

EL MAYORDOMO Y LA CONTABILIDAD PARROQUIAL. CONTROL Y RENDICIÓN DE CUENTAS. VILLA DE AGÜIMES 1730-1830

(THE ADMINISTRATOR AND THE PAROCHIAL ACCOUNTING. CONTROL AND ACCOUNTS RENDERING. AGÜIMES TOWN 1730-1830)

Mercedes Calvo Cruz

Candelaria Castro Perez

RESUMEN

La institución parroquial, pilar fundamental en la historia de la Iglesia, cobra importancia como fuente generadora de documentos a mediados del siglo XVI con las normas canónicas que emanan del Concilio de Trento, celebrado entre 1543 y 1562, al legislarse diversos capítulos sobre la vida y la actividad parroquial. Esta circunstancia implica que la parroquia sea fuente de producción documental tanto activa como pasiva, siendo los legajos de documentación que se conservan en sus archivos un patrimonio de cada parroquia.

Desde sus inicios a la parroquia se le atribuyen funciones administrativas, necesitando una persona encargada de la gestión de sus bienes. El máximo responsable de la administración económica de la parroquia era el mayordomo, figura encargada de la explotación de las propiedades, cobro de las rentas y control de los gastos, debiendo reflejar su gestión en diversos libros contables, cuyos datos eran luego vertidos por un notario en el *libro de Quentas de Fabrica* al objeto de proceder a la oportuna revisión. En efecto, periódicamente estas cuentas eran revisadas por el obispo o persona designada al efecto, quien emitía un dictamen sobre las mismas y dictaba los mandatos necesarios tanto en los aspectos relacionados con el culto como en los económicos. De acuerdo con lo señalado, se trata de una contabilidad privada llevada por el mayordomo, por cuenta ajena, cuyo objeto era conocer la marcha de las operaciones de ingresos y gastos de la parroquia, así como el de preparar la rendición de cuentas a los propietarios de los bienes administrados.

A través del estudio de una figura de gran relevancia desde el punto de vista económico-contable en la institución parroquial, como es el mayordomo, se persigue contribuir al enriquecimiento de la historia de la contabilidad en el terreno eclesiástico. Para ello en el presente trabajo pretendemos poner de manifiesto las funciones del mayordomo parroquial y sus implicaciones económico-contables, a través del análisis de los libros de cuentas y otra documentación contable, así como de los *libros de Quentas de Fabrica* que debía presentar el citado mayordomo al obispo o visitador general en las visitas que realizaba a las parroquias, tomando como ejemplo la parroquia de la Villa de Agüimes, en la isla de Gran Canaria, durante el periodo 1730-1830.

ABSTRACT

The parish, fundamental prop in the history of the Church, receives importance as generating source of documents in the middle of the XVIth century with the canonical procedures emanated from the Council of Trent, held the years 1543 to 1562, when diverse chapters were promulgated in order to govern the parochial life

and activities. As a result of these regulations the parish became both a producer and a receiver of documents, being the files of documentation that remain in its archives a patrimony of every parish.

From its beginnings, the parish assumed administrative functions, needing a person to be in charge of the management of its goods. The maximum responsible for the economic administration of the parish was the “mayordomo” or administrator who was in charge of the exploitation of the properties, collection of the revenues and control of the expenses. He had to record the operations he managed in a set of account books. At the end of the respective period these records were transcribed by a notary in the *libro de Quentas de Fabrica* (General Account Book of the Parish) that was used for the rendering of the accounts. In fact, periodically these accounts were audited by the bishop or person designated by him to this effect, who expressed his opinion about them and in its case dictated the necessary amendments and mandates both in the aspects related to the worship and to the economic and countable matters. The accounting under study is therefore an ecclesiastical accounting, that is, a private accounting kept by the administrator or “mayordomo” on behalf of the parish in order to know and follow the parish operations of which he had to render accounts to the owners of the administered goods.

Through the study of a figure of great relevancy in the parochial institution from the economic-countable point of view, namely the administrator, at the parish of Agüimes Town, in the island of Gran Canaria, during the period 1730-1830, it is intended to contribute to the enrichment of the history of accounting in the ecclesiastic area. This target is to be met by the investigation and description of the functions of the parochial administrator and their economic-countable implications, as well as by the analysis of the account books and other countable documentation kept by him and above all of the *libro de Quentas de Fabrica* (General Account Book of the Parish). This book served the administrator to render accounts before the bishop or general inspector designated to take them in the visits that were periodically carried out to the parishes.

PALABRAS CLAVES:

Iglesia, Parroquia, Mayordomo, Historia, Contabilidad

KEY WORDS:

Church, Parish, Spain, History, Accounting

1. Introducción

La parroquia constituye una institución relevante dentro de la Iglesia Católica, tanto desde el punto de vista cristiano y evangelizador como también un núcleo importante en la geografía eclesial, cuya misión principal puede decirse que es ofrecer su ayuda a los necesitados, espiritual y material. Este último aspecto, el material adquiere un significado singular a lo largo de los tiempos, dado que en función de las posibles rentas disponibles se encontrarán las obras pías y las cargas espirituales a desarrollar por aquellas personas encargadas de su mejor administración.

La parroquia es definida por el Código de Derecho Canónico de 1983, Libro II, parte 2ª, Capítulo VI.-De las parroquias, de los párrocos y de los vicarios parroquiales, en su artículo 515, entendiéndose por la misma una comunidad de fieles constituida de modo estable en la Iglesia particular, cuya pastoral, bajo la autoridad del Obispo diocesano, se encomienda a un párroco, como su pastor propio. Dicha institución parroquial cobra importancia como fuente generadora de documentos a mediados del siglo XVI con las normas canónicas que emanan del Concilio de Trento, celebrado entre 1543 y 1562, al legislarse diversos capítulos sobre la vida y la actividad parroquial. El Concilio necesitó tres etapas para concluir y fue trascendental para la Iglesia Católica, estructurándose en el mismo los elementos de la parroquia, que son: la iglesia, el oficio eclesial, el territorio y la población.

La administración, gestión y control de la parroquia eran desempeñados por el mayordomo y el obispo. El mayordomo era el máximo responsable de la administración

económica de la parroquia, pudiendo ser clérigo o seglar. Entre las funciones del mayordomo se encontraban la explotación de las propiedades, cobro de las rentas y control de los gastos. Por su parte, el obispo o persona designada al efecto, supervisaba periódicamente la labor del mayordomo, emitiendo un dictamen sobre la misma y dictaba los mandatos necesarios, tanto en los aspectos relacionados con el culto como en los económicos, constituyendo estos últimos nuestro objeto de estudio.

La producción documental que se conserva en los archivos parroquiales constituye un patrimonio de cada parroquia, por ello esta institución es fuente de producción documental, tanto activa como pasiva (Rubio, 1999: p. 8). Así, la actividad económica que surge en la parroquia origina una documentación específica e importante, entre la que se encuentra la relativa a los registros contables del mayordomo, tema del presente trabajo y uno de los aspectos notables en el desarrollo de la administración económica de la parroquia.

Una vez planteada la parroquia como institución que desarrolla una actividad económica y produce una documentación contable, es preciso señalar que este trabajo se enmarca dentro de la investigación en Historia de la Contabilidad, campo dedicado al “estudio de la evolución del pensamiento contable, así como de sus prácticas e instituciones, producidas como respuesta al proceso cambiante del entorno y de las necesidades sociales” (American Accounting Association, 1970: p. 53). Si ahora consideramos el sujeto que desarrolla esa actividad contable, se puede distinguir, a su vez, varios campos de estudio, como son la historia de la contabilidad pública y la historia de la contabilidad privada (Hernández Esteve, 1996: pp. 72-73).

Nuestro trabajo se encontraría dentro de la contabilidad privada, y concretamente en el subcampo de las contabilidades llevadas por tutores, administradores y demás gestores, en general, de bienes y patrimonios por cuenta ajena con el objeto de rendir cuenta de su actuación a los propietarios de los bienes administrados (Ibídem: p. 73). Por otra parte, y de acuerdo con el tipo de fuente primaria, Hernández Esteve (Ibídem: p. 72) también distingue varios campos de estudio, encontrándose este trabajo, tanto en el dedicado a los documentos contables de todo tipo, como en el dedicado al estudio de las normas y textos reguladores de la actividad contable.

Por otra parte, la importancia de la Historia de la Contabilidad en el contexto histórico-económico fue puesta de manifiesto, entre otros, por Melis (1950) y comienza a desarrollarse en el siglo pasado, encontrando una gran difusión e interés en las últimas décadas en España y otros países. Este interés se ha visto materializado en numerosos estudios realizados, entre los que han predominado, aparte de los libros doctrinales de contabilidad, los estudios sobre contabilidades mercantiles, y también en los campos de la contabilidad pública y la contabilidad señorial.

La contabilidad de la Iglesia, también ha sido objeto de estudio en los últimos años, destacando los trabajos de Tua y otros (1998, 2000, 2002, 2004) y Llopis y otros (2002) sobre la contabilidad monacal; Martín (1992) referente a la Colegiata de San Luis; Calvo (2000) sobre la contabilidad de los obispados y Garzón (2001) relativo a los hospitales. Todos estos trabajos se centran, al igual que el que se presenta, en los siglos XVIII y XIX. Otros trabajos, también sobre la Iglesia son el de Martín (1996) concerniente a la contabilidad eclesiástica en los siglos XV y XVI y el de Hernández Borreguero (2002) sobre el Cabildo Catedral de Sevilla, referido al siglo XVII. En un ámbito diferente al español y de reciente publicación

cabría citar el trabajo de Quatrone (2004) sobre las prácticas contables utilizadas por la Compañía de Jesús en los siglos XVI y XVII.

No obstante, y a pesar de los estudios citados anteriormente, Booth (1993: p. 37) señala que los organismos eclesiales y las organizaciones sin ánimo de lucro no han sido tradicionalmente analizados por la doctrina contable, aunque desde mediados de los años 70 surgió el interés por la contabilidad de hospitales, universidades y entes eclesiásticos. En este sentido Hernández Esteve en el prólogo a la obra *Economía y contabilidad monásticas en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen. El Monasterio de Santa María la Real de Oseira* (2005: p. 24), afirma que en el momento actual estamos viendo una ampliación del campo de estudio hacia investigaciones a terrenos concretos, poco explorados hasta ahora, como así lo demuestran los trabajos sobre contabilidades no lucrativas, de universidades, de las Administraciones públicas a todos los niveles, de casas señoriales, y sobre todo de entes eclesiásticos, que se están realizando en España. En este último caso, los trabajos están poniendo de manifiesto la importancia que tiene en general su historia dado el rigor y eficacia que tenían sus prácticas de registro y control.

A pesar de ello, como señala Hernández Esteve (Ibídem, pp. 26 s), algunas opiniones de estudiosos de habla inglesa de la contabilidad: Booth (1993), Duncan y Stocks (2003), entre otros, sobre temas actuales de las organizaciones eclesiales, centrados en cuestiones de tipo técnico, y en especial, en las relativas a la idoneidad de los instrumentos de organización, gestión y control contable y financiero, mantienen que los sistemas empleados no son eficientes ni adecuados.

Por otra parte es preciso señalar que “el reciente despertar del interés por los temas indicados en el ámbito anglosajón no ha trascendido todavía demasiado al terreno histórico-contable” (Hernández Esteve, 2005: p. 28), y tan sólo destacan hasta ahora algunos trabajos de tipo histórico-sociológico, como los de Laughlin (1990) y Fonfeder, Holtzman y Maccarrone (2003), entre otros.

Estas razones nos han animado a explorar la documentación parroquial, dado que desde la perspectiva contable no se conoce ningún trabajo al respecto, por ello se tratan de desvelar las funciones del mayordomo, analizar los registros contables realizados por el mismo, así como estudiar con detalle las *Quentas de Fábrica* que se elaboraban para la rendición de cuentas, poniendo de manifiesto el método contable utilizado. Para llevar a cabo el citado trabajo se ha tomado como ejemplo la parroquia de la Villa de Agüimes, en la isla de Gran Canaria, durante el período 1730-1830. Asimismo, las principales fuentes primarias utilizadas han sido los archivos parroquiales de la isla de Gran Canaria, el de la Parroquia de San Sebastián de Agüimes y el de la Parroquia de San Juan Bautista de Telde, así como también el Archivo Histórico Diocesano de Las Palmas.

2. La institución parroquial

2.1. Origen, administración y control

La parroquia es una institución fundamental en la historia de la Iglesia al ser un factor aglutinador durante siglos de los pueblos y sus gentes (Martí, 2003: p.12), controlando la vida tanto espiritual como material de sus feligreses.

Para encontrar el origen de las parroquias hemos de remontarnos a la época de las invasiones bárbaras, finales del siglo V, momento en el que la población salía de las ciudades y se establecía en zonas rurales más seguras. Fruto de esta situación nacen las parroquias al no poder atender el obispo a las dispersas comunidades de cristianos. (Ibídem: p.12). Los obispos ceden, a esta nueva institución, parcelas importantes de su autoridad y derechos, especialmente económicos.

Esta institución va evolucionando, con sus altibajos, a lo largo del tiempo y en los preámbulos al Concilio de Trento se encontraba en una lamentable situación. Las circunstancias que principalmente habían motivado dicha situación eran: “absentismo de los párrocos, acumulación de beneficios, poca preparación intelectual del clero, mala administración, etc.” (Casaus, 1990: p. 32).

Con el concilio tridentino la parroquia sale reforzada dentro de la estructura de la iglesia y se consolidan las actividades parroquiales en “el culto y administración de los sacramentos, administración y mejora de los bienes y predicación-catequización del pueblo” (Ibídem).

Asimismo, surgen los archivos parroquiales “como resultado de la revalorización que el Concilio de Trento dio a los siete sacramentos católicos, y al deseo de la Iglesia por registrar todo acto sacramental de ámbito social” (Martínez, 1986: p.170).

De todo lo anterior, se observa como desde sus inicios se le atribuyen funciones administrativas a las parroquias, necesitando, por tanto, una persona encargada de la gestión de sus bienes. Esta función la desempeñaba el mayordomo, clérigo o seglar, estando potestados para su nombramiento el obispo o persona en la que delegase esta función.

Además, por norma tridentina, los obispos estaban obligados a realizar anualmente la visita pastoral a su diócesis, delegando en un visitador general si estaba imposibilitado, e incluso se efectuaban visitas aunque estuviese la sede vacante, es decir, sin titular por fallecimiento o traslado del prelado. Pero el origen de las visitas pastorales se remonta a la época en la que los apóstoles visitaban las diócesis por ellos fundadas, esta practica se convirtió en ley en el Concilio de Tarragona del 516 (Poggiaspalla, 1961: p. 57) y la recoge el vigente Código de Derecho Canónico, en su artículo 396, al señalar que el obispo tiene la obligación de visitar la diócesis cada año total o parcialmente de modo que al menos cada cinco años visite la diócesis entera.

El incumplimiento en la periodicidad anual de las visitas fue muy notorio, como señala García en el estudio que realiza de las visitas pastorales en las diócesis del Reino de Guatemala en el siglo XVIII que hacemos extensivo a Canarias, y ocasionado por factores como: “ausencia de vías de comunicación adecuadas, falta de medios materiales, enormes distancias a recorrer, pobreza de los curatos, innumerables obstáculos orográficos y climatológicos, largas temporadas de las diócesis sin obispo, cambios no infrecuentes en las sedes episcopales y, en algunos casos, falta de celo pastoral por parte del prelado” (García, 1990: p. 636).

La visita, como se ha indicado anteriormente, podía realizarla una persona delegada por el obispo, el visitador general, cuando el prelado estaba impedido o la sede quedaba vacante. En el cuadro que hemos realizado (Cuadro 1. Visitas pastorales 1730/1830) se puede apreciar como de las visitas pastorales realizadas a la Villa de Agüimes únicamente dos han sido efectuadas por persona distinta al obispo. La primera de ellas en 1730, siendo el visitador

D. Juan Báez y Larena por sede vacante y la segunda en 1752 por el visitador D. Stanislao de Lugo “por padecer muchos dolores en los tránsitos” el obispo D. Valentín Moran de Estrada (Viera y Clavijo, 1982: p. 594).

En el periodo objeto de estudio, 1730-1830, la diócesis contó con doce obispos diferentes, de los cuales, y tal como se pone de manifiesto en el cuadro elaborado, nueve de ellos visitaron la Villa, uno mandó visitador general y dos no realizaron visita pastoral. De estos dos últimos, el primero de ellos, D. Manuel Bernardo Morete (1824-1825) porque nunca vino a Canarias y el segundo, D. Fernando Cano Almirante (1825-1826), puesto que falleció a los cincuenta días de llegar a Gran Canaria. (Cazorla, 1997: p.368)

Asimismo, podemos afirmar que no se observa ninguna pauta general en lo que se refiere al periodo transcurrido entre una visita y la siguiente, oscilando entre dos años el más corto y 31 años el más largo. La amplia duración de este último hemos de justificarla, por un lado, porque coincidieron en este intervalo temporal los dos obispos señalados anteriormente, D. Manuel Bernardo Morete y D. Fernando Cano Almirante, y por otro, debido a estar ocurriendo una serie de acontecimientos que originaron, como señala Calvo (2003) “la división del Obispado de Canaria y la creación del Obispado de Tenerife en 1819. Hubo una gran oposición a la división de la diócesis y los conflictos entre ambos obispados se sucedieron a lo largo de los años...”.

El contenido y la forma a la que debían acogerse las visitas pastorales estaban regulados en la normativa que emanaba del Concilio de Trento, del derecho canónico, de los sínodos diocesanos y de las directrices de los propios preladados.

La finalidad de una visita era “controlar in situ todo lo relacionado con la parroquia: personas y cosas” (Rubio, 1999: p.75), por tanto, el prelado contaba con un amplio campo de actuación al tener que pasar revista minuciosa y detallada de todos los aspectos de la parroquia, intentando erradicar los defectos encontrados (Casaus, 1990: p. 41). Para ello, visitaba primeramente la iglesia y sus feligreses, es decir, el obispo inspeccionaba la iglesia y verificaba el buen o mal estado de sus pertenencias, altar mayor, pila bautismal, etc., para a continuación, reunidos los fieles, dictar conferencia sobre aspectos morales. Con posterioridad, inspeccionaba los libros parroquiales para de esta forma comprobar que se ajustaban a lo establecido en el Concilio de Trento. A continuación, tomaba cuentas al mayordomo de la iglesia sobre los ingresos y gastos de la parroquia y finalizaba la misma con el dictado de una serie de preceptos, de obligado cumplimiento y de vital importancia para el funcionamiento y gestión de la parroquia, denominados mandatos.

Los mandatos podían ser tanto económico-contables como relacionados con el culto, siendo los primeros de ellos los que consideramos más relevantes para el estudio que estamos realizando. En el cuadro adjuntado se pueden apreciar los tipos de disposiciones que se realizaron en la Villa de Agüimes durante el periodo estudiado, ordenados de forma cronológica.

AÑO	VISITADOR	CARGO	TIPOS DE MANDATO
1730	Juan Báez y Llarena	Visitador general	relacionados con la iglesia económicos
1732	Pedro M. Dávila Cárdenas	Obispo	relacionados con la iglesia económicos
1735	Pedro M. Dávila Cárdenas	Obispo	económicos
1742	Juan Francisco Guillen	Obispo	relacionados con la iglesia
1752	Stanislao de Lugo	Visitador general	económicos
1764	Francisco Delgado Venegas	Obispo	relacionados con la iglesia económicos
1771	Juan Bautista Cervera	Obispo	relacionados con la iglesia económicos
1780	Joaquín Herrera	Obispo	relacionados con la iglesia económicos
1787	Antonio de la Plaza	Obispo	relacionados con la iglesia económicos
1793	Antonio Tavira	Obispo	relacionados con la iglesia económicos
1799	Manuel Verdugo	Obispo	relacionados con la iglesia
1830	Bernardo Martínez	Obispo	relacionados con la iglesia económicos

Cuadro 1. Visitas pastorales 1730/1830

Además, el incumplimiento de estos preceptos podía ocasionar penas que iban desde la amonestación hasta la excomunión. Dichas penas se aplicaban, dependiendo del tipo de mandato infringido, al cura, si el mandato incumplido estaba relacionado con el culto y al mayordomo, si era de tipo económico-contable.

Evidentemente, los mandatos eran exclusivos de cada parroquia, dado que dependían de las características propias de las mismas. En concreto, los mandatos de tipo económico-contable se dictaban en función de las características económicas del territorio o comarca al que pertenecía la parroquia y de la calidad de la gestión administrativa que realizara el mayordomo. Como ejemplo ilustrativo podemos citar las visitas realizadas por el obispo D. Manuel Verdugo, en el año 1799 a la Villa de Agüimes y a la vecina Ciudad de Telde. Mientras que en la primera de ellas nos encontramos con disposiciones eminentemente religiosas, en Telde, sin embargo, se dictaron mandatos económicos relacionados con la renta de agua de la fábrica y cobranza de deudas atrasadas, entre otros¹.

En cumplimiento de la normativa tridentina, los preceptos debían reproducirse en un libro de visitas también denominado libro de mandatos. Ahora bien, era un procedimiento poco seguido, en palabras de Martínez (1986: 176): “en algunas parroquias, se utilizaba un libro dedicado exclusivamente a las visitas, pero fueron las menos, y caería en desuso.”

En la parroquia de la Villa de Agüimes sí existió el libro de visitas, aunque con bastante retraso con respecto a la regulación del mismo en el Concilio de Trento. De esta

¹ Archivo Parroquial de San Juan Bautista de Telde (A.P.S.J.B. Telde), Caja nº 3.

forma, las disposiciones del prelado se reflejaron en el libro de Quentas de Fábrica hasta la visita realizada en el año 1787 por el obispo D. Antonio de la Plaza, fecha en la que se inició el libro de visitas. A partir de este momento los mandatos del prelado se encuentran dispersos, al destinarse el libro de Quentas de Fábrica exclusivamente a las disposiciones de tipo económico-contables, reservándose los preceptos relacionados con el culto al libro de visitas.

Consideramos mas adecuada, por su contenido eminentemente económico, la práctica seguida a partir de 1787 consistente en reflejar la visita de las cuentas de fábrica y sus correspondientes mandatos en el libro de Quentas de Fábrica

2.2. El mayordomo, administrador parroquial

Como indicábamos con anterioridad, el máximo responsable de la administración económica de la parroquia era el mayordomo, que podía ser un clérigo o un seglar de confianza. En el citado capítulo VI del Código de Derecho Canónico de 1983, De las parroquias, de los párrocos y de los vicarios parroquiales, no se menciona al mayordomo parroquial por tratarse de una figura antigua y no vigente en ese momento, ahora bien, sí se habla de un administrador parroquial, pero en un sentido totalmente distinto, al estarse refiriendo a un sacerdote que es nombrado hasta que se cubra la vacante del titular de la parroquia. Es decir, en la actualidad no existe en la institución parroquial diferenciación entre la persona que realiza las labores relacionadas con el culto divino y la persona encargada de la administración económica de la parroquia.

En los sínodos diocesanos convocados por los obispos en aplicación de la legislación tridentina² se realizan importantes menciones a la figura del mayordomo parroquial. En el caso concreto de la Diócesis de Canarias y durante el periodo estudiado celebró sínodo el obispo D. Pedro Manuel Dávila y Cárdenas en 1735. Dicho prelado renueva lo dictado por su antecesor sinodal añadiendo “aya Mayordomo de la Iglesia, el qual la mire como Madre, haciendo sus cobranzas en tiempo, y en forma, dando fianzas, y administrando los bienes como propios” (Constituciones, 1737: p. 176). El predecesor sinodal³ del obispo Dávila fue, en el año 1629, D. Cristóbal de la Cámara y Murga, quien reguló en seis capítulos de su constitución número XIV denominada “Del oficio de los Mayordomos de las Iglesias” todos los aspectos concernientes a esta figura. Así, legisla la obligatoriedad de que toda iglesia parroquial debía tener un mayordomo “que sea cuydadoso en la administración de la dicha hazienda, mas que si fuera propia suya” (Constituciones, 1629: p. 146).

También dictamina que sea el obispo o visitador general la persona encargada de su nombramiento: “Otro si, los Mayordomos de la fabrica sean nombrado por los Prelados de nuestro Obispado, á quien por derecho pertenece el dicho nombramiento, y el que sin titulo nuestro, ó de quien tenga nuestro poder, usare el tal oficio, demás de no llevar salario, será castigado conforme á derecho” (Ibídem). Para ello se pedía consejo a las personas notables de la villa, alcaldes y cura entre otros, para que le indicaran el nombre de la persona más

² Los sínodos o asambleas diocesanas nacieron paralelos a la creación de las parroquias rurales a finales del siglo V, con el objeto de indicar a los eclesiásticos sus deberes, y es con la legislación tridentina cuando se produce el resurgimiento universal de los mismos.

³ Aunque dicta normativa sinodal en un periodo anterior al estudiado en este trabajo, consideramos interesante su inclusión por estar vigente al ser renovada por el prelado Dávila.

adecuada para ejercitar el citado cargo: “y para que no se yerre en el nombramiento de la persona, los Beneficiados y Curas, después de averse bien informado, nos avisaran de las personas mas a proposito, para que de ellas escojamos lo mejor” (Ibídem).

De esta forma, cada vez que el prelado o su delegado realizaban la visita de la parroquia procedían a nombrar nuevo mayordomo o a reafirmar en el cargo al anterior⁴. Los motivos que originaban el cambio de titular de la mayordomía eran, normalmente, por fallecimiento⁵ o enfermedad grave del mayordomo.

En cuanto a las funciones del mayordomo de tipo registral la primera referencia la hallamos en la visita realizada a la Villa en 1521 por el visitador general D. Fernando Alonso, a solicitud del obispo D. Fernando Vázquez de Arce, en dicha visita hace referencia a la llevanza de los libros y cuentas de la siguiente forma: “...asimismo porque en la dicha iglesia hay que gastar y hay necesidad de mayordomo, que sea bueno y en formación, y que tenga libro y cuenta...”⁶

Asimismo, en la visita realizada a la Villa de Agüimes por el visitador general D. Andrés Romero Suárez y Calderón, a instancias del obispo D. Bartolomé García Ximénez en mayo de 1684, el Alférez Juan López de Salazar, alcalde ordinario de la Villa y mayordomo de la fábrica parroquial:“...es fallecido y conviene nombrar persona que sirva y ejerza la dicha mayordomía, y estamos bastante informados de la habilidad , suficiencia y buena conciencia del licenciado D. Manuel Milan, venerable cura de dicha iglesia parroquial y que hará con todo celo y cuidado todo lo que por nos le fuere encargado, y fuere de visita a dicha fábrica. Por tanto, por el presente, le nombramos y elegimos por tal mayordomo de dicha fábrica parroquial...”⁷

Como puede verse en este nombramiento de mayordomo, no sólo se especifican las cualidades que debía tener, habilidad, suficiencia y buena conciencia, sino también lo que se esperaba del mismo: que hará con todo celo y cuidado todo lo que le fuere encargado. Igualmente, el cargo de mayordomo de la institución parroquial debía recaer en persona de reconocida solvencia económica y, por tal motivo, su titular solía ser una figura notable en la Villa, alcalde o párroco, tal y como se observa en el ejemplo anterior.

Más adelante, continuando con la visita realizada a Agüimes, en mayo de 1684, por el visitador general D. Andrés Romero Suárez y Calderón, nos encontramos claramente especificadas las funciones que corresponden al mayordomo:“ ...y le damos poder y facultad cuanta de derecho se requiere y es necesario para que pueda administrar, regir y gobernar todos los bienes y hacienda de dicha fábrica, y en orden a ello y su cobranza, pueda parecer en juicio o fuera del, por sí o por su procurador, y hacer todas las diligencias convenientes y necesarias, así judiciales como extrajudiciales, y hacer y cobrar todos y cualesquiera bienes, rentas, tributos, corridos y demás deudas que a dicha fábrica se debiere y perteneciere y

⁴ En el periodo estudiado nos encontramos que en la diligencia inscrita en la visita para nombrar nuevo mayordomo, apenas se hacía referencia a las cualidades que requería dicha figura, dado que se entendía que las mismas estaban implícitas al haber sido minuciosamente detalladas en visitas anteriores. Esta circunstancia nos lleva a remitirnos a visitas precedentes a los años analizados.

⁵ En cuyo caso responderían de las cuentas elaboradas por el mayordomo sus herederos.

⁶ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 3, VII.A.3.2. Libro copia del libro 1º de cuentas de fábrica (1506/1627), fol. 35.

⁷ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 3, VII.A.3.2. Libro copia del libro 2º de cuentas de fábrica (1628/1730), fol. 226.

tocaren, y en cualquier manera le tocaren y le pudieren tocar y pertenecer. Gastando todo lo que fuere necesario a la dicha fábrica conforme a nuestros mandatos y de los demás señores visitadores, y usando y ejerciendo dicho oficio conforme lo dispuesto y mandado en las sinodales de este obispado....”

Un ejemplo de visita pastoral en la que se evidencia el control a la institución parroquial y más concretamente a su mayordomo como administrador de la misma es la visita que realiza el obispo D. Francisco Delgado Venegas a la Villa de Agüimes en el año 1764⁸. En la misma, primeramente critica la labor realizada por el mayordomo, “poca formalidad y cuidado con q. se ha tratado negocio tan importante”, para a continuación exigirle al mayordomo, actual o futuro, que dé fianza antes de tomar posesión de la mayordomía, obligándole a pagar todo lo que estuviese a su cargo y en cuanto a la cobranza que sólo se admitan las que están debidamente diligenciadas. Asimismo, el prelado ofreció dos modalidades para realizar dichas diligencias, si se trataba de lo decimal y deudas sueltas se ejecutaría transcurrido un año desde que se cumplieron los últimos plazos y en los censos y tributos después de pasadas dos anualidades.

En esta visita también se limitaron los gastos que podía realizar el mayordomo sin licencia del obispo, no pudiendo pasar de cinco pesos, salvo que fuesen gastos ordinarios y cotidianos y los correspondientes a los salarios. Incluso, los gastos que no superasen la mencionada cantidad deberían venir acompañados del dictamen favorable del venerable cura. Esta dependencia ante el cura o el obispo, ocasionada por el importe de los gastos en los que podía incurrir el mayordomo, evidencia un control a priori de los gastos de la institución parroquial frente al control a posteriori que supone la rendición de cuentas.

Asimismo, se obligó al mayordomo a llevar un libro borrador en el que se registrase separadamente lo que recibe y lo que paga, claramente especificado por día, mes y año; además de guardar los recibos, cartas de pago y finiquitos que justificasen lo anterior⁹. También, se pidió al mayordomo que no dejase de tomar fianza y seguridad de que se iban a satisfacer las cantidades correspondientes por arrendar las casas, tierras y otros bienes raíces de la iglesia. Y se responsabilizó al mayordomo de la elaboración de un armario, destinando la parte baja del mismo para archivo en el que se debían guardar todos los libros, instrumentos y demás papeles de la Iglesia, Ermitas y Cofradías.

De acuerdo con lo anterior, consideramos que las funciones del mayordomo, como administrador de la fábrica parroquial, podemos agruparlas en dos aspectos importantes y paralelos:

- explotación de las propiedades, cobro de las rentas, control de los gastos y realización de los pagos.
- llevanza y rendición de las cuentas de fábrica y de los libros relacionados con las mismas: *libro de relaciones de tributos, libro de recudimientos, libro borrador, Quaderno de recibos y el Quaderno de descargo.*

⁸ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 4, VII.A.4.1. Libro 3º de cuentas de fábrica (1730/1832), fol. 187 y ss.

⁹ Hemos de indicar que en el Archivo Parroquial de la Villa de Agüimes no se conserva ningún *libro borrador*, en el que se recogiese día a día los cobros y los pagos efectuados por el mayordomo, pero sí existen numerosas referencias al mismo.

Por otra parte, el trabajo del mayordomo era remunerado¹⁰ mediante una comisión sobre lo cobrado de los tributos y rezagos que iban dejando los anteriores administradores, dicho porcentaje en el periodo estudiado osciló entre el cinco y el diez por ciento.

Sin embargo, en la visita que realiza el obispo D. Cristóbal de la Cámara y Murga en 1628 a la Villa, decreta todo lo contrario al señalar: “que atento que la fábrica de la iglesia es obra propia y por cuyo aumento todos deben mirar, el mayordomo (no) lleve cosa alguna por la cobranza de sus réditos y tributos y otros bienes que tenga¹¹”.

El mencionado prelado al año siguiente recapacita y al dictar las constituciones sinodales le reconoce al titular de la mayordomía el derecho a cobrar un estipendio, literalmente señala: “Y porque ya ninguno haze de valde los oficios, aunque sean de las Iglesias, y mas dando fianza de seguridad, y buena administración, ordenamos se les de salario competente.” (Constituciones, 1629: p. 146).

Hemos podido constatar que este mandato no recibe puntual cumplimiento hasta el año 1669, momento en el cual el visitador D. Lorenzo Finollo y Venegas al nombrar nuevo mayordomo establece un sueldo del 5% de la cobranza¹².

Con posterioridad, el obispo D. Joaquín de Herrera, en la visita que efectuó en 1780 a la parroquia de Agüimes, justifica el incremento de la comisión para el titular de la mayordomía debido al manifiesto aumento de trabajo por: “...la decadencia de sus tributos, y multitud de rezagos q.^e van dexando los mayordomos y señala que: ... enterado S.S. Iltma. De q.^e Dⁿ Francisco Caballero actual mayordomo de ella ha procurado cumplir y utilizar a la dha. Fabrica en la cobranza de sus intereses practicando todas las diligencias q.^e en un buen mayordomo se requieren le señala diez por ciento de sus cobranzas, encargandole la perseverancia en lo adelante...”¹³.

También se ven aumentadas las arcas del mayordomo cuando se está construyendo la iglesia, teniendo derecho a un tanto por ciento por llevar las cuentas de los oficiales adscritos a la obra: peones, canteros, etc; y el control de la misma, así ocurrió en unas cuentas dadas por los herederos de D. Francisco Caballero, mayordomo difunto, en 1793: “It. se les abonan por consideracion a el cuidado y tarea personales del nominado Dⁿ Fran^{co} Caballero en la acistencia a el trabajo, llevar la cuenta de los oficiales y demas q.^e con menudencia se registran en dho. Quad^o ochocientos setenta y seis r^s y veinte y siete m^s que es la dma. de las cantidades gastadas...”¹⁴.

Antes de finalizar la exposición de las funciones que le son atribuibles al mayordomo como administrador de los bienes parroquiales, corresponde analizar las tareas que ha de realizar el mismo al verse inmerso en un proceso de división parroquial. Tales labores, al tratarse de una actividad extraordinaria en la vida profesional de un mayordomo, no vienen explicitadas en las constituciones sinodales pero sí se encuentran implícitas en sus funciones, al ser la figura encargada de defender los bienes parroquiales. De esta forma, ante un proceso

¹⁰ Siempre y cuando la fábrica fuese rica puesto que en caso contrario no se paga salario a sus mayordomos (Constituciones, 1629, p. 146).

¹¹ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 4, VII. A.4.1. Libro 3º de cuentas de fábrica (1730/1832), fol. 10.

¹² *Ibidem*, fol. 162.

¹³ *Ibidem*, fol. 260 r y ss.

¹⁴ *Ibidem*, fol. 342 v.

de escisión parroquial el mayordomo era la persona facultada para preservar todas las fuentes de ingresos parroquiales, que obviamente ante tal división disminuirían, al reducirse el número de feligreses sobre los cuales se podría ejercitar la recaudación del diezmo.

Consecuentemente, en la causa abierta por los vecinos del Pago del Ingenio solicitando la creación de una nueva parroquia por escisión de la perteneciente a la Villa de Agüimes, figura la protesta del mayordomo D. José Urquía en 1805 defendiendo los derechos de la fábrica parroquial en los siguientes términos: “Haviendoseme hecho presente este despacho digo q̄ me doy por notificado, dexandolo todo a la disposicion del tribunal para que obre lo que tenga por conveniente, y solo protesto el defender los derechos de la Fabrica de esta Parroq^l, en caso que se produzca. alguna cosa en perjuicio de su noveno, y lo firmo ...”¹⁵.

A modo de conclusión de lo expuesto, debemos dejar patente que el titular de la mayordomía era la figura encargada de la administración y control de los bienes de la institución parroquial y el obispo la persona facultada para ejercer la función de control contable, de revisión y auditoría de las cuentas, comprobando la aplicación de los mandatos dados tanto por él como por sus predecesores, y en general de las funciones desarrolladas por el administrador de la parroquia.

3. La contabilidad parroquial

Una vez analizadas las funciones del mayordomo, como administrador parroquial, corresponde en este apartado centrarnos en uno de los aspectos de las mismas señalado anteriormente, es decir, la llevanza y control de las cuentas.

3.1. La contabilidad corriente

El administrador de la institución parroquial utilizaba una serie de libros y cuadernos necesarios para la llevanza de la contabilidad parroquial denominados: libro de relaciones de tributos, libro de recudimientos, libro borrador, Quaderno de recibos y Quaderno de descargos. Con posterioridad, en el momento oportuno, para la rendición de cuentas ante el prelado de la diócesis se elaboraba el libro de Quentas de fábrica a través de los datos suministrados en la contabilidad corriente. Todos los libros llevados en unidades monetarias utilizaban como unidad de cuenta el real de vellón y sus submúltiplos, o sea, el cuarto y el maravedí, así como el peso, si las cantidades eran de elevado importe.

Como se explica con mayor detalle a continuación, los dos primeros libros contenían inventarios, el primero de ellos era un inventario detallado de las propiedades, censos y otras rentas patrimoniales de la parroquia; el segundo era un inventario o relación de todos los diezmos a percibir por la misma. El libro borrador, por su parte, era el libro de caja en el que se anotaban todos los ingresos y pagos realizados por el mayordomo por cuenta de la parroquia. A su vez, el Quaderno de recibos contenía los justificantes de los pagos efectuados, debidamente firmados por los receptores de los mismos. Finalmente, el Quaderno de descargos recogía los pagos menudos que normalmente se pasaban luego englobados.

¹⁵ A.H.D. 8. Parroquial, Erección de la Parroquia de Nuestra Señora de Candelaria Ingenio. 1815, fol. 236 v.

3.1.1. El libro de relaciones de tributos o inventario de los bienes raíces: diferencias con el inventario parroquial

El libro de relaciones de tributos surge como consecuencia de la aplicación de la constitución sinodal número catorce “*Del oficio de los Mayordomos de las Iglesias*” (Constituciones, 1737: p. 146) del obispo D. Cristóbal de la Cámara y Murga. En dicha constitución el prelado manifiesta la obligación de elaborar un inventario de la siguiente forma: “*Otrosi declaramos y mandamos, que el tal Mayordomo tenga obligación a dar fianzas, conforme a las cantidad de renta, y bienes que tuviere la Iglesia: para lo cual ha de preceder inventario de todos los bienes rayzes, tributos, censos, heredades, y otras cosas*”.

El libro de relaciones de tributos más antiguo que se encuentra en el archivo parroquial de la Villa de Agüimes es el correspondiente al año 1675. Se trata de un libro de tapas duras, encuadernado en cuero, foliado y con la siguiente inscripción en su primera página¹⁶: “*Razón de los tributos de la fabrica de la iglesia Parroch^l del S^{or} San Sebastián de la Villa de Agüimes que estan en este libro y se pagan por este año de 1675*”.

A continuación figura un índice de los distintos tributos -folios del 1 al 12- en el que se indica esquemáticamente el nombre del pagador, la cantidad adeudada, el mes o meses del año en el que se debe realizar el cobro y el folio del libro donde se encuentra la explicación del mismo. Un ejemplo es el tributo adeudado por Beatriz Estupiñán que se reflejó de la siguiente forma:

“*Num^o 2 fol.17*

D^a Beatriz Estupiñán tres doblas y m^a q^e son 36 r^s y m^o por septe.”

Y posteriormente, en dicho folio 17 se detalla el origen del relatado tributo y se indica que se trata de una suerte de tierras y aguas que D. Cristóbal Cordero dejó a la fábrica parroquial, se relacionan los cambios de pagador del tributo y sus correspondientes escrituras ante el notario público. Por último aparecen unos folios en blanco para anotar los posibles cambios futuros en el tributo.

En concreto, la anotación que se practica en el folio 17 explicando el tributo de Beatriz Estupiñán es la siguiente:

Num^o2

Tributo 36 R^s1/2
r 20 de sept^e

Pedro Alvarez Renato como mayor ponedor de una suerte de agua del heredam^{to} de Aguatona y una suerte de tierras que disen Las Leonas atributo perpetuo en ocho doblas y media. Los quales bienes dejo a la fabrica de dha Villa de Agüimes Cristóbal Cordero. El dho Pedro Alvarez tomo para si atributo perpetuo la media suerte de agua con cargo de tres doblas y media de perpetuo que en cada año por veinte de sept^e se obliga a pagar juntam^{te} con Juana Lopez su lexitima muger y a la seguridad hipoteco la tierra q^e disen la Ladera y el parral que ubieron de Miguel Jeronimo que a por linderos la tierra e parral por lavanda de arriba tierra de Balt^r ... y por lavanda de abajo el

¹⁶ A.P.S.S Agüimes, Caja 1, VII. B.1.1. Libro 1^o de relaciones de tributos (1675), fol.1 r.

varranco desta villa y por un lado tierra de Fernando de la Feria y por otro lado los andenes y riscos del dho varranco como mas largam^{te} consta de la escriptura que a favor de los dhos Pedro Alvarez y su muger otorgo Amador Espino Mayordomo de dha fabrica por ante Fran^{co} Diaz ss^{no} p^{cp} de dha Villa en 2 de octubre de 1573= Onorado Peloz traspaso la dha m^a suerte de agua que es un dia y una noche al Alferez Diego Gutierrez de Avila por escrip^a ante Luis de Quintana ss^{no} p^{cp} desta Villa en 20 de sept^e de 1619=

El dho Diego Gutierrez de Avila en dho dia mes y año ... de dho t^o perpetuo de tres doblas y m^a=

D^a Beatriz Estupiñan goza dha m^a suerte de agua y paga dho tributo perpetuo a de hazer reconocim^{to} y assi se manda y nota en visita de 2 de Ag^{to} de 1675=

Tal y como puede observarse, el citado libro de relaciones podemos asimilarlo con un inventario cronológico y actualizado de los bienes raíces de la institución parroquial, el cual no se debe confundir con el inventario parroquial que elaboraba el mayordomo saliente, cuando el obispo o su delegado nombraban un nuevo titular de la mayordomía, con el objeto de tener constancia de todos los utensilios, vestiduras litúrgicas, enseres y ornamentos que se entregaban al titular electo, los cuales debía custodiar.

De tal modo, el inventario parroquial consistía en una relación detallada de todas las pertenencias necesarias para la celebración del culto que poseía la iglesia con indicación del estado en que se encontraban, produciéndose su reflejo contable en el *libro de Quentas de Fabrica* a continuación de las últimas cuentas dadas para su aprobación.

En cuanto a la estructura del inventario parroquial, se iniciaba señalando la autoridad eclesiástica que solicitaba su elaboración, a continuación, clasificados por su lugar de ubicación: sacristía, Capilla de Santa Ana, iglesia, altar de Ánimas, etc., se indicaban todos los bienes, cualitativamente y no cuantitativamente, es decir, no valorados¹⁷, con anotaciones del tipo: “...una custodia grande sobre dorado en el sagrario en el que está Nro. S^{or} Sacramentado...”. Y en el margen izquierdo del mismo se realizaban observaciones sobre el estado de los fondos, tales como: consumidos, reformados.

Ornamentos¹⁸

refirmarse

Primeram^{te} un terno nuevo de Damasco Blanco forrado en tefetan

Es de destacar que este atípico inventario ofrecía una exhaustiva información en torno a los bienes que poseía la parroquia, transmitiendo el valor religioso y útil que suponían, más relevante que el valor económico, lo que justificaba que no se realizase su valoración cuantitativa. Esta falta de interés por la valoración económica de los bienes, práctica habitual en la institución parroquial, encuentra su justificación en el hecho de que estos elementos,

¹⁷ El prelado D. Cristóbal Vela en 1576, estando de visita en la Villa de Agüimes, intentó que una parte del inventario parroquial se valorase económicamente al ordenar en uno de sus mandatos de visita “*que se pese la plata y se asiente en el libro de visitas, el valor y el peso para que se sepa lo que vale y no se pierda*” (A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 3, VII.A.3.1. Libro copia del libro 1º de cuentas de fábrica (1506/1627), fol. 261.

¹⁸ Inventario realizado en 1764 para entregar al nuevo mayordomo D. Antonio Rodríguez de Botas.

generalmente, no se destinaban a la venta e incluso, la mayoría habían sido donados y por tanto no tenían asociado un precio de adquisición, como también señala Hernández Esteve (2005: pp. 19 ss.).

Vamos a tomar como ejemplo el inventario realizado por D. José Urquía a instancias del visitador general D. Antonio Cabrera, el cual se ejecutó en 1793 con motivo del fallecimiento del mayordomo D. Francisco Caballero. Dicho inventario figuraba transcrito en tres folios completos¹⁹, siendo su esquema el siguiente:

Inventario General

Sacristía

Primeramen^{te} dos Calizes, dos Patenas, y dos cucharillas de plata sobredorados.

It. Un plato, vinagraras, y campanilla de pta. Sobredorada.

...

Color blanco

It. Un terno completo de Damasco con faldon de oro.

...

Color encarnado

It. Un terno de Damasco con galon de oro, con el forro de tafetán.

...

Color verde

...

Color morado

...

Color negro

...

Ropa blanca

Primeram^{te} quatro Albas nuevas, con punta de encaje...

son tres

It. Quatro Roquetes

...

Iglesia

It. Un sagrario alto dorado y dentro una custodia...

...

Capilla de Sta. Ana

It. Nta. S^a de los Reyes ..., aun lado la Imagen de Ntra. S^a Sta. Ana y al otro Sⁿ Antonio...

...

Altar del Sagrario

It. Un sagrario dorado

...

Altar de Animas

¹⁹ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 4, VII.A.3.2. Libro 3º de cuentas de fábrica (1730/1832), fol. 336 v-339 r.

It. Un Quadro grande, con guarnicion, y dosel tallado sobredorado

...

Con posterioridad, el inventario era revisado y aprobado por la persona que dictó su ejecución, como así consta en el inventario anterior: “*paso a la Parroquia de esta villa y hizo cotejo de las alajas y demas ... lo dio p^r existente con el aditam^{to} de las notas puestas a su margen y firmo...²⁰”.*

Finalmente se procedía a la entrega de los bienes al mayordomo entrante, dejando constancia de ello en el inventario como sigue: “*De todas las dhas. Alajas y ornam^{tos} en la forma y p^r el orden q. van referidas en esta Inventario se hizo entrega p^r el S^{or} Vicit^{or} gral. de este Obpdo. a Dⁿ Antonio Rod^s de Botas May^{mo} de fabrica ... qⁿ se dio p^r entregado de todo y de cada cosa y se obligo a dar quenta dello cada q. se le pida...²¹*”

Una vez realizada la distinción entre el libro de relaciones, también denominado inventario de los bienes raíces, y el inventario parroquial, corresponde señalar que el segundo libro de relaciones de tributos data de 1764 y se elabora como consecuencia del mandato de visitas dado por el obispo D. Francisco Delgado y Venegas en la visita pastoral que realiza a la Villa de Agüimes en el citado año. El prelado observa el lastimoso estado en el que se encuentran las cuentas presentadas por los últimos mayordomos, considerándolo intolerable en una administración pública de bienes de la iglesia. Por tanto, para evitar el desorden y falta de formalidad de los libros y documentos de la institución parroquial manda que se elabore un nuevo libro de relaciones de tributos que actualice al anterior y contenga “*las propiedades, censos y tributos que gosa, sus cargas y pensiones, fincas, ypotecas, linderos y poseedores con distincion y claridad, citando los instrumentos en cada una y según ella se forma cartilla de las propiedades y heredades de tierras y aguas, expresando sus colonos, arrendatarios y medianeros, y de los tributos, censos y demas rentas y personas q. lo pagan anotandose en ella con distincion lo q. de cada partida se estaba debiendo, y ha resagado en las quentas antecedentes, así de rentas y tributos, como de diesmos...²²”.*

Como consecuencia del mandato de visitas señalado, la información recogida en el segundo *libro de relaciones de tributos*, elaborado en 1765, es mucho más completa y exhaustiva que la correspondiente al primero de los libros. Se trata de una relación de 51 personas que constituyeron censo a favor de la fábrica parroquial, con una información detallada y actualizada hasta el año de 1856. Sirva de muestra el tributo impuesto sobre una casa en el valle de Temisa²³:

“tributo de 36r^s”

Enero

Num^o 1^o

Fran^{co} de Avila Balboa vezino de la Villa de Agüimes en el valle de Temisas vendió a Juan Alvarado López vezino de dho valle una Cassa de Alto, y vaxo con su sitio en el mismo valle

²⁰ A.P.S.S. Agüimes, Caja n^o 4, VII.A.4.2. Libro 3^o de cuentas de fábrica (1730/1832), fol. 339 v.

²¹ *Ibidem*.

²² A.P.S.S. Agüimes, Caja 1, VII. B.1.2. Libro 2^o de relaciones de tributos (1764), sin foliar.

²³ *Ibidem*.

en precio de mill y doscientos r^s de q^l le havia de pagar el redito interin no los redimiesen. Por escriptura q^l otorgo en dha Villa en veinte y siete de Sept^e de mil siscientos nobenta y siete, ante Juan Perez Mirabal ess^{no} publico=. El dho Fran^{co} de Abila Balboa vendio dho tributo ala Fabrica de la Iglesia Parroq^l del Sⁿ Sebastián de dha Villa p^r escriptura q^l otorgo en Quatro de Enero de mil sett^s y siete años ante Sebastián de Fuentes Diepa ess^{no} publico=. Esta escriptura se halla ene. Protocolo num^o Prim^o y falta la escriptr de impocisⁿ=. ”

A continuación se fueron anotando con posterioridad las siguientes observaciones:

“Pusose tambien la Escrit^a de imposición en dho Num^o 1^o.= Oy paga este trib^{to} Domingo Santos Vrz^o de Temisas.= Pagada= Año de 1856= Paga Don Luis Mendez. ”

3.1.2. El libro de recudimientos

En el *libro de recudimientos* se detallaban los diezmos que pertenecían a la institución parroquial, y cuyo importe debía, por consiguiente, recibir el mayordomo. Dicha renta decimal, a excepción de los cereales que se ingresaban en especies, eran rematados en pública subasta y el precio que se alcanzaba se correspondía con la estimación o expectativas de ganancias que se tenían para ese bien (Suárez y Quintana, 2003: p. 629). De esta forma, los rematadores tenían que ingresar en las arcas de la institución parroquial las cantidades comprometidas o por el contrario se producía la incautación de sus bienes.

Los remates tenían lugar dos veces al año por San Juan y Navidad²⁴ y por tal motivo vienen recogidos separadamente en el *libro de recudimientos*. Asimismo, dentro de cada uno de ellos también se diferencian los distintos productos susceptibles de ser diezmos, con indicación de si pertenecen a la primera o a la segunda cosecha. Las anotaciones se realizan centradas en el folio y se destina el margen derecho para separar las distintas fracciones de la unidad de cuenta -pesos, reales, cuartos y maravedíes-.

Tomando como muestra el *libro de recudimientos* de la institución parroquial de la Villa de Agüimes correspondiente al año 1824²⁵, se observa como figuran ordenados cronológicamente los recudimientos correspondientes a la institución parroquial:

Recudim^{to} de lo q^e corresponde a la Fabrica Parroq^l en la mitad de las rentas rematadas p^a Navidad de 1820 pagaderas en Sⁿ Juan de 1821:

<i>Prim^a cosecha de millo de Sⁿ Sebastián. Arrendador Jose Artiles ves^o de esta Villa importa esta paga 18 p^s 7r^s y cinco q^{tos}. Pago todo oy 30 de Oct^e de 1828²⁶</i>				
...	18	7	5	

²⁴ Para el caso de la institución parroquial de la Villa de Agüimes se correspondían, principalmente, con la cosecha de millo de cuatro lugares diferentes: San Sebastián, Candelaria, Aguatona y Carrizal; con ganado – cabras y ovejas- y con menudos (productos de la huerta, animales de corral, frutas, miel, etc.).

²⁵ A.P.S.S. Agüimes, Caja n^o 1, VII.B. 1.3. Censos, tributos y diezmos sueltos (1791/1859), sin foliar.

Cuando un producto no había sido rematado figuran anotaciones similares a la siguiente que se corresponde con la paga de Navidad de 1824²⁷:

<i>Aceitunas</i>	28			
<i>Esta renta quedo sin remate y su administración a cargo de Dⁿ Manuel Verdugo</i>				

Asimismo, cuando se perdía una cosecha la anotación oportuna era del tipo²⁹:

<i>Quiebra en la prim^a cosecha de millo de Verlanga. Pagador Dⁿ Juan Melian Romero ves^o de Agüimes, veinte y tres mrs.</i>	30			23
---	----	--	--	----

Finalmente, se anotaba el montante correspondiente al recudimiento, dado que al elaborar las *Quentas de fábrica* implicaba un motivo de *Cargo* por los “*recudim^{tos} del tpo de estas q^{as}*”, con la debida separación tanto de la Paga de Navidad y San Juan como de los recudimientos en granos y maravedís. Además, podía dar lugar a una anotación en la *Data* de la *Quenta de fábrica* como consecuencia de los impagos producidos en los recudimientos.

3.1.3. El libro borrador, el *Quaderno de recibos* y el *Quaderno de descargos*

Como se ha indicado anteriormente, el *libro borrador* hacía las veces de libro de caja en el que se anotaban todas las operaciones de cobro y pago realizadas por el mayordomo. Era de suma importancia porque comparándolo con el *libro de relaciones de tributos* y con el *libro de recudimientos* se establecía si todos los importes que debían ser percibidos por la parroquia durante el ejercicio en virtud de estos conceptos se habían cobrado efectivamente o no, en cuyo caso, de ser negativa la respuesta, se efectuaban los correspondientes descargos en la cuenta del mayordomo. Por desgracia, como ya se ha advertido, en el Archivo

²⁶ Anotación referente al pago realizada, obviamente, con posterioridad.

²⁷ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 1, VII.B. 1.3. Censos, tributos y diezmos sueltos (1791/1859), sin foliar.

²⁸ No figura ninguna cantidad.

²⁹ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 1, VII.B. 1.3. Censos, tributos y diezmos sueltos (1791/1859), sin foliar.

³⁰ No figura ninguna cantidad.

Parroquial de la Villa de Agüimes no se conserva ningún *libro borrador*, aunque existen numerosas referencias a los mismos, atestiguando su existencia.

El *Quaderno de recibos* recogía el importe de los pagos realizados por el mayordomo junto con la correspondiente firma de la persona que había recibido el pago, a modo de justificante del mismo. El obispo D. Hernando de Rueda en la visita pastoral que realiza a la villa de Agüimes en 1582 argumenta la necesidad de llevar un registro de los recibos y comprobantes de las partidas de gastos en las que incurre el mayordomo parroquial de la siguiente forma³¹: “*Item por quanto de no haber tomado los mayordomos de la iglesia cuentas, contentos y finiquitos de lo que compran, pagan y gastan, por las cuentas han sucedido muchos inconvenientes, dijo su Ilustrísima Señoría que mandaba y mandó que de aquí en adelante el dicho mayordomo que al presente y por tiempo fuere, cualquier cosa que comprare para la iglesia y salarios que pagaren y de otras cosas que por ella gastaren, tomen y reciban cartas de pago de las personas a quien pagaren, como sea de cantidad de 4 reales arriba, para que así cesen los dichos inconvenientes y se tomen las cuentas de la iglesia con mayor facilidad y claricia, sopena de que no se les reciban en cuenta ...*”.

Por tanto, en el *Quaderno de recibos* se acumulaban los recibos y justificantes de las diversas partidas que integraban la *Data de las Quentas de fábrica*, que analizaremos en el siguiente apartado. Son cuadernos del tamaño de medio folio, unidos con hilo blanco y numeradas las páginas. Su formato era muy sencillo, recogiendo el recibo el motivo e importe del pago realizado y la rúbrica de la persona que los había cobrado. Cuando el mayordomo daba cuenta los tachaba y anotaba lo siguiente: “*De aqui para atras tengo arrayado todos los recibos porque di cuentas de ellos, en el mes de Marzo de mil set^s noventa y tres en la vicita del ...*”³².

A modo de ejemplo sirva el recibo del mozo de coro del año 1791³³: “*Recivi del Señor Dⁿ Joseph Urquia presbitero, y mayordomo de fabrica, sinco pesos que como moso de coro he ganado de renta en la yglecia en los seis meses desde veiente de marzo hasta veinte y seis de septiembre de este presente año de 91 y para que conste lo firme con mi padre oy 27 de septiembre de 1791*”.

No obstante, en el *Quaderno de recibos* también se reflejan distintas anotaciones que no son justificantes sino información adicional y que lógicamente no figuraban tachadas al traspasar el mayordomo parroquial los datos a las *Quentas de fábrica*. Ejemplo de la citada información adicional son los datos relativos a la retribución de los sacristanes³⁴: importe, tanto en especie como en moneda, y momento en el que se realiza el pago: “*Los Sacristanes cumplen el mayor el dia 9 de Junio, y gana 40 pesos, seis fanegas de trigo, de sebada romana seis, de blanca seis. El menor cumple el dia último del año y gana 25 pesos, 4 f^s de trigo, 4 de sebada blanca y 4 de romana ...*”

Por su parte, en el *Quaderno de descargos*, que también son cuadernos del tamaño de medio folio unidos con hilo blanco y numeradas las páginas, se registraban, ordenados por

³¹ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 3, VII.A.3.1. Libro copia del libro 1º de cuentas de fábrica (1506/1627), fol. 284.

³² A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 4, VII.A.4.2. Cuaderno de descargos y de recibos (1791/1814), fol. 7r.

³³ *Ibidem*, fol, 2r.

³⁴ *Ibidem*, 2v.

años, el desglose de los pagos de pequeño importe realizados por el mayordomo en dichos años, tanto en letra como numéricamente.

Estos pagos se reflejaban con posterioridad en las *Quentas de fábrica*, y, dependiendo del criterio seguido por el administrador parroquial, se desglosan y configuraban distintas anotaciones en la *Data* o integraban una única partida denominada *Gastos menores*.

Finalmente, al igual que en el *Quaderno de recivos*, a las anotaciones efectuadas se les trazaba una raya al ser traspasadas al *libro de Quentas de Fabrica*.

Un ejemplo de anotación en el *Quaderno de descargos* sería el que realizó el mayordomo D. Juan Alonso Alvarado en el año 1822³⁵:

<i>Descargo año de 1822</i>	<i>Pesos</i>	<i>r^{ta}</i>	<i>q^{tos}</i>	<i>m^s</i>
<i>Primeramen^{te} se pone por descargo quatro libras y media de incienso q^e compre para la Iglesia a seis y medio r^{ta} libra hoy veinte y nueve de Agosto de ocho años que hasen 3 p^s 5 r^{ta} y 4 q^{tos}</i>				
...	3	5	4	

Y su consiguiente reflejo en la *Quenta de fábrica* que presenta para su aprobación la viuda del citado mayordomo parroquial³⁶:

DATA

Pagamentos hechos en los años de mil ochocientos veinte y dos hasta el de treinta

Año de 1822

*N.2º Por tres pesos cinco r^{ta} quatro cuartos de quatro libras de incienso para la Iglesia de seis y medio r^{ta} libra que de r^s von^s corr^s hacen cincuenta y quatro con treinta mrs von^s*³⁷

3.2. Las cuentas de fábrica de la parroquia

El *libro de Quentas de fábrica* se elabora a partir de los libros utilizados en la contabilidad corriente, que se han examinado anteriormente, al objeto de proceder a la rendición de cuentas. Constituyen, por consiguiente, la recopilación de todos los ingresos y los gastos efectuados por la parroquia en el período sometido a la rendición de las cuentas. Las fuentes de financiación de la parroquia eran muy diversas, aparte de los ingresos

³⁵ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 5, VII.A.5.1. Libro de descargos (1822/1830), sin foliar.

³⁶ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 5, VII.A.5.2. Cuentas de fábrica (1822/1831), sin foliar.

³⁷ Se observa como el libro de descargos se lleva en distinta moneda que las *Quentas de fábrica* del año correspondiente.

procedentes tanto de los bienes raíces recogidos en el *libro de relaciones de tributos*, como de los diezmos reflejados en el *libro de recudimientos*, también se han de considerar los ingresos procedentes de los enterramientos y de las misas celebradas por los difuntos, que el colector parroquial³⁸ debía reflejar, respectivamente, en el *libro del colector* y en el *libro de relaciones de Memorias y Aniversarios*.

El objetivo final de la elaboración de las cuentas de fábrica era la rendición de cuentas que debía realizar el mayordomo al obispo o persona delegada por él mismo, es decir, el visitador general, cuando efectuaba la inspección o visita de la institución parroquial en cumplimiento de las normas tridentinas que legislaban una periodicidad anual. Obviamente, la periodicidad de la rendición de cuentas estaba ligada a la visita pastoral y como consecuencia de que estas visitas no tuvieron una uniformidad en el tiempo, como se puede apreciar en el *cuadro 1. Visitas pastorales 1730/1830* ya referido, tampoco siguieron un patrón periódico las rendiciones de cuentas.

Las cuentas de fábrica eran transcritas por el notario público de la Villa en el *libro de Quentas de fábrica*, y por tal motivo consta su firma y cargo al final de las mismas. Este hecho es destacable dado que hasta el momento sólo se ha hablado de la función que desempeñaron los notarios en otros tipos de contabilidades y épocas, como por ejemplo las llevadas por las Taules de Canvi catalano-aragonesas y los bancos.

Los *libros de Quentas de fábrica*, encuadernados con tapas de piel, sin ningún tipo de anotación en la portada, mantuvieron una estructura similar durante todo el periodo estudiado. Dichos libros se iniciaban con una anotación de la apertura de la cuenta, en la misma se señalaba la persona encargada de su censura, el obispo o vicario general, el nombre del mayordomo que las elaboró y presentaba para su aprobación y el periodo que abarcaban. A modo de ejemplo, sirva la cuenta de fábrica presentada en la visita realizada a la Villa de Agüimes en el año 1799 por el obispo D. Manuel Verdugo:³⁹

En la Villa de Agüimes a veinte y cinco de Oct^e de mil set^s noventa y nueve ante el S^{or} D^r Dⁿ Antonio Cabrera Abogado de los R^e concejos y Vicit^r g^l de este Obispado p^r el Ill^{mo} S^{or} Dⁿ Manuel Verdugo Obispo de Canaria del Consejo S. Mag.^d mi S^{or} parecio Dⁿ Jose Urquia Romero a dar sus cuentas como mayordomo de la Fabrica Parroquial de esta villa, u habiendo jurado darlas bien y fielmente q^e abrasan desde trece de marzo de nov^{ta} y tres h^{ta} esta fecha se extienden en la forma siguiente

El método contable aplicado fue el de cargo y data. En el *Cargo* se recogían, a veces ordenados por conceptos, otros por meses y otros cronológicamente, todos los derechos de cobro que le pertenecían a la fábrica. Derechos procedentes de tributos, rentas de agua, alquileres de propiedades de la iglesia, derechos de casamientos y sepulcros, y recudimientos de granos y maravedíes, diferenciando claramente en todos ellos lo que correspondía al

³⁸ Figura que nace como consecuencia de la necesidad de fiscalizar que efectivamente se estuviesen celebrando las misas impuestas por los fieles en los testamentos.

³⁹ A.P.S.S. Agüimes, Caja nº 4, VII.A.3.2. Libro 3º de cuentas de fábrica (1730/1832), fol. 344 r.

tiempo de las cuentas de lo que se consideraba rezagado, es decir, no cobrado. Siguiendo con el ejemplo anterior, el *Cargo* que se presentó en la citada cuenta fue el siguiente⁴⁰:

	<u>Cargo</u>	<u>R^l vⁿ antiguo mar^s</u>
N. 1 ^o Alcance	<i>Primeram^{te} se hace cargo a dho May^{mo} de once mil ochocien^s cinco r^s y dos m^s en que sesulto alcansado en las anteced^s cuen^s como se ve al f^o 335-----</i>	11U805”2 ⁴¹

....

	<u>Tributos</u>	
3 D ⁿ Juan Albarado	<i>Por novecien^s dies y ocho r^s y cuarenta y tres mar^s del tributo de Dⁿ Juan Albarado, y despues Bat^{me} Santos de treinta y seis r^s y son los docien^s cincuenta y dos de siete pagas cumplidas en este año de noventa y nueve y los los seiscien^s secenta y seis r^s y cuarenta y tres mar^s resagad^s en las ant^s al n^o 2-----</i>	U918”43

Las partidas que configuraban la *Data* se reflejaban posteriormente, a continuación del cargo y estaban formadas por todos aquellos gastos corrientes necesarios para el mantenimiento de la parroquia: cera, incienso, aceite, etc.; gasto de personal: sacristán mayor y menor, mozos de coro, sepulturero, costurera, lavandera, etc. Asimismo, también formaban parte de la *Data*, aquellos derechos de cobro que habiendo sido anotados en el *Cargo* no se había producido su efectivo cobro en la fábrica, pasando todos ellos a engrosar los rezagos de las cuentas siguientes. Ejemplos de ellos los encontramos en la cuenta que nos está sirviendo de referencia⁴²:

	<u>Data</u>	<u>R^l vⁿ antiguo mar^s</u>
N. 1 ^o Deuda De D ⁿ Juan Albarado	<i>Primeram^{te} en abono a dho mayordomo quinientos treinta y quatro r^s y treinta y un m^s que no ha cobrado de los cargados al n^o 3 p^r el tributo de Dⁿ Juan Albarado que paga Bartolome Santos-----</i>	U534”31
...		
40	<i>Por quinientos cincuenta y dos r^s y</i>	

⁴⁰ *Ibidem*, fol. 344 v.

⁴¹ La letra *U*, que nos ofrece el sistema informático, se toma como el símbolo más parecido al *calderón*, signo utilizado en la cuenta castellana, es decir, en la numeración romana con principios de valor posicional, que multiplicaba por mil todas las cantidades situadas a su izquierda. Asimismo, utilizamos las comillas “ para separar las distintas unidades monetarias de la época.

⁴² A.P.S.S. Agüimes, Caja n^o 4, VII.A.3.2. Libro 3^o de cuentas de fábrica (1730/1832), fol. 354 v.

<i>Gatos menores</i>	<i>veinte y ocho m^s que importan los gastos menores segun la apuntacion en el quad^o del May^{mo}</i>	<i>----- U552”28</i>
<i>41 Alquileres</i>	<i>Por docient^s y treinta r^s pagados p^r el alquiler de dos quar^s el uno p^a la madera y el otro para guardar p^r unos meses el grano de la Fabrica</i>	<i>----- U230”</i>
<i>... 47 Salario del sacristan may^r</i>	<i>Por dos mil y ochocien^s r^s pagados al sacristan p^r siete años de su salario a cuarenta p^s en cada uno en dinero y son desde Junio de 92 h^{ta} el termino de 99</i>	<i>-----2U800”</i>

Como puede apreciarse en los ejemplos anteriores, tanto el *Cargo* como la *Data* se especifican en letra, utilizando para ello la parte central del folio, y en número, en el margen derecho formando una columna para facilitar la suma. Además, en el margen izquierdo se ordenan numéricamente los cargos y las datas, figurando, por tanto, en cada uno de ellos el dígito correspondiente y un pequeño extracto de la información contenida en el mismo (nombre del pagador del tributo, motivo del cargo o abono, etc.). Al finalizar el folio se realiza la suma de la columna y se arrastra hasta la parte superior derecha del folio siguiente.

Una vez reflejado el cargo y la data en la moneda vigente, se procedía a realizar, de forma diferenciada, la liquidación de la cera en libras y onzas. Esta forma de actuar encuentra su justificación en la importancia de la cera como elemento utilizado en la práctica de los distintos actos relacionados con el culto religioso, bautismos, casamientos, velatorios, etc., y por ello contaba con su cargo y abono separado. Las anotaciones en el cargo se debían a las existencias iniciales y a las compras realizadas durante el tiempo que abarcaban las cuentas que se estaban dando. A su vez los apuntes en el abono eran por la cera consumida en el mismo intervalo temporal y las existencias finales. Obviamente, la suma del Cargo y la suma de la Data tenían igual importe.

Tomamos como muestra de la liquidación de la cera la realizada por el mayordomo D. José Urquía en la cuenta de fábrica que venimos tomando como ejemplo⁴³:

<u><i>Cargo de Cera</i></u>	
<i>Por cien libras que en la cuenta antecedente se dieron p^r existentes al f^o 332</i>	<i>-----100 &⁴⁴</i>
<i>Por seiscien^s secenta y cinco lib^s y quince onzas compradas en el tpo. de estas cuen^s cuyo valor lleva abonado en la de mar^s</i>	<i>-----<u>665 & 15</u></i>
<i>Suma del cargo</i>	<i><u>765 & 15</u></i>

⁴³ *Ibidem*, fol. 365 r.

⁴⁴ Utilizamos el símbolo & que nos ofrece el mundo informático por ser el más parecido para indicar las libras.

<u>Data</u>	
	<i>Por seiscien^s treinta y tres lib^s y quince on^s consumidas en el tiempo de estas cuen^s-----633 & 15</i>
<i>Existencias</i>	<i>Por ciento treinta y dos lib^s que existen en el cajon -----132 & Igual con el cargo <u>765 & 15</u></i>
<i>Por manera que importando el cargo de cera lo mismo que la data quedan a favor de la Fabrica las <u>ciento treinta y dos lib^s</u> que se han dado p^r existentes.</i>	

Finalmente, se realizaba balance, en la moneda vigente, por comparación del *Cargo* y la *Data* y se obtenía el *Alcance*, que se detallaba también tanto en números como en letras. Dicho *Alcance* podía pasar a engrosar los fondos de la fábrica si era en contra del mayordomo y anotarse, como vimos en el ejemplo de cargos señalado con anterioridad, en el *Cargo* de la cuenta siguiente, o pasar a formar parte de la próxima *Data* si era a favor del titular de la mayordomía. Sirva de ejemplo la liquidación realizada en la cuenta que venimos utilizando⁴⁵:

<u>Valance de mar^s</u>	
<i>Cargo-----</i>	<i>110U626"20^{1/2}</i>
<i>Data-----</i>	<i><u>9U085"41^{1/2}</u></i>
<i>Alcance contra el May^{mo}-- <u>13U540"27</u></i>	
<i>Por manera que importa el Cargo de mar^s ciento y dies mil seiscien^s veinte y seis r^s y veinte y m^o mar^s y la Data noventa y siete mil, ochenta y cinco r^s y quarenta y un m^s y medio resulta ser alcanzado Dⁿ Jose Urquia Romero Mayordomo de la Fabrica a favor de ella en trese mil quinien^s quarenta r^s y veinte y siete mar^s moneda antigua y estando dho May^{mo} ante el S^{or} Vicit^{or} gen^l de este obispado confeso el alcance salvo hierro que apareciendo se abonara a la parte agrabiada y juro haberdado esta cuenta bien, y fielm^{te}.</i>	

Del análisis de los resultados obtenidos durante el periodo objeto de estudio, en el cual se presentaron diecisiete cuentas, hemos de señalar que únicamente tres de ellas tenían un alcance a favor del mayordomo y por tanto en contra de la mayordomía, lo cual, en principio, pone de manifiesto la solvencia de la parroquia, usando las palabras del obispo D. Juan Francisco Guillen en la visita realizada a Agüimes en 1742, *tener vastantes caudales la Fábrica*⁴⁶.

Una vez concluida la cuenta, el prelado o el visitador general emitía un dictamen, asesorado por la persona que había realizado la censura de las mismas, normalmente el vicario general que acompañaba al prelado en la visita que efectuaba a su diócesis. Dicho dictamen, habitualmente favorable, seguía un esquema similar al siguiente, realizado por el obispo D. Manuel Verdugo en la visita a la Villa de Agüimes en 1799:

Habiendo visto estas cuentas dadas p^r Dn. Jose Urquia Romero como May^{mo} de la Fabrica Parroq^l de esta Villa. Dijo que las aprobaba y aprobó quanto ha lugar por dro. Y mandaba y

⁴⁵ *Ibidem*, fol. 365 v.

⁴⁶ *Ibidem*, fol. 61 r.

*mandó se este y pase p^r ellas salvo hierro que apareciendo se abonara a la parte agrabiada, y condenaba, y condeno a dho. May^{m^o} aque de y pague ala fabrica losen que resulta ser alcansado a favor de ella...*⁴⁷

No obstante, hemos de indicar que en el periodo estudiado únicamente nos hemos encontrado con una cuenta en la que se mostraban dudas acerca de la legitimidad o no de unos rezagos, dicha cuenta fue elaborada por el mayordomo D. Nicolás Aguiar y presentada en la visita que realizaba a Agüimes en 1752 D. Stanislao de Lugo, visitador general. El mencionado visitador dictaminó que se debía elaborar un *Resumen* de las cuentas dadas por el mayordomo en los diez últimos años y encargó la elaboración del mismo al *contador de la Sta. Iglesia* D. Narciso Laguna, dado su originalidad pasamos a reproducir el citado mandato:

*... por aversele ofrecido a dho S^r Nicolas algunos dubios en asunto de las partidas que resagó, para cuió efecto ocurrió ante el S^r Provisor, y Vicario General de este obp^{do} pidiendo se le diese un tanto de dha. quenta a fin de haveriguar con certidumbre, si dhos. resagos eran legitimos, o si de ellos debian hacerse mas cargo, y aviendose mandado asi con precencia de dho. tanto, ocurrió nuebamente ante S.I. con otra quenta q. formo acerca de dhos. resagos, en cuiá atención para proceder con arreglo, y que de una vez quede corr^{te} dha. Quenta, y que en lo de adelante no se ofresca duda p^r lo tocante a dho. resagos se formara un Resumen p^r el qual se vendrá con conocimiento de lo liquido de ellos, y asimismo en el estado en que queda dho. D^rNicolas p^r dhas. Quentas...*⁴⁸

En definitiva, y considerando todo lo señalado respecto a la contabilidad parroquial, podemos decir que el mayordomo llevaba una contabilidad acorde con los hechos económicos que manejaba, para registrar las dotaciones que recibía la iglesia procedentes de los diversos conceptos: tributos, rentas, limosnas de sepulturas, recudimiento de granos, etc. y justificar los gastos en los que había incurrido. Cumpliendo con ello el objetivo por el cual había surgido, que no era otro que el de rendición de cuentas. En este sentido, el método contable de Cargo y Data era suficiente y suministraba la información precisa y necesaria, tanto en la vertiente informativa como para la posible toma de decisiones del prelado.

También es preciso destacar que en los libros de cuentas no sólo se reflejaba las fuentes de financiación parroquiales y la aplicación que se realizaba de las mismas, sino que además se detallaba el inventario que debía elaborar el mayordomo saliente, cuando se nombraba nuevo titular de la mayordomía.

Otro aspecto notable es la función de control ejercida por el obispo, desempeñada en las visitas pastorales que realizaba a la parroquia, efectuando una verdadera auditoria de la labor desarrollada por el mayordomo, quien debía dar cuenta y razón al prelado y cumplir sus mandatos, especialmente los de tipo económico-contable que consideramos más relevantes para nuestro trabajo.

⁴⁷ *Ibidem*, fol. 366 r.

⁴⁸ *Ibidem*, fol. 83 r.

4. Conclusiones

La parroquia queda totalmente estructurada con el Concilio de Trento y cobra importancia como institución generadora de documentos. Desde sus inicios se le atribuyen funciones administrativas, necesitando, por tanto, una persona encargada de la gestión de sus bienes, función que era desempeñada por el mayordomo.

Consideramos que la función administrativa del mayordomo puede agruparse en dos aspectos importantes y paralelos, aunque obviamente con interacciones entre sí. Por una parte, la explotación de las propiedades, el cobro de las rentas, el control de los gastos y la realización de los pagos; y por otra, la llevanza de la contabilidad de la parroquia y de los libros relacionados con la misma, a saber: el *libro de relaciones de tributos*, el *libro de recudimientos*, el *libro borrador*, el *Quaderno de recivos* y el *Quaderno de descargos*.

Tales cuentas eran cuidadosamente revisadas por el obispo o persona designada por él al efecto, que efectuaba una verdadera auditoría en la visita pastoral a la parroquia que se realizaba periódicamente. Esta revisión era efectuada a partir del *libro de Quentas de Fabrica*, que era elaborado a estos efectos por el notario público sobre la base de la información recibida del mayordomo y de los libros de contabilidad llevados por éste. La auditoría podía originar que el prelado dictase una serie de mandatos económico-contables, propios para cada parroquia, que eran transcritos, por dicho notario, en el mismo *libro de Quentas de Fabrica*.

El método contable utilizado por el mayordomo de la institución parroquial era el de Cargo y Data, procedimiento también aplicado por otras instituciones, tanto públicas como privadas de la época. Dicho método contable era acorde con los hechos económicos que manejaba, cumpliendo con ello el objetivo para el cual había surgido, que no era otro que el de la rendición de cuentas.

Cuando el mayordomo dejaba su cargo, transmitiéndolo a otra persona, debía elaborar un inventario de los bienes pertenecientes a la Iglesia, dando cuenta del estado en que se encontraban. Este inventario ofrecía una exhaustiva información en torno a los bienes que poseía la parroquia, pero no estaba valorado, pues lo que se pretendía con él era, simplemente, dejar constancia de los bienes que recibía el nuevo mayordomo, de forma que tuviera que responder de ellos cuando cesara y otro asumiera el puesto.

Finalmente, señalar que la parroquia de Agüimes durante el periodo estudiado gozaba de una gran regularidad en la percepción de sus ingresos, como lo pone de manifiesto el hecho de que de las diecisiete cuentas analizadas, únicamente tres de ellas presentaban alcance a favor del mayordomo y por tanto en contra de la parroquia.

FUENTES PRIMARIAS

- Archivo Parroquial de San Juan Bautista de Telde (A.P.S.J. B. Telde)
 - VI Fábrica. A. Cuentas de fábrica. Caja nº 3
- Archivo Parroquial de San Sebastián de Agüimes (A.P.S.S. Agüimes)
 - VII Fábrica. A. Cuentas de fábrica. Caja nº 3
 - VII Fábrica. A. Cuentas de fábrica. Caja nº 4.
 - VII. Fábrica. B. Rentas y tributos eclesiásticos. Caja nº 1.
 - IX Ordenes y mandatos Caja nº 3

Archivo Histórico Diocesano de Las Palmas (AHD)

8. Parroquial. Erección de la Parroquia de Nuestra Señora de Candelaria Ingenio.1815.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Brito, C. y Rodríguez Calleja, J. (1999): *El archivo parroquial de San Juan Bautista de Telde*. Cabildo de Gran Canaria, Gran Canaria.

American Accounting Association (1970): "Report of the Comité on Accounting History". Suplemento de la *Accounting Review*.

Booth, P. (1993): "Accounting in churches: a research framework and agenda", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Volumen 6, número 4.

Calvo Cruz, M. (2000): *La Contabilidad de Espolios y Vacantes: Diócesis de Canarias 1753-1851*, Las Palmas de Gran Canaria, Ed. Servicio de Publicaciones y Producción Documental de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

-(2003): "Problemas administrativos en torno a la división de la diócesis de *Canaria* en 1819". Comunicación presentada al *XIX Congreso de la Asociación de Archiveros de la Iglesia en España*. La Laguna, Tenerife.

Casaus Ballester, M. (1990): *Catálogo de los fondos parroquiales del Archivo Histórico Diocesano de Teruel*. Departamento de Cultura y Educación de la Diputación General de Aragón, Teruel.

Cazorla León, S. y Sánchez Rodríguez, J. (1997): *Obispos de Canarias y Rubicón*. Eypasa, Madrid.

Código de Derecho Canónico (1992). Quinta edición revisada y actualizada, Ediciones Universidad de Navarra, S.A.

Constituciones Sinodales del Obispado de Canarias, hechas y ordenadas por el Doctor Don Cristóbal de la Cámara y Murga, Obispo de Canaria, del Consejo de su Majestad, en la Sínodo Diocesana, que se celebró en la dicha ciudad de Canaria, en 30 de Abril de 1629 años. Archivo del Museo Canario.

Constituciones, y nuevas adiciones synodales del Obispado de las Canarias, hechas por el Ilustrísimo Señor Don Pedro Manuel Dávila y Cardenas, en Madrid, oficina de Diego Miguel de Peralta, año 1737. Archivo del Museo Canario.

Duncan, J. y Stocks, M. (2003): "The understanding of internal control principles by pastors", *Nonprofit Management and Leadership*, 2003, núm. 2.

Fonfeder, R. y otros (2003): "Internal controls in the Talmud: The Jerusalem Temple", *The Accounting Historians Journal*, junio.

García Añoberos, J. (1990): "Visitas pastorales en la Diócesis del Reino de Guatemala, 1752-1791", *Missionalia Hispánica, Hispania Sacra* nº 42, pp. 635-653.

Garzón Marín, P. (2001): "El hospital de Santa María de Plasencia: características del método contable utilizado (1789-1839)", comunicación presentada en el *XI Congreso de AECA "Empresa, Euro y Nueva Economía"*, celebrado en Madrid.

Hernández Borreguero, J. (2002): *El Cabildo Catedral de Sevilla: organización y sistema contable (1625 – 1650)*. Tesis doctoral, Universidad de Sevilla.

