Ceará y estados cercanos,

es también un acervo documental conservado que abarca más de un siglo, lo que implica en un amplio campo de estudios y análisis contable. Bajo la denominación Boris Frères se presentaban en las estanterías del archivo intermedio del Archivo Público de la Provincia de Ceará, una serie de volúmenes manuscritos, en muy diferentes estados de conservación, totalizando 334 libros manuscritos (Memorial, Diario, Mayor, Caja, Cuentas Corrientes, Copiador de Cartas, y otros libros auxiliares), y más 105 documentaciones epistolares manuscritas, almacenadas en latas de hierro (urnas) conteniendo actas y correspondencias comerciales (ej.: telegramas expedidos y recibidos, cartas, notas de expedición, etc.); recibos de los más variados tipos de objetos y negocios comprados o vendidos (ej.: facturas de géneros comprados o de productos importados, pólizas de seguros, plantillas de pago de trabajadores, etc.); impuestos pagados (ej.: impuestos sobre productos importados y exportados, impuestos patronales, entre otros).

Los documentos contables existentes actualmente en el archivo intermedio presentan denominaciones y contenidos diferentes y exigen una ardua tarea de dedicación investigadora para el estudio de sus objetos y materias. Por causa de las dimensiones continentales de Brasil, sería una labor muy pesada, tanto en términos físicos como financieros, prolongar demasiado el periodo de ejecución de la consulta en el Archivo Público. Así, decidimos realizar un primer estudio de aproximación al tema, eligiendo para el análisis solamente los dos primeros libros Mayor de Casa Boris. La justificación para eso es porque, además de mostrar las transacciones iniciales de Casa Boris, dichos libros contienen informaciones económicas de interés histórico, ya que a partir del año de 1870 el Imperio Brasileño entró en crisis, que se prolongaría hasta la proclamación de la República, en el año de 1889. En otras palabras, el contenido analizado en dichos libros contables abarca registros contables referentes a hechos ocurridos al final del régimen imperialista de Brasil.

## 1.2. Objetivo de la investigación

La actuación de la Casa Boris, una empresa familiar, fundada en 1872, en el Nordeste de Brasil, en la ciudad de Fortaleza, constituye el punto de partida de nuestro estudio. Desde este punto de vista, los datos contenidos en los archivos de la Casa Boris constituyen el objeto central de nuestra investigación y la principal fuente de información para tener una idea más clara de la magnitud e importancia económica, política y social de dicha firma, ya que esta empresa comercial desarrolló sus actividades mercantiles en la Provincia de Ceará por casi 112 años, entre 1872 y 1984.

Los archivos que documentan los registros contables producidos por esa empresa de comercio fueron conservados por los herederos de la familia Boris. Actualmente están disponibles para investigación académica en el Archivo Público del Estado de Ceará. Hay que mencionar que esto es muy raro en Brasil, razón que explica el carácter transversal de este artículo, realizado conjuntamente por contables e historiadores. Además, fundada hace más de 120 años, esta empresa ya proporcionaba una contabilidad organizada en el periodo objeto del estudio, totalmente disponible para investigación mediante previa solicitud y cita de visita, motivándonos particularmente a estudiar sus registros contables.

La llegada de los hermanos Boris a Brasil abarca muchas conjeturas sobre los factores o elementos claves que motivaron esta familia de mercaderes franceses a emprender una aventura comercial tan arriesgada. Sin embargo, la principal propuesta de este artículo es solo dar a

conocer los hechos observados en el análisis de los registros contables de los archivos conservados por la familia Boris e intentar explicar el marco comercial de la época, poniendo de manifiesto el contexto histórico de la contabilidad durante la segunda monarquía brasileña.

Hay que señalar que Casa Boris jugó un destacado papel en las actividades económicas de la antigua Provincia de Ceará (y en las primeras décadas de su existencia como el actual Estado de Ceará), ya que esta empresa fue propietaria de fábricas, compañías de seguros y agencias bancarias, además de actuar en el comercio de importación-exportación y de transporte marítimo de mercancías.

Además, Casa Boris mantuvo estrechas relaciones con las oligarquías de Ceará y de la escena política de la región nordeste brasileña (Morais, 2009). En muchas oportunidades, Casa Boris actuó como intermediaria en negociaciones de préstamos de capitales internacionales, siendo avalista del gobierno de Ceará, como también hizo inversiones de recursos financieros en políticas gubernamentales de incentivos fiscales en la compra de materiales de construcción para obras públicas en Fortaleza y cercanías. Fue precisamente esta importancia y poder que conllevó a un dicho muy popular de la época que decía: "el Mar de Ceará es la playa de la familia Boris y la Justicia es su madre" (Monteiro, 2009). Ese sentimiento resultaba del hecho de que el flujo de sus actividades de importación y exportación fuera muy intenso en el Océano Atlántico, y también porque sus relaciones políticas fueron quienes le garantizaron el apoyo legal cuando tuvo disputas jurídicas con sindicatos, empleados, clientes, deudores y acreedores.

Las evidencias encontradas en los registros contables contenidos en los libros investigados en este trabajo muestran la realidad económica de Casa Boris durante el período analizado y revelan el papel desempeñado por la contabilidad como sistema de información. Los principales datos relativos a las operaciones comerciales de importación y de exportación proporcionados por el sistema de contabilidad permitieron a Casa Boris mantener una adecuada política de toma de decisiones con el fin de mantener una estrategia comercial competitiva frente a sus principales competidores en la región.

En concreto, este artículo examina y comenta los hechos económicos apuntados en dos libros contables de la Casa Boris. Estos libros se refieren respectivamente a los períodos 1872-1878 y 1878-1886. En ellos están descritos detalladamente no sólo el eficaz sistema de control de gestión utilizado para mantener la estructura de gobierno corporativo, sino que también ayudaron en la gestión comercial de los activos y pasivos de forma racional y óptima en el uso de los recursos financieros y aprovechamiento de las oportunidades de negocio.

Frente a todo lo expuesto y basados en la investigación realizada en estos dos documentos de Casa Boris, el objetivo del estudio es analizar las prácticas contables utilizadas por esta empresa comercial en la conducción de sus negocios e identificar los aspectos contables considerados relevantes y de interés para la historia de la contabilidad brasileña.

### **1.3. Metodología de la investigación**

Como medio de desarrollar el estudio, la investigación se inició con la elección de la Casa Boris, por la disponibilidad de libros contables en razonable estado de conservación. A partir de la revisión de la literatura y de contactos previos anteriores al inicio de la investigación, se ha preparado el trabajo de campo para empezar el proceso de recogida de la información necesaria para la realización de la investigación. Esta primera etapa de la investigación fue conducida

durante el mes de septiembre de 2011, ocasión en la cual, además de anotarse las evidencias detectadas, con la permitida autorización, fueron sacadas fotos del contenido de los libros para una posterior verificación complementar de las evidencias obtenidas a lo largo del levantamiento de los datos. Como segunda etapa de la investigación se realizó la lectura y el análisis crítico de los datos extraídos de los libros seleccionados, con énfasis en el examen: (i) de las cuentas y registros contables utilizados, observando toda su naturaleza y características; (ii) de los saldos contables y sus respectivos movimientos; y (iii) de las características formales intrínsecas y extrínsecas de los libros Mayor investigados.

Por su naturaleza esencialmente cualitativa, el estudio fue desarrollado bajo la forma de un estudio de caso. Además de ser apropiado para aportar mayor información en la interpretación más cualitativa del significado de las relaciones existentes entre las variables investigadas, este método permite explotar los detalles de determinado fenómeno dentro de su contexto real (Yin, 2001). La opción por el método de estudio de caso ha sido porque dicha metodología permite responder adecuadamente a la cuestión de la investigación propuesta en este estudio, siendo los resultados observados restringidos al caso bajo análisis. Adicionalmente, el presente estudio adopta fundamentalmente un abordaje histórico de los hechos ocurridos, a través del análisis de datos en fuentes primarias y secundarias.

#### **1.4. Estructura de la investigación**

Además de esta introducción, la estructura del artículo se compone de seis apartados. En el primer apartado analizamos los factores que indujeron la expansión comercial francesa en todo el mundo en el siglo XIX. En el segundo apartado, hacemos una breve consideración del papel de los comerciantes franceses en Brasil durante la época imperial, con comentarios sobre sus perspectivas y alternativas. En el tercer apartado, hacemos una descripción analítica de los principales factores que fomentaron la trayectoria de la Casa Boris como institución comercial secular en el Nordeste brasileño. En el cuarto apartado presentamos el marco legal mercantil aplicable al período analizado en la investigación. El siguiente apartado es una breve descripción de los registros contables observados en el análisis de los documentos antes mencionados y que son de interés contable teórico y académico en términos históricos. Por último, en el sexto apartado, presentamos las conclusiones y reflexiones finales sobre el tema, seguidas de las referencias utilizadas en el análisis.

## **2. Expansión comercial francesa en el siglo XIX**

La Tercera República Francesa (1870-1940) puso en marcha un amplio programa de reformas socio-democráticas internas para estimular una nueva política comercial que estaba delineada estratégicamente a lograr la expansión colonial francesa. Dicha política exterior se basaba en el crecimiento económico y estaba estructurada en el progreso industrial y tecnológico, así como en el comercio exterior. Esta exitosa estrategia hizo que Francia, en el transcurso del siglo XIX (en particular a partir de 1850 hasta el cambio de siglo), conquistara una privilegiada posición en las relaciones de comercio exterior, especialmente con países de otros continentes. Fue el caso de Brasil, donde el movimiento de importación y exportación de mercancías y

productos con Francia durante este período de tiempo fue superado sólo por el comercio entre Brasil e Inglaterra.

Por lo tanto, la génesis de la ocupación de esa posición en el escenario del comercio internacional aconteció en función del desarrollo económico ocurrido en aquel país, caracterizado, principalmente, por el gran impulso industrial que, en consecuencia, pasó a exigir la ampliación de los mercados. A lo largo de ese proceso ejercieron relevante papel las casas comerciales. Esas firmas actuaban en el segmento importador-exportador y, en general, pertenecían a los llamados “comisarios en mercancías” en Francia.

Adicionalmente a ese movimiento de expansión comercial francés hubo también un articulado proceso de evolución socioeconómica de Francia como un todo, pautado especialmente en el crecimiento industrial y en el comercio exterior, lo que propició el desarrollo de una economía nacional unificada basada en un eficiente sistema de transporte ferroviario y marítimo y en una red telegráfica instalada que cubría totalmente el territorio francés. Para Rego (2010), la comunicación instantánea del pensamiento, concomitante con el transporte rápido de las personas y de las cosas, operó una verdadera revolución en el comercio de Francia, sirviendo de estímulo a la realización de inversiones de capital y trabajo en el exterior. La constitución de negocios dedicados al comercio de exportación e importación, ligados a matrices francesas y establecidos bajo la forma de casas de comercio, respondió por buena parte de la emigración francesa rumbo al Nuevo Mundo en el siglo XIX.

Señalamos que en Brasil, estas casas comerciales desempeñaron un papel de fundamental importancia para el éxito de esta política expansionista de Francia, ya que los comerciantes franceses actuaban como mayoristas, estructuralmente organizados con una matriz ubicada en aquel país y una sucursal en suelo brasileño, logrando así disfrutar de grandes ventajas estratégicas competitivas. Además de eso, la relación comercial directa Francia-Brasil, en el siglo XIX, fue favorecida, en grande parte, por el movimiento migratorio de judíos-franceses que se dedicaron principalmente al comercio en los principales centros urbanos brasileños y por la posibilidad de efectuarse el transporte marítimo de las mercancías y productos a través de una ruta de navegación segura y directa, minimizando, así, los riesgos de pérdidas y reduciendo los costes de escalas en otros puertos en el litoral occidental.

De acuerdo con Martins (2009), la venida de comerciantes franceses a Brasil en el siglo XIX puede ser vista como resultado de movimientos preliminares dirigidos a puntos geográficos específicos, motivados por la posibilidad de explotación comercial del Nuevo Mundo. La fecha de llegada del primer grupo de inmigrantes franceses corresponde al final de las guerras napoleónicas, ocasión en que a ese lado del Atlántico se percibe como un buen territorio para nuevas oportunidades de trabajo. La inmigración francesa para Brasil fue importante pues trajo un mayor carácter multicultural para los hábitos y costumbres de la sociedad brasileña y el perfeccionamiento de los servicios especializados, en particular el comercio de bienes de consumo más finos (Martins, 2009).

