

COMENTARIOS BIBLIOGRÁFICOS

COMENTARIO SOBRE LA OBRA: *DICTIONNAIRE HISTORIQUE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE 1500-1850*. SOUS LA DIRECTION SCIENTIFIQUE DE MARIE-LAURE LEGAY. RENNES: PRESSES UNIVERSITAIRES DE RENNES, 2010, 493 PÁGS.



Los historiadores de la contabilidad estamos de enhorabuena por la aparición de este diccionario histórico sobre la contabilidad pública, y ello tanto por la importante aportación que supone por la reunión en un solo volumen del resumen de conocimientos desperdigados hasta ahora en cientos de trabajos, con la facilidad que ello proporciona para su consulta, orientación bibliográfica y conocimiento comparado, como por el renacer que esta publicación confirma de un renovado interés en Francia por la historia de la contabilidad, cuya llama ha seguido encendida en las últimas décadas gracias a un puñado de esforzados y distinguidos investigadores como Yannick Lemarchand, de la Universidad de Nantes, Marc Nikitin, de la Universidad de Orleans, Jean-Guy Degos, de la Universidad Montesquieu de Burdeos, y algunos más, no muchos en cualquier caso. Todos ellos dignos sucesores de mi querido, apreciado y buen amigo Pierre Jouanique.

La redacción de la obra, de quinientas páginas de apretados renglones de tipografía de cuerpo pequeño, ha sido dirigida por Marie-Laure Legay, catedrática de la Universidad Charles de Gaulle, de Lille. Para realizar la labor la directora ha contado con la colaboración de un selecto equipo de autores, compuesto no sólo de historiadores, sino también de juristas y expertos en administración. Los componentes del grupo de autores son Anne Dubet, destacada hispanista, de la Universidad



de Clermont-Ferrand, Joël Félix, de la Universidad de Reading, del Reino Unido, Jean-Claude Hocquet, de la Universidad Charles de Gaulle, de Lille, Sébastien Kott, de la Universidad

Paris Ouest Nanterre-La Défense, Yannick Lemarchand, de la Universidad de Nantes, Bernard Lutun, doctor en historia, y Natalia Platonova, doctora en historia. Asimismo ha contado con la colaboración de Delfina Gomes, de la Universidad del Minho, de Portugal, y de Jérôme Jambu, Universidad Charles de Gaulle, de Lille.

Como su naturaleza de diccionario indica, la obra, que se ha publicado con el apoyo de la Agence nationale de la recherche, se compone de entradas por conceptos colocadas por orden alfabético, con las iniciales de los respectivos autores al final de la entrada, precedidas de una Introducción y seguidas de una extensa Bibliografía de cuarenta páginas, dividida en tres secciones: Fuentes impresas, Instrumentos de trabajo, diccionarios, colecciones legislativas, y Obras críticas.

La Introducción está compuesta por Marie-Laure Legay, directora del Diccionario. En ella se explica que la obra es el primer instrumento de análisis de términos, técnicas y reformas contables situados en su contexto histórico. Se añade que el libro no es un diccionario de finanzas públicas, ni se interesa por las instituciones y políticas financieras más que en tanto estén relacionadas con la historia de las cuentas públicas y de la ciencia contable. Es, pues, un diccionario plenamente dedicado a la historia de la contabilidad.

En opinión de la directora, la historia de las cuentas públicas está todavía por hacer. Ello no quiere decir que los historiadores no hayan prestado ninguna atención a los archivos contables, sino que estos archivos han sido raras veces utilizados para estudiar el sistema contable del Estado. Así, mientras las cuentas de un granjero, un empleado, una fábrica, un monasterio, un hospital, un aristócrata, un comerciante, un burgués, una manufactura, un empresario, etc., han sido exploradas, descritas y analizadas, las cuentas del Estado permanecen todavía siendo un misterio para la mayor parte de los investigadores. Piensa que la tarea de remediar esta situación es, ciertamente, ardua, aunque la historia de las cuentas públicas puede apoyarse en los trabajos historiográficos ya realizados. A este respecto cita la conocida obra de Jochen Hoock y Pierre Jeannin (Hgg.): *Ars Mercatoria. Handbücher und Traktate für den Gebrauch des Kaufmanns, 1470-1820 / Manuels et traités á l'usage des marchands, 1470-1820. Eine analytische Bibliographie in 6 Bänden*, Paderborn: Ferdinand Schöningh, haciendo referencia en especial al tercer tomo, elaborado en colaboración con Wolfgang Kaiser, con el subtítulo de *Analysen 1470-1700*. A este respecto, indica que los mencionados autores ponen de manifiesto en su obra que los manuales y tratados para uso de los mercaderes no sólo identifican los contornos socio-culturales de aquéllos, sino que revelan un saber, una geografía europea y un discurso sobre el gobierno de la economía. El Estado, que se hallaba en construcción, aprovechó este saber construido en torno al capitalismo comercial, industrial y después financiero, definiendo sus propias normas y prácticas contables, para producir finalmente sus propios tratados de contabilidad.