- (2005): "La elección del método contable: el caso del Cabildo Catedral de Sevilla (siglo XVII)", comunicación presentada en el *V Encuentro de Historia de la Contabilidad "Cervantes y la Real Hacienda"*, celebrado en Toledo.
- Hernández Esteve, E.** (1996): "Problemática general de una historia de la contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas", en *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), pp. 45-114.
- (2005): Prólogo a la obra de Rivero Fernández y otros: *Economía y contabilidad monásticas en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen. El Monasterio de Santa María la Real de Oseira*, Orense: Deputación Provincial de Ourense, 2005.
- Laughlin, R.** (1990): "A Model of Financial Accountability and the Church of England", *Financial Accountability and Management*, 1990, núm. 2.
- LLopis, E., Fidalgo, E. y Méndez, M.T.** (2002): "The 'Hojas de ganado' of the Monastery of Guadalupe, 1597-1784: an accounting instrument for fundamental economic decisions", *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 12 No. 2, London, UK, pp. 203 - 229.
- Martí Bonet, J.M.** (2003): "Parroquia, su historia y su geografía en los archivos de la Iglesia en España". Ponencia presentada al *XIX Congreso de la Asociación de Archiveros de la Iglesia en España*, La Laguna, Tenerife.
- Martín Lamouroux, F.** (1992): "El libro de cuentas de estudiantes y algunos particulares de la Colegiata de San Luis en Villagarcía de Campos desde 1742 a 1757", *Cuadernos de Investigación Contable*, Universidad de Sevilla, Vol. 4, núms. 1 y 2.
- (1996): "La Contabilidad en las instituciones civiles, eclesiales y vinculadas, siglos XV y XVI", *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad*, págs 315 a 334. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- Martínez Ruiz, E.** (Director) (1998): *Diccionario de Historia Moderna de España. I La Iglesia*, Istmo, Madrid.
- Martínez Sanz, J.** (1986): "Una aproximación a la documentación de los archivos parroquiales de España", *Hispania* n° 162, pp. 169-194.
- Maté Sadornil, L., Prieto Moreno, B. y Tua Pereda, J.** (2000): "Accountancy In The Monastery Of Santo Domingo De Silos (18th Century): Analysis Through The Accounting Books Of The Building Work On The Church", *8th World Congress Of Accounting Historians*, Madrid.
- (2002): "Income which provides for the economic sustenance and formation of the patrimony of the Monastery of Silos in the 18th century in the light of its accountancy books", Paper presented at the *d Workshop On Accounting In Historical Perspective*, Lisboa.
- (2004): "La Actividad Financiera del Monasterio de Silos en los siglos XVII Y 18TH a la luz de sus libros de cuentas", *De Computis* (<http://www.decomputis.org>), n° 1. AECA, Madrid, pp. 97-141.
- Melis, F.** (1950): *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti significative della Storia economica*. Bologna.
- Poggiaspalla, F.** (1961): *La Diócesis y la Parroquia*. Ed. Litúrgica española, S.A., Barcelona.

Quattrone, P. (2004): "Accounting for God. Accounting and Accountability Practices in the Society of Jesus (Italy, 16th-17th centuries)", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29:7, pp.647-683.

Rodríguez Calleja, J y Acosta Brito, C. (2001): *El archivo parroquial de la Villa de Agüimes*. Ayuntamiento de Agüimes, Gran Canaria.

Rubio Merino, P. (1999): *Archivística Eclesiástica. Nociones Básicas*. Guadalquivir S.L., Sevilla.

Sanz Sancho, I. (1991): "La Parroquia de San Pedro de Córdoba en la Baja Edad Media", *Medievalia Hispánica, Hispania Sacra* n° 43, pp. 715-734.

Sarmiento Pérez, J. (2003): "Visitas pastorales de la Diócesis de Badajoz en el episcopado de Mateo Delgado Moreno (1817-1833)", *Hispania Nova*, n°3, http://hispanianova.rediris.es/articulos/03_008.htm.

Suárez Grimón, V. y Quintana Andrés, P.C. (2003) *Historia de la Villa de Agüimes (1486-1850)*, Tomos I y II, Ayuntamiento de Agüimes, Gran Canaria.

Tua Pereda, J., Mate Sadornil, L. y Prieto Moreno, B. (1998): "La contabilidad en el Monasterio de Santo Domingo de Silos: Análisis de las constituciones de la congregación benedictina de San Benito de Valladolid (siglo XVIII), ponencia presentada al *II Encuentro de trabajo "La Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad"*, Mairena del Aljarafe (Sevilla), septiembre.

Viera y Clavijo, J. (1982): *Historia de Canarias II*. Goya Ediciones, Santa Cruz de Tenerife.

Mercedes Calvo Cruz (mcalvo@defc.ulpgc.es) es Profesora Titular de Universidad.

Candelaria Castro Pérez (ccastro@defc.ulpgc.es) es Profesora Titular de Escuela Universitaria.

Ambas profesoras pertenecen al Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, siendo su principal línea de investigación la historia de la contabilidad con diversos trabajos realizados en la misma.

Mercedes Calvo Cruz (mcalvo@defc.ulpgc.es) is Associate Professor of Accounting and Finance at the University de Las Palmas de Gran Canaria, Spain.

Candelaria Castro Perez (ccastro@defc.ulpgc.es) is Associate Professor of Accounting and Finance at the Business School of the University de Las Palmas de Gran Canaria, Spain.

The main research interest of both authors is accounting history, a topic on which they have published several works.

**SULLE ORIGINI, SULL'EVOLUZIONE E SULLO STATO DELL'ARTE
DELLA STORIA DELLA CONTABILITÀ IN SPAGNA**

***(ORIGIN, EVOLUTION AND STATE OF THE ART OF
ACCOUNTING HISTORY IN SPAIN)***

Amedeo Lepore

RESUMEN

El objetivo general de este trabajo es el de ofrecer un perfil completo de los orígenes, la evolución y el multiforme desarrollo de la historia de la contabilidad en España, así como de su posible evolución futura. Haciendo referencia a las actividades científicas y a los estudios más recientes se ha intentado mostrar el notable grado de desarrollo alcanzado por esta disciplina, gracias entre otras cosas a la sinergia lograda por la colaboración entre las instituciones académicas y las organizaciones profesionales, una característica particular de la experiencia española. Inserto en un cuadro de síntesis general, se ofrece el relato de esta experiencia, que ha conseguido situar la historia de la contabilidad española y sus representantes en el primer lugar del concierto europeo.

Para conseguir su objetivo, el trabajo ha hecho un amplio uso de fuentes documentales, con constante referencia a los escritos y a los textos españoles sobre la materia. También se ha recurrido largamente a las fuentes electrónicas, de fundamental importancia no sólo por el valor innovador de esta tecnología considerada en sí misma, sino asimismo por las posibilidades que ofrece para una constante y puntual puesta al día de los datos científicos y del conjunto de iniciativas en relación con la historia española de la contabilidad. A lo largo del artículo se han tomado en consideración los diversos documentos originales, normativas y tratados, esenciales para reconstruir las distintas etapas de la historia contable, así como también los estudios efectuados sobre los mismos. De este modo se ha pretendido construir, paso a paso, un cuadro general de la historiografía contable española, que sirva para situar e interpretar mejor el valor de las fuentes y las evidencias señaladas. Al objeto de contribuir a este objetivo, al final del texto se ha dispuesto también una amplia bibliografía, que revela la notable cantidad -y calidad- de los textos disponibles sobre la materia.

ABSTRACT

The general purpose of this paper is to offer a complete profile of the origins, the evolution and the multiform development of accounting history in Spain, as well as the possible directions of its future evolution. Making reference to the scientific activities and the most recent studies it has been tried to show the remarkable degree of development reached by this discipline, thanks among other things to the synergy obtained by the collaboration between the academic institutions and the professional organizations, a particular characteristic of the Spanish experience. Inserted in a general picture of synthesis, this paper offers an account of this experience, an experience that has been able to locate the Spanish accounting history and its representatives in the first place of the European environment.

In order to obtain its objective, the paper has made a wide use of documentary sources, with constant reference to writings and Spanish texts on the matter. It has also been resorted long to the electronic sources, of

fundamental importance not only by the innovating value of this technology considered in itself, but also by the possibilities that offer for a constant and precise putting to the day of the scientific data and the set of initiatives in relation to the Spanish accounting history. Throughout the paper the diverse original documents, normative and treatises, essential to reconstruct the different stages from accounting history, have been taken in consideration as well as the studies conducted on such. In this way it has been tried to present, step by step, a general picture of the Spanish accounting historiography, that will serve to locate and to interpret better the value of the sources and the indicated evidences. To the object to contribute to this objective, at the end of the text a wide bibliography has also been arranged, that reveals the remarkable amount - and quality of texts available on the matter.

PALABRAS CLAVE:

Historia de la contabilidad, España, estado de la cuestión, perspectivas

KEY WORDS:

Accounting history, Spain, state of the art, prospects of future development

1. Introduzione

La storia della contabilità, nel corso degli ultimi anni, ha conquistato uno spazio sempre maggiore tra le discipline che fanno riferimento alla storia economica (e alle materie di economia aziendale), acquisendo connotati peculiari, una più netta caratterizzazione scientifica, un'autonomia di ricerca e una diffusione tra gli studiosi, che la segnalano come uno dei filoni in forte sviluppo delle scienze economiche. Infatti, come è stato notato: «la historia de la contabilidad es una parte fundamental de la historia económica y, más aun, de la historia en general. Su campo de investigación no se limita, en modo alguno, al estudio de la evolución de las técnicas contables, sino que penetra en la misma entraña de los planteamientos de organización y dirección de las instituciones, de la significación, uso y alcance de los instrumentos mercantiles, del funcionamiento de los mercados, etc., proporcionando una visión desde dentro, desnuda y objetiva. Por ello, difícilmente es posible una comprensión profunda y completa de los fenómenos económicos y sociales si no se estudian desde una óptica que incluya el enfoque histórico-contable. Solamente la dificultad de los conocimientos técnicos requeridos para la práctica de la historia de la contabilidad ha impedido hasta ahora que la misma se generalizase y se reconociera su utilidad e importancia. El creciente interés que está despertando esta disciplina en todo el mundo indica que se está empezando a tomar conciencia de sus posibilidades. Ello permite presagiar que estamos asistiendo al nacimiento y consolidación de una nueva disciplina dentro de la historia económica, la historia de la contabilidad, una disciplina difícil y compleja, sin duda, pero que irá cobrando cada vez mayor importancia, de forma que los historiadores económicos del futuro difícilmente podrán prescindir de su concurso si quieren realizar su labor adecuadamente» (Hernández Esteve, 2002a).

La Spagna si presenta come uno dei paesi all'avanguardia nel processo di crescita di questa disciplina, grazie al contributo fornito dalle istituzioni accademiche, ma anche da organismi diversi di natura pubblica e privata, da numerosi ricercatori ed esperti, dalle riviste specializzate. Perciò, con questo lavoro si è voluto ripercorrere il lungo cammino della storia contabile spagnola, dalle sue origini ad oggi, mettendo in evidenza le varie tappe del percorso che si è dipanato a partire dal XIII secolo, al fine di comprendere sia le radici e lo svolgimento di questo processo che le cause principali di un'esperienza di successo. In primo luogo, sono

state brevemente analizzate le origini della storia della contabilità, mantenendo un nesso tra lo sviluppo della disciplina in generale e le vicende spagnole anche nel seguito del lavoro. In particolare, a proposito della Spagna, sono state esaminate la fase premoderna (relativa all'adozione dei primi libri contabili), la fase moderna (contraddistinta dall'introduzione e dall'estesa diffusione della contabilità in partita doppia, ma anche dal successivo abbandono delle conoscenze in materia e, ancora, dalla ripresa della partita doppia, come novità venuta dalla Francia) e la fase contemporanea (caratterizzata dal condizionamento da parte, prima, della teoria italiana, e, poi, di quella nordamericana, ma anche dalla nascita di una vera e propria "disciplina" di storia della contabilità e dalla sua impetuosa affermazione nell'ultimo quindicennio). L'attenzione riservata alla tappa finale dell'evoluzione della disciplina è dimostrata anche dalla seconda parte del lavoro, dedicata allo stato attuale della storia della contabilità, in cui si esaminano dettagliatamente gli eventi principali verificatisi in Spagna negli ultimi anni. Il periodo di massima fioritura di questa materia è stato analizzato alla luce dei mutamenti che hanno investito la scena iberica, a cominciare dall'intensificarsi delle attività convegnistiche, congressuali e seminariali negli anni novanta. Inoltre, si è approfondita la conoscenza di uno dei fondamentali punti di partenza di questa nuova fase: la costituzione della Comisión de historia de la contabilidad (Commissione di Storia della Ragioneria), all'interno della "Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)", con le sue innumerevoli iniziative, come quella maggiormente esemplificativa, relativa alla realizzazione di un'opera imponente su tutta la letteratura contabile spagnola dal 1522 al 1950. Gli altri temi affrontati hanno riguardato gli organismi che si occupano di storia della contabilità, le riviste scientifiche – con particolare riferimento all'ultima nata, *De Computis* -, la diffusione degli studi e delle aree di ricerca.

L'obiettivo generale di questo lavoro, quindi, è stato quello di fornire un profilo compiuto delle origini, dell'evoluzione e del multiforme sviluppo della disciplina in Spagna, così come dei suoi possibili ulteriori progressi. Attraverso il richiamo alle attività scientifiche e agli studi più recenti, si è cercato di mostrare il notevole grado di avanzamento raggiunto dalla storia della contabilità, grazie anche alla sinergia tra istituzioni accademiche e organizzazioni professionali, caratteristica peculiare dell'esperienza spagnola. In un quadro generale di sintesi, si è dato conto di questa storia, che ha finito per porre la disciplina e i suoi rappresentanti iberici al primo posto nel contesto europeo.

Per il conseguimento di questi risultati, si è operato un ampio utilizzo di fonti cartacee, con riferimenti costanti agli scritti e ai testi spagnoli sulla materia, ma si è fatto anche un largo ricorso alle fonti elettroniche, di fondamentale importanza non solo per il valore innovativo di tale metodologia in sé considerata, ma per la possibilità offerta di un costante e puntuale aggiornamento dei dati scientifici e del complesso delle iniziative riguardanti la storia della contabilità spagnola. Nel corso del lavoro, si è tenuto conto dei diversi documenti originali, delle normative e dei trattati, essenziali per ricostruire le varie epoche della storia contabile, ma anche degli studi effettuati su di essi: più in generale, si è voluto fornire, man mano, un quadro della storiografia contabile spagnola, che servisse a meglio collocare e interpretare il valore delle fonti e dei reperti indicati. Anche per questo, alla fine del testo, è stata predisposta un'ampia bibliografia, che rivela la notevole quantità – e qualità – dei testi disponibili sull'argomento.

2. Storia della contabilità e storiografia spagnola

2.1 Le origini della storia della contabilità

Esteban Hernández Esteve, uno dei massimi studiosi di storia della contabilità, ha osservato che: «En efecto, el creciente interés por la historia de la contabilidad que se aprecia en todo el mundo es un fenómeno que está llamando la atención de propios y extraños. Y, realmente, resulta curioso que una disciplina que no está incluida todavía en el plan oficial de estudios de prácticamente ninguna universidad y que, por ello, debe ser cultivada al margen de la actividad cotidiana de profesores y estudiosos, haya alcanzado en nuestros días tal nivel de notoriedad y difusión» (Hernández Esteve, 1996a, p. 16).

Infatti, l'interesse per la storia della contabilità, nato verso la fine del XIX secolo come effetto accessorio delle correnti storiciste tedesche, riprese durante la prima metà del XX secolo. Grazie agli studi di Raymond de Roover, Federigo Melis e Joseph-H. Vlaemminck –basti ricordare la *Storia della Ragioneria* di Melis o la *Histoire et Doctrines de la Comptabilité* di Vlaemminck–, questa tendenza riuscì ad assumere una dimensione universale, diversa da quella della mera storia di una tecnica, collocando le origini della partita doppia nel quadro più ampio di rinnovamento culturale ed economico del Rinascimento (cfr. Melis, 1950; Vlaemminck, 1956; Roover de, 1937; Roover de, 1955). Del resto, proprio negli anni trenta del Novecento, partendo dalla considerazione generale che i libri contabili avevano acquisito come una delle fonti più importanti della storia economica, Lucy Stuart Sutherland arrivava ad affermare che tali libri rivestivano per la storia medievale e moderna un valore analogo a quello dei reperti archeologici per la storia antica e medievale (cfr. Sutherland, 1935).

Nell'ultimo ventennio del XX secolo, poi, si è verificata una vera e propria impennata d'attenzione per la storia della contabilità, accompagnata da nuove forme di intenderla e praticarla, che corrispondono ai nuovi concetti introdotti nel dibattito più recente sull'epistemologia e sulla metodologia della storia. La "nuova storia della contabilità", che si è notevolmente distinta dalla "storia tradizionale della contabilità", non è concepita come una scuola o un corpo teorico unitario, né come un metodo per corroborare la pratica della contabilità e lo status professionale dei contabili, né tanto meno come un complesso di dati del passato in grado di agevolare la comprensione delle pratiche contabili contemporanee e la soluzione dei problemi del presente, ma come un insieme diversificato di conoscenze e di strumenti interpretativi da impiegare per comprendere le varie fasi storiche della contabilità dal punto di vista delle teorie sociali e politiche e del relativo contesto. In questo modo, si sono avuti due risultati: la perdita di fiducia nella possibilità di un'analisi oggettiva dei fatti storici; l'abbandono di una specie di darwinismo storico-contabile, che considerava la contabilità sottoposta ad un processo di continuo progresso. In estrema sintesi: mentre la "storia tradizionale della contabilità" riteneva che la contabilità costituisse un procedimento tecnico, la "nuova storia della contabilità" la considera un *conjunto* (di metodi e contenuti),

che corrisponde ad una situazione di fatto, ad un momento dato e ad un paese determinato, e, quindi, non può avere carattere universale¹.

La storia della contabilità in Spagna ha conosciuto uno scarso sviluppo nel passato, nonostante le circostanze particolarmente felici che avevano favorito la diffusione e la regolamentazione delle metodologie innovative fin dal periodo iniziale dell'Età Moderna, quando furono promulgate le prammatiche (*pragmáticas*) di Cigales (Valladolid) e di Madrid, che introducevano l'obbligo della tenuta dei libri con il sistema dei conti a partita doppia. E nonostante che, successivamente – come primo caso nella storia di un grande Stato –, fosse stato adottato lo stesso sistema della partita doppia per la tenuta della contabilità pubblica².

Secondo Antonio-Miguel Bernal, l'uso della partita doppia era stato introdotto precocemente in Andalusia, in contemporanea con la diffusione e il successo dei traffici transoceanici, ed era testimoniato dall'esistenza a Siviglia di tre esemplari della prima edizione del trattato di Luca Pacioli. Tuttavia, con la perdita della supremazia mercantile spagnola e, poi, con il declino dell'attività dei due grandi centri del commercio americano, Siviglia e Cadice, andò diminuendo anche l'importanza dell'arte contabile, fino a sorgere una disabitudine nell'uso delle scritture più elaborate e complesse: una vera e propria perdita di memoria della pratica precedente della partita doppia³.

1. Come è stato osservato: «La “nueva historia de la contabilidad” no constituye, en realidad, una escuela o un cuerpo unitario de doctrina, sino un conjunto variado de enfoques y formas de entender la disciplina que, a menudo, muestran importantes diferencias entre sí. Pero, en cualquier caso, lo cierto es que sus partidarios comparten unas ideas y tendencias comunes que hacen que este conjunto de enfoques y planteamientos se distinga de las formas tradicionales en que la historia de la contabilidad se había venido entendiendo y practicando. Los dos grandes rasgos distintivos de la “nueva historia de la contabilidad” en relación con la “tradicional” son posiblemente los siguientes: En primer lugar, la pérdida de la fe en la posibilidad de alcanzar la objetividad en el estudio y descripción de los hechos históricos. En segundo lugar, el abandono de la idea de que la contabilidad, lo mismo que las demás actividades humanas, está sujeta a un proceso más o menos lineal de progreso continuado bajo el estímulo de las necesidades de adaptación a los requerimientos del entorno. Los adeptos de la “nueva historia de la contabilidad” niegan la existencia de este proceso evolutivo hacia el progreso y por ello postulan que lo significativo, lo que debe estudiarse, no son los cambios evolutivos, sino las situaciones de ruptura, de interrupción, de retroceso. Por otra parte, no creen tan importante la adaptación de la contabilidad a los requerimientos del mundo exterior, como la forma en que la contabilidad ha contribuido y sigue contribuyendo a influenciar su entorno y, por ende, la configuración y evolución de la sociedad» (Hernández Esteve, 2002a,

<http://www.aeca1.org/comisiones/historia/lahistoriadelcontabilidad.htm>).

2. Tuttavia, va anche considerato che: «Spanish accounting historiography has devoted considerable effort to analysing when and where double-entry bookkeeping was enforced by law in the private sector (e.g., merchants and banks, see the *Reales Pragmáticas de Cigales* enacted in 1549 as well as those promulgated in Madrid, in 1552), and in the public sector, in 1592, through the creation of the job of *Contador del Libro de Caja de la Real Hacienda* (Royal Treasury Accountant of the Double-Entry Bookkeeping Method). In view of this and other evidence, (...) Spain was the earliest country in which double-entry bookkeeping was enforced in both the private and public sectors» (Carmona, Ezzamel e Gutiérrez, 2004, p. 36). Come si vedrà in seguito, il primo studioso a richiamare l'attenzione su questi fatti e ad esaminare le *Reales Pragmáticas de Cigales* e il *Contador del Libro de Caja de la Real Hacienda* è stato Esteban Hernández Esteve (1985a, 1985b, 1986)

3. Questi temi sono stati largamente trattati dallo studioso spagnolo in particolari occasioni, come quelle di relazioni di carattere seminariale: Bernal A. M., “Del Mediterráneo al Atlántico: dinero, crédito e instituciones financieras en el comercio colonial de Andalucía-América, ss. XV-XIX”, Seminario di Studi dell'Istituto Italiano per gli Studi Filosofici, Napoli, 6-9 marzo 1995; Bernal A. M., “Il Mediterraneo e l'impatto

Esteban Hernández Esteve, nell'affrontare queste tematiche, ha indicato le cinque tappe dell'evoluzione della contabilità in Spagna (cfr. Hernández Esteve, 1996b, pp. 71-72):

1. la tappa premoderna, che precedeva l'introduzione della contabilità in partita doppia e preparava il suo impiego regolare (secc. XIII-XV);
2. la tappa di inizio e diffusione generalizzata della contabilità in partita doppia (secc. XVI-XVII);
3. la tappa di silenzio o apparente oblio, a livello bibliografico, dell'antica tradizione castigliana in materia di contabilità in partita doppia (secc. XVII-XVIII);
4. la tappa della ricomparsa delle conoscenze relative alla partita doppia, come novità proveniente dalla Francia, con l'adozione della terminologia e dei modelli francesi, a partire dalla promulgazione, nel 1737, delle ordinanze del *Consulado* di Bilbao (secc. XVIII-XIX);
5. la tappa contemporanea (sec. XX).

2.2 La fase premoderna

Per quanto riguarda la fase "premoderna" – nell'arco di tempo che va dal XIII al XV secolo –, pur risultando l'esistenza di vari libri contabili e di talune disposizioni legali, non vi è traccia di alcun trattato o testo dottrinale sulla materia. Le prime notizie di sistemi contabili e libri dei conti si riferiscono alla Corona di Aragona e, in particolare, alla Catalogna e a Maiorca (cfr. Hernández Esteve, 1992a): a cominciare dal 1275, infatti, i banchieri di Barcellona utilizzarono un nuovo sistema contabile, che solo nell'aspetto esteriore e nei libri impiegati si avvicinava alla partita doppia, senza però rispettarne le regole, fornire un quadro complessivo dei conti e assicurare la corrispondenza tra le diverse forme contabili (cfr. Conde y Delgado de Molina, 1988).

Il primo libro dei conti conosciuto in Spagna era un registro pubblico di Maiorca (1304-1322), relativo al controllo del pagamento di imposte per l'entrata e l'uscita delle merci, denominato "Lou dels Pisans" (cfr. Antoni, 1977). Altri libri contabili dell'epoca erano quelli della *compañía* "Mitjavila" (1334-1342), che si dedicava all'esportazione e all'importazione con le Fiandre, la Sicilia, la Sardegna, Napoli, Cipro, Beirut e Alessandria (cfr. Madurell i Marimon, 1966). I libri della "Taula de Canvi" di Barcellona (cfr. Adroer i Tasis e Feliu i Montfort, 1989), il primo banco pubblico fondato in Europa (1401), pure assomigliavano esteriormente alla partita doppia, ma non ne facevano realmente uso.

Le prime regolamentazioni dei libri contabili (cfr. Envid Miñana, 1985), della loro tenuta e della professione contabile si possono rinvenire nel "Código de las Siete Partidas", promulgato da Alfonso X *el Sabio* nel 1265 (cfr. Martínez Marina, 1834; Hernández Esteve, 1985a); nel "Llibre del Consolat de Mar" di Barcellona e in quello di Valencia (cfr. Colón Domènech e Garcia i Sanz, 2001; Ferrando, Gisbert e Crespi, 1977), i cui nuclei originali possono essere fatti risalire all'epoca tra la fine del XIII e l'inizio del XIV secolo, anche se la

economico all'indomani delle scoperte", Seminario conclusivo della Scuola di Alta Specializzazione in Storia del Mediterraneo di Valencia-Bari, Bari, 6 maggio 1995.

loro redazione definitiva va collocata tra la fine del XIV e il principio del XV secolo; nel "Llibre de les Costums de Tortosa" del 1272 (cfr. AA.VV., 1979; Duarte i Montserrat, 1985; Massip Fonollosa, Duarte i Montserrat e Massip i Bonet, 1996); nel "Cuaderno de Alcabalas", emanato dai re cattolici nel 1484, con l'intento di imporre ai commercianti la tenuta di un libro dei conti riguardante le loro operazioni, per fini fiscali e di controllo (cfr. Mendoza Díaz-Maroto e Pretel Marín, 2001).

2.3 L'affermazione della contabilità in partita doppia

La fase di conoscenza e di diffusione generalizzata della partita doppia comprende tutto il XVI secolo e il primo trentennio del XVII secolo. Nel corso di questo periodo, peraltro, fu promulgata la legislazione contabile più antica del mondo, imponendo ai mercanti, agli uomini d'affari e ai banchieri operanti nel Regno di Castiglia – con le prammatiche del 1549 e del 1552 – l'obbligo della tenuta dei conti con il sistema della partita doppia. Tale sistema fu applicato anche alla contabilità della *Real Hacienda*, a partire dal 1592, con la promulgazione della *Real Cédula* che stabiliva la formazione della nuova "Contaduría del Libro de Caja" (cfr. Hernández Esteve, 1985b, 1986), sopravvissuta fino al 1621, senza però dare i frutti sperati. La Spagna, in questa fase, ebbe un ruolo di rilievo nella divulgazione della partita doppia, tanto è vero che tale sistema era conosciuto in Inghilterra anche come quello dei «conti allo stile spagnolo» (cfr. Ramsey, 1956).

I libri contabili di quest'epoca sono numerosissimi, anche se pochi di essi sono stati studiati a fondo: si tratta, soprattutto, di libri giornale e mastri di operatori privati, di mercanti di varia provenienza – come Rodrigo de Echávarri, Diego Ordóñez, Pelegrín Danyes, Gregorio Guerra, Giovanni Carpenero, Juan de Lerma, Diego de Bernuy Orense, García y Miguel de Salamanca, Baltasar Juliá, Joan Bautista Juliá, Juan Augier, Josepe Moradell, Antoni Janer i Cata, ecc. – (cfr. Hernández Esteve, 1996b, pp. 79-80). Tuttavia, i libri più significativi per la contabilità del XVI secolo sono quelli della famiglia di mercanti-banchieri di Medina del Campo, i Ruiz, il cui archivio – scoperto da Earl J. Hamilton – contiene registri e documenti commerciali che ricoprono interamente gli anni dal 1551 al 1606 e che sono stati oggetto di svariati studi (cfr. Hamilton, 1934, p. 313; Usher, 1943; Carande, 1944; Lapeyre, 1948, 1953, 1955, 1958, 1972, 1975, 1978; Lapeyre e Ruiz Martín, 1991; Vázquez de Prada, 1956, 1964; Ruiz Martín, 1965; Helmer, 1967; González Ferrando, 1983; Rodríguez González, 1990, 1992; Archivo Histórico Provincial y Universitario de Valladolid, 1988).

La notevole disponibilità di libri contabili, per questo periodo, si riferisce soprattutto al settore dei commercianti spagnoli: infatti, non vi è un'analoga consistenza di documenti per gli altri tipi di contabilità privata non mercantile (cfr. Martín Lamouroux, 1996, pp. 315-334). Esiste, però, una più che apprezzabile dotazione di registri dei conti pubblici di varia natura, in cui compare la partita doppia (cfr. Hernández Esteve, 1981a, 1984), anche se solo un numero limitato di libri, tra tutti quelli contenuti negli archivi, è stato analizzato approfonditamente. Una buona disponibilità si registra anche per il settore delle banche municipali: vi è, infatti, una serie ragguardevole di libri contabili, che raggruppa praticamente tutte le "Taules de Canvi i Comuns Dipòsits" conosciute (cfr. Passola, 1996). Si trattava di istituzioni tipiche della Corona aragonese, afferenti alle municipalità locali, che ricevevano depositi dai privati ed altri effetti da custodire; effettuavano prestazioni del servizio di

tesoreria e di pagamento, senza fare uso di numerario, attraverso il trasferimento da conto a conto; concedevano crediti, ma solo ai rispettivi *Ayuntamientos* (cfr. Hernández Esteve, 1991; Passola, 1999). Per i loro conti veniva impiegato, molto spesso, il sistema della partita doppia. Così come, lo stesso sistema era utilizzato dalla *Casa de la Contratación* di Siviglia, per la registrazione dei metalli preziosi provenienti dai territori d'oltreoceano (cfr. Donoso Anes R., 1992a, 1994, 1996; Hernández Esteve, 1990a).

Per questo periodo, appare molto rilevante anche l'aspetto dell'ordinamento legale riferito alle attività contabili. Innanzitutto, con l'adozione delle due prammatiche di Cigales, il 4 dicembre 1549, e di Madrid, l'11 marzo 1552, si era stabilita – come si è visto – l'obbligatorietà della tenuta dei conti privati (commerciali e finanziari) con il sistema della partita doppia: queste disposizioni, che per la prima volta disciplinavano l'impiego del nuovo metodo, non furono emanate in favore delle classi mercantili, ma soprattutto in relazione alle esigenze derivanti dall'estrazione dei metalli preziosi (cfr. Hernández Esteve, 1985a)⁴.

Nel corso di questa fase, inoltre, vi fu la pubblicazione di un solo trattato di contabilità in partita doppia, di origine spagnola, anche se furono date alla luce svariate opere contenenti riferimenti alla materia computistica. Il primo testo spagnolo di dottrina contabile fu il *Tratado de cuentas* di Diego del Castillo (cfr. Castillo del, 1522)⁵, nel quale si fornivano indicazioni sulle tre differenti forme di tenuta delle scritture (cfr. González Ferrando, 1988): *por data y recibo*, che impiegava la tecnica primitiva del "libro común" o "libro ordinario", con i conti in stile descrittivo e con le operazioni classificate secondo la loro natura; *por cargo y descargo*, o anche *de cargo y data*, o del "libro de pliego horadado o de pliegos sueltos", che si utilizzava essenzialmente per i rendiconti ed era adottato, di solito, nella Pubblica Amministrazione; *por debe y ha de haber* – che era la denominazione della contabilità in partita doppia nella tradizione castigliana –, o anche metodo del "libro de Caja con su Manual", che faceva uso dei due libri fondamentali del sistema, chiamati rispettivamente "libro mayor" e "libro diario". Tra le altre pubblicazioni che trattavano di contabilità, vi furono i testi di Gaspar de Texeda (cfr. Texeda de, 1546), di Antich Rocha (cfr. Rocha, 1565) e di Juan de Hevia Bolaños (cfr. Hevia Bolaños de, 1617).

Tuttavia, il primo e unico trattato sulla contabilità in partita doppia scritto da uno spagnolo in questo periodo fu il *Libro de Caja y Manual de Cuentas de Mercaderes y otras personas, con la declaracion dellos* di Bartolomé Salvador de Solórzano (cfr. Salvador de Solórzano, 1590): anche se era apparso in ritardo rispetto agli altri libri di contenuto analogo pubblicati in diversi paesi europei, era sicuramente tra i migliori del continente (cfr. González

4. Come è stato notato, questa normativa «no fue dictada (...) en beneficio de la clase mercantil, sino al objeto de prevenir y perseguir las extracciones de metales preciosos, dadas las características de fiabilidad y garantía de las anotaciones contables realizadas por este sistema» (Hernández Esteve, 1996b, p. 83).

5. Nell'edizione del 1551 (pubblicata a Salamanca da Juan de Junta), Diego del Castillo, rivolgendosi a Carlo V in riferimento all'indicazione di convertire il testo dal latino originario alla lingua spagnola, allo scopo di un'ampia diffusione dell'opera, scriveva: «Vuestra Magestad me mandó que bolviesse de latín en nuestro romance castellano el tratado que en días passados hizé para saber de qué manera tienen de dar cuenta los tutores, y curadores, mayordomos y thesoreros, y los otros que han tenido en administración bienes agenos, porque los legos que en adelante tuvieren administración de tales bienes puedan saber cómo se tienen de aver en dar cuenta d'ellos».

Ferrando, 1991; Donoso Anes R., 1992b; Luna Luque, 1974, 2000; Hernández Esteve, 1983, 1989a, 1990b).

2.4 L'abbandono della partita doppia

Per quanto riguarda la fase successiva della storia della contabilità – che va dal XVII al XVIII secolo –, a partire dagli anni sessanta del Seicento, vi fu un periodo di arresto e di oblio delle trattazioni, delle teorie e delle tecniche contabili, come frutto dell'assenza di indagini sulla materia, mentre altrove si verificava una fioritura degli studi. Tuttavia, non si trattava solo di un problema di mancanza di elaborazioni⁶: «pues lo cierto es (...) que cuando se restablecen las noticias sobre temas contables, justo cien años después, se ha operado un sorprendente olvido de la larga y fecunda tradición contable castellana, para aceptar a la partida doble, incluso en lo relativo a su terminología, como novedad importada de Francia, en lo que constituye un curioso caso de amnesia cultural colectiva» (Hernández Esteve, 1996b, p. 86).

I due soli testi in lingua spagnola conosciuti per quest'epoca furono scritti sotto l'impulso dei giudei sefarditi residenti nei Paesi Bassi e furono pubblicati ad Amsterdam, rispettivamente nel 1697 e nel 1706 (cfr. Metz de, 1697; Souza Brito de, 1706). Inoltre, va rilevato che può essere posto rimedio, solo in minima parte, alla carenza generalizzata di conoscenze, di analisi e di altre informazioni sui registri e sulla normativa contabile durante questo periodo, grazie ai contributi innovativi di alcuni studiosi, come Antonio-Miguel Bernal e Rafael Donoso Anes, che hanno esaminato, rispettivamente, la contabilità delle compagnie mercantili delle "Indie" e i libri contabili dell'organismo che dirigeva il flusso dei metalli preziosi provenienti dall'America spagnola⁷.

2.5 La ripresa delle conoscenze contabili

Il passaggio da questa fase della storia della contabilità a quella successiva è segnato da un evento preciso, l'emanazione, da parte di Filippo V, delle ordinanze del *Consulado* di Bilbao (1737), che stabilivano l'obbligo per i commercianti all'ingrosso di tenere almeno quattro libri contabili, con la facoltà di utilizzare il sistema della partita doppia o di quella semplice (cfr. Hernández Esteve, 1981a, p. 143; Jócana y Madaria de, 1973, p. 63; Martínez Gijón, 1979): un "borrador" o "manual", «encuadernado, numerado, forrado y foliado»; un "libro mayor", «encuadernado, numerado, forrado y foliado, con un rótulo con el nombre y

6. In alcuni settori si continuarono ad impiegare i libri contabili per l'annotazione delle relative attività, come è dimostrato dal fondo dei registri contabili del XVII e XVIII secolo, conservato nell'*Instituto Municipal de Historia* di Barcellona (cfr. Voltes Bou, 1961), o dai libri dei conti in partita doppia degli anni dal 1698 al 1713, esaminati da Sebastián de Jócana y Madaria (cfr. Jócana y Madaria de, 1793, p. 60).

7. Secondo Bernal: «La aceptación generalizada de la contabilidad por partida doble desde mediados del Quinientos entre los mercaderes de Indias no supuso la eliminación del resto de los libros contables auxiliares (...). En nuestro caso, para el período que nos ocupa hemos manejado cuatro, pertenecientes a las firmas de Pedro Mendoza, a caballo entre los siglos XVI-XVII, de los Curuzealegui, de la segunda mitad del Seiscientos, de Arriola, en años de 1670-73, y del comprador de oro y plata Juan Ochoa de Iurretauría, del último tercio del siglo» (Bernal, 1992, p. 231). Inoltre, cfr. Donoso Anes R., 1996.

apellido del mercader, cita del día, mes y año en que empieza y con su abecedario adjunto»; un libro “de cargazones” o “de facturas”, «encuadernado en pergamino»; e un “copiador de cartas” (cfr. Donoso Anes R., 1996, p. 138). I commercianti al minuto erano obbligati alla tenuta di un solo libro per rendicontare la vendita di merci a credito (*fiadas*), con una contabilità in partita doppia, un “debe y ha de haber”, «encuadernado, foliado y con su abecedario» (cfr. Donoso Anes R., 1996, p. 138).

Tuttavia in questo periodo, tra il XVIII e il XIX secolo, la ripresa di attenzione alla scienza contabile, nonché lo sviluppo della tecnica computistica, derivarono unicamente dall'influenza esercitata dalla teoria francese nella penisola iberica. Infatti, come è stato rilevato: «La primera manifestación, desde el punto de vista contable, de esa influencia se produce (...) cuando (...) se aprueban las ordenanzas del Consulado de Bilbao en cuyo capítulo 9 se determinaba el número de libros que debían llevar los mercaderes y comerciantes por mayor, así como los de venta por menor, dejando en libertad a éstos para que eligiesen el método contable a aplicar, que podía ser el de *Partidas dobles* o *sencillas* (...). Casi dos siglos de vacío legislativo-contable se había producido en nuestro país después de que se aprobaran las pragmáticas de Cigales y Madrid, y un método contable, considerado en estas normas como usualmente utilizado por los mercaderes españoles, es ahora importado de Francia, como una novedad, bajo el nombre de *Partidas dobles*» (Donoso Anes R., 1996, pp. 138-139).

Gli effetti della perdita di memoria dell'epoca precedente sulle tecniche contabili e sull'uso della partita doppia, attraverso quello che Esteban Hernández Esteve aveva definito – come si è visto – «un curioso caso de amnesia cultural colectiva», apparvero ancora più evidenti quando Luis de Luque y Leyva, alla fine del XVIII secolo, pubblicò a Cadice il trattato dal titolo *Arte de partida doble* (cfr. Luque y Leyva de, 1774)⁸, sostenendo con convinzione piena e incontrastata di essere il primo ad affrontare una materia così complessa e poco diffusa⁹. Circa un secolo dopo, Antonio Torrents y Monner, a sua volta, arrivò ad affermare che solo all'inizio del XIX secolo si era cominciata a impiegare la contabilità in

8. Luis de Luque y Leyva avvertiva il lettore che «este pequeño Libro que te presento, no es mas que un mal construído Arte para los Principiantes, que soliciten aprender, y seguir cuentas segun método de partida doble». In questo modo, l'autore gaditano metteva in evidenza la carenza di nozioni e di tecniche sofisticate da parte di chi doveva assicurare la tenuta delle scritture contabili e la loro rispondenza a criteri di razionalità, perciò si rivolgeva esplicitamente a chi non andava oltre il livello di un principiante, «á quien supongo totalmente ageno de esta materia». Inoltre, cfr. González Ferrando, 1992.

9. Infatti, egli scriveva che: «Bien que no me privarè de la gloria de haver sido el primero, que se há expuesto á la censura, dando á la Prensa en nuestro castellano tratado de esta facultad, que debe, por lo curiosa, y util, contarse entre las mas preciosas Artes» (Luque y Leyva de, 1774, s. p., *Al lector*). Si trattava, come è stato osservato, di una dimostrazione di «ignorancia (...) sobre el pasado histórico contable español, al considerarse el primer autor que escribe en nuestro país sobre el arte de llevar las cuentas por partida doble» (Donoso Anes R., 1996, p. 146). Tuttavia: «Tras la publicación de la obra de Salvador de Solórzano en 1590, se produjo en España un vacío editorial de 184 años en materia de partida doble que no se ve colmado hasta la aparición en 1774 de la obra de Luis de Luque y Leyva (...). No resulta por ello demasiado extraño que, tanto este autor como los tres tenedores de libros de Cádiz que avalan dicha edición, crean que es el primer libro que en nuestro país se había escrito sobre el “arte de llevar las cuentas de Comercio por Partida Doble”» (González Ferrando, 1996, p. 236).

partita doppia da parte di alcune importanti imprese di Madrid e Barcellona (cfr. Torrents y Monner, 1884-1885, vol. III, p. 479)¹⁰.

Luís de Luque y Leyva, nella sua opera, indicava vari registri contabili «para el mas arreglado método, y claridad en la apuntación de los Negocios que se hacen»¹¹. Tuttavia, i soli tre libri considerati essenziali erano quelli tenuti dal *contador* (chiamato, nel settore del commercio, *tenedor de libros*): il libro giornale, «en que se escriben todos los negocios por parraphos separados, con expresion de la fecha del dia en que se hacen; especificacion de los Efectos que son; sus Marcas, y Medidas: los Reales plata, Libras, ò Florines de su valor; el Navio, y Capitan con quien se mandan, ó reciben: El sugeto de quien vienen, ò á quien vãn: si vienen, ó vãn de cuenta del remitente, ò recipiente, &c.»; il libro mastro, «á donde se llevan las partidas, que se escriben en el Libro del Jornal, y como cada una de estas partidas consta de sugeto que debe, y sugeto que há de haber» e dove «se debe escribir cada una, en dos diferentes cuentas; en la una adeudando el sugeto, ò cosa que debe en aquel negocio, (...) y en la otra cuenta acreditando al sugeto, ó cosa á quien se debe en toda la partida que le compete por el sugeto que es deudor»; e il libro «de Alphabeto (que es donde se hallan anotadas todas las cuentas abiertas en el Libro Mayor)» (Luque y Leyva de, 1774, *Parte Primera, Capitulo Primero; Capitulo Segundo*).

La realtà complessa e policroma dei traffici commerciali, della loro organizzazione e dei loro strumenti non poteva, però, essere rappresentata efficacemente da un trattato di limitato valore scientifico e, perlopiù, di carattere divulgativo, con numerosi errori di stampa e un'evidente arretratezza d'impostazione¹². Sarebbe necessaria, perciò, una disamina più estesa di quella già effettuata in varie direzioni dagli studiosi spagnoli (cfr. Feliu i Montfort, 1985; Guimerá Ravina, 1985, 1989; Hernández Esteve, 1989b; Hernández Esteve e Fernández Pirla, 2000; Gutiérrez Hidalgo, 1992; Gutiérrez Hidalgo, Larrinaga González e Núñez Torrado, 2002; Carmona e Gutiérrez, 1992; Carmona, Ezzamel e Gutiérrez, 1997, 1998; Álvarez, Gutiérrez e Romero, 2002; Gárate e De Luxán, 2000; Fernández Pirla, 1986; Martín Lamouroux, 1992; Tua Pereda, Maté Zadornil e Prieto Moreno, 2000; Busto Marroquin, 1991; Martínez Santos, 1960; Donoso Anes A., 1997, 1999, 2003), che valorizzasse le fonti

10. In ogni caso, per quanto riguarda l'evoluzione della teoria contabile nel XIX secolo, si può far riferimento ad un numero molto limitato di studi (cfr. Cañizares Zurdo, 1933; González Ferrando, 1961; Goxens Duch, 1974, 1984).

11. In particolare, l'autore elencava: il «Copiador de Cartas», il «Libro de Facturas que se remiten á Indias», il «Libro de Facturas que se reciben», il «Libro de Cuentas que se remiten», il «Libro de Compras, y Ventas», il «Libro para copiar los Conocimientos», il «Libro de Caxa», il «Libro de gastos de Comercio», il «Libro del Jornal», il «Libro Mayor» e il «Libro de Alphabeto», sottolineando anche che «cada uno seguirá lo que mejor le parezca, aumentando, ò disminuyendo el número de dichos Libros, segun la mayor, ó menor claridad con que pretenda apuntar sus negocios» (Luque y Leyva de, 1774, *Parte Primera, Capitulo Primero*).

12. Il trattato di Luque y Leyva, secondo quanto ha notato Rafael Donoso Anes, «no está a la altura del grado de desarrollo contable alcanzado ya por bastantes empresas y entidades españolas en aquellas fechas, y además adolece de defectos de composición tipográfica que dificultan la comprensión de ciertas partes del mismo; aunque esos defectos fueron corregidos en una segunda edición, introduciendo algunas mejoras en la obra» (Donoso Anes R., 1996, p. 146).

dirette disponibili, a cominciare dalle scritture e dai libri contabili delle aziende commerciali locali, pur in assenza di altri riferimenti ed elaborazioni di carattere generale¹³.

In riferimento all'epoca tra la fine del XVIII e tutto il XIX secolo, gli studiosi di storia della contabilità hanno fondato la riscoperta del sistema della partita doppia in Spagna sulla base dell'influsso della dottrina francese, che predominava in campo teorico, pur scorgendo segnali di una qualche permanenza dell'impiego del "vecchio" metodo nella pratica interna. Per l'approfondimento di questo periodo, in ogni caso, vanno posti in evidenza i contributi teorici forniti da diversi autori, tra cui Karl Peter Kheil, Sebastián de Jocano y Madarìa, Víctor Christantes y Cañedo, Mariano Pardo de Figueroa, Ramón Fernández y Parreño, Eusebio Freixa y Rabasó e José María Brost (cfr. Kheil, 1898; Jócano y Madaria de, 1793; Christantes y Cañedo de, 1825, 1838; Pardo de Figueroa, 1892; Fernández y Parreño, 1872; Freixa y Rabasó, 1879; Brost, 1825, 1836).

2.6 L'epoca contemporanea

La tappa contemporanea della storia della contabilità, che coincide con il XX secolo, è stata oggetto di un numero limitato di studi, con un minore impegno sistematico, visto peraltro che gli scritti pubblicati nella prima parte del Novecento riguardavano essenzialmente epoche precedenti (cfr. López y López, 1926-1927; Cañizares Zurdo, 1933). Inoltre, i lavori storiografici fanno esplicito riferimento alla presa e alla prevalenza delle moderne idee contabili italiane tra gli studiosi spagnoli, a partire dal terzo decennio del secolo (cfr. González Ferrando, 1961). A questo proposito, risulta alquanto singolare che il pensiero contabile, nel corso di questo periodo, abbia riservato scarsa attenzione alla letteratura tedesca, che proprio allora si stava affermando. La teoria spagnola tra Ottocento e Novecento, infatti, ha subito un forte condizionamento da parte di quella francese, prima, e di quella italiana, poi, prendendo le mosse direttamente da questi due filoni per passare alla sfera d'influenza della contabilità nordamericana nell'ultima fase del XX secolo, senza per nulla coltivare le suggestioni della dottrina mitteleuropea.

13. A questo proposito, tuttavia, va ricordato che: «a finales del siglo XVIII el Consulado de Cádiz, en completa ignorancia de la antigua tradición contable castellana, estaba interesado en determinar las características y requisitos que deberían cumplir los libros contables de los mercaderes», perciò, «recabó que se redactasen y se le sometieran trabajos sobre el particular», riuscendo a farne venire alla luce perlomeno due, «uno debido a la pluma de Pedro Pons y J. Villaverde y Llano titulado *Suplemento de Partida Doble y Cambios Directos y de Arbitraje*, de fecha 1816; y otro, de Juan Francisco Antonio de Vilanova, fechado el 26 de agosto de 1791, con el título *Examen y explicación de los dos libros maestros que constituyen una contaduría general de un Reino o de una Casa para hallar en cualquier momento el estado de sus fondos, el de cualquiera ramos o de cualquiera negocio o comisión*» (Hernández Esteve, 1996b, p. 88). Oltre ai due libri commissionati dal Consulado di Cadice, va ricordata la contabilità in partita doppia degli antichi "Banco Nacional de San Carlos", "Banco de Isabel II" e "Banco de San Fernando", conservata nell'archivio storico del "Banco de España". Un'altra fonte largamente studiata per il XVIII secolo è quella della contabilità della "Real Fábrica de Tabacos" di Siviglia. Per quanto concerne, poi, la contabilità coloniale, nel 1780 vi fu la proposta di introdurre la partita doppia, abbandonando il metodo tradizionale di *cargo y data*: nel 1784, a questo proposito – come riportato nella letteratura richiamata in precedenza –, vi fu un'istruzione che raccolse e formalizzò tale indicazione.

Come è stato osservato in relazione alla storiografia contabile spagnola dell'epoca contemporanea: «It is widely accepted that the nineteenth century and the first half of the twentieth century constitute one of the periods most unfamiliar to and least studied by historians of Spanish accounting. This is all the more paradoxical, given how close this period is to our own times. Very little is known of the authors that were published in this period, and still less of their thought and their approaches to accounting» (Hernández Esteve, 2003, p. 1).

Tuttavia, negli ultimi decenni del secolo scorso si sono avuti notevoli contributi innovativi, di carattere sistematico e una vera e propria fioritura della storia della contabilità spagnola. Anche perché, visto che sul terreno più generale della teoria contabile sono stati ampiamente anticipati dagli americani, gli studiosi spagnoli hanno preferito dedicarsi all'attività di ricerca in storia della contabilità, «un terreno en el que (...) España tiene a su disposición enormes posibilidades, unas posibilidades de las que otros países no disponen en igual medida» (Hernández Esteve, 2002b, p. 8). Nel corso di pochi anni si è registrata in Spagna una straordinaria crescita della *historia de la contabilidad*: infatti, «los investigadores españoles (...) han conseguido, sorprendentemente, constituirse en uno de los grupos más potentes y activos del escenario mundial (...), presente en todos los acontecimientos y reuniones de importancia sobre esta disciplina, tan sólo superados en número, aunque no en calidad científica, por los investigadores estadounidenses» (Hernández Esteve, 2002b, p. 9)¹⁴.

Va rilevato, infine, che anche gli aspetti istituzionali della storia della contabilità, nel corso del XX secolo, sono stati ampiamente trattati da diversi autori, con incursioni anche nel campo della storia del diritto contabile spagnolo e, in generale, dell'evoluzione del concetto stesso di contabilità (cfr. Fernández Peña, 1981a, 1982, 1989, 1991, 1992, 1996; Tua Pereda, 1988, 1989; Tua Pereda e López Combarros, 1983; Montesinos Julve, 1978).

3. Lo stato dell'arte, ovvero la situazione attuale della storia della contabilità in Spagna

3.1 L'auge della storia della contabilità spagnola

Lo storico francese Yannick Lemarchand, in una relazione sulla storia della contabilità del giugno 1994 (cfr. Lemarchand, 1994, e ancora 2000), ha osservato che la Spagna nell'ultima fase del Novecento ha dato prova di una grande vitalità in questo campo, anche a livello internazionale¹⁵. Così come nel 1992, Basil S. Yamey, studioso emerito della "London

14. Hernández Esteve, inoltre, ha osservato (pp. 9-10) che: «En efecto, aunque esto es una apreciación que en cierta medida pertenece al terreno de la subjetividad, yo diría que los investigadores españoles en general han sabido comprender los elementos constituyentes de la esencia de la investigación histórica y se han mantenido fieles a la misma, sin caer en las tentaciones disgregadoras que han sacudido el mundo de la historia en las últimas décadas. Sus investigaciones se basan normalmente en fuentes primarias – manuscritas fundamentalmente – y dan primacía a la búsqueda, presentación, descripción y análisis de los hechos, sin descuidar, por supuesto, la oportuna explicación e interpretación de los mismos».

15. Secondo Lemarchand: «En Europe continentale, seule l'Espagne semble attacher une certaine importance à son passé comptable (...). Nous avons déjà signalé (...) la vitalité particulière de l'histoire de la comptabilité dans ce pays. La labeur et l'enthousiasme d'Estevan Hernandez Esteve n'y sont manifestement pas étrangers. Ce prosélyte de l'histoire de la comptabilité a réalisé une multitude de travaux et joué un rôle considérable en tant que rassembleur et organisateur» (Lemarchand, 1994, p. 36 e p. 44).

School of Economics” e tra le più autorevoli personalità della disciplina, notava che nessun altro paese europeo era in grado di organizzare iniziative e convegni di carattere scientifico riguardanti l'*accounting history*, con una partecipazione così ampia e qualificata di studiosi, al pari della Spagna (cfr. Hernández Esteve, 1996c, pp. 9-10)¹⁶.

Inoltre, è trascorso poco più di un decennio da quando Esteban Hernández Esteve affermava che: «Afortunadamente, parece que el desinterés que durante muchos años ha aquejado a la historia de la contabilidad en nuestro país está comenzando a desaparecer, como indica el hecho de que la Universidad de Sevilla convocase un Seminario sobre esta materia el año 1990, o de que se haya convocado este mismo Encuentro, cuya realización hubiera sido impensable hace sólo unos pocos años» (Hernández Esteve, 1996b, p. 70)¹⁷. Del resto, proprio a partire da questo periodo, la forte ripresa spagnola della disciplina è stata caratterizzata da uno straordinario incremento delle attività scientifiche, degli studi, dei lavori di ricerca, delle pubblicazioni, degli organismi e delle iniziative dedicati alla storia della contabilità.

Da quest'ultimo punto di vista, va segnalato che i primordi della convegnoistica attuale vanno ricercati lontano nel tempo, infatti: «The conferences of today were preceded in early Modern times by Spanish Fairs where merchants and bankers regularly met from diverse countries and there sought agreed uniformities of Book-keeping and financial procedures» (Forrester, 1998; inoltre, cfr. Hernández Esteve, 1981b). Tuttavia, dopo alcuni eventi tuttora ricordati – come il congresso di Barcellona del 1929¹⁸ –, solo negli ultimi decenni del XX secolo si è registrata una notevole intensificazione dei convegni svoltisi in Spagna¹⁹. In particolare, anche in questo caso, gli anni novanta appaiono come il momento decisivo di svolta per la storia della contabilità spagnola. Il primo incontro dedicato all'approfondimento della materia, infatti, è stato il seminario organizzato nel settembre 1990 dal Dipartimento di Contabilità ed Economia Finanziaria dell'Università di Siviglia, sotto l'impulso di Rafael Donoso Anes. A partire da quell'anno, attraverso iniziative di carattere nazionale – come le sessioni dei congressi della “Asociación Española de Historia Económica (AEHE)” e della “Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)”, ormai

16. Inoltre, va rilevato che, a partire dall'appuntamento di Londra del 1980 e via via in quelli successivi, la partecipazione degli studiosi spagnoli ai congressi mondiali degli storici della contabilità si è fatta sempre più evidente e numerosa.

17. L'incontro cui si fa riferimento è quello dedicato all'elaborazione di una storia della contabilità in Spagna, svoltosi nel 1992, nella residenza de “La Cristalera” dell'Università Autonoma di Madrid, a Miraflores de la Sierra.

18. «Thus Barcelona was the venue chosen in 1929 for a congress of the Brussels-based AIC jointly with the Association of Accountants in Catalonia. To the congress and concurrent exposition came 150 delegates from 14 countries and five governments, and from 60 professional bodies» (Forrester, 1998).

19. Come è stato osservato a questo proposito: «Señor Peña, as historian of the Spanish accounting profession, records later congresses which took place as Spain emerged from isolation under Franco. Professional meetings took place at Torremolinos (1973), Majorca (1975), Barcelona (1977), and Seville (...). There were also congresses of the UEC in Madrid in 1973; and of the EAA in Barcelona in 1981 and in Madrid in 1992. By such events and hosting, Spain resumed her place internationally» (Forrester, 1998). Inoltre, cfr. Fernández Peña, 1981a; Forrester, 1992.

puntualmente dedicate alla storia della contabilità²⁰ – e di rilievo internazionale – come il fondamentale “Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad”, promosso dalla “AECA” in collaborazione con le più importanti Università spagnole, iniziato nel 1992 e giunto alla quinta edizione²¹ –, la Spagna è diventata la protagonista di una ripresa scientifica

20. Cfr. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), *Congresos*, <http://www.aeca.es>, <http://www.aeca1.org/reunionespas.htm>; Asociación Española de Historia Económica (AEHE), <http://www.aehe.net/inicio/default.asp>, <http://www.unizar.es/eueez/cahe/sesion3.html>, <http://www.aeca1.org/comisiones/historia/notarevista65.pdf>, <http://www.usc.es/es/congresos/histec05/sesiones.jsp>.

21. Il primo incontro è stato appunto quello denominato “En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España”, svoltosi a Miraflores de la Sierra (Madrid) dal 24 al 26 settembre 1992, quando: «se pasa revista a los principales problemas con los que debe enfrentarse el estudio de la Historia de la Contabilidad en España, tanto desde un punto de vista metodológico como temático, presentando al mismo tiempo un balance general del estado de la cuestión. Por ello, el citado Encuentro constituyó un inestable punto de referencia que sirvió para orientar y coordinar las futuras investigaciones sobre la materia, que desde entonces se han venido produciendo con abundancia»

(<http://www.aeca.es/pub/monog/entornoelaboracion.htm>). Il secondo incontro, dal titolo “La Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad”, si è tenuto a Mairena del Aljarafe (Siviglia) dal 23 al 25 settembre 1998, concentrando l'attenzione sul fatto che: «Los momentos actuales están siendo testigos de un auge sorprendente del interés despertado por esta disciplina, de modo que casi todos los países con tradición científica cuentan con una asociación dedicada a su cultivo y fomento, siguiendo de esta manera el ejemplo de The Academy of Accounting Historians estadounidense (...). Las razones de esta verdadera eclosión del interés por la historia de la contabilidad son diversas, pero en primer lugar se deben, posiblemente, a que bajo la batuta de los historiadores económicos Raymond de Roover y Federigo Melis, esta disciplina dejó, hace treinta o cuarenta años, de interesarse exclusivamente por la evolución de las técnicas contables para ensanchar considerablemente su campo de estudio al percatarse de que era una magnífica vía de aproximación al estudio de las empresas, de las organizaciones sin ánimo de lucro y de la Hacienda Pública, vía que no había sido prácticamente transitada hasta entonces por falta de aviso o de familiaridad de los historiadores económicos con las técnicas contables de cada momento» (<http://www.adi.uam.es/~ahe/noticias/congresos/cronicas/hce.html>). Il terzo incontro, svoltosi a Santo Domingo de Silos (Burgos) dal 28 al 30 giugno 2001, sul tema “Orare et Rationem Reddere. La Historia de la Contabilidad en el Milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos”, ha riunito un centinaio di studiosi europei e spagnoli, che si sono confrontati: «partiendo de una de las dos ideas centrales que configuran el programa de vida del monje benedictino, la oración, conjugándola con uno de los fines primarios de la contabilidad, la rendición de cuentas, lema que puede entenderse tanto en un sentido lato, de rendir cuentas de la propia vida, como en el sentido estricto propio de la actividad contable, que es el que encaja propiamente en nuestro contexto»

(http://www.aeca.es/encuentros/3encuentro_historia_contabilidad/3encuentro_historia_contabilidad.htm). Il quarto incontro, che si è tenuto a Carmona (Siviglia) dal 2 al 4 dicembre 2003, ha affrontato il tema della “Historia de la Contabilidad Bancaria” ed è stato caratterizzato da un elemento, in particolare: «la participación activa, entre ponentes y comunicadores, de nueve historiadores económicos, con lo que se va haciendo una realidad práctica el entroncamiento efectivo entre la historia de la contabilidad y la historia económica, a la par que se muestra el interés creciente que nuestra disciplina está encontrando entre los practicantes de la historia económica, disciplina madre a la que aquélla pertenece. España es, posiblemente, en este aspecto, como en otros dentro de la historia de la contabilidad, el país más adelantado en este ensamblaje y hermanamiento entre los investigadores de ambas especialidades, que en otros países todavía discurren por separado y se ignoran mutuamente» (<http://www.aeca1.org/comisiones/historia/notarevista65.pdf>). L'ultimo incontro, dal titolo “Cervantes y la Real Hacienda”, è stato programmato per i giorni dal 20 al 22 aprile 2005, a Toledo, in quanto: «La vida del autor de El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de La Mancha, se encuentra ligada, al marco físico elegido, Toledo, por diferentes razones (...). Por otra parte, se da la coincidencia de que es la vida de este ingenio de las letras españolas la que está azarosamente unida a la trama central de este

accelerata e di un percorso rigoroso di analisi e di confronto, che non ha pari in Europa. Tanto è vero che il Comitato Internazionale dei Congressi degli Storici della Contabilità ha assegnato agli spagnoli l'organizzazione di uno degli ultimi congressi mondiali (8th *World Congress of Accounting Historians*), svoltosi a Madrid, alla presenza di 200 studiosi della materia, dal 19 al 21 luglio del 2000²². Così come, dopo il precedente del 15° congresso annuale della "E.A.A." tenutosi a Madrid nel 1992²³, il 26th *Annual Congress of the European Accounting Association*, che ha ospitato un simposio sul tema "Research fields of Accounting History. Only Business Accounting? Why?", si è svolto a Siviglia, dal 2 al 4 aprile 2003²⁴.

3.2 L'istituzione della *Comisión de Historia de la Contabilidad*

Il 1992 ha rappresentato un vero e proprio *annus mirabilis* per la storia della contabilità spagnola. Infatti, tutte le iniziative già ricordate traevano spunto dalla decisione adottata il 26 febbraio di quell'anno dalla Junta Directiva della "AECA"²⁵ – sulla base di una proposta di Enrique Fernández Peña – di costituire una commissione di *historia de la contabilidad*, i cui principali obiettivi sono stati così fissati: la promozione dell'interesse per la storia della contabilità; la diffusione di informazioni e notizie riguardanti la disciplina; la pubblicazione di studi e ricerche di riconosciuto valore; la crescita di consapevolezza dell'importanza della tutela e conservazione dei libri contabili, della documentazione mercantile e degli archivi d'impresa²⁶. La *Comisión de Historia de la Contabilidad*, nel

encuentro, la Historia de la Contabilidad de la Hacienda Real. Pues Miguel de Cervantes Saavedra desempeñó desde 1587 en Sevilla el cargo de comisario real de abastos para la Armada Invencible. Con este cargo comienza una ajetreada actividad mercantilista por diferentes lugares hasta que en 1594 se le encomienda recaudar los atrasos de tasas en el reino de Granada»

(http://www.uclm.es/Actividades0405/otros/historia_contabilidad,

<http://www.decomputis.org/folletohistoria.pdf>).

22. Cfr. 8th *World Congress of Accounting Historians*, Madrid, 2000, <http://www.aeca1.org/pub/wcaha.htm>

23. Cfr. 15th *Annual Congress of the European Accounting Association*, Madrid, 1992,

<http://www.eaa-online.org/associations/eea>.

24. Cfr. 26th *Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla, 2003,

<http://www.eaa-online.org/associations/eea/pastconferences/2003.htm>

25. La "Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas", fondata nel 1979, è l'unica istituzione professionale spagnola «emisora de Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados y de pronunciamientos y estudios sobre buenas prácticas en gestión empresarial» e ha come finalità precipue: «el desarrollo científico de la Contabilidad y de la Administración de Empresas; fomentar los estudios científicos entre personas vinculada a estas disciplinas (profesores, funcionarios, expertos y empresarios); establecer contactos e intercambios de conocimientos con otras asociaciones e instituciones nacionales e internacionales relacionados con las Ciencias Empresariales; crear los cauces ayudas, premios, boletines, revistas, etc., que permitan la mayor difusión de los estudios científicos de Contabilidad y Administración de Empresas, así como los propios trabajos de la Asociación» (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, *¿Qué es AECA?*, <http://www.aeca.es/aeca/aeca/aeca.htm>).

26. La commissione di studio, sorta in seno alla "AECA", è stata patrocinata dal "Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales". Gli obiettivi della *Comisión de Historia de la Contabilidad* sono stati indicati nel dettaglio: «1. Fomentar y propagar el interés por la Historia de la Contabilidad, así como, colateralmente, por la Historia de la Gestión y administración de Empresas en general, e impulsar y favorecer la realización de estudios e investigaciones sobre estas materias y, en especial, de aquellas que se refieran a temas españoles, portugueses e iberoamericanos. 2. Servir de medio de difusión y divulgación de noticias relativas a la Historia de la Contabilidad y a sus practicantes, así como de medio de contacto, coordinación y

quadro delle sue intense e molteplici attività, ha promosso la pubblicazione di alcuni volumi e, in particolare, la realizzazione dell'edizione critica di due opere "classiche" spagnole, come quelle di Sebastián de Jócana y Madaria del 1793 e di José María Cañizares Zurdo del 1933²⁷, nonché la ristampa in lingua spagnola – in occasione del quinto centenario della sua apparizione – del "Tractatus de Computis et Scripturis" di Luca Pacioli²⁸. Così come, la commissione ha avviato la preparazione di un libro sulla "Literatura Contable Española, 1522-1950", allo scopo di celebrare i primi 25 anni di vita della "AECA"²⁹. Infine, va

relación entre éstos, facilitándoles su labor a través de orientaciones, avisos y labores de apoyo instrumental. 3. Promover la publicación y publicar directamente o bien a través de otras instituciones, los estudios e investigaciones de reconocida valía que, en materia histórico-contable o de historia de la empresa, hayan sido realizadas por sus adheridos o por otras personas, así como reeditar o traducir obras de estas materias redactadas por autores antiguos y que por valor científico o histórico merezcan ser puestas a disposición de los estudiosos españoles. 4. Contribuir, junto con las instituciones directamente responsables, a la concienciación de empresas, instituciones, profesionales y opinión pública en general en relación con la importancia e interés de conservar y custodiar debidamente los libros de cuentas, documentos mercantiles y archivos empresariales en general, al objeto de no destruir las fuentes de nuestra Historia de la Contabilidad y de las empresas, tanto de nuestro pasado como de la que en el futuro pueda escribirse sobre los tiempos presentes» (Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, *Objetivos y Constitución*,

<http://www.aeca1.org/comisiones/comisionhc.htm>, <http://www.aeca1.org/comisiones/centrocomisionhc.htm>).

27. Cfr. Jócana y Madaria de, 1793; Cañizares Zurdo, 1933; <http://www.aeca.es/pub/monog/disert.htm>, <http://www.aeca.es/pub/monog/ensayohistorico.htm>.

28. Cfr. Pacioli, 1994. Il volume comprende un ampio studio introduttivo sulla vita dell'autore e un corposo apparato di note a piè di pagina.

29. Gli intenti del presidente della commissione, Esteban Hernández Esteve, sono molto netti: «A pesar del gran auge que, como se decía, ha experimentado la investigación histórico-contable española en los últimos años, lo cierto es que los núcleos que han centrado el interés de los investigadores han sido los siglos XVI y XVIII, siglos que corresponden, ciertamente, a momentos históricos particularmente interesantes (...). Pero, por el contrario, hay que lamentar que los demás siglos y, particularmente los más recientes, apenas hayan encontrado un mínimo interés de los investigadores. Tal circunstancia ha ocasionado que, increíble e incomprensiblemente, no exista todavía ni una sola publicación que, en su conjunto, estudie con el detalle y la profundidad requeribles los libros y tratados de contabilidad aparecidos en España durante los siglos XIX y la primera mitad del XX. Ni siquiera existen investigaciones que estudien autores aislados de esa época. Constituyendo estos tiempos el pasado inmediato de la contabilidad española de nuestros días, está claro que la indicada carencia parece que debe de resultar altamente perjudicial para la enseñanza y la comprensión de la disciplina, pues no se conocen sus raíces más cercanas ni el camino recorrido por las ideas que más han influido en sus planteamientos y posicionamientos actuales (...). A remediar esta carencia quiere contribuir, entre otras cosas, el libro cuya edición se propone (...). Esta parte relativa a los autores contables españoles del siglo XIX y primera mitad del siglo XX sería posiblemente la más importante y novedosa de la investigación propuesta (...). Pero el interés del libro que se propone no se limitaría a ella, pues el estudio propuesto comprendería todos los libros de contabilidad publicados anteriormente, a partir del primero que se conoce, el Tratado de cuentas, redactado por Diego del Castillo y publicado en Burgos en 1522. De tal modo, se pretendería presentar una visión panorámica y comparada lo más completa posible de toda la literatura contable española. La bibliografía incluida al final del libro constituiría el catálogo más completo conocido hasta ahora sobre los libros y tratados de contabilidad publicados en español, objetivo no demasiado difícil de alcanzar, dicho sea de paso, dado el incomprensible y casi total estado de ignorancia en que se halla esta materia, estado que no resulta en absoluto acorde con el nivel alcanzado actualmente por la investigación contable en España. Por todo lo expuesto, se considera que el libro propuesta constituiría una valiosa y obligada obra de consulta y referencia para los profesores y estudiosos de la contabilidad, que no debería faltar en ninguna biblioteca universitaria» (Hernández Esteve E., "Objetivo y contenido", in *Notas sobre la Comisión y Trabajos en Curso/Literatura Contable Española 1522 – 1950*,

evidenziata un'altra importante iniziativa di quest'organismo: la creazione del "Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad" nel 1995, in memoria di uno tra gli studiosi e professionisti spagnoli di contabilità più insigni. Il premio, giunto alla decima edizione, consente di sottoporre a valutazione i lavori sulla materia in lingue iberiche, apparsi nel corso dell'anno, assegnando un riconoscimento al migliore tra questi e fornendo così un notevole impulso allo studio e all'attività di ricerca inerenti la storia della contabilità³⁰. In questo modo, la *Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA*, presieduta da Esteban Hernández Esteve, è diventata in breve tempo il principale strumento di aggregazione, impulso e sostegno per gli studi e le attività riguardanti la storia della contabilità in Spagna.

3.3 Gli organismi dedicati alla storia della contabilità

Vi sono altri Enti che hanno assunto particolare rilievo e interesse per lo sviluppo di questa disciplina – anche se, al loro interno, viene trattata in diverse forme e non in modo esclusivo –. Le "Facultades de Ciencias Económicas" e le "Escuelas Universitarias de Estudios Empresariales" delle diverse Università spagnole in particolare, ma anche altre organizzazioni professionali e accademiche, promuovono sessioni di storia della contabilità

<http://www.aeca1.org/comisiones/centrocomisionhc.htm#notas>,

<http://www.aeca1.org/comisiones/historia/propuestaliteraturacontable/objetivoycontenidopropuestaliteraturacountable.htm>). Il progetto è così ben definito, da contenere una sezione dedicata alla struttura dell'opera, anche con l'indicazione dei singoli capitoli (cfr. Hernández Esteve E., "Estructura y edición", in *Notas sobre la Comisión y Trabajos en Curso/Literatura Contable Española 1522-1950*

<http://www.aeca1.org/comisiones/historia/propuestaliteraturacontable/estructurayedicionpropuestaliteraturacountable.htm>).

30. «Como es sabido, el Premio se concede al trabajo sobre historia de la contabilidad, redactado en una cualquiera de las lenguas ibéricas, que a juicio del Jurado evaluador resulte el más destacado y haya hecho la mejor aportación a la disciplina entre todos los que se hayan publicado o presentado públicamente en Congresos, Universidades o Encuentros académicos durante los doce meses anteriores al de su concesión (...). La obtención del Premio no lleva aparejada la percepción de ninguna cantidad en metálico, pues el mismo consiste simplemente en el reconocimiento público de la excelencia de la obra premiada, simbolizado en la entrega de un trofeo alusivo, el *Exacedron Abscisus Vacuus* dibujado ex profeso por Leonardo da Vinci, como lámina 10, para el tratado de su amigo Luca Pacioli: *De Divina Proportione*, cuyo original manuscrito fue entregado en 1498 a Ludovico Sforza, duque de Milán» (*Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad*, http://www.aeca.es/premio%20efp/premio_efp2004.htm). Inoltre, è stato rilevato che: «Hasta la edición del año 2004, inclusive, bs trabajos considerados para la concesión del Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad han alcanzado la respetable cifra de 272. La mayor parte de ellos ha estado constituida por conferencias y comunicaciones, con un total de 169 trabajos. Los artículos publicados en revistas doctrinales constituyen la partida siguiente con una suma total de 51 trabajos. El tercer grupo está formado por las tesis doctorales, pues en el período de los nueve años transcurridos desde que se instituyó el Premio se han presentado y defendido nada menos que 20 tesis tratando temas de historia de la contabilidad, una cifra que demuestra bien a las claras el interés que se ha despertado en España por la materia. El resto de 32 trabajos se ha distribuido entre trabajos de curso (12), libros (8), capítulos de libros conjuntos (5), trabajos para el reconocimiento de la capacidad investigadora (3), tesinas de licenciatura o de Master (3) y memorias de cátedra (1). El total de 272 trabajos de historia de la contabilidad considerados para el Premio en sus nueve años de existencia, con una media de más 30 trabajos por año, representa una cifra muy notable, que confirma el auge importante que esta disciplina está experimentando en España» ("Crónicas. Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad 2004", in *De Computis*, n. 1, 2004, pp. 156-157; http://www.decomputis.org/n1/cronicas/premio_enrique_fernandez_pe%F1a_2004.pdf).

nei propri congressi e incontri, o perlomeno accettano la presentazione di lavori in questa materia o la stimolano con pubblicazioni e attività di vario genere. Tra questi Enti vanno segnalati: “El Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales (I.C.C.T.M.E.)”³¹; la “Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras”³²; la “Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)”³³;

31. Le origini e l'evoluzione della “Escuela Universitaria de Estudios Empresariales” di Madrid sono descritte così, in estrema sintesi: «El 8 de mayo 1815, tras un intento fracasado en 1797, la Real Sociedad Económica de Amigos del País celebra la apertura de su primera cátedra de Economía Política en Madrid. El definitivo proceso de creación de los estudios de Comercio comenzó en Madrid el 25 de febrero de 1828, cuando bajo los auspicios del Real Consulado de la capital, una real orden dispuso la organización de una Escuela de Comercio en la Corte, debido en gran medida a las gestiones realizadas por Luis López Ballesteros, ministro de Hacienda de Fernando VII. La ceremonia de apertura se verificó el 30 de mayo de 1828 (...). Tras distintos avatares, los estudios de Comercio de Madrid se "oficializan" en 1850. En el año 1971 la Escuela Superior de Comercio de Madrid se incorpora a la Universidad Complutense bajo la denominación de Escuela Universitaria de Estudios Empresariales» (Escuela Universitaria de Estudios Empresariales, *Escuela Universitaria de Ciencias Empresariales de Madrid*, <http://www.ucm.es/info/eunivers/hp002.htm>; inoltre, cfr. Fernández Aguado, 1997a). L'Escuela, tra l'altro, pubblica la rivista *Cuadernos de Estudios Empresariales*, creata nel 1991. A sua volta: «El Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales fué fundado el 2 de enero del año 1881 (...). Por Real Orden de 10 de Marzo de 1898 la Reina Regente, Doña María Cristina, concedía a nuestro Colegio, entonces denominado Colegio Central de Profesores y Peritos Mercantiles, “el carácter de Corporación Oficial al servicio de los intereses generales”»; inoltre, insieme allo svolgimento delle funzioni proprie dell'organismo, va sottolineata la pubblicazione della *Revista Técnica Económica. Administración y Dirección de Empresas*, che è stata fondata «en el año 1907 con el nombre de “Revista Científica Mercantil”» e che attualmente «edita 32.000 ejemplares anuales, con periodicidad trimestral» (El Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles, *El Colegio profesional*, <http://www.ucm.es/info/eunivers/hp301.htm>, <http://www.ucm.es/info/eunivers/hp308.htm#1>).

32. L'Accademia, con sede a Barcellona, «constituye una Corporación oficial de carácter científico y técnico, que tiene por objeto la investigación, estudio y fomento de las Ciencias Económicas, Financieras y sus afines, así como la colaboración, informe y asesoramiento a los Organismos oficiales, Entidades públicas y Corporaciones, en las materias propias de su especialidad» (Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, *Estatutos, Capítulo Primero, Carácter y fines de la Real Academia, Artículo 1.º*, p. 3; http://www.racef.es/regimen/PDF/estatutos_cap1.pdf). Le sue origini risalgono al XVIII secolo: «En efecto, a lo largo del siglo XVIII la potencialidad de la burguesía mercantil barcelonesa se manifiesta, entre otros aspectos, por el insistente deseo de crear un organismo representativo de la actividad económica capaz de estudiar, defender y proponer medidas capaces de hacer frente a las realidades de la época. El 16 de marzo de 1758 Fernando VI concede formalmente permiso para constituir una Real Junta Particular de Comercio cuya confirmación y ampliación del permiso debe esperar hasta el 7 de septiembre de 1760. A partir de 1763 se ha considerado definitiva y activamente establecida. Se inicia, así, una cierta modernización cultural estructurando un ambicioso programa de renovación dirigido a impulsar las actividades académicas con una especial atención a los aspectos pedagógicos. En 1775 se registran diversas peticiones a la Junta, por parte de grupos de comerciantes, para que tengan lugar estudios dedicados fundamentalmente a la práctica empresarial, que se van sucediendo de manera intermitente hasta que el 26 de abril de 1787 se inaugura la Academia de Comercio. De esta manera aparecen unidas: investigación, docencia, preocupación por las realidades económicas de cada momento y asesoramiento a las Instancias Públicas. Todo ello, fiel a la doble vertiente de pensar y actuar, divisa que es aún hoy propia de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras» (Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, *Presentación: Historia*, <http://www.racef.es/frcont.asp?cont=presentacion/historia&>).

33. L'associazione, fondata nel 1991, «es la corporación cultural, sin ánimo de lucro, que agrupa a los docentes de Contabilidad de la Universidad Española. Sus objetivos y características son semejantes a los de otras organizaciones nacionales e internacionales que agrupan a docentes universitarios de esta disciplina, como la American Accounting Association y la European Accounting Association» (Asociación Española de

l'“Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España”³⁴; la “Asociación Española de Dirección y Economía de la Empresa (AEDEM)”³⁵; la “Asociación para el Control y Dirección (ACODI)”³⁶. Infine, va ricordato l'“Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C.)”³⁷ – un organismo autonomo dell'Amministrazione dello Stato, collegato al Ministero dell'Economia, con compiti di regolamentazione e controllo della contabilità spagnola –, che pure ha mostrato interesse per questa disciplina.

A questo proposito, andrebbe approfondito, anche in chiave storica, il tema delle “Escuelas de Comercio”, che si diffusero in Spagna verso la metà del XIX secolo, con diversi gradi d'insegnamento, e che via via sono state integrate – soprattutto per i livelli superiori – nel sistema universitario, con la denominazione, per l'appunto, di “Escuelas Universitarias de Estudios Empresariales” (per un inquadramento di carattere generale: cfr. Morán Álvarez, 2005; García Ruiz, 1994; Walls Boza, 1985; Fernández Aguado, 1997a, 1997b; Infante, 1991, 1992; Melús Abejed, 2002; Vives Coll, 1967; Cuéllar Casado, 1987; Fraga Rodriguez, 1944; Grana Gil, 1997; Fedriani Fuentes, 1971; Seva Villaplana e Martínez-Mena, 1988; Rodríguez Mayoral e Cuéllar Serrano, 2000; Guilloto y González, 1994; Pons y Meri, 1893; Lucini y Callejo, 1894; Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de la Universidad de León, 1993; Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de la Universidad de Sevilla, 2005; AA.VV., 1987).

In generale, il processo di maturazione della storia della contabilità, dal punto di vista dell'attività didattica, di studio e di ricerca scientifica, è stato realizzato – oltre che attraverso il contributo della commissione della “AECA” – grazie alle Università spagnole e al loro corpo docente. Ormai, sono molti i dipartimenti e i centri di specializzazione³⁸ che forniscono

Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), *Presentación*, <http://www.asepuc.org>, <http://www2.uah.es/asepuc/Doc/asepuc/informacion/Informacgenpresemain.htm>. La “ASEPUC” pubblica la *Revista de Contabilidad*, che ospita articoli di varie discipline contabili. L'associazione, inoltre, organizza convegni, seminari ed incontri scientifici, pubblica studi e ricerche, collabora con altri organismi, favorisce le sinergie tra i suoi soci e, dal 1992, bandisce alcuni Premi per indagini e tesi di dottorato sulla contabilità: il Premio “José María Fernández Pirla”, il Premio “Carlos Cubillo Valverde” e il Premio “ASEPUC” (cfr. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), *Premios investigación*, <http://www.asepuc.org>).

34. Cfr. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, *Apuntes Históricas*, <http://www.icjce.es/index.html>.

35. Cfr. Asociación Española de Dirección y Economía de la Empresa, *¿Qué es AEDEM?*, <http://www.ugr.es/~aedem/aedem02.htm>

36. Cfr. Asociación para el Control y Dirección, <http://www.acodi.es/index.php>. Altre associazioni di questo tipo sono: la “Asociación Científica de Economía y Dirección de la Empresa (ACEDE)”, <http://www.acede.org>; la “Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (AECE)”, <http://www.aece.es/Principal.htm>; la “Asociación para el Progreso de la Dirección (APD)”, <http://www.apd.es>; la “Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció (ACCID)”, <http://www.accid.org>.