### **3. Mercaderes franceses en el Brasil Imperial**

En cuanto a la ley y las costumbres brasileñas, estas establecían ciertas restricciones al ejercicio de las demás actividades extranjeras en Brasil del siglo XIX, cualquier extranjero



podría tornarse comerciante en este país, gozando de los mismos derechos y prerrogativas que los ciudadanos nacionales. Según Almeida (2003, p. 2), en determinados momentos históricos o sitios específicos, tal libertad de libre participación del capital extranjero, sobre todo el europeo, en actividades como el comercio minorista, representó focos de tensión debido al monopolio económico, despertando la animosidad y la hostilidad de las personas más nacionalistas.

Como gran parte de los ingresos públicos recaudados por el Estado Brasileño era obtenida por medio del gravamen de impuestos sobre las importaciones, el poder contra aduanero de los comerciantes se tornó aún más fuerte, presionando aquellos preocupados con la cuestión de la hacienda pública y las materias del Estado (Saba, 2010, p. 78). El Código de Comercio Brasileño fue promulgado en 1850 para intentar dar un “sello” de oficialidad al pacto de vinculación de los intereses de los negociantes con el interés de la hacienda pública brasileña.

La abolición del tráfico de esclavos africanos en Brasil, a su vez, desencadenó un proceso de crecimiento industrial, ya que este país empezó a entrar en una nueva etapa de prosperidad económica. Aunque muchas empresas fueron creadas durante el decenio posterior al de 1850, buena parte del capital invertido en los más diferentes sectores económicos tuvo objetivo especulativo, debido a la imposibilidad de invertir capital en el tráfico africano. Según Prado Junior (1972), esta cuestión, conjugada con la inflación y con la emisión de papel-moneda, culminó en las crisis financieras brasileñas de 1857 y 1864.

A pesar de la influencia negativa que pudiera tener la aguda crisis económica por la que atravesaba el mercado brasileño, el período 1870-1880 dio lugar a gran prosperidad nacional, comprobando la capacidad de recuperación de una economía emergente. Según el historiador Prado Junior (1972), el ciclo de crecimiento de las actividades económicas ganó impulso una vez más y no se interrumpió desde entonces. Esa misma reflexión, prácticamente, también es formulada por Furtado (1971), cuando señala que: “considerada en su conjunto, la economía brasileña parece haber alcanzado una tasa relativamente alta de crecimiento en la segunda mitad del siglo XIX”.

La acumulación de capital originario de la actividad comercial favoreció la expansión de negocios más ambiciosos, surgiendo organizaciones de más grande porte, como bancos, aseguradoras y firmas importadoras-exportadoras. Respecto a las inversiones francesas en Brasil durante el siglo XIX, estas fueron muy activas en el comercio minorista, principalmente en Río de Janeiro.

Sin embargo, no fue sólo en Río de Janeiro donde los franceses se establecieron comercialmente. También en Ceará estos inmigrantes estuvieron presentes. Siguiendo el rastro del desarrollo brasileño en ese período, la economía de Ceará también creció y se diversificó. Pero, el algodón juntamente con el azúcar eran los dos únicos productos de relevante importancia en la exportación, de la región Nordeste brasileña, con el puerto de Fortaleza, siendo importante estratégicamente para exportar esta producción (Furtado, 1971).

Con el tráfico portuario, creció la infraestructura urbana, aumentaron las relaciones capitalistas y, así, se formó una elite. Esos eficaces “señores del progreso” aparecieron con más fuerza en Fortaleza a partir de la década de 1860 y establecieron sus redes de relaciones más efectivamente en la década de 1870. Un ejemplo, según Menezes (2006), fue la instalación de la Casa Boris, en 1872, en la Provincia de Ceará.

La decisión de la familia Boris de elegir Fortaleza contrastaba con la preferencia de los inversores franceses que, después de la capital del Imperio (Río de Janeiro), tenían preferencia por las ciudades de Recife y Salvador. La expansión de la economía de Ceará entre 1860 y 1870, según Bertelli (2006), representaba para la Casa Boris la posibilidad de actuar no sólo en la actividad de exportación de materias primas para Europa, sino también en el ramo de importación de productos manufacturados para una región brasileña donde los consumidores tenían carencia de productos franceses "de lujo", tales como perfumes, ropas, objetos de decoración, vino y otras bebidas importadas y también alimentos enlatados.

#### 4. La secular Casa Boris y su importancia

Los orígenes de la familia Boris están vinculados a la ciudad de Chambrey, en la región de Alsacia-Lorraine, en Francia (frontera con la actual Alemania). En el Norte de Francia fue donde se registró el éxodo de la mayoría de los judíos que emigraron para América. En relación a la inmigración de franceses para Brasil, Fridman (2009) señala que ese movimiento fue formado por varios grupos sociales (viajeros, naturalistas, científicos, cronistas, artistas, comerciantes, impresores, etc.) y direccionado principalmente hacia destinos urbanos. Estos inmigrantes vinieron a Brasil por causa de la Guerra Franco-Prusiana, que terminó con el resultado de la conquista de Alsacia-Lorena por Alemania, y la negativa de algunos franceses (la mayor parte judíos) en concordar con la nueva nacionalidad.

El patriarca del Boris Frères, Moysé Abrahán, nació en Cernay, en el año de 1734. Según Monteiro (2009), él era un negociante, mercader de caballos en la ciudad de Chambrey que adoptó el apellido Boris en la Revolución Francesa por ocasión de la extensión de los derechos de ciudadanía a los judíos franceses.

De entre sus nietos, nació Isaac Boris, en 1789 que, además de adoptar la profesión de mercader de animales del abuelo, se tornó Consejero Municipal en Chambrey y tuvo cinco hijos, siendo uno de ellos Joseph Boris, padre de los cinco hermanos responsables por la gestión de la Casa Boris (Theodore, Alphonse, Isaye y los gemelos más jóvenes Achille y Adrien, nacidos en este orden<sup>3</sup>).

Con relación a Casa Boris, Alphonse y Theodore llegaron a Fortaleza, respectivamente, en 1865 y 1867. El primero vino por Río de Janeiro y, el segundo, llegó por Recife. En 1869, ellos fundaron, en esta ciudad, la casa de comercio Theodore Boris & Irmão<sup>4</sup> (Mota, 1982). Poco después estos dos hermanos tuvieron que regresar a su patria por causa de la guerra franco-prusiana (1870-1871). Con el fin de dicha guerra, se juntaron con su hermano Isaye y fundaron, en París, el 14 de febrero de 1872, la denominada *Sociète Boris Frères*. Aún en 1872, Theodore retornó a Fortaleza, acompañado de Adrien. Con la posterior llegada de Achille, ese mismo año fundan en Fortaleza la casa filial de la matriz francesa (Monteiro, 2009).

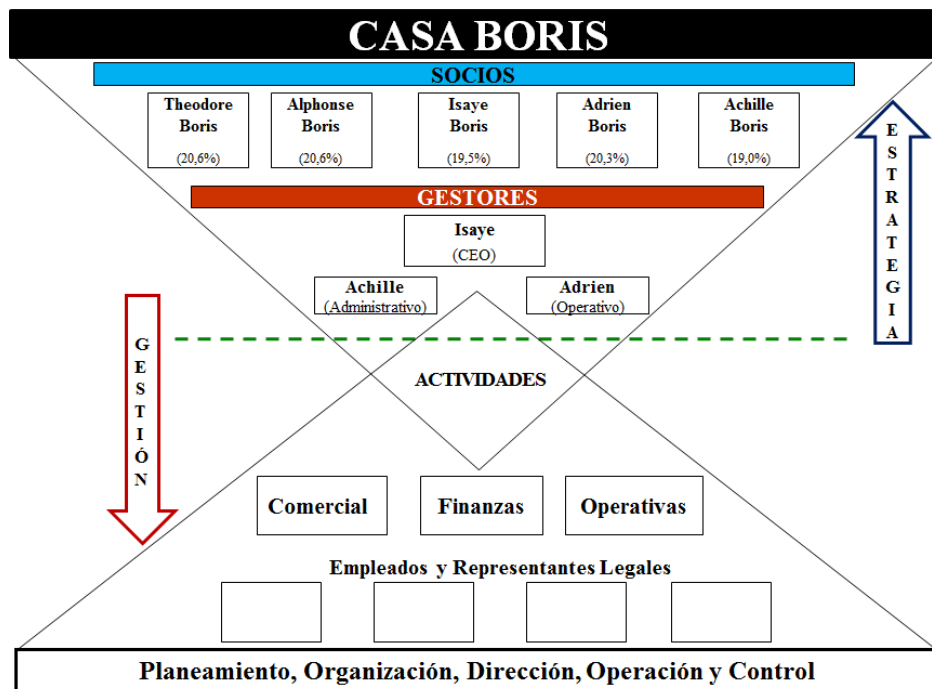
---

<sup>3</sup> La grafía de los nombres de los socios en los libros contables cambiaba según el criterio particular de cada contable que estaba apuntando los hechos económicos de la empresa en los libros Diario y Mayor. Por ejemplo, en algunos registros contables Adrien también constaba como Adrian o entonces Adriano. Lo mismo para los demás hermanos que además de aparecer en los apuntes como Theodore, Alphonse, Achille e Isaye, a veces tenían sus nombres cambiados para Teodoro, Affonso, Aquilles e Isaie, buscando una grafía de lenguaje próximo del idioma portugués.

<sup>4</sup> Desgraciadamente, ningún archivo de esa casa de comercio se ha conservado, pero, según Barroso (1973), esa primitiva casa comercial debe de haber comercializado básicamente solo productos manufacturados comprados en la Provincia de Ceará o cercanías.

En el siguiente esquema se presentan los miembros fundadores de Casa Boris, mostrando su estructura de gobierno y societaria del año 1878 hasta 1893<sup>5</sup>.

**Esquema 1.** Miembros fundadores de Casa Boris



Fuente: Elaboración propia

Es importante observar que la familia Boris se organizó a partir de dos fuentes principales, una en la capital francesa y la otra en Fortaleza. Los productos locales negociados con el mercado externo llegaban a Casa Boris por intermedio de suministradores que vivían el interior de la Provincia. Por otro lado, productos como tejidos, piezas de vestuario, perfumería, objetos de decoración, vinos, conservas, mantequilla, drogas, y artículos de mercería y papelería hacían parte de los productos importados que eran comercializados por la filial de Fortaleza, y los encargos eran hechos/lanzados/cargados/registrados directamente a la casa-matriz. Otro producto bastante comercializado por la Casa Boris fue la harina de trigo, que era oriunda del mercado norteamericano (Bertelli, 2006).

Casa Boris también comercializó mercancías de producción local, como velas de cera de carnauba (*Copernicia prunifera*), charque o aguardiente. Después de los tejidos, los cueros fueron los productos más comercializados por esa firma, siendo una de las principales materias primas que componían las exportaciones brasileñas para Francia en dicho período. Por otro lado, es interesante comentar que los objetos producidos con el uso de esa materia prima

<sup>5</sup> Respecto a la Matriz en Francia, no encontramos informaciones disponibles puesto que hubo la total pérdida de su documentación mercantil debido al secuestro de bienes judíos, por causa de la ideología antisemita que predominó en Europa en el inicio de la década de 1940.

constituyeron, según Bertelli (2006), una de las ocho más importantes mercancías importadas por Brasil de aquel país, durante la misma época. En tercer lugar, venían las plumas de ñandú (*Rhea americana*), utilizadas en Francia probablemente en la industria de decoración y vestuario. También el ricino (*Ricinus communis*, comúnmente llamado también de higuera o higuera infernal, entre otros muchos vocablos) y el caucho, fueron comercializadas por Casa Boris, aunque en menor grado. Algunos otros productos también comercializados fueron el “*jaborandi*” y las “resinas”, insumos empleados en la fabricación de algunas drogas (Bertelli, 2006).

Según Monteiro (1998, p. 60), a partir del año de 1884, la familia Boris pasó a representar los intereses consulares de Francia en la provincia de Ceará, representación que se extendió sin interrupción hasta 1925 y, después, de 1928 hasta 1977. Menezes (2006) señala que la posición de la Casa Boris en la economía de Ceará hizo que existiese una relación plena con la élite local, inclusive dando apoyo financiero a candidatos políticos de la región.

Por lo tanto, no cabe duda de que en el caso de la Casa Boris, el acervo documental contable preservado contribuye para explicar la histórica tentativa de expansión comercial francesa hacia Brasil, de forma especial la inversión de capital y trabajo francés en Fortaleza en el período monárquico brasileño.

Constituido en la provincia de Ceará, a partir de 1872, Casa Boris representó una inversión mercantil francesa. Con instalaciones localizadas en la Calle de Palma (actual Calle *Major Fecundo*), en el centro comercial de Fortaleza, ella se tornó una de las más conceptuadas casas de comercio extranjeras dedicadas al negocio de importación y exportación en Brasil del siglo XIX. En función del fuerte vínculo comercial mantenido con su matriz en Francia, esa casa comercial importadora-exportadora realizó las más desarrolladas transacciones de comercio.