Estoy de acuerdo, en principio, con estas manifestaciones y, en general, con las ideas expresadas por la profesora Legay en su Introducción, que me parece una excelente exposición del contenido y propósitos del *Dictionnaire*, así como un esclarecedor y correcto resumen del estado de la cuestión. Sin embargo, me temo que no puedo compartir del todo el

optimismo que parece desprenderse de las palabras de la autora al comentar que no puede decirse que los historiadores -supuesto que se refiera a los historiadores en general- no hayan prestado atención a los archivos contables. La realidad, al menos en España, es que la mayor parte de los hechos históricos, incluidos los de carácter económico, han sido estudiados sin tener en cuenta la posibilidad de que existieran libros de cuentas referidos a ellos. Los archivos contables sólo son utilizados, en realidad, por los historiadores de la contabilidad, que constituyen un pequeño grupo de especialistas repartidos por todo el mundo, a pesar del importante auge del interés por la materia experimentado en las últimas décadas. Modernamente, como producto y, al mismo tiempo, origen de este auge, los historiadores de la contabilidad han ampliado sus horizontes y ya no se dedican solamente al estudio de la evolución de los sistemas, las técnicas, las prácticas y las ideas contables, sino que entienden la historia de contabilidad como vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica en general, una vía apta para estudiar cualquier hecho o conjunto de hechos históricos. Con ello, la historia de la contabilidad, de ser en un principio la historia de una disciplina, ha pasado a transformarse en una metodología de investigación, convirtiendo el concepto *stricto sensu* tradicional en un concepto *latu sensu* mucho más rico, comprensivo y fecundo.¹ Haciendo uso de este planteamiento y dentro del conjunto de sus investigaciones, algunos historiadores de la contabilidad españoles se han ocupado de los sistemas públicos de contabilidad a partir de la consulta de registros contables manuscritos.

Por otra parte, desde tiempos muy recientes, un pequeño grupo de historiadores económicos y, en especial, de la empresa, utiliza también los registros de cuentas en sus investigaciones. Pero, en general, al no estar familiarizados con la contabilidad y desconocer, sobre todo, las técnicas e ideas contables de las épocas estudiadas, los historiadores se muestran más bien reacios a penetrar en terrenos que consideran resbaladizos, en los que son conscientes de que pueden cometerse patinazos tremendos. Otro tipo de historiadores, especialmente los dedicados a la historia del arte, se asoman ocasionalmente a los libros de cuentas, para tomar datos puntuales sobre autoría, precio u otros aspectos de obras de arte.

Me temo asimismo que no estoy muy convencido de que la contabilidad pública pudiera aprovecharse gran cosa de los sistemas contables llevados por los mercaderes. Pienso que son contabilidades de naturaleza distinta, que nacieron con una finalidad también distinta. La contabilidad pública no es una contabilidad patrimonial, en el sentido de que no considera ni necesita considerar el patrimonio del Estado, por otra parte difícilmente computable. Es una contabilidad de ingresos y gastos, que se originó con el fin de controlar la actuación de los funcionarios o agentes que manejaban fondos del Estado. Para ello era suficiente instrumentar una contabilidad de flujos, como la de Cargo y Data utilizada por la

¹ He presentado esta tesis en mi libro *La historia de la contabilidad, vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica: Cuentas de los fondos recibidos por la Factoría General de los Reinos de España para financiar la guerra de Felipe II contra el Papa Pablo IV y Enrique II de Francia*. Madrid: Real Academia de Doctores de España, 2010. Una versión electrónica completa de este libro se incluye al final de este número de *De Computis*.

Administración pública española en la primera parte de la época que nos ocupa. Este sistema contable era también utilizado, con parecidas denominación y características, en otros países europeos, como en Italia, donde era conocida como *Contabilità di Carico e Scarico*, en Francia, como *Comptabilité de Charge et Décharge*, en Inglaterra, como *Charge and Discharge Accounting*, etc.² En cualquier caso, la contabilidad pública encontró su plenitud y genuino carácter cuando al control del gasto unió la previsión del mismo, es decir, estableció el presupuesto, como comenta la profesora Legay, y culminó cuando a esta relación se añadió la distinción entre los momentos de autorización del gasto y ordenación del pago.