37. Cfr. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, <http://www.icac.mineco.es>, <http://www.icac.mineco.es/consultas/est.htm>.

38. Cfr. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), *Departamentos de Contabilidad*, http://www2.uah.es/asepuc/Web/asepuc/enlaces/depto_contabilidad.htm; Departamentos Universitarios de Contabilidad en España, <<http://ciberconta.unizar.es/enlaces/es/docdep/inicio.html>>; Departamentos de Economía de la Empresa de Universidades Españolas, http://www2.uca.es/dept/econo_empresa/docencia/webdpto.html; Departamentos de Contabilidad, <http://www.aloj.us.es/dcefus/Otrainfo/otrinf2.htm#departamentos>; Instituciones Superiores y Escuelas de Negocios en España, <http://ciberconta.unizar.es/enlaces/es/docesc>, http://ciberconta.unizar.es/alf/mod_cont/cont_e5.htm.

un contributo alla storia della contabilità, attraverso lo svolgimento di specifici moduli d'insegnamento (soprattutto all'interno dei dottorati e dei corsi di contabilità), la promozione di seminari, incontri e convegni, l'intensificazione delle analisi, delle indagini e dei lavori sulla materia. In particolare, alcune Università - come la "Complutense" di Madrid - hanno iniziato a includere formalmente la storia della contabilità nei programmi di dottorato e il numero delle tesi di questa disciplina realizzate in tale ambito è aumentato considerevolmente. Negli ultimi anni, inoltre, si è avuto un ampliamento di tutte le attività riguardanti l'*historia de la contabilidad*, per effetto di un fenomeno piuttosto diffuso di apertura di nuovi spazi e diversificazione degli studi nei dipartimenti universitari di economia d'impresa e di economia finanziaria e contabilità³⁹. Infine, si è notevolmente accresciuto il numero degli studiosi che si occupano di storia della contabilità, come è dimostrato dall'elenco dei componenti della "Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA"⁴⁰.

3.4 Le riviste scientifiche

Un altro essenziale apporto alla diffusione della storia della contabilità è stato fornito dall'attività di alcune riviste scientifiche⁴¹, che hanno sempre più prestato attenzione alla

-
39. Basti vedere alcune pagine dei siti *web* dei dipartimenti di varie Università spagnole, per verificare l'ampiezza del fenomeno e la presenza via via crescente della storia della contabilità (cfr. <http://investigacion.us.es/memoria/2003/files/data/dpto19.html>;
<http://www.aloj.us.es/dcefus/Prodoc/prodoc.htm>;
<http://www.aloj.us.es/dcefus/Otrainfo/lininv/lininv.htm>;
http://www.ubu.es/investig/mem-inve/meminv01/Economia_Admon_Empresas.htm;
http://otri.uc3m.es/docweb/memoria2001_2002/docs/C_EconomiaEmpresa.pdf;
<https://alamo.sim.ucm.es/doctorado/programa.asp?id=67&curso=20042005>;
http://www.uclm.es/organos/vic_estudios/doctorado/20042006/pdf/EconomiaFinanciera.pdf;
http://www.uclm.es/area/contabilidad/contabilidad_cu/Programas_doctorado.htm;
<http://web.usal.es/~atapia/doctorado.txt>;
<http://www.uam.es/departamentos/economicas/contabilidad/contabilidad/tesis.html>;
<http://www.ujaen.es/dep/admemp/investig/lineas.htm>;
<http://departamentos.unican.es/empresas/investigacion.html>;
http://www.vp.unican.es/calidad/archivos/Autoinforme_%20DptoAdminEmpresas.pdf;
<http://www.uv.es/~velabo/dat/investig.html>; <http://ciberconta.unizar.es/docencia/confin/inicio.html>;
http://www.uib.es/escola/empresariales/assignatures/segon_curs/2618.pdf;
<http://webdee.upo.es/index.php?showdoc=fguthid>;
<http://www.um.es/dp-econ-financiera/curriculum.php#bernal>;
<http://www.econ.upf.edu/cat/faculty/faculty2.php?pagina=1&area=5>;
<http://www.ub.es/histeco/Activitats/Memoria%202001-2002.PDF>).
- In generale, cfr. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), *Universidades Públicas*, <http://www2.uah.es/asepuc/Web/asepuc/enlaces/universidades.htm#publicas>; *Universidades Privadas*, <http://www2.uah.es/asepuc/Web/asepuc/enlaces/universidades.htm#privadas>.
40. Cfr. Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Miembros, <http://www.aeca1.org/comisiones/centrocomisionhc.htm#miembros>.
41. Cfr. Revistas de Contabilidad y Administración en España, <http://ciberconta.unizar.es/enlaces/es/contrev>, http://ciberconta.unizar.es/alf/mod_cont/publicar.htm; Revistas de Contabilidad, <http://www.udg.es/fcee/professors/jmolins/Link/Revistas%20conta.html>.

materia attraverso la pubblicazione di articoli, recensioni e altre informazioni⁴². In parallelo all'esperienza, ormai consolidata, dei periodici di contabilità e finanza più significativi per la disciplina⁴³, è stata avviata di recente un'iniziativa di grande interesse, con la pubblicazione di una rivista, *De Computis*, interamente dedicata alla *historia de la contabilidad*, con periodicità semestrale e in versione esclusivamente elettronica⁴⁴. Anche questa rivista – di cui sono già comparsi tre numeri – è stata promossa dalla “Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA”, allo scopo precipuo di pubblicare una parte cospicua dei lavori più importanti di storia della contabilità, visto che: «En los últimos años los trabajos de investigación sobre la historia de la contabilidad en España han aumentado considerablemente, convirtiéndose nuestro país en uno de los más importantes del mundo en razón del número y calidad de las investigaciones realizadas sobre esta materia»⁴⁵. In questo

42. In uno studio effettuato su una di queste riviste, dal titolo “Revista Española de Financiación y Contabilidad (1985-1999): un análisis retrospectivo”, si è posto in evidenza, tra l'altro, il rilevante numero di pagine di storia della contabilità pubblicate, che sono state pari a 580 tra il 1985 e il 1990 e a 609 tra il 1991 e il 1999 (cfr. Amata Salas, Oliveras Sobrevías e Blake, 2001).

43. Si tratta, innanzitutto, delle riviste pubblicate dalla “AECA”, come la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, fondata nel 1972, che ha sempre dedicato notevole cura e spazio ai temi di *historia de la contabilidad* (cfr. *Revista Española de Financiación y Contabilidad (REFC)*, <http://www.aeca1.org/pub/refc/refc.htm>, <http://www.aeca1.org/pub/refc/normasrefc.htm>, <http://europa.sim.ucm.es/compludoc/GetSumario?r=/S/S/02102412.htm>, <http://www.ucm.es/BUUCM/cee/econhis/S/S/02102412.htm>). La “AECA”, inoltre, pubblica la *Revista AECA*, la *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* e *The International Journal of Digital Accounting Research* (cfr. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), *Revistas AECA*, <http://www.aeca.es>, <http://www.aeca1.org/revistaeca/revistaeca.htm>, <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista68/indicearticulos68.htm>, <http://www.observatorioiberoamericano.org/Revista%20Iberoamericana%20de%20Contab%20Gesti%20Un/Indice%20Revista%20Iberoamericana%20de%20Contab%20Gesti%20Un.htm>, <http://www.uhu.es/ijdar>). Vi sono, poi, altre riviste che hanno ospitato – con modalità e cadenza diverse – articoli di storia della contabilità, come: *Técnica Contable*, http://cisne.sim.ucm.es/search*sipi/i?SEARCH=02102129, http://cisne.sim.ucm.es/search*sipi/i02102129/i02102129/1%2C1%2C1%2CB/1856&FF=i02102129&1%2C0%2C%2C2%2C0, <http://europa.sim.ucm.es/compludoc/GetSumario?r=/S/S/02102129.htm>, *Cuadernos de Estudios Empresariales*, <http://www.ucm.es/info/eunivers/hp207.htm>, *Revista Técnica Económica. Administración y Dirección de Empresas*, <http://www.ucm.es/info/eunivers/hp308.htm>, *Revista de Contabilidad*, <http://www2.uah.es/asepuc/Doc/asepuc/revistacontabilidad/Revicontafuncmain.htm>, <http://www2.uah.es/asepuc/Doc/asepuc/revistacontabilidad/Ulnumrevcontmain.htm>, <http://asepuc.unizar.es/indicesult.htm>, *Partida Doble*, <http://www.partidadoble.es>, <http://europa.sim.ucm.es/compludoc/GetSumario?r=/S/S/11337869.htm>

44. Cfr. *De Computis*, <http://www.decomputis.org>.

45. “Presentación. Razones y características de la revista”, in *De Computis*, <http://www.decomputis.org/presentacion/1razones.htm>. Proseguendo nella presentazione della rivista, è stato osservato che: «Como en España sólo contamos con dos revistas doctrinales de contabilidad, y a pesar de que algunos investigadores españoles publican con cierta frecuencia en revistas de habla inglesa, en conjunto existe una verdadera dificultad para que los trabajos realizados puedan ser publicados. De este modo, muchos de ellos no pueden superar la fase de simples comunicaciones en Congresos y Encuentros científicos, con la consiguiente pérdida para la comunidad de historiadores dados el escaso conocimiento y la falta de difusión que alcanzan buena parte de las investigaciones. Tal circunstancia resulta especialmente lamentable en la coyuntura universitaria actual, en la que la carrera profesional de los docentes universitarios depende en buena medida de la publicación de investigaciones en revistas de prestigio acreditado y académicamente reconocido. Por ello, y al objeto de facilitar el que los profesores universitarios españoles que dedican una parte o la totalidad de su actividad investigadora a la historia de la contabilidad puedan encontrar una vía normal para el

contesto, sono stati ulteriormente chiariti gli obiettivi alla base del progetto editoriale: «1. Difusión y consolidación de los conocimientos histórico-contables proporcionados por las nuevas investigaciones; y 2. Creación de una vía propia y específica de desarrollo y promoción de las carreras académicas de los profesores universitarios dedicados preferentemente a la investigación histórico-contable»⁴⁶.

La rivista *De Computis*, tuttavia, non è stata creata solo per favorire lo sviluppo della disciplina all'interno del paese, ma ha avuto fin dall'inizio una spiccata vocazione internazionale, come è dimostrato anche dalla composizione della struttura redazionale, dall'opportunità di pubblicare contributi in diverse lingue e dalla stessa trasmissione della presentazione del primo numero in diretta mondiale, attraverso internet⁴⁷. Inoltre, l'articolazione della rivista – che non si limita ai *papers* scientifici, ma prevede anche resoconti di cronaca, sintesi di tesi dottorali, informazioni sugli archivi storici, commenti bibliografici e altre notizie⁴⁸ – conferma la solidità dello sforzo editoriale, dell'impianto metodologico e organizzativo messo in moto dalla commissione della "AECA".

3.5 Gli studi e le aree di ricerca

Dal punto di vista delle attività di studio e di ricerca, quest'ultima fase di grande slancio e propensione per la storia della contabilità è stata avviata in Spagna con la pubblicazione, nel 1981, di un volume di Esteban Hernández Esteve, dal titolo *Contribución al estudio de la historiografía contable en España* (cfr. Hernández Esteve, 1981a), oltre che dalla realizzazione di altre indagini e dall'uscita nel 1988 di due numeri speciali della *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, interamente dedicati alla materia⁴⁹. Come lo stesso

desarrollo de su carrera profesional y puedan promocionarse sin necesidad de abandonar sus preferencias temáticas de investigación, la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA ha tomado la iniciativa de editar una revista española de historia de la contabilidad capaz de publicar al menos una parte sustancial de los trabajos más importantes que se realicen en el futuro».

46. "Presentación. Razones y características de la revista", in *De Computis*,

<http://www.decomputis.org/presentacion/1razones.htm>. In un'altra pagina del sito *web* della rivista, sono riportate in modo ancor più dettagliato le finalità e la metodologia che si intendono perseguire (cfr. "Presentación. Ideario Editorial", in *De Computis*, <http://www.decomputis.org/presentacion/3ideario.htm>).

47. Cfr. "Presentación. Consejo Editorial", in *De Computis*,

<http://www.decomputis.org/presentacion/2consejoeditorial.htm>; Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, *Nota Actividad Comisión Revista 69*, <http://www.aeca1.org/comisiones/historia/notarevista69.pdf>; Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, *Invitación*, <http://www.aeca1.org/invitaciondecomputis.pdf>.

48. Cfr. "Índice", in *De Computis*, n. 1, 2004, pp. 1-3, <http://www.decomputis.org/n1/indice.htm>; "Índice", in *De Computis*, n. 2, 2005, pp. 1-3, http://www.decomputis.org/index_dcha.htm. Di particolare interesse – oltre alla parte riservata gli articoli (cfr. "Artículos doctrinales", in *De Computis*, n. 1, 2004, pp. 4-154, <http://www.decomputis.org/n1/indice.htm>; "Artículos doctrinales", in *De Computis*, n. 2, 2005, pp. 4198, http://www.decomputis.org/index_dcha.htm) – è la sezione dedicata alle tesi dottorali (cfr. "Tesis doctorales", in *De Computis*, n. 1, 2004, pp. 165-181,

http://www.decomputis.org/n1/tesis_doctoral/tesis_%20doctorales.pdf; "Tesis doctorales", in *De Computis*, n. 2, 2005, pp. 219-237, http://www.decomputis.org/n2/tesis_doctoral2/tesis_doctorales2.pdf).

49. Cfr. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XVII, n. 55 e n. 56, 1988;

http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9903/02102412_32.htm,

http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9903/02102412_33.htm. Inoltre, va ricordato che, sempre nel 1988, la rivista *Técnica Contable*, in occasione del suo primo quarantennio di pubblicazione: «expuse en resumen, a

Hernández Esteve ha posto in evidenza: «Obviamente, mucho más que por su mérito intrínseco, todos estos trabajos y noticias sirvieron a modo de revulsivo para poner de relieve y hacer aflorar el profundo interés que subyacía latente en los estudiosos españoles de la contabilidad por conocer su historia, al ponerse de manifiesto las inmensas posibilidades que ofrecía la investigación en esa materia. En un mundo en el que la contabilidad, tanto tiempo cenicienta en el campo de las disciplinas científicas, había alcanzado un desarrollo, una plenitud y un reconocimiento académico y social absolutamente inesperados, había llegado el momento en el que sus adeptos sentían la necesidad de conocer su pasado, de saber cómo habían llegado a ser lo que eran. Los trabajos indicados fueron la espoleta que hizo estallar el interés. Llegaron en el momento oportuno» (Hernández Esteve, 2002b, p. 4).

Naturalmente, un impegno di questo tipo comportava il superamento di un'impostazione tradizionale, limitata allo studio dell'evoluzione delle tecniche contabili – una sorta di «ingegneria de la historia económica» (Hernández Esteve, 2002a) –, per immergersi in un vasto campo di conoscenze, che riguardano tutti gli aspetti fondamentali, compresi quelli teorici, della storia della contabilità e del contesto in cui si è sviluppata⁵⁰. Inoltre, gli studiosi spagnoli hanno compreso bene che questa disciplina «es una parte o una forma de aproximación a la historia económica»⁵¹.

Gli studi di storia della contabilità realizzati negli ultimi anni hanno riguardato tematiche di ricerca molto diversificate, attraverso l'impiego di fonti di varia natura, come: i libri e tutti gli altri documenti contabili; i trattati e i testi di contabilità; i testi giuridici di regolamentazione e ordinamento contabile (cfr. Hernández Esteve, 1996b, p. 72)⁵². Inoltre, le aree d'indagine sono state suddivise, a seconda del soggetto interessato all'attività contabile,

lo largo de diez de sus números mensuales, las circunstancias más destacadas en cuanto a la contabilidad en general y la *Revista* en particular en cada cuatrienio» (Fernández Peña, 1996, p. 366).

50. Infatti: «el estudio histórico de la contabilidad abre los caminos de un vasto campo de conocimientos que abarca también el de los planteamientos económicos y, en su caso, empresariales del interesado; de su forma de entender los negocios, de dirigirlos, controlarlos y organizarlos; de seguirlos y estar al tanto de la marcha de los mismos; de las posibilidades y alternativas de colocar el patrimonio que su tiempo y entorno le ofrecen; de su modo de relacionarse con el mundo exterior, mercados, autoridades mercantiles y políticas, dependientes y corresponsales, clientes y proveedores, agentes, corredores e intermediarios en general; del contexto institucional, social, económico, jurídico, político y religioso en que se desenvuelve; de las ideas imperantes que condicionan ese entorno; de su actitud y grado de adaptación a las mismas; de la forma en que se procura su autolegitimización social, etc.» (Hernández Esteve, 2002b, pp. 5-6).

51. Come è stato ulteriormente osservato: «Esta conciencia de la conexión entre la historia de la contabilidad propiamente dicha y la disciplina madre, constituida por la historia económica, es una de las características más destacadas y favorables de la investigación histórico-contable española» (Hernández Esteve, 2002b, pp. 10-11). Tuttavia, nella stessa pagina (p. 11), Hernández Esteve ha messo in guardia contro il rischio – scongiurato in Spagna – «de una excesiva decantación hacia los postulados más extremistas de la llamada nueva historia de la contabilidad, con su negación absoluta de la posibilidad de objetividad y, en consecuencia, de conocer los hechos con un grado suficiente de veracidad».

52. Inoltre, sono state sottoposte ad esame contabilità di ogni genere: «contabilidades de mercaderes, de bancos, de *Taules de Canvi* o bancos públicos municipales, de ayuntamientos, de instituciones del sector público, de la Real Hacienda, de asientos con la Corona, de instituciones eclesiásticas, de monasterios, de la Armada, del Ejército, de casas nobiliarias, de entidades fabriles pertenecientes a la Corona o con patente oficial...» (Hernández Esteve, 2002b, p. 10). Per una vasta rassegna sulle fonti di storia della contabilità, relative al periodo dal XII al XVIII secolo, cfr. González Ferrando, 1996, pp. 191-295.

in: storia della contabilità pubblica, riferita agli organi centrali dello Stato, a quelli periferici e alle amministrazioni locali; storia della contabilità privata, riguardante i commercianti, gli uomini d'affari, i banchieri, i proprietari terrieri e la nobiltà, le università, i *Consulados de Comercio*, i monasteri, gli ospedali, gli amministratori di beni e patrimoni, ecc.⁵³. A questo proposito, riveste ancora interesse l'indice relativo ai campi di ricerca contabile, pubblicato nel 1981 da Enrique Fernández Peña (cfr. Fernández Peña, 1981b, p. 353).

In quanto all'attività di ricerca e ai lavori realizzati nella fase più recente⁵⁴, Trevor Boyns e Salvador Carmona – nell'introduzione ad un numero tematico della rivista *Accounting, Business & Financial History* dedicato come *Festschrift* a Esteban Hernández Esteve (cfr. Boyns e Carmona, 2002)⁵⁵ – hanno rilevato che: tra il 1996 e il 2001, in Spagna, sono state svolte 10 tesi di dottorato sulla storia della contabilità; tra il 1994 e il 2001, due giovani studiosi spagnoli hanno ricevuto il "Richard Vangermeersch Award of The Academy of Accounting Historians"; sempre tra il 1996 e il 2001, sono stati scritti 135 *research pieces* in lingua spagnola su argomenti di storia della contabilità⁵⁶. La gran parte di queste ricerche (il 67%) si è concentrata sui secoli dal XVII in poi, mostrando una più accentuata attenzione per gli ultimi quattro secoli, rispetto agli studi del periodo tra il 1992 e il 1995, che avevano riguardato per quasi la metà (il 48%) il XVI secolo o periodi precedenti (cfr. Boyns e Carmona, 2002, p. 150)⁵⁷. In relazione alle aree che hanno attratto l'interesse degli studiosi spagnoli di storia della contabilità, le indagini rientrano per la maggior parte (il 63%) nella categoria «Surviving Business Records» e, in particolare, si sono indirizzate verso alcuni temi, come: «financial accounting (26 studies, 19 per cent of the total), accounting in the public sector (21 studies, 16 per cent), cost and management accounting (18 studies, 13 per

53. Inoltre, proseguendo nelle classificazioni: «existe obviamente la posibilidad de encuadrar el quehacer histórico-contable desde otras perspectivas (...), según se estudie la historia de las prácticas contables, la de los planteamientos teóricos, la búsqueda, valoración y crítica de fuentes, la investigación biográfica en relación con los sujetos relevantes en materia contable, los estudios sobre la profesión contable, las asociaciones y órganos gremiales u otro tipo de aspectos institucionales, o bien la organización y contenido de las enseñanzas contables, la verificación y auditoría de la documentación surgida como consecuencia de la actividad contable, sin olvidar los aspectos referidos a las recopilaciones, bibliografías, taxonomías, etc., al estudio de la propia investigación histórico-contable o los concernientes a la metodología y aspectos conceptuales y epistemológicos de esta investigación» (Hernández Esteve, 1996b, p. 73).

54. Le indicazioni relative ad un arco di tempo ben più vasto, che arriva fino alla metà del XX secolo, sono molto articolate. Per un inquadramento generale dei testi di contabilità pubblicati in Spagna dall'inizio dell'Età Moderna fino alla metà del Novecento, si può far riferimento ad un ulteriore contributo di Hernández Esteve (cfr. Hernández Esteve, 1999). Uno studio più recente contiene circa 700 riferimenti bibliografici a lavori sulla contabilità, pubblicati tra il 1825 e il 1950 (cfr. Carrasco Díaz, Hernández Esteve e Mattessich, 2003). Infine, González Ferrando – in una conferenza del 2001 – ha passato in rassegna gli autori più significativi, che, a suo avviso, hanno contribuito alla conoscenza e alla diffusione della storia della contabilità in Spagna (cfr. González Ferrando, 2002).

55. Sempre sulla produzione spagnola più recente – dal 1992 al 1995 –, cfr. Hernández Esteve, 1995. Per il periodo precedente al 1992, cfr. Hernández Esteve, 1992b.

56. «These research pieces embrace articles published in refereed and non-refereed journals, research monographs, book chapters, and presentations to workshops and conferences. It is worthy of note that the vast majority of these pieces (87 per cent) relied on primary, archival sources» (Boyns e Carmona, 2002, p. 149).

57. Inoltre, va rilevato che ben il 36% dei lavori, tra il 1996 e il 2001, ha trattato eventi del XIX e XX secolo.

cent), double-entry bookkeeping (12 studies, 9 per cent), and the nobility and monastic organizations (8 studies, 6 per cent)»⁵⁸.

4. Conclusioni

In una visione d'insieme, si è rilevato che lo studio della storia della contabilità in Spagna è stato avviato da poco ed ha ancora molte possibilità di approfondimento, grazie anche alla grande ricchezza delle fonti disponibili. Inoltre, il lavoro di ricerca storico-contabile effettuato finora ha privilegiato alcune epoche e determinati settori: in particolare, il periodo maggiormente trattato è stato quello relativo all'introduzione della partita doppia e alla prima fase della sua diffusione; le aree di indagine più sviluppate – specialmente per quest'epoca – hanno riguardato la contabilità mercantile e la contabilità pubblica. Dal punto di vista storico, se è vero che all'inizio del XVI secolo, in Spagna, si utilizzava regolarmente la contabilità in partita doppia, va notato che tale metodo fu impiegato anche nel Quattrocento e che prima della sua adozione, perlomeno in Catalogna, mercanti e banchieri facevano uso di altri sistemi contabili, che solo in alcune forme si avvicinavano alla partita doppia. La Castiglia, poi, fu il primo paese a disporre di una legislazione che stabiliva l'obbligatorietà della tenuta dei conti con la partita doppia e ad estendere tale sistema ai conti centrali della *Real Hacienda*. Successivamente, a partire dagli anni sessanta del XVII secolo, si verificò un "curioso silenzio bibliografico", che per circa un secolo e mezzo impedì la pubblicazione di testi di contabilità. Al termine di questo periodo, si ebbe una perdita di memoria dell'antica tradizione contabile spagnola e si avviò la riscoperta della partita doppia, come portato della cultura contabile francese. Infine, va sottolineato che se negli ultimi anni del XIX secolo si è realizzata l'integrazione della Spagna nelle moderne correnti contabili, è con la fine del XX secolo che si sono sviluppati gli studi e le iniziative più significative, che hanno consentito di portare la storia della contabilità spagnola ai massimi livelli mondiali (cfr. Hernández Esteve, 1996b, pp. 90-92).

In conclusione, si può concordare con l'analisi effettuata dal massimo protagonista del rinascimento contabile spagnolo, Esteban Hernández Esteve, quando osserva che: «En los últimos años, la historia de la contabilidad española ha experimentado un notabilísimo auge. Hace menos de cincuenta años, Raymond de Roover y Henri Lapeyre comentaban, cada cual por su lado, que no se conocía absolutamente nada de la historia de la contabilidad de Portugal y poco menos que nada de la de España. Se lamentaban de ello, porque pensaban que mientras no se conociera mejor la historia de España y de Portugal era completamente inútil pensar en poder hacer una historia general de la contabilidad, dado el importante papel que estos dos países debían de haber jugado en la implantación y difusión de la contabilidad por partida doble. De esta situación de penuria casi absoluta, que empezó a corregirse a partir del año 1981, se ha pasado al destacado papel que España desempeña en nuestros días en el ámbito internacional de esta disciplina, en el que nuestro país ha pasado a ser, posiblemente, después de los Estados Unidos, el país que más actividad despliega en este campo, tanto por

58. Inoltre: «A comparison of this data with the results of Carnegie and Potter (2000) shows the relative importance of the public sector as an area within Spanish accounting history research, which contrasts with the finding that, in the three specialized, accounting history journals, only 2.65 per cent of the total number of studies examined this area» (Boyns e Carmona, 2002, p. 150).

el número de sus investigaciones, como por la calidad de las mismas, el amplio abanico de temas abordados y la repercusión que encuentran en los medios internacionales. Los investigadores españoles participan en número relativamente elevado en todos los congresos y encuentros de la disciplina que se celebran en el mundo, y sus intervenciones son apreciadas y reconocidas con absoluta generalidad. En los consejos de redacción de las principales revistas doctrinales de la especialidad se encuentran investigadores españoles, que asimismo se cuentan entre los miembros de las asociaciones científicas extranjeras, ocupando en diversos casos puestos destacados y de responsabilidad. Las asociaciones e instituciones de nuestro país, por su parte, organizan frecuentes y regulares encuentros sobre historia de la contabilidad e, incluso, junto con Bélgica, la iniciadora, Estados Unidos, Inglaterra, Italia, Australia, Japón y Canadá, ha sido uno de los ocho países que han organizado un Congreso Mundial de Historiadores de la Contabilidad, obteniendo en el suyo el mayor éxito de participación y comunicaciones de todos los celebrados hasta ahora»⁵⁹.

Per queste ragioni, la Spagna – in un brevissimo lasso di tempo – è stata in grado di recuperare un ritardo atavico in questo campo e di proporsi come uno dei paesi più avanzati nello sviluppo della disciplina, il più progredito a livello europeo, mostrandosi concretamente capace di portare ancora più avanti nei prossimi anni la teoria, la divulgazione e la pratica delle molteplici attività collegate con la storia della contabilità.

59. Hernández Esteve E., “Presentación de la propuesta”, in *Notas sobre la Comisión y Trabajos en Curso/Literatura Contable Española 1522 – 1950*,
<http://www.aeca1.org/comisiones/historia/propuestaliteraturacontable/presentacionpropuestaliteraturacontable.htm>.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV.** (1987): Cincuenta aniversario de la creación de la Escuela de Comercio de Granada, Granada, Universidad de Granada.
- AA.VV.** (1979): *Costums de Tortosa*. Estudis, Tortosa, Centre Associat de Tortosa, Universitat Nacional d'Educació a Distància.
- Adroer i Tasis, A. M. e G. Feliu i Montfort** (1989): *Història de la Taula de Canvi de Barcelona. Seu fundacional de la Caixa de Barcelona*, Barcelona, Caixa de Barcelona.
- Álvarez, M. J., F. Gutiérrez e D. Romero** (2002): "Accounting and quality control in the Royal Tobacco Factory of Seville, 1744-90: an historical perspective", *Accounting, Business & Financial History*, vol. 12, n. 2, pp. 253-273; http://www.ucm.es/BUCM/compludoc/W/10207/09585206_2.htm
<http://taylorandfrancis.metapress.com/app/home/issue.asp?wasp=4393b54f0bce4bd6bb50341d5fde2c4e&referrer=parent&backto=journal.9.25:browsepublicationsresults.3.1197>.
- Amata Salas, O., E. Oliveras Sobrevías e J. D. Blake** (2001): "Revista Española de Financiación y Contabilidad (1985-1999): un análisis retrospectivo", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXX, n. 108, pp. 529-552;
http://www.ucm.es/BUCM/compludoc/S/10107/02102412_1.htm
<http://www.oriolamat.com/articleseng.html>.
- Antoni, T.** (1977): *I "Partitari" maiorchini del Lou dels Pisans relativi al commercio dei Pisani nelle Baleari (1304-1322 e 1353-1355)*, Pisa, Pacini Editore.
- Archivo Histórico Provincial y Universitario de Valladolid** (a cura di), (1988): *Simón Ruiz, un hombre de negocios del siglo XVI. Exposición documental*, Valladolid, Consejería de Cultura y Bienestar Social.
- Bernal, A. M.** (1992): *La financiación de la Carrera de Indias (1492-1824). Dinero y crédito en el comercio colonial español con América*, Sevilla, Fundación El Monte.
- Bernal Llorens, M.** (2000): "The crisis of 1847-1848 and the regulation of company accounting in Spain", *Accounting History*, vol. 5, n. 2, pp. 13-30.
- Bernal Llorens, M** (2004): "Financial crises and the publication of the financial statements of banks in Spain, 1844-1868", *Accounting Historians Journal*, vol. 31, n. 2, pp. 1-26.
- Boyns, T. e S. Carmona** (2002): "Accounting history research in Spain, 1996-2001: an introduction", *Accounting, Business & Financial History*, vol. 12, n. 2, pp. 149-155;
http://www.ucm.es/BUCM/compludoc/W/10207/09585206_2.htm
<http://taylorandfrancis.metapress.com/app/home/issue.asp?wasp=4393b54f0bce4bd6bb50341d5fde2c4e&referrer=parent&backto=journal.9.25:browsepublicationsresults.3.1197>.
- Brost, J. M.** (1825): *Curso completo de Teneduría de libros, o modo de llevarlos por partida doble*, Madrid, Imprenta de E. Aguado.
- Brost, J. M.** (1836): *Rudimentos de contabilidad comercial, o Teneduría de libros, por partida doble*, Madrid, Imprenta de Norberto Llorenci.

- Busto Marroquin, B.** (1991): *La Universidad de Valladolid en el siglo XVIII a través de sus cuentas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Cañizares Zurdo, J. M.** (1933): *Ensayo histórico sobre contabilidad*, Málaga, Imprenta del asilo de San Bartolomé, ristampato a cura di D. Carrasco Díaz e F. González Gomila, Madrid, Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, 1996.
- Carande, R.** (1944): "Cartas de mercaderes (en torno a 1575)", *Moneda y Crédito*, n. 9, pp. 13-49; <http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9810/0026959X_8.htm>.
- Carmona, S. e F. Gutiérrez** (1992): "Monopoly and cost management. The case of the Royal Tobacco Factory", A. Tsuji (a cura di), *Collected Papers of the Sixth World Congress of Accounting Historians*, 3 voll., Kyoto, Japan.
- Carmona, S., M. Ezzamel e F. Gutiérrez** (1997): "Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n. 5.
- Carmona, S., M. Ezzamel e F. Gutiérrez** (1998): "Towards an institutional analysis of accounting change in the Royal Tobacco Factory of Seville", *Accounting Historians Journal*, vol. 25, n. 1, pp. 115-148; http://www.ucm.es/BUCM/compludoc/W/9809/01484184_1.htm
- Carmona, S., M. Ezzamel e F. Gutiérrez** (2004): "Accounting History research: Traditional and New Accounting History perspectives", *De Computis*, n. 1, p. 36; http://www.decomputis.org/n1/articulos_doctrinales/carmona_ezzamel_gutierrez.pdf.
- Carrasco Díaz, D., E. Hernández Esteve e R. Mattessich** (2003): "Accounting publications and research in Spain: first half of the 20th century", *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla.
- Castillo, D. del** (1522): *Tratado de cuentas*, Burgos, De Melgar.
- Christantes y Cañedo, M. V. de** (1825): *Primera y última lección de partida doble para los que saben el sistema sencillo de contabilidad*, Madrid, Imprenta de Repulles.
- Christantes y Cañedo, M. V. de** (1838): *Tratado de cuenta y razon, ó cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en partida doble*, Madrid, Imprenta Nacional.
- Colón Domènech, G. e A. Garcia i Sanz** (a cura di), (2001): *Llibre del Consolat de Mar*, Barcelona, Fundació Noguera.
- Conde y Delgado de Molina, R.** (1988): "Las actividades y operaciones de la banca barcelonesa trecentista de Pere Descaus y Andreu d'Olivella", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XVII, n. 55, pp. 115-182; http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9903/02102412_32.htm
- Cuellar Casado, J. I.** (1987): *Cien años de la Escuela de Comercio y de Estudios Empresariales de Valladolid: historia, economía y educación: I aniversario, 1887-1987*, Valladolid, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Valladolid.
- Donoso Anes, A.** (1997): "Estudio histórico para un intento de reforma en la contabilidad pública: la aplicación del método de la partida doble en las Cajas Reales de Indias (1784-1787)", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVI, n. 93, pp. 1045-1089; http://europa.sim.ucm.es/compludoc/GetSumario?r=/S/9712/02102412_1.htm

- Donoso Anes, A.** (1999): "Nuevo método de cuenta y razón para la Real Hacienda en las Indias. La instrucción práctica y provisional en forma de advertencias comentada (27 de abril de 1784)", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVIII, n. 101, pp. 817-862;
http://europa.sim.ucm.es/compludoc/GetSumario?r=/S/10003/02102412_2.htm
- Donoso Anes, A.** (2003): "Doctrina contable del siglo XVIII y su influencia en los proyectos de reforma contable de la época", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVI, n. 118, pp. 797-832;
<http://europa.sim.ucm.es/compludoc/GetSumario?r=/S/10402/02102412_1.htm>.
- Donoso Anes, R.** (1992a): *El mercado de oro y plata de Sevilla en la segunda mitad del siglo XVI. Una investigación histórico-contable a través de los libros de cuentas de la Casa de la Contratación*, Sevilla, Servicio de Publicaciones del Excmo. Ayuntamiento de Sevilla.
- Donoso Anes, R.** (1992b): "Bartolomé Salvador de Solórzano, primer autor de un libro de contabilidad por partida doble en España o cuatrocientos años del reconocimiento teórico del método de la partida doble en España", *Cuadernos de Investigación Contable*, vol. 4, n. 1 e 2.
- Donoso Anes, R.** (1994): "The 'Casa de la Contratación de Indias' and the application of double entry bookkeeping to the sale of precious metals in Spain, 1557-83", *Accounting, Business & Financial History*, vol. 4, n. 1.
- Donoso Anes, R.** (1996): *Una contribución a la historia de la contabilidad. Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*, Sevilla, Universidad de Sevilla.
- Donoso Anes, R.** (2002): "Accounting for the estates of deceased travellers: an example of early Spanish double entry bookkeeping", *Accounting History*, vol. 7, n. 1, pp. 79-99.
- Duarte i Montserrat, C.** (1985): *El Vocabulari jurídic del Llibre de les Costums de Tortosa (manuscrit 1272)*, Barcelona, Escola d'Administració Pública de Catalunya.
- Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de la Universidad de León** (a cura di), (1993): 75º aniversario de la Escuela de Comercio y Empresariales de León, León, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de León.
- Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de la Universidad de Sevilla** (2005): "Una reseña histórica de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales";
<http://www.us.es/euee/ordocenemp/historia.htm>
- Envid Miñana, A.** (1985): "La primera reglamentación contable europea", *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, n. 12.
- Fedriani Fuentes, E.** (1971): *Cincuenta años al servicio de Jerez: Reseña histórica de la Escuela Profesional de Comercio*, Jerez de la Frontera, Caja de Ahorros de Jerez.
- Feliu i Montfort, G.** (1985): "El negocio de los arrendamientos de rentas señoriales: examen de un libro de cuentas", *Revista de Historia Económica*, III, n. 1, pp. 31-54;
http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9812/02126109_5.htm
- Fernández Aguado, J.** (1997a): *Historia de la Escuela de Comercio de Madrid y su influencia en la formación gerencial española (1850-1970)*, Madrid, AECA.

- Fernández Aguado, J.** (1997b): "Los comienzos oficiales de la Escuela de Comercio de Madrid: 1850-1887", *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n. 7, pp. 117-138;
<http://www.ucm.es/info/eunivers/rnum07.htm>
http://europa.sim.ucm.es/compludoc/GetSumario?r=/S/9906/11316985_1.htm&zfr.
- Fernández Peña, E.** (1981a): "Spanish accounting: the present", *Issues in Accountability*, Strathclyde Convergencies Publisher, n. 7.
- Fernández Peña, E.** (1981b): "La contabilidad en España en el siglo XX", *Técnica Contable*, XXXIII, n. 393;
http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9906/02102129_31.htm
- Fernández Peña, E.** (1982): *Developments in accounting research in Spain*, dattiloscritto.
- Fernández Peña, E.** (1989): "A modo de introducción y complemento", *La contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX*, Madrid, Revista Técnica Contable.
- Fernández Peña, E.** (1991): "La contabilidad y sus profesionales en la España de los siglos XIX y XX", *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n. 1, pp. 61-69;
<http://www.ucm.es/info/eunivers/rnum01.htm>
http://www.ucm.es/BUCM/compludoc/S/9812/11316985_5.htm
- Fernández Peña, E.** (1992): "La contabilidad en España en el siglo XX", in J. A. Gonzalo Angulo (a cura di), *Contabilidad en España 1992*, Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Fernández Peña, E.** (1996): "Problemática de una Historia de la Contabilidad española en el siglo XX", in *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, a cura della Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, Madrid, Ediciones Gráficas Ortega.
- Fernández Pirla, J. M.** (1986): *El Tribunal Mayor de Cuentas de Fernando VII*, Madrid, Tribunal de Cuentas.
- Fernández y Parreño, R.** (1872): *Compendio de la contabilidad general, en partida doble y cálculos mercantiles*, Sevilla, Juan Moyano.
- Ferrando, A., J. Gisbert e D. Crespi** (a cura di), (1977): *Llibre del Consolat de Mar*, Valencia, Vicent García Editores.
- Forrester, D. A. R.** (1992): "Historia revisada de los Congresos Internacionales de Contabilidad", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXI, n. 72, pp. 527-549;
http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9903/02102412_48.htm
- Forrester, D. A. R.** (1998): "European congresses of accounting. A preliminary review of their history", in *An invitation to Accounting History*, Glasgow, Strathclyde Convergencies Publisher;
<http://accfinweb.account.strath.ac.uk/df/c6.html>.
- Fraga Rodríguez, E.** (1944): *Escuela de Comercio de La Coruña: Datos y consideraciones acerca de la gran significación de la enseñanza mercantil y de la historia e importancia de dicha escuela*, La Coruña, Litografía e Imprenta Roel.
- Freixa y Rabasó, E.** (1879): *Guía teórico-práctica de contabilidad municipal y partida doble*, Madrid, Imprenta de Montegrife y Compañía.

- García Ruiz, J. L.** (1994): "Apuntes para una historia crítica de las Escuelas de Comercio", *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n. 4, pp. 135-154; <http://www.ucm.es/info/eunivers/rnum04.htm>
http://europa.sim.ucm.es/compludoc/GetSumario?r=/S/9812/11316985_2.htm
- Gárate, M. e S. De Luxán** (2000): "Accounting history and sectorial history. Tobacco rents in Spain in the XVIIIth century", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- González Ferrando, J. M.** (a cura di), (1961): *Versión española, revisada y ampliada de Vlaeminck J. H., Historia y doctrinas de la contabilidad*, Madrid, E. J. E. S.
- González Ferrando, J. M.** (1983): "Los 'libros de cuentas' de la familia Ruiz, mercaderes-banqueros de Medina del Campo (1551-1606)", in *Actas del Primer Congreso sobre Archivos Económicos de Entidades Privadas*, Madrid, Banco de España.
- González Ferrando, J. M.** (1988): "De las tres formas de llevar 'cuenta y razón' según el licenciado Diego del Castillo, natural de Molina", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XVII, n. 55, pp. 183-222; http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9903/02102412_32.htm
- González Ferrando, J. M.** (1991): "Bartolomé Salvador de Solórzano, adelantado de la 'contabilidad aplicada' en España", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XX, n. 68, pp. 713-755; http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9903/02102412_45.htm
- González Ferrando, J. M.** (1992): "El sevillano Luis de Luque y Leyva, 'reintroducido' de la partida doble en la bibliografía española", *Cuadernos de Investigación Contable*, vol. 4, n. 1-2, pp. 43-68.
- González Ferrando, J. M.** (1996): "Panorama histórico de las fuentes de la Historia de la Contabilidad en España, siglos XII (España cristiana) al XVIII", in *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, a cura della Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, Madrid, Ediciones Gráficas Ortega.
- González Ferrando, J. M.** (2002): "Historia de la contabilidad en España", in *Nuevos estudios sobre Historia de la Contabilidad. Orare et rationem reddere*, a cura di E. Hernández Esteve e B. Prieto Moreno, Burgos, Diputación Provincial de Burgos, Estratto anticipato.
- Goxens Duch, A.** (1974): *Investigación de la evolución doctrinal de la contabilidad en Barcelona entre 1795 y 1901*, Tesis doctoral, Barcelona, Universitat de Barcelona.
- Goxens Duch, A.** (1984): "La Contabilidad, aquí, entre 1801 y 1950", in *Décimo aniversario del Plan General de Contabilidad*, Madrid, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Grana Gil, I.** (1997): *La Escuela Industrial, de Comercio y de Náutica de Málaga, 1851-1857*, Málaga, Servicio de Publicaciones e Intercambio Científico de la Universidad de Málaga.
- Guilloto y González, F.** (1994): *La Carrera de Comercio en Cádiz. Del Arte de la Contabilidad a las Ciencias Empresariales*, Cádiz, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz.
- Guimerá Ravina, A.** (1985): *Burguesía extranjera y comercio atlántico. La empresa comercial irlandesa en Canarias (1703-1771)*, Santa Cruz de Tenerife, Consejería de Cultura y Deportes, Gobierno de Canarias.
- Guimerá Ravina, A.** (1989): *La Casa Hamilton, una empresa británica en Canarias (1837-1987)*, Santa Cruz de Tenerife, Litografía A. Romero.

- Gutiérrez Hidalgo, F.** (1992): "Physical change and accounting: the empirical case of the Royal Tobacco Factory of Seville in the eighteenth century", in A. Tsuji (a cura di), *Collected Papers of the Sixth World Congress of Accounting Historians*, 3 voll., Kyoto, Japan.
- Gutiérrez Hidalgo, F., C. Larrinaga González e M. Núñez Torrado** (2002): "An institutional analysis of cost accounting practices in eighteenth century Spain", in *14th Accounting, Business and Financial History Conference*, Cardiff.
- Hamilton, E. J.** (1934): *American treasure and the price revolution in Spain, 1501-1650*, Cambridge (Mass.), Harvard University Press.
- Helmer, M.** (1967): "Lettres d'Amérique dans la correspondance de Simón Ruiz", in *Homenaje a Jaime Vicens Vives*, vol. II, Barcelona, Editorial Vicens Vives.
- Hernández Esteve, E.** (1981a): *Contribución al estudio de la historiografía contable en España*, Madrid, Banco de España, Servicio de Estudios.
- Hernández Esteve, E.** (1981b): "Spanish accounting: the past", *Issues in Accountability, Strathclyde Convergencies Publisher*, n. 7.
- Hernández Esteve, E.** (1983): "Tras las huellas de Bartolomé Salvador de Solórzano, autor del primer tratado español de contabilidad por partida doble (Madrid, 1590)", *Revista de Derecho Mercantil*, n. 167-168.
- Hernández Esteve, E.** (1984): "Las cuentas de Fernán López del Campo, primer Factor General de Felipe II para los reinos de España (1556-1560). Contribución al estudio de la contabilidad y de la Hacienda Pública en la España del siglo XVI", *Hacienda Pública Española*, n. 87, pp. 85-105; <http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9907/02101173_5.htm>.
- Hernández Esteve, E.** (1985a): "Legislación castellana de la baja Edad Media y comienzos del Renacimiento sobre contabilidad y libros de cuentas de mercaderes", *Hacienda Pública Española*, n. 95, pp. 197-221; <http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9910/02101173_8.htm>.
- Hernández Esteve, E.** (1985b): "Pedro Luis de Torregrosa, primer contador del Libro de Caja de Felipe II. Introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla (1592)", *Revista de Historia Económica*, III, n. 2, pp. 221-245; <http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9812/02126109_6.htm>.
- Hernández Esteve, E.** (1986): *Establecimiento de la partida doble en las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla (1592)*, Madrid, Banco de España, Servicio de Estudios.
- Hernández Esteve, E.** (1989a): "Más noticias sobre Bartolomé Salvador de Solórzano", *Técnica Contable*, XLI, n. 483, pp. 131-138; <http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9909/02102129_6.htm>.
- Hernández Esteve, E.** (1989b): "Apuntes para una historia de la contabilidad bancaria en España", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XVIII, n. 58, pp. 21-96; <http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9903/02102412_35.htm>.
- Hernández Esteve, E.** (1990a): "El negocio de los mercaderes de oro y plata de Sevilla a mediados del siglo XVI. Noticia de algunos libros de cuentas de la Casa de la Contratación", *Contaduría*, n. 17-18.

- Hernández Esteve, E.** (1990b): “Detalles de la vida y del entorno de Bartolomé Salvador de Solórzano (1544-1596)”, “Prólogo a la edición facsímil de la obra”, in B. Salvador de Solórzano, *Libro de Caja y Manual de Cuentas de Mercaderes y otras personas, con la declaracion dellos*, Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Hernández Esteve, E.** (1991): “Aspectos organizativos, operativos, administrativos y contables del proyecto de Erarios públicos. Contribución al estudio de la banca pública en España durante la baja Edad Media y comienzos de la Moderna”, in *Banchi pubblici, Banchi privati e Monti di pietà nell'Europa preindustriale. Amministrazione, tecniche operative e ruoli economici*, Atti del Convegno, Genova, 1-6 ottobre 1990, Atti della Società Ligure di Storia Patria, Nuova Serie, XXXI (CV).
- Hernández Esteve, E.** (1992a): “Orígenes y desarrollo de la contabilidad en España, siglos XIII-XIX”, in J. A. Gonzalo Angulo (a cura di), *Contabilidad en España 1992*, Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; o anche “Origins and development of accounting in Spain (from the 13th to the 19th century)”, in J. A. Gonzalo Angulo (a cura di), *Accounting in Spain 1992*, Madrid, Arthur Andersen.
- Hernández Esteve, E.** (1992b): “Propuestas de contabilidad por partida doble para llevar las cuentas de la Real Hacienda Castellana (hacia 1574)”, *Técnica Contable*, XLIV, n. 524-525 e n. 526, pp. 535-554 e pp. 649-664; http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9910/02102129_18.htm, http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9910/02102129_19.htm.
- Hernández Esteve, E.** (1995): “A review of recent Spanish publications in accounting, business & financial history”, *Accounting, Business & Financial History*, vol. 5, n. 2, pp. 237-269.
- Hernández Esteve, E.** (1996a): “Prólogo”, in R. Donoso Anes, *Una contribución a la historia de la contabilidad. Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*, Sevilla, Universidad de Sevilla.
- Hernández Esteve, E.** (1996b): “Problemática general de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas”, in *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, a cura della Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, Madrid, Ediciones Gráficas Ortega.
- Hernández Esteve, E.** (1996c): “Presentación”, in *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, a cura della Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, Madrid, Ediciones Gráficas Ortega.
- Hernández Esteve, E.** (1999): “Literatura contable española, 1522-1943”, in *X Congreso AECA*, Zaragoza.
- Hernández Esteve, E.** (2000): *Los libros de cuentas y la jurisdicción privativa mercantil en España: el caso del Consulado de Comercio de Barcelona y su instrucción contable de 1766*, Barcelona, Publicaciones de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras.
- Hernández Esteve, E.** (2002a): “La Historia de la Contabilidad”, in *Revista Libros*, n. 67-68; <http://www.aeca1.org/comisiones/historia/lahistoriadelcontabilidad.htm>.
- Hernández Esteve, E.** (2002b): “Presentación”, in *Nuevos estudios sobre Historia de la Contabilidad. Orare et rationem reddere*, a cura di E. Hernández Esteve e B. Prieto Moreno, Burgos, Diputación Provincial de Burgos, Estratto anticipato.
- Hernández Esteve, E.** (2003): “Accounting as a science: the origins of the concept in Spain (1800-1950)”, in *The third Accounting History International Conference*, Siena; <http://www.muprivate.edu.au/fileadmin/SOE/acchist/conf3/Hernandez.pdf>.

- Hevia Bolaños, J. de** (1617): *Labyrintho de Comercio terrestre y naval*, Lima, Francisco del Canto.
- Infante, J.** (1991): *La Escuela de Comercio de Zaragoza. Orígenes y desarrollo histórico*, Tesis doctoral, Zaragoza, Universidad de Zaragoza.
- Infante, J.** (1992): “100 años de la Escuela de comercio de Zaragoza, formación académica de la burguesía zaragozana (1887-1970)”, *Revista de Historia Jerónimo Zurita*, vol. 61-62, n. 1306; <http://www.dpz.es/ifc/publi/fichapublic.asp?recid=1306>.
- Jócano y Madaria, S. de** (1793): *Disertacion crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razon contra la opinion del Baron de Bielfeld, acerca del arte en general y del metodo llamado de partidas dobles en particular*, Madrid, D. Gerónimo Ortega y Herederos de Ibarra, ristampato a cura di R. Donoso Anes e A. Donoso Anes, Madrid, Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, 1998.
- Kheil, K. P.** (1898): *Valentin Mennher und Antich Rocha, 1550-1565: ein beitrage zur geschichte der buchhaltung*, Praga.
- Lapeyre, H.** (1948): “El archivo de Simón y de Cosme Ruiz”, *Moneda y Crédito*, n. 25, pp. 3-13; http://www.ucm.es/BUCM/cee/econhis/W/9810/0026959X_24.htm
- Lapeyre, H.** (1953): *Simón Ruiz et les “asientos” de Philippe II*, Paris, Armand Colin.
- Lapeyre, H.** (1955): *Une famille de marchands: les Ruiz. Contribution à l'étude du commerce entre la France et l'Espagne au temps de Philippe II*, Paris, Armand Colin.
- Lapeyre, H.** (1958): *Simón Ruiz et Cervantes*, Madrid, Imprenta Viuda de Galo Sáez.
- Lapeyre, H.** (1972): “El Archivo Ruiz: veinte años después”, *Revista de Occidente*, n. 107.
- Lapeyre, H.** (1975): “Documents valenciens des Archives Ruiz”, in *Homenaje al Dr. Juan Reglà Campistol*, vol. I, Valencia, Universitat de València.
- Lapeyre, H.** (1978): “Simón Ruiz et Valence”, in *Homenaje a Julio Caro Baroja*, Madrid, Centro de Investigaciones Sociológicas.
- Lapeyre, H. e F. Ruiz Martín** (1991): *Simón Ruiz (1525-1597) en Medina del Campo*, Valladolid, Cámara de comercio e Industria.
- Lemarchand, Y.** (1994): “Histoire de la comptabilité, éléments d'historiographie comparée”, in *Actes du 15^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Paris, Université de Paris IX-Dauphine.
- Lemarchand, Y.** (2000): “A century of research into accounting history in continental Europe”, in *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- López y López, F.** (1926-1927): “Apuntes para constituir la historia de la contabilidad por partida doble”, *Administración y Contabilidad*, da XIX, n. 393, a XX, n. 403.
- Lucini y Callejo, E.** (1894): *La Carrera Mercantil: Recopilación de las Leyes, Decretos... referentes a las Escuelas de Comercio y a los Profesores y peritos mercantiles: Contiene además una reseña histórica de la Enseñanza Mercantil...*, Madrid, Establecimiento Tipográfico de Ricardo Álvarez.

- Luna Luque, F. J.** (1974): *Salvador de Solórzano: Teoría y práctica contable en España durante el siglo XVI. Actividad comercial y dineraria de los mercaderes*, Tesis doctoral, Madrid, Universidad Autónoma de Madrid.
- Luna Luque, F. J.** (2000): "Salvador de Solórzano: a critique of his work", in *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Luque y Leyva, L. de** (1774): *Arte de partida doble*, Cádiz, Don Manuel Espinosa de los Monteros, Impresor Real de Marina, en la Calle de San Francisco.
- Macías, M.** (2002): "Privatization and management accounting systems change: the case of the 19th century spanish tobacco monopoly", *Accounting Historians Journal*, vol. 29, n. 2, pp. 31-58.
- Madurell i Marimon, J. M.** (1966): *Contabilidad de una compañía mercantil trecentista barcelonesa (1334-1342)*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos.
- Martín Lamouroux, F.** (1992): "The account books of the 'Students and some particulars' from la Colegiata de San Luis in Villagarcía de Campos, Valladolid (Spain), from 1742 to 1747", in *15th Annual Congress of the European Accounting Association*, Madrid.
- Martín Lamouroux, F.** (1996): "La contabilidad en las instituciones civiles, eclesiales y vinculadas, siglos XV y XVI", in *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, a cura della Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, Madrid, Ediciones Gráficas Ortega.
- Martínez Gijón, J.** (1979): *La compañía mercantil en Castilla hasta las ordenanzas del Consulado de Bilbao de 1737: legislación y doctrina*, Sevilla, Universidad de Sevilla.
- Martínez Marina, F.** (1834): *Ensayo histórico-crítico sobre la legislación y principales cuerpos legales de los reinos de Leon y Castilla: especialmente sobre el Código de las Siete Partidas de D. Alonso el Sabio*, Madrid, Imprenta de D. E. Aguado.
- Martínez Santos, P.** (1960): "Reforma de la contabilidad colonial en el siglo XVIII", *Anuario de Estudios Americanos*, vol. XVII.
- Massip Fonollosa, J., C. Duarte i Montserrat e M. À. Massip i Bonet** (a cura di), (1996): *Costums de Tortosa*, Barcelona, Fundació Noguera.
- Melis, F.** (1950): *Storia della ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Bologna, Dott. C. Zuffi ed.
- Melús Abejed, J. J.** (2002): "La Escuela Superior de Comercio de Las Palmas de Gran Canaria, 1913-1970", *Vector Plus*, n. 19;
http://www.fulp.ulpgc.es/newweb/publicaciones/vectorplus/articulos/VECTOR19_05.pdf.
- Mendoza Díaz-Maroto, F. e A. Pretel Marín** (a cura di), (2001): *Cuaderno de alcabalas de 1484*, 2 voll., Albacete, Instituto de Estudios Albacetenses "Don Juan Manuel"; ed. orig. (1485): Cuaderno de Alcabalas, Huete, Álvaro de Castro.
- Metz, J. de** (1697): *Sendero mercantil que contiene 240 preguntas fundamentales con sus respuestas, para saber distinguir entre deve a ha de aver, y absolver en algunas ocasiones las dudas, que se podran offrescer en asentar las partidas en el manual para de ahí ser transportado, al libro grande de caja*, Amsterdam, Juan Ewoutsz.

- Montesinos Julve, V.** (1978): "Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad", *Técnica Contable*, XXX, da n. 351 a n. 358;
http://cisne.sim.ucm.es/search*spi/sT{226}ecnica+Contable&submit.x=42&submit.y=11/stecnica+contable/1%2C1%2C1%2CB/856&FF=stecnica+contable&1%2C0%2C%2C2%2C0.
- Morán Álvarez, F.** (2005): "Historia de la contabilidad, los estudios mercantiles y las Escuelas de Comercio";
http://www.asesoriamoran.com/historia_de_la_contabilidad.htm
- Pacioli, L.** (1994): *De las Cuentas y las Escrituras: Título Noveno, tratado XI de su Summa de arithmetica, geometria, proportionalita, Venecia, 1494*, a cura di E. Hernández Esteve, Madrid, Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA.
- Pardo de Figueroa, M.** (1892): "Vamos a cuentas", in *Primera ración de artículos del doctor Thebussem, caballero del hábito de Santiago*, Madrid.
- Passola, J. M.** (1996): "Los libros de cuentas de las Taules de Canvi i Comuns Dipòsits, instituciones municipales de banca catalano-aragonesas de finales de la Edad Media y comienzos de la Edad Moderna", in *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, a cura della Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, Madrid, Ediciones Gráficas Ortega.
- Passola, J. M.** (1999): *Els orígens de la banca pública: les taules de canvi municipals*, Sabadell, AUSA.
- Pons y Meri, J.** (1893): *Reseña de la Escuela Superior de Comercio de Bilbao: precedida de breves noticias acerca de la enseñanza comercial en el extranjero y en España*, Bilbao, Librería de Segundo Salvador.
- Prieto Moreno, B. e C. Larrinaga González** (2001): "Cost accounting in eighteenth century Spain: the Royal Textile Factory of Ezcaray", *Accounting History*, vol. 6, n. 2, pp. 59-90.
- Ramsey, P.** (1956): "Some Tudor Merchants' Accounts", in A. C. Littleton e B. S. Yamey, *Studies in the History of Accounting*, London, Sweet & Maxwell Limited, pp. 185-201.
- Rocha, A.** (1565): *Compendio y breve instruccion por tener libros de cuentas, deudas y de mercaderia*, Barcelona, Claudio Bornat.
- Rodríguez González, R.** (1990): *Los libros de cuentas del mercader Simón Ruiz. Análisis de una década (1551-1560)*, Tesis doctoral, 6 tomi, Valladolid, Universidad de Valladolid.
- Rodríguez González, R.** (1992): "A XVIth century management accounting procedure: the books of accounts of Medina del Campo based tradesman Simón Ruiz Embito", in A. Tsuji (a cura di), *Collected Papers of the Sixth World Congress of Accounting Historians*, 3 voll., Kyoto, Japan.
- Rodríguez Mayoral, J. R. e M.^a del Carmen Cuéllar Serrano** (2000): *Los estudios mercantiles y la Escuela de Comercio de Valencia (1787-1975)*, Valencia, Escola Universitària d'Estudis Empresarials de la Universitat de València.
- Romero Funez, D.** (2005): "The interface of disciplinary practices and accounting: the case of the Royal Tobacco Factory of Seville, 1761-1790", *Accounting History*, vol. 10, n. 1, pp. 71-98.
- Roover, R. de** (1937): "Aux origines d'une technique intellectuelle: la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double", *Annales d'Histoire Économique et Sociale*, IX, pp. 171-193 e pp. 270-298.

- Roover, R. de** (1955): "New perspectives on the history of accounting", *The Accounting Review*, XXX, pp. 405-420.
- Ruiz Martín, F.** (1965): *Lettres marchandes échangées entre Florence et Medina del Campo*, Paris, SEPVEN.
- Salvador de Solórzano, B.** (1590): *Libro de Caja y Manual de Cuentas de Mercaderes y otras personas, con la declaracion dellos*, Madrid, Pedro Madrigal.
- Seva Villaplana, V. e M. Martínez-Mena** (1988): *La Escuela de Comercio de Alicante y su influencia en el desarrollo económico alicantino*, Alicante, Cámara de Comercio, Industria y Navegación.
- Souza Brito, G. de** (1706): *Norte mercantil y crisol de cuentas dividido en tres libros, en los cuales se tratan por modos muy faciles, y breves de la arithmetica mercantil, y especulativa con todas las reglas, y secretos de essa arte, y de los giros de cambios de una plaça a otra, y las monedas corrientes, que ay en Europa, y fuera della, y la declaracion del libro de caja y su manual de cuentas de mercaderes*, 2 voll., Amsterdam, Cornelio Hoogenhaisen.
- Sutherland, L. S.** (1935): "The use of business records in the study of history", *Bulletin of the Institute of Historical Research*, vol. XIII, n. 38, pp. 69-72.
- Texeda, G. de** (1546): *Suma de arithmetica practica y de todas mercaderias con la horden de contadores*, Valladolid, Francisco Fernández de Cordoua.
- Torrents y Monner, A.** (1884-1885): *La enciclopedia comercial. Tratado completo de geografía, estadística, historia, economía, aritmética, contabilidad, teneduría, cálculo y legislación mercantiles, administrativos e industriales, con demostraciones prácticas de todas las operaciones de la banca del comercio...*, Barcelona, Evaristo Ullastres.
- Tua Pereda, J.** (1988): "Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones", *Contaduría*, n. 13.
- Tua Pereda, J.** (1989): "La evolución del derecho contable en España. La aportación de Técnica Contable", in *La contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX*, Madrid, Revista Técnica Contable.
- Tua Pereda, J. e J. L. López Combarros** (1983): "Recientes desarrollos de la regulación contable española", in *6th Annual Congress of the European Accounting Association*, Glasgow.
- Tua Pereda, J., L. Maté Zadornil e B. Prieto Moreno** (2000): "Monastic accountancy in the XVIII century: the case of the Silos monastery", in *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Usher, A. P.** (1943): *The early history of deposit banking in Mediterranean Europe*, vol. I, *Banking in Catalonia, 1240-1723*, Cambridge (Mass.), Harvard University Press.
- Vázquez de Prada, V.** (1956): "La economía española en la época de Felipe II vista a través de una firma comercial", *Revista de Archivos, Bibliotecas y Museos*, vol. LXII.
- Vázquez de Prada, V.** (1964): "Los Ruiz en la vida económica del siglo XVI", in *Città, mercanti, dottrine nell'economia europea dal IV al XVIII secolo. Saggi in memoria di Gino Luzzatto*, Milano, Giuffrè.
- Vives Coll, A.** (1967): *La Escuela de Comercio de Tenerife*, Tenerife, Aula de Cultura de Tenerife.
- Vlaemminck, J. H.** (1956): *Histoire et Doctrines de la Comptabilité*, Bruxelles, Dunod et Editions du Treurenberg.

Voltes Bou, P. (1961): *Catálogo del fondo comercial del Instituto Municipal de Historia*, Barcelona, Institut Municipal d'Història.

Walls Boza, F. (1985): *La Escuela de Comercio de Sevilla, Sevilla*, Servicio de Publicaciones del Excmo. Ayuntamiento de Sevilla; <http://www.us.es/euee/documentos/Secr/Escuela%20de%20Comercio.pdf>.

Amedeo Lepore es Profesor Titular de la Università degli Studi di Bari, Facoltà di Economia, y enseña Historia Económica de las Relaciones Internacionales e Historia del Marketing. Ha trabajado en los siguientes campos de investigación: historia de la empresa, historia del comercio, historia económica de España e Italia, e historia de la globalización. Sus e-mails son: lepore@studieur.uniba.it y alepore@fastwebnet.it.

Amedeo Lepore is Associate profesor at the Università degli Studi di Bari, Facoltà di Economia. He teaches Economic History of International Relations and Marketing History. His main fields of interest are business history, commerce history, economic history of Spain and Italy, and history of globalization. Their e-mails are: lepore@studieur.uniba.it and alepore@fastwebnet.it.

EL USO DE LOS PRESUPUESTOS EN LA CASA DUCAL DE OSUNA (1860-69)

(THE USE OF BUDGETS IN THE OSUNA'S DUCAL ESTATE (1860-69))

Jesús Damián López Manjón

Fernando Gutiérrez Hidalgo

RESUMEN

La política española estuvo marcada durante el siglo XIX por una frecuente oscilación en el gobierno entre posturas opuestas liberales y conservadoras. Además, ocurrieron diversos cambios contables, entre ellos, la aparición de los presupuestos en las cuentas del Estado. La literatura ha estudiado la implantación de estos presupuestos en empresas y organizaciones públicas, al menos como límite de gastos permitidos. Este trabajo estudia el uso de presupuestos en una organización privada, la Casa ducal de Osuna, una de las mayores casas aristocráticas españolas, tratando así de paliar la laguna existente en la historiografía contable española acerca de estas organizaciones, a pesar de su importancia en la economía española. En el periodo estudiado, la Casa de Osuna estuvo caracterizada por la reciente eliminación de privilegios de la nobleza, un elevado endeudamiento, un incremento de la dispersión de su patrimonio y la rotación en las personas que se ocuparon de su gestión, circunstancia ésta que resultó decisiva en la implantación y uso de los presupuestos en la Casa.

El trabajo se basa en la descripción y el análisis de fuentes primarias conservadas en la Sección Nobleza del Archivo Histórico Nacional y en el Archivo Histórico de Protocolos de Madrid. La discusión permite, por un lado, conocer la situación de la Casa ducal a partir del presupuesto de 1862. Por otro lado, se presenta el debate surgido en la organización acerca del empleo de presupuestos, enfrentándose posturas reacias a su uso, intentos de implantarlos como una herramienta para la gestión de la Casa y presiones para que se usaran como limitaciones del gasto. Siendo esta última, la postura que logró imponerse, el debate sobre el uso de los presupuestos en la Casa se produjo en paralelo a la dialéctica política entre liberales y conservadores que caracterizó a la España del siglo XIX y al auge de la burguesía liberal.

ABSTRACT

The Spanish policy during the 19th century suffered frequent changes between liberal and conservative discourses in the government and even in the different promulgated Constitutions. Moreover, accounting changes also happened in Spain during the same period, for instance, the implementation of annual budgets in the Estate accounts. The literature has pointed out the use of budgets in public firms since 1850 onwards, although only as a limit of payments. This work deals with the use of budgets in a private organisation, the Osuna's ducal estate (ODE), one of the more important Spanish aristocratic organisations. In the studied period, the ODE was characterized by the elimination of aristocratic privileges during the first half of the 19th century, the increase of the patrimonial spread, the high level of indebtedness and the turnover in the people who managed the organisation, mixing people coming from the context with people formed inside the organisation. This point was a key in the process of implementation and use of budgets.

The work is based on the description and analysis of primary sources kept in the Section Nobility of the National historic Archive and in the Public Documents Historical Archive of Madrid. The discussion allows showing how the annual budget of 1862 reflected the situation of the ODE. On the other hand, the work also analyses the internal debate on the use and implementation of the budgets. In the estate, there were opinions that rejected its use, people who treated to use it as a tool useful for the estate management and the creditors showed an attitude favourable to the use of budgets as a limit of authorised payments. The last one was the position that was imposed since 1869. Thus, the debate on the budgets in the ODE was parallel to the conflict between liberal and conservative political discourses that characterised the Spanish policy during the period. In the ODE, the creditors, belonging to the emerging bourgeoisie, imposed their opinions face to an organisation unable to adapt it to the environmental changes.

PALABRAS CLAVE:

Presupuestos, Aristocracia, Casa ducal de Osuna, siglo XIX

KEYWORDS:

Budget, Aristocracy, Osuna's ducal Estate, 19th century

1. Introducción

En el siglo XIX español, ocurrieron cambios en materia contable tales como la promulgación del Código de Comercio de 1829 que suponía la obligación del uso de la partida doble para los comerciantes y la reforma de la contabilidad pública incluida en el Estatuto Real de 1834 y en la ley de Contabilidad y Administración Pública de 1850. Como antecedente, un decreto de 1849 instauraba la contabilidad por ejercicios anuales, permitiendo la liquidación de presupuestos, la presentación de cuentas y facilitando el control que debía ejercer el Tribunal de Cuentas (Artola, 1986, pp. 263 y 264).

La literatura histórico-contable ha demostrado la existencia de prácticas complejas de costes en diversas factorías reales españolas ya en la segunda mitad del siglo XVIII (Carmona et al., 1997-b; 1998; Prieto y Larrinaga, 2001; Nuñez, 2002; Carmona y Gómez, 2002). El uso de presupuestos era la prácticas más común en dichas factorías, ya que se han encontrado evidencias de su uso en el 62% de las fábricas estudiadas (Gutiérrez et al., 2005).

De acuerdo con la citada ley de 1850, cada ministerio debía elaborar un presupuesto anual de gastos que enviaría al Ministerio de Hacienda. A su vez, éste era el encargado de elaborar el Presupuesto General del Estado al que debía acompañar una propuesta de obtención de recursos para satisfacer los gastos incluidos en dicho presupuesto (art. 20). Estas normas fueron dictadas siendo Juan Bravo Murillo, ministro de Hacienda (1849-1851). A este respecto, cabe mencionar que el proyecto constitucional de 1856 preveía la inclusión de restricciones temporales para la presentación y aprobación de los presupuestos generales del Estado, para evitar que la lentitud del Gobierno al presentarlos o de las Cortes en aprobarlos, los convirtiera en ineficaces (Tomás, 1996, p. 275).

La reforma de la contabilidad pública también obligó a que las empresas estatales utilizaran presupuestos anuales en el siglo XIX. Así, en el caso de las Salinas de Roquetas de Mar, Carmona et al. (1997-a, p. 469) indican que en esa empresa los presupuestos eran usados en dicha época aunque su función se limitaba a constituir un listado de autorizaciones de gastos respecto de la cual no cabían desviaciones. Es decir, no se usaban como instrumento de planificación ni control. Por otro lado, Carmona y Macías (2001, pp. 150-151) pusieron de

manifiesto el empleo de presupuestos en la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla desde 1834, aunque los incumplimientos fueron frecuentes. Jurado Sánchez (2002, p.179) indica que también en la Casa Real Española se instauraron los presupuestos como mecanismo de limitación de los gastos entrado el siglo XIX.

Este trabajo se ocupa de la problemática de la implantación, diseño y uso de presupuestos en la Casa ducal de Osuna en la segunda mitad del siglo XIX. Se estudian las normativas dictadas respecto al tema, los fines con los que se usaron y se describe el presupuesto anual global de la organización para 1862, año de grave crisis económica para la organización hasta el punto de existir referencias en la literatura que sitúan la quiebra de la Casa ducal de Osuna en el año siguiente (Atienza, 1984, 1987).

Las organizaciones aristocráticas, a pesar de su importancia en la historia económica española, han sido objeto de escasos estudios desde la perspectiva de la historia de la contabilidad (Boyns y Carmona, 2002)¹. Hay que añadir que la nobleza española ha sido menos estudiada en el XIX que en periodos anteriores (Carmona Pidal, 2001). De este modo, el presente trabajo aporta el estudio de los presupuestos en un tipo de organizaciones, las aristocráticas, poco estudiadas desde una perspectiva contable un tema poco tratado en la literatura como es el uso de presupuestos en las organizaciones españolas del siglo XIX.

Las fuentes primarias que han servido de base a este estudio se han obtenido fundamentalmente de la Sección Nobleza del Archivo Histórico Nacional (en adelante S.N.A.H.N.) ubicada en el Hospital de Tavera de Toledo y de los fondos procedentes del Archivo Histórico de Protocolos de Madrid (en adelante, A.H.P.M.)

El resto del trabajo se estructura como sigue. El apartado 2 describe la Casa ducal de Osuna, el punto 3 se dedica a estudiar la problemática presupuestaria en la organización entre 1861 y 1869 y finalmente se presentan la discusión y las conclusiones (punto 4).

2. La Casa ducal de Osuna

Este apartado comienza con una reseña de la historia de la Casa ducal de Osuna (punto 2.1). A continuación (2.2), se estudia su situación en el siglo XIX y, finalmente se presentan los cambios en las personas encargadas de la gestión durante la segunda mitad del siglo XIX (2.3).

2.1. Historia de la Casa ducal de Osuna

2.1.1. Antecedentes

Pedro Girón (hacia 1423-1466), maestro de la Orden de Calatrava, notario mayor del Reino y camarero mayor de Enrique IV, fue el primer miembro de la familia Téllez Girón de quien se tienen noticias de haber recibido localidades en régimen de señorío. A lo largo del siglo XVI, se configuró la estructura de la Casa que estaba compuesta por señoríos en diversas localidades agrupadas inicialmente en tres estados: Osuna, compuesto por Archidona, El Arahál,

¹ Véanse como ejemplos Carmona Pidal (2001) y López (2004).

Morón, Olvera, Ortegicar, Osuna y La Puebla de Cazalla, Ureña que incluía las villas de Ureña, Tiedra, Pobladura, Villafrechos, Villadefrades y Villamuriel y Peñafiel, formado por su capital más Gumiel de Izán, Briones y las tercias reales² de la villa de Arévalo.

La casa de Osuna era el tercer perceptor de rentas en España en el periodo 1597-1600 (Reglá y Céspedes del Castillo, 1974, pp. 45-46) a pesar de lo cual, sufría graves problemas de endeudamiento, comunes, por otra parte, a otras organizaciones aristocráticas de la época. Así, ante las quejas de los acreedores que no podían percibir los intereses de los censos que habían vendido a la casa, la corona decidió intervenir el patrimonio de la casa de Osuna en 1585, manteniendo el embargo de forma intermitente durante el resto del siglo XVI y buena parte del XVII.

El legajo 38 (1) de la S.N.A.H.N. indica que desde antes de 1590³ la gestión del patrimonio de la Casa de Osuna estaba en manos del Consejo de Castilla (López, 2004). Sin embargo, la disponibilidad de fuentes sólo permite el estudio de la intervención real a partir de 1594. La administración del patrimonio por un juez delegado del Consejo de Castilla que se instauró a partir de ese año no satisfizo a los acreedores, ya que éstos no conseguían cobrar sus intereses puntualmente. De forma, que los acreedores y fiadores reclamaron una nueva intervención de la Corona sobre el patrimonio de la Casa ducal de Osuna. Según el texto de su reclamación, desde el inicio de la intervención real hasta 1598, la deuda de la Casa había crecido en ciento cincuenta mil ducados (21'23%). A propuesta de acreedores y fiadores y con el consentimiento del duque, el monarca decidió arrendar a partir de 1599 la totalidad del patrimonio ducal, encargando de la tarea al licenciado Tejada, miembro del Consejo de Castilla (S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 11 (9)).

Más tarde, en 1605, se dictó una Instrucción⁴ que redujo a dos (Castilla y Andalucía) los estados en que se organizaba la Casa ducal. En 1606, volvió a cambiarse la forma de gestión del patrimonio. En el acuerdo con los acreedores de dicho año⁵ se transfería la gestión del patrimonio ducal al conde de Haro (primo del duque) y se obligaba a éste a vigilar el cumplimiento de la presentación de cuentas por parte de los arrendadores del patrimonio, contrato que estaba vigente desde 1599. Cuando en 1633 el rey decidió devolver la gestión del patrimonio ducal a sus propietarios, se hizo referencia explícita a un informe de los contadores que señalaba que el endeudamiento de la Casa no se había solucionado:

“... de acuerdo con los informes de los contadores, los intereses atrasados sumaban en 1606 doscientos mil ducados y en 1633 más de cuatrocientos cincuenta mil ducados...” (S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 15 (16)).

De la existencia de nuevos embargos a lo largo del siglo XVII, informan los siguientes documentos:

- El veinticuatro de julio de 1684 el rey Carlos II (1665-1700) levantó los secuestros y embargos sobre las jurisdicciones, bienes y rentas del duque de Osuna en Andalucía

² Los dos novenos que de todos los diezmos eclesiásticos se deducían para el rey (www.rae.es).

³ Según Domínguez (1983, p. 299) en 1590, la Casa de Osuna estaba en concurso de acreedores.

⁴ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 1492(24).

⁵ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 3433 (13).

(S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 17 (5)) devolviendo al titular de la Casa la libre administración de los mismos.

- El decreto de la formación de arcas (S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo, 18 (7a)) elaborado el catorce de diciembre de 1694, por Mateo del Dicastillo, caballero de la Orden de Calatrava, del Consejo de Su Majestad, juez particular de los negocios y causas del concurso de los estados de Osuna.
- Reglas para la mejor administración de las rentas del estado de Osuna de 1697 (S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 18(10)) dictadas por el mismo juez.

A lo largo del siglo XVIII, la situación no mejoró. Siguiendo a Atienza (1987), podemos afirmar que en 1734 los ingresos descendieron un 42% sobre el año anterior⁶ y que los réditos de los censos que la Casa debía⁷ suponían el 205% de sus ingresos. En 1787, sólo las deudas del estado de Osuna⁸ llegaban al 114,37% de los ingresos de toda la Casa en 1734.

2.1.2. La Casa ducal de Osuna en el siglo XIX

Pedro de Alcántara Téllez Girón y Beaufort (1810-1844), XI duque de Osuna falleció sin descendencia en 1844. Su heredero fue su hermano Mariano Téllez Girón y Beaufort (1814-1882), XII duque de Osuna, quien ocupó el título ducal de la Casa durante el periodo objeto de estudio en el presente trabajo.

Mariano Téllez, dada su situación original como “segundón” de la Casa de Osuna y, por tanto, sin acceso a la herencia de los títulos y propiedades vinculados al mayorazgo⁹, ingresó en el Ejército en 1833, destacando en la Guerra Carlista. Fue diputado a cortes en 1845, senador en 1850 y embajador de España en Rusia entre 1856 y 1862¹⁰. Posteriormente, volvió a ocupar esa embajada a partir de 1866¹¹.

La organización que heredó Mariano Téllez Girón incluía no sólo los estados que formaban la Casa de Osuna desde el siglo XVI, sino también los que se habían agregado en años anteriores a la misma por vía de herencia. Así, en 1834, se habían incluido las posesiones de la condesa-duquesa de Benavente, entre los que se incluían los ducados Béjar, Gandía, y Arcos¹². Más tarde, en 1841 también recibieron los titulares de la Casa de Osuna

⁶ En 1733 los ingresos de la Casa alcanzaban 1.940.090 reales y 32 maravedíes, que descienden en 1734 hasta 1.122.783 reales y 5 maravedíes,

⁷ Sumaban 2.308.989 reales y 3 maravedíes.

⁸ Sumaban 1.284.187 reales y 24 ½ maravedíes.

⁹ Institución castellana definida por Luis de Molina, experto del siglo XVII, como “el derecho de suceder en los bienes dejados por el fundador con la condición de que se conserven íntegros perpetuamente en su familia para que los lleva y posea el primogénito más próximo por línea sucesoria” (Clavero, 1989, p. 211). Además, la doctrina entendía que la institución del mayorazgo conllevaba dotar de cierta renta, los alimentos, a los hijos del titular que no sucederían en él, incluida la dote de las hijas (op. cit., p. 230). Los únicos casos previstos para la pérdida de bienes de mayorazgo eran el delito de herejía, el crimen de lesa majestad y el “llamado pecado abominable contra natura o sodomía” (Atienza, 1987, p. 89).

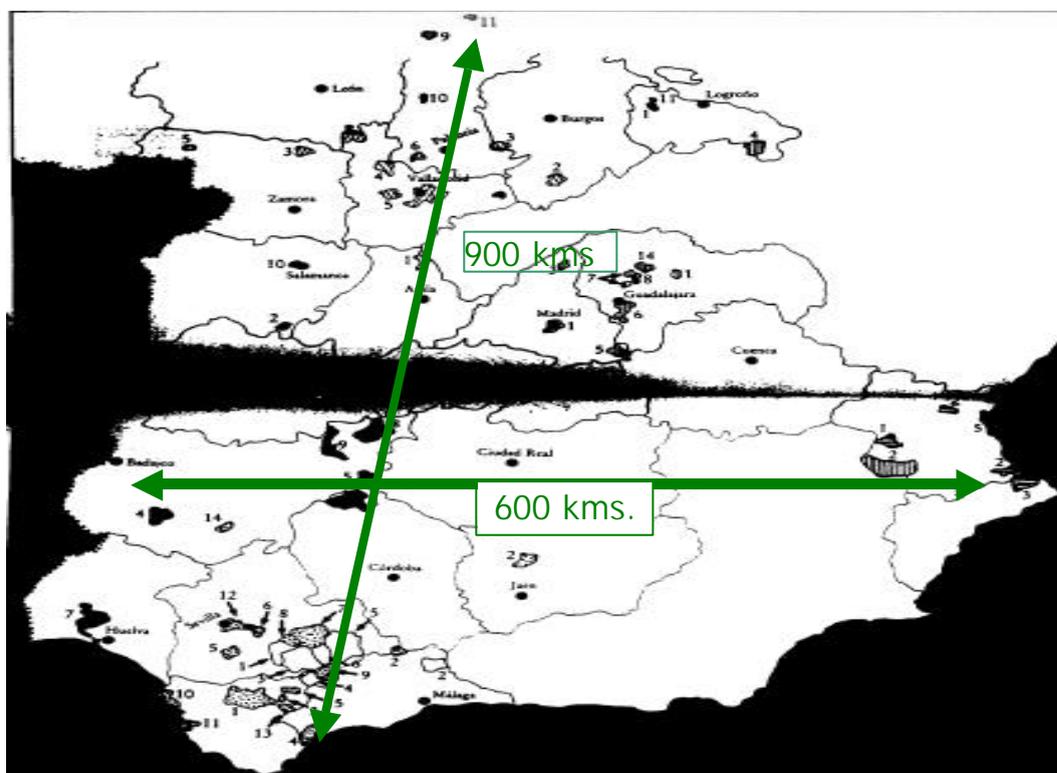
¹⁰ www.geocities.com/Paris/cinema/6350/osuna.htm.

¹¹ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 4129, vol. 1, pp. 204.