Casa Boris fue una importante empresa comercial de exportación e importación, con sede en París, Francia, y una sucursal en Fortaleza, Brasil, capital de la provincia de Ceará. Sus actividades tuvieron importante impacto y mucha relevancia para la economía del Nordeste de Brasil, especialmente en las ciudades de *Fortaleza*, *Aracati*, *Sobral*, *Icó*, *Camocim*, *Itapipoca*, en Ceará, y también en estados del Nordeste, Sudeste y Norte de Brasil (en particular Pernambuco, Paraíba, Piauí, Maranhão, Río Grande do Norte, Bahía, Pará y Río de Janeiro).

Según Barroso (1973, p. 16), la constitución de la Casa Boris resultó de la estrategia de la familia Boris de expandir sus actividades para las Américas. Esa decisión implicó en la creación de una empresa totalmente articulada con la matriz de París. A la matriz francesa le tocaba la centralización de los negocios y también la responsabilidad por la integración comercial de las dos empresas mercantiles.

Así, las actividades de ambas empresas eran conducidas de forma articulada buscando el perfecto dominio de los dos principales mercados de actuación de la familia, el francés y el brasileño. La filial de Brasil comercializaba los principales géneros de la pauta de exportación brasileña para puertos nacionales y extranjeros. También representaba diversos bancos, casas bancarias y aseguradoras. Aunque actuando en el ramo mayorista, a través del comercio por consignación, también fue comisionada de varias compañías de seguros extranjeras y del Banco de Brasil.

Barroso (1973, p. 17) señala que la filial brasileña, bajo la gestión de los hermanos Isaye, Adrien y Achille, acabó progresando más que su congénere de París, que era administrada por

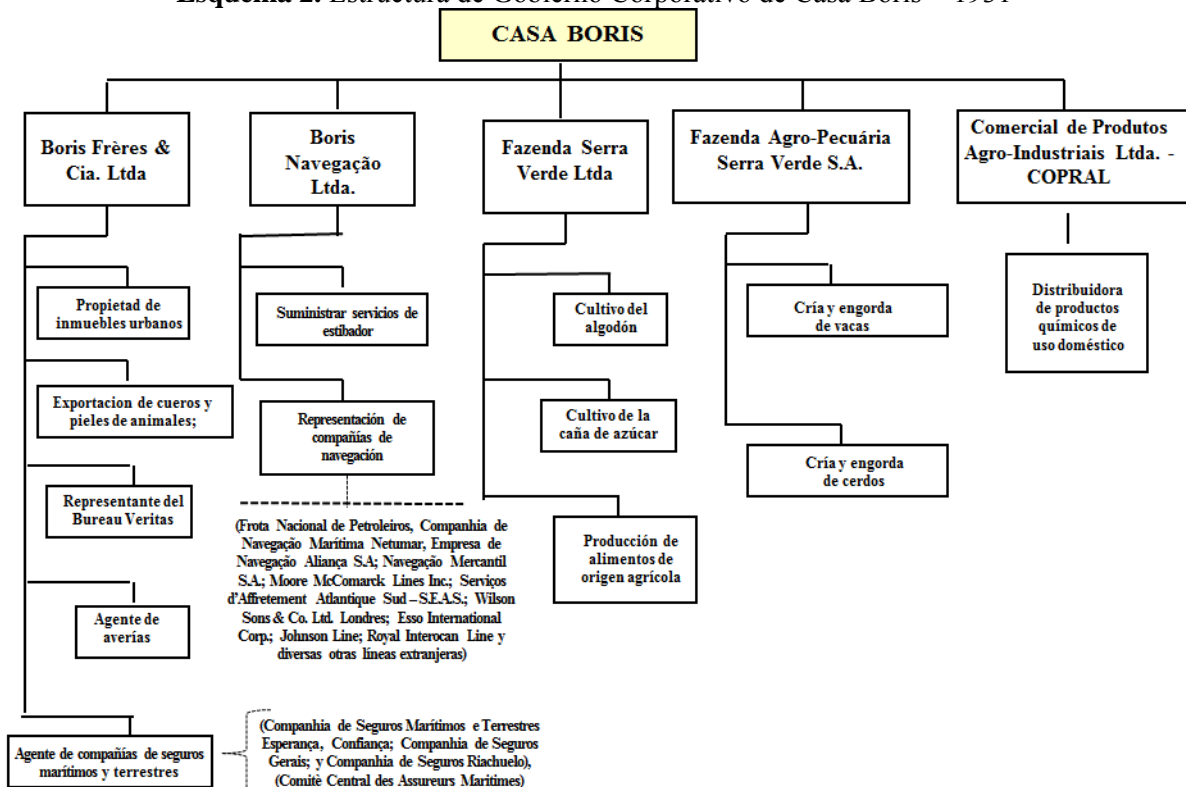
los hermanos mayores que tenían más experiencia en conducir negocios mercantiles (Theodore y Alphonso). Esa relación matriz-filial acabó cesando el 1º de septiembre de 1927, cuando la casa matriz fue reorganizada, quedando dividida en dos ramos:

- Boris Frères & Cie.: sede social en Paris, en la Calle de la *Victoire*, 65; y
- Boris Frères & Cie. Ltda.: domicilio social en Fortaleza (oficina y almacén en la Calle Boris, 10).

En esta nueva estrategia de gestión, la empresa de Brasil se dedicaría solamente al comercio de importación y exportación en gran escala. Sin embargo, en 1930, la Casa Boris tuvo que cancelar sus exportaciones por causa de dificultades económicas resultantes de la gran depresión de 1929. Esa crisis implicó en la reducción del flujo de productos brasileños comercializados con el exterior y forzaron a la Casa Boris a priorizar sus esfuerzos para incrementar otras actividades económicas (ej.: agencias de vapores y servicios de estibar, inversiones inmobiliarias y explotación agrícola).

En efecto, hubo otra reestructuración societaria de la Casa Boris, ya que los negocios progresaban con éxito en esos nuevos mercados. Según Mota (1982, p. 18-19), esta nueva organización societaria estaba en consonancia con las contingencias de mercado y se amoldaba a los objetivos de progreso económico delineados en la estrategia planteada por la familia Boris:

**Esquema 2. Estructura de Gobierno Corporativo de Casa Boris – 1931**



Fuente: Elaboración propia

Para entender la trayectoria de los negocios mercantiles de la Casa Boris, primero es necesario comprender el cuadro comercial de la Provincia de Ceará referente a las actividades de importación y exportación a partir del modelo económico vigente en el segundo período imperial brasileño, además de los aspectos políticos y sociales que iban siendo moldados en la sociedad brasileña.

Para el ejercicio de la actividad de importación de mercancías para consumo local e interprovincial, la Casa Boris tenía que competir con tradicionales negociantes locales (ej.: *Gradwohl, Holderness & Salgado*) y otras casas comerciales regionales inglesas y francesas (ej.: *James Frederick Clark; Andrew Miller & Cia; Singlehurst e Brocklehurts; Singlehurst Nicholson & Co; Paul Roberts Singlehurst & Co; Casa Marc Jacob; Mayer Frères; Salomon Bauman; Naef Nadler & Co; O'Donnell de Alencar*).

Por eso, conjuntamente con la importación de los productos necesarios para la sociedad de la época (tejidos, zapatos, perfumes, sombreros, ropas, artículos de decoración y moblaje, maquinaria, cemento, carbón, géneros alimenticios, etc.), la Casa Boris exportaba mercancías de Ceará (café, naranjas, cueros y pieles de animales, maderas de ley, etc.) para Francia, Inglaterra, Alemania y Estados Unidos, y también actuaba como agente de compañías de seguros y de navegación, además de invertir en proyectos agroindustriales, ferrocarriles, exploración de minas y actuar como casa bancaria.

La estrategia de comercialización de la Casa Boris estaba basada en una jerarquía en la distribución de las mercancías importadas y de los productos locales para exportación. En una punta estaba la casa Matriz en París y en la otra, en general, un pequeño comerciante del interior de la Provincia de Ceará. La Casa Boris hacía la intercesión conciliando los intereses de las dos partes. Según Monteiro (1998, p. 206-207):

*“Las materias primas dirigidas al comercio exportador llegaban a la Casa Boris, en Fortaleza, a través de los comerciantes con que negociaban en la importación, oriundas de suministradores interioranos. En algunos casos, la relación comercial con aquella Casa se inició a partir de la oferta de un comerciante nativo para la compra de ‘géneros de Brasil’, a ser enviados a la Boris Frères, desdoblándose después en la adquisición de productos importados para revendas. En otros, el comerciante de Ceará, que ya había adquirido esos productos pasa a “colectar” aquellos géneros dirigiéndose a la Casa Boris, muchas de las veces casi ‘especializándose’ en algunos de ellos.”*

Para Monteiro (2009, p. 261), la actuación en el gran comercio mayorista, tanto en la venta de manufacturados importados como en la compra de materias primas para exportación, apoyada fundamentalmente en la estructura matriz-filial, fue lo que distinguió a la Casa Boris de sus competidores, dándole ventaja competitiva para actuar en dos mercados-polos (París y Fortaleza), y garantizándole su continua expansión y sobrevivencia durante décadas.

El período 1880-1930 representó una etapa de expansión y también de decadencia de las actividades comerciales de la Casa Boris, en Ceará. A partir de 1880, su actuación como agente de compañías de seguros y de navegación (ej.: la francesa *Chargeurs Réunis* y la alemana *Hamburgo Suedamerikanische*) y, también como representante de los intereses consulares franceses en la Provincia de Ceará, fortalecieron sus vínculos con el mercado internacional y fortalecieron su influencia política en el eje París-Fortaleza, reforzando aún más su poder económico. Tales hechos llevaron esta empresa a ejercer un activo papel en el contexto de la economía de Ceará, participando del fomento de nuevas actividades en el sector productivo

agropecuario y agroindustrial (inversiones directas en la agricultura y en la beneficencia de productos agrícolas) y de proyectos de construcción de ferrocarriles y obras públicas.

Según Monteiro (2009, p. 266), la Casa Boris actuó como acreedora del propio Gobierno Provincial, al hacer viable la ejecución de diferentes servicios públicos, y participó en el campo de los préstamos externos de capital como intermediaria de financiación para la Provincia de Ceará junto al *Banque Louis Dreyfus et Compagnie*, en 1910, en Francia. Ese contrato se dirigía a la aportación del capital necesario para la ejecución de servicios de aguas y alcantarillado de Fortaleza, siendo ofrecida como garantía las rentas de la Provincia que se devengaban con garantía y derechos sobre impuestos de exportación.

Las condiciones desfavorables del mercado internacional, asociadas con las cuestiones relativas a la línea sucesoria en la dirección de los negocios, llevaron a la Casa Boris a la decadencia de sus actividades comerciales, culminando con su liquidación en 1984. Según Monteiro (2009, p. 267), debido a Francia estar perdiendo progresivamente posición en el mercado mundial, los negocios de la Casa Boris acabaron también siendo afectados, hecho que acabó llevando esta empresa al cierre de su comercio de importación en el año de 1910. Por causa de la crisis del capitalismo que se siguió a la gran depresión de 1929, hubo también el término de las exportaciones en 1930, lo que hizo con que las actividades de Boris Frères, en Ceará, quedasen circunscritas, especialmente, al ramo de navegación y seguros.

Como puede observarse, el hecho es que la estructura organizativa constituida por una matriz francesa y una filial brasileña, bajo el control societario de una misma familia establecida en los dos lados del Atlántico, se extinguió por completo en el año de 1925. El endurecimiento de la competitividad internacional y el advenimiento del dominio nazi en Francia, condujeron a la eliminación física de Boris Frères de Paris, cuya documentación contable desapareció debido al secuestro de bienes judíos al inicio de la década de 1940 por causa de la ideología antisemita predominante en Europa.

Así, estos aspectos, conjuntamente, determinarían un golpe definitivo en las actividades comerciales de Boris Frères Paris, perjudicando indirectamente a las actividades de la Casa Boris en Ceará, que entraría en un proceso de decadencia hasta su completa extinción en la década de 1980.

## 5. El marco legal contable en el siglo XIX

Formalmente, la práctica de registrar contablemente las operaciones comerciales en Brasil se originó en el área pública, con la publicación de la Carta Magna del Príncipe Regente D. João VI, en 1808. Esa ley determinaba que el Erario Regio utilizase el método de partida doble en el registro y la elaboración de informes contables.