La contabilidad de los mercaderes, en cambio, sí era patrimonial y contenía cuentas para registrar la riqueza del dueño de los libros. Aunque en los primeros tiempos de la partida doble, contabilidad por antonomasia de los mercaderes, ideada por y para ellos, no era infrecuente encontrar contabilidades que solamente contenían las cuentas patrimoniales relativas a la marcha de los negocios, circunstancia no prevista en la ortodoxia del máximo divulgador del sistema, Luca Pacioli. Sea como fuere, el principal objetivo de la partida doble no era el control de agentes, sino el seguimiento de la marcha de los negocios y la situación patrimonial del mercader.

La contabilidad de los mercaderes era distinta, pues, tanto en su naturaleza, como en sus objetivos, de la contabilidad pública. Por eso, si hubiera que buscar alguna contabilidad que hubiera ejercido influencia en la contabilidad pública, yo no pensaría en la contabilidad de los mercaderes, sino que me sentiría más tentado a pensar en la contabilidad eclesiástica, tanto en la del clero secular, como en la monástica.

Ciertamente, parece que entre las pequeñas ciudades-estado italianas, con una Administración altamente centralizada y una fuerte tradición mercantil, hubo algunas que bien tempranamente comenzaron a llevar sus cuentas públicas por partida doble.

Pero si nos referimos al caso de las grandes naciones europeas, como España, citado por la directora del Diccionario en su Introducción, tendremos que decir que el establecimiento de la partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda no fue consecuencia de una evolución natural del sistema de Cargo y Data hacia la partida doble.

² He explicado con algún detalle las funciones y características de la contabilidad de Cargo y Data castellana en mi trabajo: "La Contabilidad por Cargo y Data y sus textos en el panorama contable español de los siglos XVI y XVII", publicado en el libro homenaje: *Doctor Luis Pérez Pardo – El geógrafo*. Colección Homenajes, Barcelona: Universitat de Barcelona, Escola Universitaria d'Estudis Empresarials de Barcelona, 2007.

Por otra parte, he estudiado los libros de cuentas por Cargo y Data llevados por la Contaduría Mayor de Hacienda castellana en el siglo XVI en mi trabajo: "Los libros de cuentas y la organización contable en el gobierno de la Real Hacienda castellana (siglos XVI y XVII)", presentado en la Sesión C-9: *El gobierno de la economía en el Imperio Español. Información estadística, política económica y fiscalidad*, del 12th *International Economic History Congress*, celebrada en Nápoles, marzo 1998-Sevilla, junio de 1999, y publicado en el volumen del mismo título que la indicada Sesión C-9, editado por Antonio M. Bernal, Luigi De Rosa y Francesco D'Esposito, Sevilla-Nápoli: Istituto Italiano per gli Studi Filosofici - Fundación El Monte, 2000.

No, en absoluto. Como es sabido, España fue la primera gran nación que utilizó la partida doble para llevar las cuentas de diversas instituciones públicas para, finalmente, implantarla para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda en 1592, tras el intento fallido de 1580. Esta implantación fue producto de la gran inclinación que el monarca Felipe II sentía, en general, por los métodos de trabajo mercantiles debido a su versatilidad, agilidad, eficacia y capacidad de adaptación a circunstancias cambiantes. Por otra parte, en aquellos momentos la contabilidad por partida doble gozaba de gran fama y prestigio en los círculos de los grandes hombres de negocios internacionales por su carácter general, completo y cuadrable, cosa esta última que garantizaba la detección de errores. ¿Qué más podía desear un monarca que había tenido que culminar desde la adolescencia -no olvidemos que por las ausencias de su padre, el emperador Carlos V, Felipe II empezó a gobernar España a los 16 años- la creación de un gigantesco aparato administrativo, sin ningún precedente que pudiera orientarle, para regir un imperio donde nunca se ponía el sol? Precisamente, lo que deseaba el monarca, como expresó repetidas veces, era una contabilidad general, omnicomprensiva, que lo incluyera todo, el conjunto y el detalle, sin errores, que estuviera en condiciones de informar fidedignamente y con rapidez de la situación de su Hacienda, al objeto de poder tomar con conocimiento de causa las importantes decisiones, tanto bélicas como políticas, que había que adoptar.