¹² A.H.P.M., protocolo 24680.

los títulos, estados, vínculos y mayorazgos, que poseyó hasta su fallecimiento Pedro de Alcántara Toledo Salm Salm, duque que fue del Infantado, de Lerma y de Pastrana¹³. Del tamaño adquirido por la Casa de Osuna en este periodo da testimonio el hecho de que se convirtió en el primer pagador de contribuciones provinciales en España en al año 1855, pagando ese tributo en veinte provincias (Atienza, 1987) y el hecho de que en el presupuesto de 1862 aparecieran sesenta y siete administraciones locales. El mapa 1 muestra la ubicación de estas administraciones periféricas y las distancias existentes entre las más alejadas entre sí de las mismas en los sentidos Norte-Sur y Este-Oeste. De esta forma, de acuerdo con Carmona Pidal (1995, p. 76) en 1863, el patrimonio de la Casa ducal de Osuna equivalía al 0,5% del territorio nacional, y acumulaba 230.000 hectáreas.

Mapa 1. Administraciones locales de la Casa ducal de Osuna en el siglo XIX. Fuente: Atienza (1987, pp. 390 y 391).



2.2. La crisis del siglo XIX

Los cambios sociales y políticos de la España del siglo XIX llevaron a que la nobleza española perdiera parte de sus privilegios. Así, la abolición definitiva de los señoríos se produjo

¹³ A.H.P.M., protocolo 25044.

por ley de veintiséis de agosto de 1837 (Carmona Pidal ; 2001). En cuanto a los mayorazgos, tras diversos vaivenes provocados por la inestabilidad política del siglo XIX español, su desaparición se plasmó de forma definitiva en la ley de diecinueve de agosto de 1841, promulgada bajo el Gobierno liberal de Espartero (1793-1879).

En el mismo año, también quedaron suprimidos los diezmos (Burrel, 1988). Su eliminación, como también la de las alcabalas, se hizo a cambio de indemnizaciones del erario público que, en la mayoría de los casos, resultaron más provechosas para las casas aristocráticas que el derecho eliminado (Atienza, 1987; Carmona Pidal, 2001). Sin embargo, la nobleza seguía manteniendo un elevado prestigio, el monopolio de puestos cortesanos, un estrecho contacto con la familia real y un lugar en el Senado que les confería la constitución de 1845 (Carmona Pidal, 2001). Además, las casas aristocráticas seguían siendo de importancia en la economía española, así, cabe citar la opinión de Bahamonde (1986) según quien, una casa nobiliaria a mediados del XIX presentaba una nómina de empleados superior a la de cualquier empresa de servicios de la época.

A pesar de la cantidad de recursos que manejaban, era frecuente que las casas aristocráticas tuvieran problemas financieros antes de la desvinculación de los mayorazgos de 1841 (Carmona Pidal, 2001). Así, por ejemplo, en la testamentaría de Medinaceli en 1840, los intereses de las deudas equivalían al 77% de las rentas netas (Bahamonde, 1986).

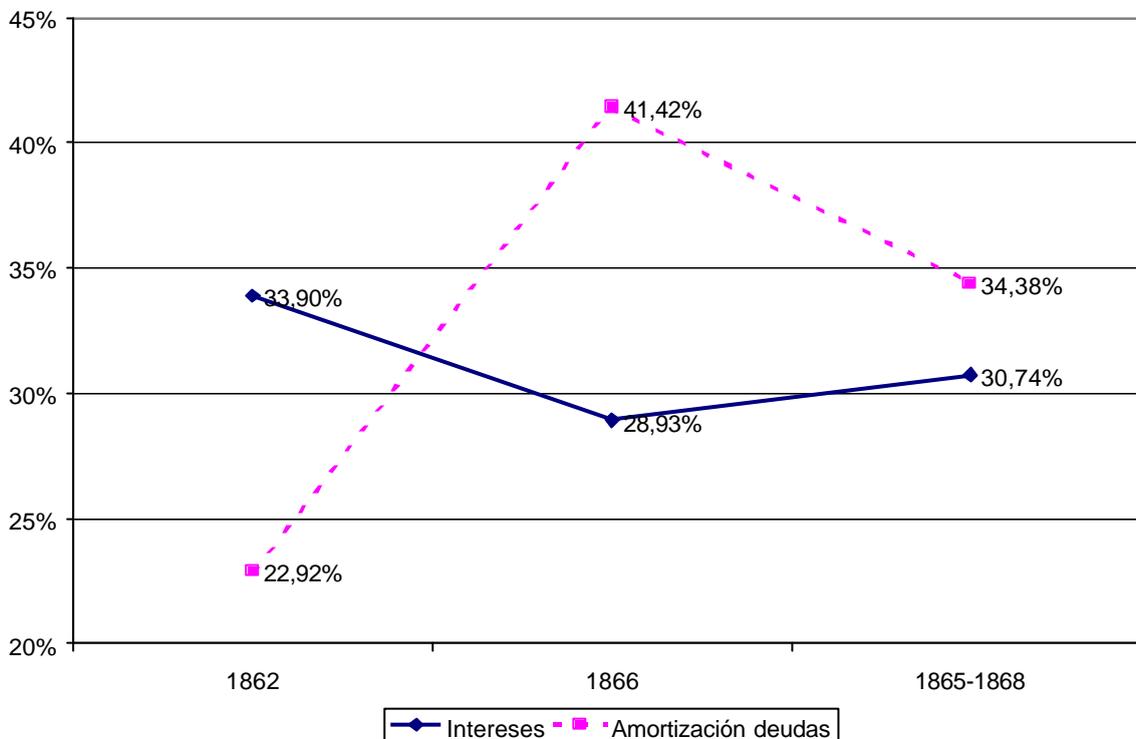
En este contexto, la abolición de los mayorazgos era condición necesaria para la implantación de cualquier estrategia de saneamiento y reactivación de los patrimonios nobiliarios (Bahamonde, 1986). De forma que la desvinculación de sus patrimonios ofreció a la aristocracia terrateniente española una oportunidad para mejorar su gestión (Carmona Pidal, 2001). Esto justifica el apoyo de buena parte de la nobleza (Atienza, 1987; Carmona Pidal, 1995; 2001) a la medida aunque supusiera acabar "... con la institución que había garantizado la supervivencia nobiliaria a lo largo de varias generaciones, obligándoles a adoptar nuevas estrategias en un medio, a su vez, cambiante..." (Carmona Pidal, 2001, p. 23).

En cuanto a la Casa de Osuna, una de las evidencias del periodo de crisis que atravesaba en la segunda mitad del siglo XIX es el descenso en las contribuciones fiscales satisfechas por la Casa entre 1855 y 1875. Según Atienza (1987) la Casa de Osuna pasó de pagar en concepto de contribuciones 831.422 reales a 213.010,55 reales, es decir una reducción del 74,37%. La validez de estos datos podría ser puesta en entredicho por las posibles reducciones fiscales o por el hecho de que las contribuciones corrieran por cuenta de los arrendadores de las fincas. Sin embargo, el hecho de que la Casa de Medinaceli sufriera en el mismo período una bajada del 69,44% y que el número de provincias en que la Casa de Osuna pagó contribuciones bajara de veinte a nueve en ese período hace pensar que el descenso estuviera relacionado con la reducción del número de propiedades de la Casa ducal.

El principal problema al que debía enfrentarse la administración de la Casa era su elevado nivel de endeudamiento como puede apreciarse en el gráfico 1 en el que se muestran los porcentajes de gastos de la Casa destinados al pago de intereses y a la amortización de deuda respectivamente¹⁴.

¹⁴ Hay que aclarar que en ese gráfico los datos de 1862 se refieren al presupuesto de ese año mientras que los de los otros dos periodos presentan información histórica. El tercero de los mismos abarca desde el quince de junio de 1865 hasta el treinta y uno de agosto de 1868.

Gráfico 1. Porcentajes de pagos financieros de la Casa ducal de Osuna, 1862-1868



En las normativas dictadas en la Casa de Osuna son frecuentes las medidas destinadas a recortar gastos y justificadas en la situación de crisis que vivía la organización como puede apreciarse en la tabla 1.

La importancia de la hipoteca de 1864 ha llevado a estudiosos de la Casa a situar en este hecho el momento de su quiebra (Atienza, 1984; Atienza y Mata, 1986). Según su escritura¹⁵, la organización recibió una cantidad de noventa millones de reales y se comprometió a emitir seis mil seiscientos cincuenta obligaciones con un valor nominal total de algo más de ciento treinta y tres millones de reales¹⁶.

¹⁵ A.H.P.M., protocolo 27468, folios 3.569 y siguientes.

¹⁶ Concretamente, 133.002.087 reales y 45 maravedíes.

Tabla 1. Medidas de ahorro dictadas en la Casa
Norma de veintiocho de enero de 1861 ¹⁷ destinada a reducir los gastos médicos y de farmacia, derivando en lo posible estos servicios al sector público.
Circular de uno de mayo de 1861 ¹⁸ en que se pedía a los administradores locales que avisaran a la Central en el mismo día o al siguiente cuando recibieran un cobro de más de dos mil reales de vellón.
Norma de veintisiete de junio 1861 ¹⁹ destinada a reducir los gastos ocasionados por las pensiones concedidas por la Casa ducal.
Proyecto de enajenación de propiedades de veintitrés de noviembre de 1861 ²⁰ . En el artículo 1º de sus bases se decía: “Se declara de utilidad por regla general la venta de los palacios, casas, molinos, batanes o artefactos de cualquier genero, viñas y aún olivares que corresponden a la Casa de S. E.”. En el siguiente artículo se exceptuaban los palacios y casas destinados al uso y disfrute del duque, a objetos útiles o los que debieran conservarse por razones de mérito artístico.
Escritura de hipoteca firmada el treinta y uno de octubre de 1863.

2.4. Las personas encargadas de la gestión de la casa en el periodo 1860-1869

Durante este periodo de crisis económica y, en buen medida debido a ella, fueron frecuentes las rotaciones en las personas encargadas por el duque de la gestión de la Casa (ver gráfico 2). La alternancia entre personas que alegaban su apego a la organización como principal mérito y personas procedentes del exterior de la misma, resultó fundamental para la forma de usar y entender la utilidad de la contabilidad en general, y de los presupuestos en particular, a la hora de gestionar al Casa ducal. Esta rotación se refleja en el gráfico 2.

El veintisiete de septiembre de 1860 el duque de Osuna concedió poderes de administración general a Juan Bravo Murillo, el encabezado de dicho poder se reproduce en la ilustración 1. El nuevo apoderado sustituyó en el cargo al marqués de Alcañices, primo del duque y Pedro Herrero a quienes se les habían concedido poderes el quince de febrero de 1845. El primero dimitió porque sus múltiples ocupaciones le obligaban a dejar la corte con frecuencia y el segundo alegando motivos de enfermedad²¹.

Juan Bravo Murillo había sido con anterioridad ministro de Hacienda y primer ministro en la década de los cincuenta, durante el periodo conocido como década moderada. Reformó la Administración Pública y fue responsable de la ley de Administración y Contabilidad de 1850 [apartado 1]. Los vaivenes políticos de la época le obligaron a salir de España en 1854 y a su regreso en 1856, permaneció alejado de la vida política activa. Más tarde, el veinte de noviembre de 1860, Juan Bravo Murillo otorgó poderes para que en casos de enfermedad o ausencia le sustituyera en el cargo de apoderado de la Casa, Ventura González Romero quien había sido ministro de Gracia y Justicia en los gobiernos por él encabezados²². Antes de ocupar el puesto de

¹⁷ S.N.A.H.N., fondo Osuna, leg. 3454 (13).

¹⁸ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 4318 (8).

¹⁹ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 3454 (13).

²⁰ S.N.A.H.N., fondo Osuna, leg. 3454 (13).

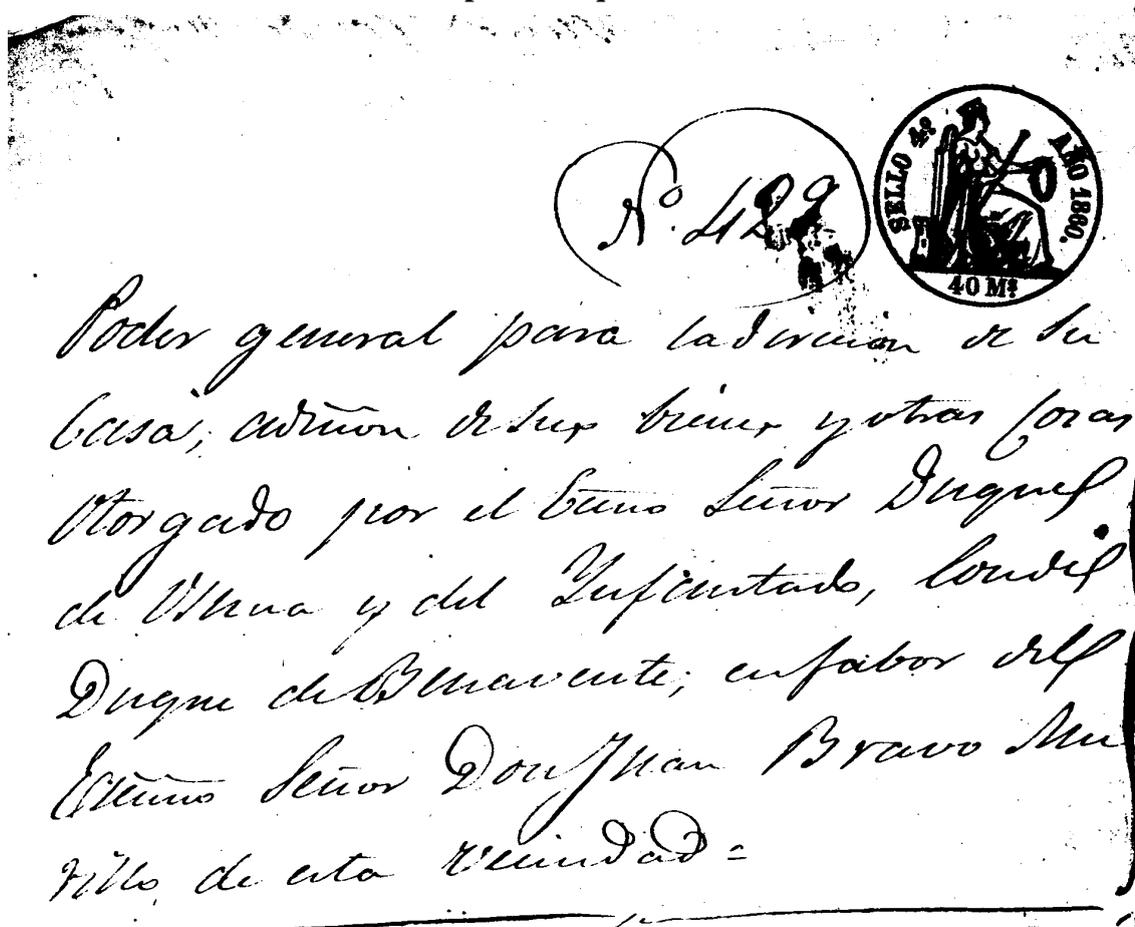
²¹ A.H.P.M., protocolo 27162.

²² A.H.P.M., protocolo 27163.

ministro, Ventura González había servido durante “muchos años” en diversos puestos del mismo ministerio (Cuenca, 1996, p. 624).

El cuatro de agosto de 1862, el duque de Osuna confirió poderes como apoderado general a Ventura González Romero en sustitución de Juan Bravo Murillo, quien había renunciado al cargo alegando razones de salud y de exceso de ocupaciones²³. Los poderes conferidos a Juan Bravo Murillo fueron expresamente revocados el dos de diciembre de 1862²⁴.

Ilustración 1. Poder concedido por el duque de Osuna a Juan Bravo Murillo



El Reglamento Orgánico del Personal de la Casa²⁵ aparece firmado por el duque y no contempla la figura de un apoderado general, sino la de un delegado general. Esto parece indicar una mayor implicación personal del duque. De hecho, en un decreto de cuatro de diciembre de 1862²⁶, el duque reconoció haberse colocado al frente de la gestión de su Casa y nombró a

²³ A.H.P.M., protocolo 27461.

²⁴ A.H.P.M., protocolo 27462.

²⁵ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 4278(2).

²⁶ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 3454 (13).

Ventura González Romero Delegado General de la misma. Aunque se desconoce el momento del relevo, una circular dirigida a los administradores subalternos el veinticuatro de enero de 1863 aparece firmada por Joaquín Robledo como Delegado General²⁷, a quien el once de mayo de 1863 el duque otorgó poderes plenos de administración como Administrador General de la Casa²⁸. Parece que, aún sin usar el nombre de apoderado, Robledo asumió desde entonces las atribuciones de dicho cargo.

Robledo dimitió el dos de junio de 1865 y a partir del quince del mismo mes, volvió a desempeñar el cargo Pedro Herrero, quien, ya lo había ocupado entre 1845 y 1860. Para afrontar la complicada situación de la Casa, el apoderado decidió arroparse por un consejo asesor, que tomó la denominación de Consejo de Administración de la Casa²⁹.

Por las actas de las reuniones de dicho Consejo, se conoce que la dimisión de Joaquín Robledo como apoderado general fue causada por la no aceptación por parte del duque su plan de recorte de gastos para hacer frente a la situación de crisis que vivía la organización (ib. pp. 7 y 8). El Consejo de Administración fue aprobado por el duque el veinticuatro de enero de 1866 con funciones consultivas. Los integrantes del mismo ocupaban o habían ocupado diversos puestos al servicio de la Casa ducal, entre ellos su antiguo contador, Manuel Bahamonde, quien asumió una de las vicepresidencias, el tesorero de la Casa y su tenedor de libros (ib., pp. 10 y 11).

En este libro se encuentran múltiples referencias al apego a la organización de las personas que se ocupaban en esos momentos de la administración y a lo desacertado de las decisiones tomadas por apoderamientos anteriores, ocupados por personas no conocedoras de las interioridades y particularidades de la organización (por ejemplo: ib. pp. 12, 48, 49, 111). Valga como muestra el siguiente extracto de la carta enviada por Pedro Herrero al duque leída en sesión del Consejo celebrada el veintiocho de marzo de 1867:

“Pero ese resultado, que con escaso esfuerzo podía haber conseguido cualquier persona de mediana inteligencia que hubiera conocido la Casa, no pudo obtenerle, por carecer de ese conocimiento, la celebridad financiera a quien V. E. encomendó entonces [*se refiere al momento de su anterior dimisión en 1860 por lo que el aludido era Juan Bravo Murillo*] la dirección de la misma, a pesar de que talento y demás buenas prendas le sobaban para realizar los buenos propósitos de que sin duda alguna se hallaba animada, porque las Casas de la grandeza, y muy especialmente, la de V.E. tienen su peculiar modo de ser, y el desconocerle es causa de incurrir en profundos errores que son origen de perjuicios graves y por lo común irremediables” (ib., p. 48) (*subrayado añadido*).

El treinta de junio de 1869, desde Bruselas, el duque designó un nuevo apoderamiento colegiado, del que formaban parte el anterior apoderado, Pedro Herrero, el vicepresidente del Consejo José González Serrano, suplente del primero y abogado de la Casa y una representación de los obligacionistas³⁰. En el citado Libro de Actas, se recogen referencia de los representantes

²⁷ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 4317 (2).

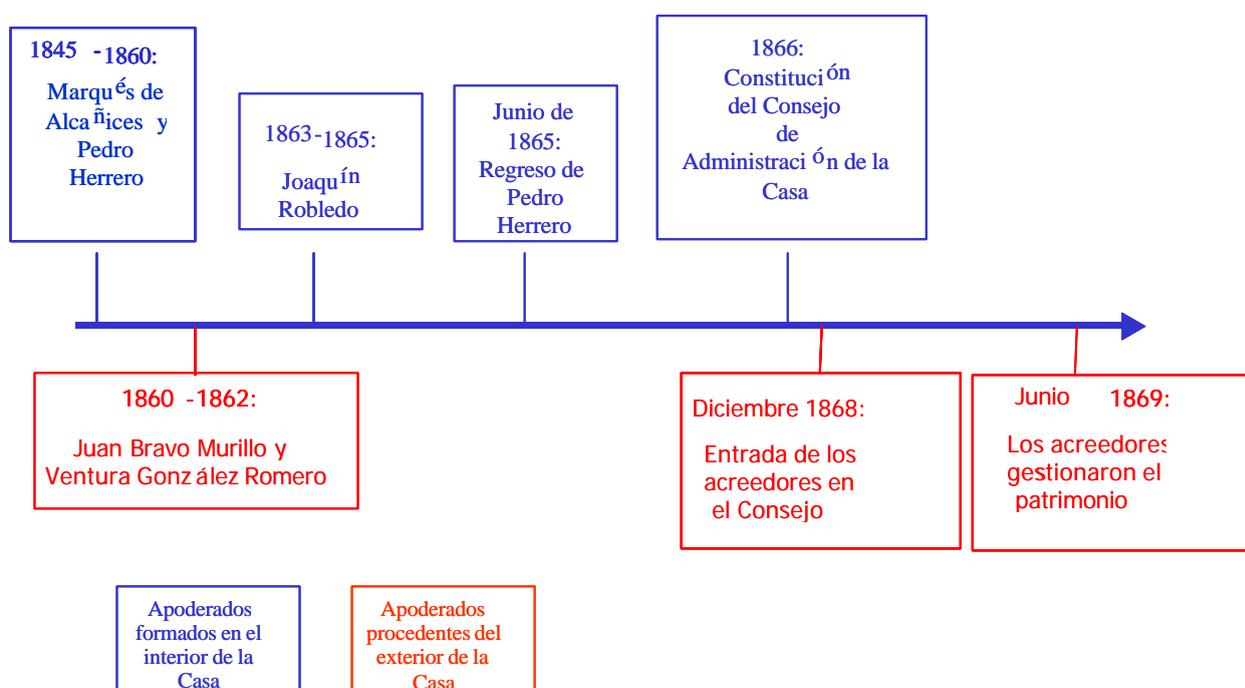
²⁸ A.H.P.M., protocolo 27468, folios 3.569v y siguientes.

²⁹ El Libro de Actas de las reuniones de dicho consejo (S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 4129), compuesto por dos volúmenes es el documento básico para el estudio de las decisiones administrativas de la Casa en el periodo 1866-1869.

³⁰ Formada por los señores Juan Manuel de Manzanedo y González, Marqués de Manzanedo, Estanislao de Urquijo y Landaluce, Emilio Bernar y Prieto, Mariano Zabalburu y Basabe y Basilio de Chávarri y Velasco.

de los obligacionistas a la gestión de sus negocios, que permite ubicarlos en la burguesía emergente del siglo XIX. Para la validez de los documentos y las decisiones, bastaría con la firma de dos de los siete componentes del nuevo apoderamiento³¹.

Gráfico 2. Alternancia de apoderados en al Casa ducal de Osuna



3. los presupuestos en la gestión de la Casa ducal en el periodo 1860-1869

Este apartado presenta las distintas decisiones relativas al uso de presupuestos tomadas en la Casa de Osuna entre 1860 y 1869. La sección 3.1 muestra las decisiones tomadas por Bravo Murillo y González Romero. A continuación (3.2) se estudia el presupuesto de la Casa elaborado para 1862 y finalmente (3.3) se presentan las decisiones tomadas durante el periodo en que funcionó el Consejo de Administración de la Casa.

3.1. La época Bravo Murillo-González Romero, 1860-1862

A pesar de ser Bravo Murillo el apoderado titular desde septiembre de 1860 hasta el cuatro de agosto de 1862, la mayoría de las disposiciones de la época y, en especial las

Estanislao de Urquijo, principal acreedor de la Casa obtuvo su fortuna trabajando como agente de bolsa y valores entre 1841 y 1849 y se dedicó después a negocios financieros llegando a ser consejero del Banco de España (Artola, 1991). Juan Manuel de Manzanedo fue banquero.

³¹ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajos 3445 (13) y 4129.

circulares sobre contabilidad, fueron firmadas por su suplente y sustituto Ventura González Romero.

El artículo 31º del Reglamento Orgánico de la Casa de 1861³² constituye la referencia más antigua al uso en la Casa ducal de presupuestos anuales de gastos e ingresos para la Administración Central de la Casa y para cada una de las subalternas. Este reglamento fue firmado por Bravo Murillo el veintidós de abril de 1861.

Meses más tarde, González Romero firmó el veinticinco de Octubre de 1861 una Circular³³ destinada a instaurar en la Casa el uso de presupuestos anuales de ingresos y gastos. El Apoderado argumenta que dicho presupuesto estaba destinado a ser usado en la gestión diaria de la Casa. Para lograrlo, cada administrador debía informar sobre su Administración Local a la Central, donde se elaboraría el presupuesto general de la Casa. Para facilitar la labor de los administradores locales y lograr la necesaria homogeneidad en los diferentes envíos, se les remitiría un modelo normalizado que debían rellenar y enviar a la administración central antes del veinte de noviembre con el fin de que el presupuesto general estuviera listo antes de final de año. La ilustración 2 reproduce la primera página de esta Orden.

El Apoderado advertía a los administradores que debían cumplimentar el formulario, procurando no exagerar los ingresos y no disminuir los gastos, y de la posibilidad de haber elaborado dicho presupuesto sin contar con su colaboración con los datos disponibles en la Administración Central.

A continuación se extracta parte del contenido de la referida circular en la que el Apoderado justificó la instauración de los presupuestos anuales en la Casa ducal:

“Su vasto patrimonio [*de la Casa*], la índole especial de éste, y las obligaciones que debe sostener, exigen una regla que, limitando dispendios onerosísimos, permita conocer oportunamente los intereses lastimados(...) Conviene, por lo tanto, adoptar aquella regla, y como en la Casa de S.E. no tienen aplicación los principios de la industria y el comercio, no puede ser otra que la formación de un presupuesto general de ingresos y gastos. Este sistema que, con el resultado inflexible de los guarismos, pone a prueba la gestión administrativa y los actos individuales, ofrece un ancho campo a la moralidad, y todo hombre leal debe desearle”

En la S.N.A.H.N. se han encontrado el presupuesto de 1862³⁴ y un borrador enviado a los administradores locales para la elaboración del presupuesto de 1863³⁵. Estos documentos también están firmados por Ventura González Romero.

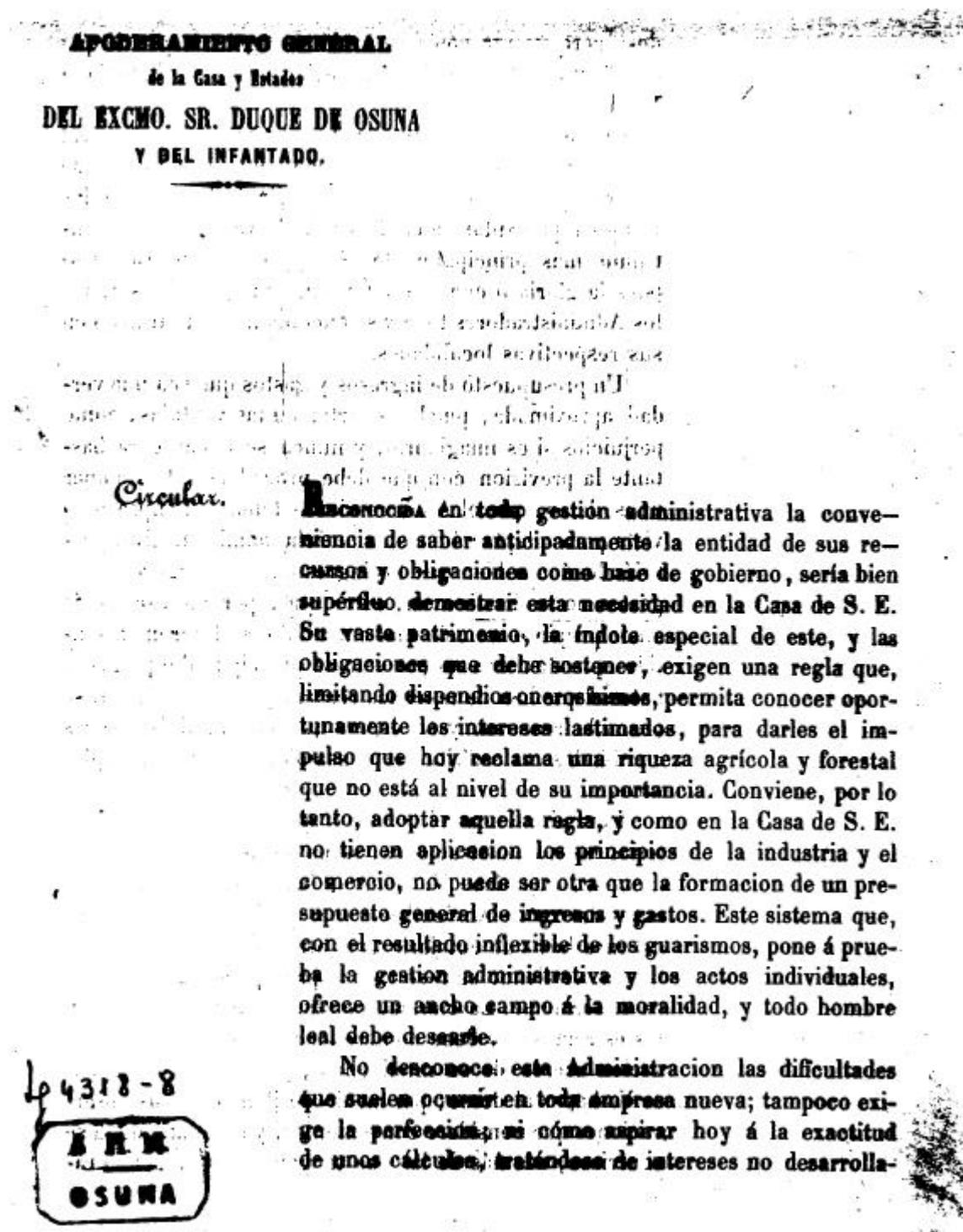
³² S.N.A.H.N., fondo Osuna, cartas, legajo 425 (4).

³³ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 4318 (8).

³⁴ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 3433 (24).

³⁵ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 4317 (2).

Ilustración 2. Circular de implantación de presupuestos en la Casa de Osuna



Otras dos normativas administrativo-contables dictadas durante el periodo del Apoderamiento de Bravo Murillo y González Romero merecen destacarse. Por un lado, la imposición del uso del sistema decimal a partir de 1861 en la documentación contable de la Casa ducal³⁶ (Circular de veintiocho de diciembre de 1860). Y, por otra parte, ya en 1862, el dieciocho de febrero, Ventura González firmó otra circular³⁷ en que se ordenaba el uso de seis libros contables en cada una de las administraciones de la Casa, a saber: Libro de Hacienda, Libro de Censos, Libro de Arriendos, Libro de Entradas y Salidas, Libro Talonario y Libro Copiador de Cartas (para más detalles, ver López, 2004).

3.2. El presupuesto de 1862

Ya se señaló que la circular de 1861 imponía el uso de presupuestos globales anuales en la Casa ducal. El único ejemplo encontrado ha sido el presupuesto de 1862. El documento aparece firmado el treinta y uno de diciembre de 1861 por el apoderado suplente Ventura González Romero y por Carlos Prota y Manuel Pérez Asenjo cuyos puestos se desconocen y fue remitido a las administraciones locales el veintitrés de febrero de 1862.

El presupuesto de ingresos está distribuido en los siguientes trece capítulos:

CONCEPTO	IMPORTE	PORCENTAJE
Alcabalas y sisas ³⁸	1.563.534,30	6,51%
Intereses de deuda pública	1.218.120,11	5,08%
Censos, foros y laudemios ³⁹	334.410,44	1,39%
Renta de fincas urbanas	930.386,69	3,88%
Productos de montes	4.753.149,21	19,80%
Resto de rentas rústicas	3.564.346,41	14,85%
Testamentaría de Infantado	325.505,22	1,36%
Cabaña ⁴⁰	504.200,00	2,10%
Yeguada ⁴¹	303.700,00	1,27%
Productos varios	132.012,78	0,55%
Reintegro de costas y gastos de justicia	6.120,00	0,03%
Deudas cobrables en el año ⁴²	364.695,37	1,52%
Venta de fincas, censos y efectos	10.000.000,00	41,67%

³⁶ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajos 4318 (8).

³⁷ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajos 3454 (13) y 4148.

³⁸ Impuesto que se cobraba sobre géneros comestibles, menguando las medidas (www.rae.es).

³⁹ Derecho que se paga al señor del dominio directo cuando se enajenan las tierras y posesiones dadas en enfiteusis (www.rae.es).

⁴⁰ Donde se incluyen cobros por venta de lana de ganado, de bellotas y de pellejos de reses, además de subarriendos de pastos sobrantes y acogida de ganados.

⁴¹ Donde se incluyen ventas de caballos, potros, yeguas, muletas, vacas, granos y semillas, subarriendos y premios obtenidos en carreras de caballos.

⁴² Dentro de este apartado, el subgrupo más importante era el de las rentas atrasadas (56,51% del total).

El total de ingresos presupuestados ascendió a algo más de veinticuatro millones de reales⁴³. Llama la atención que el capítulo más voluminoso, con un 41% de los ingresos corresponda a enajenaciones de bienes y derechos del patrimonio ducal, lo que indica la situación de desinversión en que se encontraba la Casa ducal. Este capítulo no incluye subapartados y se explica como cobros procedentes del papel que diera el Estado por indemnizaciones de diezmos, juros, alcabalas anteriores a 1850, de escribanías de dominio particular, sisas de Madrid, censos, venta de edificios y demás fincas gravosas o de escaso rendimiento y cobranza de créditos que están en reclamación.

Los siguientes capítulos por volumen de ingresos, el producto de los montes y el de el resto de las fincas rústicas no llegaban a la mitad de aquel ya que representaban respectivamente el 20% y el 15% del total de ingresos.

Por su parte, los gastos se dividían en los siguientes trece capítulos:

CONCEPTO	IMPORTE	PORCENTAJE
Consignación del duque ⁴⁴	3.002.931,45	12,51%
Intereses, amortización de deuda, gastos de giro y comisión de banqueros	13.636.420,00	56,82%
Cargas de justicia	1.431.849,68	5,97%
Contribuciones y cuotas por seguros	856.788,98	3,57%
Obras, apeos y deslindes	288.381,29	1,20%
Montes	431.367,57	1,80%
Cabaña	466.320,00	1,94%
Yeguada	264.900,00	1,10%
Judiciales, escriturarios y de agencias	196.531,38	0,82%
Limosnas, socorros y fiestas religiosas	333.337,76	1,39%
Personal activo y pasivo y material de oficinas	2.409.414,37	10,04%
Diversos especiales y reproductivos	418.283,05	1,74%
Imprevisto general y fondo supletorio	263.655,00	1,10%

Los porcentajes incluidos en la tabla anterior ponen de manifiesto la situación de elevado endeudamiento de la Casa, ya que el capítulo dedicado a gastos relacionados con la deuda suponía casi el 56% del total. Separando ese capítulo en dos, se obtiene que los intereses, gastos de giro y comisiones de banqueros ascendían al 33% del total de gastos, lo que los convierte, sin sumar la amortización de deuda, en la partida mayoritaria del presupuesto. La amortización de deudas representaba el 23% de los gastos, es decir, el coste de la deuda era sensiblemente

⁴³ Concretamente, 24.000.180 reales y 53 céntimos.

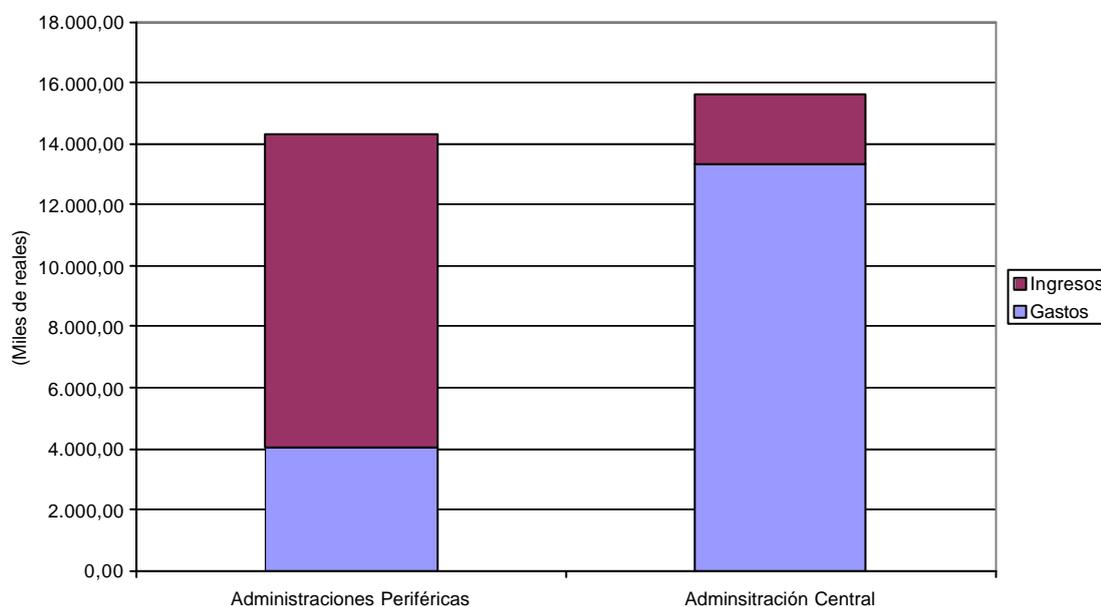
⁴⁴ En este capítulo se incluyeron su bolsillo particular (49,95% del total del capítulo) y los gastos de personal y mantenimiento de las casas y palacios de Beauring, La Alameda, París, Aranjuez, Sevilla y Guadalajara. Es destacable que estas tres últimas se consideraron también como ingresos de esas administraciones, en el capítulo de rentas de fincas urbanas.

superior a la cantidad amortizada en ese ejercicio. La siguiente partida en volumen (12,51%) era la consignación asignada al duque.

El presupuesto se presentaba equilibrado. Para lograrlo, se usaba la partida de enajenaciones. Por otro lado, el documento separa como ingresos extraordinarios, la totalidad del capítulo de enajenaciones, y las rentas atrasadas o consideradas extraordinarias en los demás capítulos, ascendiendo el total de estos ingresos extraordinarios al 47,64% del total. También se elaboró un listado de gastos extraordinarios, formado mayoritariamente por los apartados de amortización de deudas, redención de censos y réditos atrasados (93,03% del apartado). Estos gastos extraordinarios sumaban más de seis millones y medio de reales⁴⁵ (27,57% del total de gastos). De esta forma, los ingresos extraordinarios superaban a los gastos extraordinarios en casi cinco millones de reales⁴⁶, que es la diferencia registrada entre ingresos y gastos ordinarios, déficit que representaba el 20,12% del total de ingresos.

A continuación, se presentó un listado de administraciones locales, comparando ingresos ordinarios y gastos ordinarios de cada una, calculando productos líquidos, cuando los ingresos superaban a los gastos, o alcances, cuando ocurría lo contrario. La lista incluye sesenta y siete administraciones locales, sesenta y una de ellas con producto líquido y seis con alcance y al final, se recoge la suma de las administraciones locales y una entrada dedicada a la administración central. Ésta última presentaba un alcance cercano a los once millones de reales⁴⁷, aportando el 18,55% de los ingresos ordinarios de la Casa, a pesar de que se le imputó la totalidad del capítulo de enajenaciones y representaba el 76,60% de sus gastos ordinarios. El reparto de gastos e ingresos entre administraciones locales y periféricas de la Casa se recoge en el gráfico 3.

Gráfico 3 Presupuesto de la Casa ducal de Osuna de 1862 (Distribución por administraciones)



⁴⁵ Concretamente, 6.603.764 reales y 28 céntimos.

⁴⁶ Concretamente, 4.830.818 reales y 9 céntimos.

⁴⁷ Concretamente, 10.993.667 reales y 80 céntimos.

En la comunicación adjunta al envío del presupuesto⁴⁸, de fecha veintitrés de febrero de 1862, el Apoderado insistió en la grave situación de la Casa, en la conveniencia de elaborar los presupuestos tendiendo a sobrevalorar los gastos y a reducir los ingresos y en la utilidad de los mismos, y de la contabilidad en general, como herramientas para la buena gestión de la organización.

“... teniendo que limitar su celo el Apoderamiento al introducir ciertas mejoras y reformar abusos o prácticas inconvenientes y de notoriedad, organizando completamente la administración central y la contabilidad en toda su escala, base fundamental de todo buen sistema administrativo general y local”

3.3. El presupuesto durante la gestión del Consejo de Administración de la Casa, 1866-1869

Se ha mencionado con anterioridad que los poderes conferidos a Bravo Murillo fueron definitivamente derogados en diciembre de 1862. No se conoce cuando se destituyó a González Romero pero sí que el “Reglamento Orgánico del Personal de la Casa” fue firmado por el duque el veinticinco de diciembre de 1862⁴⁹. En la estructura jerárquica de este reglamento no figuraba un apoderado general, sino un delegado general y éste sólo en los casos que el duque lo considerase conveniente.

El reglamento presentaba una organización nueva de los negociados de la Casa. En cuanto a la labor del tenedor de libros, se especificaba que llevaría la contabilidad de la Casa por partida doble, “en lo que posible fuere”. En esta normativa se describían los diferentes libros que este tenedor debía llevar pero no incluía ninguna referencia al uso de presupuestos en la organización.

Las fuentes primarias no muestran evidencias de la promulgación de nuevas normativas administrativas hasta la vuelta al apoderamiento de Pedro Herrero en 1865. A partir de 1866, este apoderado decidió formar un Consejo de Administración [apartado 2.4]. A través del Libro de Actas de las reuniones de este Consejo⁵⁰ pueden estudiarse la mayoría de las decisiones tomadas por el mismo con respecto a la gestión del patrimonio. Se distinguen dos periodos, el que va de 1866 a 1868 y el que incluye la intervención de los obligacionistas en la gestión de la Casa.

3.3.1. El periodo 1866-1868

El acta primera incluida en este libro es la de la reunión del veintiocho de abril de 1866. En ella se narra como Pedro Herrero había aceptado volver al puesto de apoderado general a partir del quince de junio de 1865, por el “gran afecto” que le tenía a la Casa y como, en su opinión, la situación de ésta era mucho peor que cuando en 1860 abandonó el puesto. El Apoderado argumentaba que el desconocimiento de las personas que ocuparon ese

⁴⁸ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 3433 (24).

⁴⁹ S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 4278 (2).

⁵⁰ Los números de volúmenes y páginas incluidas en este apartado hacen referencia a este Libro de Actas, S.N.A.H.N., fondo Osuna, legajo 4129.

puesto durante esos años, a saber, Juan Bravo Murillo, Ventura González Romero y Joaquín Robledo provocaron el empeoramiento de la situación económica.

La misma acta, se explica como Pedro Herrero decidió rodearse de un Consejo de Administración que le asesorara en la toma de decisiones. Los miembros de este Consejo eran altos cargos de la Casa y se rescató para la jerarquía de este órgano a antiguos empleados de la organización. Desde las primeras reuniones, el nuevo apoderado expresó su opinión de que la solución para la delicada situación de la Casa pasaba por la venta de fincas para lograr el líquido necesario para devolver las deudas, puesto que el rendimiento que se estaba obteniendo de dichas propiedades era inferior al coste de la deuda (vol. 1, pp.12-14).

Entre las decisiones que se tomaban en las reuniones de este Consejo, estaban: la aprobación de las cuentas enviadas mensualmente por las administraciones locales, y la lectura de: i) los presupuestos de pagos e ingresos previstos por la Tesorería para los meses siguientes, ii) los estados de entradas y salidas de tesorería mensuales y anuales, y iii) el estado de la situación de la deuda flotante que elaboraba cada mes la Tesorería General de la Casa.

En cuanto a las normas dictadas por este Consejo hasta diciembre de 1868 fueron frecuentes las destinadas a reducir los gastos de la Casa. Las fuentes primarias muestran dos referencias a normativas con contenido presupuestario en este periodo:

- En primer lugar, en el acta de la reunión del Consejo del doce de junio de 1868 se incluye una lista de disposiciones (pp. 200 y 201) propuestas por Herrero entre las que se incluyen:
 - La elaboración por parte de la Tesorería de la Casa de los siguientes documentos: parte diario de entradas y salidas, estado mensual de pagos y pagarés pendientes, presupuestos mensuales, estados de deuda flotante, de movimientos de letras, créditos a cobrar y de retenciones a empleados en nómina.
 - El envío al duque del “Estado de Entradas y Salidas” de cada mes y el “Presupuesto de Gastos” del siguiente.
- Por otro lado, en el acta de la reunión del quince de septiembre de 1868, se transcribe el “Reglamento Orgánico de la Casa” (pp. 284-295) que había sido aprobado por el duque el quince de junio de 1868. Del contenido del mismo cabe citar que el tenedor de libros o interventor, designado jefe de la contabilidad de la Casa debía elaborar la “*Cuenta General de la Casa por el sistema que mejor se adapte a la índole de la administración establecida en mi patrimonio*”. De esta manera se eliminó la referencia a la partida doble incluida en el Reglamento de 1862 [apartado 3.1]. Debía asimismo presentar las cuentas mensuales de las administraciones locales, el presupuesto mensual de ingresos y pagos y un estado anual que resumiera las entradas y salidas de efectivo y de valores a papel.

A pesar de las medidas de ahorro, los problemas para atender sus obligaciones financieras llegaron hasta el punto en que la Casa no pudo pagar el cupón del empréstito

firmado en 1863 correspondiente a diciembre de 1868. Dicho importe fue finalmente asumido por los principales obligacionistas mediante la toma de efectos, lo que incrementó la deuda de la Casa con ellos. En la reunión del Consejo del once de enero de 1869, el Apoderado propuso al duque nuevas medidas de ahorro y le solicitó que volviese a Madrid y se hiciera cargo personalmente de los negocios de la Casa ducal. Además, se volvía a insistir al duque en que debía limitar sus gastos (vol. 2, p. 11).

3.3.2. La exigencia de presupuestos por parte de los obligacionistas

Ante la imperiosa necesidad de efectuar ventas de fincas para devolver anticipadamente la deuda hipotecaria y evitar el exceso de coste que ésta suponía, se entablaron negociaciones con los representantes de los tomadores de las obligaciones de la Casa para que autorizasen la venta de propiedades hipotecadas. Dichas negociaciones finalizaron con una escritura de acuerdo insertada en el acta de la reunión del Consejo de diecinueve de diciembre de 1868, por la que los obligacionistas autorizaban la venta de fincas hipotecadas con una serie de condiciones que protegían sus intereses.

A partir de la reunión celebrada el seis de febrero de 1869, el apoderamiento convocó con frecuencia a la comisión de obligacionistas para que asesorara al Consejo de Administración de la Casa ducal. Este hecho dio pie a la aparición en las actas de las reuniones de las opiniones de estos representantes de los acreedores. Entre estas opiniones se encuentran referencias a la posibilidad de simplificar y economizar la gestión de la Casa (pp. 40-41), a la necesidad de implicación personal del duque en la solución del problema (vol. 2, pp. 43, 60-61, 148, 151) y en la conveniencia de usar como herramienta de control un presupuesto anual de gastos e ingresos.

Ejemplos de la insistencia de los acreedores en esta última reclamación son: “*recordó* (el Sr. Chavarrí, uno de los representantes de los obligacionistas) *a la Casa la formación del presupuesto que él y el Sr. Bernal habían pedido en la última sesión a que asistieron*” (vol. 2, p. 60) “*El Sr. Chávarri dijo que todas las Casas de alguna importancia formaban, como él mismo también lo hacía, presupuestos de ingresos y gastos al principio de cada año para saber lo que durante él podía gastarse*” (vol. 2, p. 61). Ante esta insistencia, en la reunión de veinte de febrero de 1869 el vicepresidente del Consejo, González Serrano dijo que se estaba economizando cuanto se podía, que el duque ya gastaba menos y “*que se haría el presupuesto pedido y todos, incluso S.E., contribuirían al objeto que la Comisión se proponía*” (vol. 2, p. 61) [subrayados añadidos].

Los obligacionistas también reclamaban que se les proporcionara información sobre el volumen de rentas y gastos de la Casa ducal para conocer su situación exacta. Como quiera que el Consejo de Administración no les facilitaba esos datos, los representantes de los obligacionistas pusieron de manifiesto la imposibilidad de dar consejos adecuados sin contar con información y amenazaron con no autorizar la venta de fincas mientras no contasen con esos datos (vol. 2, pp. 146-148).

Ante la imposibilidad de hacer frente al cupón que vencía en junio de 1869, la solución que se adoptó fue la de hacer participar en la gestión del patrimonio ducal a la representación de los acreedores, de forma que se evitase una quiebra escandalosa (vol 2., pp. 205-206). En el acta de la reunión de quince de junio de 1869 se incluyó el reglamento por el

que se regiría el nuevo apoderamiento formado por Pedro Herrero, José González Serrano, anteriores apoderado y apoderado suplente más cinco componentes de la Comisión de Tenedores de Obligaciones. Este órgano funcionaba por mayoría de votos, por lo que la medida en la práctica equivalía a poner la gestión del patrimonio ducal en manos de los acreedores.

En las negociaciones para llegar a esta solución, el punto más conflictivo resultó ser la cantidad fija que debía percibir el duque como asignación. En principio, los representantes de la comisión de tenedores de obligaciones ofrecían la suma de tres mil duros mensuales (720.000 reales/año), mientras los representantes del anterior apoderamiento de la Casa ducal solicitaban que se le concediese la suma de ocho mil duros mensuales (1.920.000 reales/año). A pesar de que los representantes de los acreedores argumentaron que incluso la cifra de tres mil duros mensuales sería considerada excesiva por los demás obligacionistas y que, en caso de intervención judicial, la cantidad asignada al duque sería inferior a ésta, finalmente se llegó al acuerdo de conceder al duque la asignación de ocho mil duros mensuales que solicitaban sus representantes⁵¹.

Este Libro de Actas finaliza con una carta dirigida al duque por Pedro Herrero y José González Serrano (vol 2., pp. 248 y siguientes) en la que los apoderados salientes argumentaron que la solución de poner el patrimonio ducal en manos de la representación de los obligacionistas tenía como ventajas frente a la previsible intervención judicial el que la asignación concedida al duque por los acreedores era mayor que la que hubiera concedido el juez, que las ventas de fincas se harían en mejores condiciones con lo que el patrimonio sufriría un menor quebranto y que se evitaría el escándalo público.

4. Discusión y conclusiones

Las fuentes primarias estudiadas en este trabajo permiten extraer dos tipos de conclusiones. Por una parte, las obtenidas del análisis del presupuesto de 1862 y, por otro, las extraídas del proceso de implantación de los presupuestos en la Casa ducal de Osuna. Conviene tener en cuenta, que el secular endeudamiento de la Casa alcanzó en la segunda mitad del siglo XIX una situación crítica debido a la combinación de la aparición de nuevas alternativas de inversión propiciadas por el desarrollo económico del siglo XIX y la ley de 1841 que abolía definitivamente los mayorazgos y posibilitaba la efectiva desmembración del patrimonio nobiliario. Hasta la promulgación de esta ley, esta Institución garantizaba la integridad del patrimonio ducal, independientemente de su deuda.

Respecto al análisis del presupuesto de 1862, éste refleja:

1. La fuerte dispersión del patrimonio de la Casa al recoger 67 administraciones periféricas.
2. El elevado nivel de endeudamiento, reflejado en el peso de los intereses y las cantidades destinadas a la amortización de la deuda.

⁵¹ Esta suma equivalía al 32% de los gastos del duque consignados en el Estado de Tesorería de 1867 y al 43,24% de los que aparecían en el mismo Estado de 1866.

Téngase en cuenta que el presupuesto es anterior al contrato hipotecario de 1863.

3. El proceso de desmembración del patrimonio, al suponer el capítulo de enajenaciones más del 40% de los ingresos recogidos en ese presupuesto.
4. El excesivo gasto personal del duque, cuya consignación superaba al total de gastos de personal (activo y pasivo) de la Casa. Por otra parte el hecho de que la consignación del duque fuera el primer apartado del presupuesto de gastos es señal de la importancia dada en la organización al servicio personal del duque.

Por otra parte, durante este periodo de grave crisis de la organización se enfrentaron tres visiones respecto al uso de los presupuestos generales de gastos e ingresos de la Casa. Por un lado, los apoderados formados en el interior de la organización y que apelaban a su afecto a la Casa como principal activo se negaban a usar este tipo de presupuesto. En la práctica, la Casa ducal de Osuna sí elaboraba presupuestos de pagos e ingresos, pero sólo mensualmente y no anualmente como requerían los acreedores [apartado 3.3.2]. Sin embargo, la divergencia más importante estaba en el uso dado a la información contenida en esos presupuestos ya que el Consejo de Administración de la Casa la usaba para determinar la cantidad de fondos que necesitaba a corto plazo, mientras los acreedores y los apoderados del periodo 1860-1862 [apartado 3.1] pretendían que se usaran como herramientas de control del gasto, sobre todo, del de libre disposición del duque. Entre las razones que llevaban a esta negativa pueden citarse:

1. En primer lugar, los componentes de la Casa ducal de Osuna en general y los apoderados formados en ella en particular, no percibieron en la contabilidad una herramienta útil para solucionar los problemas por los que pasaba la organización. Esta afirmación se basa, por una parte, en la menor frecuencia de normas contables dictadas durante sus apoderamientos y, por otro, en el frecuente incumplimiento de las normas contables en la Casa.
2. La percepción de singularidad de la organización que tenían estos administradores hacía que no viesan como convenientes para la Casa ducal la adopción de los métodos contables que se estaban implantando en otras organizaciones en la misma época.
3. La implantación de los presupuestos anuales y globales en la Casa haría visibles (Hopwood, 1987) circunstancias que estos apoderados no quisieran hacer evidentes. Por un lado, el excesivo peso de los gastos personales del duque en el total de gastos de la Casa y, por otro, el hecho de que la administración central, dónde se ubicaban los administradores, estaba subvencionada por los ingresos de las administraciones locales y, por tanto, cabría exigir a la primera, los principales ahorros.
4. Finalmente, la elaboración de presupuestos anuales y generales y, sobre todo, su comunicación a los acreedores iría en contra de la estructura de poder de una organización altamente reservada como era la Casa ducal. Por un lado, restringiría el margen de actuación de los administradores y, sobre todo, limitaría la libre disposición de los bienes y rentas por parte del duque. Este hecho iría en contra de la esencia

misma de la organización, al menos desde el punto de vista de los apoderados formados en el interior de la Casa, esto es el servicio del duque. Prueba de la resistencia del duque a limitar gastos es su negativa a aceptar el plan de recorte de gastos propuesto por Joaquín Robledo lo que llevó a la dimisión de éste al frente de la gestión de la Casa [apartado 2.4]. De acuerdo con las hipótesis de Markus y Pfefer (1983), los cambios contables contradictorios con las estructuras de poder existentes en la organización tienen menos probabilidades de ser llevados a la práctica con éxito.

La segunda percepción del uso de los presupuestos y de la contabilidad en general era la defendida por los apoderados de la Casa no formados en su interior sino provenientes del exterior de la misma. Estos apoderados (Bravo Murillo y González Romero) sí confiaron en la contabilidad como herramienta útil para mejorar la situación de la organización. En cuanto al uso de presupuestos anuales y globales, trataron de implantarlos argumentando su utilidad como herramienta de planificación y control de la organización. Esta percepción estuvo favorecida por:

1. Por un lado, su mayor conocimiento y permeabilidad a los cambios contables que estaban ocurriendo en el entorno, especialmente en la contabilidad pública, al proceder ambos del gobierno de la Nación. Incluso, pueden establecerse similitudes entre los libros contables incluidos en el Código de Comercio de 1829 y los previstos en la Circular de Contabilidad de 1862 [apartado 3.1]⁵².
2. Por otra parte, estos apoderados dieron menos importancia a la especificidad de la Casa, por lo que fueron más proclives a imitar las técnicas contables usadas en el entorno. En opinión del Consejo de Administración, González Romero y Bravo Murillo desconocían las características específicas de la Casa y ésta era su gran limitación a la hora gestionarla adecuadamente [apartado 3.3.1]. En cualquier caso, González Romero en la Circular de instauración de presupuestos [apartado 3.1] afirma que en la Casa no son aplicables los principios de la *“industria y el comercio”*, y, por ello, la forma de adoptar métodos de gestión eficaz consiste en la implantación de presupuestos. De esta forma, el Apoderado limitó la especificidad de la Casa a sus obligaciones legales.

Finalmente, concepción de los presupuestos que consiguió imponerse fue la propuesta por los acreedores de la Casa. Éstos reclamaron insistentemente la implantación de estos presupuestos hasta conseguir en 1869 la consignación de una asignación fija para los gastos del duque. Así, al menos, se implantó el presupuesto en su vertiente de autorizaciones de gastos, aunque aún no se han encontrado evidencias de sí llegaron a usarse para planificar y controlar la actividad de la Casa, circunstancia semejante a la ocurrida durante el siglo XIX en las empresas públicas gestionadas por el Estado Español, en los presupuestos de la Hacienda Pública reformados a partir de 1850 y en la Casa Real Española (Carmona et al., 1997-a; Carmona y Macías, 2001; Jurado Sánchez, 2002).

En realidad, como se ha observado con anterioridad, los acreedores pasaron a gestionar efectivamente la Casa ducal de Osuna al constituir mayoría en el Consejo de Administración

⁵² Para más detalles, ver López, 2004.

formado en 1869 [apartado 3.3.2]. De esta forma, el poder emergente de una burguesía ya capitalista se impuso al poder aristocrático que perdió durante el siglo XIX muchos de sus privilegios legales y sociales que, en este caso al menos, no adaptó la gestión de su patrimonio al nuevo entorno económico, social y político. En este contexto, los presupuestos constituían una herramienta útil para la administración de los patrimonios que, sin embargo, no lo era en una sociedad tradicionalista donde la voluntad del duque era la “máxima ley” de la Casa y el entorno social y legal protegía y justificaba a las organizaciones aristocráticas.

El debate acaecido en el seno de la Casa ducal de Osuna acerca del empleo de los presupuestos coincidió en el tiempo con la pugna política entre conservadores y liberales, tan importante en la España del siglo XIX. El duque, situado en una posición conservadora, se apoyó en miembros de los gobiernos moderados (Bravo Murillo y González Romero), pero su gestión de corta duración, no logró sus objetivos reformistas, volviendo a recaer la gestión en posiciones más tradicionalistas. Finalmente, los postulados liberales de la burguesía representada por los obligacionistas se impusieron coincidiendo en el tiempo con la revolución liberal de 1868 que provocó la expulsión de la reina Isabel II y la promulgación de la constitución de 1869, la más liberal de las que rigieron a lo largo del siglo XIX en España. El auge de la burguesía en la segunda mitad de dicho siglo se reflejó en su acceso a títulos nobiliarios. Así por ejemplo, los obligacionistas de la Casa, Juan Manuel de Manzanedo y Estanislao de Urquijo obtuvieron los títulos de marqués en 1864 y 1871, respectivamente.

La literatura muestra que otras casas nobiliarias aprovecharon la oportunidad de la desvinculación de sus patrimonios para mejorar su gestión (Nadal et al., 1974), lo que no ocurrió en la Casa de Osuna. A la luz de las evidencias de este trabajo, puede relacionarse este fracaso en la modernización de la gestión, con la postura conservadora del duque y sus gestores, reflejada en materia contable en la oposición a usar los presupuestos para limitar los gastos del duque. Esta cuestión abre una posible pregunta a responder en futuras investigaciones ¿fueron esas otras casas aristocráticas más permeables a los cambios contables del entorno? o planteada en otra forma ¿qué papel jugó la contabilidad en las organizaciones aristocráticas que aprovecharon las reformas legales del siglo XIX para racionalizar la gestión de su patrimonio?

BIBLIOGRAFÍA

Fuentes primarias

Archivo Histórico de Protocolos de Madrid, protocolos:

- 24680: Protocolos de Antonio Sanz Barea de 1834.
- 25044: Protocolos de Claudio Sanz Barea de 1841.
- 27162: Protocolos de Claudio Sanz Barea de 1860.
- 27163: Protocolos de Claudio Sanz Barea de 1860.
- 27461: Protocolos de Claudio Sanz Barea de 1862.
- 27462: Protocolos de Claudio Sanz Barea de 1862.
- 27468: Protocolos de Claudio Sanz Barea de 1863.

Sección Nobleza del Archivo Histórico Nacional, fondo Osuna, legajos:

- 11 (9): Contrato de arrendamiento del patrimonio, 1599
- 15 (16): Real Cédula de devolución de la gestión directa, 1633.
- 17 (5): Levantamiento del embargo, 1684.
- 18 (7 a): Decreto de formación de arcas, 1694.
- 18 (10): Reglas para la mejor administración de las rentas del estado de Osuna, 1697.
- 38 (1): Noticias sobre bienes libres del duque de Osuna y concurso de los mismos, 1750.
- 1492 (24): Reglas para la administración y cobro de las rentas de los estados, 1605.
- 3433 (24): Presupuesto de 1862.
- 3445 (13). Escrituras de retroventas, 1868-1873.
- 3454 (13): Comunicaciones Archivo- Contaduría-Apoderado General, 1844-1869.
- 4129: Libro de Actas del Consejo de Administración de la Casa, 1866-1869.
- 4148: Circular sobre Contabilidad de 1862.
- 4278 (2): Reglamento Orgánico del Personal de la Casa, 1862.
- 4317 (2): Correspondencia con los administradores de Medina de Ríoseco, 1860-1863.
- 4318 (8): Correspondencia con administradores, 1860-1861.

Sección Nobleza del Archivo Histórico Nacional, fondo Osuna-Cartas, legajos:

- 425 (4): Reglamentos de sociedades (incluye Reglamento del Personal de la Casa de 1861).

Fuentes secundarias

Álvarez-Dardet, C. y Capelo, M. D. (2003): “Contractual relationships and Accounting Change. The Case of Agüera Wholesalers, 1770-1835”, *Accounting History* ,8, 61-88.

Artola Gallego, M. (dir.) (1991): *Enciclopedia de la historia de España, tomo IV, Diccionario bibliográfico*, Madrid, Alianza Editorial.

Artola Gallego, M. (1986): *La Hacienda del Siglo XIX. Progresistas y Moderados*, Ed. Alianza Universidad, Madrid.

Atienza Hernández, I. (1984): “La quiebra de la nobleza castellana en el siglo XVII. Autoridad real y poder señorial: El secuestro de los bienes de la Casa de Osuna”, *Hispania*, 156, 49-81.

- (1987): *Aristocracia, Poder y Riqueza en la España Moderna. La Casa de Osuna, siglos XV-XIX*, Ed. Siglo veintiuno editores, Madrid.
- Atienza Hernández, I. y Mata Olmo, R. (1986):** “La Quiebra de la Casa de Osuna”, *Moneda y Crédito*, nº 176, pp. 71-95.
- Bahamonde Magro, A. (1986):** “Crisis de la Nobleza de Cuna y Consolidación Burguesa (1840-1880)”, Madrid en la Sociedad del Siglo XXI, vol. 1, 325-376, Madrid, *Consejería de Cultura de la Comunidad de Madrid*.
- Boyns, T. y Carmona, S. (2002):** “Accounting history research in Spain, 1996-2001: an introduction”, *Accounting, Business & Financial History*, 12, 149-155.
- Carmona, E., y Gómez, D. (2002):** “Early cost management practices, state ownership and market competition: the case of the Royal Textile Mill of Guadalajara, 1717-44”, *Accounting, Business & Financial History*, vol. 11, n. 2, pp.: 231-251.
- Carmona, S., Céspedes, J. J. y Gómez, D. (1997-a):** “Inercia Contable: Una Aproximación Histórica a las Salinas de Roquetas (1800-1869)”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 91, 427-75.
- , **Ezzamel, M. y Gutiérrez, F. (1997-b):** “Control and Cost Accounting in the Spanish Royal Tobacco Factory of Seville”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 5, pp. 411-446.
- , **Ezzamel, M. y Gutiérrez, F. (1998):** “Towards an institutional analysis of accounting change in the Royal Tobacco Factory of Seville”, *The Accounting Historians Journal*, vol. 25, nº 1, pp. 115-147.
- Carmona Pidal, J. (1995):** “Las Estrategias Económicas de la Vieja Aristocracia Española y el Cambio Agrario en el Siglo XIX”, *Revista de Historia Económica*, Año XIII, 63-88.
- (2001): *Aristocracia Terrateniente y Cambio Agrario en la España del Siglo XIX. La Casa de Alcañices (1710-1910)*, Ávila, Junta de Castilla y León, Consejería de Educación y Cultura.
- Clavero Salvador, B. (1989, 2ª ed.):** *Mayorazgo*, Madrid, Siglo veintiuno de España editores.
- Cuenca Toribio, J.M. (1996, 4ª ed.):** “Iglesia y Poder Político”, *Historia de España de Menéndez Pidal. Tomo XXXIV. La Era Isabelina y el Sexenio Democrático (1834-1874)*, 571-644, Madrid, Ed. Espasa-Calpe.
- Gutiérrez, F., Larrinaga, C. y Núñez, M.: (2005):** “Pre-industrial revolution evidence of cost and management accounting in Spain”, *The Accounting Historians Journal*, en prensa.
- <http://www.geocities.com/paris/cinema/6350/Osuna.htm> consultada en abril de 2003.
- Hopwood, A. G. (1987):** “The archaeology of accounting systems”, *Accounting, Organizations and Society*, 12, 207-234.
- Jurado Sánchez, J. (2002):** “Mechanisms for controlling expenditure in the Spanish Royal Household, c. 1561-1808”, *Accounting, Business & Financial History*, 12, 157-85.

López Manjón, J. D. (2004): *Contabilidad Señorial en España: Estudio de la Casa Ducal de Osuna desde un Enfoque Interdisciplinario*, Tesis doctoral. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

Markus, M. L. y Pfeffer, J. (1983): "Power and the design and implementation of accounting and control systems", *Accounting, Organizations and Society*, 8, 205-218.

Nadal Oller, J., Vicens Vives, J. Ortega Canadell, R. y Hernández Sánchez Barba, M. (1972): *Historia de España y América Social y Económica. Vol. V*, Barcelona, Ed. Vicens- Vives.

Núñez Torrado, M. (2002): "Organizational change and accounting: the gunpowder monopoly in New Spain, 1757-1787", *Accounting, Business and Financial History*, vol. 12 nº 2, pp. 275-315.

Prieto Moreno, B. y Larrinaga González, C. (2001): "Cost accounting in eighteenth century Spain: the Royal textile Factory of Ezcaray", *Accounting History*, vol. 6, nº2, pp. 59-90.

Real Academia Española de la Lengua: www.rae.es. Consultada entre mayo de 2002 y septiembre de 2004.

Reglá, J. y Céspedes del Castillo, G. (1974): *Historia de España y América Social y Económica. Vol. III*, Barcelona, Ed. Vicens- Vives.

Tomás Villaroya, J. (1996, 4ª ed.): "El Proceso Constitucional", *Historia de España de Menéndez Pidal, tomo XXXI. La Era Isabelina y el Sexenio Democrático (1834-1874)*, 198-370, Madrid, Ed. Espasa-Calpe.

Jesús Damián López Manjón es Doctor en Administración y dirección de Empresas por la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla (2004), a la que pertenece en calidad de Profesor Asociado, en el Departamento de Dirección de Empresas, Área de Contabilidad, Carretera de Utrera km. 1,41013 Sevilla.

Su dirección electrónica es: jdlopman@upo.es

Fernando Gutiérrez Hidalgo es Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Sevilla (1993). En la actualidad pertenece en calidad de Profesor Titular a la Universidad Pablo de Olavide, Departamento de Dirección de Empresas, Área de Contabilidad, Carretera de Utrera km. 1,41013 Sevilla.

Su dirección electrónica es: fguthid@upo.es

Jesús Damián López Manjón is Doctor in Economics and Business Administration and Lecturer in Accounting and Finance at the Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, Carretera de Utrera km. 1,41013 Seville, Spain. His e-mail is: jdlopman@upo.es

Fernando Gutiérrez Hidalgo is Doctor in Economics and Business Administration and Associate professor of Accounting and Finance at the Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, Carretera de Utrera km. 1,41013 Seville, Spain. His e-mail is: fguthid@upo.es

DIE THEORETISCHE FUNDIERUNG DER KOSTENRECHNUNG IM WIDERSTREIT DER ANSÄTZE

(FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTES A LA LUZ DE PLANTEAMIENTOS CONTRADICTORIOS)

Marcell Schweitzer

RESUMEN

Desde hace algunos años se viene sosteniendo en Alemania una discusión acerca de la fundamentación teórica de la contabilidad de costes, así como de la necesidad de mantener un sistema de costes independiente. El abanico de planteamientos posibles abarca desde la total integración de la contabilidad de costes en la contabilidad externa hasta el de una separación lo más completa posible de ambos sistemas contables. Esta aportación pretende presentar, desde el punto de vista alemán, cómo se ha desarrollado la discusión y cuál es la situación actual. Como conclusión del trabajo se aboga por una separación, sustentada teóricamente, entre ambos sistemas de contabilidad.

El trabajo persigue varios objetivos:

- (a) identificación de las raíces históricas de las bases teóricas de la contabilidad de costes,
- (b) presentación de la problemática de la empresa y de su estructuración,
- (c) definición de los planteamientos de separación y de sus teoremas,
- (d) análisis de las perspectivas de investigación y de su fundamentación teórica,
- (e) orientación metodológica de la contabilidad de costes dentro del sistema de planificación y dirección,
- (f) presentación y evaluación de las recientes contribuciones acerca de los fundamentos teóricos,
- (g) fundamento teórico de un sistema independiente de contabilidad de costes.

ABSTRACT

In Deutschland wird seit einigen Jahren eine Diskussion über die theoretische Fundierung und über die Notwendigkeit einer selbstständigen Kostenrechnung geführt. Das Spektrum der Auffassungen reicht von einer vollständigen Integration der Kostenrechnung in die externe Erfolgsrechnung bis zu einer weitestgehenden Separation beider Rechnungen. In diesem Beitrag wird aus deutscher Sicht nachvollzogen, wie die Diskussion sich entwickelt hat und wie ihr gegenwärtiger Stand ist. Im Ergebnis ist dieser Beitrag ein Plädoyer für eine theoretisch fundierte Separation beider Erfolgsrechnungen.

Der Beitrag verfolgt im Einzelnen mehrere Zwecke:

- (a) Kennzeichnung der historischen Wurzeln des theoretischen Fundaments der Kostenrechnung,
- (b) Darstellung des Problemfeldes des Unternehmens und seiner Strukturen,
- (c) Standortbestimmung von Separationen und Separationstheoremen,
- (d) Analyse von Untersuchungsperspektiven der theoretischen Fundierung,
- (e) Methodische Orientierung der Kostenrechnung am Planungs- und Steuerungs-system,
- (f) Darstellung und Würdigung neuerer Beiträge zur theoretischen Fundierung,
- (g) Theoretische Begründung einer selbstständigen Kostenrechnung.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad de costes, fundamentación teórica, independencia de la contabilidad externa, Alemania.

KEY WORDS:

Cost accounting, theoretical substantiation, independent cost accounting system, Germany.

1. Einführung

In der Fachliteratur sind die Beiträge zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung durch methodische Unterschiede gekennzeichnet. Diese liegen vor allem in der Orientierung an unterschiedlichen übergeordneten Aussagenszusammenhängen, in der Hervorhebung unterschiedlicher Rechnungsziele und in der Wahl unterschiedlicher genereller Hypothesen als Basiselemente der Rechnung. Daher überrascht es nicht, dass die Beiträge zu unterschiedlichen und teilweise gegensätzlichen Erkenntnissen bzw. Aussagen zur theoretischen Fundierung und zur Selbstständigkeit der Kostenrechnung gelangen.

Die Diskussion zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung wird weitestgehend in Deutschland geführt. Daher werden in diesem Beitrag aus deutscher Sicht zunächst kurz historische Wurzeln des theoretischen Fundaments der Kostenrechnung erörtert. Danach wird auf Strukturen des Problemfeldes des Unternehmens und auf Separationsprobleme der Rechnung eingegangen. Besondere Aufmerksamkeit wird den Separationstheoremen von Lücke (1955) und Kloock (1981) gewidmet.

Da die Kostenrechnung neben der Ermittlung und Dokumentation von Daten traditionell der Unterstützung operativer sachzielbezogener Planungs- und Steuerungsentscheidungen dient, wird das Planungs- und Steuerungssystem des Unternehmens als Bezugssystem für alle Informationen gewählt, die in der Kostenrechnung generiert werden. Im Bezugssystem wird die operative Planungsebene um die taktische und strategische Ebene erweitert. Schließlich werden kalkül-, entscheidungs- und realtheoretische Module eines theoretischen Fundaments der Kostenrechnung erarbeitet. Diese Module werden herangezogen, um neuere Beiträge zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung zu analysieren und zu würdigen. In die Analyse und Würdigung werden exemplarisch ein agencytheoretischer, ein kapitalmarkttheoretischer und ein entscheidungsorientierter Beitrag einbezogen.

2. Kurzer historischer Abriss der Kostenrechnung

Für die theoretische Fundierung der Kostenrechnung sind ältere Wurzeln der Kostenrechnung, die bis in das 14. Jahrhundert reichen (Dorn, 1993: 722), wenig ergiebig, weil sie überwiegend kalkulationstechnischer und preispolitischer Natur sind. Eine erste theoretische Komponente der Kostenrechnung findet sich 1877 bei Ballewski (1877), der eine Abhängigkeit der Kosten von Beschäftigungsänderungen, d.h. eine kostentheoretische Beziehung, als Grundlage der Kostenkalkulation erkannt hat. Etwas weiter geht die Erkenntnis 1894 bei Tolkmitt (1894), der in der Kostenkalkulation neben der technischen eine dispositive und planungsbezogene Aufgabe sieht. Ein theoretischer Quantensprung gelingt schließlich 1899 Schmalenbach (1894) durch die Einführung von Grenzkosten in die Kostenkalkulation.

Im 20. Jahrhundert nimmt die Kostenrechnung eine geradezu stürmische Entwicklung, die durch fortschreitende Industrialisierung, durch zahlreiche Vereinheitlichungsbemühungen sowie Systematisierungen und durch Kriegereignisse getragen wird. An der Spitze dieser

Entwicklung stehen ohne Zweifel die Standardkostenrechnung und die Grenzkostenrechnung, deren theoretische Komponenten auf den verdienstvollen Ideen Schmalenbachs beruhen.

Nach dem 2. Weltkrieg kommen neue Anstöße aus den USA hinzu. Diese führen zur Weiterentwicklung der theoretischen Komponenten der Standardkostenrechnung, des Direct Costings, der Grenzplankostenrechnung, der Deckungsbeitragsrechnung und der Prognosekostenrechnung. Teilweise parallel dazu werden die Lebenszyklusrechnung, das Behavioural Accounting, die Prozesskostenrechnung, die Zielkostenrechnung u.a. entwickelt. Den vorerst letzten Schritt stellt die theoretische Orientierung der Kostenrechnung an übergeordneten Systemen der betrieblichen Investitionsrechnung und des überbetrieblichen Kapitalmarkts dar. Wesentliche Merkmale der neueren Ansätze der Kostenrechnung sind: die Berücksichtigung produktions- und kostentheoretischer sowie entscheidungs- und agencytheoretischer Elemente, die Differenzierung nach Rechnungszielen, die Zukunftsorientierung und Orientierung an übergeordneten Systemen. Hier liegen die neueren Wurzeln der theoretischen Fundierung der Kostenrechnung, welchen in diesem Beitrag ausführlicher nachgegangen werden soll.

3. Anknüpfungspunkte der theoretischen Fundierung der Kostenrechnung

3.1. Problemfeld als empirische Basis

Als Basiselemente der theoretischen Fundierung der Kostenrechnung werden nachfolgend das betriebliche Problemfeld, seine Modellierung durch das Planungs- und Steuerungssystem, unterschiedliche Determinationsarten als Untersuchungs-perspektiven und die Rechnungsziele als Differenzierungskriterien der Kostenrechnung verstanden.

Eine zentrale Aufgabe der Kostenrechnung ist es, für Manager entscheidungsrelevante Rechnungsinformationen zur Lösung sachzielbezogener Planungs- und Steuerungsprobleme bereitzustellen. Insbesondere auf der mittleren und unteren Leitungsebene eines Unternehmens treten fortlaufend sachzielbezogene Entscheidungsprobleme auf, die durch arbeitsteilige Entscheidungsprozesse gelöst werden müssen. Die strukturierte Gesamtheit der Entscheidungsprobleme und der Problemlösungen wird hier als *Problemfeld* bezeichnet. Ein Problemfeld wird in *Probleme* und *Teilprobleme* unterteilt. Da jedes Problem eine ungelöste *Sachfrage(-aufgabe)* und eine oder mehrere *Zielfunktionen* umfasst, bedeutet eine Teilung des Problemfeldes sowohl die Teilung des Fragenbereichs als auch die Teilung der Zielfunktion(en). Jede Teilung des Problemfeldes in Probleme und Teilprobleme wird als *Separation* bezeichnet.

Zur Lösung eines Problems muss dieses aus dem Problemfeld als ungelöste Sachfrage herausgelöst werden. Dieses führt zu einer sachlichen Separation. Sachliche Separationen können sowohl auf der Realgüterebene (Produktionsbereich) als auch auf der Nominalgüterebene (Finanzbereich) vorgenommen werden. Sollen einerseits intern orientierte Investitions-, Beschaffungs- und Produktionsprobleme (interner Fragenkreis) sowie andererseits extern orientierte Gewinnausschüttungs-, Finanzierungs- und Liquiditätsprobleme (externer Fragenkreis) separiert werden, muss in einem ersten Schritt auf der Objektebene eine sachliche Separation in einen intern orientierten und in einen extern orientierten Fragenkreis getroffen werden.

Bei einer sachlichen Separation des Problemfeldes in einen internen und externen Fragenkreis ist auch die Zielfunktion mit ihrem Rechnungsmaß für beide Fragenkreise zu

separieren, wodurch zwei Rechnungskreise entstehen. Zu dieser formalen Separation können verschiedene Wege beschrrieben werden:

- (a) Die Struktur der übergeordneten Zielfunktion kann implizieren, dass ihre Separation bei gleichem Rechnungsmaß nach ihren Variablen möglich ist. D.h., die übergeordnete Zielfunktion wird formal nach den Variablen der beiden Fragenkreise so in zwei Teilzielfunktionen separiert, dass beide Rechnungskreise bei unterschiedlichen Variablen dasselbe, einheitliche Rechnungsmaß (z.B. Zahlungen) behalten.
- (b) Die Struktur der übergeordneten Zielfunktion kann implizieren, dass ihre Separation sowohl nach ihren Variablen als auch nach ihrem Rechnungsmaß möglich ist. D.h., die übergeordnete Zielfunktion wird formal so in zwei Teilzielfunktionen separiert, dass jeder Rechnungskreis bei unterschiedlichen Variablen sein eigenes Rechnungsmaß verwendet (z.B. die interne Rechnung Erlöse und Kosten, die externe Rechnung Ertrag und Aufwand). Hier ergibt sich die Frage, in welcher formalen Beziehung diese Rechnungsmaße zueinander stehen. Die für beide Rechnungskreise verwendeten (hier: monetären) Rechnungsmaße sollten der Anforderung nach einer wechselseitigen Überführbarkeit (Transformierbarkeit) genügen. Unter welchen Bedingungen dies möglich ist, muss durch ein Theorem erklärt werden.
- (c) Wendet man den Blick von den Rechnungskreisen auf ein einzelnes Problem, für dessen Lösung die theoretischen Grundlagen mehrere Teilzielfunktionen zulassen, dürfen unterschiedliche Rechnungsmaße verwendet werden. Dieser Fall tritt beispielsweise bei der Bewertung von Investitionsalternativen auf. Die Berechnung der Vorteilhaftigkeit einer Alternative kann entweder mittels Kosten/Erlösen bzw. Deckungsbeiträgen oder Ausgaben/Einnahmen erfolgen. Auch hier ergibt sich die Frage, in welcher Beziehung diese Rechnungsmaße zueinander stehen. Um unabhängig vom Rechnungsmaß zu derselben eindeutigen Vorteilsaussage zu gelangen, muss durch ein Theorem erklärt werden, welche formalen Beziehungen zwischen den zugelassenen Rechnungsmaßen bestehen, insbesondere, unter welchen Bedingungen zwischen den Rechnungsmaßen Äquivalenz (Gleichwertigkeit, Entsprechung) vorliegt. Nur unter diesen formalen Bedingungen liefern die unterschiedlichen Rechnungsmaße dasselbe Vorteilsergebnis.

3.2. Planungs- und Steuerungssystem als Bezugssystem

Zur Modellierung des Problemfeldes können sowohl einfache als auch komplexere Planungsansätze herangezogen werden. Der gewählte Planungsansatz bestimmt die Grundstruktur des resultierenden Planungssystems. Als einfacher Planungsansatz ist beispielsweise das Kapitalwertmodell der Investitionsrechnung wählbar. Entscheidet man sich für diesen Planungsansatz, betrachtet man das gesamte Problemfeld des Unternehmens als (vereinfachtes) Investitionsproblem. Mit der Entscheidung für diesen einfachen Planungsansatz nimmt man für die Planung alle Abstraktionen und Implikationen in Kauf, die diesen Ansatz kennzeichnen.

Gelangt man dagegen zur Erkenntnis, dass das Problemfeld ein komplexes dynamisches Gefüge mit Interdependenzen zwischen zahlreichen Investitions-, Finanzierungs- und Produktionsproblemen darstellt, das möglichst präzise abgebildet werden soll, muss die Wahl auf ein dynamisches simultanes Investitions-, Finanzierungs- und Produktionsmodell fallen, das auf deutlich weniger Abstraktionen aufbaut und daher das komplexe Problemfeld rea-

litätsnäher abbildet als das Kapitalwertmodell. Dieser Planungsansatz stellt jedoch an die erforderliche Datenmenge, an die Modellformulierung und an die Lösungsalgorithmen wesentlich höhere Anforderungen als ein Kapitalwertmodell.