En el ámbito privado, la primera referencia de registros contables de carácter mercantil que se tiene noticia en la historia brasileña comienza con la promulgación, por el Emperador D. Pedro II, en 1850, del Código de Comercio Brasileño. Con esta ley se reglamentaron los procedimientos contables a ser adoptados por las empresas en los apuntamientos de los libros contables (Ley nº 556, de 25/06/1850, Art. 290):

*“En ningún tipo de asociación mercantil se puede negar a los socios, siempre que sea requerido, el derecho de examinar los libros contables, los documentos, registros y correspondencias, así como el estado de caja de la*

*compañía o sociedad; excepto si la fecha en que el mismo examen pudiera ser hecho (...) o ya estuviera establecida en contrato o en cualquier otro documento de constitución de la compañía o sociedad.”*

La entrada en vigencia de la Ley n° 556 reglamentó, por primera vez, la obligatoriedad de las empresas comerciales llevar a cabo el registro contable de sus actividades y operaciones mercantiles, y de también elaborar el estado del balance general. Dicho estado financiero debería ser elaborado anualmente y en su contenido mostrar todos los bienes, derechos y obligaciones de la empresa, de forma a presentar información valiosa sobre la situación financiera del negocio, el estado de las deudas, lo que se debería cobrar o la disponibilidad de dinero en el momento o en un futuro próximo.

En las directrices estipuladas en ese Código, era exigido el registro ordenado, sistemático y uniforme de los libros contables, con vistas a conseguir la elaboración anual de un balance general de los activos y pasivos del negocio, que debería ser fechado y firmado por el comerciante [art. 10] Los libros que todo comerciante debería llevar obligatoriamente para conocer la marcha de su empresa y establecer su contabilidad eran el Diario (Jornal) y el Copiador de Cartas [art. 11]. En el primer libro se recogían, día a día, todos los hechos económicos de una empresa, de forma individual y clara, procurando registrar todas las transacciones de comercio realizadas por la empresa y sus consecuencias. Ya en el segundo libro, el comerciante estaba obligado a hacer el registro de todas las correspondencias que hubiera expedido, con las cuentas, facturas o instrucciones que las acompañasen [art. 22].

Tanto el Diario como el Copiador de Cartas, dado su carácter probatorio, deberían cumplir formalidades: encuadernarlos, numerarlos, sellarlos por el Registrador Mercantil y rubricarlos en todas sus hojas por uno de los miembros del Tribunal de Comercio local. También necesitaban tener el término de apertura y de cierre suscritos por el secretario de ese Tribunal y firmados por el presidente del mismo [art. 13]. El registro contable de esos libros debería ser hecho de forma mercantil, es decir, por partida doble, en orden cronológico de día, mes y año, sin intervalo en blanco, ni entrelíneas, borrones, raspaduras o enmiendas [art. 14]. La existencia de cualquier de los vicios especificados haría con que el libro contable se tornase nulo como documento aprobante de fe jurídica [art. 15].

Ese Código también calificó la actividad profesional de “Tenedor de Libros” (el Contable de la época) como una función legítima de representante del comerciante, habiendo sido creada, el día 18 de abril de 1869, por la Asociación de los Tenedores de Libros de la Corte. Según Peleias y Bacci (2004), la institución de esa asociación, reconocida oficialmente, por el Decreto Imperial n° 4.475, de 18 de febrero de 1870, trajo un mayor fundamento para la consolidación de la actividad contable, que fue la primera profesión liberal formalmente constituida en Brasil.

Según especificado en el Capítulo IV, Título III del citado Código, la atribución del Tenedor de Libros correspondía a la de un agente auxiliar de comercio, responsable por el registro contable de los eventos ocurridos en el establecimiento mercantil. De acuerdo con Rego (2010), en el ejercicio de la función de representante legal, el Tenedor de Libros estaba encargado de registrar todas las operaciones mercantiles realizadas por la empresa de su contratante, además de realizar el inventario de existencias y elaborar el balance general relativo al ejercicio social cerrado, generalmente correspondiente a un período de 12 meses, finalizado en 31 de diciembre de cada año.



Para eso precisaba ser manuscrito, por el comerciante, un documento denominado “Procuración Mercantil”, donde el mismo transmitía al Tenedor de Libros la competencia para representarlo legalmente en cuestiones del derecho mercantil. Para tener los debidos efectos legales esta transferencia de poderes debería ser registrada en una Notaría Pública. Eso porque el artículo 78 del Código de Comercio Brasileño prescribía la responsabilidad civil y criminal de esos representantes frente a sus otorgantes, en casos de daños causados por malversación o negligencia considerada culpable o por la falta de compromiso en la ejecución de sus órdenes e instrucciones.

Entre las atribuciones del Tenedor de Libros en la ejecución de sus tareas señalamos: i) elaboración y rescisión de contratos; ii) control de entradas y salidas de caja a través del flujo de pagos y recibimientos de dinero en efectivo; iii) redacción de correspondencias y desarrollo del registro contable. Para eso se exigía pleno dominio de las lenguas portuguesa y francesa, además de una perfecta caligrafía.

Según Iudícibus y Ricardino (2002), aunque el Código de Comercio Brasileño de 1850 haya sido creado con el fin preciso de regular la actividad de comercio, también abarcaba en sus artículos la reglamentación de actividades bastante avanzadas para la época, como fue el caso de las actividades bancarias (Título IV), hipotecaria y empeño (Título XIII) y societarias (Título XV). Este último caso ya preveía el patrón societario de los informes financieros de las sociedades anónimas. Hay que señalar que sólo 10 años después, el 22 de agosto de 1860, fue editado formalmente un reglamento para corregir algunos aspectos contenidos en el referido Código (la Ley nº 1.083, reglamentada por el Decreto nº 2.679, de 03 de noviembre de 1860).

## **6. Registros contables en el libro Mayor durante el período 1872-1886**

Las informaciones utilizadas para la realización de este trabajo provienen, principalmente, de documentación original de la filial brasileña Casa Boris, que está depositada en el archivo intermedio del Archivo Público del Estado de Ceará, localizado en la Ciudad de Fortaleza. Las fuentes documentales se encuentran en dos libros contables manuscritos que nos informan de las transacciones llevadas a cabo entre 1872 y 1886, presentando una gran uniformidad tanto estructural como de contenido.

Así, centramos esta investigación en el estudio de estos dos libros: (i) Mayor Nº 1 (ACB, Mayor Nº 1: 1872-1878), que contiene los apuntes de los hechos económicos referidos al período que va de 1872 hasta 1878; y (ii) Mayor Nº 2 (ACB, Mayor Nº 2: 1878-1886), que abarca los registros contables desde el año 1878 hasta 1886. También utilizamos, con carácter subsidiario, informaciones históricas, económicas y financieras asociadas a los registros contables analizados, ya que, en dichos libros, hay una exuberante cantidad de anotaciones en cuentas personales (cuentas corrientes) relativas a correspondientes, propietarios y consignatarios. Por consiguiente, seguían los postulados de la Escuela Personalista de Giuseppe Cerboni, buscando una personificación de las cuentas, esto visto desde un punto de vista jurídico, en la que el hecho contable crea una relación contable entre personas, naturales o jurídicas que se anota, utilizando una cuenta para cada una de las personas implicadas (Cuentas del Propietario, Cuentas de los Agentes Consignatarios y Cuentas de los Correspondientes).

Según Mellis (1950), el inicio de la Contabilidad como ciencia se da en el siglo XIX, cuando ocurrió el desarrollo de varias nuevas doctrinas del pensamiento contable. Entre las

corrientes de pensamiento fundadas en esa época, está la escuela personalista, también denominada por algunos estudiosos contables escuela jurídico-personalista o toscana o como del pensamiento logismológico (Schmidt, 2000). Para Sá (1980), la importancia dada a las “cuentas personales” en esa época era notoria, sea en la práctica, sea en la doctrina en vigor (se admite, incluso, que la creación del proceso de partida doble, cuyo autor no se conoce formalmente, haya derivado de una “extensión” de las cuentas personales para aquellas de bienes, a través de débitos y créditos).

### 6.1. Características formales de los libros

Los libros estaban encuadernados antes de su uso (Mayor N° 1: capa dura revestida de cuero marrón oscuro; y Mayor N° 2: capa dura revestida de cuero verde oscuro), situación que les confería protección de la manipulación posterior. Sus anotaciones registran los negocios realizados por la Casa Boris en el período comprendido entre 1872 y 1886. Ellos están en razonable estado de conservación, teniendo el tamaño de 44 cm x 29 cm x 5 cm (Mayor N° 1) y 51 cm x 39 cm x 10,5 cm (Mayor N° 2). Tienen aproximadamente 5 kg y 15 kg de peso respectivamente, y sus hojas interiores son de papel grueso y contienen, respectivamente, 247 y 1.000 páginas numeradas tipográficamente en secuencia, habiendo sido fabricados en Francia (*Fabrique de Registres Perfectionnes A. Sedille – París*).

**Ilustración 1.** Libros Mayor de Casa Boris



**Fuente:** Foto realizada en el Archivo Público del Estado de Ceará

Para un adecuado control gerencial, los registros contables se preocupaban con la claridad y la confiabilidad de los datos (documentación sana y convincente) que justificaban los registros

económicos efectuados (hechos y valores), empleando para tal el método de partida doble. De hecho, las anotaciones efectuadas en esos libros están redactadas en el idioma portugués, manuscritos, con claridad y exactitud, por orden de fechas. Además de respetar rigurosamente la cronología de los hechos basado en anotaciones mensuales, hacían referencia al correspondiente registro en el libro Diario, no tenían espacios en blanco y tampoco interpolaciones, raspaduras ni tachaduras.

El Mayor N° 1 contenía en las últimas veinte y cinco páginas, un índice de las cuentas y el número de las páginas correspondientes donde se las encontraba. Cada cuenta contable utiliza dos páginas de este libro, siendo la página izquierda reservada al Debe y la derecha al Haber. Ya en el libro Mayor N° 2 no hay ningún tipo de particularidad formal que reviste su forma, dedicando una misma página para cada cuenta, con la parte de la izquierda dedicada a las anotaciones a débito y la de la derecha para el registro de los créditos.

## 6.2. Estructura y contenido de los apuntes

En referencia a los aspectos contables del registro de los libros investigados, observamos que los mismos atendían a las formalidades intrínsecas legales y técnicas vigentes en la época y permitían a Casa Boris mantener una contabilidad capaz de funcionar como un instrumento de gestión (toma de decisión interna), pero también dirigida al suministro de informaciones para usuarios externos a la empresa (sea para los socios distantes o para la utilización de los registros contables para prueba judicial), típico de la función desempeñada por la contabilidad en los días actuales.

Hemos observado que el mecanismo operativo usado por Casa Boris en sus anotaciones contables no abarcaba un gran número de cuentas. Los registros contables no seguían ningún tipo de plan general de cuentas, sino el orden de los elementos según su naturaleza para el desarrollo del proceso contable de cierre de ejercicio y determinación del resultado económico obtenido por la empresa.

Igualmente, observamos que los registros contables presentaban el número de las páginas equivalentes donde los apuntes estaban hechos en el libro Diario y los registros contables eran realizados mensualmente siguiendo un determinado orden patrón de registro, presentando pequeños cambios de un mes para el otro.

La contabilidad de Casa Boris permitía un detallado sistema de control de la gestión, acompañando las cuentas comerciales por cobrar de terceros (deudores), las cuentas comerciales por cobrar o por pagar relacionadas (matriz y filial), las cuentas a cobrar o, a pagar a los socios o representantes, las cuentas comerciales a pagar a terceros (acreedores), la estimación de cuentas de cobranza dudosa, la variación y valuación de las mercaderías y productos mantenidos en el almacén (inventario), y las inversiones financieras e inversiones mobiliarias, además del cargo y seguimiento de las transacciones comisionadas y de servicios. En la Ilustración 2 se muestran las principales cuentas identificadas en los registros contables de los libros analizados.

Al contrario del primer libro, el Mayor N° 2 presenta más cantidad de registros contables relativos a hechos con cuentas de correspondientes, donde destacamos a la cuenta de "*Leech Harrison & Forwood*" de Liverpool, que era representativa de muchas operaciones de contrato de comisión para la venta de mercancías importadas en consignación de Casa Boris. El "contrato de comisión" tipificado con ese consignatario correspondía a contratos de consignación de ventas

realizadas en el período de mayo/1878 a enero/1881. Los registros contables de las mercancías negociadas con ese cliente estaban asociados a la venta de sacos de cera de carnauba, sacos de algodón en pluma, además de barricas de carozos de ricino y barricas de resina de *jatobá*.