La introducción de la partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda castellana no fue, pues, producto de una evolución, sino de una decisión deliberada, de una ruptura, de un salto. Afortunadamente, no fue un salto en el vacío, pues como en todas las ocasiones anteriores en que dicha contabilidad se estableció en organismos oficiales castellanos, la partida doble se estableció en paralelo con la contabilidad tradicional del sector público, es decir, sin suprimir los libros de Cargo y Data. Ello fue una fortuna, como se decía, pues el intento no prosperó. Por un lado, la declarada hostilidad de los altos funcionarios que, lógicamente, no veían con buenos ojos que unos mercaderes, unos advenedizos en definitiva, aunque fueran de alto fuste, los desplazaran de sus cometidos y prerrogativas; por el otro, el hecho de que el sistema contable, por sí solo, no pudiera aportar grandes mejoras en una administración tan compleja, voluminosa, con cajas y agencias tan dispersas y distantes, hicieron que, a fin de cuentas, sobre todo al fallecimiento de Felipe II, la contabilidad por partida doble se convirtiera en la quinta rueda del carro. De tal modo, en 1621, a la muerte de Felipe III, sucesor de Felipe II, en el mismo comienzo del reinado de Felipe IV, fue suprimida la Contaduría del Libro de Caja, que era la encargada de llevar la contabilidad estatal por partida doble. Igual suerte corrieron los intentos de implantar tal contabilidad en siglos posteriores: en su mayor parte ni siquiera se pusieron en práctica.

Dice bien la profesora Legay al comentar que la historia de la contabilidad pública en Francia no es lineal ni progresiva. La historia de los avances humanos suele ser así: se desarrolla en forma de altibajos, avances, tentativas fallidas. Y hasta, en ocasiones, la dirección emprendida para llegar a la situación actual no fue la correcta o, al menos, hubiera podido ser mejor. Este y el de los cambios por ruptura brusca, como el que hemos referido en el caso español, es uno de los postulados más tenazmente defendidos por los partidarios de la

“nueva historia de la contabilidad”. Debo decir que, en este caso, me siento enteramente identificado con ellos. Pues, de no ser así estaríamos siempre en el mejor de los mundos posibles. Resulta difícil aceptar esta idea.

Asimismo dice bien la profesora Legay cuando afirma que la historia de la contabilidad pública, al igual que la historia general de la contabilidad, pretende estudiar la evolución del pensamiento, de las prácticas y de las instituciones contables en respuesta a los cambios del entorno y de las necesidades de la sociedad, así como los efectos de esta evolución sobre el entorno. Esta definición de la historia general de la contabilidad la saca, según cita, de un trabajo de Robert H. Parker, trabajo en el que Parker, a su vez, reproduce textualmente la definición formulada en 1970 por el Committee on Accounting History de la American Accounting Association, a saber:

*“... the study of the evolution in accounting thought, practices, and institutions in response to changes in the environment and societal needs. It also considers the effect that this evolution has worked on the environment. The ends of accounting history are both intellectual and utilitarian”.*³ (AAA, 1970, p. 53):

En la sección final de la Introducción se precisa que no todos los países están representados en el Diccionario, lamentándose en especial la ausencia de los países escandinavos, compensada sin embargo por las noticias que se dan sobre Rusia. La autora del texto estima que la introducción de las mismas es útil para la comprensión de la circulación de modelos. Piensa que los soberanos de la época estudiada no dudaron en emplear los servicios de expertos extranjeros y que las monarquías compuestas de diversas naciones, como la española hasta el siglo XVIII, favorecieron el intercambio de personas y de saberes. No obstante, cree que la modelización, es decir, la construcción de modelos intelectuales diferenciados, propiamente dicha, no comienza hasta el siglo XVIII.

A este respecto, con la frase: *“À l’articulation des XVIII^e et XIX^e siècles, la science comptable, comme la science de l’estime qui s’occupait à la même époque d’apprécier le revenu territorial, atteint donc un nouvel âge et devient l’objet de traités que nous avons recensés dans le chapitre “sources” de la bibliographie générale, première du genre”*, finaliza la profesora Legay su interesante Introducción al *Dictionnaire*.

Con relación al contenido de éste debe decirse que los términos de las entradas están bien elegidos y que los textos que los explican son amplios cuando la ocasión lo requiere, y siempre adecuados e ilustrativos, proporcionando al lector buena y concisa información sobre el concepto tratado. Un importante punto a destacar, por su utilidad y porque es poco

³ American Accounting Association (AAA) (1970): “Committee on Accounting History”, *The Accounting Review*, núm. 45, (supl.), p. 53.

frecuente, es el cuidado repertorio de las fuentes y la bibliografía más importantes que se inserta al final del texto de cada entrada.

Las entradas relativas a España son amplias, numerosas y correctas, denotando en general un buen conocimiento de las cuestiones tratadas.

En resumen, debe decirse, confirmando lo indicado al principio, que el *Dictionnaire historique de la comptabilité publique 1500-1850* constituye una obra realmente importante, que merece un sitio preferente en la biblioteca de todo historiador de la contabilidad o interesado en la materia, y que, por supuesto, debe figurar en la biblioteca de todo Departamento universitario de Economía Financiera y Contabilidad, así como de Historia. Por ello, estimo que nos toca felicitar cordial y sinceramente tanto a la Directora como a los autores y colaboradores que han participado en la obra.

EHE