Sollte sich schließlich erweisen, dass das Problemfeld so komplex ist, dass es durch keinen der genannten Planungsansätze strukturähnlich abgebildet werden kann, ist ein (stochastisches) Simulationsmodell in Erwägung zu ziehen, das im Zweifel neu formuliert werden muss. Für alle drei Planungsansätze gilt jedoch die Vermutung, dass ein Rechnungssystem, das sich an einem Planungsansatz orientiert, keine präziseren Informationen generieren kann, als dieser Planungsansatz bzw. das Planungssystem es vorgibt bzw. zulässt.

Die Modellierung des Problemfeldes auf der Grundlage eines der genannten Planungsansätze führt zum *Planungs- und Steuerungssystem* des Unternehmens, das alle Probleme und Problemlösungen einfängt. Das Planungs- und Steuerungssystem ist das Abbild des Problemfeldes des Unternehmens, an dem sich die Informationen der Kostenrechnung orientieren müssen. Umgekehrt wird der Bedarf an entscheidungsrelevanten Informationen aus dem Planungs- und Steuerungssystem hergeleitet. Das Planungs- und Steuerungssystem wird aufgrund dieser Beziehung zum *Bezugssystem* der Kostenrechnung. In diesem Sinne müssen alle generierten Informationen entscheidungsrelevant (planungs- und steuerungsrelevant) sein.

Aus entscheidungstheoretischer Sicht ist die formale Grundlage aller Planungs- und Steuerungsprozesse das Entscheidungsfeld mit den Komponenten „mehrperiodiger, beeinflussbarer Aktionsraum“ (z.B. alle realisierbaren Beschaffungs- und Absatzprogramme), „mehrperiodiger, nicht beeinflussbarer Zustandsraum“ (z.B. die Lieferantenstruktur, Inflationsrate oder Zinssätze) und „mehrperiodige Ergebnisfunktion(en)“ (z.B. Zahlungs-, Kosten-, oder Zufriedenheitsfunktion). Die Ergebnisfunktion bewertet alle alternativen Aktions-Zustands-Kombinationen mit einem Ergebnis (Wirkung). Das Entscheidungsfeld informiert allerdings nur über formale Komponenten einer Entscheidungslogik, die erklärt, wie eine rationale Wahl getroffen wird. Untersuchungen aus dieser formalen Perspektive stellen entscheidungstheoretische Analysen dar (Ewert et al., 2005: 30 f.). Das Planungs- und Steuerungssystem beruht dagegen auf realen Planungs- und Steuerungsentscheidungen zur Lösung realer Probleme bzw. zum Schließen realer Problemlücken, die formal den Charakter einer rationalen Wahl haben.

Der Zusammenhang zwischen dem Planungs- und Steuerungssystem und der Kostenrechnung besteht darin, dass aus ihm der sachzielbezogene Informationsbedarf hergeleitet wird, der durch die Kostenrechnung gedeckt werden muss. Folgerichtig geht es in dem hier behandelten Zusammenhang um die Bereitstellung von Kosten- und Erlösinformationen zur Unterstützung von Planungs- und Steuerungsentscheidungen, differenziert nach Planungsebenen (strategisch, taktisch, operativ), nach Wertschöpfungsphasen (Beschaffung, Produktion, Absatz), nach Planperioden (Quartale, Jahre) und nach Steuerungsphasen (Durchsetzung, Kontrolle, Sicherung). Kosten- und Erlösinformationen werden sowohl für die Problembeschreibung, für die Bewertung alternativer Problemlösungen im Prozess der Planerstellung als auch für die Erfassung der Problemlösungen in Plänen benötigt. Neben der Unterstützung der Planung sind Kosten- und Erlösinformationen auch zur Unterstützung laufender Steuerungsentscheidungen der Planrealisation erforderlich. Die generierten Kosten- und Erlösinformationen orientieren sich am Planungs- und Steuerungssystem und damit implizite an dessen Planungsansatz. Für die unterste Ausführungsebene des Unternehmens werden diese wertmäßigen Informationen jedoch nicht benötigt, weil hier meist mit Mengen-, Zeit- und Qualitätsgrößen gesteuert wird (Schweitzer et al., 1999: 116 ff).

3.3. Determinationsarten als Untersuchungsperspektiven

Für die Analyse der Kostenrechnung eröffnen sich drei Untersuchungsperspektiven: die Perspektive des Rechnungsapparates, die Perspektive der Entscheidungsorientierung und die Perspektive der empirischen Basis. Jede dieser Perspektiven wirft wiederum deskriptive, theoretische und instrumentale Fragen auf. Unter dem hier gestellten Thema der theoretischen Fundierung werden die theoretischen Fragen der drei Perspektiven zum Gegenstand gewählt. In die Untersuchung der theoretischen Fragen ist insbesondere der Sachverhalt einzubeziehen, dass die Kostenrechnung ein Informationsgenerator ist, der in engster Beziehung zum übergeordneten Planungs- und Steuerungssystem steht. Aus theoretischer Sicht lassen sich die drei genannten Perspektiven als kalkültheoretische, entscheidungstheoretische und realtheoretische Perspektive präziser kennzeichnen. Gelingt es, aus diesen drei Perspektiven Hypothesen zu formulieren und diese zweckmäßig zu verknüpfen, kann von einer umfassenden theoretischen Fundierung der Kostenrechnung und der abgeleiteten Rechnungsinformationen gesprochen werden. Als Hypothesen werden in diesem Zusammenhang singuläre und generelle Aussagen mit Wahrheitswert und Wahrheitsanspruch bezeichnet.

Zu den kalkültheoretischen Hypothesen zählen alle formalen (mathematischen) *Aussagen* des Rechnungsapparates (z.B. Axiome und Regeln des Matrizenkalküls). Diese Hypothesen bestimmen die formale Struktur des Rechnungsapparates. Sie haben die Eigenschaft, dass ihr Wahrheitswert nur nach logischen Kriterien überprüft werden kann. Daher können sie nur logisch wahr oder falsch sein. Durch sie wird der Rechnungsapparat logisch determiniert. Um unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten einen funktionsfähigen Rechnungsapparat zu ergeben, werden diese Hypothesen durch Gliederungs-, Abgrenzungs-, Aggregationsregeln u.a. ergänzt (Schweitzer, 2002: 2017 ff 9).

Neben der logischen Determination des Rechnungsapparates wird für die Informationen, die der Rechnungsapparat generiert, eine empirische Determination verlangt. Diese erfolgt durch realtheoretische Hypothesen, für die eine empirische Bestätigung angestrebt werden muss (Schweitzer, 2001: 185 ff). Werden beispielsweise im Planungs- und Steuerungssystem für die Betriebsergebnisplanung monatliche Prognosekosten und Prognoseerlöse benötigt, sind für deren Vorausberechnung generelle Hypothesen in der Gestalt operativer (kurzfristiger) Kosten- und Erlöshypothesen (-funktionen) bereitzustellen. Entsprechendes gilt für die Bereitstellung taktischer (mittelfristiger) Kostenhypothesen (beispielsweise für eine Projektkostenrechnung) und strategischer (langfristiger) Kostenhypothesen (beispielsweise für eine Lebenszykluskostenrechnung). Diese Funktionen sind im Bereich der Kostenrechnung zu formulieren, zu testen und als Prognoseinstrumente einzusetzen (Müller, 1996: 127 ff, 217 ff; Kilger et al., 2002: 101 ff 11). Der empirische Bestätigungsgrad dieser Funktionen bestimmt die Qualität (Verlässlichkeit) der Kostenprognosen. Je höher der empirische Bestätigungsgrad dieser Funktionen ist, umso verlässlicher sind die Informationen aus der Kostenrechnung und umso besser ist die Kostenrechnung realtheoretisch fundiert. Damit ist die Kostenrechnung empirisch determiniert.

Für die Herleitung entscheidungsrelevanter Kosten- und Erlösinformationen, die im Planungs- und Steuerungssystem benötigt werden, müssen die realtheoretischen Hypothesen in den dispositiven Aussagenzusammenhang eines Entscheidungs- bzw. Planungsmodells integriert werden. Mit diesem Schritt wird die Kosten- und Erlösrechnung entscheidungstheoretisch determiniert, d.h., die hergeleiteten Informationen erhalten einen Bezug auf die Ziel-funktion(en) sowie auf die Bedingungen des gewählten Planungsmodells (Küpper, 1985: 26

ff; Kloock, 1997: 64 ff; Schiller/Lengsfeld, 1998: 528 ff; Schweitzer, 2001: 186 f). Werden im Planungs- und Steuerungssystem für eine Alternativenbewertung ziel- und restriktion-sabhängige Opportunitätskosten benötigt, sind diese in einer separaten Auswertungsrechnung (Entscheidungsmodell) der Kostenrechnung oder im Planungs- und Steuerungssystem selbst zu berechnen. Je präziser das Entscheidungsmodell die spezifische Entscheidungssituation abbildet, umso aussagekräftiger sind die hergeleiteten Opportunitätskosten und umso besser ist die Kosten- und Erlösrechnung entscheidungstheoretisch fundiert.

Eine Kostenrechnung wird nach diesen Überlegungen als theoretisch fundiert betrachtet,

- (a) wenn der Rechnungsapparat aus kalkültheoretischer Perspektive logisch determiniert ist (widerspruchsfrei ist),
- (b) wenn die generierten Rechnungsinformationen aus entscheidungstheoretischer Perspektive entscheidungstheoretisch determiniert sind (auf Zielfunktionen und Bedingungen der Entscheidungssituation eines Planungs- und Steuerungssystems bezogen sind) und
- (c) wenn die generierten Rechnungsinformationen aus realtheoretischer Perspektive realtheoretisch determiniert sind (aufgrund empirisch gut bestätigter Verbrauchs-, Kosten-, Erlös- oder Kapitalwerthypothesen verlässlich sind).

3.4. Rechnungsziele als Differenzierungskriterien

Die Kostenrechnung soll in der Lage sein, verschiedene Rechnungsziele zu verfolgen. Für die Steuerung der Planrealisation soll sie über realisierte Sachverhalte als Istkostenrechnung faktische Informationen liefern (z.B. die tatsächlich angefallene Fertigungslohnsumme des abgelaufenen Monats). Für die Erfolgsplanung soll sie als Prognosekostenrechnung prognostische Informationen über (empirisch) erwartete Sachverhalte bereitstellen (z.B. die tatsächlich erwarteten Materialkosten des kommenden Monats). Für die Wirtschaftlichkeitskontrolle der Stellen bzw. die Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern soll sie als Standardkostenrechnung präskriptive Informationen über normierende Sachverhalte liefern (z.B. minimale Sollkosten bei Planbeschäftigung je Kostenstelle). Während für die Ermittlung singulärer Kosteninformationen (Beobachtungsaussagen) in einer Istkostenrechnung generelle Kostenhypothesen nur indirekt erkennbar sind, treten diese Hypothesen als Prognoseinstrumente von Kostenwerten in beiden angesprochenen Plankostenrechnungen direkt in Erscheinung. Diese Aussage gilt auch für alle übrigen Formen der Plankostenrechnung.

Um mehrere Rechnungsziele verfolgen zu können, müssen die Kostenrechnungen in ihren Komponenten bzw. Modulen differenziert und flexibel strukturiert werden. Ob die Anforderung der Mehrzielorientierung durch eine einzige Rechnung überhaupt erfüllt werden kann, hängt davon ab, welche Eigenschaften die verwendeten Rechnungsdaten haben, welche Rechnungsziele verfolgt werden sollen und welche Beziehungen zwischen einzelnen Rechnungszielen bestehen. Für die Gestaltung der Rechnungssysteme stellen daher Rechnungsziele die wichtigsten Determinanten und Differenzierungskriterien dar. Die Rechnungsziele selbst werden wiederum von den Entscheidungszielen der Informationsadressaten bestimmt. Herkömmlich werden einer internen Erfolgsrechnung die Rechnungsziele zugeschrieben (Schweitzer et al., 2003: 26 ff): Abbildung und Dokumentation des Unternehmensprozesses, Prognose zukünftiger Kosten und Erlöse, Planung und Steuerung von Prozessen, Steuerung des Mitarbeiterverhaltens, sonstige Ziele.

4. Kennzeichnung und Interpretation von Separationstheoremen

4.1 Leitidee des Separationstheorems nach Wolfgang Lücke (1955)

In einigen Beiträgen zur Analyse der Kostenrechnung wird die Auffassung vertreten, dass Separationstheoreme den Kern einer theoretischen Fundierung darstellen. Diese Auffassung ist nicht zutreffend. Sie wird daher in den nachfolgenden Ausführungen relativiert. Zum besseren Verständnis dieses Problems wird aber zunächst ein Überblick über die Separationstheoreme nach Lücke und Kloock gegeben.

Der bekannteste formale Beitrag zur Separationsproblematik im Rechnungswesen ist das Separationstheorem von W. Lücke, das im Theorem von G.A.D. Preinreich (1937: 209 ff) einen Vorgänger hat. Als „Lücke-Theorem“ wird eine Aussage (Satz) bezeichnet, die dieser im Zusammenhang mit der Bewertung von Investitionsalternativen (z.B. Anlagen) zu Kapitalwerten nach dem Kapitalwertmodell der Investitionsrechnung formuliert hat (Lücke, 1955: 310 ff). Dieses Theorem ist als Aussage zu verstehen, die durch logische Ableitung aus den Grundaussagen des Kapitalwertmodells gewonnen wird. Auf die Frage, ob diese Bewertung zahlungsbasiert (pagatorisch) oder erfolgsbasiert (kalkulatorisch) erfolgen soll, weist Lücke formal (mathematisch) nach, dass unter bestimmten Bedingungen (Annahmen) der Kapitalwert der kalkulatorischen Teilerfolge (Erlöse minus Kosten) einer Planperiode dem Kapitalwert der pagatorischen Zahlungsüberschüsse (erfolgswirksame Einzahlungen minus Auszahlungen) äquivalent ist. Soweit diese Bedingungen zutreffen, ist es nach diesem Theorem gleichwertig, ob die Investitionsalternativen mit Erfolgsgrößen oder mit Zahlungsgrößen bewertet werden. Unter diesen Bedingungen wird die Vorzugswürdigkeit (Präferenz) der Alternativen durch den unterschiedlichen Wertansatz nicht beeinträchtigt. Die Bedingungen, unter welchen diese Aussage gilt, lauten:

- (a) Allen internen Teilerfolgen müssen Zinsen auf der Basis der Buchwerte der Anlagen zum Beginn der jeweiligen Teilperiode und des maßgeblichen Kapitalkostensatzes (Zinssatzes) zugerechnet werden.
- (b) Die Summe der in den Teilerfolgen verrechneten Kosten muss so hoch sein wie die Summe der erfolgswirksamen Auszahlungen, und die Summe der in den Teilerfolgen verrechneten Erlöse muss der Summe der erfolgswirksamen Einzahlungen entsprechen.
- (c) Die Differenz zwischen der Anschaffungsauszahlung (Anschaffungswert) und dem Restverkaufserlös einer Anlage muss gleich der Summe der vorgenommenen Abschreibungen sein, wobei das Abschreibungsverfahren individuell gewählt werden kann. Der Abschreibungsplan kann daher in beiden Ansätzen verschieden sein.

Bei näherer Betrachtung zeigt sich, dass das für Investitionsrechnungen auf der Grundlage des Kapitalwertmodells formulierte Lücke-Theorem nur formal ableitet, wann Wertäquivalenz zwischen den Rechnungsmaßen (Erfolgen und Zahlungen) vorliegt. Das heißt: nur unter den genannten Bedingungen des Kapitalwertmodells sind beide Rechnungsmaße äquivalent. Das Lücke-Theorem sagt also als formales Separationstheorem nichts darüber aus, wie das Investitionsproblem sachlich aus dem Problemfeld separiert und von welchen sachlichen Interdependenzen bei der Modellierung abstrahiert werden soll. Vielmehr geht es davon aus, dass das betrachtete Investitionsproblem bereits sachlich separiert wurde und durch das gewählte Kapitalwertmodell angemessen abgebildet wird. Ebenso informiert es nicht über die

Vorteilhaftigkeit eines Alternativprojektes (Ewert et al. 2005: 69 ff). Das Lücke-Theorem sagt auch nichts darüber, ob neben der externen G&V-Rechnung eine interne Kostenrechnung eingerichtet werden soll. Es setzt aber voraus, dass für alle zu bewertenden Investitionsalternativen entscheidungsrelevante Erfolge und Zahlungen mit angemessener Präzision berechnet (prognostiziert, geschätzt) werden können. Zur Beantwortung der Frage nach einer selbstständigen Kostenrechnung muss vielmehr geklärt werden, ob sachliche Anforderungen der Entscheidungsprozesse eine entsprechende Separation des Problemfeldes erforderlich machen. Wird diese Frage unter Berücksichtigung der organisatorischen Arbeitsteilung, der Ressortkapazität, der Besonderheiten der Entscheidungsprobleme und der Komplexität des Problemfeldes bejaht, ist das sachliche Fundament für das Einrichten einer Kostenrechnung neben einer externen Erfolgsrechnung gelegt. Bei dieser Argumentation wird davon ausgegangen, dass die externe Erfolgsrechnung mit ihrer rechtlichen Determination diesen sachlichen Anforderungen nicht entsprechen kann bzw. dass sie nicht anforderungsgerecht restrukturiert werden kann. Um es nochmals hervorzuheben: über die Fruchtbarkeit bzw. Notwendigkeit des Einrichtens zweier Erfolgsrechnungen macht das Lücke-Theorem keine Aussage, es deckt als formale Implikation des Kapitalwertmodells lediglich auf, unter welchen Bedingungen Äquivalenz zwischen den Rechnungsmaßen „Erfolge“ und „Zahlungen“ gegeben ist.

4.2. Erweiterungen des Lücke-Theorems nach Josef Kloock (1981)

Im Mittelpunkt der Untersuchung der Rechnungsgrößen der Kostenrechnung steht bei J. Kloock das Lücke-Theorem. Kloock zeigt aus investitionstheoretischer Sicht (Kloock, 1997: 68 ff),

- (a) welche formalen Anforderungen nach dem Lücke-Theorem an die Abgrenzung der internen und der externen Erfolgsrechnung zu stellen sind,
- (b) welche Einsichten dieses Theorem in die Erfassung von Ertrags- und Aufwandsgrößen bei der Unternehmensbewertung liefert,
- (c) wie nach diesem Theorem Unsicherheiten bzw. Risiken der Zahlungsrechnung mit Unsicherheiten bzw. Risiken der Erfolgsrechnung verknüpft sind und
- (d) welche Probleme bei der Disaggregation (Separation) der Rechnungsgrößen von der taktischen auf die operative Planungsebene durch dieses Theorem aufgedeckt werden.

Zu weiteren Interpretationen des Lücke-Theorems sei auf Kloock (1981: 878 ff; 1997: 68) verwiesen, insbesondere auf den formalen Nachweis, dass auch die handelsrechtliche Erfolgsrechnung (G&V-Rechnung) (unter Einbeziehung einer internen Zinsermittlungsrechnung) für Investitionsrechnungen geeignete Aufwands- und Ertragsinformationen liefern kann (Kloock, 1981: 883 ff).

Die Abgrenzung zwischen der Kostenrechnung und der G&V-Rechnung stellt sich bei Kloock aus investitionstheoretischer Sicht wie folgt dar (Kloock, 1997: 68 ff):

- Zunächst räumt Kloock den Irrtum aus, das Lücke-Theorem verfolge das Anliegen, „die Investitionsrechnung statt mit einer Zahlungsrechnung mit einem anderen monetären Basisrechnungssystem durchzuführen“ (Kloock, 1997: 70). Vielmehr liege der Hauptzweck dieses Theorems darin, zu erklären, unter welchen Bedingungen die internen Rechnungsgrößen (Kosten, Erlöse) in widerspruchsfreier Beziehung zu den externen

Rechnungsgrößen (Einzahlungen, Auszahlungen) stehen, wobei der verwendete Erfolgsbegriff auf dem Kapitalwert basiert und damit das Kapitalwertmodell der Investitionsrechnung als Grundlage beider Rechnungen verwendet wird (Kloock, 1981: 873 ff).

- Für eine Kostenrechnung wird durch das Lücke-Theorem derjenige Wertmaßstab abgeleitet, der durch Entscheidungen auf der operativen Ebene formal das Erreichen eines in der (taktischen) Investitionsrechnung geplanten positiven Kapitalwertes zulässt.
- Das Lücke-Theorem begründet rein formal den Ansatz interner Zinskosten in der Kostenrechnung (unter Berücksichtigung des Abzugskapitals). Außerdem folgt aus diesem Theorem für besondere Auswertungsrechnungen verschiedener Einzelentscheidungen der Ansatz weiterer (kalkulatorischer) Kosten unter Berücksichtigung von Restverkaufserlösen (Kloock, 1997: 68/69).
- Umgekehrt liefert eine Planerfolgsrechnung auf der Basis des Lücke-Theorems entscheidungsrelevante Informationen für bereits im Voraus getätigte Investitionsentscheidungen.
- Auch für das Controlling von Investitionen, die bereits vor dem Planungszeitpunkt $t=0$ durchgeführt wurden, liefert das Lücke-Theorem formal die theoretische Basis, sofern sich der verwendete Soll-Erfolg und der Ist-Erfolg der Investition am Kapitalwert der Investitionsrechnung orientieren.

Es ist festzuhalten, dass Kloock mit seiner Untersuchung rein formal auf der Wertebe-
ne des Problemfeldes argumentiert. Danach deckt das Lücke-Theorem im investitionstheore-
tischen Ansatz eine Implikation zur formalen Transformation externer Zahlungen in interne
Erfolgsgrößen auf. Verallgemeinernd zeigen Kloock und Feltham/Ohlsen, dass dieses Theo-
rem nicht nur für die Rechnungsmaße der internen Erfolgsrechnung, sondern auch für die
Rechnungsmaße anderer monetärer Basis-Rechnungssysteme und Wertansätze sowie deren
Varianten (z.B: für Bewertungen ganzer Unternehmen, Investitionskontrollen, strategische
Entscheidungen, Marktwertanalysen u.a.) gültig ist (Kloock, 1997: 69 f, 90, 104, 108; Fel-
tham et al, 1995: 693 ff, 701 ff und 709 ff. Zur Kritik am Lücke-Theorem vgl. Kloock, 1997:
69 ff). Das gemeinsame Merkmal dieser Rechnungen ist jedoch ihr Bezug zum Kapitalwert-
modell der Investitionsrechnung. Aus der Argumentation Kloocks wird deutlich, dass jede
seiner Anwendungen (Investitionsentscheidungen) zunächst eine sachliche Separation des je-
weiligen Entscheidungsproblems (Investitionsproblems) verlangt. Ebenso verlangt jede sach-
liche Separation des Problemfeldes nach einer formalen Separation der Zielfunktion bzw. ih-
res Rechnungsmaßes, wozu für zahlreiche Entscheidungen mit Investitionscharakter, die
durch ein Kapitalwertmodell abgebildet werden, das Lücke-Theorem herangezogen werden
kann.

5. Darstellung und Würdigung ausgewählter Beiträge zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung

5.1. Theoretische Fundierung in einem kapitalmarktorientierten Beitrag

5.1.1. Darstellung des Ansatzes von Küpper (1985)

Ein erster Beitrag zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung ist der kapitalmarktorientierte Ansatz von H.-U. Küpper (1985: 26 ff; 1990: 253 ff; 1995: 19 ff). Grundgedanke dieses Ansatzes ist die Orientierung der Rechnungssysteme an der Planung des Unternehmens. Zu diesem Zweck werden die beiden Planungsebenen „strategisch-taktische Planung“ und „operative Planung“ unterschieden. Der „strategisch-taktischen Planung“ werden Erfolgspotenzialrechnungen sowie Projektplanungs- und Kontrollrechnungen zugeordnet, der „operativen Planung“ dagegen Planungs- und Entscheidungsrechnungen. Jedes Rechnungssystem verfolgt eine Informationsversorgung der ihm zugeordneten Planungsebene, wobei eine enge vertikale Anbindung der operativen Rechnungen an das Erfolgsziel der strategisch-taktischen Planung und an die strategisch-taktischen Rechnungen verlangt wird.

Für die Orientierung der strategischen Planung wird der Kapitalmarkt gewählt, aus welchem als oberstes Erfolgsziel eine Marktwertsteigerung des Unternehmens hergeleitet wird. Dieses Ziel ist folgerichtig auch für die strategisch-taktischen Rechnungssysteme verbindlich. Die kapitaltheoretische Marktwertorientierung bedeutet eine Ausrichtung am Shareholder Value (Marktwert des Eigenkapitals = Marktwert des Unternehmens – Marktwert des Fremdkapitals = Shareholder Value). Aus dieser Perspektive wird die gesamte Unternehmensrechnung zum Instrument einer kapitalmarktabhängigen Beurteilung der Manager. Gestaltungsprobleme liegen dann darin, die operativen Rechnungen auf die gegenwärtigen und zukünftigen Interessen und Ziele der Manager und der Eigenkapitalgeber zuzuschneiden und die (einperiodige) operative Kostenrechnung (Kosten- und Erlösrechnung) so zu gestalten, dass sie für die Bewertung mehrperiodiger Erfolgswirkungen längerfristiger Entscheidungen relevante Informationen liefert. Verfahren, welche diese Aufgabe formal bewältigen, sind dynamische Investitionsrechnungen. Diese Rechnungen haben den Vorteil, dass sie sich in der Gestalt von Kapital- oder Endwertrechnungen am Marktwert als Zielgröße orientieren. In einer Verknüpfung von Kosten- und Erlösrechnung und dynamischer Investitionsrechnung sieht Küpper die Lösung des Gesamtproblems (1990: 253 ff). Außerdem lässt sich durch diese Verknüpfung eine investitionstheoretische Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung erreichen.

Das Ergebnis der Verknüpfung von Kosten- und Investitionsrechnung ist die „*Investitionstheoretische Kostenrechnung*“, für deren Einrichten mehrere Prinzipien zu befolgen sind (Schweitzer et al., 2003: 237 f):

- (a) Verbindung der kurz- und langfristigen Planung zu einer einheitlichen Planung,
- (b) Ausrichtung aller Teilplanungen auf dasselbe langfristige Erfolgsziel,
- (c) Verbindung der Kosten- und Erlösrechnung mit der Investitionsrechnung auf der Basis der Investitionstheorie,
- (d) Wahl von Zahlungen als gemeinsames Grundrechnungsmaß einschl. Formulierung von Regeln zur Transformation von Zahlungen in Erfolge,
- (e) theoretische Fundierung der Rechnung über Aussagen der Investitionstheorie,

- (f) Einrichten der Rechnung als Teilsystem der erfolgszielorientierten Rechnung des Unternehmens,
- (g) Generieren relevanter Informationen für kurzfristige Entscheidungen.

Streng genommen wird nach den genannten Prinzipien die operative Kosten- und Erlösrechnung als eine unter den Bedingungen der operativen einperiodigen Planung vereinfachte Investitionsrechnung betrachtet (Schweitzer, 2003: 236). Sie ist kein praktisch ausgerichtetes Rechnungssystem, sondern eher ein theoretischer Gestaltungsrahmen bzw. Experimentierrahmen, in welchem praktikable Verfahren und Techniken der Kostenrechnung entwickelt, präzisiert und analysiert werden können. Diese Rechnung soll in ihrer letzten Ausbaustufe für alle sachzielbezogenen Planungsentscheidungen relevante Informationen bereitstellen. Das dominierende Rechnungsziel der investitionstheoretischen Kostenrechnung liegt im Bereitstellen von Informationen für die kurzfristige Planung. Dokumentation und Verhaltenssteuerung werden als Rechnungsziele ausgeklammert.

Um eine strategische Orientierung der gesamten Unternehmensrechnung am Marktwert des Eigenkapitals zu erreichen, werden Verfahren benötigt, nach welchen dieser Wert berechnet (prognostiziert) werden kann. Ein möglicher Anknüpfungspunkt ist die Cashflow-Rechnung. Zur Berechnung des Marktwertes des Eigenkapitals, der Maßausdruck des gesamten Erfolgspotenzials des Unternehmens sein soll, werden beispielsweise in einem ersten Ansatz für ein divisionalisiertes Unternehmen eine Zentrale, ein Finanzbereich und diverse Geschäftsbereiche separiert (Braid, 1994: 26). Der Netto Cashflow dieser drei Bereiche bestimmt den Marktwert des Unternehmens. Zentrale Steuerungsgröße für das Informations- und Steuerungsverhalten dieser Bereiche ist ein risikoloser Kalkulationszins, der um bereichsspezifische Zuschläge bzw. Abschläge modifiziert wird. Eine weitere Differenzierung dieser Zuschläge kann strategieabhängig vorgenommen werden, wodurch strategisch eine optimale Zuteilung finanzieller Mittel auf die Bereiche erreicht werden soll.

Als Begründung für die Wahl seines Rechnungsansatzes gibt Küpper an, dass dieser Ansatz explizit von Zahlungen ausgeht und eine einfache Unterordnung der Rechnungen unter eine mehrperiodige Zielgröße zulässt. Insbesondere vermeide dieser Ansatz in der operativen Rechnung komplizierte Periodisierungen von Güterverbräuchen, deren Potenziale langfristig im Unternehmen gebunden sind (z.B. Abschreibungen). Auf diese Weise soll dem Manager eine laufende Orientierung seiner Entscheidungen am Shareholder Value ermöglicht werden.

5.1.2. Analyse und Würdigung des Ansatzes

Nach der Vorstellung Küppers stellt das Problemfeld des Unternehmens ein komplexes Investitionsproblem dar. Er wählt als Bezugssystem eine vereinheitlichte Planung des Unternehmens. Aus der kapitaltheoretischen Marktwertorientierung des Ansatzes folgt als oberstes Erfolgsziel der Planung eine Marktwertsteigerung des Eigenkapitals. Als Planungsansatz wird das Kapitalwertmodell der dynamischen Investitionsrechnung gewählt, die als Vorteilsmaß einen Kapitalwert ausweist. Das dominierende Rechnungsziel der investitionstheoretischen Kostenrechnung ist die kurzfristige Planung (Schweitzer, 2003: 252 ff). Im Einzelnen führt die Würdigung des Ansatzes von Küpper zu folgendem Ergebnis:

-
- Grundlage der verwendeten Kapitalwertrechnung sind zeitlich differenzierte, erfolgswirksame Ein- und Auszahlungsreihen. Sie enthalten Zahlungswerte, die subjektiv für vorab geplante Potenziale, Programme und Prozesse geschätzt werden müssen.
 - Die Wahl einer vereinheitlichten Planung als Bezugssystem klammert Probleme der Prozesssteuerung (Steuerung der Planrealisation) und der Verhaltenssteuerung aus dem Ansatz aus. Ebenso schließt die Festlegung auf das einheitliche Erfolgsziel der Marktwertsteigerung die Wahl eines multikriteriellen Zielsystems aus.
 - Eine Beziehung zwischen dem Lücke-Theorem und der investitionstheoretischen Kostenrechnung besteht lediglich darin, dass beide am Kapitalwert ausgerichtet sind. Ansonsten bezweckt das Lücke-Theorem rein formale Rechnungsmaßtransformationen, die in der investitionstheoretischen Kostenrechnung (in einer praktikablen Ausführung) allenfalls auf der operativen Ebene beim Übergang von Zahlungen auf Erfolge auftreten.
 - Wegen der durchgehenden Shareholder-Value-Orientierung wird die operative Kostenrechnung als kurzfristiges Instrument zum Erreichen der strategisch/taktisch definierten Marktwertsteigerung verstanden. Nach diesem Ansatz ist nicht zu vermeiden, dass sich Spekulationsmotive des Kapitalmarktes sowie persönliche Einkommensziele und Interessen der Manager auf operative Einzelentscheidungen auswirken.
 - Strategische Maßnahmen können verschiedene Wirkungen nach sich ziehen. Nur ein Teil dieser Wirkungen kann durch Ein- und Auszahlungen angemessen abgebildet werden. Die übrigen Wirkungen, insbesondere qualitative Wirkungen, werden durch quantitative Zahlungen nicht erfasst (z.B. Lernwirkungen, Flexibilitätswirkungen, kulturelle Wirkungen einer Globalisierung). Auch wenn die Erfolgspotenzialrechnung wegen ihrer Annahmen und Separationen als Instrument zur Unterstützung der strategischen Planung noch Entwicklungsbedarf hat (Schweitzer, 2001: 165), liegt ihre Fruchtbarkeit im Erzeugen eines Strategiebewusstseins der Manager und in der Strategieorientierung der übrigen Planungsrechnungen.
 - Der Gestaltungsrahmen der investitionstheoretischen Kostenrechnung berücksichtigt für die konkrete Ausführung der Kosten- und Erlösrechnung hinreichende Flexibilität, um diese Rechnung auch bei unvollständiger strategisch/taktischer Planung nur für einzelne Bereiche, Projekte oder Prozesse einzurichten. Zudem kann sie auf dieser Basis zu einer „dynamischen Theorie der Kosten- und Erlösrechnung“ weiterentwickelt werden (Seicht, 1962: 703 ff; Kilger et al, 2002: 82 ff).
 - Sobald die Kosten- und Erlösrechnung auf der operativen Ebene konkrete Strukturen annimmt, sind auch Wert- und Bewertungsprobleme zu erwarten. Insbesondere ergeben sich für die Formulierung periodenbezogener Zielgrößen Ableitungsprobleme aus dem übergeordneten kapitalmarktorientierten Erfolgsziel.
 - Durch die Definition des gesamten Problemfeldes des Unternehmens als einheitliches „Investitionsproblem“, durch die Verknüpfung der Planungsebenen zu einer vereinheitlichten Planung, durch die Wahl der Kapitalwertrechnung als Planungsansatz und durch das Festlegen auf ein einheitliches kapitalmarktorientiertes Erfolgsziel mit dem Rechnungsmaß „Zahlungen“ werden alle Separationen erheblich vereinfacht: sachliche Separationen von Einzelproblemen führen stets zu „Teil-Investitionsproblemen“; formale Separationen führen stets zum Rechnungsmaß „Zahlungen“ mit unterschiedlichen Bestimmungsgrößen. In der Regel kann nach diesem Ansatz das übergeordnete strategische Erfolgsziel nur näherungsweise erreicht werden.

- Die investitionstheoretische Kostenrechnung kann als theoretisch fundiert angesehen werden. Ihre entscheidungstheoretische Fundierung ergibt sich aus dem Planungsansatz nach dem Kapitalwertmodell der Investitionstheorie und aus dem Entscheidungscharakter der Auswertungsrechnungen. Die realtheoretische Fundierung folgt aus den problemabhängigen Kapitalwertfunktionen, die allerdings noch einer Differenzierung und empirischen Bestätigung bedürfen. Folgerichtig wird die operative Kosten- und Erlösrechnung als eine theoretisch fundierte, reduzierte Investitionsrechnung interpretiert. In ihrer gegenwärtigen Ausbaustufe ist sie noch kein praktikables Rechnungssystem, sondern ein heuristischer Gestaltungsrahmen mit den Eckpfeilern „Kapitalmarkt-orientierte Zielsetzung“, „Hierarchisch vereinheitlichte Planung“ und „Investitionstheoretischer Planungsansatz“.

5.2. Theoretische Fundierung in einem agencyorientierten Beitrag

5.2.1. Darstellung des Ansatzes von Pfaff (1994)

Als zweiter Beitrag zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung wird der agencyorientierte Ansatz von D. Pfaff diskutiert. Danach ist davon auszugehen, dass die Kostenrechnung (Kosten- und Erlösrechnung) die Rechnungsziele:

- (a) Abbildung und Dokumentation des Unternehmensprozesses,
- (b) Planung und Steuerung des Unternehmensprozesses sowie
- (c) Verhaltenssteuerung der Mitarbeiter verfolgt (Pfaff, 1994: 1068 ff).

Von diesen Rechnungszielen weckt die Verhaltenssteuerung der Mitarbeiter das besondere Interesse Pfaffs (1994:1070 ff, 1076 ff). Der Grund dafür ist darin zu sehen, dass intern zwischen einzelnen Adressaten Interessen- und Zielkonflikte sowie asymmetrische Informationsverteilungen (Informationsstände) möglich sind (Beaver, 1998: 28 ff; Schweitzer, 2002: 2026). Das gilt auch für die externen Adressaten des Rechnungswesens. Zur Lösung der Zielkonflikte zwischen den externen Adressaten trägt die Bilanzrechnung durch Informationen bei, deren Ermittlung gesetzlichen Vorschriften oder besonderen vertraglichen Vereinbarungen folgt. Es liegt daher nahe zu fragen, ob die Bilanzrechnung als rechtlich normiertes Rechnungssystem in der Lage ist, auch für die Lösung der internen Zielkonflikte geeignete Informationen bereitzustellen.

Intern sind nach Pfaff von den Managern zahlreiche Einzelentscheidungen über Potenziale, Programme und Prozesse zu treffen, die durch problemspezifische und entscheidungsrelevante Informationen unterstützt werden müssen. Da die externe Erfolgsrechnung nicht in der Lage ist, diese Rechnungsinformationen bereitzustellen, bedarf es einer Kostenrechnung. Insbesondere die Herleitung von *Opportunitätskosten* zur Bewertung von Entscheidungsalternativen sei eine wichtige Aufgabe der Kostenrechnung (Pfaff, 1994: 1065 ff). Opportunitätskosten können (in einer weiten Abgrenzung) entgangene Gewinne oder Differenzen zwischen Anschaffungskosten und anderen Werten sein, die zielabhängig zugeordnet werden. Bei der Berechnung von Opportunitätskosten könne man sich allerdings mit approximierten Werten begnügen. In jedem Fall wird für diese Rechnung ein wertmäßiger Kostenbegriff verwendet. Außerdem sei es für das Treffen interner Entscheidungen wichtig, Produktionsprozesse präzise und detailliert abzubilden. Da eine externe Erfolgsrechnung weder

in der Lage sei, eine detaillierte Modellierung der Produktionsprozesse zu liefern, noch ziel- und situationsabhängige Opportunitätskosten zu berechnen, sei eine interne Erfolgsrechnung, welche gerade diese Aufgaben erfüllen kann, zur Unterstützung von Planungs- und Steuerungsentscheidungen der Manager notwendig. Vergleichbare Argumente werden von Pfaff für das Rechnungsziel der Verhaltenssteuerung am Beispiel des Rechnungskonzepts der *Siemens AG* vorgetragen (Schweitzer et al, 1999: 11 f).

Nach dem Abwägen aller Argumente, die für eine Separation beider Erfolgsrechnungen sprechen (Erfolgs-, Risiko- oder Bewertungsverbund, Verbunde zwischen einzelnen Bereichen und Interdependenzbeziehungen), und Argumenten, die gegen eine Separation sprechen (Kostensparnisse, Anwendbarkeit des Residualgewinn-Konzepts), gelangt Pfaff letztlich zu der Empfehlung, eine selbstständige Kostenrechnung neben der externen G&V-Rechnung beizubehalten. Als zusätzliche Begründung für diese Empfehlung führt er eine Untersuchung möglicher Konsequenzen von Verbundeffekten durch (Pfaff, 1994: 1079 f), welche sich im Einzelnen auf kostenrechnerische Probleme der Fix- und Gemeinkostenzuordnung beziehen. Eine Zurechnung derartiger „Verbundkosten“ sei ein probates Mittel für eine zielführende Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern. Auch flexible Verrechnungspreise für zwischenbetriebliche Leistungen könnten nur von einer ausgebauten Kostenrechnung bereitgestellt werden. Eine vergleichbare Argumentation wird für die Berechnung unterschiedlicher Transferpreise vorgetragen. Als Mindestausführung einer Kostenrechnung stellt sich Pfaff letztlich eine Rechnung mit zwei Segmenten vor. Das erste Segment ist eine stark vereinfachte Teilrechnung zur Bereitstellung von Kosten mit Anreizfunktion zu wirtschaftlichem Handeln (zur Verhaltensbeeinflussung). Das zweite Segment umfasst eine Reihe von noch zu erforschenden Sonderrechnungen zur Bereitstellung entscheidungsrelevanter Kosten für Entscheidungszwecke (Pfaff, 1994: 1081/82).

5.2.2. Analyse und Würdigung des Ansatzes

Pfaff orientiert sich bei der theoretischen Fundierung der Kostenrechnung an einem Bezugssystem, das aus Hypothesen der Agencytheorie besteht. Sein Planungsansatz hat den Charakter einer operativen Planungs- und Steuerungsrechnung. Als oberste Zielsetzung dominiert die Nutzenmaximierung, und seine wichtigsten Rechnungsziele liegen in der Abbildung von Produktionsprozessen sowie in der Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern. Die Würdigung des Ansatzes von Pfaff führt zu folgendem Ergebnis:

- Die externe Erfolgsrechnung ist nicht in der Lage, problemspezifische und entscheidungsrelevante Informationen für die Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern zu liefern.
- Strategische und taktische Differenzierungen der Separationsidee sind nicht Gegenstand der Untersuchung. Ebenso wird kein geschlossenes Planungs- und Steuerungssystem als Bezugssystem der internen Erfolgsrechnung eingeführt. Implizite wird vielmehr auf einzelne Hypothesen der Agencytheorie zurückgegriffen.
- Im Vordergrund der Untersuchung stehen Fragen nach der Notwendigkeit einer separaten Kosten- und Erlösrechnung und nach der Bedeutung dieser Rechnung für die Herleitung von Informationen zur operativen Verhaltensbeeinflussung von Mitarbeitern.

- Bedingungen der formalen Äquivalenz zwischen verschiedenen Rechnungsmaßen werden nicht analysiert. Andererseits wird herausgearbeitet, welche grundsätzliche Bedeutung präzise Abbildungen von Produktionsprozessen und ziel- sowie restriktionsabhängige Opportunitätskosten (bzw. deren Approximationen), die auf sachlichen Separationen beruhen, für das Einrichten einer selbstständigen Kostenrechnung haben.
- In allen Auswertungs- bzw. Entscheidungsrechnungen (Sonderrechnungen), in denen Opportunitätskosten auftreten, gelangt zwangsläufig der wertmäßige Kostenbegriff zur Anwendung.
- Besondere Beachtung wird auftretenden Verbundkosten geschenkt, weil ihnen für die Verhaltenssteuerung einiges Gewicht zugeschrieben wird. Das Gleiche gilt für die Berechnung flexibler Verrechnungspreise zwischenbetrieblicher Leistungen und für die Berechnung verschiedener Transferpreise.
- Letztlich erfolgt ein Abwägen der Argumente für und gegen eine selbstständige interne Erfolgsrechnung. Das Ergebnis fällt zu Gunsten der Separation der internen von der externen Erfolgsrechnung und damit zu Gunsten einer selbstständigen Kosten- und Erlösrechnung aus.
- Pfaffs Ansatz ist durch den Bezug auf das Nutzenmaximierungsmodell und durch den Entscheidungscharakter der Sonderrechnungen entscheidungstheoretisch fundiert. Die realtheoretische Fundierung leidet dagegen unter der geringen empirischen Geltung der agencytheoretischen Prämissen (Arbeitsleiidhypothese, asymmetrische Informationsannahmen, enges Rationalitätsverständnis) (Schweitzer et al, 2003: 616 ff, 654 ff). Pfaffs Empfehlung zum Einrichten bzw. Beibehalten einer Kostenrechnung mit dem Rechnungsziel der Verhaltenssteuerung ist daher unter dem Vorbehalt einer Erhöhung der empirischen Geltung der agencytheoretischen Prämissen positiv zu bewerten.

5.3. Theoretische Fundierung in einem entscheidungsorientierten Beitrag

5.3.1. Darstellung des Ansatzes von Hax (2002)

Als dritter Beitrag zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung wird der entscheidungstheoretische Ansatz von H. Hax diskutiert. Nach diesem Ansatz wirft die Rechnungstheorie die Frage auf, ob eine Erfolgsmessung auf der Grundlage des wertmäßigen Kosten- und Erlösbegriffs entscheidungstheoretisch durch ein Separationstheorem begründet werden kann (Hax, 2002: 758). Damit wird aus entscheidungstheoretischer Perspektive die Frage nach der Existenzberechtigung einer Kostenrechnung auf wertmäßiger Basis gestellt.

Hax räumt ein, dass es einerseits zwei Argumente gibt, die interne und die externe Erfolgsrechnung zu separieren:

- (a) Es kann operativ wünschenswert sein, den engeren sachzielbezogenen Erfolg des Kernbereichs (Leistungserstellung und –verwertung) eines Unternehmens getrennt vom sachzielneutralen Erfolg des übrigen Bereichs zu erfassen (sachliches Argument).
- (b) Ebenso sei es verständlich, Informationsverzerrungen der externen Erfolgsrechnung, die beispielsweise durch steuerliche oder andere Bewertungsmanipulationen entstehen, nicht in die Kostenrechnung einfließen zu lassen (bilanzpolitisches Argument).

Andererseits wiegt es nach Hax schwer, dass eine Separation der Kostenrechnung eine Loslösung von den Zahlungen der externen Erfolgsrechnung verlangt und die Verwendung des „wertmäßigen“ Kosten- und Erlösbegriffs zulässt. Damit würden zahlungsneutrale Elemente in der Gestalt „kalkulatorischer Kosten“ (Anderskosten und Zusatzkosten) in die Rechnung eingeführt, womit man die Zahlungsbasis der externen Erfolgsrechnung verlasse. Die Einführung eines „pagatorischen Kostenbegriffs“ nach H. Koch sei auch nicht die Lösung des Problems. Solange nicht Klarheit darüber gefunden werde, nach welchen Regeln die sachzielbezogenen Güterverbräuche und Güterentstehungen zu bewerten sind, bliebe der wertmäßige Kosten- und Erlösbegriff inhaltsleer. Ohne die Ableitung situationsbedingter Wertansätze aus einer theoretischen Konzeption münde die Bewertung in eine völlige Unbestimmtheit (Bewertungsbeliebigkeit) (Hax, 2002: 761).

Nach Hax ist es die zentrale theoretische Frage der Kostenrechnung, unter welchen Voraussetzungen es zulässig ist, Entscheidungen im Unternehmen auf der Basis von Kosten und Leistungen [Erlösen] zu treffen (Hax, 2002: 761). Anders gefragt: gibt es Bedingungen, unter welchen aus dem Problemfeld eines Unternehmens Probleme und Teilprobleme so separiert werden können, dass ein Manager in seinem Kompetenzbereich auf der Basis entscheidungsrelevanter Kosten und Erlöse Entscheidungen im Sinne einer optimalen Gesamtentscheidung treffen kann (Schweitzer et al, 1999: 80 ff). Als Antwort auf diese Frage muss ein entsprechend leistungsfähiges Separationstheorem formuliert werden. Hax greift zur Beantwortung dieser Frage auf das Separationstheorem der Investitions- und Finanzierungstheorie zurück, das angibt, unter welchen Bedingungen (Voraussetzungen) „die Optimierung des Zahlungsstroms aus dem Zusammenhang subjektiver Präferenzen herausgelöst und über die Maximierung einer monetären Repräsentanzgröße, des als Marktwert verstandenen Kapitalwertes, erreicht werden kann“ (Hax, 2002: 762). Dieses erste Separationstheorem reiche aber nicht aus. Zur theoretischen Begründung einer selbstständigen Kostenrechnung bedürfe es noch eines zweiten Separationstheorems. Dieses müsse angeben, unter welchen Bedingungen die Entscheidung (Bewertung mit Kosten und Erlösen) über ein separiertes Problem (z.B. für die Programmplanung) genau zum Erreichen des übergeordneten Zieles „Maximierung des Marktwertes“ und damit im Ergebnis zugleich zur Optimierung des übergeordneten Zahlungsstroms führt.

Das zweite Separationstheorem, das Hax in seine Analyse einführt, hat bereits Schmalenbach bei der Formulierung seiner „Kalkulationswerte“ und später bei der Formulierung seiner „optimalen Geltungszahl“ (Schmalenbach, 1947; 1948) untersucht (Hax, 2002: 762 f) und als betriebliches „*Verrechnungspreistheorem*“ formuliert. Schmalenbach beabsichtigte sogar, dieses Theorem von betrieblichen auf volkswirtschaftliche Prozesse zu übertragen, wozu er jedoch aus Altersgründen nicht mehr kam. Jedenfalls ist dieses Theorem später durch das „Dualitätstheorem (Preistheorem)“ der linearen und nichtlinearen Programmierung voll bestätigt und präzisiert worden. Allerdings kann die Berechnung der Duale (Verrechnungspreise) nur simultan mit der Mengenzugabe des Entscheidungsproblems erfolgen. Planerisch muss daher die zentrale Mengenzugabe für eine dezentrale Anwendung der Verrechnungspreise als bekannt vorausgesetzt werden. Damit geht nach Hax eine Separation und Dezentralisation von Entscheidungen in größerem Umfang ins Leere. Nur für wenige kleinere Sonderfälle ist es bisher gelungen, diese Dekomposition unter erheblichem Rechenaufwand in die Nähe praktischer Anwendungen zu bringen. Umso erstaunlicher ist es für Hax, dass der wertmäßige Kosten- und Leistungsbegriff, der auf derselben theoretischen Grundlage wie das

Preistheorem beruht, so erfolgreich in die praktische Anwendung gegangen ist, obwohl er theoretisch kaum hinterfragt wurde. Berücksichtige man zusätzlich die Forderung der Praxis, Rechnungskomplexität möglichst zu vermeiden, wird die Tendenz verständlich, „...die Kosten- und Leistungsrechnung wieder der pagatorischen Basis zu nähern und sie damit enger in ein Gesamtsystem des Rechnungswesens zu integrieren...“ (Hax, 2002: 764).

Hax sieht jedoch eine Ausnahme zu seiner Kritik: Als Instrument der Erfolgskontrolle in Investment Centern räumt er der Kostenrechnung einige Bedeutung ein, weil hier bei gegebenem Zinssatz die erforderliche Separation ohne Schwierigkeit möglich ist. Da in Investment Centern Investitionen (Kapitaleinsätze) wirtschaftlich eine besondere Rolle spielen, können die dezentralen Investitionsentscheidungen dieser Teilbereiche des Unternehmens mittels Verrechnungspreis (vorgegebener Zinssatz für das beanspruchte Kapital) gesteuert werden. Außerdem lässt sich zeigen, dass die zugehörige Erfolgskontrolle durch ein kostenbasiertes Erfolgscontrolling effektiv realisiert werden kann, und zwar unter Hinzuziehen des Lücke-Theorems. Für die Kostenrechnung ergibt sich daraus die Konsequenz, dass sie mit Ausnahme der internen Zinsen, denen er jedoch große Bedeutung beimisst, „...streng pagatorisch orientiert bleiben muss. Dies gilt vor allem auch für die Abschreibungen“ (Hax, 2002: 765). Das eingangs erwähnte sachliche und das bilanzpolitische Argument bleiben aber Gründe für die Separation beider Erfolgsrechnungen (Hax, 2002: 766).

5.3.2. Analyse und Würdigung des Ansatzes

Hax knüpft bei seiner Untersuchung der theoretischen Fundierung der wertmäßigen Kosten und Leistungen nicht am Planungs- und Steuerungssystem des Unternehmens als Bezugssystem an, sondern an Grundaussagen der Entscheidungstheorie und der Investitionstheorie. Sein Planungsansatz ist das Kapitalwertmodell der dynamischen Investitionsrechnung, und seine oberste Zielsetzung ist die Maximierung des Marktwertes. Die Rechnungsziele seines Ansatzes können als die Abbildung sowie die Planung und Steuerung des Unternehmensprozesses gekennzeichnet werden.

Im Einzelnen führt die Würdigung des Ansatzes von Hax zu folgendem Ergebnis:

- Hax orientiert seinen Ansatz taktisch an der Investitions- und Finanzierungstheorie. Eine strategische Orientierung wird nicht diskutiert.
- Einerseits erfolgt eine berechtigte Erweiterung der Separationsidee, indem zur theoretischen Fundierung einer Kostenrechnung auf drei Separationstheoreme zurückgegriffen wird (Theorem der Investitions- und Finanzierungstheorie, Theorem der Zahlungsstromoptimierung, Lücke-Theorem). Andererseits wird das Lücke-Theorem auf die Werttransformation von Erfolgen und Zahlungen im Investitionscontrolling für Investment Center eingeeengt. Diese Einengung ist zwar zulässig, sie klammert aber Anwendungsmöglichkeiten des Theorems auf vergleichbare formale Transformationen von Rechnungsmaßen aus, wie sie von Kloock dargestellt werden (vgl. Abschnitt 3.2).
- Der Kostenrechnung werden von Hax in erster Linie Sonder- bzw. Auswertungsrechnungen zugewiesen (z.B. pretiale Lenkung). Diese erfordern bei Güterknappheit bzw. Kapazitätsengpässen die Bewertung von Alternativen mit Opportunitätskosten. In einer rein ermittelnden Kostenrechnung existieren keine Opportunitätskosten, dagegen in jeder Auswertungsrechnung (Entscheidungsrechnung) mit Engpassbedingungen. Wenn

also Auswertungsrechnungen (Entscheidungs-rechnungen) zum Aufgabenbereich der Kosten- und Erlösrechnung gezählt werden, treten bei Engpasssituationen zwangsläufig Opportunitätskosten auf (auch wenn sie nur approximativ berechnet werden).

- Die von Hax formulierte Forderung nach einer weitgehenden Integration (Angleichung) der Kostenrechnung an die externe Erfolgsrechnung wird von ihm selbst wegen mehrerer Ausnahmen (Ermittlung des sachzielbezogenen Periodenerfolges, Vermeiden steuerlicher Verzerrungen, Pretiale Lenkung von Prozessen, Erfolgskontrolle in Investment Centern, Bedeutung interner Zinsen) zu Gunsten einer separaten Kosten- und Erlösrechnung relativiert. Nimmt man den Bedarf an durchschnittlichen (kalkulatorischen) Wertansätzen (z.B. im Anlagenbau die Bewertung halbfertiger Anlagen nach der „percentage-of-completion-Methode“) und den Bedarf an mehreren Periodisierungserfordernissen (z.B. die gleichmäßige Verteilung stoßweise anfallender Wagniskosten auf mehrere Perioden) (Schweitzer, 2001: 188 f) hinzu, ist das Verwenden kalkulatorischer Kosten in der Form von Anderskosten kaum zu umgehen. Opportunitätskosten und kalkulatorische Kosten machen aber den Sachinhalt der wertmäßigen Kosten aus.
- Soll die Kostenrechnung tatsächlich streng pagatorisch orientiert werden, ergibt sich die Frage, an welchem pagatorischen Wert sie sich ausrichten soll: am Anschaffungswert oder an den Herstellungskosten nach HGB (mit gesetzlich erlaubten Wahlrechten einschl. der Wirkung des Maßgeblichkeitsprinzips) oder am beizulegenden Wert (fair value) nach IFRS (mit einer Fülle unbestimmter Rechtsbegriffe, mit einer Vielzahl faktischer Wahlrechte und Ermessensspielräume sowie mit subjektiven Erwartungen und Einschätzungen bei der Wertermittlung). In gemilderter Form ist diese Frage auch bei einer Bindung an internationale Bilanzierungs- und Bewertungsregeln nach IAS und US-GAP zu stellen. Außerdem hat auch die strengste pagatorische Variante bei Zahlungsprognosen das Problem, dass Zahlungen, je weiter sie in der Zukunft liegen, umso mehr als Durchschnittsgrößen geschätzt werden müssen. Mit dieser Loslösung von später tatsächlich eintretenden Zahlungen ist der erste Schritt zu kalkulatorischen Wertkategorien getan (Schweitzer, 2001: 188 f).
- Die entscheidungstheoretische Fundierung der wertmäßigen Kosten ergibt sich aus dem Entscheidungscharakter der Auswertungsrechnungen und aus dem Planungsansatz nach dem Kapitalwertmodell der Investitionstheorie, während die realtheoretische Fundierung aus den Hypothesen der Kosten- und Erfolgsrechnung folgt (die von Hax aber nicht diskutiert werden). Damit erweisen sich Erfolgsmessungen auf der Grundlage wertmäßiger Kosten und Erlöse in Auswertungsrechnungen einer separaten „Kosten- und Erlösrechnung“ zumindest als entscheidungstheoretisch gerechtfertigt. Einer Integration beider Erfolgsrechnungen, die über die Möglichkeiten nach IAS und US-GAAP hinausgeht, stehen gegenwärtig noch das sachliche und das bilanzpolitische Argument entgegen.

6. Folgerungen für die theoretische Fundierung der Kostenrechnung

Aus den Analysen und Würdigungen lassen sich mehrere Folgerungen zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung ziehen:

- Die theoretische Fundierung einer Kostenrechnung kann nicht eindimensional durchgeführt werden. Sie verlangt vielmehr wegen ihrer Komplexität nach drei

Analyseperspektiven des Problems. *Folgerung:* Um die methodologischen Anforderungen an eine theoretische Fundierung der Kostenrechnung hinreichend präzise zu erfüllen, ist eine kalkültheoretische, entscheidungstheoretische und realtheoretische Untermuerung erforderlich, wobei die kalkültheoretische Fundierung in der Regel plausibel ist.

- Keiner der analysierten drei Ansätze kann den Anspruch auf eine präzise realtheoretische Fundierung der Rechnung erheben, dagegen alle drei auf eine (unterschiedlich präzise) entscheidungstheoretische Fundierung. *Folgerung:* Die realtheoretische Fundierung der Kostenrechnung im Sinne einer Vervollständigung und empirischen Bestätigung der verwendeten generellen Hypothesen muss vorangetrieben werden.
- Die Orientierung an einem geschlossenen Bezugssystem (Planungs- und Steuerungssystem) ist explizite (mit der Planung) nur im Ansatz Küppers gegeben. *Folgerung:* Das Bezugssystem sollte ein realitätskonformes Abbild des realen Problemfeldes sein. In ihm dürfen keine wesentlichen Vereinfachungen und Vereinheitlichungen mit dem Ziel vorgenommen werden, die Verwendung eines bestimmten (einfachen) Planungsansatzes zu rechtfertigen.
- Die Einbindung in die Planungshierarchie ist in den drei Ansätzen unterschiedlich: während Hax seinen Ansatz operativ und taktisch einbindet, tut dies Küpper strategisch/taktisch sowie operativ und Pfaff operativ. *Folgerung:* Die Einbindung der Kostenrechnung sollte sich mit der erforderlichen Differenzierung über alle drei Ebenen der Planungshierarchie erstrecken, um letztlich durch das Unterstützen operativer, taktischer und strategischer Entscheidungen das Erreichen des strategisch gesetzten Oberzieles (Zielsystems) möglichst umfassend zu sichern.
- Separationstheoreme spielen in der Untersuchung von Hax eine hervorragende Rolle, bei Küpper allenfalls eine Nebenrolle und bei Pfaff gar keine Rolle. *Folgerung:* Fragen der sachlichen und formalen Separation des Problemfeldes einschl. der Formulierung von Separationstheoremen müssen systematisch erforscht werden, um zumindest zu einer systemkonformen Transformation unterschiedlicher Rechnungsmaße zu gelangen.
- Auch in den Rechnungszielen sind Unterschiede feststellbar. Während bei Hax die Rechnungsziele Abbildung sowie die Planung und Steuerung dominieren, gilt dies bei Küpper für die Planung und bei Pfaff für die Verhaltenssteuerung. *Folgerung:* Wenn für die Kostenrechnung bestimmte Rechnungsziele definiert werden, muss das Rechnungssystem auch in der Lage sein, für alle Rechnungsziele relevante Informationen bereitzustellen. Für die Herleitung planungsrelevanter Informationen werden beispielsweise andere Modelle und Hypothesen benötigt als für die Herleitung von Informationen zur Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern. Die Differenzierung der Informationen nach Rechnungszielen kann durch unterschiedliche problembezogene Auswertungsrechnungen erreicht werden. Allgemein ist als Kern einer Rechnungstheorie umfassend zu erforschen, wie Rechnungsziele die Struktur und Funktion der Kostenrechnung determinieren.
- Die Empfehlungen zur Separation/Integration der Kostenrechnung gehen ebenso auseinander: Hax empfiehlt eine weitestgehende Annäherung (Integration) von interner und externer Erfolgsrechnung auf Zahlungsbasis, Küpper dagegen eine Separation auf Zahlungsbasis mit Regeln für Übergänge auf Kosten/Erlöse. Am konsequentesten empfiehlt Pfaff eine (weiterentwickelte) separate Kostenrechnung auf der Basis wertmäßiger Kosten und Erlöse. Außerdem vermuten Ewert/Wagenhofer, dass für

Entscheidungsfunktionen tendenziell eher eine Separation (Trennung) und für Verhaltenssteuerungsfunktionen eher eine Integration (Angleichung) beider Erfolgsrechnungen sinnvoll sein wird (Ewert et al, 2005: 64 f). *Folgerung:* Eine separate Kostenrechnung ist beizubehalten. Die Weiterentwicklung der Rechnung sollte jedoch unter Beachtung ihrer Orientierung am Planungs- und Steuerungssystem, der Trennung von Grundrechnung und Auswertungsrechnung und der Verwendung neuerer Datenbankkonzepte betrieben werden. Dann kann auch präzise begründet werden, ob und in welchem Umfang beide Erfolgsrechnungen in Abhängigkeit von ihren Rechnungszielen separiert bzw. integriert werden müssen.

- Es darf nicht übersehen werden, dass eine Integration von interner und externer Erfolgsrechnung zu einer grundlegenden Umgestaltung der externen Erfolgsrechnung führen müsste, denn der sachzielbezogene Informationsbedarf bleibt auch im Falle einer Integration mit allen Differenzierungen weitestgehend bestehen. Allerdings liegt ein Hindernis für die Umgestaltung darin, dass die externe Erfolgsrechnung rechtlich normiert ist und nur einen geringen Anpassungsspielraum besitzt. *Folgerung:* Sollte die Integration so gelöst werden, dass die externe Erfolgsrechnung mit ihrer heutigen Struktur erhalten bleibt und durch mehrere Hilfs-, Ergänzungs- oder Sonderrechnungen „vervollständigt“ wird, wäre dies ein Etikettenschwindel. Sollte dagegen den Befürwortern der Integration der Nachweis gelingen, dass für das Planungs- und Steuerungssystem überhaupt kein begründeter Bedarf an sachzielbezogenen Informationen (Kosten- und Erlösinformationen) besteht, war die langjährige Weiterentwicklung der Kosten- und Erlösrechnung in der Geschichte des betrieblichen Rechnungswesens eine Episode.
- Die Frage nach der Integration/Separation der Erfolgsrechnungen bekommt einen anderen Akzent, wenn man sie unter dem Blickwinkel des Controllings internationaler Unternehmen stellt. So bedeutet die Umstellung der HGB-Rechnungslegung auf US-GAAP oder IAS zwar eine verbesserte Zahlungsorientierung (weniger offene Ansatz- und Bewertungswahlrechte), keineswegs aber eine manipulationsfreie externe Erfolgsrechnung (mehr Interpretationsspielräume bei Ansatz- und Bewertungsvoraussetzungen). Vielmehr sprechen praktische Controlling-Argumente dafür, die Integrationsfrage neu zu stellen. Zu diesen zählen ein unterentwickeltes Rechnungswesen der ausländischen Tochtergesellschaften, fehlende Erfahrungen der ausländischen Manager mit der Kostenrechnung, fehlende Vergleichbarkeit der Rechnungsdaten, Beherrschungsgesichtspunkte, Reduzierung der Rechnerkomplexität und Senkung der Kosten des Rechnungswesens. *Folgerung:* Sicherlich sprechen die Controlling-Argumente für eine Angleichung der Erfolgsrechnungen und damit für eine Erleichterung des internationalen Controllings. Die theoretische Fundierung der Kostenrechnung wird durch diese Argumente aber nur peripher tangiert. Wichtig ist es daher, umfassend zu erforschen, welchen Einfluss alternative Angleichungsformen der Erfolgsrechnungen auf die Planungs- und Steuerungsrelevanz der hergeleiteten Informationen und letztlich auf die Qualität der Planungs- und Steuerungsentscheidungen der Manager haben. Dabei wird der Internationalisierungsgrad wahrscheinlich nur eine von mehreren Einflussgrößen sein.

7. Anregungen zur Gestaltung der Kostenrechnung

Nachfolgend seien noch einige Anregungen formuliert, welche die Gestaltung des Bezugssystems (Planungs- und Steuerungssystems) und der Kostenrechnung betreffen:

Zur Entwicklung eines umfassenden Bezugssystems der Kostenrechnung können Anregungen aus empirischen Befunden zu leitungshierarchisch und planungshierarchisch differenzierten Informationsbedarfen (Schweitzer et al, 1999: 116 ff; Schweitzer, 2002: 2028) und aus Problemseparationen in neueren Planungs- und Steuerungssystemen, beispielsweise in APS-Modellen (Advanced Planning and Scheduling Models) (Stadtler et al, 2005), gewonnen werden. APS-Modelle stellen modulare Planungs- und Steuerungsansätze dar, die sich praktisch zunehmend bewähren und für die Gestaltung der Kostenrechnung eine heuristische Funktion wahrnehmen können. Das gilt insbesondere für ihre Anwendung zur Gestaltung internationaler Versorgungsnetzwerke. Umgekehrt können die Ansätze zur Kostenrechnung Anregungen für eine Weiterentwicklung der APS-Modelle geben. Zu denken ist dabei an deren theoretische Fundierung und ihren Anwendungsumfang (Schweitzer, 2005: 133 f).

- Der Bedarf an entscheidungsrelevanten Informationen, der durch die Kostenrechnung zu decken ist, muss aus einem Bezugssystem hergeleitet werden. Bei einer Änderung der Unternehmensstrategie(n) und des Zielsystems sowie bei veränderten Marktstrukturen und Globalisierungsetappen können sich das Bezugssystem und der Informationsbedarf ändern. Damit die Kostenrechnung diesen Änderungen bzw. Entwicklungen angemessen entsprechen kann, muss sie flexibel gestaltet werden. Sie muss andererseits auch der Verschiedenheit von Unternehmensgröße und Branchenzugehörigkeit durch das Formulieren von Rechnungstypen genügen.
In einer Marktwirtschaft sind Unternehmen in der Wahl ihrer Strategien, Planungsverfahren und Ziele weitestgehend frei. Das hat Konsequenzen für die Formulierung des Bezugssystems und für die Gestaltung der Kostenrechnung. Die Praxis des Wirtschaftens zeigt insbesondere, dass zahlreiche Unternehmen
- einzelne Ziele ihres multikriteriellen Zielsystems mit wechselnden Prioritäten simultan oder sequenziell verfolgen (z.B. wirtschaftliche, technische, ökologische, soziale Ziele) und für einzelne Bereiche ein und desselben Unternehmens völlig verschiedene Bereichsziele wählen (z.B. im F&E-Bereich Innovations- und Qualitätsziele, im Absatzbereich Servicegrad- und Marktanteilsziele sowie für das ganze Unternehmen ein Gewinnziel), deren Rechnungsmaße durch kein Separationstheorem theoretisch fundiert werden,
- zum größten Teil keine Teilnehmer am Kapitalmarkt sind und daher nicht die Maximierung des Marktwertes ihres Eigenkapitals als Zielfunktion wählen, sondern ganz andere Ziele (z.B. Umsatz-, Deckungsbeitrags-, Wertschöpfungs- oder Bedarfsdeckungsziele). Fraglich ist auch, ob Unternehmen ihr Erfolgsziel überhaupt maximieren (können). Die theoretische Fundierung einer Unternehmensrechnung auf der Basis einer exakten Extremierung (Maximierung, Minimierung) eines Zieles macht nur dann Sinn, wenn diese extremale Ausprägung des Zieles tatsächlich gewählt und faktisch auch erreichbar ist. Eine heuristische Funktion kann Modellanalysen auf der Basis eines Extremierungskriteriums allerdings nicht abgesprochen werden. Damit ist jedoch der Schritt zu empirisch-theoretisch fundierten und praktisch anwendbaren Rechnungssystemen noch keineswegs getan.
- als Non-Profit-Betriebe, wie staatliche Landeskrankenhäuser, Universitäten, Forstdirektionen, wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden u.a. mit multikriteriellen Zielsystemen, andere Ziele als die Maximierung des Marktwertes des Eigenkapitals (des

Shareholder Values) verfolgen. Ihre Kostenrechnungen verlangen nach spezifischen Bezugssystemen (Planungs- und Budgetsystemen) und nach einer spezifischen theoretischen Fundierung. Daher ist die Kostenrechnung dieser Betriebe anders zu gestalten als die eines global agierenden Industriekonzerns mit Börsennotierung seiner Aktien. Für sie kann die Marktwertmaximierung weder eine exakte noch eine angenäherte Lösung ihres Zielproblems sein.

8. Abschließende Bemerkungen

Abschließend kann nach der Analyse und Würdigung widerstreitender Ansätze zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung festgehalten werden: für die Unterstützung von Entscheidungsprozessen zur Lösung sachzielbezogener Planungs- und Steuerungsprobleme kann eine Kostenrechnung (Kosten- und Erlösrechnung) mit hinreichender theoretischer Fundierung eingerichtet werden. Die *theoretische Fundierung* der Kostenrechnung wird konstituiert durch die realtheoretische Fundierung der verwendeten generellen Hypothesen, durch die entscheidungstheoretische Fundierung der hergeleiteten Informationen und durch die kalkültheoretische Fundierung des Rechnungsapparates. Der Beitrag der *formalen Separationstheoreme* zur theoretischen Fundierung liegt lediglich in der Sicherstellung der Transformierbarkeit bzw. Äquivalenz unterschiedlicher Rechnungsmaße.

LITERATURVERZEICHNIS

- Ballewski, A.** (1877): *Die Calculation von Maschinenfabriken*, Magdeburg.
- Beaver, W.H.** (1998): *Financial Reporting: An Accounting Revolution*, 3rd Edition, Englewood Cliffs / N. J.
- Breid, V.** (1994): *Erfolgspotentialrechnung – Konzeption im System einer finanztheoretisch fundierten, strategischen Erfolgsrechnung*, Stuttgart.
- Dorn, G.** (1993): “Geschichte der Kostenrechnung“, *HWR*, hrsg. v. K. Chmielewicz und M. Schweitzer, 3. Aufl., Stuttgart, Sp.722-729.
- Ewert, R. und Wagenhofer, A.** (2005): *Interne Unternehmensrechnung*, 6. Aufl., Berlin, Heidelberg.
- Feltham, G. A. und Ohlson, J. A.** (1995): “Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities“, *Contemporary Accounting Research*, 11, S. 689-731.
- Hax, H.** (2002): “Integration externer und interner Unternehmensrechnung“, in: *HWU*, hrsg. v. H.-U. Küpper und A. Wagenhofer, 4. Aufl., Stuttgart, Sp. 758-767.
- Kilger, W., Pampel, J. und Vikas, K.** (2002): *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 11. Aufl., Wiesbaden.
- Kloock, J.** (1981): “Mehrperiodige Investitionsrechnungen auf der Basis kalkulatorischer und handelsrechtlicher Erfolgsrechnungen“, *zfbf*, S. 873-890.
- Kloock, J.** (1997): *Betriebliches Rechnungswesen*, 2. Aufl., Köln.

- Küpper, H.-U.** (1985): "Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung", *zfbf*, S. 26-48.
- Küpper, H.-U.** (1990): "Verknüpfung von Investitions- und Kostenrechnung als Kern einer umfassenden Planungs- und Kontrollrechnung", *BfuP*, S. 253-267.
- Küpper, H.-U.** (1995): "Unternehmensplanung und -steuerung mit pagatorischen oder kalkulatorischen Erfolgsrechnungen", *zfbf*, Sonderheft 34, S. 19-50.
- Lücke, W.** (1955): "Investitionsrechnungen auf der Grundlage von Ausgaben oder Kosten?", *ZfhF*, S. 310-324.
- Müller, H.** (1996): *Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung. Stand-Nutzenanwendungen-Tendenzen*, 2. Aufl., Wiesbaden.
- Pfaff, D.** (1994): "Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung", *zfbf*, S. 1065-1084.
- Preinreich, G. A. D.** (1937): "Valuation and Amortization", *The Accounting Review*, 12, pp. 209-226.
- Schiller, U. und Lengsfeld, S.** (1998): "Strategische und operative Planung mit der Prozeßkostenrechnung", *ZfB*, S.525-547.
- Schmalenbach, E.** (1899): "Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft", *Deutsche Metallindustriezeitung*, Jg. 15, Remscheid.
- Schmalenbach, E.** (1947): *Pretiale Wirtschaftslenkung*, Band 1: *Die optimale Geltungszahl*, Bremen-Horn.
- Schmalenbach, E.** (1948): *Pretiale Wirtschaftslenkung*, Band 2: *Pretiale Lenkung des Betriebes*, Bremen-Horn.
- Schweitzer, M.** (2001): "Die Kosten- und Erlösrechnung zwischen theoretischen Anforderungen und Rechnungswirklichkeit (Offene Fragen der Kostenrechnung)", *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2001*, hrsg. v. G. Seicht, Wien, S. 159-200.
- Schweitzer, M.** (2002): "Unternehmensrechnung, Gestaltung und Wirkungen", *HWU*, hrsg. v. H.-U. Küpper und A. Wagenhofer, 4. Aufl., Stuttgart, Sp. 2017-2030.
- Schweitzer, M.** (2005): "Planung und Steuerung", *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, hrsg. v. F. X. Bea, B. Friedl und M. Schweitzer, Bd. 2, 9. Aufl., Stuttgart, S. 16-139.
- Schweitzer, M. und Küpper, H.-U.** (2003): *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 8. Aufl., München.
- Schweitzer, M. und Ziolkowski, U.** (1999): "Interne Unternehmensrechnung: aufwands-orientiert oder kalkulatorisch?", Sonderheft 42 der *zfbf*, hrsg. v. M. Schweitzer und U. Ziolkowski, Düsseldorf, Frankfurt/M.
- Seicht, G.** (1963): "Die stufenweise Grenzkostenrechnung. Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung", *ZfB*, S. 693-709.
- Stadler, H. / Kilger, C.** (ed.) (2005): *Supply Chain Management and Advanced Planning*, 3rd Edition, Berlin / Heidelberg.
- Tolkmitt, H.** (1894): *Grundriß der Fabrik-Geschäftsführung*, Leipzig 1894.
-

El doctor Marcell Schweitzer es profesor de la Facultad de Ciencias Económicas de la Eberhard-Karls-Universität de Tübingen, Alemania. Su e-mail es: marcell.schweitzer@uni-tuebingen.de
Prof. Dr. Marcell Schweitzer ist tätig an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät, Eberhard-Karls-Universität Tübingen, Deutschland, e-mail: marcell.schweitzer@uni-tuebingen.de

THE THEORETICAL SUBSTANTIATION OF COST ACCOUNTING IN THE LIGHT OF CONFLICTING APPROACHES

Marcell Schweitzer

RESUMEN

Desde hace algunos años se viene sosteniendo en Alemania una discusión acerca de la fundamentación teórica de la contabilidad de costes, así como de la necesidad de mantener un sistema de costes independiente. El abanico de planteamientos posibles abarca desde la total integración de la contabilidad de costes en la contabilidad externa hasta el de una separación lo más completa posible de ambos sistemas contables. Esta aportación pretende presentar, desde el punto de vista alemán, cómo se ha desarrollado la discusión y cuál es la situación actual. Como conclusión del trabajo se aboga por una separación, sustentada teóricamente, entre ambos sistemas de contabilidad.

El trabajo persigue varios objetivos:

- (a) identificación de las raíces históricas de las bases teóricas de la contabilidad de costes,
- (b) presentación de la problemática de la empresa y de su estructuración,
- (c) definición de los planteamientos de separación y de sus teoremas,
- (d) análisis de las perspectivas de investigación y de su fundamentación teórica,
- (e) orientación metodológica de la contabilidad de costes dentro del sistema de planificación y dirección,
- (f) presentación y evaluación de las recientes contribuciones acerca de los fundamentos teóricos,
- (g) fundamento teórico de un sistema independiente de contabilidad de costes.

ABSTRACT

In Germany, a discussion has been in progress for a number of years on the theoretical substantiation and the necessity of an independent cost accounting system. The spectrum of views involved ranges from a complete integration of cost accounting (internal income statement) into the profit and loss statement (external income statement) to as complete a separation as possible of the two income accounting systems. This contribution will represent, from a German standpoint, how the discussion has developed, and what its present state is. The conclusion of this contribution is a recommendation of a theoretically substantiated separation of the two types of income statements.

The contribution pursues several different purposes:

- (a) an identification of the historical roots of the theoretical basis of cost accounting,
- (b) an account of the problem field of the firm and its structures,
- (c) a definition of the position of separations and separation theorems,
- (d) an analysis of perspectives of investigation of a theoretical substantiation,
- (e) a methodical orientation of cost accounting by the planning and steering system,
- (f) an account and appreciation of recent contributions on the theoretical substantiation,
- (g) a theoretical substantiation of an independent cost accounting system.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad de costes, fundamentación teórica, independencia de la contabilidad externa, Alemania.

KEY WORDS:

Cost accounting, theoretical substantiation, independent cost accounting system, Germany.

1. Introduction

In the literature, contributions on the theoretical substantiation of cost accounting are distinguished by differences of method. These result particularly from the orientation to differing superordinate contexts of statement, the stressing of differing accounting objectives or decision goals¹, and the choice of differing general hypotheses as basic elements of accounting. It is therefore not surprising that the contributions arrive at different and to some extent contrary conclusions or statements on the theoretical substantiation and independence of cost accounting.

The discussion of the theoretical substantiation of cost accounting is mainly carried on in Germany. For this reason, the present contribution from a German perspective will begin with a brief outline of historical roots of the theoretical foundation of cost accounting. This will be followed by an account of structures of the problem field of the firm, and separation problems of accounting. Special attention will be paid to the separation theorems of Lücke (1955) and Kloock (1981).

As cost accounting traditionally serves, in addition to the determining and documentation of data, to support operational planning and steering decisions, the planning and steering system of the firm is selected as a frame of reference for all the information generated in cost accounting. Within the frame of reference, the operational level of planning is expanded by the tactical and strategic levels. Finally, calculus, decision and real theory modules of a theoretical foundation of cost accounting are elaborated.

These modules are adduced in order to analyse and appreciate recent contributions to the theoretical substantiation of cost accounting. As examples, one contribution from agency theory, one from capital market theory, and one based on decision theory are included in this analysis and appreciation.

2. A brief historical outline of cost accounting

For the theoretical substantiation of cost accounting, older roots of cost accounting, which go back to the 14th century, are not very fruitful, because they are predominantly to do with calculation technique and price policy (Dorn, 1993: 722). The first theoretical component of cost accounting is to be found in Ballewski (1877), who recognised the dependence of cost on alterations in employment (volume), that is, a cost-theoretical relation, as the basis of cost accounting. Tolkmitt (1894) went somewhat further in seeing in cost accounting beside the technical task a decision- and planning-related one. Finally, Schmalenbach (1899) achieved a theoretical quantum leap in introducing marginal cost into cost accounting.

In the 20th century, cost accounting had quite a stormy development, marked by progressive industrialisation, numerous efforts at standardisation and systematisations, and by the events of war. In the forefront of this development, without doubt, are standard cost accounting and marginal cost accounting, the theoretical components of which rest on the meritorious ideas of Schmalenbach.

After the 2nd World War, there were additionally new impetuses from the USA. These led to the further development of standard cost accounting, direct costing, planned direct costing, contribution margin accounting and forecast cost accounting systems. Partially parallel

¹ In this article the term “goal” is used in a decision context and the term “objective” in an accounting context.

to these, life-cycle costing, behavioural accounting, activity based costing, target costing and others were developed. The penultimate step was the basing of cost accounting on superordinate systems of investment accounting in the firm and on the macroeconomic capital market. Essential features of more recent approaches to cost accounting are: taking into account elements of production theory and of cost theory, as well as of decision and agency theory, differentiation according to accounting objectives, orientation to the future, and orientation to superordinate systems. These are the more recent roots of the theoretical substantiation of cost accounting, which will be dealt with in detail in this contribution.

3. Methodical links for the theoretical substantiation of cost accounting

3.1. The problem field as the empirical basis

In the following, the problem field in the firm, its modelling by the planning and steering system, various kinds of determination as perspectives for analysis, and accounting objectives as criteria of differentiation of cost accounting are seen as the basic elements of the theoretical substantiation of cost accounting.

One central task of cost accounting is to provide managers with decision-relevant accounting information for the solution of operational planning and steering problems. In particular on the middle and lower management levels of a firm, operational decision problems constantly arise, which must be solved by decision processes marked by a division of labour. The structured totality of decision problems and problem solutions is termed here a *problem field*, which is subdivided into problems and partial problems. Since each problem comprises an unsolved factual question (or task) and one or more goal functions, a division of the problem field means both dividing the question field and dividing the goal function(s). Each division of the problem field into problems and partial problems is termed a *separation*.

For the solution of a problem, this must be separated off from the problem field as an unsolved factual question. This leads to a factual separation. Factual separations can be made both on the level of real goods (area of production) and that of nominal goods (financial area). If, on the one hand, internally oriented problems of investment, supply and production (internal problems), and on the other externally oriented problems of dividends, financing or liquidity (external problems) are to be separated, as a first step on the object level, a factual separation into internally oriented and externally oriented problems must be made.