**Ilustración 2.** Cuadro de Clasificación de Cuentas en el Mayor

ELEMENTO	NATURALEZA	CUENTA	DESCRIPCIÓN Y DINÁMICA
ACTIVO	DISPONIBLE	CAJA	Comprendía los fondos de caja y bancos que no tienen restricciones en su utilización.
	CORRESPONDIENTES DEUDORES	PERSONALES	Comprendía los derechos por cobrar de los clientes que se esperaba convertir en efectivo o sus equivalentes en el curso normal de las operaciones.
	REALIZABLE	HACIENDAS GENERALES	Era la cuenta del negocio y tenía un doble papel: i) control de las existencias de productos manufacturados que eran importados de la matriz en Francia; y ii) funcionar como una cuenta de ganancias y pérdidas, apuntando las ventas realizadas por la filial de Brasil y controlar el contrato de cuenta corriente mercantil de las relaciones de negocios y comerciales entre Fortaleza y París.
		GÉNEROS DIVERSOS	Tenía el papel de funcionar como una cuenta de pérdidas y ganancias de las ventas realizadas en consignación.
	INMOVILIZADO	BIENES MUEBLES	Empleada para controlar el mobiliario usado en las oficinas de la empresa.
PASIVO	CORRESPONDIENTES ACREEDORES	BIENES INMUEBLES	Empleada para controlar el mobiliario usado en las oficinas de la empresa.
		ESCLAVOS	Utilizada para los asientos contables de las inversiones en esclavos.
	TRIBUTOS	PERSONALES	Comprendía las obligaciones por pagar a los proveedores que se esperaba sacar en efectivo o sus equivalentes en el curso normal de las operaciones.
PATRIMONIO NETO	PROPIETARIOS	ADUANA	Representaban obligaciones por impuestos, contribuciones y otros tributos, a cargo de la empresa, por cuenta propia o como agente retenedor.
	REINVERSIÓN	SELLOS Y ESTAMPILLAS	
GASTOS	REINVERSIÓN	CAPITAL	Era usada para registrar las aportaciones de los socios y la remuneración del capital propio por la operación de la empresa con una tasa de 6%.
	RESULTADO	RESERVA	Representaba asientos para contabilizar apropiaciones de utilidades y que serían destinadas a fines específicos definidos por los socios.
INGRESOS	PÉRDIDAS	CAMBIO	Empleada para los apuntes del cambio en las operaciones de consignación y en las relaciones entre los socios.
		PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Era usada para determinar los resultados financieros de la empresa, por cualquier aumento o disminución del patrimonio.
Cuentas de Orden	GANANCIAS	GASTOS GENERALES	Empleadas para los apuntes de mensuración del resultado contable.
		INTERÉS Y DESCUENTOS LETRAS DESCONTADAS	
	CONSIGNACIÓN	BORIS FRÈRES PARIS	Tenía el papel de registrar el resultado de la cuenta corriente mercantil de las relaciones de negocios y comerciales entre París y Fortaleza.
Cuentas de Orden	PRODUCTOS AL NATURA	DEL CREDERE	Empleada para los apuntes del cobro de interés de los deudores.
		PERSONALES	Utilizada para el control contable de compromisos y contingencias que no afectan la situación financiera, resultados y flujos de efectivo hasta la fecha del balance que representan, pero que posteriormente podrían hacerlo.
Cuentas de Orden	PRODUCTOS AL NATURA	NOMBRES DE LOS PRODUCTOS	Correspondía a los activos realizables (mercaderías de extracción, agropecuarias y piscícolas) recibidos en consignación de los productores agrícolas brasileños.

**Fuente:** Elaboración propia a partir de información de los libros Mayor

Las mercancías exportadas y las mercancías remitidas para comerciantes de otras regiones de Brasil con quien la Casa Boris mantenía relación comercial eran registradas contablemente en una cuenta denominada “consignación”. La técnica de registro contable utilizada no separaba las ventas a través de consignación de las ventas regulares y el sistema de registro del costo de ventas era el periódico. Así el comitente debía llevar un registro de los bienes remitidos, de los gastos en que esto implicó y de las ventas efectuadas en relación con cada remesa en consignación. En otras palabras, se llevaba una cuenta especial para cada remesa en consignación llamada consignaciones remitidas e se incluía el nombre del comisionista. Esta técnica de apunte correspondía a un mecanismo contable de control de deberes y derechos del consignatario basado en las mercancías enviadas para los vendedores por consignación, ya que ese sistema permitía que el remitente, en ese caso la Casa Boris, no perdiese la propiedad de las

mercancías hasta que el vendedor consiguiese venderlas para terceros, momento en el cual era contabilizado el ingreso de la venta, en el valor acordado por ambos, deducida la comisión que tocase al vendedor.

La mayor parte de las contrapartidas de esos registros contables eran cuentas de correspondientes que a menudo y sistemáticamente realizaban negocios con las mercancías enviadas por Casa Boris para que ellos (comisionistas) las vendieran en su nombre. Una cuenta que también contenía muchas anotaciones en dichos libros era la de *Jean Schuback de Fils*, de Hamburgo, Alemania, con quien fueron realizadas muchas exportaciones con ventas en consignación de cuero curtido. Mercancías como café, algodón, plumas de ñandú, géneros diversos, cera de carnauba, naranjas y caucho, entre otras, están apuntadas en varias cuentas consignadas (Jaques Weil, Carlos Hardy Ceará, Pedro Moraes Santiago Ceará, Manoel Pereira Valente Ceará, Bento Pereira Mendes Ceará, Varios otros, etc.). Existe también una cuenta relativa a las “Consignaciones de Cuenta Ajena” que, a lo que todo indica, debería ser utilizada por la Casa Boris para registrar las mercancías que recibía para comercializar como consignada en nombre de otros productores o establecimientos comerciales nacionales y extranjeros.

En general, todos los gastos incurridos en el proceso de comercialización de ventas en consignación eran apuntados en la cuenta del cliente, incluso los gastos de aduana con la importación o exportación y aún los derechos de tributos municipales y provinciales. En esta cuenta también eran contabilizados los gastos con fletes y el transporte, sellos y despacho de conocimiento aduanero, estampillas, seguros, “*primage*” (nómina pagada al comandante del navío), “*capatazia*” (actividad de movimiento de cargas y mercancías en las instalaciones portuarias), bramante (cordel delgado hecho de cáñamo), cuerda, tinta, manufactura de cajas, fardos, soldaduras de latas, telegramas y otros. Según Rego (2010, p. 201), todos los importes relativos a esos gastos eran apuntados en la cuenta del cliente, siendo posteriormente cobrados al contado o hasta mismo con pago aplazado en parcelas mensuales.

En relación a las ventas, las cuentas usadas para contabilizar los hechos asociados a ese evento eran “Ventas en Dinero”, “Género del País” e “Interés y Descuentos”, además de Haciendas Generales que era una cuenta del negocio, con utilización específica y que desempeñaba una función híbrida de cuenta de existencias de productos importados y de resultado entre matriz y filial. Dicha cuenta, además de recibir los registros contables relacionados a la importación de artículos manufacturados diversos, también recibía anotación de apuntes directos de otras cuentas (Caja, Capital, Clientes, Consignación, *Delcredere*, Gastos de la Casa, Gastos Generales, Cambio, Interés, Comisiones, etc.), ya que tenía también el papel de cuenta contable de gastos e ingresos.

También llamó nuestra atención una anotación efectuada en una cuenta denominada “Subsanación”, que en enero de 1875 recibió una anotación de debe con una contrapartida de un haber en la cuenta “Boris Frères de París”, en el valor de \$238.842 réis, que era la moneda del Imperio del Brasil (en julio del año 1874, el cambio de una libra esterlina – *pound sterling*, en inglés – sería equivalente a 9.482 réis). En abril de 1875 esta cuenta tuvo un cargo de haber en contrapartida por una anotación de debe en la cuenta “Pérdidas y Ganancias” en ese mismo valor.

Por lo tanto, ese apunte de subsanación es un interesante aspecto a destacar, ya que, en la práctica contable, la subsanación de errores contables implica en el registro de la subsanación

correspondiente a anotaciones reversas, donde la cuenta que anteriormente fue cargada a débito es ahora acreditada, y la cuenta que fue cargada como crédito es debitada por contrapartida, no necesariamente por el mismo valor original, pues una subsanación tanto puede ser total como parcial.

Siguiendo los preceptos del Código de Comercio Brasileño, las anotaciones de subsanación tenían la función de rectificar error o irregularidad cometidos en la anotación de una operación mercantil en los libros contables. Esta circunstancia era determinada por la obligatoriedad de anotar los libros Diario y Copiador de Cartas con registros contables sin ningún tipo de error, evitando cualquier tipo de tachadura, y no dejando páginas en blanco. Señalamos que el libro Mayor, aunque indispensable para el control de gestión y la elaboración de los Estados Financieros, además de imprescindible para entenderse los registros contables, era considerado un libro de uso facultativo.

Hemos observado que las ventas de mercancías apuntadas en los registros contables seguían una pauta de negocios realizados por la Casa Boris. A modo de reflexión, hemos de señalar, principalmente, aquellas transacciones que eran relativas a la exportación y, como puede observarse en la anotación contable, registraron la negociación de materias primas en diferentes épocas cabiendo señalar: trapos (1881); cueritos, huesos, cuernos, cuero espichado y garras (1881-1882); ricino (1882-1885); cera de carnauba (1883-1885); sal (1883-1886); suela (1884); seda bruta (1884-1885); jabón (1884-1886); cacao y géneros alimenticios (1885-1886). Otras mercancías encontradas en los apuntes contables fueron "*oiticica*" (un tipo de planta de la familia *Chrysobalanaceae*, endémica de Nordeste de Brasil, de cuyas semillas se extrae un aceite muy especial), madera de *tatajuba*, *taboranás*, azúcar, carozo de algodón, caucho, naranja, café, penas de ñandú y cabellos.

Fueron empleados también registros contables relativos a comisiones pagas a representantes comerciales que trabajaron para la Casa Boris, siendo las principales cuentas utilizadas en el libro Mayor: "Comisión de Compras y Transporte por Tierra", "Comisión de Compras y Transporte por Mar", "Comisión de Pantanos"; "Comisiones Ceará" y "Comisiones Boris Frères París". En nuestra opinión, esta subdivisión de la cuenta "Comisiones" muestra que la Casa Boris mantenía un incipiente mecanismo de control de costos, por medio del cual podía ejercer la gestión contable de su cuenta de explotación elemental que registraba sistemáticamente los recursos aplicados como factores, frente a los recursos obtenidos como prestaciones del proceso económico característico de su actividad.

Aunque no teniendo características de una empresa industrial y tampoco siendo exigido por la normativa mercantil brasileña, Casa Boris mantenía un rudimentario sistema de control extracontable, que controlaba rutinariamente sus costes por actividad, para atender las necesidades de información de sus gestores. Ejemplos concretos de evidencias de cálculos de costes resultan del hecho de que en los archivos de Casa Boris hay documentos de: control de carga y descarga de los almacenes; carga y descarga de los navíos; anotaciones de las haciendas; entregas de mercancías del interior; control de gastos con trabajadores del puerto; apuntes de gastos con trabajadores del almacén; notas de gastos con embarque y desembarque de mercancías, etc.

### 6.3. Cuenta de la mano de obra esclava

Otro hecho apuntado en el Mayor de Casa Boris que llamó nuestra atención fue el registro contable, de septiembre de 1875, de una cuenta nombrada “Esclavos”. La esclavitud en Brasil fue reglamentada durante la fase del Imperio, a través de un Proyecto de Ley firmado por Antonio Pedro de Carvalho, el 07 de julio de 1850, en Río de Janeiro. Dicha legislación establecía directrices sobre la conservación de personas de color negra, tanto aquellas ya naturalmente libres, como las que serían libertas, y también sobre la colonización de negros africanos, en sustitución a la importación de esclavos. La abolición del trabajo esclavo ocurrió el 13 de mayo 1888, con la promulgación de la Ley nº 3.353 (popularmente conocida como Ley *Áurea*), que declaraba extinta la esclavitud en Brasil.

Según Cosenza (1999, p. 135), los esclavos comprados eran registrados en los libros contables como una inversión de capital (activos), contabilizados como “bienes semovientes”, tal como se hace para el caso de animales como ganado, toros para reproducción, etc. Este autor señala aún que esos esclavos eran marcados con hierro en brasa (también llamada de matasellos) para registrar la marca de propiedad sobre ellos. La marcación de esos esclavos, según Carreira (1983, p. 138), también era una señal comprobatoria de su legalización, ya que con la aposición del sello grabado en el esclavo había lugar al cobro de un emolumento por parte del Estado.

Esta cuenta “Esclavos” presenta una serie de anotaciones contables registradas entre 1875 y 1881. En la Ilustración 3, representamos los registros contables de esa cuenta en el libro Mayor de Casa Boris:

**Ilustración 3.** Apuntes contables de la cuenta Esclavos, en \$ réis

ESCLAVOS											
Fecha		Debe				Fecha		Haber			
Septiembre	1875	a	Caja	(1)	850 800	Abril	1876	de	Balance	(2)	850 800
Mayo	1876	a	Balance	(3)	850 800	Abril	1877	de	Balance	(4)	850 800
Mayo	1877	a	Balance	(5)	850 800	Abril	1878	de	Balance	(6)	850 800
Mayo	1878	a	Balance	(7)	850 800	Abril	1879	de	Balance	(8)	850 800
Mayo	1879	a	Balance	(9)	850 800	Diciembre	1879	de	Caja	(11)	480 000
Agosto	1879	a	Caja	(10)	480 000	Abril	1880	de	Balance	(12)	765 720
Mayo	1880	a	Balance	(13)	765 720	Abril	1880	de	Pérdidas y Ganancias	(12)	85 080
						Abril	1880	de	Caja	(12)	480 000
						Abril	1881	de	Pérdidas y Ganancias	(14)	765 720

1. Por el apunte, en septiembre de 1875, de la adquisición de una esclava, con pago al contado
2. Por el asiento contable, en abril de 1876, del inventario de cierre de la cuenta para elaboración del Balance del ejercicio anual
3. Por el registro contable, en mayo de 1876, de la apertura de la cuenta para inicio del nuevo ejercicio anual
4. Por el asiento contable, en abril de 1877, del inventario de cierre de la cuenta para elaboración del Balance del ejercicio anual
5. Por el registro contable, en mayo de 1877, de la apertura de la cuenta para inicio del nuevo ejercicio anual
6. Por el asiento contable, en abril de 1878, del inventario de cierre de la cuenta para elaboración del Balance del ejercicio anual
7. Por el registro contable, en mayo de 1878, de la apertura de la cuenta para inicio del nuevo ejercicio anual
8. Por el asiento contable, en abril de 1879, del inventario de cierre de la cuenta para elaboración del Balance del ejercicio anual
9. Por el registro contable, en mayo de 1879, de la apertura de la cuenta para inicio del nuevo ejercicio anual
10. Por el apunte, en agosto de 1879, de la adquisición de un esclavo chiquito, con pago al contado
11. Por el apunte, en diciembre de 1879, de la venta del esclavo chiquito, con pago al contado
12. Por el asiento contable, en abril de 1880, del inventario de cierre de la cuenta para elaboración del Balance del ejercicio anual, siendo contabilizado en el resultado 10% de depreciación anual de la esclava y el beneficio con la venta del esclavito
13. Por el registro contable, en mayo de 1880, de la apertura de la cuenta para inicio del nuevo ejercicio anual
14. Por el registro contable, en abril de 1881, de la pérdida en el resultado por la baja contable de la esclava por conceder su libertad

**Fuente:** Elaboración propia a partir de información de los libros Mayor



De entre los registros contables mostrados, señalamos el método contable de transferir el saldo de la cuenta para figurar en el activo del Balance anual. Ese procedimiento resultaba del atendimiento a un dispositivo legal del Código de Comercio Brasileño que exigía el registro contable en el libro Diario de todos los bienes, derechos y obligaciones de la empresa para la elaboración anual del Balance General. Para la apertura del nuevo ejercicio social se utilizaba procedimiento contable al contrario para la constitución de los activos y pasivos de la empresa.

La anotación de baja del inmovilizado material del balance, en el momento de concesión de la carta de libertad a una esclava, fue registrada contablemente como pérdida en la cuenta de resultados, procedimiento contable igual al que en la contabilidad contemporánea una entidad debe aplicar, en la práctica, para asegurarse que sus activos no se contabilicen a un valor superior a su importe recuperable. De ahí que dicho registro contable muestra la política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa ya que, según la NIC 36 del IFRS, la entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo y, si existiera tal indicio, la entidad estimará el valor del deterioro del activo en libros reduciéndolo hasta que alcance su importe recuperable.

Como había sido comandado, desde enero de 1881, por el balseiro Francisco José do Nascimento (conocido como el "Dragón del Mar"), un fuerte movimiento abolicionista que finalizó con el decreto de la abolición de la esclavitud el 25 de marzo de 1884 en toda Provincia de Ceará, había información proveniente de fuentes externas con indicios de una incertidumbre con evidencia cuanto al deterioro económico del esclavo. Por lo tanto, si existía algún indicio de que el activo pudiera haber perdido valor por deterioro económico por causa de la posibilidad de abolición de la esclavitud, nada impedía que Casa Boris determinase el valor razonable del activo en cuestión basado en su importe recuperable, anticipando, así, su pérdida por no esperar recuperar más dicho importe a través de su venta o uso.

No obstante, parece que el contable de la Casa Boris erróneamente cometió un fallo contable en el registro del libro Mayor, pues sumó equivocadamente en el apunte que hacía el valor del esclavo niño que ya había sido vendido en diciembre de 1879. El valor del haber en la cuenta "Esclavos", en la transferencia para cierre del balance, fue de \$1.330.800 réis, que equivalía al sumatorio del coste de los dos esclavos, respectivamente \$850.800 réis y \$480.000 réis. Cuando hizo el registro contable de los activos para el nuevo ejercicio social que empezaba en mayo de 1880, la cuenta "Balance" tuvo un cargo de haber solamente por el valor de la esclava, que era de \$765.720 réis, mediante el debe en la cuenta "Esclavos", es decir, el error contable anteriormente cometido fue corregido y ajustado en el libro Mayor a partir de esta fecha. Pero el registro contable hecho erróneamente con un debe indebido de \$480.000 réis en la cuenta "Caja" nunca fue subsanado.

Otro hecho de interés es el uso del criterio de depreciación para apuntar la pérdida por deterioro de valor del activo "esclavo", a partir de abril/1880. La tasa de depreciación anual empleada fue de 10%, quedándose dicho activo valorado a un importe recuperable de \$765.720 réis, al momento de apertura del ejercicio siguiente. Diferentemente de la práctica contable actual, Casa Boris hizo el ajuste del valor contable de la cuenta directamente a cargo del activo en cuestión como una disminución de su importe, en lugar de utilizarse de una cuenta compensadora de activo que denominamos "depreciación acumulada del inmovilizado material" para permitir expresar su valor contable neto. Registramos que el concepto de depreciación también fue



aplicado, a partir de abril de 1880, a los bienes fijos, en este caso “Bienes Muebles”, que tuvo su registro por la desapropiación que hubo en esta cuenta”, con el valor de \$371.490 réis, importe que equivalía al 10% del saldo de la cuenta.

También llamó nuestra atención el hecho de que los gastos con la esclava eran apuntados en la cuenta “Gastos Generales”, así como gastos de alquiler de un niño, dinero para un cocinero, alquiler de la casa nº 37, alquiler de la casa nº 34, comidas, gas embotellado, sueldo mensual del Sr. Ernesto Maeckert (colaborador francés de confianza de los Boris), etc. Cabe aún comentar que los costes referentes a los impuestos con una esclava eran registrados en la cuenta “Gastos Generales”, cargo contra el haber de la cuenta “Caja”, como fue apuntado en febrero de 1877, febrero de 1878 y agosto de 1879.

#### 6.4. Otras cuentas usadas en los registros contables

De las empresas de dicha época, muy pocas documentaciones y libros llegaron a nuestros días. Tampoco se posee pruebas concretas de que el criterio contable legal hubiera sido en general seguido con tanto rigor, pues, la contabilidad servía más para interés de gestión y la obligatoriedad de una escrita contable oficial aún estaba siendo construida a partir de la divulgación del Código de Comercio Brasileño en el año 1850.

En la siguiente ilustración presentamos una foto sacada de los archivos de Casa Boris, mostrando las páginas del Libro Mayor Nº 1: 1872-1878, que se divide en hojas, y cada hoja, en general, está dedicada a una cuenta contable, donde se recoge todos los apuntes que afectan a esa cuenta concreta. Para las cuentas menos usuales o importantes a menudo se dividía la hoja para aprovechar el registro contable de dos cuentas simultáneamente, como presentado en la hoja derecha de la foto.

**Ilustración 4.** Hoja del libro Mayor de Casa Boris



**Fuente:** Foto realizada en el Archivo Público del Estado de Ceará

A continuación, y con el objetivo de mostrar que la técnica contable utilizada por la Casa Boris en sus libros contables era tratada de modo a dar mayor cantidad de información de una forma clara y rápida para la toma de decisiones, describimos también otros apuntes de interés extraídos de los dos libros contables analizados en nuestra investigación.

En junio de 1873, aparece apuntado en el libro Mayor, por primera vez, un registro contable de cuarta fórmula (hay un debe de Diversos contra un haber de Diversos) formado por varias cuentas deudoras y varias cuentas acreedoras con el valor total de \$125.769.310 réis. Este tipo de anotación contable, también conocido por “registro compuesto mixto”, fue creado por el holandés Nicholas Patrie en 1588 (Jencks, 1954), pero nunca tuvo gran divulgación porque los Tenedores de Libros lo consideraban de difícil entendimiento y aplicación práctica, prefiriendo hacer registros simples o compuesto. De todo ello, concluimos que la utilización de dicha técnica es una evidencia concreta del avance técnico de la contabilidad brasileña de la época, y deducimos que con esta fórmula se pretendía registrar de manera simultánea el aspecto dinámico y el aspecto estático de la realidad económica de Casa Boris. Estos hechos ponen de manifiesto que los registros contables de dicha empresa mercantil estaban bajo los cuidados de profesionales competentes y merecedores de la total confianza de sus propietarios.

También en 1873 aparece un primer registro contable de debe en la cuenta “Capital”, anotación que se encuentra en el haber de la cuenta “Pérdidas y Ganancias”, con el importe de \$17.001.302 réis y de “Balance”, con el valor de \$52.887.958 réis, alcanzando un total de \$69.889.260 réis. En esta misma fecha, hubo un registro contable de haber en la misma cuenta (Capital), con un cargo a débito de la cuenta “Cambio” con el importe de \$4.072.111 réis y otro registro contable de transferencia de \$65.817.749 réis. Este hecho, trata de una reducción del Capital Social, como forma de resarcimiento de los perjuicios. La segunda anotación representa la incorporación al capital social de diferencias de agio en operaciones de cambio, derivadas u oriundas de operaciones en el exterior.

Aunque menos habitual que en los días de hoy, la sistemática de envío de beneficios para los socios en el exterior se ubicaban a partir de la remesa de productos exportados por la Filial brasileña para la Matriz en Francia. Como había la rendición de cuentas en el balance de la cuenta Boris Frères París, dedujimos que existía un mecanismo de dación de cuentas que implicaba en formalizar y detallar las relaciones comerciales entre matriz y filial y la consiguiente compensación (beneficios menos exportaciones), es decir, una cuenta de mutualidad. Creemos que dicho proceso muy probablemente era lícito pues aún no había la tributación sobre la renta y tampoco un mecanismo de precios de transferencia. De ahí que ellos se utilizaban de una arquitectura jurídica y de ingenierías legales que optimizasen el proceso operativo, pues la transferencia de recursos monetarios, muy posiblemente no era algo tan sencillo de hacerse en la época.

En julio de 1880, aparece registrado en Mayor, por primera vez, el registro contable de la cuenta “Bienes Inmuebles”. En marzo de 1885 se utiliza la cuenta de “Reserva” para registro de un cargo de debe contra un haber de la cuenta “Boris Frères”, con un valor de \$7.200.000 réis. En marzo de 1886 hubo una anotación de un crédito en esta cuenta, contra el cargo de débito de Balance con un valor de \$7.200.000 réis. Cabe señalar que leyendo la legislación brasileña de la época no encontramos ninguna obligatoriedad legal que impusiese la creación de una cuenta específica con el título de “Inmuebles”. La cantidad de negocios en las manos de portugueses,

franceses e ingleses hizo con que estos trajeran para Brasil la cultura de sus países, mezclando sus conocimientos e influyendo sobre las prácticas contables brasileñas, aunque sin ninguna uniformidad de procedimientos. Por eso, a pesar de que la obligación de rendir cuentas por este procedimiento contable no estaba determinada en los reglamentos brasileños, los socios de Casa Boris lo practicaban por cuestiones de control y la toma de decisión, hecho que corrobora la destacada cultura contable de los Tenedores de Libros responsables por los registros contables de la Casa Boris.