In the case of a factual separation of the problem field into internal and external problems, the goal function with its accounting measure for the two problem areas must be separated, which brings about two accounting areas. Various paths can lead to this formal separation:

- (a) The structure of the superior goal functions can imply that their separation according to their variables is possible, given the same accounting measure. That is to say, the superior goal function is formally separated according to the variables of the two problem areas into two partial goal functions in such a way that the two accounting areas retain the same, uniform accounting measure (e.g. payments) despite differing variables.
- (b) The structure of the superior goal function may imply that its separation is possible both according to its variables and its accounting measure. That is to say, the superior goal function is formally separated into two goal functions in such a way that each accounting

area uses its own accounting measure despite differing variables (e.g. the internal income statement revenue and cost, the external income statement earnings and expense). Here the question arises as to the formal relation existing between these accounting measures. The accounting measures (here: monetary ones) used for both accounting areas should satisfy the requirement of reciprocal transformability. The conditions under which this is possible must be explained by a theorem.

- (c) If attention is moved from the accounting areas to an individual problem for the solution of which the theoretical bases permit several partial goal functions, differing accounting measures can be applied. For examples, this is the case with the evaluation of investment alternatives. Calculation of the preference of an alternative can be done either by means of cost/revenue, contribution margin or outpay/inpay. Here too, the question arises as to the relation between these accounting measures. In order to arrive, independently of the accounting measure, at the same unambiguous preference, it needs to be explained by means of a theorem what formal relations exist between the accounting measures selected, and in particular under what conditions there exists equivalence (correspondence) between the accounting measures. Only under these formal conditions do the different accounting measures yield the same preference.

3.2. The planning and steering system as the frame of reference

For the modelling of the problem field, both simple and more complex planning approaches may be adduced. The planning approach selected determines the basis structure of the resulting planning system. For instance, as a simple planning approach, the net present value model of investment accounting may be selected. If this planning approach is decided on, the overall problem field of the firm is considered as a (simplified) investment problem. With the decision in favour of this simple planning approach, all the abstractions and implications are accepted that characterise this approach.

If, on the other hand, it is seen that the problem field represents a complex dynamic structure with interdependences between a number of investment, financing, and production problems that must be mapped as precisely as possible, the necessary choice is of a dynamic simultaneous investment, financing, and production model that builds on markedly fewer abstractions, and thus maps the complex problem field more realistically than the net present value model. This planning approach, however, makes considerably higher demands on the quantity of data required, the formulation of the model, and the solution algorithms than a net present value model.

If, finally, it proves that the problem field is so complex that it cannot be represented in terms of similar structure by any of the planning approaches mentioned, a (stochastic) simulation model needs to be considered, which in case of doubt has to be formulated anew. For all three planning approaches, however, the supposition applies that an accounting system based on a planning approach is unable to generate information more precise than this planning approach, or planning system, includes or permits.

Modelling the problem field on the basis of one of the planning approaches mentioned leads to the planning and steering system of the firm, which covers all the problems and problem solutions. The planning and steering system is the map of the problem field of the firm, to which the information produced in cost accounting must be oriented. Conversely, the requirement of decision-relevant information is derived from the planning and steering system. Be-

cause of this relation, the planning and steering system becomes the *frame of reference* of the cost accounting system. In this sense, all information generated must be decision-relevant (planning- and steering-relevant).

From the perspective of decision theory, the formal basis of all planning and steering processes is the decision field with the components "multi-period, influenceable action area" (e.g. all feasible programmes of supply and sales), "multi-period, non-influenceable state area" (e.g. the supply structure, the rate of inflation, or interest rates) and "multi-period goal function(s)" (e.g. payment, cost, or income function). The goal function evaluates all alternative action-state- combinations with a result (effect). The decision field, meanwhile, gives information only about formal components of a decision logic which explains how a rational choice is arrived at. Studies based on this formal perspective are decision-theoretical analyses (Ewert et al, 2005: 30 ff). The planning and steering system, by contrast, is based on real planning and steering decisions for the solution of real problems or to close real problem gaps, which formally speaking are of the nature of a rational choice.

The connection between the planning and steering system and the cost accounting system consists in the fact that the planning and steering system defines the operating demand of information that is to be covered by the cost accounting system. Consequently, the context dealt with here involves the supplying of information concerning cost and revenue to support planning and steering decisions, differentiated according to levels of planning (strategic, tactical, operational), phases of value added (supply, production, sales), planning periods (quarters, years) and phases of steering (carrying through, inspection, protection). Cost and revenue information is required both for the problem description, the evaluation of alternative problem solutions in the process of drawing up plans, and the capturing of problem solutions in plans. Apart from supporting planning, cost and revenue information is also required to support current steering decisions of the realisation of planning. The cost and revenue information generated is oriented to the planning and steering system, and thus implicitly to the planning approach used. This monetary information is, however, not required at the lowest executive level in the firm, as at this level steering mainly takes place using factors of quantity, time, and quality (Schweitzer et al, 1999: 116 ff).

3.3. Types of determination as the perspectives of analysis

For the analysis of cost accounting, three perspectives of analysis suggest themselves: the perspective of the accounting system, the perspective of decision orientation, and the perspective of the empirical basis. Each of these perspectives, in turn, raises descriptive, theoretical and instrumental questions.

The theoretical questions of these three perspectives are dealt with under the present central topic of theoretical substantiation. In an analysis of the theoretical questions, the circumstance is particularly to be taken account of that cost accounting is an information generator very closely connected with the superior planning and steering system. From a theoretical point of view, the three perspectives named can be more precisely characterised as the perspectives of calculus theory, decision theory, and real theory (empirical theory). If one succeeds in formulating hypotheses from these three perspectives, and in linking these appropriately, it is possible to speak of a comprehensive theoretical substantiation of cost accounting and the accounting information derived. In this context, singular and general statements with an empirical truth claim are termed hypotheses. The hypotheses of calculus theory include all

formal (mathematical) statements of the accounting system (e.g. axioms and rules of matrix calculus). These hypotheses determine the formal structure of the accounting system. They have the property that their truth can be tested only according to logical criteria. Therefore they can only be logically true or false. The cost system is determined logically by them. To result in a feasible accounting system from the perspective of management science, these hypotheses are complemented by rules of structuring, delimitation, aggregation, etc. (Schweitzer, 2002: 2017 f).

Together with the logical determination of the accounting system, an empirical determination is also required for the information generated by the accounting system. This is achieved by hypotheses based on real theory for which an empirical confirmation must be striven for (Schweitzer, 2001: 185 ff). If, for instance, for the profit planning in the planning and steering system monthly forecasts of cost and revenue are required, for their prediction general hypotheses are required to be provided in the form of operational (short-term) cost and revenue hypotheses (functions). The corresponding conclusions have to be made for the providing of tactical (medium-term) cost hypotheses (for instance to predict the cost of a project) and strategic (long-term) cost hypotheses (e.g. for life-cycle costing). These functions have to be formulated in the area of cost accounting, tested, and applied as forecasting instruments (Müller, 1996: 127 ff, 217 ff; Kilger, 2002: 101 ff). The degree of empirical confirmation of these functions determines the quality (reliability) of the cost forecasts. The higher the degree of empirical confirmation of these functions, the more reliable is the information from the cost accounting and the better the substantiation of the cost accounting according to real theory. Thus the cost accounting is empirically determined.

To derive decision-relevant information on cost and revenue that are required in the planning and steering system, the hypotheses based on real theory must be integrated into the decision context of statements or a planning model. This step provides the determination of the cost accounting in terms of decision theory; that is, the derived information acquires a relation to the goal function(s) and the constraints of the planning model selected (Küpper, 1985: 26 ff; Kloock, 1997: 64 ff; Schiller, 1998: 528 ff; Schweitzer, 2001: 186 f). If goal- and constraint-dependent opportunity cost is required in the planning and steering system for an alternative evaluation, these are to be calculated in a separate decision model of the cost accounting system or in the planning and steering system itself. The more precisely the decision model maps the specific decision situation, the more reliable are the derived opportunity cost, and the better substantiated is the cost accounting in terms of decision theory.

A cost accounting system is considered theoretically substantiated, in accordance with these considerations,

- (a) when the accounting system is logically determined from the perspective of calculus theory (is free of contradictions),
- (b) when the information generated is determined in terms of decision theory from the perspective of decision theory (is related to the goal functions and constraints of the decision situation of a planning and steering system), and
- (c) when the accounting information generated is determined in terms of real theory from a perspective of real theory (on the basis of empirically confirmed hypotheses relating to input, cost, revenue or net present value hypotheses).

3.4. Accounting objectives as the criteria of differentiation

The cost accounting system should be able to pursue various accounting objectives. For the steering of plan realisation, it should provide factual information on realised facts as a statement of actual cost (e.g. the actual sum of manufacturing wages of the past month). For profit planning, it should, as a budget accounting system, provide forecast information on (empirically) expected facts (e.g. the actually expected material cost of the coming month). For monitoring the efficiency of the cost centres and departments or the steering of the behaviour of employees, it should, as a standard cost accounting system, provide prescriptive information on special objectives (e.g. minimal centre cost). Whereas for the determining of singular cost information (observation statements) in actual cost accounting, general cost hypotheses are only indirectly recognisable, such hypotheses appear directly as forecasting instruments of cost in both of the planned cost accounting systems mentioned. This statement is also valid for all other forms of planned cost accounting.

In order to be able to pursue several accounting objectives, the cost accounting must be differentiated and flexibly structured in its components or modules. Whether the requirement of orientation to several objectives can at all be satisfied by a single accounting system depends on the properties of the accounting data used, what accounting objectives are to be pursued, and the relations between the individual accounting objectives. For the designing of accounting systems, accounting objectives are the most important determinants and differentiation criteria. The accounting objectives themselves are in turn determined by the decision goals (goal functions) of the addressees of the information. Traditionally, the following accounting objectives are attributed to an internal income statement (cost accounting) (Schweitzer, 2003: 26 ff): mapping and documentation of the firm process, forecasting future cost and revenue, planning and steering of processes, steering of employee behaviour, other objectives.

4. The interpretation of separation theorems

4.1 The central idea of the separation theorem according to Wolfgang Lücke (1955)

In some contributions on the analysis of cost accounting, the view is put forward that separation theorems represent the essence of a theoretical substantiation. This view is not accurate, and will therefore be relativised in the following. However, to facilitate understanding of the problem, first of all a survey of the separation theorems according to Lücke and Kloock will be given.

The best-known formal contribution to the problem of separation in accounting is the separation theorem of W. Lücke, which has a predecessor in the theorem of G.A.D. Preinreich (1937: 209 ff). The term "Lücke theorem" is applied to a statement (proposition) which Lücke formulated in connection with the evaluation of investment alternatives (e.g. assets) by net present values according to the net present value model of investment accounting (Lücke, 1955: 310 ff). This theorem is to be regarded as a statement arrived at by a logical deduction from the basic statements of the net present value model. As to the question whether this evaluation is to be payment-based (pagatorical) or income-based (calculational), Lücke demonstrates formally (mathematically) that under certain conditions (assumptions) the net present value of the calculational partial income (revenue less cost) of a planning period is equivalent to the net present value of the pagatorical payment surplus (inpay less outpay). Insofar as the-

se conditions apply, it is, according to this theorem, equivalent whether the investment alternatives are evaluated pagatorically or calculatorically. Under these conditions, the preference of the alternatives is not affected by the valuation measure. The conditions under which this statement is correct are:

- (a) To all internal partial income, interest must be added on the basis of the book value at the beginning of the partial period concerned and of the relevant rate of capital cost (interest rate).
- (b) The sum of the cost included in the partial income must be as high as the sum of the outpays and the sum of the revenue included in the partial income must correspond to the sum of the inpays.
- (c) The difference between the acquisition value and the residual value of an asset must be the same as the sum of the depreciations made, whereas the depreciation method can be individually selected. The depreciation plan can therefore be different in the two approaches.

On closer inspection, it becomes apparent that the Lücke theorem, which was formulated for the valuation of investments on the basis of the net present value model, only gives formal conditions for when there is value equivalence between the accounting measures (profits and payments). This means that only under the conditions of the net present value model are the two accounting measures equivalent. Thus the Lücke theorem, as a formal separation theorem, makes no statement about how the investment problem is to be factually separated from the problem field, or what factual interdependences in modelling are to be abstracted from. Instead, it proceeds from the assumption that the investment problem under consideration has already been factually separated and is appropriately mapped by the net present value model selected. Equally, it provides no information on the preference of an alternative project (Ewert, 2005: 69 ff). The Lücke theorem also fails to state whether cost accounting should be set up as well as the external profit and loss accounting. It presupposes, however, that for all the investment alternatives to be evaluated decision-relevant income and payments can be calculated (forecast, estimated) with appropriate precision. To answer the question as to an independent cost accounting system, however, it must be clarified whether factual requirements of the decision process need a corresponding separation of the problem field. If this question is answered positively considering the organisational division of labour, the department capacity, the nature of the decision problems and the complexity of the problem field, the factual foundation for the setting up of an (internal) cost accounting system beside an (external) income statement is laid. This argumentation proceeds from the assumption that the external income statement, with its legal determination, cannot meet these factual requirements, or that it cannot be restructured in accordance with the requirements. To stress it once more: the Lücke theorem makes no statements about the fruitfulness or necessity of setting up two income statements; it merely points out, as a formal implication of the net present value model, under what conditions there is an equivalence between the accounting measures "cost/revenue" and "outpay/inpay".

4.2. Expansion of the Lücke theorem according to Josef Kloock (1981)

J. Kloock places the Lücke theorem at the centre of his investigation of the measures in cost accounting. Kloock demonstrates, from the perspective of investment theory (Kloock, 1997: 68 ff),

- (a) what formal requirements are to be made, according to the Lücke theorem, of the delimitation of the internal and external income statement,
- (b) what insights this theorem provides for the accrual of earnings and expenses in the valuation of an enterprise,
- (c) how, according to this theorem, uncertainties or risks in the payments are linked to uncertainties or risks in the profits, and
- (d) what problems in the disaggregation (separation) of the values from the tactical to the operational planning level are revealed by this theorem.

For further interpretations of the Lücke theorem, reference may be made to Kloock (1981: 878 ff; 1997: 68, particularly the formal demonstration that the external income statement according to commercial law (profit and loss accounting) (with the inclusion of an internal interest calculation) can also provide relevant information on earnings and expenses for investment accounting (Kloock, 1981: 883 ff).

From the perspective of investment theory, Kloock represents the delimitation between cost accounting and profit and loss accounting as follows (Kloock, 1997: 68 ff):

- ? First, Kloock disposes of the error in thinking that the *Lücke* theorem pursues the purpose "of carrying out the investment accounting, instead of a payment accounting, with another monetary basis accounting system" (Kloock, 1997: 70). Instead, according to Kloock, the main purpose of this theorem is to explain under what conditions the internal accounting measures (cost, revenue) are in a consistent relation to external accounting measures (outpay, inpay), with the concept of income used being based on net present value and thus the net present value model of investment accounting is used as the basis of both accounting systems (Kloock, 1981: 873 ff).
- ? For cost accounting, by means of the Lücke theorem the value measure is derived which formally permits, by decisions on the operational level, the attainment of a positive net present value planned in (tactical) investment accounting.
- ? The Lücke theorem provides a purely formal support for the calculation of internal interest cost in cost accounting (taking withholding capital into account). Also, for particular models of various individual decisions, this theorem leads to the calculation of further (calculatorial) cost, taking residual values into account (Kloock, 1997: 68/69).
- ? Conversely, a planned income statement on the basis of the Lücke theorem provides decision-relevant information for investment decisions already made in advance.
- ? For the controlling of investments that were carried out before the planning point in time $t=0$, the Lücke theorem also formally provides the theoretical basis, insofar as the target income and the actual income of the investment used are oriented to the net present value of the investment accounting.

It must be noted that Kloock in his investigation argues purely formally on the value level of the problem field. According to this, the Lücke theorem reveals in the investment-theoretical approach an implication for the formal transformation of external outpay/inpay into internal cost/revenue. In a generalisation, Kloock and Feltham/Ohlsen show that this theorem is valid not only for the accounting measures of internal income, but also for the accounting measures of other monetary basis accounting systems and their variants (e.g. for valuations of whole enterprises, investment controls, strategic decisions, relations between market value and accounting data etc.) (Kloock, 1997: 69 f, 90, 104, 108; Feltham, 1995: 693 ff, 701 ff, 709 ff. For the criticism of the Lücke-theorem s. Kloock, 1997: 69 ff). The common feature of these accounting systems is, however, their relation to the net present value model of investment accounting. It becomes clear from Kloock's argument that each of his applications (investment decisions) first of all demands a factual separation of the decision problem (investment problem) involved. Equally, every factual separation of the problem field demands a formal separation of the goal function or its accounting measure, for which the Lücke theorem can be adduced for numerous decisions in the nature of investments which are represented by a net present value model.

5. An account and appreciation of selected contributions to the theoretical substantiation of cost accounting

5.1. Theoretical substantiation in a capital-market-oriented contribution

5.1.1. An account of the approach of Küpper (1985)

The first contribution to the theoretical substantiation of cost accounting is the capital-market-oriented approach of H.-U. Küpper (1985: 26 ff; 1990: 253 ff; 1995: 19 ff). The central idea of this approach is the orientation of accounting systems to the planning of the firm. For this purpose, a distinction is made between the two planning levels (1) "strategic/tactical planning" and (2) "operational planning". Income potential accounting and project planning and control accounting are assigned to "strategic/tactical planning", and planning and decision accounting to "operational planning". Each accounting system involves the provision of information for the planning level assigned to it, with a close vertical tying link of the operational planning and accounting to the strategic/tactical planning and accounting.

For the orientation of strategic/tactical planning, the capital market is selected from which, as the highest goal (goal function), an increase in the market value of the firm is derived. This goal is, accordingly, also binding for the strategic/tactical accounting systems. The capital-theoretical market value orientation means an orientation to shareholder value (market value of the equity capital = market value of the firm – market value of outside capital = shareholder value). From this perspective, the accounting system becomes an instrument of a capital-market-dependent assessment of the managers. Problems of designing then involve the adjustment of the operational accounting to the current and future interests and goals of the managers and shareholders, and to design the (one-period) operational cost accounting in such a way that it provides relevant information for multi-period decisions. Procedures that perform this task formally are dynamic investment accounting systems. These accounting systems have the advantage that they use the market value as goal. Küpper sees in the linking of cost accounting with dynamic investment accounting the solution of the overall problem

(Küpper, 1990: 253 ff). Furthermore, this link permits a substantiation of cost accounting based on investment theory.

The consequence of the linking of cost and investment accounting systems is "*investment-theory-based costing*", for the setting up of which several principles are to be followed (Schweitzer et al, 2003: 237 f):

- (a) Combination of short-term and long-term planning in a standardised plan,
- (b) direction of all partial plans to the same long-term goal,
- (c) combination of cost accounting with investment accounting on the basis of investment theory,
- (d) the choice of payments as a common basic accounting measure including the formulation of rules for the transformation of external inpay and outpay into internal revenue and cost,
- (e) theoretical substantiation of accounting by statements of investment theory,
- (f) setting up the cost accounting system as a partial system of the objective-oriented accounting of the firm,
- (g) the generation of relevant information for short-term decisions.

Strictly speaking, according to the principles mentioned, the operational cost accounting system is regarded as an investment accounting system simplified under the conditions of operational single-period planning (Schweitzer et al, 2003: 236). It is not a practically oriented accounting system, but rather a theoretical framework of designing or experiment within which practicable procedures and techniques of cost accounting can be developed, worked out in detail, and analysed. This accounting system should, in its final stage of development, provide relevant information for all operating planning decisions. The predominant accounting objective of cost accounting according to investment theory lies in providing information for short-term planning. Documentation und behaviour steering as accounting objectives are excluded.

In order to arrive at a strategic orientation of the accounting system by the market value, procedures are needed according to which this value can be forecast. One possible point of connection is cash flow accounting. For the calculation of the market value, which is supposed to be the measure of the total income potential of the firm, for instance, in a preliminary approach to a divisionalised enterprise a central control office, a financial area, and various divisions are separated (Breid, 1994: 26). The net cash flows of these three areas determine the market value of the firm. A central steering factor for the information and steering behaviour of these areas is a risk-free calculation interest, which is modified by an area-specific surcharge or discount. A further differentiation of these surcharges can, depending on strategy, be undertaken, which is supposed to achieve strategically an optimum allocation of cash and cash equivalents to the various areas.

As support for the choice of his cost accounting approach, Küpper states that it proceeds explicitly from payments, and permits a simple subordination of cost accounting to a multi-period goal. In particular, this approach, he states, avoids in operational accounting complicated period accruals of inputs, whose potential is tied up within the firm in the long term (e.g. depreciation). In this manner, the manager is to be provided with a continuous orientation of his decisions to the shareholder value.

5.1.2. Analysis and appreciation of this approach

In Küpper's view, the problem field of the firm represents a complex investment problem. As a frame of reference, he selects standardised planning within the firm. From the market value orientation of the approach based on capital theory, there follows as the prime goal of planning a maximisation of the market value of company capital. As planning approach, the net present value model of dynamic investment accounting is chosen, which as preference measure shows a net present value. The predominant accounting objective of "investment-theory-based costing" is short-term planning (Schweitzer et al, 2003: 252 ff). In detail, an appreciation of Küpper's approach leads to the following conclusions:

- ? The net present value accounting system used is based on streams of payments in and out with an effect on income over different time periods. They contain payments that must be subjectively estimated for potentials, programmes and processes planned in advance.
- ? The selection of a standardised planning as a frame of reference excludes problems of process steering (steering of plan realisation) and of behaviour steering. Equally, fixation on the single goal of market value excludes the choice of a multicriterial goal system.
- ? A relation between the Lücke theorem and "investment-theory-based costing" consists solely in the fact that they are both oriented to net present value. Otherwise, the Lücke theorem aims at purely formal accounting measure transformations, which occur in "investment-theory-based costing" (in a practicable version) at most on the operational level with the transition from payment to profit.
- ? Because of its constant orientation to shareholder value, operational cost accounting is regarded as a short-term instrument for achieving the strategically/tactically defined maximisation of market value. Following this approach, it cannot be avoided that speculation motives of the capital market, and personal income goals and interests of the managers, have an effect on individual operational decisions.
- ? Strategic measures can result in various effects. Only some of the effects can be suitably mapped by payments. The remaining effects, particularly qualitative effects, are not covered by quantitative payments (e.g. learning effects, flexibility effects, or cultural effects of globalisation). Even if income potential accounting, because of its assumptions and separations, still needs development as an instrument to support strategic planning (Schweitzer, 2001: 165), its fruitfulness lies in creating a strategy consciousness on the part of managers and in the strategy orientation of the remaining accounting systems.
- ? The framework of designing of "investment-theory-based costing" takes account of sufficient flexibility, for the concrete execution of cost accounting, to set up this accounting system even in the case of incomplete strategic/tactical planning only for some areas, projects or processes. Also, it can be further developed on this basis to become a "dynamic theory of cost accounting" (Seicht, 1962: 703 ff; Kilger et al, 2002: 82 ff).
- ? As soon as the cost accounting system takes on concrete structures on the operational level, problems of value and evaluation are to be expected. In particular, there result for the formulation of period-related goals problems of derivation from the superior capital market goal.
- ? Through the definition of the overall problem field of the firm as a uniform investment problem, through the linking of the levels of planning into a standardised planning, through the selection of net present value accounting as the planning approach, and

through the fixation on a single profit goal based on the capital market with the accounting measure payments, all separations are considerably simplified: factual separations of individual problems always lead to partial investment problems; formal separations always lead to the accounting measure payments, with differing determinants (drivers). As a rule, following this approach the superior strategic goal can only be approximately reached.

- ? “Investment-theory-based costing” can be regarded as largely theoretically substantiated. Its foundation in decision theory results from the approach to planning according to the net present value model of investment theory, and from the optimising character of the decision models. The real theory substantiation follows from the problem-dependent net present value functions, which however require a differentiation and empirical confirmation. Accordingly, operational cost accounting is interpreted as a theoretically supported, reduced investment accounting system. At its present stage of development, it is not yet a practicable accounting system, but a heuristic designing framework with the main elements "capital-market-based goal ", "hierarchically standardised planning" and "planning approach according to investment theory".

5.2. Theoretical substantiation in an agency-oriented contribution

5.2.1. An account of the approach of Pfaff (1994)

As a second contribution on the theoretical substantiation of cost accounting, the agency-oriented approach of D. Pfaff will be discussed. According to this, it is to be assumed that cost accounting pursues the accounting objectives of

- (a) documentation of the firm process,
- (b) planning and steering of processes, and
- (c) behaviour steering of the employees (Pfaff, 1994: 1068 ff).

Among these accounting objectives, it is the behaviour steering of the employees that claims Pfaff's particular interest (1994: 1070 ff, 1076 ff). The reason for this is to be seen in the fact that conflicts of interests and goals, and asymmetrical information distribution (states of information) between individual addressees are possible (Beaver, 1998: 28 ff; Schweitzer, 2002: 2026). This also applies to the external addressees of the accounting system. Balance sheet accounting contributes to the solution of the goal conflicts between external addressees by means of information whose establishing follows legal prescriptions or particular contractual agreements. The question therefore suggests itself whether balance sheet or loss and profit statement, as legally defined accounting systems, are able to provide information suitable for the solution of internal goal conflicts as well.

Internally, according to Pfaff, managers have to make numerous individual decisions on potentials, programmes and processes which must be supported by problem-specific and decision-relevant information. Since external loss and profit accounting is not able to provide this accounting information, cost accounting is required. In particular, the derivation of opportunity cost for the evaluation of decision alternatives is, according to Pfaff, an important task of cost accounting (Pfaff, 1994: 1065 ff). Opportunity cost can (in a broad definition) be lost profits and differences between acquisition cost and other values, which are

assigned dependent on goals. In calculating opportunity cost, one may, however, be content with approximate values. At any rate, for this accounting a concept of cost in terms of value is used. Moreover, according to Pfaff, it is important for internal decisions to be able to map production processes precisely and in detail. Since an external income statement is neither able to provide a detailed modelling of the production processes, nor to calculate goal- and constraint-dependent opportunity cost, an internal income statement system, which is able to fulfil precisely these requirements, is necessary to support the planning and steering decisions of the managers. Pfaff puts forward comparable arguments for the accounting objective of behaviour steering, using the example of the accounting system of *Siemens AG* (Schweitzer et al, 1999: 11 f).

After considering all the arguments that speak for a separation of the two income statements (coupling of income, risk, or evaluation, couplings between areas and relations of interdependence), and arguments that speak against a separation (savings in cost, applicability of the concept of residual profit), Pfaff finally arrives at the recommendation to retain independent cost accounting as well as external profit and loss accounting. As a further reason for this recommendation, he carries out an investigation of possible consequences of coupling effects (Pfaff, 1994: 1079 f) which are related in detail to problems of calculating fixed and common cost. The allocation of such "coupling cost", he states, is a proven method to obtain a goal-oriented behaviour steering of employees. Flexible internal cost allocation too, he states, could only be provided by a developed form of cost accounting. A comparable argumentation is also put forward for the calculation of various transfer prices. Finally, as the minimum version of a cost accounting, Pfaff sees an accounting system with two segments. The first segment is a greatly simplified partial accounting system for the calculation of cost with an incentive function for economical behaviour (for the influencing of behaviour). The second segment comprises special decision accounting systems, yet to be researched, for the calculation of decision-relevant cost for decision purposes (Pfaff, 1994: 1081/82).

5.2.2. An analysis and appreciation of the approach

In his theoretical substantiation of cost accounting, Pfaff orients himself to a frame of reference consisting of hypotheses of the agency theory. His planning approach has the character of an operational planning and steering accounting system. As its prime goal, there predominates the maximising of a utility function, and its most important accounting objectives lie in the mapping of production processes, and in the behaviour steering of employees. The appreciation of Pfaff's approach leads to the following conclusions:

- ? The external income statement is not able to provide problem-specific and decision-relevant information for the behaviour steering of employees.
- ? Strategic and tactical differentiations of the separation idea are not the subject of the investigation. Nor is any complete planning and steering system introduced as a frame of reference between the problem field and internal income statement. Rather, various hypotheses of the agency theory are implicitly introduced.
- ? In the forefront of the investigation are questions as to the necessity of a separate cost accounting, and as to the significance of this accounting for the derivation of information for the operational behaviour steering of employees.

- ? Conditions of formal equivalence between various accounting measures are not analysed. On the other hand, it is worked out what fundamental significance precise mapping of production processes and goal- and constraint-dependent opportunity cost (or approximations thereto) based on factual separations have for the setting up of an independent cost accounting system.
- ? In all evaluation or decision accounting (special accounting) in which opportunity cost figure the standard concept of cost is necessarily applied.
- ? Special attention is paid to occurring coupling cost, because some weight is ascribed to them for behaviour steering. The same applies to the calculation of flexible internal cost allocation, and for the calculation of various transfer prices.
- ? Finally, the arguments for and against an independent internal income statement are weighed up. The conclusion is in favour of the separation of from external income statement, and thus in favour of an independent cost accounting system.
- ? Pfaff's approach is, by its reference to the utility maximisation function and by the optimising character of special decision accounting systems, based on decision theory. The basis in real theory, by contrast, suffers from the low empirical validity of the premises of agency theory (the hypothesis of work suffering, asymmetrical information assumptions, and a narrow view of rationality) (Schweitzer et al, 2003: 616 ff, 654 ff). Pfaff's recommendation of the setting up or retaining of cost accounting with the accounting objective of behaviour steering is therefore to be evaluated positively, with reservations regarding a raising of the empirical validity of the premises of agency theory.

5.3. The theoretical substantiation in a decision-oriented contribution

5.3.1. An account of the approach of Hax (2002)

As a third contribution to the theoretical substantiation of cost accounting, the approach of Herbert Hax, based on decision theory, will be discussed. According to this approach, the theory of accounting raises the question whether an income measurement on the basis of the concept of cost and revenue in terms of value can be justified in terms of decision theory with the aid of a separation theorem (Hax, 2002: 758). Thus the question as to the justification of the existence of a cost accounting system in terms of value is put here from the perspective of decision theory.

Hax admits that, on the one hand, there are two arguments for separating internal and external income statement:

- (a) It may be operationally desirable to cover the narrow operating core business (supply, production, distribution) of a firm separately from the non-operating area (factual argument).
- (b) Equally, Hax states, it is understandable not to include in the cost accounting information distortions of external income statement, which, for instance, result from taxation or other manipulations of evaluation (balance sheet policy argument).

On the other hand, according to Hax, it is a serious disadvantage that a separation of cost accounting demands departure from the payments of external income statement and permits the use of the concept of cost in terms of value. This introduces into the accounting

system payment-neutral elements in the form of supplementary cost whereby the payment basis of external income statement is abandoned. The introduction of a "concept of pagatorical cost" following H. Koch is not, Hax states, the solution to the problem either. As long as it is not clear according to what rules the operating inputs and outputs are to be evaluated, the concept of cost in terms of value remains empty of content. Without deriving situation-conditioned values from a theoretical conception, the evaluation leads to complete indeterminacy (arbitrariness of evaluation) (Hax, 2002: 761).

According to Hax, the central theoretical question of cost accounting is under what conditions it is permissible to make decisions in the firm on the basis of cost and revenue (Hax, 2002: 761). To put the question otherwise, are there conditions under which problems and partial problems can be separated from the problem field of a firm in such a way that a manager in his sphere of competence can make decisions on the basis of decision-relevant cost and revenue in the sense of an optimum overall decision (Schweitzer et al, 1999: 80 ff). As an answer to this question, a correspondingly effective separation theorem must be formulated. To answer this question, Hax has recourse to the separation theorem of investment and financing theory, which states under what conditions (preconditions) "the optimisation of the stream of payment can be removed from the context of subjective preferences and be achieved via the maximisation of a monetary representation value, that of net present value understood as market value" (Hax, 2002: 762). This first separation theorem, however, is not sufficient. For a theoretical substantiation of an independent cost accounting system, a second separation theorem is required. This must state under what conditions the decision (evaluation, with cost and revenue) on a separated problem (e.g. for production programming) leads exactly to the attaining of the superior goal "maximisation of market value" and thus effectively at the same time to the optimisation of the superior stream of payment.

The second separation theorem that Hax introduces into his analysis was already analysed by Schmalenbach in formulating his "calculation values" and later in formulating his "optimale Geltungszahl" (Schmalenbach, 1947; 1948) (Hax, 2002: 762 f), and formulated as a "transfer price theorem". Schmalenbach even intended to transfer this theorem from internal company processes to macroeconomic processes, which however he did not achieve for reasons of age. At any rate, this theorem was subsequently fully confirmed and made more precise through the "duality theorem (price theorem)" of linear und non-linear programming. However, it is true that the calculation of the duals (transfer prices) can only be carried out simultaneously with the quantity solution of the decision problem. In planning, therefore, the central quantity solution for a decentral application of the transfer prices must be taken as known. Thus, according to Hax, a separation and decentralisation of decisions on a larger scale leads nowhere. Only for a few smaller special cases have there been successful attempts to approximate this decomposition problem to practical applications, with a considerable quantity of calculation required. To Hax, it is the more surprising that the concept of cost and revenue in terms of value, which rests on the same theoretical basis as the price theorem, has found its way with such success into practical application, although it has barely been theoretically investigated. If one additionally takes into account the demand, in practical application, to avoid complexity of accounting as far as possible, the tendency becomes understandable "...to approximate cost accounting again to the pagatorical basis, and thus integrate it more closely into an overall system of firm accounting..." (Hax, 2002: 764).

However, Hax sees one exception to his critique: as an instrument of income controlling in investment centres, he allows cost accounting some importance, because here, with the given interest rate, the requisite separation is possible without difficulty. Since in investment centres investments (capital allocation) play a special part economically, the decentral investment decisions of these partial areas of the firm can be steered by means of the transfer price (a given interest rate for the capital invested). Furthermore, it can be shown that the related income supervision can be effectively realised by cost-based income controlling, adducing the Lücke theorem. For cost accounting, there results from this the conclusion that, with the exception of the internal interest – to which however Hax attaches great importance – it "...must remain strictly pagatorically oriented. This applies above all also to depreciation" (Hax, 2002: 765). The factual argument and the balance sheet policy argument mentioned initially remain, however, grounds for the separation of the two income statements (Hax, 2002: 766).

5.3.2. An analysis and appreciation of the approach

In his analysis of the theoretical substantiation of cost and revenue in terms of value, Hax does not proceed from the planning and steering system of the firm as a frame of reference but from fundamental statements of decision and investment theory. His planning approach is the net present value model of the dynamic investment accounting, and his prime goal the maximisation of market value. The accounting objective of his approach can be named as the representation and the planning and steering of the firm process.

In detail, the appreciation of Hax's approach leads to the following conclusions:

- ? Hax orients his approach tactically to the theory of investment and financing. A strategic orientation is not discussed.
- ? On the one hand, there results a justified expansion of the separation idea, by having recourse for the theoretical substantiation of a cost accounting system to three separation theorems (theorem of investment and financing theory, theorem of optimisation of the stream of payment, Lücke theorem). On the other hand, the Lücke theorem is narrowed down to the value transformation of income and payments in investment controlling for investment centres. This narrowing is permissible, but excludes possible applications of the theorem to comparable formal transformations of accounting measures, such as those described by Kloock (cf. section 3.2).
- ? Hax assigns to cost accounting primarily decision problems of "price steering" ("pretiale Lenkung"). In cases of scarcity of goods or capacity bottlenecks, these require the evaluation of alternatives with opportunity cost. In purely determining cost accounting there are no opportunity cost, whereas they exist in every decision accounting (model) with bottleneck conditions. If, then, decision models are included in the functions of cost accounting, in bottleneck situations opportunity cost necessarily occur (even if they can only be calculated approximately).
- ? Hax himself qualifies the requirement formulated by him of a maximum of integration (aligning) of cost accounting with the external income statement, in view of a number of exceptions (determining periodic operating income, avoidance of taxation distortions, steering of processes, profit controlling in investment centres, the importance of internal interest) in favour of separate cost accounting. If the requirement of average evaluation

(e.g. during the construction of assets, the valuation of work in process according to the "percentage of completion" method), and the demand of several period accrual requirements (e.g. the even allocation of spasmodically occurring risk cost over several periods) (Schweitzer, 2001: 188 f) are additionally taken into consideration, the use of calculational cost is hardly to be avoided. Opportunity cost and calculational or imputed cost, however, represent the factual content of cost in terms of value (value-based cost).

- ? If cost accounting is indeed to be strictly pagatorically based, the question arises which pagatorial value it is to be measured by: the acquisition or cost of production according to HGB (with legally permitted valuation options), or the fair value according to IFRS (with a quantity of undetermined legal concepts, a quantity of valuation options and scope for estimation, with subjective expectations and estimations in determining value). This question has also to be asked in a milder form in the case of evaluation according to IAS and US-GAAP. Furthermore, even the strictest pagatorial variant in payment forecasts involves the problem that the further in the future payments lie, the more they must be estimated as average figures. This detachment from later actually occurring payments is the first step to imputed value categories (Schweitzer, 2001: 188 f).
- ? The substantiation of cost in terms of decision theory results from the optimising character of the decision models and from the planning approach according to the net present value model of investment theory, whereas basing them on real theory follows from the hypotheses of cost accounting (which, however, are not discussed by *Hax*). Thus income measurement on the basis of cost and revenue in terms of value (in decision accountings) is shown to be justified, at least in terms of decision theory. Currently, the factual argument and that from balance sheet policy still stand against an integration of the two income statements going beyond what is possible according to IAS and US-GAAP.

6. Conclusions on the theoretical substantiation of cost accounting

From the above analyses and appreciations, several conclusions can be drawn as to a theoretical substantiation of cost accounting:

- ? The theoretical substantiation of a cost accounting system cannot be carried out unidimensionally, but requires because of its complexity three perspectives of analysis of the problem. *Conclusion:* in order to fulfil the methodological requirements of a theoretical substantiation of a cost accounting system sufficiently precisely, a back-up in terms of calculus theory, decision theory and real theory is required, of which the back-up in calculus theory is as a rule plausible.
- ? None of the three approaches analysed is able to claim substantiation in terms of real theory, but all three can do so in terms of decision theory (with varying precision). *Conclusion:* the substantiation of cost accounting in terms of real theory in the sense of a completion and empirical confirmation of the general hypotheses used needs to be further developed.
- ? The orientation to a complete frame of reference (planning and steering system) is given explicitly (with planning) only in Küpper's approach. *Conclusion:* the frame of reference should be a map of the real problem field. In it, no essential simplifications or standardisations must be made with the aim of justifying the use of a simple planning approach.

- ? The integration into the hierarchy of planning differs in the three approaches: whereas Hax integrates his approach operationally and tactically, Küpper does so strategically/tactically as well as operationally, and Pfaff operationally. *Conclusion:* the integration of cost accounting ought to cover all three levels of the planning hierarchy, with the requisite differentiation, in order finally to ensure as comprehensively as possible, with the support of operational, tactical and strategic decisions, the achievement of the strategically set superior goal (goal system).
- ? In Hax's study, separation theorems play a predominant part, in Küpper's at most a subsidiary part, and no part at all in Pfaff's. *Conclusion:* questions of the factual and formal separation of the problem field, including the formulation of separation theorems, must be systematically researched, in order to arrive at least at a transformation of different accounting measures in conformity with the system.
- ? Differences can also be observed in the accounting objectives. Whereas in Hax the accounting objectives mapping, planning and steering/controlling predominate, in Küpper this applies to planning and in Pfaff to behaviour steering. *Conclusion:* If particular objectives are defined and accepted for cost accounting, the accounting system must be able to provide relevant information for all accounting objectives. For the deriving of information relevant to planning, for instance, different models and hypotheses are required than for the deriving of information on the behaviour steering of employees. The differentiation of information according to accounting objectives can be achieved by various problem-related decision accounting systems. In general, as the heart of an accounting theory, it is necessary to research comprehensively how accounting objectives determine the structure and function of cost accounting.
- ? The recommendations regarding separation/integration of cost accounting also diverge: Hax recommends as great as possible an alignment (integration) of internal and external income statement on the basis of payments, and Küpper, by contrast, a separation on the basis of payments with rules for transitions to cost/revenue. Most consistent is Pfaff's recommendation of a (further developed) separate cost accounting system on the basis of cost and revenue. Additionally, Ewert/Wagenhofer assume that for decision functions a separation, and for behaviour steering functions an integration (alignment) of the two cost accounting systems will tend to be useful (Ewert et al, 2005: 64 f). *Conclusion:* a separate cost accounting system should be retained. The further development of this accounting system should, however, be performed with consideration of its orientation to the planning and steering system, the separation of basic statement and decision statement, and the use of recent data bank concepts. Then it is possible also to explain precisely whether and to what extent the two income statement systems should be separated or integrated, depending on their accounting objectives.
- ? It should not be overlooked that an integration of internal and external income statement would have to lead to a fundamental restructuring of the external income statement, as the requirement of operational information remains largely given, even in the case of integration, with all the differentiations involved. One obstacle to restructuring lies in the fact that the external income statement is legally settled and possesses only a limited scope for adaptation. *Conclusion:* if integration is to be solved in such a way that the external income statement is retained with its present structure and complemented by several auxiliary or special accounting systems, this would be a mere deceptive change of name. If, on the other hand, the proponents of integration succeeded in demonstrating that

no proven requirement of operational information (cost and revenue information) for the planning and steering system exists, the development of cost accounting over many years would have been a mere episode in the history of company accounting.

- ? The question as to integration/separation of income statement acquires a different stress if it is posed from the viewpoint of the controlling of international firms. Thus the changeover from HGB to US-GAAP or IAS means, on the one hand, improved payment orientation (less valuation options), but by no means an external income statement free of manipulation (more scope for interpretation in the case of valuation premises). Rather, arguments of practical controlling speak in favour of putting the integration question anew. These include an underdeveloped accounting system of foreign subsidiaries, lack of experience on the part of the foreign managers in cost accounting, lack of comparability of accounting data, aspects of domination, reduction of complexity of accounting, and lowering the cost of the accounting system. *Conclusion:* The controlling arguments certainly speak in favour of an alignment of income statements and thus for a simplification of international controlling. The theoretical substantiation of cost accounting, however, is only tangentially affected by these arguments. It is therefore important to research comprehensively the influence of alternative forms of alignment of income statements on the planning and steering/controlling relevance of the derived information, and finally the quality of the planning and steering/controlling decisions of managers. In this, the degree of internationalisation will probably be only one of various influencing factors.

7. Suggestions for the designing of cost accounting

In the following, some suggestions are formulated regarding the designing of the frame of reference (planning and steering system) and cost accounting:

- ? For the development of a comprehensive frame of reference for cost accounting, suggestions can be derived from empirical investigations on information requirements differentiated by management hierarchy and planning hierarchy (Schweitzer et al, 1999: 116 ff; Schweitzer, 2002:2028) and from problem separations in recent planning and controlling/steering systems, for instance in APS (Advanced Planning and Scheduling) models (Stadtler et al, 2005). APS models are modular planning and steering approaches which increasingly prove themselves in practice, and are able to have a heuristic function for the designing of accounting systems. This applies particularly to their use for the designing of international supply networks. Conversely, the approaches to cost accounting can provide ideas for a further development of the APS models, bearing in mind their theoretical substantiation and scope of application (Schweitzer, 2005: 133 f).
- ? The requirement of decision-relevant information that the cost accounting system is to satisfy must be derived from a frame of reference. When changes take place in the firm's strategy(ies) and the goal system, or in market structures or stages of globalisation, the frame of reference and the information demand may change. In order for the accounting system to be able to deal suitably with such changes or developments, it must be flexible (flexibly designed). On the other hand, it must also cater for the differences in size of firm and area of business.

In a market economy, firms are very largely free in their choice of strategies, planning procedures and goals. This has consequences for the designing of the frame of reference and the cost accounting. The practice of budgeting shows in particular that numerous firms

- ? pursue particular goals of their multicriterial goal system, simultaneously or sequentially, with changing priorities (e.g. economic, technological, ecological, or social goals), and for individual divisions of one and the same firm select quite different goals (e.g. in the R&D area innovation and quality goals, in the sales field goals relating to degree of service and share of the market, and for the firm as a whole a profit goal), whose accounting measures cannot be substantiated by any separation theorem,
- ? to a large extent are not participants in the capital market, and therefore do not select maximisation of the market value of their company capital as a goal function, but quite different goals (e.g. sales, contribution margins, value added or demand coverage). It is also questionable whether firms (are able to) maximise their income goal at all. The theoretical substantiation of the accounting system of a firm on the basis of a precise extremisation (maximisation, minimisation) of a goal function has no point unless this extreme form of the goal is in fact selected and is also actually achievable. It is, however, not possible to deny a heuristic function to model analyses on the basis of an extremisation criterion. With this, however, the step to empirical-theoretically substantiated and practically applicable accounting systems has by no means been taken.
- ? being non-profit-making bodies such as state-run hospitals, universities, forestry authorities, economic enterprises belonging to local authorities, etc. with multicriterial goal systems, pursue goals other than the maximisation of the market value of their capital (shareholder value). Their cost accounting systems require specific frames of reference (planning and budget systems) and a specific theoretical substantiation. For this reason, the cost accounting system of such firms has to be designed differently from that of a globally acting industrial group with shares quoted on the stock exchange. For such firms, the maximisation of market value can be neither a precise nor even an approximate solution to their goal problem.

8. Concluding remarks

In conclusion, after the above analyses and appreciations of conflicting approaches to the theoretical substantiation of cost accounting, we may state the following: to support decision processes for the solution of operational planning and steering problems, cost accounting (cost and revenue accounting) can be set up with adequate theoretical substantiation. The *theoretical substantiation* of cost accounting is constituted by the real-theoretical substantiation of the general hypotheses used, the decision-theoretical substantiation of the information derived, and the calculus-theoretical substantiation of the accounting system. The contribution of *formal separation theorems* to the theoretical substantiation consists solely in ensuring the transformability or equivalence of different accounting measures.

BIBLIOGRAPHY

- Ballewski, A.** (1877): *Die Calculation von Maschinenfabriken*, Magdeburg.
- Beaver, W.H.** (1998): *Financial Reporting: An Accounting Revolution*, 3rd Edition, Englewood Cliffs / N. J.
- Breid, V.** (1994): *Erfolgspotentialrechnung – Konzeption im System einer finanz-theoretisch fundierten, strategischen Erfolgsrechnung*, Stuttgart.
- Dorn, G.** (1993): “Geschichte der Kostenrechnung“, *HWR*, hrsg. v. K. Chmielewicz und M. Schweitzer, 3. Aufl., Stuttgart, pp. 722-729.
- Ewert, R. and Wagenhofer, A.** (2005): *Interne Unternehmensrechnung*, 6. Aufl., Berlin, Heidelberg.
- Feltham, G. A. and Ohlson, J. A.** (1995): “Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities”, *Contemporary Accounting Research*, 11, pp. 689-731.
- Hax, H.** (2002): “Integration externer und interner Unternehmensrechnung“, *HWU*, hrsg. v. H.-U. Küpper und A. Wagenhofer, 4. Aufl., Stuttgart, pp. 758-767.
- Kilger, W., Pampel, J. and Vikas, K.** (2002): *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 11. Aufl., Wiesbaden.
- Kloock, J.** (1981): “Mehrperiodige Investitionsrechnungen auf der Basis kalkulatorischer und handelsrechtlicher Erfolgsrechnungen“, *zfbf*, pp. 873-890.
- Kloock, J.** (1997): *Betriebliches Rechnungswesen*, 2. Aufl., Köln.
- Küpper, H.-U.** (1985): “Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung“, *zfbf*, pp. 26-48.
- Küpper, H.-U.** (1990): “Verknüpfung von Investitions- und Kostenrechnung als Kern einer umfassenden Planungs- und Kontrollrechnung“, *BfuP*, pp. 253-267.
- Küpper, H.-U.** (1995): “Unternehmensplanung und –steuerung mit pagatorischen oder kalkulatorischen Erfolgsrechnungen“, *zfbf*, Sonderheft 34, pp. 19-50.
- Lücke, W.** (1955): “Investitionsrechnungen auf der Grundlage von Ausgaben oder Kosten?“, *ZfhF*, pp. 310-324.
- Müller, H.** (1996): *Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung. Stand-Nutzanwendungen-Tendenzen*, 2. Aufl., Wiesbaden.
- Pfaff, D.** (1994): “Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung“, *zfbf*, pp. 1065-1084.
- Preinreich, G. A. D.** (1937): “Valuation and Amortization”, *The Accounting Review*, 12, pp. 209-226.
- Schiller, U. and Lengsfeld, S.** (1998): “Strategische und operative Planung mit der Prozeßkostenrechnung“, *ZfB*, pp. 525-547.
- Schmalenbach, E.** (1899): “Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft“, *Deutsche Metallindustriezeitung*, Jg. 15, Remscheid.
- Schmalenbach, E.** (1947): *Pretiale Wirtschaftslenkung*, Band 1: *Die optimale Geltungszahl*, Bremen-Horn.
- Schmalenbach, E.** (1948): *Pretiale Wirtschaftslenkung*, Band 2: *Pretiale Lenkung des Betriebes*, Bremen-Horn.

- Schweitzer, M.** (2001): "Die Kosten- und Erlösrechnung zwischen theoretischen Anforderungen und Rechnungswirklichkeit (Offene Fragen der Kostenrechnung)", *Jahrbuch für Controlling und Rechnungs-wesen 2001*, hrsg. v. G. Seicht, Wien, pp. 159-200.
- Schweitzer, M.** (2002): "Unternehmensrechnung, Gestaltung und Wirkungen", *HWU*, hrsg. v. H.-U. Küpper und A. Wagenhofer, 4. Aufl., Stuttgart, pp. 2017-2030.
- Schweitzer, M.** (2005): "Planung und Steuerung", *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, hrsg. v. F. X. Bea, B. Friedl und M. Schweitzer, Bd. 2, 9. Aufl., Stuttgart, pp. 16-139.
- Schweitzer, M. and Küpper, H.-U.** (2003): *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 8. Aufl., München.
- Schweitzer, M. and Ziolkowski, U.** (1999): "Interne Unternehmensrechnung: aufwands-orientiert oder kalkulatorisch?" Sonderheft 42 der *zfbf*, hrsg. v. M. Schweitzer und U. Ziolkowski, Düsseldorf, Frankfurt/M.
- Seicht, G.** (1963): "Die stufenweise Grenzkostenrechnung. Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung", *ZfB*, pp. 693-709.
- Stadler, H. / Kilger, C.** (ed.) (2005): *Supply Chain Management and Advanced Planning*, 3rd Edition, Berlin / Heidelberg.
- Tolkmitt, H.** (1894): *Grundriß der Fabrik-Geschäftsführung*, Leipzig.

El doctor Marcell Schweitzer es profesor de la Facultad de Ciencias Económicas de la Eberhard-Karls-Universität de Tübingen, Alemania. Su e-mail es: marcell.schweitzer@uni-tuebingen.de
Prof. Dr. Marcell Schweitzer, Faculty of Business Administration and Economics, Eberhard-Karls-University, Tuebingen, Germany. E-mail: marcell.schweitzer@uni-tuebingen.de

LA APARICIÓN DE LA PARTIDA DOBLE EN LA IGLESIA: EL DIARIO Y MAYORES DE LA CATEDRAL DE TOLEDO, 1533-1539

(THE EMERGENCE OF DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING IN THE CHURCH: THE JOURNAL AND THE LEDGERS OF THE CATHEDRAL OF TOLEDO, 1533-1539)

Susana Villaluenga De Gracia

RESUMEN

Los resultados de las investigaciones sobre la contabilidad de las instituciones eclesiásticas en España vienen mostrando la capacidad que las mismas han tenido a lo largo de la historia en el desarrollo de los procedimientos de gestión y control interno y en las técnicas contables más novedosas. Estos hallazgos contradicen la opinión que algunos especialistas tienen de la actual gestión económica y financiera de las instituciones eclesiásticas. Tales autores coinciden en señalar que su contabilidad es primitiva e inadecuada, el control interno pobre y no cuentan con directivos financieros expertos. Además, sostienen que su retraso podría estar relacionado con su dimensión espiritual.

En la línea de las investigaciones desarrolladas sobre estas instituciones eclesiásticas en España, este trabajo se acerca al conocimiento de la que en el siglo XVI fue considerada la sede más rica de la Cristiandad después de Roma. Nos referimos a la catedral de Toledo. Esta institución disfrutaba de un elevado número de rentas, procedentes de la explotación de un importante patrimonio (donaciones reales y privadas) y del cobro de los diezmos. Su elevado estatus financiero pudo ser una cuestión significativa para influir en el proceso de desarrollo de su sistema de gestión y en la adopción de prácticas contables novedosas. También el papel de los capitulares en este proceso fue un factor clave en este desarrollo. Dentro de la catedral de Toledo existían hombres con aptitudes para dar solución a cualquier asunto. Algunos capitulares eran miembros de ricas familias de mercaderes de la ciudad. Por tanto, insistiremos en el importante papel de estos hombres en el desarrollo contable y de gestión de esta organización. Mas concretamente, uno de los beneficiados de la Iglesia de Toledo fue la persona responsable de la primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo y la primera muestra conocida, hoy por hoy, en el mundo para una entidad eclesiástica. Dicha muestra la componen un diario y tres mayores (1533-1539). La persona responsable fue un receptor de rentas en la Catedral, el racionero Gutierre Hurtado. Así, en este trabajo se muestran algunos fragmentos de lo que conocemos sobre su vida y cometido (especialmente hemos considerado el período en el que desempeñó su cargo). Además de su papel en la organización, analizaremos algunos aspectos generales y especiales que caracterizan el método contable usado por el mismo. Para ello, examinaremos los documentos históricos que se conservan en el Archivo Capitular de Toledo (A.C.T.). Estos documentos son un diario (1535-1536), algunos mayores (1533-1535¹, 1535-1536 y 1537-1539) y otros expedientes que contienen información complementaria al respecto.

Este artículo concluye con algunas reflexiones y un resumen de los resultados. Estos resultados podrían tomarse como indicativo de que la contabilidad pudo ser altamente sofisticada en la Iglesia. Además, el estudio prueba que esta institución no ofreció resistencia a la contabilidad y a las avanzadas técnicas de gestión a causa de su condición sagrada.

¹ Este mayor contiene las cuentas referidas al período de 1533-1534. No obstante, hemos optado, para referirnos al mismo, la identificación utilizada en el Catálogo de Obra y Fábrica (Torroja, 1977:405).

ABSTRACT

The findings of the studies on accounting of the religious organizations in Spain prove the ability that these organizations have had throughout the history in the management and internal control system and the most novel accounting techniques. Such findings stand in contradiction to the opinion that some specialists have about the present economic and financial management in the religious organizations. These authors agree that their accounting systems are primitive and inadequate, the internal control is poor and the institutions do not have expertise in financial management. In addition, they affirm that these facts are conditioned by the spiritual or sacred dimension of these organizations.

Through an approach close to the research of the history of these religious organizations in Spain, this paper intends to study an entity that was considered the richest see of Christendom after Rome in the 16th century. We refer to the *Cathedral of Toledo*. This Cathedral had an important level of resources that were originated from the exploitation of an important inheritance (royal donations and private donations) and from the collection of the tithes. Its highest level of financial resources could possibly have been a significant element in the development of sophisticated management and accounting practices in this church. In addition, the role of the clergy (prebendaries) in this process was a key factor. Acting at the cathedral of Toledo, there were men who were capable to manage any economic question. Some clergies were members of the rich families of merchants in the city. Therefore, we will emphasize the importance of these men in the process of development of management and accounting in such organization. More specifically, one of these prebendaries was the author of the first accounting demonstration for double entry in the cathedral of Toledo and the first one that is known, at the present time, in a religious organization on the world. Such demonstration is composed of one journal and three ledgers (1533-1539). The person responsible for it was a collector of incomes in the cathedral, Gutierre Hurtado. Thus, this paper will show some features of all what we know about his life and his job (we have specially considered the period he performed his position). In addition to his role in the organization, we analyze some essential and special features that characterize the accounting method that was used by this administrator. To meet this objective, we have examined the historical documents, which are kept in the archive of the cathedral of Toledo. As mentioned above these documents are a journal (1535-1536) and three ledgers (1533-1535, 1535-1536 and 1537-1539), as well as plenty of other papers which supply complementary information.

This article concludes with some reflections and a summary of the findings of this research. These findings may be taken as a sign of the high level of sophistication that church accounting could have reached in Spain by this time. In addition, they also show how the church did not offer any resistance to innovative accounting and management techniques on account of its sacred condition.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad eclesiástica, partida doble, España, catedral de Toledo.

KEY WORDS:

Church accounting, double entry bookkeeping, Spain, cathedral of Toledo.

1. Introducción

1.1. Panorama actual de la investigación histórico-contable de las instituciones eclesiásticas

Si partimos de la finalidad genérica que subyace en la elaboración de los trabajos histórico-contables, que en principio pretende arrojar alguna luz a los mecanismos de registro y a la evolución de los mismos a lo largo de la historia, entonces no cabe la menor duda que uno de los protagonistas ineludibles son las instituciones eclesiásticas.

No puede ser más clarificador de esta preeminencia histórica de la Iglesia en el ámbito de la contabilidad, que el hecho de que el autor del considerado primer tratado sobre la partida doble, Luca Pacioli (1494), vistiera el hábito franciscano. No obstante, antes de este acontecimiento, con toda probabilidad, e inmediatamente después, como más tarde demostraremos, la aportación de la Iglesia a la disciplina contable es básica para entender el devenir de los acontecimientos.

La contabilidad de las instituciones eclesiásticas viene ocupando, desde los años 70, el tiempo de estudio de muchos de los investigadores de esta reciente disciplina histórica. En general, se percibe un interés creciente a nivel internacional por las cuestiones referidas a los registros contables que atesoran los archivos de conventos, monasterios, abadías, catedrales, parroquias, diócesis, etc. Fruto de esta inquietud es el gran número de trabajos de otros tantos autores que vienen publicándose de un tiempo a esta parte.

A pesar de todo, al interés por el estudio de la contabilidad eclesiástica muchas veces se une el propósito por dar una interpretación a los hallazgos cuanto más polémica mejor. Y lo cierto es que este campo de la investigación histórico-contable se presta más que el resto (contabilidad de mercaderes, banqueros, contabilidad señorial, estatal, municipal, etc.) a estas cuestiones. Así, no es extraño tropezar con trabajos que tomando el ser de la “parte” califican el “todo”. Además, algunos autores, partiendo de la falta de resultados satisfactorios sobre la contabilidad de una entidad religiosa determinada en un momento y en un ámbito geográfico e histórico concreto, llegan a calificar en general la contabilidad de las instituciones de esta naturaleza de “rudimentaria y deficiente”. Yendo más allá, tampoco resulta raro encontrarse con trabajos que pretenden dar una interpretación a los sistemas contables de estas entidades eclesiásticas, basándose en un planteamiento ideológico estipulado². Por si no fuera poco, este planteamiento, en algunas ocasiones, se encuentra al margen del contexto histórico y ambiental del sujeto que se analiza, que incluso en otras tantas se desconoce.

En este orden de cosas, en los últimos años autores norteamericanos vienen poniendo de manifiesto la dejadez en el plano administrativo y contable y la falta de controles internos que manifiestan las entidades eclesiásticas en la actualidad. Mientras que algunos de estos trabajos se limitan a advertir estas deficiencias y a hacer hincapié en la necesidad de solventarlas (Schnelder, 1989; Grady, 1957; Fitcher y Phillips, 1986; etc.); otros insisten en que tales deficiencias en general son fruto de la naturaleza “inmovilista” de estas

² A modo de ejemplo, Robert Williams y Warwick Funnell (2000), se plantean descubrir si las actitudes religiosas influyeron en la forma de llevar los negocios y si esto se trasladó a la contabilidad y a las prácticas económicas durante la Revolución Industrial Inglesa. Para lograr el fin descrito los autores comienzan asociando la influencia de los movimientos religiosos a los cambios económicos y sociales vividos en Inglaterra a finales del siglo XVIII y el efecto que los mismos tuvieron en la vida de los prósperos industriales. De esta manera, conceden al Protestantismo un papel fundamental en el éxito Industrial, porque, según señalan, mantenía una flexibilidad que no tenía el Catolicismo, inmerso en el armazón de hierro que dibujaba la jerarquía papal. El estudio, como ellos mismos reconocen en las conclusiones, trae a debate la evolución de la contabilidad a través de la tesis de Foucault y de Weber que muestra el encumbramiento de la contabilidad como una herramienta poderosa de control y disciplina también asistida por las enseñanzas religiosas. El análisis también entra a examinar la relación entre las doctrinas de llamamiento y predestinación y la santificación del negocio. Finalmente, concluyen el trabajo con una ejemplificación de lo expuesto en los casos concretos de dos industriales unidos a corrientes religiosas protestantes, Josiah Wedgwood y Samuel Oldknow, que mantenían sus negocios asociados a la moralidad al orden y disciplina.

instituciones. En este último caso, existen diferentes autores que, lejos de acudir a los datos y trazar las líneas del sistema contable de una entidad concreta dentro de un contexto histórico determinado, parten de un juicio de valor, poniendo al servicio de esta interpretación los datos históricos. En esta línea existen, como decimos, varios autores interesados en poner en evidencia la situación precaria continuada de los sistemas contables, de gestión y de control interno de las instituciones eclesiásticas. Para este fin parten del uso de un “prejuicio”, la resistencia general de la Iglesia al cambio. Esta resistencia tiene su origen en una preocupación por potenciar su misión sagrada. Por tanto, según entendemos por los trabajos de estos autores, fruto de este inmovilismo, prácticamente preconcebido o basado en los datos de un contexto histórico y geográfico determinado, estaría la aversión sistemática de estos sujetos a la incorporación de las innovaciones administrativas y contables. Incluso, llegan a considerar a las entidades eclesiásticas como el último bastión de resistencia de las modernas técnicas de gestión (Futcher y Phillips, 1986: 28). A esta resistencia contribuirían en concreto los grupos dominantes, el clero, que con su postura abatirían en el seno interno de esta institución cualquier propuesta “laica” de cambio.

Yendo más allá, Richard C. Laughlin (1988, 1990) y Peter Booth (1993) llegan a calificar la contabilidad eclesiástica en general de rudimentaria y deficiente. Para fundamentar su teoría resucitan la dicotomía entre lo sagrado y lo profano del sociólogo francés Émile Durkheim (1912), confirmada por el teólogo sueco Nathan Söderblom (1914). Como Durkheim sugirió, el objeto central de toda religión sería hacer una distinción entre lo sagrado y lo profano.

Laughlin, basándose en Durkheim (1976) y Eliade (1959), argumenta que la división entre lo sagrado y lo profano es el fundamento social que mueve la Iglesia y en general todas las organizaciones religiosas. Centrado en los aspectos organizativos llega a señalar que existe una intención clara de estas instituciones por asentar un marco adecuado donde las manifestaciones sagradas lo inunden todo y que el instrumento más adecuado para convertir lo profano en sagrado sea la santificación (1988:26).

Por su parte, Booth señala que la principal preocupación de todas las Iglesias es la creación y conservación de sus dogmas sagrados. Por tanto, todas las actividades están subordinadas a este fin. De hecho, según el mismo autor, la Iglesia tiende a convertir todo lo profano en sagrado, y la contabilidad forma parte de lo profano (1988:46).

Ambos autores, Laughlin y Booth, al hilo de la división entre lo sagrado y lo profano, achacan en general el hecho de que la contabilidad eclesiástica sea rudimentaria, al interés en lo sagrado y al desinterés que estas instituciones han venido manifestando por ocuparse de las cosas profanas. Por tanto, posicionados e inmóviles en esta creencia, proponen un esquema de investigación histórico-contable, encaminado a validar estas teorías.

El esquema en cuestión sigue los postulados que al respecto establece Peter Booth (1993: 49-60). Este esquema encamina los datos recopilados en las investigaciones sobre la contabilidad eclesiástica al fin descrito. Por tanto, con los datos existentes se pretende la demostración de tres puntos claves: a) la estructura administrativa de cada organización es dominada por una cuestión esencial (la llamada a lo sagrado), que es la base de la resistencia para la aplicación de la racionalidad inherente a la contabilidad (lo profano); b) la resistencia a las innovaciones contables y administrativas viene apoyada por la existencia de grupos operativos con una orientación sagrada (el clero), encaminados a dominar la administración

de tales entidades; y c) las dimensiones de la entidad eclesiástica y el nivel de recursos sería un elemento que influiría en esta posición de resistencia administrativa y contable y en la lucha entre los grupos que operan en la entidad (clerical y secular).

A las pautas de investigación propuestas por Booth se acogen diferentes trabajos en la literatura contable de las instituciones eclesiásticas: Abdul-Rahman y Goddard (1998); Irvine (1996); Lightbody (2000, 2001), Les Hardy (2002), etc. Los resultados de estos trabajos además de manifestar un paralelismo claro con las tesis de Booth, introducen la necesidad de ahondar en ciertos aspectos e incluso enriquecer los elementos indicados por el autor con algunas apreciaciones. Por ejemplo, Margaret Lightbody (2001), utilizando los hallazgos del caso de la Uniting Church en Australia (Synod of South Australia), pretende hacer una reflexión crítica de los planteamientos teóricos de Booth sobre los factores que influyen en el desarrollo contable de las organizaciones eclesiásticas. La autora no sólo apoya y fundamenta con su estudio las teorías de Booth, sino que señala que sería necesario adicionalmente definir algunas cuestiones. Entre estas cuestiones considera conveniente puntualizar el significado exacto del papel sagrado de los contables en la organización; determinar cuidadosamente la naturaleza de los grupos que operan dentro de la entidad eclesiástica, pues algunos individuos desempeñan unas veces roles sagrados y otras profanos; indicar el papel que juega el individuo en esos grupos operativos (el poder personal y las habilidades de persuasión de los individuos, más allá del grupo); y analizar el impacto de la escasez de recursos objeto de las crisis y el déficit general de estas instituciones en la contabilidad eclesiástica (sería necesario determinar si esta situación es un elemento contextual continuado o una "crisis" particular).

Más lejos aún llega Les Hardy (2002) que, ante la posible insuficiencia argumental que podría aportar la división entre lo sagrado y lo profano en un futuro, sugiere que la forma de adelantarse a este fracaso estaría en estudiar la relación entre lo finito e infinito. Este estudio se realizaría a la luz de marco teológico. Por tanto, para complementar las teorías de Booth, resultaría básica la aplicación de la Teología y su visión socio-histórica. Esta aplicación según el autor ayudaría a entender la compleja realidad histórica de las relaciones entre la cultura cristiana y profana, en el contexto de la contabilidad de las organizaciones religiosas.

Resulta claro que siguiendo los planteamientos de estos autores, el retraso contable y administrativo de las instituciones eclesiásticas proviene básicamente de esta dedicación a lo sagrado y el desdén por lo profano. Por tanto, al ser la dedicación sagrada una cuestión inherente a estas instituciones, todas las instituciones eclesiásticas experimentarían un retraso administrativo y contable respecto al resto de los sujetos contables coetáneos con una vocación profana. Sin embargo, los resultados obtenidos en diferentes trabajos sobre la contabilidad eclesiástica en España, demuestran que la realidad es bien distinta y que la propuesta de Booth no es aplicable de forma general. Precisamente, a analizar estas cuestiones nos dedicaremos a continuación.

1.2. El estudio de la contabilidad eclesiástica en España

Al hilo de estas discusiones una cosa resulta evidente, el interés que existe por la contabilidad eclesiástica. Este hecho también contribuye a poner de relieve la importancia que la contabilidad eclesiástica pudiera tener en el panorama histórico-contable general.

Precisamente, partiendo de esta realidad, y sobre la trascendencia que la contabilidad eclesiástica tiene actualmente en la composición de la historia contable mundial, se ha pronunciado en diferentes ocasiones, el Presidente de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA. Esteban Hernández Esteve ha calificado este campo como un “tema de la mayor importancia dentro del contexto de la historia de la contabilidad” (2001: 26). En el mismo sentido venía pronunciándose en años anteriores (1999: 50):

“...la contabilidad de la Iglesia, materias, precisamente, de las más interesantes y menos estudiadas, y sobre las cuales existe en España un riquísimo fondo documental, cuya investigación habrá de proporcionar, sin ninguna duda, cuando se aborde a fondo, abundantes, gratificantes y sorprendentes conocimientos a la historia de la contabilidad mundial.”

En efecto, como una premonición, desde el momento en que se vierten estas declaraciones hasta la actualidad, asistimos a un continuo fluir de hallazgos que van haciendo, hoy por hoy, del campo de la contabilidad eclesiástica uno de los más productivos. Así, son muchos los trabajos que han surgido en los últimos años del estudio de los documentos contables que atesoran los archivos eclesiásticos en España. Con respecto a estas entidades, destacamos los trabajos sobre: el monasterio de Santo Domingo de Silos (Burgos) (Tua; Maté; Prieto, 2000) y (Maté; Prieto y Tua, 2001, 2004); el monasterio de Santa María de Guadalupe (Cáceres) (Fidalgo; Llopis Méndez, 2000), (Fidalgo, 2001, 2003) y (Llopis, 2001); la Comunidad de Presbíteros de Moià (Barcelona) (Passola, 2001); el monasterio de Santa María la Real de Oseira (Ourense) (Ramos; Rivero; Gallego, 2003, 2004); la catedral de Sevilla (Hernández Borreguero, 2001, 2002, 2005) y (Hernández Borreguero y Donoso, 2001); la catedral de Barcelona (Fajó, 1999, 2001); la catedral de las Palmas de Gran Canaria (Calvo, 2000, 2001, 2002); la catedral de Huesca (Latorre, 1992) la catedral de Mallorca (Llompert y Sastre, 2004); la catedral de Toledo (Villaluenga, 2001, 2004), (Villaluenga y Quesada, 2005), etc.

De los trabajos mencionados, que analizan la documentación contable procedente de diferentes instituciones eclesiásticas en distintos períodos históricos, se han obtenido numerosos y reveladores hallazgos. Estos hallazgos en líneas generales ponen de relieve la existencia de unos complejos sistemas administrativos, contables y de control interno en muchas de estas instituciones. En concreto, sobre la importancia de estos hallazgos en las comunidades monásticas son especialmente significativas, de nuevo, las palabras de Esteban Hernández Esteve (2005b: 21):

“las comunidades monásticas instrumentaron unos complejísimos y desarrolladísimos sistemas de registro, información y control contables – que no excluían por supuesto controles de carácter físico o material– que garantizaban la posibilidad de una adecuada gestión económica de los bienes del patrimonio y la detección a tiempo de posibles irregularidades”

Esta afirmación del autor podría ser igualmente válida para el resto de las instituciones eclesiásticas mencionadas, ponderando las dimensiones económicas de las mismas. En este punto, de entre todas ellas, traemos a colación la situación que se refiere a las catedrales por ser el campo de estudio en el que se desarrolla la investigación que presentamos.

La contabilidad de las catedrales constituye un punto de referencia básico para el estudio de la contabilidad eclesiástica. No olvidemos el papel fundamental que vinieron a desempeñar las catedrales, ligadas al crecimiento y desarrollo económico, social y cultural de las ciudades en Europa.

Las catedrales fueron capaces de desarrollar unos sistemas administrativos, contables y de control, encaminados a gestionar importantes patrimonios. La evolución de estos sistemas fue paralela al crecimiento económico de la entidad. Así, estos sistemas irían experimentando algunos cambios particulares orientados a solventar diferentes problemas y a eliminar cualquier irregularidad que iba surgiendo con el tiempo. Por tanto, del estudio de las catedrales en España se ha dejado entrever *a priori* un comportamiento organizativo, administrativo y contable heterogéneo, fruto de su desarrollo histórico particular (Fatjó, 2001: 5). Esta variedad pone de manifiesto también la capacidad de los individuos de estas comunidades para dar soluciones particulares a las necesidades contables, organizativas, de gestión y control de sus patrimonios.

Como decimos, del estudio del universo catedralicio se han desprendido importantes hallazgos que manifiestan la capacidad operativa de estas comunidades. A modo de ejemplo, Julián Hernández Borreguero en su trabajo, *El Cabildo catedral de Sevilla: Organización y sistema contable (1625-1650)*, advierte la complejidad organizativa de esta institución. El ente en cuestión gozaba de un imponente aparato contable, compuesto por siete contadurías, 26 personas, la tutela de varios patronatos (Hospital de Santa Marta y el Colegio de San Isidoro), la presencia de otros tantos administradores de fieldades; y, una cuestión importante a efectos de control interno, la existencia de visitantes encargados de censurar las cuentas. Tal como señala el propio autor: “la complejidad del sistema contable utilizado venía determinada por la gran cantidad de transacciones económicas en las que participaba el cabildo, y por la variedad de estas operaciones.” (2002:14)

Una situación similar, aunque para una cuestión más puntual, referida indirectamente a la catedral, se aprecia en los resultados de las investigaciones de Mercedes Calvo Cruz. La autora en su trabajo, *La Contabilidad de los Espolios y las Vacantes: el caso de la Diócesis de "Canaria" 1753-1851*, deja patente la complejidad del sistema contable relativo a la gestión de los bienes que quedaban en propiedad de la Iglesia al morir o vacar el obispo que los poseía. Asimismo, el estudio revela la existencia de una normativa específica para la elaboración de las cuentas, que analiza en este trabajo con todo detalle.

Por su parte, Pedro Fatjó Gómez (2001) al tratar la contabilidad de la catedral de Barcelona a principios del siglo XVII, describe una situación igualmente compleja. La catedral en este tiempo era gestionada por nueve organismos que administraban diferentes rentas. A estas administraciones había que añadir doce preposituras o pabordias. Cada una de estas divisiones conservaban sus propios libros de cuentas. En cada uno de estos libros se registraban una gran variedad de transferencias de distinta naturaleza. A su vez, como en los casos anteriores, estos libros de cuentas eran sometidos a control por los denominados oidors de comptes, dos canónigos que revisaban los ingresos y gastos y certificaban el déficit o el superávit.

También José Manuel Latorre Ciria (1992) en su estudio, *Economía y Religión. Catedral de Huesca. Renta y distribución social (XVI-XVII)*, advierte como esta catedral en su seno albergaba varias administraciones encaminadas a conseguir la percepción y distribución

de un gran número de rentas de diversa naturaleza. En concreto, el organigrama se concretaba en nueve administraciones (Fábrica, distribuciones de maitines, distribuciones diurnas, distribuciones de canónigos, presbiterados, aniversarios, sacristía, limosna y prepositura), a lo que se añadirían las diferentes capellanías que administraba el cabildo, al margen de cofradías y capellanías no controladas directamente por el Capítulo.

Por último, una de las cuestiones más importante si cabe, la pone de manifiesto el propio José Manuel Latorre, cuando refiriéndose a los libros de cuentas de las catedrales, advierte explícitamente (Idem: 12): “Los libros de cuentas, considerados individualmente, no plantean problemas de difícil solución. Las dificultades surgen cuando se pretende integrarlos en un estudio global que permita hallar un total catedralicio; entonces las cuestiones planteadas se convierten casi en irresolubles...”

En esta misma línea, respecto de la complejidad organizativa de estas instituciones, se manifiestan los resultados de nuestro trabajo, *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*. Como en los casos anteriores, la entidad que nos ocupa aquí supo adaptar su sistema administrativo y contable a una situación económica importante. En el siglo XVI, la catedral de Toledo era conocida como la sede más rica de la Cristiandad después de Roma. Su posición privilegiada hizo que la institución se viera obligada a establecer un organigrama administrativo igualmente sólido que iba creciendo al ritmo que lo iba haciendo su patrimonio. Esta situación no era extraña pues, como más tarde veremos, la institución contaba con hombres de una sólida formación académica. Como prueba de esta vasta formación del clero toledano, la de sus arzobispos. A modo de ejemplo y al hilo del tema que nos ocupa, tal como informa Hilario Rodríguez De Gracia (1993: 106), el cardenal Juan Martínez Silíceo (1545-1557) era un aceptable matemático, autor de una Aritmética, además de un consumado teólogo, filósofo y de dominar el latín, francés e italiano.

Otros tantos componentes de la clerecía provenían de familias de mercaderes, hombres capaces de dar las soluciones más apropiadas a cualquier cuestión económica. Por tanto, no es de extrañar tampoco que en la catedral de Toledo exista la primera muestra de contabilidad por partida doble, localizada hasta el momento para una institución eclesiástica.

La primera muestra de contabilidad por partida doble de la catedral de Toledo, como más tarde detallaremos, corresponde a un manual y mayor de 1535-1536. No obstante, a pesar de que sea esta la primera muestra completa (manual y mayor), debemos advertir de la existencia de un mayor fechado en 1533 al que debería acompañar un manual, por las continuas referencias que se hace al mismo, pero que desgraciadamente no ha llegado a nuestros días.

El autor de los primeros registros contables por partida doble que se conservan en el Archivo Capitular de Toledo (A.C.T), Gutierre Hurtado, pertenecía a una de las familias de mercaderes más importantes de la ciudad. Era racionero de la Iglesia de Toledo, y desempeñaba, en el complejo aparato administrativo catedralicio, el cargo de receptor. Sus registros, como más tarde demostraremos, siguen los cánones establecidos en los tratados contables por partida doble, con una serie de particularidades que dotan a esta muestra de una singularidad especial.

Con las circunstancias anteriores, podemos concluir que la catedral de Toledo, uno de los entes eclesiásticos más opulentos del siglo XVI, supo desarrollar y establecer en este

tiempo un complejo aparato administrativo y un importante sistema contable y de control interno, ajustado a sus necesidades económicas. Asimismo, en la implicación del establecimiento de este desarrollado sistema administrativo y contable, posiblemente, mucho tuvo que ver la formación y los conocimientos económicos del clero. Algunos de estos individuos, bien por su anterior contacto o experiencia en negocios familiares o por su vasta formación humanística, eran perfectamente capaces de desarrollar y poner sus conocimientos administrativos al servicio de la entidad eclesiástica sin ningún tipo de intimidación.

Sin embargo la situación del clero toledano no era una cuestión aislada, una prueba más de la valía del clero para el desempeño de tareas administrativas, la pone de manifiesto el hecho de que el tesorero de la Casa de la Contratación de Indias en 1511, el doctor Sancho de Matienzo, letrado y jurisconsulto, fuera canónigo de la catedral de Sevilla (Donoso, 1996).

Se podría decir *a priori* que tanto el esquema de estudio que propone Booth como los resultados de la aplicación del mismo, no son extrapolables para todas las entidades eclesiásticas, todos los ámbitos geográficos, ni los diferentes períodos de tiempo. Así lo indica de forma expresa para advertir sobre el desarrollo de su investigación, en la introducción de su trabajo, José Julián Hernández Borreguero (2002:13-15).

Por tanto, a la hora de aplicar los parámetros de Booth a la investigación histórico-contable es conveniente tener en cuenta el contexto físico, histórico y temporal en el que se desenvuelve el sujeto y las interrelaciones del mismo con otros sujetos económicos. En este punto, son igualmente claras las declaraciones de Esteban Hernández Esteve que, con un conocimiento general y más completo sobre los resultados de las investigaciones histórico-contables de las instituciones eclesiásticas en España, señala (2005b: 21)

“Todo ello [los resultados de las investigaciones sobre estas instituciones eclesiásticas] ésta en abierta contradicción con los juicios que la actual gestión económica y financiera de las entidades religiosas merece a los especialistas, juicios que posiblemente resulten acertados en sus respectivos contextos, y que no puede descartarse tampoco que asimismo resultaran aplicables en nuestro país en la actualidad.”

El cúmulo de evidencias y realidades que, como hemos dicho, más tarde desarrollaremos con más detalle, contribuyen a apuntalar la creencia de que la Iglesia sea una institución pionera en el origen y desarrollo de técnicas contables, administrativas y de control altamente sofisticadas. Consiguientemente, dicha postura con las razones mencionadas hoy en día, no se reduce a una falacia defendida por unos pocos. Esto en contra de la opinión de los que pretenden hacer ver, con una visión sesgada de la realidad, que las instituciones eclesiásticas por su condición sagrada contienen aparejados sistemas contables primitivos y que los responsables de su gestión no resultan personajes doctos en la materia (Booth, 1993: 39).

2. Panorama socio-económico de la Catedral de Toledo en el S. XVI

Hombres de estudio, los religiosos guardaban entre las paredes de conventos, monasterios y catedrales el patrimonio cultural de siglos. Asimismo, si en un principio fueron

los monasterios los depositarios del conocimiento, con el desarrollo de las ciudades esta función se ampliaría a las catedrales.

Las catedrales a partir de la Edad Media se convierten, por tanto, en los centros culturales de las ciudades. El desarrollo cultural y pedagógico de estas corporaciones se materializaba, entre otros aspectos, en la tenencia de importantes bibliotecas; el establecimiento, desde sus fundaciones, de una escuela catedralicia que asumía la formación del clero³; la financiación de estancias en el extranjero para completar la enseñanza de sus miembros; y la creación de instituciones educativas y colegios universitarios en las ciudades donde se asentaban. En este sentido, las catedrales eran instituciones activas dedicadas al estudio y abiertas a las novedades culturales del momento. De hecho, en el siglo XVI en España nacen numerosos centros universitarios, universidades y colegios mayores y menores al cobijo de la Iglesia.

En Toledo la situación no era diferente a la de otras ciudades europeas, aunque las circunstancias generales quizás se magnifican por su condición de Iglesia Primada de las Españas y porque en este tiempo era considerada la sede más rica de la Cristiandad después de Roma. Esta situación es descrita por el historiador Pedro de Alcocer (1554, f. XCIX) en los siguientes términos:

“Y ansi este rey don Alfonso que gano esta ciudad, como los otros reyes que le subcedieron, procuraron con todas sus fuerças de ensalçar y magnificar mucho esta Sancta Iglesia dotandola larga y esplendiamente de rentas y posesiones y riquezas: con que es oy la mas rica Iglesia que ay en el mundo segun se tiene por cierto.”