Por otro lado, suponiendo que la cuenta “Boris Frères” dijera respecto a la realización de transacciones con la “matriz” francesa, el segundo hecho muy probablemente se referiría a la cobranza de comisión por ventas efectuadas en Brasil. En este caso, el registro contable contra un debe en la cuenta “Balance” (cuenta de “cierre” en el libro Mayor para apuración del Balance) hay un haber equivalente en el Estado Financiero de Pérdidas y Ganancias”, informe contable que actualmente fue sustituido por el “Estado de Posición Financiera”.

En marzo de 1886, la cuenta “Banco de Brasil” recibió un cargo al debe en contra un haber de la cuenta “Francisco Barroso Valente”, en el valor de \$10.000.000 réis. Enseguida hubo una anotación del haber en esta cuenta de \$10.000.000 réis, contra registros contables del debe de las cuentas Caja y Balance con un valor de \$3.997.170 réis y \$6.002.930, respectivamente. Ese tipo de registro contable está asociado al hecho de que el socio principal de esa empresa, Theodore Boris, ejercía el papel de banquero-negociante, además de negociante-exportador y negociante-importador. Es decir, él también actuaba como agente comercial del Banco de Brasil, recibiendo una comisión por las transacciones realizadas. Por lo tanto, el debe de la cuenta “Banco de Brasil” para el haber de Francisco Barroso Valente (\$10.000.000 réis) referente a pagos de comisiones. El segundo registro contable, de igual valor, pudo haber sido necesario para “reflejar” el pago apuntado en la cuenta “Pérdidas y Ganancias” (el Balance).

Observamos también el uso de otras cuentas de naturaleza más rara, como es el caso de la cuenta nombrada “Seminario” que registró anotaciones contables de haber contra las cuentas Caja y Haciendas Generales \$6.454.000 réis. También fueron utilizadas las cuentas “Obras Públicas”, de noviembre de 1881 hasta marzo de 1885, y “Empresa Funeraria”, en 1881 y agosto de 1882. Estas cuentas son representativas de clientes institucionales de la Casa Boris, ya que en los balances de aquellos tiempos, aparecían también como “cuentas corrientes”, juntamente con otras cuentas institucionales, como fue el caso, por ejemplo, de “Gabinete Cearense de Lectura”, “Club Cearense”, “Obras de la Cadena”, “Palacio de Cristal”, “Reform Club” y “Estrada de Ferro Baturibé”.

Por fin, aparece en el Mayor un registro contable extraído de una cuenta denominada “Masa de Jacques Weil”. Observamos que esta cuenta fue empleada para apuntar hechos económicos donde Jacques Weil, hombre de confianza de los hermanos Boris, actuaba como representante legal de la Casa Boris. Como ejemplo señalamos el registro contable de una transacción de venta por causa del naufragio del barco “Francis G. Daves”, en el año de 1878, en la playa de Periquara, localizada en el litoral de Paracuru, en la Provincia de Ceará.

Este barco transportaba mercancías para el puerto de Fortaleza y se averió. Dado que la carga que transportada era percedera, hubo necesidad urgente de venderla inmediatamente en el propio sitio del accidente. Este incidente fue el primer caso de subasta de un siniestro marítimo

documentado en la historia cearense y ciertamente también el primero en la brasileña (Barroso, 1973).

La Casa Boris actuaba como agente de navegación y de seguros en este negocio y, por lo tanto, le tocaba defender los intereses de la aseguradora que estaba representando. En el proceso del siniestro marítimo actuaron dos representantes legales de la Casa Boris, Jacques Weil y Ernesto Maeckert, colaboradores franceses de confianza que prestaron valiosa contribución a los hermanos Boris, en la fase decisiva de implantación y desarrollo de la empresa en Brasil.

Hombres de temperamentos opuestos, según Barroso (1973, p. 27), el primero era el sustituto de los hermanos como representante de la Casa Boris, cuando había necesidad de que ellos se ausentaran de Fortaleza. Ya el segundo, desempeñaba múltiples tareas, principalmente en el interior de la Provincia de Ceará, siempre que había la necesidad de solucionar cuestiones y casos de varias especies y naturaleza en nombre de la firma.

Dicho proceso de siniestro duró del 15 de septiembre de 1878 hasta el 13 de diciembre de 1878. Según Barroso (1973, p. 30), las mercancías fueron transportadas de navío para la playa de Paracuru y desde allí en carruajes de bueyes para el local de la subasta. A lo largo del trayecto para la playa, los carruajes a menudo se quedaban atrapados en la arena. Eso sucedía no tanto por la contingencia de los vientos, sino por la táctica especuladora del transportador interesado en encarecer los servicios, para beneficiarse de los méritos. La subasta fue realizada satisfactoriamente, teniendo Jacques Weil su éxito como subastero. Para Barroso (1973, p. 30) eso representó un hecho pionero, ya que fue esta subasta judicial marítima el primer acontecimiento oficial de esa naturaleza en la Provincia de Ceará, lo que califica Jacques Weil como el primer subastero oficial de este Estado.

## 7. Consideraciones finales

Nuestra investigación fue planteada para analizar los procedimientos contables practicados en Brasil por una empresa mercantil controlada por una familia de origen francesa, en el período de transición del Imperio para la República, y tuvo como objetivo describir las anotaciones del libro Mayor en el periodo 1872-1886.

El caso investigado es el de un grupo empresarial familiar, denominado Casa Boris, que en el transcurrir del siglo XIX llegó a situarse como uno de los principales grupos económicos del Nordeste de Brasil, desempeñando destacado papel en las actividades económicas de la antigua provincia de Ceará (actual Estado de Ceará). En su actuación fueron responsables por el desarrollo del comercio de exportación e importación de productos y mercancías y también por inversiones en empresas de seguros, casas bancarias, compañías de transporte marítimo e industrial.

El análisis realizado muestra como la Casa Boris se fue imponiendo y creciendo en la evolución de sus negocios, siendo sus controles contables fundamentales para suministrar información gerencial para todos sus socios, especialmente para los hermanos que vivían en Francia y comandaban la empresa matriz del grupo, apoyando a la toma de decisiones para aprovechar las oportunidades de negocios de su entorno y optimizar la competitividad estratégica del valor añadido al negocio.

Aunque la fundación de la Casa Boris haya ocurrido en 1872 y también la amplitud de nuestra investigación se haya centrado en los hechos ocurridos entre 1872 y 1886, esta empresa

siguió actuando en Fortaleza hasta casi finales del siglo XX. Desgraciadamente, cambios que se siguieron en las condiciones económicas mundiales le obligaron a cerrar sus actividades de exportación e importación y a operar esencialmente sólo en los sectores de navegación y de seguros. Ese hecho, combinado con problemas sucesorios en la familia, terminó golpeando duramente la actuación de esta empresa, dando lugar a su completa extinción en el año 1984.

A modo de conclusión, el trabajo realizado ha mostrado el sistema contable de una casa de comercio del siglo XIX orientada a la actividad de importación-exportación, aunque desarrollando también otras actividades de prestación de servicios industrial, que funcionaba perfectamente para la rendición de cuentas y la toma de decisión en la gestión del negocio. Los registros contables anotados en los dos libros analizados se repiten con demasiada frecuencia y semejanza siendo prácticamente los mismos que en años anteriores, limitándose la diferencia a unos escasos apuntes. El análisis del libro Mayor de Casa Boris manifestó la relevancia de la contabilidad y sus prácticas, como soporte de las operaciones administrativas y justificación de los hechos y actividades empresariales.

En lo que se refiere a los procedimientos contables, observamos que estaban alineados con las técnicas contables que utilizaban los países europeos, siendo encontrada cierta influencia de la doctrina contable de Mathieu De la Porte (*La Science des Négocians et Teneurs de Livres. París: Chez Les Libraires Associés, 1769*) en los registros contables analizados. La escritura de los apuntes y el análisis del contexto económico y social de la época permiten conocer, en detalle, el papel desempeñado por la contabilidad en la toma de decisión de los socios. No se puede negar la utilidad de dicho sistema de información que era dirigido por un modelo de abordaje personalizado basado en los fundamentos de la Escuela Personalista. Con eso, la fiabilidad de los libros estaba orientada a garantizar el control patrimonial y también a determinar la posición deudora o acreedora de las cuentas corrientes de los correspondientes y consignatarios.

De esta forma, los registros contables realizados eran relevantes para el logro de la estrategia competitiva de la empresa y permitían la aportación de informaciones útiles para el control de gestión, dando lugar a la toma de decisiones contestatarias en caso de prueba en juicio. En otras palabras, sus registros contables eran aceptables para eventuales comprobaciones de discusiones en juzgado. En definitiva, se conjugan a la perfección la Contabilidad y el Derecho, dando forma a un sujeto en la cuenta y en la razón por la asunción de responsabilidades, manifestando contablemente la deuda u obligación de reparar o satisfacer la responsabilidad económica o la responsabilidad jurídica o legal (típico del papel de la Contabilidad Financiera en los días actuales).

Específicamente a las informaciones contenidas en los dos libros investigados, observamos que Casa Boris adoptaba el método de partida doble en sus apuntes y la lectura de los mismos permite conocer detalles sobre los resultados de los hechos económicos resultantes de sus relaciones comerciales. También permiten identificar correctamente las transacciones comerciales realizadas por ella durante el período analizado, describiendo con claridad y total transparencia la coexistencia de un incipiente comercio provincial que unía, a través del Atlántico, Brasil y Europa en una competitiva red de ventas. Se evidencia así la colaboración de la Contabilidad para el conocimiento histórico de la época y su vinculación con los componentes de gestión y control organizativo.

En definitiva, la Contabilidad cumplió con su función y pone de manifiesto la necesidad de una mirada más allá del contexto operativo de la empresa investigada. Desde su creación, Casa Boris vio la primitiva Provincia de Ceará del Imperio Brasileño transformarse en el Estado Brasileño de Ceará en la República, y también fue palco y testigo de grandes eventos de la historia brasileña, en términos económicos, políticos y sociales. Por ejemplo, el 25 de marzo de 1884, la entonces Provincia de Ceará se anticipó al Gobierno Imperial Brasileño y decretó el fin de la esclavitud, mucho antes de la promulgación de la Ley Áurea, firmada en 1888. En los registros contables de la Casa Boris observamos que la baja y la concesión de libertad para una esclava originariamente apuntada como un activo fijo de la empresa fue hecha en el ejercicio contable de 1881, es decir, 7 años antes de estar en vigor la ley nacional.

Existen muchos de esos episodios en la historia brasileña, que están retratados indirectamente en los libros contables de la Casa Boris, aguardando una auditoria histórica, que ciertamente auxiliaría en la comprensión del ambiente geoeconómico del Estado de Ceará y de la Nación Brasileña.

Este artículo constituye una primera aproximación a la información contable de la Casa Boris. Por eso hemos investigado inicialmente solo los registros contables contenidos en el libro Mayor durante el periodo 1872-1886. Creemos que, en futuros trabajos, pueden ampliar esta investigación desarrollando otros estudios que amplíen la muestra temporal que incorporen los asientos y cuentas del “libro Diario” y del “libro de Caja” y recojan las diferentes vicisitudes patrimoniales, económicas, financieras y sociales por las que atravesó la Casa Boris a lo largo de sus 112 años de actividad.

## BIBLIOGRAFÍA

### A) FUENTES PRIMARIAS

#### - Disposiciones legales

**Brasil.** *Carta Régia de 28 de Janeiro de 1808. Abre os portos do Brazil ao commercio directo estrangeiro com excepção dos generos estancados.* Coleção de Leis do Império do Brasil - 1808, Página 1 Vol. 1 (Publicação Original)

**Brasil.** *Constituição Política do Império do Brasil,* de 25 de março de 1824. Rio de Janeiro, Brasil.

**Brasil.** *Decreto nº 4.475, de 18 de Fevereiro de 1870. Approva os Estatutos da Associação dos Guarda-Livros estabelecida nesta côrte.* Coleção de Leis do Império do Brasil - 1870, Página 94 Vol. 1 pt II (Publicação Original).

**Brasil.** *Lei N. 556, de 25 de junho de 1850. Código Commercial do Império do Brasil.* Rio de Janeiro, Brasil: Publicado na CLB de 1850

**Brasil.** *Decreto nº 2.679, de 3 de Novembro de 1860.* Rio de Janeiro, Brasil: Coleção de Leis do Império do Brasil - 1860, Página 702 Vol. 1 pt II (Publicação Original).

**Brasil.** *Lei Nº 3.353, de 13 de Maio de 1888. Declara extincta a escravidão no Brasil.* Diário Oficial de 14 de maio de 1888 (Publicação Original).