Hacia 1500, bajo la cabeza visible, el arzobispo, la Iglesia de Toledo acogía bajo su jurisdicción un total de 220 lugares con 21.000 vecinos⁴, dispersos a lo largo de las actuales provincias de Toledo, Ciudad Real, Madrid, una parte importante de Guadalajara, Albacete, Badajoz, Cáceres, y algunos emplazamientos en las provincias de Jaén y Granada, en concreto, Cazorla y Huéscar (Martínez Gil, 1997: 274). A estos lugares hay que añadir en 1509 la anexión, en el norte de África, de Orán, conquista personal del cardenal Cisneros.

A las circunstancias generales y particulares que rodeaban la sede toledana se uniría el importante cúmulo de rentas de que disfrutaban el arzobispo y la comunidad catedralicia en pleno. Esta posición económica les permitía, además de asegurarse una vida holgada, ejercer una importante labor de patrocinio. Esta última labor se manifestaba en la fundación de numerosos centros de asistencia social en la ciudad, por iniciativa general o de algunos de sus miembros más destacados (el Hospital de Santa Cruz, fundación del cardenal Mendoza, que atendía a niños expósitos; el Hospital de San Juan Bautista u Hospital de Tavera, que dotó el cardenal Tavera, para enfermos no contagiosos; el Hospital del Nuncio, establecimiento del canónigo Francisco Ortiz, para dementes, etc.)

³ En el III Concilio de Letrán (1179) se declaran obligatorias las escuelas episcopales en todas las catedrales, a la cabeza de las cuales estaba el maestrescuela. El maestrescuela se encargaba de garantizar la gratuidad de la enseñanza, la aptitud de los profesores, conceder las licencias y los grados de enseñanza (Fernández, 2002:50).

⁴ Tomando la base de 5 habitantes por cada vecino, hacían un total de 105.000 personas.

El inmenso caudal de rentas de que disponía esta comunidad les facultaría, igualmente, para financiar los trabajos de importantes personajes del momento que participarían en el enriquecimiento artístico y cultural del templo.

El humanista y geógrafo Jerónimo Münzer⁵ en su *Viaje por España y Portugal* (1494-1495) al visitar la catedral de Toledo escribió: “No hemos visto en España, ya terminada, catedral semejante en belleza y hermosura”. El autor añade: “Nos llevó a verla el clarísimo varón Alfonso de Ortiz, canónigo, jurisconsulto y consumado poeta, que tuvo para conmigo las mayores deferencias.” Después de admirar la grandeza del templo y las riquezas que albergaba, concluyó en su relato: “No me sorprende, pues la iglesia de Toledo es riquísima. De aquí se dice en el refrán: ‘En España, Toledo es rica; Sevilla, grande; Santiago, fuerte y León, hermosa.’”

En el siglo XVI la catedral de Toledo llevaba a cabo una encomiable labor educativa a través de una consolidada escuela catedralicia; y la constante promoción de las estancias de su clero en las universidades europeas, sobre todo París y las italianas, en concreto en la Universidad de Bolonia⁶. Igualmente, a lo largo de los últimos años del siglo XV y de los primeros del XVI, teniendo como benefactor la Catedral y algunos de sus miembros más destacados, pues muchos de éstos otorgaban testamento a favor de estas instituciones, asistimos en Toledo y en otras ciudades a importantes fundaciones. A modo de ejemplo, el maestrescuela de la catedral toledana y protonotario don Francisco Álvarez de Toledo y Zapata funda el Colegio Universitario de Santa Catalina (1485); el cardenal Mendoza (1482-1495), el Colegio Mayor de Santa Cruz en Valladolid (1494); el cardenal Cisneros (1495-1517), la Universidad de Alcalá⁷ (1498); el arzobispo Fonseca (1524-1534), un Colegio Mayor en Salamanca (al que hizo heredero universal de sus bienes), uno Mayor y otro Menor en Santiago, futura Universidad; el cardenal Silíceo (1545-1557) ayuda a la reconstrucción del Colegio de San Bartolomé en Salamanca y en Toledo dota la cátedra de Filosofía de la Universidad y funda el Colegio de Infantes (1557), dedicado a las enseñanzas básicas; y ya

⁵ En la nota introductoria que acompaña la segunda edición de la editorial Polifemo, Ramón Alba nos da unas interesantes pinceladas sobre los orígenes y la actividad del autor de este interesante *Itinerario*. Al respecto del autor dice Ramón Alba (2002: XI), entre otras cosas, que sus trabajos geográficos le llevaron a colaborar con Martín Behaim en la confección de su globo terráqueo y con Hartmann Schedel en su *Liber Chronicarum*, trabajos que convierten a este doctor en medicina en un componente de la escuela de geografía de Nüremberg.

⁶ Bolonia tenía una vinculación especial a la ciudad de Toledo, pues uno de sus prelados, el cardenal Gil de Albornoz, había fundado siglos antes, en 1364, el Colegio Mayor de San Clemente, conocido también como el Colegio de San Clemente de los Españoles. Este Colegio es el más antiguo de Europa. Para el mantenimiento de esta institución su fundador lo nombró heredero universal de sus bienes. Con el tiempo se convirtió en el destino habitual de los estudiantes españoles que querían cursar estudios en Teología y Derecho. Fue en Bolonia donde se fueron formando generaciones de juristas a lo largo del tiempo (González, 1993:75 y Fernández 2002:53). Al respecto de esto último Ramón González (1997:776) advierte como los capitulares se decantaban cada vez con más frecuencia por los estudios de Derecho porque ofrecían mayores oportunidades.

⁷ Significativas, con relación a lo aquí venimos sosteniendo, son las palabras que principian la carta bulada por la que el Papa Alejandro VI concede al cardenal Cisneros autorización para crear un colegio universitario en Alcalá de Henares: “Entre todo lo que el hombre mortal puede obtener en esta vida efímera por concesión divina, lo más importante es que, disipada la tenebrosa oscuridad de la ignorancia mediante el estudio continuo, logre alcanzar el tesoro de la ciencia, por el cual se muestra el camino hacia la vida buena y dichosa, se conoce la verdad, se practica la justicia, y se iluminan las restantes virtudes, se acrecienta la condición de toda prosperidad humana, y finalmente se administran los intereses de la iglesia militante, y se extienden tanto la fe católica como el culto del nombre divino.” (13 de abril de 1499)

más avanzada la segunda mitad del siglo XVI, el capiscol y canónigo Bernardino Zapata de Herrera funda el colegio de San Bernardino⁸ (1568) para la formación universitaria de estudiantes mayores.

Otro de los elementos donde se manifestaba la actividad cultural y educativa de las catedrales, como hemos mencionado anteriormente, era la biblioteca. La catedral de Toledo contaba con un importante fondo bibliográfico. Este repertorio desde sus primeros tiempos hasta el siglo que aquí nos ocupa, venía enriqueciéndose con importantes adquisiciones y constantes donaciones privadas de hombres eruditos⁹. El uso de estos fondos se activó ya con el arzobispo Pedro Tenorio (1377) que facilitó su consulta a los beneficiados y a todo aquel que quisiera participar de la lectura y el estudio, disponiendo de una sala de consulta y facilitando su uso con el préstamo bibliotecario (Lop, 2003: 395).

El préstamo bibliotecario era una realidad y los libros salían de la biblioteca para su consulta. Tal como reconoce Ramón González (1997:773), con un conocimiento más dilatado al respecto, la colección “no formaba un depósito inerte, sin repercusión alguna en la vida de los miembros de la institución, antes al contrario, constituía una biblioteca viva, que algunos capitulares aprovechaban para su propio cultivo intelectual.”

La Biblioteca Capitular toledana no descuidaba la documentación bibliográfica y contaba con volúmenes dedicados a la ciencia matemática y a la aritmética, como se desprende de la información recopilada en los inventarios¹⁰. A este respecto, M^a José Lop advierte que la biblioteca catedralicia toledana se vino enriqueciendo con el paso del tiempo y con la finalidad de cubrir las necesidades formativas en diversas materias, entre ellas las orientadas a la tarea administrativa del templo (2003: 393).

De la misma manera, la Catedral era una de las principales demandantes de impresiones de libros que se acometían en la ciudad. La imprenta estaba presente en Toledo desde que los Reyes Católicos, a finales del siglo XV, otorgaran al convento dominico de San Pedro Mártir la concesión para la impresión de la Bula de Cruzada. Desde entonces, junto a la impresión de bulas, comenzaría una importante actividad en la ciudad destinada a la impresión de leyes y ordenanzas, comentarios de guerra, obras clásicas y contemporáneas, tratados matemáticos, algún texto comercial¹¹ y de aritmética¹² y otros tantos libros literarios, de caballería, de agricultura, obras religiosas, libros de medicina, etc.

⁸ De aspectos relativos a esta institución se da detalle en Gómez Sánchez (1982:22-ss) y en (Martínez Gil, 1997: 301)

⁹ Sobre esta cuestión es interesante consultar el extenso y espléndido trabajo de Ramón González Ruiz (1997).

¹⁰ De la existencia en la Biblioteca Capitular de alguno de estos libros de aritmética y matemáticas da noticia Ramón González Ruiz (1997). Igualmente algunos de ellos se encuentran recopilados en el inventario de Juan Bravo de Acuña en “Index Librorum Bibliothecae Sanctae Ecclesiae Toletanae”, *Libro de la Fundación de la Sancta Iglesia de Toledo, sus grandezas, primaçia, dotaciones y memorias*, Toledo, 1605.

¹¹ En la recopilación que Pérez Pastor hace de los libros impresos durante la primera mitad del siglo XVI en Toledo (1887: 23-99), se puede reconocer alguno al hilo de las necesidades mercantiles que surgían en esta época. En concreto figura uno cuyo contenido son disertaciones sobre los préstamos escrito por un religioso, Fray Luis de Alcalá, impreso en 1543: *Tractado en que a la clara se ponen y determinan las materias de los prestamos que se vsan entre los que tractan y negocian: y de los logros copras adelantadas y ventas al fiado. Compuesto por fray Luys de Alcala de la orden del bienauenturado padre sant Francisco de obseruancia: de la prouincia de Castilla. Visto y examinado por el consejo Real destos Reynos. Con auctoridad así mismo y aprobacion del capitulo prouincial de la orden del auctor y tambien con preuilegio Imperial. Concedido a diez*

Los arzobispos toledanos apoyaron en gran medida el progreso de la imprenta en Toledo. Para acometer las impresiones de libros los sucesivos arzobispos no economizaron esfuerzos y medios. El cardenal Mendoza años antes había traído de Italia al editor Melchor Gorrício que había acometido con éxito en Venecia la impresión del breviario toledano (Pérez Pastor, 1887: X). Más tarde parece que Cisneros contaría con la colaboración de este mercader, que para atender, a su vez, la demanda del Cardenal traería de Valencia al impresor alemán Hagenbach en 1497 (Vega, 1983: 26).

Por otra parte, Fonseca, lector asiduo de Erasmo, con el que mantenía correspondencia, protege en Alcalá al impresor Miguel de Eguía, que en esta ciudad publicaba las obras del holandés con el escudo del prelado (Vizúete, 1993:103).

Casualmente, Harold E.Giman (1990:11), al respecto del desarrollo contable, pone en relación varias circunstancias: el desarrollo de un adecuado soporte de papel¹³, la aparición de la imprenta entre 1440 y 1450; el desarrollo de la partida doble entre 1463 y 1494; y la situación económica de la Iglesia en ese momento.

Lo cierto es que en el universo económico de este tiempo, la imprenta pudo venir a constituir un vehículo fundamental en la difusión, pero sobre todo en la unificación de los métodos mercantiles y contables¹⁴. Y en el desarrollo de tan ingenioso adelanto también estuvo presente la Iglesia.

Finalmente, el cuidado que muchos conventos, monasterios y catedrales pusieron en custodiar y acrecentar el patrimonio cultural, fue similar al que dedicaron a su hacienda. Este proceso de enriquecimiento tenía en las instituciones eclesiásticas estudiadas características semejantes. Su crecimiento patrimonial, en muchos casos desmesurado, se asentaba

y ocho de Março de 1543. Años. Impresso en Toledo en casa de Juan de Ayala acabosse a veynte y ocho de junio del año. Mdxliij.

¹² Es digna de mención la edición de la obra de Juan Gutiérrez (1539): *Arte breue y muy prouechoso de cuenta Castellana y Arismética donde se muestran las cinco reglas de guarismo por la cuenta castellana, y reglas de memoria.*

¹³ Tal como señala el autor, el uso de registros contables estuvo relacionado con la disponibilidad de un soporte sobre el que escribir. La conservación de los registros era cara, hasta que se desarrollara el papel, se usaba el pergamino y sólo la Iglesia, las monarquías, y los muy ricos podían permitirse el lujo.

Al respecto de la importancia del papel en el desarrollo de la contabilidad se pronuncia Carlo Antinori (2005: 6). Este reputado investigador reconoce la importancia que la introducción del papel tuvo en el desarrollo contable, pues vino a permitir la disponibilidad de registros contables en mayor cantidad y a menor coste.

¹⁴ Basil S. Yamey (2004:147) ha manifestado que la impresión de los tratados contables obviamente jugó algún papel en la difusión, aunque de manera indirecta. Es decir, si atendemos a las teorías de este autor, los tratados impresos serían utilizados principalmente por los profesores de comercio y raramente por mercaderes autodidactas. Por tanto, sería más bien el movimiento de los mercaderes de unos centros comerciales a otros, el movimiento de los contables y aprendices y la actividad de los profesores de comercio, la base fundamental de esta difusión.

Estas cuestiones se tratan de forma más extensa en el trabajo que descubre el tratamiento de la partida doble en los tratados comerciales en el siglo XVI, en concreto a los tratados ingleses durante la dinastía Tudor, es el de Juan Lanero Fernández (2004), premiado recientemente con el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad. Los descubrimientos que se ponen de manifiesto en este trabajo, sin duda, servirán para dar luz a importantes aspectos sobre el papel de los tratados comerciales en la difusión de los procedimientos contables y sobre el conocimiento de la actividad de los mercaderes y los intercambios comerciales internacionales. Este último punto es de suma importancia puesto que es precisamente el contacto entre mercaderes lo que constituyó en opinión de estos autores el principal vehículo de difusión de tan ingenioso invento.

básicamente en una política económica conservadora. Esta forma de actuación pretendía evitar a toda costa la venta, fomentar un proceso continuado de inversiones y potenciar su aprovechamiento. El procedimiento económico era bien claro y consistía en la explotación en forma de arrendamiento o censo de los inmuebles (riqueza) que convertían en dinero¹⁵ (renta). El caudal de dinero así obtenido era sucesivamente invertido en la adquisición de nuevos activos. Así, estas operaciones de compra, unidas a los diezmos y a las continuas donaciones que recibían, proporcionaban a muchas instituciones eclesiásticas cuantiosos ingresos.

Como hemos señalado más arriba, a este proceso encaminado a la creación constante de renta, se unía el evitar a toda costa la venta o cualquier forma de dispersión del patrimonio. El testimonio más explícito al respecto se puede reflejar en las palabras del arzobispo de Toledo, el cardenal Juan Martínez Silíceo (1545-1557), a Carlos V, al respecto de la intención de este último de entregar a perpetuidad el adelantamiento de Cazorla, en manos del arzobispado de Toledo, al Comendador Mayor de León:¹⁶

“Suplico a vuestra majestad mande que yo no dé este consentimiento porque si ha de ser consentimiento ha de ser de voluntad. Esta no puedo tener sin quebrantar la ley de Dios y el juramento que hize quando reçebi el palio, porque manda su sanctidad por su bula que aun antes de reçebir el dicho palio jurase no consentir enagenaçion de bienes eclesiásticos tocantes a mi dignidad y las iglesias a mí cometidas.”

El arzobispo de Toledo continuaba argumentado su decisión en los siguientes términos:

“Demás de esto a vuestra majestad vendría mucho daño porque cosa clara es que por ser la Iglesia de España rica da a vuestra majestad tan largo subsidio cada un año lo qual no podría ser si sus posesiones y rentas perdiese. Y pues así como arriba tengo dicho que soy obligado a no dar ni consentimiento a la perpetuidad que pretende aver el dicho comendador mayor.”

El potencial económico de la Iglesia hacía que la relación con las familias de mercaderes fuera una constante, a pesar de la aversión que la primera había venido manifestado a los segundos, condenados constantemente por usura. Así, encontramos a los grandes hombres de negocios tomando en arrendamiento el cobro de los impuestos eclesiásticos, financiando las grandes empresas de la Iglesia, abasteciéndoles de ricas mercancías y a muchos de los miembros de estas familias de mercaderes recibiendo el sacramento del sacerdocio¹⁷. De hecho, en este último caso, muchos de los principales

¹⁵ Esta gestión se encontraba en consonancia con los preceptos escolásticos y en armonía con lo que se deduce en términos de doctrina económica de la corriente aristotélica. Esta corriente venía a hacer distinción entre los bienes de naturaleza fungible (el dinero y las mercancías en especie, el trigo, vino, etc) y los bienes no fungibles (inmuebles). La forma de convertir en dinero estos últimos bienes era básicamente mediante su explotación en arrendamiento, huyendo de la especulación, que censuraba las teorías del justo precio y la usura. Esta forma de pensamiento económico, tal como señalan un gran número de autores, triunfaron en España en el siglo XVI, cuando en otros países europeos venían imponiéndose ya con fuerza las teorías mercantilistas.

¹⁶ El texto corresponde a la transcripción que de dicho documento hizo el licenciado Sebastián de Horozco (1556) y que se encuentran publicado en *Relaciones Históricas Toledanas* (1981:161 y 162).

¹⁷ Un claro ejemplo de esta circunstancia, tal como informa Jacques Le Goff (2004:114), es el hecho de que el propio Inocencio IV perteneciera a una rica familia de mercaderes genoveses, los Fieschi.

miembros de la Iglesia toledana procedían de la burguesía mercantil (Gómez-Menor, 1970: XV). Estos hombres, integrados en comunidades religiosas, aportaban sus conocimientos mercantiles a la Iglesia¹⁸ y contribuirían poco a poco a cambiar en gran medida la concepción que la institución tenía de este colectivo (Le Goff, 2004:114-115).

Con lo hasta aquí expuesto, podemos decir que en el seno de la Iglesia iban confluyendo elementos claves para entender que fuera uno de los sujetos protagonistas en el desarrollo de la disciplina contable. Es decir, por un lado, en la Iglesia fue surgiendo con el incremento del patrimonio la necesidad de mecanismos de administración y contabilidad cada vez más complejos; y, por otro, al amparo de esta institución, existían hombres capaces de dar las soluciones más cabales a las exigencias económicas que iban manando de la vida en comunidad. Una muestra de esta circunstancia es la que llevó al monje benedictino, Angelo Pietra en 1586 a escribir *Indirizzo de gli economi, o sia ordinatissima instruzione da regolatamente formare qualunque scrittura in un libro doppio; aggiuntovi l'esemplare di un libro nobile, con il suo giornale, ad uso della Congregation Cassinese, dell'Ordine di S.Benedetto*¹⁹; o al jesuita Ludovico Flori en 1636 a elaborar *Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo esemplare*, para instaurar la partida doble en la Compañía de Jesús en Sicilia.

Ciertamente el conocimiento sobre las técnicas administrativas y los aspectos relativos a la contaduría no debían pasar desapercibidos a las comunidades religiosas, pues esta actividad formaba parte habitual y necesaria de la vida diaria. De esta manera, en una fase embrionaria las comunidades religiosas pudieron ocuparse de sus finanzas en los términos que lo pudiera hacer una economía doméstica, orientada a garantizar con sus rentas la subsistencia del grupo. Lógicamente con el tiempo, el incremento del patrimonio de muchas estas colectividades cambiaría la perspectiva del aparato administrativo, que se haría cada vez más complejo en demanda de las nuevas necesidades. En este orden de cosas, la formación administrativa del clero pudo formar parte de las materias impartidas en la escuela catedralicia, como consecuencia de la existencia de un patrimonio emergente (Lop, 2003: 79). Así, no resultaría extraño entender, tal como se deduce de los libros de cuentas consultados, que los canónigos toledanos, en muchos casos familiarizados con los temas económicos, estuvieran acostumbrados a gestionar personalmente las rentas de su prebenda. Con este proceder se ahorrarían la parte que por dicha gestión estaban obligados a entregar al receptor de estas rentas en algunos casos y descargarían de estas funciones al aparato administrativo catedralicio.

Finalmente, la confluencia de todas estas circunstancias en torno a un mismo sujeto ponen en evidencia, lo que más tarde demostraremos, el hecho de que estas instituciones eclesiásticas fueran capaces de adoptar sistemas contables y administrativos novedosos. En

¹⁸ Al respecto de esta presencia frecuente de los hijos de mercaderes en el seno de la Iglesia inglesa del siglo XVI se manifiesta también J.J. Lanero y E.Ortega (2005b:150).

¹⁹ A este autor se refiere Esteban Hernández Esteve (1983: 139), a quien desde aquí agradecemos las facilidades que nos ha brindado para la consulta del texto de este tratado.

A la misma obra y al contenido general de la misma se refiere también J.J Lanero (2001: 25). Igualmente, el autor hace una síntesis general de éste y del tratado de Ludovico Flori en su trabajo: *El esplendor de la teneduría de libros: la partida doble en los tratados contables ingleses de la dinastía Tudor (1543-1588)* (2004).

concreto, el protagonista de nuestro trabajo, la catedral de Toledo, entendió perfectamente la necesidad de adecuar su aparato administrativo y contable a su realidad económica. Como ya hemos dicho, esta corporación contaba con un ingente patrimonio²⁰, fruto de una política económica moderada, basada en un manejo prudente de las rentas y una administración centralizada que contaba con importantes medidas para evitar la dispersión y venta (Colomina, 1980: 64). Las cuantiosas rentas así obtenidas, unidas a las continuas donaciones reales y privadas, las adquisiciones y los copiosos ingresos obtenidos de los diezmos, convirtieron a esta institución en una de las más ricas del mundo cristiano conocido. Esta condición, lógicamente, exigía de un aparato administrativo parejo.

3. La actividad administrativa de la Catedral de Toledo

Sin lugar a dudas, en correspondencia con su relevancia económica, la catedral de Toledo poseía un poderoso aparato administrativo. Este aparato administrativo se articulaba en torno a organismos económicos diferenciados con un objeto social bien definido que, sin embargo, formaba parte de un todo referido al ámbito catedral. Precisamente también a esta diferenciación se refiere, en el prólogo de su libro sobre la Obra y Fábrica de la catedral toledana, Laura Santolaya Heredero (1979). La autora habla de tres organismos “vinculados entre sí sociológicamente y administrativamente e independientes en su economía y actuación: la Dignidad Episcopal, el clero/cabildo y la Fábrica”²¹. De estos tres organismos, serán los dos últimos los vinculados a la gestión catedralicia propiamente dicha.

El cabildo y la Obra y Fábrica eran económica y administrativamente independientes, con patrimonios propios y recursos financieros específicos y contaban con obligaciones bien definidas que constituían la base de su objeto social, claro está, unido a su condición religiosa. Así, mientras que el cabildo soportaba en su mayor parte el mantenimiento de la comunidad catedralicia; la Obra y Fábrica se dedicaba al cuidado, reparación y mantenimiento del templo donde se desarrollaba la vida de esta colectividad. Incluso, dentro de este último organismo, cabe una diferenciación operativa más profunda. Mientras que por Obra se entendía todo aquello que respondía a labores de construcción, cimentación y reparación del edificio; la Fábrica se ocupaba del mantenimiento y cuidado del templo, así como de proveer, reponer, conservar y custodiar el material necesario para el culto. Por tanto, la Obra y Fábrica en su conjunto costeaba desde la construcción de nuevas estancias, el arreglo de las vidrieras estropeadas o cualquiera de los desperfectos ocasionados en el edificio; a las labores de limpieza y cuidado del recinto (atender el jardín, regir el reloj y las campanas, barrer los suelos, iluminar el templo, etc.), conservación y reposición de ropajes, aderezos, objetos para el culto, etc.

²⁰ Sobre la evolución del patrimonio del cabildo a lo largo del siglo XIV y XV conviene consultar el trabajo de Ricardo Izquierdo Benito (1980a) y (1980b).

²¹ Esta diferenciación la hace M.A. Ladero Quesada (1982: 198) al hablar de la estructuración económica general de las Iglesias Catedrales castellanas en el siglo XV, distinguiendo entre el prelado y el cabildo, a los que se vinculaba los frutos de la mesa arzobispal y de la mesa capitular, respectivamente. En este punto, las fábricas estaban vinculadas administrativamente al cabildo.

A pesar de comprender dos conceptos que aunaban cometidos diferentes y perfectamente definidos, “Obra” y “Fábrica”, ambos conformaban el objeto de un ente económico conjunto, conocido también simplemente como Obra.

Atendiendo a las características de la financiación de los dos organismos, cabildo y Obra y Fábrica, a raíz de las singularidades que presentan, podemos conceptualizarlos, de una manera precisa, como “sujetos perceptores de rentas”. Esta calificación es empleada ya por Miguel Ángel Ladero al hablar de este tipo de sujetos para la Edad Media. Este criterio es de suma importancia porque además de determinar la base de su financiación, estimamos indispensable y esencial, porque delimita la sustancia de sus registros contables, consagrados, forzosamente, a plasmar los movimientos de flujos de fondos o renta²².

Para garantizar el desenvolvimiento del aparato económico-financiero de ambos organismos, el cabildo y la Obra y Fábrica fundamentaban su actuación en un conjunto de cargos y oficios. Estos cargos y oficios se agrupaban en torno a tres tipos de funciones que, de acuerdo a su orden de ocurrencia, conviene distinguir: la función ejecutiva o directiva, la de custodia y manejo de rentas y la de intervención y control. Además de estas tres funciones, existe una cuarta función destinada al control *a posteriori*. Esta última función se instrumentaría en la rendición de cuentas que realizaban los responsables del manejo del dinero ante los encargados de ejecutar ese control, los contadores. La rendición de cuentas se realizaba con una determinada temporalidad.

En las siguientes líneas realizaremos a grandes rasgos, por lo limitado del espacio, una descripción de la actividad administrativa y contable relativa al cabildo y a la Obra y Fábrica. En este punto, debemos advertir la minuciosidad con que aparecen descritas, de forma dispersa a lo largo de la diferente documentación que atesora el Archivo Capitular, las funciones de cada uno de los personajes que formaban parte de este aparato administrativo. Lo detallado de la documentación, orientada a regular los mínimos aspectos de estas responsabilidades, nos da una idea del esmero que se ponía en el diseño de los sistemas de administración y de control de esta institución.

Al hilo de lo anterior, en este trabajo se hará una recomposición general del aparato administrativo que se ha reconstruido en su totalidad echando mano de la documentación existente en el Archivo Capitular de Toledo²³.

3.1. La actividad administrativa del cabildo

3.1.1. Función ejecutiva

El cabildo, como corporación o colegio de clérigos, ejercía una misión doble: el culto litúrgico de la catedral y la cooperación con el obispo en la administración de la diócesis, sustituyéndole en caso de vacante o ausencia (Fernández Collado, 1999: 24). En lo económico, el cabildo mantenía desde el siglo XII sus bienes separados del arzobispo.

²² El término de renta atiende a la idea de flujo o corriente y constituye el conjunto de bienes y servicios generados por el sujeto económico en el transcurso de un período de tiempo. Este término se manejaría en contraposición con el concepto de riqueza que acogería la idea de stock (Quesada, 1995: 111).

²³ Dicha estructura aparece detallada de forma más minuciosa a lo largo de todo el trabajo: *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*.

La función directiva del cabildo correspondía al deán y los canónigos reunidos en capítulo. El deán era el más antiguo de los canónigos, aunque no fuera así siempre (Lop, 2003:159), era nombrado por acuerdo entre el cabildo y el prelado entre los canónigos más instruidos intelectualmente (Fernández Collado, 1999: 39). Mientras que las canonjías se proveían por libre elección del obispo, oído del cabildo (canonjías simples) o por oposición (canonjías de oficio²⁴).

Bajo la presidencia del deán, los canónigos conformaban el cabildo como órgano directivo y su denominación por extensión daba nombre al organismo en su conjunto. El deán y los canónigos se reunían en la sala capitular. En la sala capitular se discutían y votaban las decisiones que afectaban a la comunidad catedralicia, desde las económicas de más o menos trascendencia, a las referidas a los asuntos diarios o propuestas particulares de cualquier naturaleza. Las sesiones capitulares quedaban recogidas en las actas capitulares. En estas actas estaba plasmado, con todo lujo de detalle, las propuestas particulares o generales, el resultado de las decisiones, la votación y cualquier circunstancia que sucediera en el transcurso de la reunión. Del registro en las actas capitulares se encargaba el secretario del cabildo. A este personaje le correspondía, además de dar cumplida cuenta de las decisiones capitulares en las actas, escribir todas las cartas mensajeras que redactaba el cabildo y todas las instrucciones que debía seguir la persona encargada de ejecutar una comisión hecha por este órgano. En el plano económico, además de otras funciones que más tarde trataremos, el secretario debía hacer los libramientos de todo lo que el cabildo mandase librar. (A.C.T, OF-909, f.4r)

El cabildo tomaba las decisiones encaminadas a solventar cualquier cuestión que se produjera en general relativa a la gestión de las diferentes rentas. El órgano en cuestión decidía sobre la gestión del patrimonio capitular o mesa capitular, sobre la parte decimal de pan y vino que procedía del arzobispado de Toledo y que correspondía a los canónigos (vestuarios) y sobre las demás rentas que disfrutaba este organismo por diferentes conceptos.

Para el correcto manejo de estas rentas se trazaba un complejo aparato administrativo. Alrededor de este organigrama se concentraban los mayordomos, los visitadores, el repartidor, el notario del cabildo, los contadores, el secretario, el refitor y otros tantos receptores de rentas. Las competencias y funciones de estos personajes aparecen dispersas a lo largo de los distintos documentos (constituciones, estatutos, condiciones particulares de nombramientos, manuales de cargos y oficios, actas capitulares, contratos, libros de vestuarios, libros del refitor, libros de Obra, libros de excusados, etc.) de donde se han obtenido. Entre esta documentación, que se custodia en el Archivo Capitular de Toledo, encontramos el *libro de cargos y oficios* o *libro manual de las cosas que son a cargo de los ministros del cabildo y como se arriendan sus posesiones* (A.C.T. OF-909). Este manual da detalle de las obligaciones de algunos de los personajes que forman parte de este entramado administrativo y contable. La información contenida en este libro adquiere una especial significación unida a la que se ha obtenido del resto de la documentación consultada. En este último punto, han jugado un papel fundamental los libros de cuentas y apuntación, pues del

²⁴ En la catedral de Toledo, las canonjías de oficio eran las que correspondían al Doctoral, Magistral, Lectoral y Penitenciario.

estudio detallado de su contenido y de la visión de todos como conjunto se han obtenido las conclusiones más interesantes.

Como decimos, a partir de la documentación existente en el Archivo se ha logrado componer todo el aparato administrativo en su totalidad. Lo que se expone a continuación es una descripción general de este dispositivo que, una vez más, por lo limitado del espacio nos impide presentar con detalle. A pesar de esta brevedad, debemos insistir que las circunstancias expuestas pondrán de manifiesto la complejidad y capacidad administrativa de esta corporación para hacer frente a una actividad económica tan relevante.

Como ya hemos señalado, en el cabildo se tomaban las decisiones económicas de más o menos trascendencia y se solventaba y regulaba el procedimiento a seguir ante cualquier imprevisto. No obstante, la política de gestión de las rentas estaba perfectamente normalizada y para asegurar el cumplimiento de la misma existía un perfecto sistema de control.

3.1.2. El manejo de las rentas

Del análisis íntegro de la documentación anteriormente mencionada, podemos concluir que el cobro y pago de las rentas correspondía a los denominados receptores de rentas. Los receptores de rentas eran nombrados generalmente entre los racioneros de la Iglesia de Toledo. Los racioneros en su mayoría eran clérigos de órdenes menores o a la espera de ordenes sagradas, aunque también entre ellos había diáconos y presbíteros (Lop, 2003: 175). Estos personajes ejercían por mandato del prelado o del cabildo "...funciones administrativas de gran importancia para la marcha del complicado engranaje catedralicio: era frecuente que fueran racioneros los que ocuparan los cargos de refitor del cabildo, contadores o receptores de rentas, escribanos de los clerizones, mayordomos..." (Idem: 176).

- El refitor

El refitor era la oficina que se encargaba de la administración de las rentas de la mesa capitular. Al mando del refitor se encontraba el *refitor* o *refitolero*. El refitolero se ocupaba del cobro y distribución de las rentas de la mesa capitular. Eran racioneros en su mayor parte los nombrados para atender el refitor. Tras la elección, el elegido como refitor estaba obligado a aceptar el cargo, como en otros tantos casos de la administración.

De las rentas de la mesa capitular o mesa del refitor participaban conjuntamente los canónigos y racioneros. Una parte importante de estas rentas capitulares procedía del arrendamiento o censo de los inmuebles rústicos y urbanos que el cabildo poseía dentro y fuera de la ciudad. Los cobros procedentes de la mesa capitular se realizaban en dinero y en especie (gallinas, grano o pan y sal).

El refitor se responsabilizaba del cobro de todas las rentas de maravedís, gallinas y:

"...otras cualesquier cosas debidas y pertenecientes y que se debieren y pertenecieren a la Messa del Reffitor en tal año, o años ansi de Rentas como de deudas y Juros y tributos dellas y otras posesiones e Rentas dehezas y heredades y Terçias y Copias de Rentas y tierras y Beneficios y Tributos y otras cualesquier Rentas..." (A.C.T, OF-909, f.15r)

Igualmente, el refitor atendía la gestión de determinadas fundaciones (capillas, capellanías, memorias y aniversarios) anexas a la Mesa. Para el sostenimiento de estas fundaciones, el fundador hacía entrega al cabildo de algún inmueble o una determinada cantidad de dinero. En el primer caso, las rentas generadas en la explotación del inmueble servían para el sostenimiento de la capilla (capellanes, sacristanes, trigo para atender la obra social de la fundación, pago al cabildo por la administración, adquisición de velas para el culto, etc.). En el segundo caso, era el cabildo el que decidía invertir el dinero recibido en la adquisición de un inmueble. Con ello se garantizaba la obtención de una renta continuada y la subsistencia de la fundación.

El refitor contaba, para proceder de forma más adecuada al cobro de todas las rentas, con un libro que elaboraba el notario, denominado *libro de posesiones*. En el libro de posesiones se contenía un resumen de las condiciones de arrendamientos y censos de las posesiones capitulares que se habían rematado en presencia del notario del cabildo. Es decir, en el libro de posesiones, de forma resumida, el notario del cabildo anotaba la información que le era necesaria al refitor para proceder al cobro de las rentas capitulares. Así, junto al nombre e identificación de la posesión, se hacía referencia al nombre del arrendatario, el vencimiento, la cuantía anual (si lo era en dinero y en especie), los plazos para el cobro, el importe de los plazos, etc. Toda esta información facilitaba la tarea del cobro al refitor. El notario, además de elaborar el libro de posesiones, se encargaba de garantizar la publicación de los arrendamientos que vacaban, garantizar el otorgamiento de las escrituras, estar presente en las peticiones de licencia para vender las posesiones tributarias, en la toma de fianzas, en la rendición de cuentas, etc.

Por otra parte, de supervisar el cumplimiento de las condiciones de los contratos se encargaban, junto a otros cometidos, los mayordomos nombrados por el cabildo.

Tal como señalamos más arriba, en las rentas que se obtenían de la gestión de la mesa capitular tomaban parte los canónigos y racioneros conjuntamente. Éstos recibían las rentas en función a su asistencia al coro. Precisamente en las rejas que flanqueaban el coro donde se concentraban los beneficiados, se daba razón a la prebenda, tal como deja dicho el doctor Blas Ortiz en su descripción de la catedral: “Por la parte exterior: *Aprtaos profanos*²⁵. Por la interior: *Canta y calla*. [...] Quatro de estos candeleros están señalados con ynscpciones de sentencias de David: *Cantaré al señor que me dio los bienes*” (1549, cap.20)

Con las rentas de la mesa capitular también se hacía frente a los salarios de otros tantos personajes y, en general, a los gastos de la comunidad. Los pagos se ejecutaban por libranza del cabildo, aunque el refitor tenía autonomía en los pagos regulares y hasta una determinada cuantía.

El refitor contaba para la correcta ejecución de los pagos con una información previa contenida en otros tantos registros. Por ejemplo, la información necesaria para efectuar los pagos en gallinas se contenía en el denominado *libro de gallinas*. En este libro se hacía registro de las cantidades en gallinas que correspondía entregar a cada uno de los beneficiados. Esta información se acompañaba en el libro de un espacio en blanco. En este espacio se iban anotando los importes de las entregas, la fecha de las mismas y cualquier

²⁵ Estas palabras resultan metafóricamente significativas al respecto de lo que abordamos en el primer punto de este trabajo.

circunstancia o eventualidad al respecto. La entrega quedaba justificada con la firma del beneficiado o con la de la persona que lo recibía en su nombre (siempre indicando tal circunstancia).

Por el contrario, para realizar los pagos en dinero el refitor se ayudaba del conocido como *libro de beneficiados*. El libro de beneficiados era elaborado por el secretario del cabildo. En el libro de beneficiados el secretario del cabildo tomaba cuenta de todos los pagos, a quién debían hacerse, el concepto detallado por el que se hacían, el importe total, los plazos, la cuantía de los mismos y cualquier otra información relevante para efectuar el pago.

Para ejecutar los pagos a los beneficiados el refitor se ayudaba del repartidor. Al repartidor le incumbía la distribución de las rentas de la mesa capitular que le entregaba el refitor, con la intervención del notario del cabildo. Estas cantidades se entregaban, como mínimo, dos días antes, cada cuatro meses, para ser satisfechas por tercios.

- El receptor del granero

Si las rentas en dinero y gallinas correspondía gestionarlas al refitor, las rentas en grano y sal de las posesiones capitulares se recibían en el granero del deán y cabildo. A cargo del granero estaba el denominado receptor del grano o granero. El receptor del granero se encargaba del cobro y pago de las rentas capitulares que se recibían en el mismo granero en forma de pan y sal. El pan y la sal se distribuían entre canónigos y racioneros atendiendo a la residencia prescrita.

El receptor del pan llevaba las anotaciones en el denominado *libro granero*. En este libro, además del movimiento del grano, se daba cuenta de las distribuciones de las raciones.

- El receptor de vestuarios

Al encargado del manejo de las rentas de los vestuarios lo identificamos con el denominado receptor de vestuarios. Sus funciones y responsabilidades quedaban perfectamente detalladas en los documentos que se elaboraban al respecto ante el notario del cabildo y que hoy se conservan en el Archivo Capitular entre los denominados *libros de vestuarios*.

El receptor de vestuarios se encargaba en general del cobro de la parte del diezmo de pan y vino que tomaban los canónigos del arzobispado toledano. Los vestuarios se distribuían exclusivamente entre los canónigos de la Iglesia de Toledo por eso recibían también el nombre de “parte de canónigos”. Su denominación de “vestuario” se debe en principio a que su destino pudo ser la compra de ropa litúrgica (Lop, 2003:196).

Tal como se deduce del manejo de los libros de vestuarios, para el cobro de estas rentas, el receptor se ayudaba de las copias que figuraban en dicho libro. La información contenida en las copias procedía de los remates de las rentas. Por tanto, el receptor de vestuarios ejecutaba el cobro atendiendo a las condiciones generales y valiéndose de la información que le proporcionaban las mencionadas copias.

Las rentas decimales cobradas en concepto de vestuario eran repartidas, como hemos dicho, exclusivamente entre los canónigos. El vestuario constituía, quizás, la remuneración más importante que obtenía un canónigo de Toledo (A.C.T. OF-909, f. 256r). Los canónigos

ganaban el vestuario atendiendo a su residencia a las horas mayores de rezo. Las presencias y ausencias de los canónigos eran registradas por el repartidor en un libro de apuntación, al que se menciona como “libro de nombres”. Este libro debía entregarlo el repartidor a los mayordomos del cabildo. Los mayordomos, a partir de estas anotaciones, se encargaban de verificar las presencias, ver cuantos canónigos ganaban vestuario, la cantidad que era atribuible a cada uno, etc. En función a la información contenida en el libro de nombres, el notario hacía los lotes de rentas que se sorteaban entre los canónigos, procediendo a hacer las denominadas suertes.

Finalmente, el receptor, ayudado por el repartidor, procedía al reparto de los vestuarios entre los canónigos. El registro del reparto se hacía en el denominado *libro de reparto de vestuarios*, donde quedaba justificada, como en los casos anteriores, la entrega con la firma.

Al receptor de vestuarios lo hemos encontrado gestionando también las denominadas rentas del préstamo de Baza e Hita. El primero tenía su origen en la devolución de un préstamo de 485.000 mrs. concedido a la reina Isabel para la toma de Baza (A.C.T. OF-330, f.12r). Así, el préstamo de Baza venía a contener ciertos derechos de cobro sobre las cantidades de los diezmos recaudados en Huéscar y La Puebla. El importe de estas rentas debía distribuirse entre los canónigos que hubiesen ganado vestuario ese año.

Por lo que cabe al segundo préstamo, el de Hita, correspondía a las rentas decimales en los arciprestazgos de Hita y Brihuega. Estas rentas habían sido cedidas por el arzobispo al cabildo (Torroja, 1977:186). La distribución de estas rentas se hacía entre los canónigos que no contaban con la categoría de dignidad²⁶ (A.C.T. OF-909, f.229v): “Lease el repertorio del Archivo f.357 donde cita la contribución del Señor Alonso Carrillo por la cual consta que los señores dignidades son excluidos de participar en el Prestamo de Hita.”

- Los receptores del subsidio

Estos receptores atienden a una características particulares, pues se encargaban de hacer recopilatorio de las rentas que de la Iglesia toledana correspondían al subsidio. El subsidio formaba parte de las aportaciones de la Iglesia española a favor de la Corona. La cantidad que se debía entregar como subsidio a la Corona por parte de las Iglesias hispanas en su conjunto, era establecida por disposición papal. El empleo de esta imposición estaba en atender la defensa de la Cristiandad contra los herejes e infieles²⁷.

La determinación de la cantidad con que cada una de estas Iglesias castellanas debía contribuir al subsidio se hacía según lo acordado en la Congregación de Iglesias de Castilla y León. La reunión tenía lugar en Toledo y en ella los contadores disponían el importe a pagar

²⁶ Conformaban el grupo de categoría más elevada en el cabildo. En número de 14, eran dignidades: el deán; los arcedianos (Toledo, Talavera, Calatrava, Madrid, Guadalajara, y Alcaraz), el maestrescuela, el tesorero, el chantre o capiscol, el vicario del coro, el capellán mayor, el abad de Santa Leocadia y el abad de San Vicente de la Sierra.

Sobre el origen del estatus de dignidad, Ángel Fernández Collado señala que es “diverso y oscuro: unas se fundan en el derecho común de la Iglesia universal; otras son de derecho fundacional de una iglesia particular; y otras surgieron con la costumbre.” (1999: 37)

²⁷ A este respecto M. A. Ladero señala que la concesión de estas rentas se hacía bajo prorrogas de tres años y que aunque se entendía que debía utilizarse para financiar las guerras contra los musulmanes, esto no siempre ocurrió. (2005:14)

por cada una de las Iglesias, los plazos, las condiciones, las exenciones y las fuerzas o recaudos que debía dar el rey para la cobranza. El reparto de esta contribución se hacía a “tanto el millar”, respecto de lo que montaba la cantidad que debían pagar todas las Iglesias de lo que importaban sus propias rentas.

Los receptores del subsidio a los que nos referimos, se encargaban de la recaudación de las rentas con las que la Iglesia toledana contribuía a esta imposición. La procedencia de estas rentas recaudadas era una parte de las rentas ya cobradas tanto por el cabildo como por la Obra y Fábrica.

La recaudación del subsidio por parte de los receptores se hacía en dos tramos, distinguiendo dos tipos de receptores: los denominados receptores particulares y el receptor general del subsidio. A los receptores particulares se les reconocía una parte de su sueldo sobre lo cobrado “...por su diligencia por la forma que les va ordenado la comisión que va al fin de la copia” (A.C.T, OF-909, 268r). Estos receptores particulares hacían recopilatorio directo de las rentas y rendían cuentas ante el receptor general del subsidio.

3.1.3. La función de intervención y control operativo

El correcto desenvolvimiento de la gestión capitular quedaba garantizado con la labor de inspección de ciertos personajes nombrados por el cabildo. Aquí citamos dos de estos personajes, los visitadores y los mayordomos.

Eran visitadores los nombrados por el cabildo para desarrollar diferentes tareas de vigilancia e inspección. Los visitadores se hacían acompañar en muchas de sus inspecciones por el notario del cabildo y el secretario. Las labores de vigilancia de los visitadores tenían por objeto sobre todo las fundaciones. Así, a los visitadores los encontramos comprobando, junto al notario, la buena marcha de las instituciones vinculadas al cabildo. En este punto, no sólo debían asegurarse del cumplimiento del objeto para el que habían sido creadas, sino también del correcto empleo de los recursos económicos de las mismas. Igualmente, es frecuente en estas labores de control hallar a los visitadores realizando revisiones bajo inventario de los bienes con que contaban estas fundaciones.

Igualmente, se nombraban visitadores para vigilar a los beneficiados, hacer inventarios del sagrario, visitar las posesiones de la Iglesia, etc.

Otro de los personajes que contribuían a garantizar el correcto desenvolvimiento de la institución era el mayordomo. El cabildo elegía dos mayordomos cada año el día de los oficios, 22 de diciembre, “...que es un día después de Santo Thome”. Estos mayordomos ejercían funciones de representación en nombre del cabildo, otorgaban para cada negocio las escrituras de arrendamiento o censos relativos a las posesiones, vigilaban el correcto cumplimiento de las cláusulas de los contratos, el estado de las propiedades capitulares durante el arrendamiento, etc.

Por último, también eran los mayordomos, recordemos, los que garantizaban el proceso para hacer los vestuarios.

Las actas capitulares dan continuamente testimonio del cometido de los mayordomos en la institución. A modo de ejemplo el 20 de septiembre de 1530, el cabildo manda a los mayordomos que vean si estaba bien gastado lo que gastó el capellán Rodrigo Sánchez en la casa que tenía por alquiler (A.C.T, A.C, vol.5, f.16r); o el 31 de diciembre del mismo año

(f.24v) que vean la casa de Francisco Pérez molinero y que hagan relación de ello; o el 17 de enero de 1531 (f.27r) que se encarguen de que se pongan cédulas para vender la casa de San Justo; etc.

3.1.4. La función de control contable: los contadores

Sin lugar a dudas, los receptores de rentas soportaban el mayor peso de la actividad económica del cabildo y su labor a efectos contables era controlada por los contadores. La función principal de los contadores para ejercer su control sobre los receptores, era la toma de cuentas periódica e individual a cada uno de los receptores. Los contadores procedían al registro previo de las operaciones de las que debían tomar cuenta. En el cabildo los contadores tenían el deber de reunirse todos los viernes primero de cada mes por la tarde para "...tratar que quantas se deben tomar y ordenar sobre ello lo que conuenga y lo que se debe hazer en aquel mes disponiendo los días en que se haya de entender en ello" (A.C.T, OF-909, f.7r).

En términos generales, el acto de tomar la cuenta al receptor se realizaba en presencia del notario y del secretario y ante representantes del cabildo. Esta cuenta y razón se expresaba en un documento independiente denominado por lo general, carta cuenta. Los contadores elaboraban la carta cuenta para cada uno de los receptores. En el caso de que un receptor pudiera llevar rentas de diferente naturaleza, por lo que hemos podido observar, la rendición de cuentas se hacía de forma separada.

La carta cuenta contenía, por un lado, los ingresos (cargo) que correspondía cobrar al receptor; y, por otro lado, los gastos (descargo o data) que hacía efectivos en nombre del cabildo el mismo receptor. Por tanto, los contadores tomaban "en contra" del receptor el cargo, y "a favor" o "en descargo" del mismo el descargo o data. Recordemos en este último punto que el receptor contaba para demostrar la ejecución de los gastos con las firmas de conformidad contenidas en los diferentes registros.

Por diferencia entre el cargo y descargo, los contadores calculaban el alcance. El alcance, por tanto, podía resultar a favor o en contra del receptor. El alcance era a favor cuando el descargo era superior al cargo; y en contra, cuando el cargo era superior al descargo. El alcance del año que se cerraba pasaba, en términos generales, a incluirse, dependiendo del signo del mismo, como cargo o descargo de la carta cuenta del año siguiente.

La carta cuenta era firmada por las partes, en presencia de testigos y ante el notario y el secretario del cabildo.

La toma de la cuenta y razón a los receptores era la principal función de control que realizaban los contadores. No obstante, los contadores tenían prescritas responsabilidades particulares respecto a cada uno de estos receptores. A continuación pasamos a detallar algunas de estas obligaciones.

Con relación al refitor podemos decir que los contadores por el mes de mayo se encargaban de la elaboración de la carta cuenta. La carta cuenta al refitor aparece localizada entre la documentación del Archivo Capítular con el nombre específico de "Carta Cuenta". A través de este documento, el refitor rendía cuenta y razón de la gestión de los bienes de la mesa capitular ante el deán y cabildo.

A los contadores les correspondía con relación al refitor también: “sacar razon” de todas las misas que faltasen por decir, porque en función a estas misas debía atenderse parte del reparto de las rentas capitulares; hacer recuento de las deudas que hubiesen contraído los beneficiados con el refitor sobre todo por el alquiler que muchos de ellos hacían de algunas posesiones capitulares; y tomar las cuentas de fundaciones en cuya administración participaba el cabildo. En este último caso, la toma de cuentas de estas fundaciones se hacía en el tiempo que lo indicasen las respectivas constituciones.

Con relación a las rentas de la mesa capitular, a los contadores les correspondía tomar la cuenta también al repartidor. Recordemos que el refitor se ayudaba del repartidor para distribuir las rentas de la mesa capitular. Por tanto, los contadores debían controlar la actividad del repartidor respecto a las rentas que le entregaba el refitor. Los contadores en su obligación de tomar las cuentas al repartidor, lo hacían primero elaborando el cargo, que estaba constituido por las cantidades que el repartidor recibía del refitor y que figuraban, a su vez, en el descargo de este último; y el descargo por las cantidades repartidas y los gastos satisfechos a lo largo del ejercicio económico, que iba de mayo a mayo del siguiente año, cuestión habitual para otras entidades eclesiásticas.

Con relación al control del granero del cabildo, los contadores procedían a la elaboración del cargo y descargo del *Libro de Granero*. En el cargo se anotaban las tazmías del pan recaudadas. De esta recaudación debía dar cuenta cada noviembre del año el denominado receptor del pan o granero. Por lo que cabe al descargo, los contadores debían anotar los situados que el cabildo estaba obligado a pagar. Con lo que restaba entre ambos importes, cargo y descargo, se realizaba la distribución en forma de raciones de pan y de sal. Este reparto se hacía entre los beneficiados de acuerdo a la residencia prescrita.

Además de tomar las cuentas anuales relativas al refitor y al granero, los contadores del cabildo tenían responsabilidades contraídas con el receptor de vestuarios. De acuerdo con estas responsabilidades, los contadores debían tomar la cuenta y razón a este receptor. La cuenta aparecía en las últimas páginas de los libros de reparto de vestuarios. Igualmente, debían sacar las copias de los vestuarios, donde se consignaba la parte del diezmo recaudado en el arzobispado que correspondía a los canónigos; sumar los importes y corregirlos durante el mes de octubre o en el momento que más conviniese y en la mayor brevedad posible para que se cobraran de forma inmediata, y antes, según se indica en la documentación, de que el arrendador de tales vestuarios lo gastase.

Los contadores finalmente elaboraban el cargo y descargo correspondiente a las rentas del préstamo de Baza y del préstamo de Hita. Ambas cuentas aparecían de forma independiente en el libro de reparto de vestuarios, pues en la documentación revisada era al receptor de estas rentas a quien correspondía también su manejo. Posteriormente, los dos documentos pasarían a un soporte específico conocido como *Carta Cuenta de Baza* y *Carta Cuenta de Hita*, respectivamente.

3.2. La actividad administrativa de la Obra y Fábrica

La Obra y Fábrica dependían de los cabildos catedralicios. En el caso de la catedral de Toledo esta dependencia se manifestaba fundamentalmente en el papel desempeñado por el cabildo en la elección de los cargos y en la toma de decisiones. Además, de entre los

canónigos se elegía al *obrero* o canónigo obrero. El canónigo obrero era elegido y nombrado por el arzobispo con el consentimiento del cabildo. Este personaje se ocupaba del gobierno, la dirección y la administración de la hacienda de la Obra y Fábrica por delegación del arzobispo. En las labores de gobierno estaba asesorado y controlado por dos visitantes nombrados por el arzobispo a tal efecto.

Por lo que cabe al plano económico, la Obra y Fábrica mantenía un organigrama administrativo y de dirección propio. Este aparato organizativo iba encaminado a la gestión de un patrimonio privativo e independiente que le proporcionaba un importante cúmulo de rentas.

La actividad administrativa de la Obra se vivía en la obrería. A la obrería, situada en el piso inferior de la antesala y sala capitular, se accedía por una escalera estrecha a través de una puerta pequeña y chapada de hierro (Ramón Parro, 1857, v.1: 647-648). En la obrería tenía su despacho el canónigo obrero u obrero. Al obrero se le responsabilizaba de la administración de la hacienda de la Obra, aunque sus funciones iban desde la toma de decisiones relativas a la gestión, supervisión y control de las rentas y del personal directa o indirectamente a su cargo. Al obrero también le correspondía la representación de la institución ante los diferentes órganos de gobierno de la Iglesia.

El canónigo obrero se responsabilizaba en general de las cuestiones que afectaban a la gestión de la Obra y Fábrica. En el momento de su nombramiento, recibía de su predecesor el informe sobre el estado de la gestión y las cuentas de la Obra. Las cuentas de la Obra se realizaban cada año avanzado el mes de diciembre.

De la recaudación de las rentas adscritas a la Obra y del pago de los gastos se encargaba el denominado receptor general de la Obra. El receptor general tomaba a su cargo el cobro de las rentas de la Obra (excusados de Obra²⁸, rentas de las posesiones adscritas a la Obra, mandas y demandas, aliceres²⁹ y otros ingresos extraordinarios). Con estas rentas se acometía la financiación de las construcciones y reparaciones del templo, se pagaban los jornales temporales y las nóminas de diferentes personajes dedicados a las labores de embellecimiento del templo (pintores, talladores, bordadores, plateros, etc.); se contribuía a pagar al personal dedicado al mantenimiento (relojero, perrero, barrendero, campanero, guarda de las puertas de la iglesia, alcaide de la torre, guarda de noche, guarda de librería, lamparero, etc.); se hacía frente a las compras de materiales de construcción (yeso, teja, ladrillo, madera, piedra, acero, mármol, hierro, etc.); se resolvían parte de los gastos del coro (cantores, organista, entonador de órganos, maestro de capilla, maestro de sala, músicos, etc.); se adquirían objetos dedicados al culto; se compraban joyas, seda, oro, plata, etc.; se atendían las obras sociales (ayuda a niños huérfanos, pan para repartir en el claustro, etc.).

Como hemos dicho, al receptor le correspondía el cobro de las rentas adscritas a la Obra. El receptor efectuaba el cobro ayudado de la información contenida en las copias de las rentas que le proporcionaba el escribano de la Obra. Igualmente, se ayudaba de los registros que le suministraba el escribano para efectuar los pagos. El receptor debía recibir en cuenta

²⁸ Proviene de la segunda casa dezmera de cada parroquia (Torroja y Sánchez, 1977:138; Santolaya, 1979:60; Izquierdo, 1981, 468; Lop, 2003: 295) y tal como confirman los numerosos libros de cuentas relativos a la Obra.

²⁹ También denominados *décimas de los trasposos*. Se referían a la parte que correspondía de la cantidad que surgía como consecuencia de las operaciones de transmisión que se realizaban de las rentas.

todo lo que se mandase librar por cédula firmada del obrero y del escribano de la Obra. De esta información también debía recibir noticia el contador para que pudiese archivar todo lo capitulado.

Además de estas funciones generales, al receptor de la Obra le correspondían otras obligaciones más específicas. Las obligaciones que citamos aquí están recapituladas de las condiciones a las que se suscribió el receptor de la Obra en 1503(A.C.T. OF-799, fs.2r-3v). Citamos estas obligaciones³⁰ porque son las que se toman como referencia para los sucesivos receptores, tal como indican los documentos al respecto. Por tanto, desde 1503 los receptores de la Obra estaban obligados a sanear las quiebras de las rentas y abrir contra ellas las diligencias oportunas en beneficio de los intereses económicos de la Obra; tomar fianza de las rentas que fuesen rematadas en el “vanco” a consentimiento del mismo; pagar los salarios de los oficiales de la Obra y los destajos, estando obligados a tener cuenta con todos; pagar a tiempo y según la obra que se hubiese realizado, evitando pagar por adelantado y sin conocimiento del escribano de la Obra, etc.

Los registros relativos a las rentas y los gastos detallados se hacían en el *libro de Obra*. En el libro de Obra se mantenía una cuenta con cada personaje o por cada concepto de gasto. Para cada una de estas cuentas se reservaba una plana donde se iban anotando la entrega/s, el importe de cada una de ellas, la fecha de la recepción y cualquier circunstancia o eventualidad al respecto. La entrega quedaba justificada con la firma del personaje al que se le reconocía el pago o con la de la persona que lo recibía en su nombre (siempre indicando tal circunstancia). En ocasiones, la falta de estas justificaciones en el libro de Obra quedaba cubierta con la existencia de los recibís que se contienen en el fondo relativo a papeles de Obra. En este fondo se encuentran recopiladas las cartas, libramientos, ordenes de pago y en general toda la documentación que complementaba la actividad administrativa de la Obra.

El receptor general de la Obra, como vimos con los receptores del cabildo estaba obligado a dar cuenta y razón de su gestión. La toma de la cuenta y razón al receptor se hacía cada año, a principio del mes de enero. A la hora de tomar las cuentas, los documentos señalan expresamente la forma de proceder si hubiese cantidades en “dudas”. En este caso, si llegado el vencimiento de la deuda, ésta no hubiese podido ser cobrada por el receptor, se dilataba el plazo de cobro a un año para que se acabase de recaudar dicha cantidad y se pagase a la Obra.

La cuenta por parte del receptor se daba ante el obrero y los visitadores y en presencia del notario y el secretario del cabildo. Esta cuenta se tomaba al receptor general de la Obra en forma de cargo y data, como venía siendo costumbre. El alcance, nuevamente, lo constituía la diferencia entre cargo y data o descargo. La cuenta y razón relativa a la Obra la encontramos localizada en las últimas páginas del libro de Obra.

Finalmente, conviene insistir de nuevo en la complejidad del aparato administrativo de la Obra y Fábrica. Aunque aquí nos hayamos limitado a exponer las cuestiones generales relativas al mismo, es necesario señalar que a lo largo de este dispositivo, existían otros personajes con responsabilidades económicas, cuya actividad era objeto de control. A modo de ejemplo citamos al clavero, responsable de la custodia de los materiales empleados en las

³⁰ Estas obligaciones aparecen recopiladas de forma más amplia en otro trabajo (Villaluenga y Quesada, 2005: 219 y ss)

obras, que se depositaban en las claverías, y otros objetos necesarios para el desenvolvimiento diario de la actividad en el templo. Para atender los compromisos asignados al clavero, el receptor le entregaba por cédula del obrero ciertas cantidades de dinero, normalmente cada dos meses. El empleo de estos importes, tal como hemos podido constatar, eran cantidades menudas destinadas a compras de materiales y gastos diversos. Sobre el correcto empleo de este dinero debía dar cuenta el clavero. La cuenta al clavero se incorporaba en el libro de Obra.

En las mismas circunstancias que para el caso del clavero, encontramos al mayordomo de la cera que tenía a su cargo garantizar el suministro de la cera necesaria para la iluminación del templo. Al conocido como mayordomo de la cera se le tomaba la cuenta y razón de los orígenes y empleos de este material.

Finalmente, con estas últimas circunstancias queremos terminar insistiendo una vez más en lo exhaustivo del control interno referido a la Obra. Este control interno pasaba por la fiscalización operativa y económica de la actividad ejercida por cada uno de los miembros que contraían responsabilidades en el manejo de dinero y los bienes de la Obra y Fábrica. Esta circunstancia, tal como hemos visto más arriba, era similar a la del cabildo.

4. La contabilidad de los receptores

Como venimos manteniendo, los receptores estaban implicados en el manejo (cobro y empleo) de las rentas tanto del cabildo como de la Obra y Fábrica. Por tanto, en los receptores recaía el mayor peso de la actividad económica de ambos organismos. Como consecuencia de esta responsabilidad económica, los receptores tenían ciertas necesidades informativas. En primer lugar, como ya vimos, para proceder al cobro y pago contaban con distintos registros informativos que le proporcionaban diferentes individuos a nivel interno. No obstante, para desarrollar su tarea, era obvio que los receptores necesitaban otro tipo de información. Es decir, los receptores debían estar enterados en cada momento del estado de las cuentas con los arrendadores de diezmos, arrendadores de posesiones, proveedores de materiales, empleados, canónigos, racioneros, capellanes, etc. Estos requerimientos se hacían más imprescindibles cuantas más rentas y distribuciones tenían a su cargo. En estos casos, la necesidad de información que requería el receptor en el ejercicio diario de sus funciones quedaba cubierta con la teneduría de unos libros particulares. Estos registros los hemos localizado en el Archivo Capitular de Toledo catalogados como “manuales”.

Aunque lo limitado del espacio nos impide entrar en detalles respecto a los manuales, conviene advertir dos cuestiones generales importantes. Primero, en la disposición de la información contenida en estos registros se adivina la clara intención de su tenedor, el conocimiento del estado de las cuentas con diferentes individuos o por distintos conceptos. Precisamente para este fin, se advierten en estos libros la presencia de diferentes cálculos hechos por el receptor en cuestión, encaminados a conocer el saldo de una cuenta concreta. Este cómputo, que tan fácil resulta en el método contable por partida doble, en muchos casos, requería de un procedimiento complicado que pasaba previamente por agrupar toda la información que sobre el titular de la cuenta existía dispersa a lo largo de todo el libro manual. En este punto, jugaba un papel fundamental el índice que acompañaba a estos manuales.

El propio Solórzano con respecto a estas cuestiones advierte en el prólogo de su libro:

“...dieron al principio en tener esta cuenta y razon por diferentes modos, unos en libro de pliego oradado, y otros en libros encuadernados comunes, y ordinarios, y otros en papeles sueltos, y aunque por aquel camino se tenia la cuenta y razon de lo que pretendían, por otra parte hallauan, que por el no se podian averiguar las cuentas que con otras personas tenian, ni se podia ver lo que los dueños de los dichos libros deuian, ni lo que a ellos se les deuia, sino era con mucho trabajo y prolixidad; y para remedio dello les fue forçoso inuentar (como inuentaron) dos libros intitutados, el uno de Caja, y el otro su Manual, para escriuir en ellos todas sus cuentas, porque teniendolas por esta orden se suman y aueriguan con facilidad, y veen los dueños dellas lo que les deuen, y ellos deuen, y todo lo demas que pretenden saber delo que en ellos esta escrito.”

Otra cuestión general que conviene señalar con relación a los manuales a los que nos referimos, era la diferente tipología de los métodos de registro que presentan. Incluso, es curioso observar la solución particular que el tenedor de los apuntes daba a las deficiencias informativas que presentaban estos libros, sobre todo en lo que respecta a la ordenación de la información. Esto pudiera encajar con lo que respecto a la evolución de la técnica contable señalaría Carlo Antinori (1998: 25):

“Mi experiencia me hace afirmar con absoluta convicción que la mejora de la técnica contable se debe en gran parte a las exigencias internas de las empresas; el mismo origen del método de la partida doble no fue debido a un hallazgo casual, sino consecuencia de las exigencias de carácter objetivo que los contables actuantes en un contexto determinado intentaban satisfacer.”

Por consiguiente, era claro que, además de los registros *prescritos* o acostumbrados que facilitaban al receptor su tarea de cobro y pago y su justificación de cara a la rendición de cuentas, algunos de estos personajes llevaban apuntes particulares sobre los avatares de estas operaciones a diario. Esta apuntación que facilitaba al receptor su tarea en el manejo de las rentas podría estar de acuerdo a los conocimientos personales del mismo y tener un uso privado. Esta situación justificaría el hecho de que la mayor parte de estos registros no hubiesen llegado hasta nuestros días, salvo en casos concretos, como cuando se advertía una mala gestión del receptor. Es decir, es posible que una vez que el receptor concluyera su tarea y rindiera cuentas de su gestión, la conservación de esta contabilidad diaria carecería de relevancia, de ahí la ausencia de este tipo de libros en el Archivo Capitular. De hecho, precisamente, contrasta la escasez de estos manuales conservados en el Archivo y el elevado número de documentos relativos a la rendición de cuentas. Incluso, otros tantos registros de los que los receptores utilizaban a nivel informativo, era posible que se conservasen precisamente porque contenían incorporado, normalmente en las últimas páginas, el documento de rendición de cuentas.

Sea como fuere, el escaso número de libros manuales que se conservan en el Archivo Capitular aparecen clasificados en el *Catálogo* (Torroja, 1977) en su totalidad como del refitor, aunque su procedencia real, a juicio de nuestras investigaciones, resulta muy diversa. Es decir, entre los libros manuales catalogados como exclusivamente del refitor, se encuentran libros manuales, además del refitor, del receptor de vestuarios, del receptor de la

Obra, etc. Estos libros, que hemos logrado identificar con su tenedor, atienden, como ya señalamos, a métodos de registros muy diferentes. Una muestra de esta disparidad, por ejemplo, queda reflejada en el libro manual del refitolero Lucas de las Peñas de 1500 (A.C.T. OF-1253), que aún en un solo libro los requerimientos informativos que más tarde logrará el manual y mayor por partida doble; y un libro manual de 1535-1536 (A.C.T. OF-1255), que hemos identificado acompañado de su mayor (A.C.T. OF-1264). Estos dos últimos libros constituyen la primera muestra completa por partida doble de la catedral de Toledo y por lo que se conoce hasta hoy, componen también la primera muestra en el mundo para una institución eclesiástica. Decimos completa porque, como ya advertimos en otra ocasión, existe en este Archivo un libro mayor anterior de 1533-1535. Este mayor, según hemos comprobado, pertenece al mismo receptor que los dos anteriores. Al mayor en cuestión debía acompañar, por las continuas referencias, un manual del mismo período, pero que no ha llegado a nuestros días. Además con las mismas características, de la misma procedencia y en correlación con los dos anteriores, identificamos el mayor de 1537-1539 (A.C.T. OF-1265).

Fue precisamente la coincidencia de que se conservase esta muestra completa de contabilidad por partida doble de 1535-1536, la que nos ha permitido recomponer el proceso contable completo relativo a estos años. Por otro lado, la presencia del mayor de 1533-1535 y del mayor de 1537-1539 y su correspondencia con los libros anteriores, ha permitido dar solución a diferentes cuestiones sobre la apertura y cierre de las cuentas, además de proporcionarnos la prueba irrefutable sobre la personalidad del responsable de dichos registros.

Como ya dijimos en principio, el manual de 1535-1536, junto con el resto de los manuales que se conservan en el Archivo Capitular de Toledo, aparece catalogado (Torroja, 1977, pág.405-406) como exclusivamente del refitor o receptor de rentas de la mesa capitular. No obstante, el estudio del contenido de las más de 300 cuentas que componen este libro nos llevó a abandonar esta posibilidad, ubicando la actividad de su tenedor en el manejo de las rentas de los vestuarios y de Obra y Fábrica, simultáneamente. Posteriormente, la localización de cuentas referidas a diferentes personajes que el autor identificaba como sus familiares nos proporcionaron la clave para determinar la autoría de estos registros. Sin lugar a dudas, el responsable de la primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo era Gutierre Hurtado, receptor de vestuarios y de la Obra y Fábrica durante el período al que se refiere el manual y mayor aludidos. Este hallazgo quedó ratificado irrefutablemente con la aparición en los registros de 1533-1535 de la cuenta 69/ *Gutierre Hurtado quenta propia*; o en los de 1537-1539 de la cuenta 4/ *Gutierre Hurtado quenta propia*. Por su parte, en el mayor de 1535-1536 se recoge la cuenta 30/*Gutierre Hurtado*, sin ningún tipo de aclaración.

5. Gutierre Hurtado

Era miembro de la comunidad catedralicia toledana en la que ostentaba el rango de racionero. Es decir, Gutierre Hurtado era uno de los 50 racioneros o porcioneros de la Iglesia de Toledo. De conformidad con este estatus desempeñaría funciones litúrgicas en el coro y tendría la condición de beneficiado. Por esta razón, percibía una retribución por tercios procedente de la mesa capitular, en cuyas rentas participaban los canónigos y racioneros

conjuntamente. Por otra parte, no tendría derecho a percibir el importe relativo a los vestuarios y al préstamo de Baza e Hita que sólo recibían los canónigos en este caso.

Como más arriba advertimos, eran normalmente los racioneros los nombrados para desempeñar cargos en la administración tanto del cabildo como de la Obra y Fábrica. Por el desempeño de sus funciones como receptores recibían una remuneración. En concreto, Gutierre Hurtado por el desempeño de sus obligaciones como receptor de la Obra recibía su salario satisfecho por tercios. Igualmente, era remunerado por la gestión de las rentas de los vestuarios y de las rentas de Baza e Hita.

Sobre los orígenes de Gutierre Hurtado sabemos que el racionero perteneció a la familia Hurtado. Esta familia, de ascendencia judeoconversa, era una de las familias de mercaderes más distinguidas y ricas de Toledo, tal como reconoce J. Carlos Gómez-Menor (1970: XLI).

Por las explicaciones que acompañan algunas de las anotaciones en cuentas en el manual y mayor sabemos de la existencia de sus parientes más cercanos (hermanos, sobrinos y primos). También por estas referencias, sabemos de sus vínculos de parentesco con la familia De La Fuente y con la De La Torre. La primera, también a juicio de Gómez-Menor, constituía uno de los linajes más destacados de la ciudad de Toledo³¹. De nuevo, el espacio limitado nos impide entrar a exponer los pormenores de estas cuestiones, que serán puestos de manifiesto en próximos trabajos.

Con la procedencia familiar, podemos suponer que a Gutierre Hurtado no le era ajeno el arte de mercadear, pues a muchos de sus parientes les encontramos participando en numerosos tratos comerciales en la ciudad.

Tampoco le debía ser ajena a Gutierre Hurtado la intensa actividad mercantil que se desarrollaba en Toledo. En este punto conviene señalar que la ciudad era un hervidero de gente de muy diversa condición unida por los acuerdos comerciales, a tenor de lo que señalan los relatos de este tiempo, que califican: "...la ciudad muy rica por los grandes tratos de mercaderías. Las cuales se cargan en ella para todo el Reyno, y por esto es muy abastecida de todas provisiones y mantenimientos que traen los que vienen a llevar mercaderías para los otros lugares." (Marineo Sículo, 1539: 12)

Por lo que se desprende de la vida personal y familiar de Gutierre Hurtado, no es difícil suponer que debía contar con un elevado estatus económico. Esta posición económica lo prueba el hecho de que contara con varios empleados personales a su cargo. Esta última circunstancia no es de extrañar entre muchos de los miembros de la comunidad catedralicia, pues el número de rentas que percibían como beneficiados les permitía llevar una vida muy holgada. También debemos tener en cuenta la mentalidad empresarial de muchos de sus miembros que llegaban a invertir sus rentas en variados negocios.

El hecho de que nuestro protagonista gozara de una holgada posición económica y un contacto directo con el mundo de los negocios y el conocimiento sobre los mismos, pudiera venir a justificar también su nombramiento como receptor. Advertiremos, tal como recoge M^a

³¹ El autor dedica a esta familia un espacio destacado de su obra que titula "La Ilustre Familia Toledana De La Fuente" (Gómez-Menor, 1970:77-94), en el que viene a señalar, entre otras cosas, que en este apellido concurren varios linajes que no tenían consanguinidad ninguna. Incluso, el apellido "...fue adoptado y usado por una rama conversa de una ilustre familia judía: los Jaradas."

José Lop para la Edad Media (2003:291), que el nombramiento de los cargos administrativos no era muy del agrado de los capitulares, sobre todo los que se referían al cobro de rentas.

Al respecto de la actividad de Gutierre Hurtado como receptor de rentas podemos decir que se desarrolló en dos ámbitos: a la cabeza de la receptoría de la Obra, primeramente; y con posterioridad, de la receptoría de vestuarios. Incluso, llegó a simultanear durante un tiempo ambos cargos, como veremos más adelante.

En principio, por las Actas Capitulares y los libros de Obra, conocemos que Gutierre Hurtado sustituye a Juan de Santa Cruz en 1530, pasando a ser el nuevo receptor de la Obra y Fábrica, cargo que desempeña hasta 1543 ininterrumpidamente³³. La misma fuente nos desvela que, a partir del momento en que es nombrado como receptor de la Obra, se compromete expresamente en las mismas obligaciones que venían tomando los receptores de este organismo desde que lo hiciera un receptor ya en 1503³⁴. Entre estas condiciones figuran todas las que se refieren en el plano administrativo a los deberes del receptor y las que surgen de su relación con el obrero. Es decir, Gutierre Hurtado asume los cometidos de: tomar a su cargo, sin dar descuento ninguno, las rentas de la Obra (excusados de Obra, rentas de posesiones adscritas a la Obra, tributos, aliceres, mandas y demandas e ingresos extraordinarios) cada año; cobrar las deudas de la Obra y proceder a las diligencias necesarias en caso de quiebra; participar en el acuerdo de las pujas de las rentas; tomar fianzas a los arrendadores; dar consentimiento al canónigo obrero para las compras de materiales y los objetos empleados en el culto; pagar los salarios de los oficiales y los destajos y tener cuenta de todo; no efectuar pagos antes de asegurarse la recepción de los objetos comprados; ejecutar los libramientos dados por el obrero; y fenecer cada año la cuenta ante el obrero y los visitadores de la Obra.

Además de sus funciones al cargo de la receptoría de la Obra, el 7 de diciembre de 1532, el deán y cabildo de la Iglesia de Toledo, convocados por *cedula ante diem*, deciden nombrar como "...receptor de sus vestuarios del fruto deste presente año de myll e quynientos e treynta e dos anos al honrado Gutierre Hurtado racionero desta Sancta Yglesia ..." (A.C.T. A.C, v.5, f.99v). Es a partir de este momento cuando nuestro personaje asume las obligaciones y deberes propios de su cargo también como receptor de vestuarios, según se contiene más largamente en el libro de vestuarios de 1530-1558 (A.C.T. OF-1454, f.27r-29v). Es decir, concretamente el 10 de diciembre de 1532, Gutierre Hurtado asume formalmente sus compromisos y queda facultado para "recibir, auer, cobrar, pedir e demandar" todos los maravedís que corresponden a los canónigos de las rentas decimales del arzobispado de Toledo (vestuarios). En los mismos términos, nuestro receptor asumía sus obligaciones para el manejo de las rentas del préstamo de Baza y de Hita.

En el ejercicio de su actividad como receptor de vestuarios, Gutierre Hurtado se comprometía a recibir las rentas mencionadas a "riesgo y aventura". Además, estaba obligado

³² Esta circunstancia lo prueban las menciones a este personaje en las cartas cuenta contenidas en los libros de Obra de este período.

³³ Así lo atestiguan los diferentes libros de Obra que se confeccionan en este período.

³⁴ Es desde ese año cuando se toman genéricamente las condiciones mencionadas como obligatorias para los receptores de la Obra y por tal razón son asentadas por el escribano de dicho organismo, según mandato, al principio del libro de obra del año 1503-1504 (A.C.T. OF-799, f.2-3v) "...manteniéndose en años venideros para su conocimiento". En concreto, este acto fue dado en Alcalá el 24 de enero de 1503.

a presentar fianzas “llanas y abonadas” a “contento” del cabildo. La exigencia de presentar fianzas era una circunstancia frecuente, a tenor de lo observado en ésta y en otro tipo de instituciones de similares características. La razón de ello es que una de las cuestiones a considerar para ejercer este cargo era la capacidad del individuo para asumir el endeudamiento sobrevenido por su mala gestión³⁵.

Como fiadores de Gutierre Hurtado se presentaron algunos de sus familiares directos. En concreto, el 20 de enero de 1533, se constituyeron como fiadores Gonzalo y Luis Hurtado (A.C.T. OF-1454, f.28v). Ambos personajes, como fiadores, se suscribieron expresamente de mancomún en las condiciones y obligaciones que lo hiciera el propio Gutierre Hurtado. El compromiso era extensible expresamente a sus personas, bienes muebles y raíces a vidas. A pesar de esta circunstancia, días más tarde, el 25 de enero de 1533, el receptor vuelve a presentar fiadores, esta vez, Gonzalo y Hernando Hurtado, sometiéndose expresamente a las mismas condiciones en presencia de testigos.

Gutierre Hurtado como receptor de vestuarios quedaba obligado a cobrar las rentas; tomar las fianzas de los arrendadores de dichas rentas; estar presente en el reparto de las suertes a los canónigos; y pagar a los dichos canónigos, en los plazos previstos, la parte acordada en base a su residencia. Por estas gestiones de los vestuarios recibía de cada uno de los canónigos, 2.250 mrs. No obstante, según se especificaba, si algún canónigo arrendase o tomase su vestuario, Gutierre Hurtado no recibiría los 2.250 mrs. de salario a los que es obligado cada canónigo por la gestión de su renta³⁷, ni los 2.000 mrs. por las rentas referidas al préstamo de Baza.

Por los registros que contienen los libros de vestuarios, conocemos los diferentes nombramientos relativos a esta receptoría del cabildo. Concretamente, por el libro de vestuarios de 1530-1558 (A.C.T. OF-1454) se conocen los sucesivos nombramientos como receptor de vestuarios de Gutierre Hurtado, el 12 diciembre 1534 (f.45r), 11 de diciembre de 1535 (f.53v), 12 de diciembre de 1536 (f.60v) y el 11 de diciembre de 1537 (f.71r), ya que el 14 de noviembre de 1538 sería sustituido por el nuevo receptor, Hernando de Lunar (f.77r). Sería en este momento cuando, alejado ya de su puesto como receptor de vestuarios, Gutierre Hurtado seguiría con su cargo en exclusiva como receptor de la Obra y Fábrica.

Durante el tiempo en el que compaginaría el cargo de receptor de la Obra con el de vestuarios, estaría obligado a rendir cuentas ante el obrero y los visitadores de la Obra, en el primer caso; y ante el deán y el cabildo, en el segundo. Eso sí, en ambos casos, serían los contadores nombrados al efecto, los encargados de tomarle la cuenta y razón en presencia del secretario y el notario del cabildo. Por esta razón, lo encontramos efectivamente rindiendo cuenta anual ante ambos órganos de forma independiente. Este hecho queda justificado por la

³⁵ Así también lo deja reflejado Julián Hernández Borreguero al hablar del mayordomo y el receptor de la Fábrica para la Catedral de Sevilla en el siglo XVII (2002:42). Igualmente, esta circunstancia se observa para otros personajes que asumían una responsabilidad en el manejo de las rentas de cualquier institución.

³⁶ Esta cuestión al respecto de los orígenes familiares es coincidente con la información que nos proporcionaron los documentos hallados en el Archivo Histórico Provincial de Toledo al respecto de estos familiares.

³⁷ Esto despeja las dudas sobre la interpretación que podemos dar a alguna de las notas encontradas en el libro de vestuarios. Es decir, por lo observado, cabía la posibilidad de que los canónigos gestionasen, individualmente o entre varios, la recaudación de los diezmos que les correspondían en suerte. Es comprensible que de esta forma ahorrarían los 2.250 mrs. de salario que en caso contrario corresponderían hacer efectivos al receptor de vestuarios, nombrado para la gestión.

presencia de la carta cuenta referida a su gestión al mando de la receptoría de la Obra y Fábrica, contenida al final de cada uno de los libros de Obra de los diferentes años; y por las cartas cuenta sucesivas referidas a los vestuarios y préstamo de Hita y Baza, localizadas en el libro de reparto de vestuarios. Todos estos documentos dan cuenta y razón de su gestión a cargo de las rentas de ambos organismos. De esta forma, aunque la contabilidad diaria (como el caso de la contenida en el libro mayor de 1533-1535 y en el manual y mayor de 1535-1536) se refiriera conjuntamente a la gestión al frente de ambos organismos, la rendición de cuentas era independiente.

Para finalizar diremos que el cese de Gutierre Hurtado en la Obra concluyó precisamente con un alcance acumulado en su contra³⁸ de 30.000 ducados. Este alcance negativo en contra del receptor, llevaría al entonces canónigo obrero, Diego López de Ayala, a rendir explicaciones al cardenal Tavera. Parece que el tema fue complicado por las referencias que al hecho se dan en las Actas Capitulares. Lo que podemos señalar es que para dar solución a este déficit tan importante que afectó a la Obra y Fábrica, Diego López de Ayala elevó al arzobispo una serie de propuestas. Las propuestas fueron presentadas por un sobrino del obrero. El objetivo de las mismas era cubrir el alcance negativo que había generado la gestión económica del receptor. Las propuestas presentadas al arzobispo incluyen un presupuesto detallado de cada una de las opciones. Entre ellas se decantarían por el embargo y la venta de ciertos bienes del receptor.