#### - Documentos manuscritos

**Archivo Casa Boris (ACB).** *Mayor Nº 1: 1872-1878.* Fortaleza/CE: Boris Frères & Cia Ltda., 247 p.

**Archivo Casa Boris (ACB).** *Mayor Nº 2: 1878- 1886.* Fortaleza/CE: Boris Frères & Cia Ltda., 1.000 p.

### B) FUENTES SECUNDARIAS

**Almeida, P.R.** (2003): *Os Investimentos estrangeiros e a legislação comercial brasileira no século XIX: retrospecto histórico.* Porto Alegre: Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul; Centro de Memória do Judiciário, p. 73-127.

Disponível em: <http://www3.tj.rs.gov.br/institu/memorial/RevistaJH/vol3n5/03-Paulo Almeida.pdf> (Acesso em 11/01/2012).

**Barroso, P.** (1973): *Um francês cearense*. Fortaleza: Imprensa Universitária UFC, 55 p.

**Bentivoglio, J.C.** (2002): *O Império das Circunstâncias: o Código Comercial e a política econômica brasileira (1840-1860)*. (Tesis de doctorado) Universidade de São Paulo.

**Bertelli, C.H.** (2006): “Uma casa chamada Boris”. *Rio Grande Filatélico*, No. 45, Dezembro. Disponível em: <http://www.sfrg.com.br/site/wp-content/uploads/2011/09/ Uma-Casa-Chamada-Boris-Freres.pdf> (Acesso em 10/01/2012)

**Bisman, J.E.** (2012): “Surveying the landscape: the first 15 years of Accounting History as an international journal”, *Accounting History*, vol 17, nº 1, pp. 5-34.

**Carreira, A.** (1983): *As companhias pombalinas: de Grão-Pará e Maranhão e Pernambuco e Paraíba*. 2. Ed. Lisboa: Ed. Presença.

**Carvalho, J.M.** (2007): *A Construção da Ordem: a elite política imperial. Teatro das Sombras: a política imperial*. 3. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira.

**Cosenza, J.P.** (1999): *A evolução da escrituração contábil através dos tempos: uma revisão histórica da Contabilidade contemporânea com base na literatura contábil*. (Disertación de Máster), Faculdade de Administração e Finanças, UERJ, Rio de Janeiro.

**Deveza, G.** (1942): “A Contabilidade no Brasil antigo”. *Revista Paulista de Contabilidade*, Vol. 21, No. 218, p. 37-43, ago.

**Deveza, G.** (1976): *Um precursor do comércio francês no Brasil*. (coleção brasileira) São Paulo: Companhia Editora Nacional.

**Donoso Anes, R.** (2005): “Estado actual de la investigación en historia de la contabilidad”, *Revista de Contabilidad*, 8(15), pp. 19-44.

**Fleischmann, R.K. y Tyson, T.N.** (2003): Archival research methodology. In: Richard K. Fleischman; Vaughan S. Radcliffe & Paul A. Shoemaker (eds.). *Doing Accounting History: contributions to the development of Accounting thought*. (Studies in the Development of Accounting thought – Volume 6) Netherlands: JAI, p. 31-47.

**Freitas, A.P.S.** (2011): *Estrangeiros e cultura capitalista Ceará (1810-1916)*. Anais do XXVI Simpósio Nacional de História – ANPUH, São Paulo, julho.

**Fridman, F.** (2009): Judeus-franceses no Rio de Janeiro do século XIX. In: Vidal, Laurent; De Luca, Tânia Regina [Orgs.]. *Franceses no Brasil séculos XIX-XX*. São Paulo: UNESP, p. 175-190.

**Furtado, C.** (1971): *Formação Econômica do Brasil*. São Paulo: Cia. Editora Nacional.

**Girão, R.** (1968): *A função comercial de Fortaleza*. Fortaleza: Edição da Associação Comercial do Ceará, 19 p. (Excerto da Geografia Estética de Fortaleza).

**Girão, R.** (2000): *História econômica do Ceará*. Fortaleza:UFC.

**Hernández Esteve, E.** (1995): “A review of recent Spanish publications in accounting business and financial history”, *Accounting, Business and Financial History*, 5(2), pp. 237-269.

**Iudícibus, S. y Ricardino Filho, A.A.** (2002): “A primeira Lei das Sociedades Anônimas no Brasil - Lei n 1.083 – 22 de Agosto de 1860”. *Revista de Contabilidade & Finanças*, No. 29, p. 7-25, maio/ago.

**Iudícibus, S; Ribeiro Filho, J.F.; Lopes, J.E.G; y Pederneiras, M.M.M.** (2011): “Uma reflexão sobre a Contabilidade: caminhando por trilhas da teoria tradicional e teoria crítica”. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 8(4), pp. 274-285, outubro/dezembro.

**Jeanjean, T.; Ramirez, C.** (2009): “Back to the origins of positive theories: a contribution to the analysis of paradigm changes in Accounting research”. *Accounting in Europe*, Vol. 6, pp.107-126.

**Jencks, W. B.** (1954): “Historical dates in Accounting”. *The Accounting Review*, Vol. 29, No. 3, p. 486-493, Jul.

**Martins, A.L.** (2009): Presença imigrante francesa no Brasil: entre visões do paraíso e mercado de trabalho. In: Vidal, Laurent; De Luca, Tânia Regina (Orgs.). *Franceses no Brasil séculos XIX-XX*. São Paulo: UNESP, p. 27-41.

**Mauro, F.** (1999): “As empresas francesas e o financiamento da industrialização do Brasil”. *Revista de Economia Política*, Vol. 19, No. 3(75), julho-setembro, p. 82-91.

**McLean, T.** (1995): “Contract Accounting and Costing in the Sunderland Shipbuilding Industry, 1818–1917”, *Accounting, Business & Financial History*, v. 5, n. 1, 1995, p. 109-146.

**Mc Watters, C.S., Lemarchand, Y.** (2010): “Accounting as story telling: merchant activities and commercial relations in eighteenth century France”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 23, nº 1, pp.14-54.

- Mellis, F.** (1950): *Storia della ragioneria*. Bologna: Zuffi.
- Menezes, G.R.** (2006): *Lutas políticas e crise social: a elite políticaceareense na década de 1879*. Dissertação (Mestrado em História Social), Universidade Federal do Ceará, Fortaleza.
- Monteiro, D.M.** (2009): A Casa “Boris Frères” no Ceará. In: Vidal, Laurent; De Luca, Tânia Regina (Orgs.). *Franceses no Brasil séculos XIX-XX*. São Paulo: UNESP, p. 253-270.
- Monteiro, D.M.** (2002): O capital mercantil estrangeiro no Brasil do Século XIX: a atuação da Casa Boris Frères no Ceará. In: Szmrecsany, Tamás; Lapa and José Roberto do Amaral (Orgs.). *História econômica da independência e do império*. 2. ed. rev. São Paulo: Hucitec/Abphe/Edusp/Imprensa Oficial SP, p. 197-234.
- Monteiro, D.M.** (1998): “Casas comerciais francesas no Brasil e na América Latina do século XIX: fontes para pesquisa histórica”. *América Latina en la Historia Económica, México*, Vol. 9, p. 55-63. Disponible en: <http://alhe.mora.edu.mx/sistema/archivos/procesados/01-09-1998-0055.pdf> (acceso en 15/01/2012).
- Morais, Nágila Maia de.** (2009): *Todo cais é uma saudade de pedra: repressão e morte dos trabalhadores catraieiros (1903-1904)*. Dissertação (Mestrado em História e Culturas), Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza.
- Moreno, Alonso** (2011): Desarrollo de una cervecera en una región poco desarrollada a la luz de sus documentos contables: “El Alcázar” (1928–93). *DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad*, No. 15, Diciembre, p. 160-204.
- Mota, F.A.S.** (1982): *A secular Casa Boris e a importância de seu arquivo*. Fortaleza: Secretaria de Cultura e Desporto, 56 p.
- Napier, Christopher J.** (2002): “The historian as auditor: facts, judgements and evidence”. *The Accounting Historians Journal*, Vol. 21, No. 2, p. 67-83, Dec.
- Peleias, Ivam Ricardo y Bacci, João** (2004): “Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade”. *Revista Administração On Line – FECAP*, Vol. 5, No. 3, p. 39-54 jul/ago/set.
- Prado Junior, Caio** (1972): *História Econômica do Brasil*. São Paulo: Brasiliense.
- Rego, J.M.A.N.** (2010): *Dos sertões aos mares: história do comércio e dos comerciantes de Parnaíba (1700-1950)*. Niterói: UFF (Tesis de Doctorado).
- Ridings, E.** (1994): *Business Interest Groups in Nineteenth-Century Brazil*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Rocha, L.M. y Gandara, G.S.** (2009): “A presença francesa no Piauí do século XIX”. *Revista da Faculdade de História e do Programa de Pós-Graduação em História da Universidade Federal de Goiás*, Vol. 14, No. 1, p. 291-309.
- Rodrigues, L.L., Ricardino, A., Martins, S.T.** (2009): “A. Corporate governance regulations: a new term for an ancient concern? The case of Grão Pará and Maranhão General Trading Company in Portugal (1754)”. *Accounting History*, Vol. 14, nº 4, pp. 405-435.
- Sá, A.L.** (1980): *Aspectos contábeis no período da Inconfidência Mineira*. Brasília: MF-ESAF.
- Sá, A.L.** (2010): “Procedimentos contábeis no Século XIX: O livro de contas de Manoel de Sousa Guedes de Itabira.” *DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad*, No. 12, Junio, p. 3-17.
- Saba, R.N.P.F.** (2010): “As praças comerciais do Império e a aprovação do Código Comercial Brasileiro na Câmara dos Deputados”. *Revista Angelus Novus*, No. 1, p. 77-96, agosto.
- Schmidt, P.** (2000): *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman.
- Sousa, J.B.** (1954): *Formação histórica do comércio cearense*. Fortaleza: s/ed., 25 p.
- Takeya, D.M.** (1995a): *Europa, França e Ceará: origens do capital estrangeiro no Brasil*. Natal: Editora Universitária UFRN.
- Takeya, D. M.** (1995b) : “Une société de négoce français au Brésil dans le dernier tiers du XIXe siècle: Boris Frères au Ceará”. *Entreprise et Histoire*, Vol. 8, p. 27-50.
- Takeya, D.M.** (1994): “O capital mercantil estrangeiro no Brasil do século XIX: a atuação da Casa Boris Frères no Ceará”. *Revista de Ciências Sociais*, Vol. 25, No. 1 e 2.
- Torrecchia, P. e Yamey, B.** (2012): *Giuseppe Cerboni: accounting theorist and practitioner*. Working Paper presented to 13th World Congress of Accounting Historians, Newcastle, England, July, 9 p.
- Vidal, Laurent; De Luca, Tânia Regina** [Orgs] (2009): *Franceses no Brasil séculos XIX-XX*. São Paulo: UNESP.
- Wale, J.** (1989): “The Cramlington Coal Co. Ltd., Northumberland, 1824-1914: a case study in business history”. *Business Archives*, Vol. 58, p. 1-21.



**Watts, R.L.; Zimmerman, J.** (1986): *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall, 1986.

**Yamey, B.S.** (2005): "The historical significance of Double-entry bookkeeping: some non-sombartian claims". *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 15, nº 1, pp, 77–88.

**Yin, R. K.** (2001): *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.

---

**José Paulo Cosenza** is Full Professor of the Department of Accounting, Faculty of Administration and Accounting, *Universidade Federal Fluminense – UFF*, [jcosenza@vm.uff.br](mailto:jcosenza@vm.uff.br). Mário Santos Braga Street, 30, Room 710 – Campus Valonguinho, CEP: 24020-150, Niterói – Rio de Janeiro – Brazil, Phone: + 55 21 2629-9874.

**Carlos Antonio De Rocchi** is Full Professor, retired, of the Department of Accounting, Faculty of Economic Science, *Universidade Federal do Rio Grande do Sul– UFRGS*, [ca\\_rocchi@aol.com.br](mailto:ca_rocchi@aol.com.br). João Pessoa Avenue, 52, 1<sup>st</sup> Floor, CEP: 90040-000, Porto Alegre - RS – Brazil, Phone: +55 55 3221-1887.

**Carlos Alberto Campello Ribeiro** is Associate Professor of the Department of Accounting, Faculty of Administration and Accounting, *Universidade Federal Fluminense – UFF*, [campello@vm.uff.br](mailto:campello@vm.uff.br). Mário Santos Braga Street, 30, Room 716 – Campus Valonguinho, CEP: 24020-150, Niterói – Rio de Janeiro – Brazil, Phone: +55 21 2629-9884.