Concluimos que Gutierre Hurtado simultaneó el cargo de receptor de la Obra y el de vestuarios, durante el período al que se refiere el mayor de 1533-1535 y el manual y mayor de 1535-1536. Por otra parte, el mayor de 1537-1539 sólo debería contener en el último año los registros relativos a la actividad de dicho racionero al mando de la receptoría de la Obra, tal como efectivamente sucede.

6. Algunas cuestiones respecto del método de registro y análisis del manual y mayores de Gutierre Hurtado (1533-1539)

Antes que nada debe destacarse que la contabilidad por partida doble que estamos estudiando corresponde a los registros que Gutierre Hurtado, en el ejercicio de sus responsabilidades como receptor de la Obra y Fábrica y de los vestuarios del cabildo. Su contenido recoge el registro de los cobros y pagos por cuenta de la Obra y Fábrica y del cabildo, respectivamente. La diferente procedencia de los ingresos y la diversidad de los gastos y la falta de correspondencia temporal de las operaciones de uno y otro signo, justificarían el hecho de que alguien versado en el manejo de la partida doble pensara en emplear este sistema para seguir debidamente la marcha de los asuntos.

Conviene advertir igualmente que la contabilidad que tratamos no contiene cuentas diferenciales, la cuenta de capital y cuentas de muebles e inmuebles, como más adelante veremos con más detalle. Tal circunstancia no impide que dicha contabilidad deba ser calificada indudablemente como de partida doble, pues tal como indica Hernández Esteve en sus "Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble"

³⁸ Tal como se deduce de la carta cuenta del libro de Obra y de un legajo al respecto que se conserva en el Archivo Capítular de Toledo. (A.C.T. X.3.A.1.20)

(2005a), contiene todas las cuentas necesarias para cumplir sus fines; al tiempo que en ella se dan todos los requisitos y condiciones formales e instrumentales característicos de tal sistema contable.

En principio, el manual y mayor de 1535-1536 constituyen la primera muestra completa por partida doble de la catedral de Toledo y, por lo que hoy sabemos, la primera muestra de esta contabilidad en el mundo para una institución eclesiástica.

Los registros que tratamos siguen en lo esencial los preceptos del método contable por partida doble. Es decir, la contabilidad de estos libros se ajusta básicamente a lo que Fray Luca Pacioli pusiera de manifiesto en el Título noveno, Tratado XI, de su *Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalita* (1494), “De las Cuentas y las Escrituras”³⁹. Además, aunque anterior a su publicación, también guarda relación con lo contenido en el tratado de Ángelo Pietra, *Indirizzo de gli economi* (1586); y con el primer tratado castellano por partida doble de cuyo autor es Bartolomé Salvador de Solórzano, *Libro de Caxa y su Manual* (1590). Como decimos, los registros estudiados guardan en esencia los criterios establecidos en estas tres obras con algunas particularidades. Esta última circunstancia pondrá en evidencia que, en la práctica, la partida doble era un método de registro dinámico adaptado a las necesidades particulares del sujeto económico, a los usos y costumbres del lugar o del momento y a los conocimientos del responsable de los mismos.

Otro hecho que constata la aparición de estos registros en España es la existencia de una muestra de partida doble anterior a la publicación de la obra de Solórzano. Lo que nos prueba, una vez más, que la partida doble era un método contable conocido y practicado en España en diferentes ámbitos antes de la publicación de los primeros tratados⁴⁰. Igualmente, parece que también lo era antes de que su uso se exigiera a los mercaderes, sobre la base de la Pragmática Cigales de 4 de diciembre de 1549 y a la Pragmática de Madrid de 11 de marzo de 1552⁴¹. En este punto, conviene decir que en estas mismas Pragmáticas ya se reconoce que el sistema de debe y haber era el empleado normalmente por los mercaderes en España. (Hernández Esteve, 1985a: 213). Aún así, con esta legislación España se convierte en la primera nación que obliga a los mercaderes y banqueros a llevar sus cuentas por partida doble. Siendo también España la primera que ensaya un sistema para llevar las cuentas de la Hacienda Real en 1592 (Hernández Esteve, 1985b).

Entrando ya a debatir los aspectos formales sobre la primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo, podemos decir que se fundamenta primeramente en

³⁹ Tratado que conocemos por la traducción y estudio que ha realizado uno de los investigadores más destacados del panorama histórico-contable actual, Esteban Hernández Esteve. Será precisamente la traducción de este autor la que emplearemos para poner de manifiesto las semejanzas de la contabilidad de Gutierre Hurtado con los postulados del tratado escrito por Pacioli.

⁴⁰ Conviene remitirse a la Tesorería de la Casa de la Contratación de Sevilla desde 1555 (Donoso, 1996a); al Ayuntamiento de Sevilla en 1567 (Rubín y Mallado, 2000); y a la Hacienda Pública en 1592 (Hernández Esteve, 1985b, 1986).

⁴¹ Tal como señala Esteban Hernández Esteve, que ha estudiado detenidamente esta cuestión, la Pragmática de Madrid ratifica lo ya obligado por la Pragmática Cigales. Más concretamente, el autor señala que: “La Pragmática de 1552, remachando y especificando lo dispuesto por la de Cigales, prescribía así la obligatoriedad de llevar libros de contabilidad precisamente por el sistema de ‘debe y ha de haber’, es decir por partida doble, en el sentido amplio ya apuntado, a: a)cambios, b)mercaderes extranjeros, c)mercaderes nacionales que hicieran negocios en el extranjero.” (Hernández Esteve, 1985: 217)

la teneduría de dos libros: el manual y el mayor. El primero conocido también como diario y el segundo castellanizado como libro de caja. Ambos libros, independientemente de la terminología, harían acopio: el manual, de la información sobre las operaciones diarias registradas por orden cronológico; y el mayor, dispuesto por cuentas donde se contenían abreviadamente la información del manual, que se pasaba en el debe y haber de las cuentas integrantes de las diferentes operaciones.

La teneduría del manual y mayor será, por tanto, la base contable de la que se valdrá Gutierre Hurtado para tomar registro de las operaciones diarias. Estas operaciones eran las que surgían de su compromiso en el manejo de las rentas de la Obra, de los vestuarios y de las rentas de Baza e Hita.

La conservación, casual o no, de estos registros, correspondientes a períodos consecutivos (un manual y mayor de un período concreto, un mayor de un ejercicio anterior y un mayor de un momento posterior), nos ha permitido reconstruir el proceso contable completo. Es decir, la existencia de estos registros nos ha facultado para rehacer la apertura del libro nuevo; el desarrollo contable de un período concreto; y el cierre de las cuentas y la elaboración del balance. Todas estas fases mencionadas adquieren en las cuentas de Gutierre Hurtado unas connotaciones especiales que pasamos a relatar.

6.1. El cierre del manual y mayor de 1533-1535 y la apertura del manual y mayor de 1535-1536

Para abordar la apertura del manual y mayor de 1535-1536, conviene tomar en consideración la relación existente entre estos registros y los del mayor anterior de 1533-1535. Ello es así, porque lógicamente el procedimiento de apertura seguido por nuestro receptor en la contabilidad de 1535-1536, parte de la información contenida en el mayor anterior de 1533-1535. Los asientos de apertura se elaboraban partiendo de la información contable al cierre de las cuentas. Como ya es sabido, la situación final del libro viejo era coincidente con la inicial del libro nuevo. Por tanto, la relación entre el cierre del libro viejo y la apertura del libro nuevo estaba íntimamente relacionada. Esta inseparable relación entre ambos libros adquiere en este caso mayor significación por las cuestiones que trataremos a continuación.

Aunque dedicaremos más atención al proceso de cierre cuando abordemos la contabilidad de 1535-1536, tomaremos ciertos aspectos del mismo para dar a entender las cuestiones relativas a la apertura.

- El cierre del mayor de 1533-1535

El cierre de los libros viejos comenzaba con el cierre de cada una de las cuentas contenidas en el libro mayor y la elaboración del balance. En la contabilidad de Gutierre Hurtado, a diferencia de lo que ocurría con la apertura como veremos más adelante, el cierre sólo afectaba al mayor y no al manual. Es decir, no existían asientos específicos de cierre en el manual. En este punto, coincide con lo prescrito por Solórzano (1590) en el capítulo XXVII: “De la orden, que se ha de tener quando un libro de Caja, o su Manual, se acabaron de escriuir para cerrar las cuentas del libro de Caja, y comenzar otros de nuevo”. En este

capítulo, el autor no reconoce asientos específicos al pasar de un libro manual a otro, pero sí para el libro de caja:

“Pero en lo que toca el libro de caja es muy diferente: a cuya causa es menester larga declaración dello, para que mas bien se entienda. Y asi digo, que quando un libro de caja se acabó de escriuir, es menester lo primero hazer balanço y prueua si el tal libro de caja esta cierto y verdadero, y estándolo hazer luego otro libro de caja del mismo tamaño que el que se acabó...”

Por tanto, en la contabilidad de Gutierre Hurtado, el cierre consistía únicamente en el cálculo de los saldos de todas las cuentas del mayor. Una vez calculados los saldos de las cuentas del mayor, se elaboraba el balance. El balance se escribía en los últimos folios del libro mayor viejo. En el balance se recopilaban únicamente las cuentas del mayor que habían concluido ese año con saldo. En este caso, el balance era el acto contable requerido para pasar de un libro mayor a otro nuevo “.., bien porque el anterior estuviese completo, bien por cierre anual de las cuentas, como suele hacerse en lugares importantes, en donde los grandes mercaderes cambian siempre de libros cada año, al llegar el año nuevo.” (Pacioli, 1494, cap. XXXII).

En el balance se recopilaban todos los saldos de las cuentas, primero los deudores y luego los acreedores, debiendo ser la suma de ambas relaciones de saldos iguales. El mencionado balance era la base del cierre contable pero para nuestro receptor también era el punto de partida de la apertura, por las razones que a continuación expondremos.

Si nos remitimos tanto a Solórzano (1590, cap.XXVII) como a Pietra (1586, cap.31), ambos autores reconocen una cuenta específica para pasar de la contabilidad del libro viejo al nuevo, “la salida (del libro viejo)”. Esta cuenta recogía al final del ejercicio todos los saldos deudores en el debe y los acreedores en el haber de dicha cuenta. De esta manera elaborada la cuenta esta quedaba saldada en el mismo instante, tal como reconoce Solórzano:

“ Con lo qual y con lo que de suso está dicho, quedaran cerradas todas las cuentas del libro de caja que se acabó y tambien lo quedara esta cuenta de salida, que últimamente se arma en el dicho libro para cerrar las cuentas que en el estauan por cerrar...”

En la cuenta de salida los saldos deudores resultaban iguales a los saldos acreedores. Tras pasados todos los saldos a la cuenta de salida y cerrada la misma, la fase de apertura de la nueva contabilidad resultaba inmediata, pues con la cuenta de salida, se armaba una nueva cuenta en el nuevo mayor que era denominada “la entrada (del libro nuevo)”. A la cuenta de entrada se refieren igualmente Solórzano y Pietra. El primero de los dos autores reconoce lo siguiente al respecto: “...y desta cuenta de salida se arma otra cuenta en el libro nuevo de caja en la entrada y principio del...” En la cuenta de entrada, los saldos deudores recuperarían su signo por abono a la referida cuenta de entrada mientras los acreedores lo harían por cargo a la indicada cuenta. De nuevo, la cuenta de entrada quedaba saldada.

Con lo visto, podemos decir que el procedimiento seguido por Gutierre Hurtado difiere, aunque no en lo esencial, de lo reconocido por Solórzano. Nuestro receptor obviaba en estos libros el uso de esta cuenta de salida para formular el cierre. Por tanto, armaba con la información registrada en el balance la cuenta de entrada con una particularidad, que no lo

hacía directamente en el mayor, sino a través de unos asientos de apertura que elaboraba previamente en el manual.

En los libros por partida doble de Gutierre Hurtado, la cuenta de entrada no queda saldada después de realizados los correspondientes asientos. Por el contrario aparecía con un pequeño saldo a lo largo de todo el ejercicio, un saldo que es distinto en cada uno de los tres ejercicios considerados. De tal manera, en el asiento de entrada, a efectos del traspaso de los saldos al libro nuevo de 1535, se distingue entre “La entrada deste libro”, es decir, la cuenta de entrada del nuevo libro mayor, y la “Entrada del libro del año de 533”, o sea, la cuenta de entrada del libro mayor anterior. El saldo arrastrado de esta cuenta se mantiene en la cuenta “La entrada deste libro” en el ejercicio siguiente. De esta forma, el saldo de la cuenta de entrada en el mayor de 1533-1535, resultó deudor por 3.338 mrs; mientras en la contabilidad de 1535-1536 fue acreedor por 8.575 mrs. La razón de estos saldos arrojados por la cuenta de entrada solamente podrá establecerse definitivamente si así lo confirma el minucioso análisis de la mecánica operativa y del contenido de las cuentas de entrada que se está llevando a cabo.

Ahora bien, la forma de resolver la existencia de saldo en la cuenta de entrada, para nuestro receptor pasaba por incorporar el saldo de dicha cuenta en el balance al cierre y también ir incorporando sucesivamente a la cuenta de entrada su saldo inicial en los sucesivos ejercicios. Por esta razón, no es extraño observar en la contabilidad que la cuenta de entrada tenía un tratamiento similar al resto de las cuentas. Es decir, la cuenta de entrada se cerraba, quedaba registrada en el balance; y, posteriormente, sobre la misma se elaboraba el correspondiente asiento de apertura en el manual y se le incorporaba el saldo inicial en el mayor nuevo, como veremos seguidamente.

- La apertura del manual y mayor de 1535-1536

En la contabilidad de Gutierre Hurtado, el proceso de apertura tenía su reflejo particular en ambos libros, manual y mayor. En este punto conviene señalar que la situación difiere de lo prescrito por Pacioli. A este respecto si Gutierre Hurtado reflejaba la apertura de la contabilidad, además de en el mayor, en el manual; Pacioli no consignaba los asientos de apertura, al igual que los de cierre, en el manual. Es decir, Pacioli consideraba suficiente el traspaso de los saldos de las cuentas directamente de mayor a mayor, sin abrir ninguna cuenta específica para ello y obviando los registros en el manual.

Era evidente que la contabilidad de Gutierre Hurtado en la apertura difería de lo señalado por Pacioli. No ocurre lo mismo en relación a lo prescrito por Solórzano en su *Libro de Caxa con su Manual* (1590). Es decir, nos encontramos en condiciones de afirmar que la contabilidad de nuestro receptor guarda alguna similitud con lo prescrito por Solórzano en este punto. En primer lugar, Solórzano sí prevé el reflejo de la apertura en el manual. Este aspecto se puede comprobar, de nuevo, en el capítulo XXVII. En este capítulo, sobre la apertura del nuevo libro, el autor considera la elaboración de asientos de entrada en el manual. No obstante, también debemos advertir que Solórzano señala la posibilidad de obviar estos asientos de apertura y limitar esta fase a la anotación en el libro de caxa o mayor:

“Y advierte se que estas partidas, que (como está dicho) se han de assentar en el nuevo manual, para passarlas al libro nuevo de caja, se pudieran assentar las mismas cuentas solamente en el libro de caja sin assentarlas en el dicho manual, por la orden que está dicho que se ha de hazer para cerrar el libro viejo.”

Aunque el autor también sugiere:

“Pero aunque por esta orden se escriue menos [haciendo sólo la apertura en el mayor], es más claro y mas facil assentar todas las dichas cuentas por el manual, como está dicho: y particularmente para el que no estuuere muy cursado en el libro de caja; porque para el que lo estuuere, todo le sera uno, y lo podra hazer de manera que le pareciere.”

- La apertura del manual

El comienzo del nuevo libro se hacía con la estampación de la fecha de apertura sobre el primer folio del manual reglado, con las cabeceras del anverso y reverso de los folios marcados con el año en arábigos jalonado por sendas cruces, “...glorioso signo del que huye nuestro enemigo espiritual y ante el que tiembla justamente toda la caterva infernal” (Pacioli, 1494, cap.VI). Por consiguiente, debajo de la cabecera marcada con el año entre cruces, se escribía la fecha de apertura. La fecha de apertura que aparece en el manual de Gutierre Hurtado que tratamos corresponde al dos de enero de 1535.

La apertura del manual consistía en pasar a este libro la información de las cuentas y los saldos de las mismas al cierre, información que se obtenía, como hemos dicho, del mayor anterior, en concreto del balance.

A la hora de traspasar los saldos de las cuentas, Gutierre Hurtado diferenciaba las cuentas con saldo deudor y las de saldo acreedor, procediendo a pasarlas en este orden, tal como prescribe Pacioli (cap.XIV). A pesar de esto último, debemos insistir en que Pacioli contemplaba este orden exclusivamente para el mayor porque no consideraba la apertura del manual.

Las cuentas de saldo deudor y acreedor pasaban inicialmente al manual a través de los asientos de entrada. La elaboración de los asientos de entrada se hacía con cada una de las cuentas que figuraban en dicho balance enfrentadas a la cuenta que Gutierre Hurtado titulaba: “la entrada de este libro”.

En el manual de 1535-1536 se iban elaborando primero los asientos de entrada referidos a cuentas deudoras. Como se ha indicado más arriba, la cuenta de entrada en el mayor de 1535 aparecía con un saldo inicial deudor por 3.338 mrs. Por esta razón, el primer asiento era el relativo a esta cuenta de entrada. El tratamiento seguido para dicha cuenta era el habitual para el resto de las cuentas deudoras y quedaba expresado en el manual en los siguientes términos (A.C.T. OF-1255, f.1):

+1535+
Sabado 2 de enero

1 *La entrada del libro del año de 533/deue por la entrada deste
libro/III^U CCC XXX VIII^o mrs de rresto de su quenta en el*

mayor de 533 a cara /2/

| III^U CCC XXX VIII^o

Después del asiento que incorporaba el saldo deudor de la cuenta de entrada del año anterior, se sucedían el resto de los asientos de cuentas deudoras cerradas en la contabilidad de 1533-1535. Estos registros en el manual se escribían de acuerdo a la siguiente fórmula: “(título de la cuenta) deue por la entrada deste libro (saldo final de dicha cuenta en el libro viejo en maravedís) de resto de su quenta en el mayor de (año de cierre) a cara (número de cuenta que la misma tenía en el libro viejo)”. A modo de ejemplo, recurrimos a la siguiente anotación, tomada de los asientos de apertura de cuentas deudoras en el manual de 1535-1536 (A.C.T. OF-1255, f.1):

+1535+
Sabado, 2 de enero

10 *Costas deuen por la dicha entrada/IXUCCLXIII^o/mrs de rresto de su quenta en el mayor de 534 a cara 14* | IX^U CCLXIII^o

La cuenta “costas” recogía los gastos que se originaban del cobro y pago de las rentas de la Obra y de los vestuarios. De hecho, el título de la misma cuenta en el mayor de 1533-1535, de forma más explícita, identifica la cuenta como: *14/Costas e intereses de las receptorías de la Obra y vestuarios*. (A.C.T. OF-1263, f.14)

Visto el procedimiento seguido para las cuentas de saldo deudor, se hacia lo propio con las de saldo acreedor. En esta ocasión la fórmula de registro se aplicaba en los siguientes términos: “(título de cuenta) a de uer por la entrada deste libro (saldo final en el libro viejo en maravedís) de resto de su quenta en el mayor de (año de cierre) a cara (número de cuenta que la misma tenía el libro viejo)”. Así, aparecen asientos de este tipo (A.C.T. OF-1255, f.11):

+1535+
Sabado, 2 de enero

119 *El Doctor Blas Ortiz a de uer por la entrada deste libro 79065 de resto de vistuario del 33 del mayor de 534 a cara 34 y son los 338 debajo de 29/ el resto del dicho vistuario a se le descargo el salario que no esta cargado* | LXX IX^U LXV

Con esta anotación se reconocía a favor del canónigo, doctor Blas Ortiz, 79.065 mrs. a pagar por razón de su vestuario. Es claro que, por lo que hemos visto anteriormente, en su condición de canónigo tendría derecho a percibir esta distribución.

A modo de curiosidad, el doctor Blas Ortiz⁴² además de canónigo fue un hombre de una gran valía intelectual y un destacado personaje de su tiempo. Además, Blas Ortiz fue

⁴² Por el detallado retrato que Ramón González Ruiz (1999:23-28) hace de este canónigo y de su tiempo, sabemos del mismo que fue: Provisor en Calahorra-La Calzada, Vicario general en Calahorra-La Calzada, Consultor del Santo Oficio de la Inquisición en Calahorra, Familiar del Papa en calidad de Capellán,

autor de la primera guía conocida de la catedral de Toledo, *Summi Templi Toletani Descriptio* (1549), escrita para guiar al entonces príncipe Felipe en el conocimiento de la Catedral.

Retomando las cuestiones contables, la apertura de la contabilidad en el manual tenía su correspondencia en el nuevo mayor. Los aspectos relativos a la apertura de la contabilidad en el mayor son el objeto del siguiente apartado.

- La apertura de la contabilidad en el mayor

Partiendo de los asientos de entrada del manual se efectuaba la apertura del nuevo libro mayor. Esta práctica presenta una diferencia digna de mención con respecto al procedimiento habitual. Efectivamente, en los asientos de apertura de la cuenta “La entrada deste libro” no se declaraban, una por una, las cuentas de contrapartida, constituidas por todas las cuentas deudoras y acreedoras, cuyos saldos se traspasan al nuevo libro. En su lugar se anotaban, a modo de explicación, una por una, las planas en las que figuraban dichos asientos. Cada plana daba lugar a un asiento de por sí, cuyo importe era el de la suma de la correspondiente página del manual. De tal manera, no había un único asiento de apertura en el debe y otro en el haber, sino tantos asientos como planas ocuparan los asientos de entrada en el manual para las cuentas con saldo deudor, más las ocupadas por las cuentas con saldo acreedor. De este ingenioso modo, suponemos que a Gutierre Hurtado le resultaría más fácil el trabajo de elaborar la cuenta de entrada. Más abajo se ofrecen ejemplos de este proceder.

Por su parte, la apertura de cada una de las cuentas en el nuevo mayor se realizaba de la forma habitual pasando sus respectivos saldos en el lado correspondiente a partir de los asientos del manual.

Con la particularidad ya comentada, este procedimiento de apertura es el explicado por Solórzano (1590, cap.XXVII). En concreto, refiriéndose al proceder para las cuentas deudoras señala “...y assi a los que estauan deudores en el dicho libro viejo se haran deudores en el nueuo de las mismas cantidades en sus cuentas nuevas, y acreedora la cuenta de la entrada del dicho libro nueuo...”

Volviendo ahora con más detalle al proceso de apertura de la cuenta “La entrada deste libro”, debemos comenzar por lo más básico, diciendo que a la cuenta de entrada se le reservaban normalmente las primeras dos planas del libro mayor⁴³. Según se acaba de exponer, en el debe y haber de dicha cuenta en el mayor se hacían tantas anotaciones como planas ocuparan los asientos de apertura en el manual. Las anotaciones en el mayor tomaban como importe la suma de la plana correspondiente del manual. De tal manera, en el debe de la cuenta “La entrada deste libro” del mayor estaban incluidos los saldos de las cuentas acreedoras de contrapartida que aparecían en la respectiva plana del manual. Por su parte, en los asientos de apertura del haber de la cuenta de “La entrada deste libro” en el mayor se consignaban como explicación las planas del manual en los que estaban asentados los saldos de las cuentas deudoras.

Veamos un ejemplo de lo dicho hasta aquí. El ejemplo se refiere a la anotación en la cuenta “La entrada deste libro” de la suma de la primera página del nuevo manual en la que

Referendario de Adriano VI, Canónigo Doctoral en Toledo, Vicario general en Toledo con los arzobispos de su tiempo (Fonseca, Tavera y Silíceo), Visitador del Santo Oficio e Inquisidor en la ciudad y reino de Valencia.

⁴³ Esta situación no se produce en el mayor de 1537-1539, como más tarde veremos.

figuran los asientos de entrada correspondientes como contrapartida a cuentas deudoras; obviamente la suma de dicha plana se pasa al haber de la referida cuenta de entrada (A.C.T. OF-1264, f.1):

+1535+

[La entrada de este libro]

Ha de auer a cara 1 del manual una plana de partidas que monto | DCCLIII^o CX

Con este apunte se pasaban a la cuenta “La entrada deste libro” en el mayor asientos de entrada del manual referidos a cuentas deudoras. Estas anotaciones servían de contrapartida a los apuntes en el haber de la indicada cuenta. Los asientos que estaban contenidos en la primera plana de dicho libro manual y cuya suma importó 754.090 mrs.

De la misma forma que ocurría con los saldos deudores, los saldos acreedores se iban sumando por planas manuscritas del manual. Las sumas de dichas planas, tal como se puede apreciar en el siguiente apunte, se iban llevando, esta vez, al debe de la cuenta de entrada en el mayor (A.C.T. OF-1264, f.1):

+1535+

La entrada de este libro

*La entrada deste libro deve a cara 11 del manual una plana de |
partidas | DCCLXI^u DCCLXXXVI*

Esta vez, a través de dicho asiento, se pasaba a la cuenta “La entrada deste libro” en el mayor, la suma de la plana 11 del manual, conteniendo asientos de apertura de cuentas acreedoras. De nuevo, estos asientos tenían su correspondiente contrapartida en el debe de la cuenta de entrada. La suma de dichos saldos ascendía a 761.786 mrs.

Ahora bien, recordemos que la cuenta de entrada de 1533-1535 había concluido con un saldo deudor por 3.338 mrs. Este saldo, del que se hizo apunte en el manual, se incluye, como el de todas las demás cuentas deudoras y acreedoras, en los asientos de entrada en los nuevos libros como contrapartida a la cuenta “La entrada deste libro”. Ya vimos que en la primera plana del manual se encontraba el asiento de entrada relativo a dicha cuenta. Como en el caso de todas las demás cuentas, el saldo de la cuenta “La entrada deste libro” debía pasarse como saldo inicial en el lado correspondiente de la cuenta en el nuevo libro mayor. Sin embargo, como detallaremos a continuación, en la apertura del mayor, en este trámite ocurre una incidencia.

La primera cuenta que recibía su saldo inicial era la cuenta de entrada. Para ejemplificar lo expuesto, tomamos el saldo de dicha cuenta de entrada, deudor, como ya se ha dicho, por 3.338 mrs. Dicho saldo debía aparecer en la apertura de la contabilidad de 1535-1536 incorporado en el debe de la indicada cuenta, *1/la entrada deste libro*. Sin embargo,

posiblemente debido un error del receptor, el saldo aparece en el haber de la cuenta (A.C.T. OF-1264, f.1⁴⁴):

[+1535+]

[la entrada deste libro]

P Ha de auer a cara 1 del manual / por la entrada deste libro | III^U CCC XXX VIII^o

Creemos que el hecho fue fruto de un error de procedimiento, porque esto se produce contrariamente a la regla habitual y al criterio seguido por el mismo autor en el libro mayor de 1537-1539. Como ya veremos más adelante, en esa ocasión el saldo acreedor de la cuenta de entrada quedará incorporado en el haber de dicha cuenta.

Una vez pasados al nuevo libro mayor los asientos de entrada del manual en la parte correspondiente a la cuenta de “La entrada deste libro”, quedaban por pasar los asientos de apertura de cada una de las cuentas que servían de contrapartida a la referida cuenta, registrando los respectivos saldos iniciales en su lado correspondiente. Por tanto, en el mayor se iban habilitando directamente los nuevos espacios de las cuentas e incorporando el saldo con el que partían en la contabilidad del presente ejercicio, 1535-1536.

Para finalizar, queda señalar en este punto que la cuenta de entrada quedaría armada y cerraba al inicio del ejercicio⁴⁵, tal como prescribe Solórzano al respecto:

“Y auiendo passado al nueuo libro de caxa todas las partidas de los acreedores y deudores, forçosamente quedara cerrada la cuenta de la entrada del dicho libro nueuo, y quedaran abiertas en el deue y en el ha de auer del dicho libro nueuo las cuentas de cada uno de los acreedores y deudores, según y como lo estauan en el libro de caxa antecedente al tiempo que alli se cerraron.”

La cuenta de entrada de 1535-1536, por tanto, quedaba cerrada. No obstante, a pesar de que el saldo de dicha cuenta debía ser cero una vez más, en los registros de Gutierre Hurtado de 1535-1536, la situación difería de lo prescrito. Es decir, el saldo de la cuenta de entrada resultaba, esta vez, acreedor por 8.575 mrs. Por eso a la hora del cierre de la cuenta, como es suficientemente sabido, se procedería anotando dicho saldo en la plana de menor importe de dicha cuenta. De esta forma, el saldo acreedor de la cuenta de entrada quedaba incorporado al debe de la misma cuenta en los siguientes términos (A.C.T. OF-1255, f. 1):

⁴⁴ Cuando nos refiramos a la localización de la información en los libros de cuentas, utilizaremos los criterios seguidos en el método contable por partida doble. Para el mayor será el número de cuenta número (el debe y haber de una cuenta se identificarán con el número del folio que figure en el haber). Sin embargo, para el manual el número del recto del folio identificará también la vuelta de dicho folio. Este criterio es empleado también por el autor de los registros para la localización de las diferentes anotaciones.

⁴⁵ Salvo que en caso de determinadas circunstancias el receptor se viera obligado a incorporar asientos de entrada a mitad del año. Esta circunstancia se contempla en los asientos de entrada incorporados en el manual, el 27 de mayo de 1535. En este último caso, los importes de los saldos de esas cuentas quedaban registrados en la cuenta de entrada en los mismos términos vistos (saldos deudores en el haber y acreedores en el debe). No obstante, esta incorporación aplazaría el cierre de la cuenta. La circunstancia que rodea esta y otras eventualidades al respecto sería cuestión de un debate más amplio.

+1535+

La entrada deste libro

*La entrada del libro de/535 deue a cara 332 deste libro y le puso
dicha deuda por la dicha quenta a yqualamiento destas dos* | VIII^o DLXXV

De nuevo este saldo se incorporaría, como si de otra cuenta cualquiera se tratara, como saldo inicial de la cuenta de entrada en el siguiente mayor, el de 1537-1539.

Siguiendo con los ejemplos de incorporación de saldos iniciales a las cuentas del mayor nuevo de 1535-1536, abordamos el tratamiento del resto de las cuentas deudoras. Por ejemplo, el saldo de la cuenta “Costas”, deudor en el mayor de 1533-1535 por 9.264 mrs. se traspasaría a la plana izquierda o debe de la cuenta *10/Costas*. El importe quedaba registrado en el siguiente apunte, donde podemos observar que se hacía referencia al folio del manual donde había quedado registrado el asiento de entrada relativo a dicha cuenta (A.C.T. OF-1264, f.10⁴⁶):

+1535+

Costas

*Costas deue a cara 1 del manual por la entrada deste libro
IXUCCLXIII^o de rresto de su cuenta en el mayor de 534 a cara/14* | IX^o CCLXIII^o

Con las cuentas acreedoras, el proceso lógicamente sería el contrario, se pasaría a incorporar el saldo acreedor correspondiente a la plana derecha o haber de la cuenta. Por ejemplo, el saldo acreedor por 79.065 mrs. quedaría incorporado al haber de la cuenta *119/ El Doctor Blas Ortiz*, quedando registrado el siguiente apunte (A.C.T. OF-1264, f.119):

[+1535+]

[El Doctor Blas Ortiz]

Ha de auer a cara 11 del manual/ por la entrada deste libro 79U 65 | LXX IX^o LXV

En este momento, con todos los asientos de entrada en el manual pasados tanto a “La entrada deste libro” como a las cuentas respectivas como saldo inicial de las mismas en el nuevo mayor, se podía proceder ya a la apuntación del ejercicio corriente.

6.2. La contabilidad del ejercicio. El libro manual y mayor de 1535-1536

Tras la apertura del nuevo manual y mayor, Gutierre Hurtado iniciaría el registro de las operaciones corrientes. Es decir, elaborados los asientos de entrada en el manual y abierto el nuevo mayor con las cuentas procedentes del libro viejo y sus saldos iniciales incorporados,

⁴⁶ Utilizando el sistema de cita tradicional sería el folio 9v.

comenzaba el registro de las operaciones del ejercicio. El procedimiento de apuntación en el manual y mayor era el ampliamente descrito para la partida doble.

El registro de las operaciones comenzaba en el manual o diario. Antes de proceder a la apuntación en este libro, se anotaba el día del mes y la semana, pues el manual aparecía ya marcado en la cabecera del folio con el año. A continuación comenzaba la anotación. Para la redacción de los apuntes se hacía uso de términos concretos. Estos términos son mencionados ya por Pacioli (1494, cap.X): “Pero, primero, hay que hablar de dos términos que se acostumbran a utilizar en esta muy excelsa ciudad en Venecia para formular los asientos del Diario,..” Estos dos términos a los que se refiere Pacioli y que también menciona Pietra (1586, cap.29), eran “Per”, con el significado de “Por” en castellano; y “A”, con el mismo sentido en español. “Por” indica siempre el deudor o los deudores (si hay más de uno). Con “A” se designaba al acreedor o a los acreedores. Tal como concluye Pacioli al respecto: “Y nunca se asienta una partida ordinaria en el Diario, que luego haya de pasarse en el Mayor, en la que no se empleen dichos términos.” (1494, cap.XI).

Menos ajustado aún a la contabilidad que venimos manejando, es lo que más adelante señala Pacioli al respecto de la disposición de estos términos: “De los cuales, el primero, Por, se escribe siempre al comienzo de cada partida, porque en primer lugar debe especificarse el deudor, e inmediatamente después el acreedor, separados el uno del otro por dos líneas o rayitas, de esta manera //,..” (Ibidem).

Por el contrario, en el manual de Gutierre Hurtado, aunque la cuenta deudora precede a la acreedora, las partidas del manual se escriben como “(cuenta deudora) debe por (cuenta acreedora), obviando el uso de los vocablos prescritos. Ésta es la misma fórmula que emplea Solórzano (1590, cap.XI): “Fulano deue por Fulano, es lo mismo que dezir, Fulano deue tantos maraudis, y los ha de auer otro, o alguna cuenta, y este que los ha de auer, es el mismo por quien se dize aquella palabra Por.” Un ejemplo de lo dicho queda explícito en el siguiente apunte del manual (A.C.T. OF-1255, f.176):

+1536+

Sabado en 23 de septiembre

302 *t La Obra de la Santa Iglesia debe por caxa II U mrs. que pague a* | *II^u*
305 *castellon por libramiento sentado al guarda de librería*

En este asiento la Obra y Fábrica paga por caja 2.000 mrs. al guarda de la librería. Este personaje que recibía su salario de la Obra, cobraba 6.000 mrs. anuales, tal como se reconoce en los libros de Obra. La razón de su estipendio era por tener cargo de que la librería estuviese limpia y abierta cuando fuese menester. Por tanto, los 2.000 mrs corresponderían a un tercio de su salario. Efectivamente, si recurrimos a los descargos de salarios hechos en el libro de Obra de ese mismo año 1536 (A.C.T, OF-830, f.61r), debajo del reconocimiento anual del salario al guarda de la librería, figura un apunte en el que se dice que: “en siete de septiembre di cedula que diese a Martín Castellón doss mill mrs. que obo de auer del terçio segundo deste año.”

En cuanto a los aspectos técnicos, el registro anterior se pasaría al mayor en los términos que ya conocemos. Es decir, en la cuenta 302/ *La Obra de la Santa Iglesia* se haría

una anotación por esa cantidad en el debe; y en la cuenta 305/ *Caxa*, en el haber. Así, sucesivamente: "...cada partida que hayas asentado en el Diario tendrás que pasar siempre dos en el Mayor, esto es, una en el debe y otra en el haber, porque en el Diario se necesitan las dos partes..." (Pacioli, 1494, cap.XIV).

Para proceder al traspaso de la anotación en el mayor debía conocerse su localización en dicho libro. La localización de las cuentas en el mayor se hacía ayudados de un índice, si la cuenta correspondía a las cuentas incorporadas en la apertura. En caso contrario, si el registro no se refiriese a alguna de las cuentas incorporadas en la apertura, era necesario habilitar un espacio nuevo para dicha cuenta en el mayor, cuya localización quedaría registrada seguidamente también en el índice. Al índice se refiere Pacioli (1494, cap.XIII):

"Será conveniente que este libro Mayor tenga un Índice o Alfabeto, también llamado por algunos Repertorio o Trovarello; los florentinos lo llaman Stratto. En este Índice pondrás todas las cuentas deudoras y acreedoras que tengas, con indicación del número de su folio, ordenadas por la letra con la que comiencen, es decir, aquellas que comiencen por A, en la letra A, etc., y, dentro de cada una de ellas, por las letras que correspondan, si es que el índice lo llevas de forma doble."

La ubicación en el mayor marcaba la identificación de la cuenta. Es decir, el número del folio del mayor donde se encontraba la cuenta daba número a la misma. En este punto, conviene advertir que la numeración de los folios en el mayor de Gutierre Hurtado se realizaba únicamente en la plana derecha de cada cuenta. Esto supone una diferencia con lo prescrito por Solórzano. El autor de *El Libro del Caxa con su Manual* indica al respecto lo siguiente (1590, cap.IX):

"Tambien, es muy forçoso, y necesario assentar por guarismo en estos dos libros de caxa, y manual, el numero que tiene cada hoja, poniendo en el dicho libro de caxa, en la segunda plana de la primera hoja, en el cabo de arriba de la mano izquierda uno en guarismo, desta manera.1. y en la primera plana de la segunda hoja, que es la que está frontero, otro de la misma manera:.."

Una vez traspasadas las partidas del manual al mayor, se procedía tal como indica Pacioli (1494, cap.XIV): "..., en el margen al comienzo del asiento del Diario, deberás poner dos números, uno encima del otro: el de arriba indicará el folio en que se ha pasado la partida del deudor en el Mayor, y el de abajo el folio de dicho libro en que se ha pasado el acreedor,..". De esta manera, la cuenta deudora y acreedora quedaría identificada en el diario de forma más abreviada con los dos números expresados al margen: "...es mejor ponerlos sin raya, de forma que a nadie que los vea puedan parecerle fracciones o quebrados." (Ibidem). Esta última circunstancia es obviada en la contabilidad diaria de nuestro receptor, donde los números citados aparecen claramente separados por una línea oblicua ascendente que invade todo el margen izquierdo del libro en el espacio del asiento. Esta forma de proceder, aunque difiere de Pacioli, de nuevo, coincide con lo prescrito expresamente por Solórzano al respecto (1590, cap.XI):

"...y sabiendo assentarlas por guarismo encima, y debaxo de una raya que se haze en el margen larga y atravessada al principio de cada partida del dicho manual, començandola desde el principio del papel del margen de mano izquierda, hasta que llegue a la regla del dicho margen, y encima de la dicha raya

poner las hojas del debito, para que se vea en guarismo a quantas hojas del libro de caja está la partida del debito de la dicha cuenta, y debaxo de la misma raya assentar a que a tantas hojas del dicho libro de caja está la partida del credito.”

En lo que se refiere al procedimiento de anotación, nuevamente, en el mayor de Gutierre Hurtado existen algunas diferencias con el método dispuesto por Pacioli. Estas diferencias afectan a la información contenida en los apuntes del mayor. A este respecto, el tratadista concluye que: “... en la partida del deudor tienes que poner como referencia el folio donde se encuentra la del acreedor, y en la del acreedor el folio en que se halla su deudor (Ibidem). Por el contrario, en el mayor de Gutierre Hurtado, los apuntes del mayor hacen referencia no a la ubicación de la contrapartida en el mismo libro, sino a la ubicación del asiento al que se refiere el importe en el manual. Esta última situación queda perfectamente aclarada con el siguiente ejemplo, que refiere las anotaciones en el mayor del caso anterior. En primer lugar, por lo que se refiere a la anotación en el debe de la cuenta 302/ *La Obra de la Santa Iglesia* (A.C.T. OF-1264, f.302):

+1536+

La Obra de la Santa Iglesia

? A cara 176 del manual/ a Castellon sentado a guarda de libreria | II^U

Como contrapartida en el haber de la cuenta 305/ *Caxa* (A.C.T. OF-1264, f.305) la situación sería la siguiente:

[+1536+]

[*Caxa*]

? Yten [a de auer] a la Obra/ IIU / a cara 176 | II^U

La referencia en ambas cuentas es a la ubicación del registro en el manual o diario, folio 176. En el mayor se indicaba la localización del apunte en el manual y en ningún caso la localización de la contrapartida en el mayor. Con esta situación se pone de manifiesto que la averiguación de la ubicación de dicha contrapartida hacía imprescindible, en este caso, el paso por el manual. A este respecto, de la información sobre el manual contenida en los apuntes del mayor, Solórzano indica lo siguiente (1590, cap.IX): “...y en el tal libro de caja donde se pasan, se asienta por la misma cuenta de guarismo, que aquellas partidas estan escritas en el manual a fojas tantas;...”

Con las descripciones hechas hasta el momento, concluyen las cuestiones técnicas y de presentación referidas a la contabilidad en el manual y mayor de Gutierre Hurtado de 1535-1536. No obstante, cabe hacer mención, antes de finalizar este apartado, a la solución de algunas incidencias que afectaban al registro en el manual y mayor. Una de estas incidencias surgía cuando las cuentas agotaban una o las dos planas en el mayor. Tal como indica Pacioli (1494, cap. XXVIII):

“Cuando el folio de una cuenta se haya completado, bien sea en el debe o en el haber, de forma que ya no quepa en ella ningún asiento más, deberás trasladar la cuenta al primer folio libre, delante de todas las demás, de modo que no quede ningún espacio en el libro Mayor entre otras cuentas y la trasladada o arrastrada,...”

Por tanto, para trasladar el saldo de una cuenta, por falta de espacio, a una nueva ubicación en el mayor, se procedería primeramente a cerrar la cuenta. La cuenta se cerraba incorporando, como es suficientemente conocido, la diferencia entre la suma de la plana del debe y del haber de dicha cuenta a la plana de menor importe. De esta manera se conseguía la igualación de ambas planas. Seguidamente, calculado el saldo deudor o acreedor de dicha cuenta, éste se pasaría al nuevo espacio dedicado a la cuenta. El apunte se haría esta vez en la plana originaria de mayor cuantía, tal como se hizo al incorporar los saldos iniciales de las cuentas en la apertura. Es decir, incorporaríamos el saldo deudor al debe o el acreedor al haber en el nuevo espacio habilitado. A este procedimiento lo llamaré Angelo Pietra (1586, cap. 40) “traslado en resto”. El traslado en resto difería del “traslado en suma”. El traslado en suma era contemplado en determinados casos y consistía en incorporar en la cuenta, en su nueva ubicación, la suma completa del importe en el debe y en el haber⁴⁷. Esta circunstancia también la prevé Solórzano (1590, cap.XI).

Inmediatamente, después del traslado del saldo al nuevo espacio de la cuenta, se procedía a añadir en el índice, junto a la referencia de la antigua ubicación, la nueva. Así, era frecuente ver en el índice que muchas de las cuentas, sobre todo la de caja⁴⁸, aparecían localizadas en varios folios.

En los libros mayores de Gutierre Hurtado, el tenedor daba solución a las mismas incidencias con el procedimiento que hemos descrito. No obstante, en ocasiones, el problema se resolvía habilitando para los apuntes, la plana contraria a la que había quedado completa. Es decir, los apuntes correspondientes al haber podían anotarse extraordinariamente en el debe y viceversa. Este aspecto es contemplado por Pietra al señalar lo siguiente (Ibidem):

“...cuando una cuenta tiene muchas anotaciones en el débito y pocas o ninguna en el crédito, o al contrario, y vieras que las hojas más desocupadas de aquella cuenta no se cubrieran: en tal caso para no llevar la cuenta a otro lugar, y no confundir el orden del libro; en aquella parte donde estará falta de anotaciones, trazarás una línea, del texto hasta el final; y debajo de aquello seguirás el débito, o el crédito.”

La otra incidencia que se podía presentar en la anotación del ejercicio era la anulación de partidas o contenidos que eran registrados equivocadamente. Estas cuestiones se

⁴⁷ “...esto es, se hace una anotación en el débito que contiene la suma de todo el débito del folio anterior; y otra en el crédito, que contiene toda la del crédito; así que en el último folio se ve claramente, en suma y no en resto, cuanto precisamente son las deudas, y cuanto el crédito,...”

⁴⁸ El mayor espacio dedicado a una cuenta era signo inequívoco de la asiduidad del intercambio económico que el sujeto contable mantenía con el titular de la cuenta. Sin embargo, existen cuentas que por su propia naturaleza, ocupaban un espacio considerable en el mayor. Nos referimos, entre otras, a la cuenta de “Caxa” que venía a ocupar en el Mayor de 1535-1536 (A.C.T. OF-1264) los folios: 3/, 4/, 156/, 160/, 166/, 170/, 172/, 173/, 174/, 175/, 200/, 203/, 210/, 214/, 215/, 216/, 217/, 218/, 225/, 229/, 241/, 242/, 243/, 255/, 256/, 259/, 260/, 261/, 262/, 267/, 270/, 282/, 285/, 286/, 296/, 299/, 305/, 306/, 308/, 312/, 314/, 315/ y 319/.

solventaban sin alterar ni tachar el discurso equivocado. Este requerimiento se hacía en razón de la limpieza que debe regir la apuntación en los libros de cuentas.

En los libros de cuentas de Gutierre Hurtado es frecuente tropezar con expresiones incorrectas en el texto. Estas expresiones hacían parcial o totalmente incorrecto el contenido del asiento. Por esta razón, el autor procedía a su corrección. En primer lugar, para evitar cualquier tachadura o borrón el autor escribía después de la expresión errónea la fórmula “digo” o “quiero decir” y seguidamente los términos correctos. Sin embargo, cuando en el manual la anotación era nula por completo, Gutierre Hurtado advertía tal circunstancia colocando ceros en el margen izquierdo del asiento, en el espacio donde se indicaba la ubicación de las cuentas en el mayor. Este procedimiento invalidaba la operación incorrecta, evitando cualquier tipo de borrón, sobre la base de que los libros de cuentas debían estar limpios y verdaderos y no borrados e inciertos. A modo de ejemplo reproducimos uno de estos asientos extraídos del manual de 1535-1536 (A.C.T. OF-1255, f.76):

+1535+
Sabado/28 de agosto

<u>000</u>	<i>v Yten [Caxa] deue por Juan de la Torre mi sobrino / II U q dexo</i>	II ^U
<u>000</u>	<i>asy mysmo por el dicho Alonso Sanchez Mohiero que se los pago</i>	
	<i>en dineros con Hernando Hurtado su hermano</i>	

El quebrado de ceros anulaba la información contenida en los asientos y evitaba que fueran pasados al libro mayor.

Sobre esta forma concreta de proceder no se pronuncia Pacioli en su tratado (1494, cap.XXXI), donde prevé para corregir tal desaguisado el uso de contraasientos. Igual solución básicamente considera Pietra al respecto (1586, cap.41), aunque amplía dicha estrategia con algunas cuestiones complementarias, entre otras el hecho de añadir en el margen del asiento incorrecto algunas marcas o letras.

Sin embargo, el uso de los ceros en la numeración que marca las cuentas donde se recibe el importe en el debe y haber respectivamente para anular el asiento, sí se menciona explícitamente en el tratado de Solórzano. : “...y en la raya atravesada con cruz que se hace al principio de cada partida, donde se asientan por guarismos las hojas del libro de caxa, poner dos ceros encima de la raya y dos debaxo y no pasar dicha partida al libro de caxa, y con esto queda dada por ninguna la dicha partida.”

Lo anterior, dicho por Solórzano, difiere de la solución tomada por nuestro receptor, únicamente, en el número de ceros utilizados para anular la partida. Mientras que Solórzano prevé la utilización de dos ceros, en la contabilidad de Gutierre Hurtado se hace uso de tres.

Algunas apreciaciones de mayor o menor relevancia, como la descrita más arriba, ponen de manifiesto, tal como señala Solórzano en el prólogo de su libro, que: “...no se hallaran por maravilla dos libros de Caxa con sus Manuales, como sean de diferentes dueños, que conforme el uno con el otro, sino que cada uno está escrito por diferente estilo.” Con ello, y con las diferencias que hemos advertido en el procedimiento de cierre y apertura, se advierte la diversidad que existía en la práctica de la partida doble. Esta diversidad es una de las razones que esgrime el autor para justificar la necesidad de su tratado como un instrumento de unificación contable.

6.3. El cierre de la contabilidad: la elaboración del balance. El mayor de 1535-1536

Como señalamos más arriba al tratar la apertura, en este apartado nos dedicaremos con más detenimiento al cierre de las cuentas. Para empezar, el cierre de los libros viejos se iniciaba primeramente con el cierre de cada una de las cuentas contenidas en el libro mayor, pues el manual en la contabilidad de Gutierre Hurtado carecía de asientos específicos de cierre. Posteriormente, el siguiente paso, tal como veremos a continuación, consistirá en la elaboración del balance.

- La comprobación del manual y mayor y el cierre de las cuentas

La elaboración del balance requería en primer lugar la comprobación de la correspondencia entre las partidas del manual y el mayor. Pacioli recomendaba para acometer esta comprobación hacerlo con ayuda de otra persona. Para ello se punteaba, si la bcalización fuese correcta, primero el mayor, haciendo lo propio con la anotación del manual⁴⁹. A la misma circunstancia se refiere Pietra (1586, cap.52)

Efectivamente, en el manual y mayor de Gutierre Hurtado la señal de comprobación, es visible, tanto en el manual como mayor.

A la comprobación de las partidas, seguía el cierre de las cuentas, mediante el cálculo del saldo deudor o acreedor de la cuenta. Como es bien sabido, el cierre pasaba por el cálculo del saldo. A ello se refiere Pacioli cuando señala (1494, cap.XXXIV):

”.., cerrarás todo el Mayor, cuenta a cuenta, de la siguiente manera. Primero, comenzarás por la Caja, los deudores, las mercaderías y los clientes, llevando los saldos directamente al Mayor A, o sea, al Mayor nuevo, pues como se dijo antes no es preciso pasarlos en el Diario. Para ello, sumarás todas las partidas de cada cuenta, las del debe y las del haber, completando siempre la suma menor, como te dije anteriormente al hablar del arrastre de las cuentas”

Calculado el saldo de cada cuenta, éste se incorporaba para “igualamiento” de la misma en la plana de menor importe. Este procedimiento no difiere su tratamiento de lo que señalan los diferentes tratados. Sin embargo, conviene señalar una circunstancia particular. En la contabilidad de nuestro receptor, en el asiento de cierre de la cuenta se expresaba el número de folio en que aparecería dicho saldo en el balance. Esto difiere de Pacioli que prescribía en dicho asiento la mención al folio donde se incorporaría la misma cuenta en el mayor nuevo.⁵⁰

⁴⁹ “Y si la encontraras correcta [la anotación en el mayor], la puntearás, es decir, harás un signo en forma de punta de lanza, o cualquier otra marca a tu gusto, encima de las liras o en cualquier otro lugar donde no pueda confundirte, y le dirás a tu compañero que haga también esta señal, o lanzada como se acostumbra a decir en otros sitios, en la misma partida del Diario.” (ibidem)

⁵⁰ En este caso Pacioli para el cierre de una cuenta deudora por L.12, S.15, G.10, P.26 señala lo siguiente(1494, cap.XXXIV): “Tendrás que aumentar el haber del Mayor de la Cruz, diciendo lo siguiente al final de todas las partidas que hayas asentado en dicho haber: En el día tal, y escribirás siempre el día en que haces el balance, traspaso por él mismo al debe del Mayor A por saldo de esta cuenta, que pongo aquí por cierre, valen, a folio 8, L.12, S.15, G.10, P.26. Luego, cancelarás esta cuenta, tanto en el debe como en el haber, con una raya transversal, como te enseñé a hacer al hablar de los arrastres de cuenta.”

Por otro lado, en los ejemplos que Solórzano recopila en su tratado, en el asiento de cierre de la cuenta, al expresar el resto, especifica el número de cuenta a la que se incorporaría el mismo para el cierre definitivo (a la cuenta de hacienda o capital, en el caso de los asientos de regularización; o a la cuenta de salida, en los demás casos).

Como ejemplo de lo dicho para la contabilidad de Gutierre Hurtado, reproducimos el apunte referido al cierre de la cuenta 61/ *El bachiller Sebastián de Alborno*. Como curiosidad este personaje desempeñaba sus funciones como mayordomo del arzobispo Tavera, tal como se hace mención expresa en el título de esta cuenta en el mayor del año anterior (132/ *El bachiller Sebastián Alborno* mayordomo del Ilmo. Arzobispo de Toledo).

Al ser el saldo de la cuenta 61/ deudor por 134.693 mrs., éste aparecía para el cierre en el haber, expresando su ubicación en el balance, folio 326, (A.C.T. OF-1264, f.61):

[+1536+]

[El bachiller Sebastián de Alborno]

*A cara 326 deste libro le pongo por debda los /134693/ que desta
cuenta queda deviendo* | CXXXIII^oU DCXCIII

Como es bien sabido, la situación contraria se aplicaría para las cuentas que finalizaban con saldo acreedor. Es decir, en caso de que la suma del haber de la cuenta fuera mayor al del debe, la cuenta resultaba acreedora. El saldo acreedor quedaba incorporado, de nuevo, en la plana de menor importe, en el debe. A modo de ejemplo reproducimos el saldo de la cuenta 128/ *El Sr don Diego de Avellaneda, Obispo de Tuy* en el mayor de 1535-1536. En este caso, la ubicación de dicho saldo en el balance estaría en el folio 334 (A.C.T. OF-1264, f.128):

+1535+

El Sr don Diego de Avellaneda, Obispo de Tuy

*El Sr. don Diego de Avellaneda obispo de Tuy deve a cara 334
deste libro que le puso acreedor a la dicha cara de /4154/ a
yqualamiento de su quenta* | IIII^oU C LIIII^o

Para finalizar, en el cierre de las cuentas del mayor no debemos obviar la cuenta 1/ *la entrada deste libro*. Recordemos que esta cuenta en la contabilidad de 1535-1536 había quedado con un saldo acreedor de 8.575 mrs.

- La elaboración del balance

Tal como dijimos más arriba, una vez cerradas todas las cuentas, se procedía a hacer recopilación de todas ellas acompañadas de su saldo en el balance, tal como reconocen los

diferentes tratados (Pacioli, 1494, cap.XXXIV), (Pietra, 1586, cap.54) y (Solórzano,1590, cap.XXVI). Solórzano al respecto del significado del balance señalará:

“...pues comprouar y hazer balanço del libro de caxa, es muy necesario para saber si todas las partidas que a el se auian de passar, estan passadas por entero, o si se ha olvidado de passa el debito o credito de alguna partida, o ya que no se aya olvidado esto, si se ha errado en el sacar de alguna suma de debito o credito, y otros yerros semejantes: y todo esto se puede saber haziendo sumario de lo que montan las cuentas del credito del dicho libro de las cuentas que en el estan abiertas y por cerrar; porque de las que estan cerradas, no ay que hazer sumario, pues estan iguales los debitos con los creditos dellas...”

El balance en la contabilidad de Gutierre Hurtado de 1535-1536 (A.C.T. OF-1264) comprendía los últimos quince folios manuscritos del mayor (f.322v a 336v) y aparecía encabezado bajo el título: “+1536+ Balanço deste libro fecho en fin de ano de 1536”. La elaboración del balance se producía en concreto el 30 de diciembre de 1536, dos años después de la apertura del libro que, recordemos, había sido el 2 de enero de 1535. Como decimos, debajo del dicho encabezamiento se sucedía una relación de asientos referidos a cuentas que acababan al cierre con saldo. En esta relación de asientos en el balance aparecían diferenciadas las cuentas de saldo deudor de las de saldo acreedor. Es decir, el balance aparecía dispuesto en dos listados de asientos consecutivos, primero un listado con cuentas de saldo deudor; y, terminado el anterior, otro listado de cuentas de saldo acreedor. Para finalizar, decir que cada uno de estas dos relaciones de cuentas con sus respectivos saldos terminaba con una suma total o “summa summarum” que diría Pacioli.

En el balance se incorporaban todas las cuentas del mayor cerradas con saldo. Entre estas cuentas, como es de suponer, también aparecía la cuenta “la entrada deste libro”. Su saldo, en este caso acreedor, se incorporaba al balance como el resto de las cuentas de signo acreedor.

Las primeras cuentas del balance eran las de saldo deudor (f.322v-331v). Los apuntes relativos a la incorporación de estas cuentas eran del tipo: “(nombre de la cuenta) deue a cara (número de la cuenta en el mayor que se cierra) deste libro de rresto de (importe del saldo)”. Un ejemplo de lo dicho se refleja en el asiento del balance referido a la cuenta 61/ *El bachiller Sebastián de Albornoz* que, recordemos, se cierra en el mayor de 1535-1536 con saldo deudor por 134.693 mrs., y que aparecía traspasada al balance en los siguientes términos (A.C.T. OF-1264, f. 325v):

+1536+

[Balance de este libro hecho en fin de ano de 1536]

El bachiller Sebastián de Albornoz y sus fiadores deue a cara 61 deste libro de resto de su quenta de los vistuarios de Escalona de /534,535

CXXXIII^oU DCXCIII

De este modo, se iban incorporando al balance todas las cuentas de saldo deudor. Posteriormente, tras el último asiento del balance referido a cuentas de saldo deudor, se procedía a la suma de todos los saldos incorporados en esta relación. La suma de los saldos

deudores de las cuentas contenidas en el balance de Gutierre Hurtado de 1535-1536 ascendía a 17.028.217 mrs.

A la relación de cuentas deudoras con sus respectivos saldos, le seguían las de saldo acreedor. Al igual que en el caso anterior, las cuentas de saldo acreedor quedaban recopiladas y agrupadas en el balance (f. 332-336v). La recopilación de estas cuentas con el importe de sus saldos se hacía mediante la elaboración de asientos similares a los deudores con alguna variante.

La primera cuenta de las de saldo acreedor en incorporarse al balance era la cuenta de entrada. Como dijimos más arriba, esta cuenta se había cerrado con un saldo acreedor de 8.575 mrs. Así, en el balance, encabezando los asientos de cuentas de saldo acreedor, se encontraba el siguiente apunte (A.C.T. OF-1264, f.332):

+1536+

[Balance de este libro hecho en fin de ano de 1536]

<i>Ha de auer la entrada de los dichos libros de/533/534 a cara 1 deste libro de rresto de su quenta/VIII^o DLXXV</i>	<i>VIII^oU DLXXV</i>
---	--------------------------------

Siguiendo con el procedimiento de cierre, incorporamos al balance el resto de las cuentas acreedoras. Los asientos de estas cuentas se elaboraban de acuerdo a la siguiente fórmula: “La entrada deste libro deue a cara (número de la cuenta en el mayor que se cierra) por (nombre de la cuenta)/(importe del saldo)/ de rresto de su quenta a la dicha quenta” o “deue la entrada deste libro por (nombre de la cuenta)/ (importe del saldo)”. A modo de ejemplo, reproducimos otra anotación en el balance de la contabilidad de 1535-1536, referida a una cuenta de saldo acreedor. El apunte se alude a la cuenta 128/ *Sr. Don Diego de Avellaneda, Obispo de Tuy*, cuyo saldo fue de 4.154 mrs. (A.C.T. OF-1264, f.334⁵¹):

+1536+

[Balance de este libro hecho en fin de ano de 1536]

<i>Yten deue a cara 128 deste libro por don Diego de Avellaneda Obispo de Tuy /III^o CLIII^o/ de rresto de su quenta a la dicha quenta</i>	<i>III^oU C LIII^o</i>
--	--

Como en el caso de las cuentas de saldo deudor, las cuentas de saldo acreedor quedaban todas agrupadas en el balance. Seguidamente, después de expresar la relación de cuentas de saldo acreedor, se procedía, también como en el caso anterior, a la suma de todos los saldos allí escritos. En este caso, la suma de todos los saldos acreedores ascendía a 17.028.241 mrs.

⁵¹ Siguiendo los criterios de cita tradicional, sería el folio 333v.

En el balance, por tanto, se consignaba dos relaciones de cuentas: una con los apuntes relativos a cuentas de saldo deudor; y otra con los de saldo acreedor. El procedimiento concluía con la suma de los importes de ambas relaciones, tal como hemos adelantado y como prescribe Pacioli (1494,cap.XXXIV):

“A continuación, sumarás todas las sumas del debe, obteniendo un total que se llamará summa summarum, y lo mismo harás con las del haber, cuyo total también llamarás summa summarum, pero mientras la primera será la summa summarum del debe, la segunda será la summa summarum del haber.”

La suma de todos los saldos deudores debía ser igual a la de los saldos acreedores: “Ahora bien, si estas dos summa summarum son iguales, es decir, si suma lo mismo la del debe que la del haber, ello querrá decir que tu libro Mayor se ha llevado bien y que está correctamente cerrado,..” (Ibidem)

En el balance de Gutierre Hurtado de 1535-1536, la suma de las cuentas de saldo deudor y acreedor, tal como podemos comprobar, no es igual. Si la suma de los saldos deudores resultaba 17.028.217 mrs., la de los acreedores era de 17.028.241 mrs. Estas cifras arrojaban una diferencia de 24 mrs., que podría considerarse un margen de error aceptable. Incluso, el propio autor de los registros, conocedor de lo que esto pudiera significar, llegó a justificar la diferencia. Para argumentar el error señala, junto a la suma total de los saldos deudores, que dichas partidas suman más resto por la deuda que tiene el ministro de la Trinidad y por lo que había empeñado un objeto que vale prácticamente el importe de dicha diferencia. Esta cuestión es digna de un estudio más detallado, que mostraremos en próximos trabajos.

- Consideraciones sobre la apertura y el cierre contable

Llegados a este punto, podemos señalar que en la contabilidad de Gutierre Hurtado, la cuenta clave y única para acometer la apertura de los libros era la cuenta denominada “La entrada deste libro”, que originaba asientos tanto en el manual como en el mayor. Por su parte el cierre venía materializado por el “Balanzo deste libro fecho en fin de año de ...”, del que se hacía recopilatorio en el mayor. En este balance no figuraban simplemente los nombres de las cuentas con los respectivos saldos, sino los verdaderos asientos de cierre de cada una de ellas.

En principio, no parece que la cuenta de entrada utilizada en la contabilidad de nuestro receptor tenga nada que ver con la cuenta de entrada y salida a que se refiere Pacioli⁵² (1494, capítulo. XXV):

“Algunos [mercaderes] suelen tener en sus libros una cuenta llamada entrada y salida, en la cual inscriben cosas fuera de lo corriente o lo que su imaginación les da a entender. Otros llevan una de gastos extraordinarios, en la que asientan, por ejemplo, igual que hacen en la de entrada y salida, obsequios que les hubieran hecho.”

⁵² Sobre algunas cuestiones oscuras referidas a la cuenta de entrada y salida, a la que Pacioli dedica el capítulo 25, Esteban Hernández Esteve hace algunas reflexiones (1994b: 617-620).

Por el contrario, sí guarda similitud lo visto en la contabilidad de nuestro receptor, en relación a la participación en la apertura de la cuenta de entrada, con lo que prescribe Solórzano (1590). Sin embargo, la contabilidad de nuestro receptor difiere de este último en el uso de la cuenta de salida para el cierre. Con relación a esta cuestión, podemos decir que Solórzano utiliza la cuenta de salida para el cierre de la contabilidad y se vale de la misma para armar la cuenta de entrada en la apertura contable. Por su parte, Gutierre Hurtado no utiliza, como hemos comentado, ninguna cuenta de salida en el cierre. Es apoyándose en la información contenida en el balance como elabora los asientos de apertura del manual y utiliza éstos, a su vez, para la elaboración de la cuenta de entrada en el nuevo mayor.

Al margen del procedimiento contable, conviene hacer ciertas aclaraciones sobre algunos aspectos relativos al uso de determinadas cuentas, aunque este cometido no sea el objeto de este trabajo.

Como ya se ha anticipado más arriba, en la contabilidad de Gutierre Hurtado reparamos en la inexistencia de la cuenta capital y la ausencia de registros valorativos sobre bienes muebles e inmuebles (al margen del registro de las adquisiciones o las ventas). Tampoco hace uso Gutierre Hurtado de la cuenta de hacienda que reconoce Solórzano en su tratado para expresar el capital o patrimonio para los comerciantes. Con la apreciación de estas faltas cabe preguntarse por algunos aspectos concretos relativos a esta contabilidad que venimos tratando. Así, con respecto a si Gutierre Hurtado como receptor de la Obra y receptor de vestuarios, estaba al tanto de los cobros y pagos de las rentas referidas a ambos organismos, debe contestarse que es claro que la contabilidad diaria relativa a los mismos se encontraba en los registros tratados. De esta forma, en la contabilidad descrita estarían también los alcances correspondientes a ambas receptorías. Un alcance correspondiente a la receptoría general de la Obra y Fábrica, por la diferencia entre los cargos y descargos de dicho organismo; y otro por las diferentes rentas vinculadas al cabildo.

Por lo que se refiere al alcance relativo a la Obra y Fábrica, es posible que fuera o estuviera incluido en el saldo de la cuenta de Obra y Fábrica. En este caso bastaría con comprobar los alcances de los libros de Obra con el saldo de las cuentas referidas a dicho organismo, “La Obra y Fábrica de la Santa Iglesia de Toledo”. *A priori* podemos decir que esta circunstancia parece del todo probable. En el mismo sentido, debería procederse con los alcances relativos a la receptoría de vestuarios, localizados en los libros de vestuarios. En este último caso, la concordancia es posible que estuviera, esta vez, en el saldo de la cuenta de “Los Señores deán y Cabildo”.

Todas estas cuestiones están siendo objeto de un estudio y análisis más profundo que estamos llevando a cabo y que presentaremos en un próximo futuro con mayor detalle y detenimiento. Puesto que lo que nos ocupa aquí es únicamente el procedimiento contable, concluiremos con la apertura del mayor de 1537-1539. Este apartado es interesante, porque despeja las dudas planteadas con respecto a la incorporación del saldo inicial a la cuenta de entrada.

6.4. La apertura del mayor de 1537-1539

Una vez más, la ejecución del balance suponía la fase final del cierre del libro viejo y la fase inicial de la apertura del libro nuevo. En nuestro caso, el balance de 1535-1536

suponía el cierre definitivo de los registros correspondientes a este período y el comienzo de la contabilidad concerniente a 1537-1539 de la que únicamente se conserva el libro mayor. Al nuevo libro mayor pasaban, de nuevo, los saldos finales de las cuentas contenidas en el mayor anterior. Estos saldos serían los iniciales de las mismas cuentas en la nueva ubicación. Es decir, las cuentas del balance con sus saldos se incorporaban al nuevo mayor; y, hemos de suponer, también al manual de 1537-1539 con los asientos de entrada.

La apertura, de nuevo, venía marcada por el manejo de la cuenta de entrada. Por tanto, a la cuenta de entrada en el mayor de 1537-1539 se incorporaban, procedentes del mayor de 1535-1536, el propio saldo de la cuenta al cierre y todos los saldos de las cuentas cerradas.

Según lo prescrito más arriba, el saldo final de la cuenta de entrada, que recordemos había resultado acreedor en el ejercicio 1535-1536 por 8.575 mrs., pasaría de nuevo al manual y mayor de 1537-1539. En el manual lo haría a través del correspondiente asiento de entrada, en el folio 12. Por su parte, en el mayor el traspaso se hacía con la consabida anotación en el haber de la cuenta (A.C.T. OF-1265, f.119):

[+1537+]

[La entrada de este libro]

Ha de auer a cara 12 del manual /VIII^U DLXX V de resto | *VIII^oUDLXXV*
de los años de 533/534 a cara 1 de mayor de/535

El saldo inicial de entrada se incorporaba en el lado correspondiente de la cuenta “La entrada deste libro”. Además, en las planas de dicha cuenta se incorporaban también los importes del debe y el haber de dicha cuenta de los asientos de apertura en el manual. Al igual que lo explicado en la apertura del mayor de 1535-1536, el importe de dichos asientos era la suma de los saldos que figuraban en cada una de las planas ocupadas por dichos asientos de apertura en el manual. De tal manera, había tantos asientos de apertura en el debe del mayor de dicha cuenta como planas tenía el manual en las que la cuenta “La entrada deste libro” figuraba en el debe de los correspondientes asientos de apertura. Como explicación de estos asientos en el mayor se consignaba el número de la plana, en cuya suma estaban incluidos, obviamente, los saldos de las cuentas acreedoras de contrapartida. Lo mismo, pero en sentido inverso, ocurría con las asientos de apertura del haber de la cuenta “La entrada deste libro”, en donde los importes de los asientos incluían saldos de las cuentas deudoras. Para realizar este proceso nuestro receptor se situaría nuevamente en los asientos de entrada del manual y sumaría una por una las planas de todos los asientos (primero las de los deudores y luego las de los acreedores). Por último, se procedería a llevar dichas sumas a la cuenta “La entrada deste libro” en el mayor.

Para finalizar, elaborados los asientos de apertura en el manual y pasados a la cuenta de entrada, el procedimiento para abrir la contabilidad se completará cuando los saldos de las cuentas en el mayor viejo quedaran incorporados, uno por uno, en el nuevo libro mayor. Estos saldos se integrarían como saldos iniciales de dichas cuentas, tomados directamente de los asientos de entrada del manual, ya que en la cuenta de entrada del mayor nuevo no figuraban dichos saldos cuenta por cuenta, sino totalizados por páginas, según acabamos de ver. Así, el saldo deudor al cierre de la cuenta *61/ el bachiller Sebastián de Albornoz* en el mayor de

1535-1536 (134.693 mrs.), pasaría al debe de la cuenta en el nuevo mayor de 1537-1539. En este último caso, la incorporación se haría en el folio 56 en el debe de la cuenta (A.C.T. OF-1265, f. 56⁵³):

+1537+

Bachiller Sebastián de Albornoz

El bachiller Sebastián de Albornoz y sus fiadores deuen a cara 4 del manual/ por la entrada deste libro 134693 y son de rresto de los vistuarios de/ Escalona de/ 535/534 y entran los 15 reales de el señor Rodrigo Ortiz_____ | *CXXX IIIº U DC XCIII*

El mismo procedimiento que para las cuentas deudoras, se seguía para las acreedoras. Así, la cuenta del mayor de 1535-1536, 128/*Diego de Avellaneda, obispo de Tuy*, cuyo saldo al cierre había sido acreedor por 4.154 mrs., quedaba incorporado al mayor de 1537-1539 en el folio 48. Por tanto, en el haber o plana derecha de la cuenta 48/*Diego de Avellaneda, obispo de Tuy* figuraba lo siguiente (A.C.T. OF-1264, f.48):

+1537+

[Diego de Avellaneda, obispo de Tuy]

Ha de auer a cara 14 del manual por la entrada deste libro /4154 de rresto de su quenta en el mayor de/ 535 a cara 128 | *IIIº U C L IIIº*

A la apertura de los nuevos registros, le seguiría la apuntación de las operaciones correspondientes a los años 1537, 1538 y 1539, sucesivamente.

Llegados a este punto, damos por finalizadas las cuestiones técnicas más relevantes del sistema de registro y de la interrelación entre el manual y mayor de Gutierre Hurtado de 1535-1536, y los mayores de 1533-1535 y 1537-1539, respectivamente.

Finalmente, al margen de las cuestiones técnicas y al hilo del estudio de los registros del manual y mayores de Gutierre Hurtado, podemos entrar a exponer algunas cuestiones generales relativas a la naturaleza y sustancia de los apuntes que se contienen en estos documentos.

7. Algunas reflexiones sobre la contabilidad de Gutierre Hurtado a modo de conclusión

El estudio de las cuentas del primer manual y mayor de la catedral de Toledo nos permitió identificar la procedencia de los manuscritos, identidad y actividad de su tenedor. Posteriormente, la ingrata tarea de poner en relación estos registros con la información contenida en otros documentos contables complementarios (cartas cuentas, libros de obra, libros de vestuarios, etc.) asentó definitivamente su ubicación. No cabía la menor duda, por

⁵³ Siguiendo el procedimiento de cita tradicional sería el folio 55 v.

tanto, que el manual y mayor en cuestión correspondían a un receptor de la catedral toledana ocupado en el manejo de rentas de la Obra y Fábrica y de ciertas rentas del cabildo.

Por otra parte, el análisis más minucioso de los registros nos ha proporcionado una visión más particular sobre la aplicación de la partida doble a la contabilidad de una entidad eclesiástica; y las claves para entender algunas cuestiones relacionadas con la naturaleza económica de estos sujetos.

Respecto a lo primero, podía existir la posibilidad de que, aunque la partida doble fuera común a distintos sujetos económicos en el mismo período de tiempo, las particularidades de cada sujeto logaran hacer de este método un instrumento de registro adaptado. Una de estas particularidades podría estar en la propia naturaleza del sujeto económico y en sus necesidades informativas. Esta circunstancia haría de la contabilidad un sistema de registro acomodado a la naturaleza del propio sujeto contable y a las necesidades informativas y de gestión del mismo.

Para argumentar la teoría anterior podemos decir que en general los libros de cuentas referidos a la catedral de Toledo, están orientados a contener el flujo de rentas generado en diferentes años. A este respecto, podría ser el interés a efectos contables sobre la corriente de dinero generada por el patrimonio eclesiástico, lo que superaría la necesidad de hacer registro periódico de la valoración de sus activos.

Otro aspecto a tener en cuenta es la inexistencia en los libros de Gutierre Hurtado de la cuenta capital de la que Pacioli razona (1494, cap. XII): “...por Capital se entiende todo el patrimonio que poseas al presente. Al comienzo de todos los Mayores y Diarios debe ponerse este Capital en el haber,..”. A la ausencia de la cuenta capital en la contabilidad de la congregación benedictina de Montecasino, precisamente, se refiere Pietra (1586, cap.31).

La necesidad para esta entidad eclesiástica de hacer apuntación diaria de las rentas está en la línea de lo esgrimido por Ángel Pietra (1586). El autor de *Indirizzo de gli economi*, al inicio de sus escritos, hace una distinción que aquí resulta fundamental. Esta distinción afecta al libro mayor del banquero, del mercader y del noble. De este último libro, libro noble, dice que interesa “... a los que viven de sus rentas, y por eso se anotan en él solamente los gastos y las propias rentas, la caja, los deudores y acreedores que diariamente por tal cuenta se crean” (1586, cap. 4). Es precisamente este libro noble o libro del ecónomo el que considera el más apropiado para las cuentas cotidianas de la congregación porque sostiene (1586, cap. 5):

“...es necesario a todo el ciudadano, noble, y a todo el que vive de las rentas de la propiedad; igualmente ha de servir a este monasterio de nuestra congregación y a aquella de otra religión, y congregación, que queriendo tener el registro regulado, en el cual con buenísimo orden ha de anotar diariamente la entrada de especie, grano, cantina con el débito y el crédito del Monasterio..”

Es ciertamente en estos últimos aspectos donde se ve reflejada la sustancia contable de los libros de cuentas de nuestro receptor. En estos libros, que venimos analizando, el registro de las rentas, como decimos, supera el interés por valorar y registrar el de los activos propiedad de la Iglesia. Por consiguiente, en la contabilidad de Gutierre Hurtado, se aprecia la

ausencia continuada de registros valorativos sobre bienes muebles e inmuebles⁵⁴ (al margen del registro de las adquisiciones o las ventas). Esta circunstancia hace que se vengan a plantear algunas cuestiones. En primer lugar, la falta de estos registros es un asunto básico si se entiende la identidad de un sujeto económico alejado del interés propiamente especulativo. En este punto, el objeto económico de la Catedral residía en el interés de perdurar en el tiempo (objeto común a todas las entidades eclesiásticas). La prueba más evidente de estas intenciones era el ejercicio de una política económica conservadora, obsesionada por evitar a toda costa la venta de los bienes inmuebles, principal fuente de ingresos. Por tanto, una cuestión era la falta de interés especulativo y otra cosa era el enriquecimiento desmesurado de esta entidad. Esta última circunstancia, no es óbice para achacar a las instituciones eclesiásticas consustancialmente una motivación económica de origen lucrativo, como la que acontece al banquero o al mercader. La clave de la diferenciación entre uno y otro pudiera estar en la motivación que domina la gestión económica de estos sujetos. En el mismo sentido, es muy posible que las necesidades informativas y el tratamiento de los registros contables fueran también particularmente diferentes. Aunque, por otra parte, debe tenerse en cuenta que, según indica Carlo Antinori (2005: 12) en los primeros tiempos de la partida doble “los inmuebles (terrenos, construcciones rurales, palacios, etc.) no se incluían nunca en la contabilidad porque se consideraba que eran valores invariables en el tiempo”. Esto obviamente no contradice el hecho de que existieran al margen de la contabilidad corriente inventarios que garantizasen el conocimiento y custodia de los bienes patrimoniales, muebles e inmuebles poseídos.

Con esta y otras circunstancias, el interés de los registros de los bienes en una entidad eclesiástica residía únicamente en su obsesión por asegurar su existencia y evitar su detracción. En este punto, conviene hacer mención expresa al principal instrumento que garantizaba la permanencia de los bienes, los inventarios. Aquí conviene hacer una necesaria distinción entre los bienes inmuebles y muebles. En los primeros, en los bienes inmuebles, recaía el peso imprescindible de la financiación de la actividad de estos sujetos que viven de sus rentas, tal como señala Pietra. A la elaboración de este inventario de “beni stabili” dedica justamente el autor uno de sus capítulos (1586, cap.6). En este capítulo señala al respecto que el inventario de estos bienes debe acometerse con la máxima diligencia posible, y registrarlo en un libro particular con toda cautela. En el inventario debía alegarse todas las circunstancias necesarias para su identificación como lugar, proximidad, cantidad, cualidad, valor, contratos, notarios, y cosas similares.

Sobre lo anterior conviene alegar que la ausencia de inventario de bienes inmuebles podía estar salvada con la existencia de escrituras o documentos jurídicos de similares características. Estos expedientes proporcionaban toda la información que demandaba la elaboración del inventario. Para la catedral de Toledo se conservan catalogados en el apartado “Registros de Escrituras” y en “títulos de posesiones” muchos de estos documentos.

Si la permanencia de los bienes inmuebles podía estar garantizada con la posesión y guarda de estos documentos jurídicos, para los bienes muebles el inventario adquiriría la

⁵⁴ A este respecto es justo señalar que esta ausencia de valoración de los activos fijos se ha manifestado puntualmente en la contabilidad de algunos mercaderes ingleses de la dinastía Tudor, como en los libros de cuentas de Sir Thomas Gresham (1546-1552) (Lanero, 2001:25).

condición de imperiosa necesidad. Esta necesidad queda patente exactamente en el tratado de Pacioli cuando recomienda al propio mercader lo siguiente (1494, cap.II):

“En primer lugar, habrá que establecer un Inventario minucioso de esta manera: escribirá en un folio o en un libro aparte todo aquello que posea en el mundo, tanto en bienes muebles como inmuebles, empezando siempre por las cosas de mayor valor o más fáciles de perder, como el dinero constante, joyas, plata, etc., porque los bienes inmuebles, como son las casas, las tierras, las lagunas, los valles, las pesquerías y similares no pueden perderse como los bienes muebles.”

En el mismo sentido que Pacioli se pronuncia Angelo Pietra (1586, cap.8) al hablar del inventario de “beni mobili”. El autor lo considera más necesario en cuanto a que está sometido a mayores cambios, aumentos y disminuciones, y también es el medio para evitar detracciones voluntarias de los bienes del monasterio. Además de señalar que, como al de bienes inmuebles, deben incorporarse los movimientos producidos, compras y ventas; considera imprescindible su realización en el momento de la renovación de los oficiales del monasterio⁵⁵. En este último punto, claramente el inventario de bienes muebles iba encauzado a garantizar la salvaguarda de dichos bienes.

Acabaremos diciendo, con relación a la confección del inventario, que para ambos autores un requisito necesario para garantizar la solidez del inventario, era el de consignar junto a la relación de bienes la fecha de su elaboración.

Si extrapolamos de nuevo lo dicho hasta aquí con relación a la contabilidad de Gutierre Hurtado, conviene recabar en algunos aspectos. En primer lugar, si tenemos en cuenta su actividad como receptor de vestuarios, la existencia de inventarios carece de sentido. Esto quiere decir que la vinculación de dichas rentas a la comunidad catedralicia estaba suficientemente garantizada. Por esta razón, en los “registros de escrituras” y en “títulos de posesiones” referidos a este particular, únicamente encontramos al respecto, entre otros, cartas de obligación para pagar las rentas de vestuarios, documentos relativos a los remates, cartas de poder, etc. En segundo lugar, si reparamos en la actividad de Gutierre Hurtado como responsable del manejo de las rentas de la Obra, cabría la misma circunstancia con relación a las rentas procedentes de las posesiones, de los excusados, mandas y demandas testamentarias, etc. Es decir, la protección de estas fuentes de rentas quedaría suficientemente garantizada con la existencia de los documentos jurídicos elaborados al respecto.

Otra de las actividades que incumbía a Gutierre Hurtado como receptor de la Obra era su implicación en las compras de herramientas, materiales, objetos empleados en el culto, etc. para la iglesia catedral. Recordemos que la Obra y Fábrica estaba al tanto de las obras de

⁵⁵ Esta situación se aprecia con relación a los inventarios de otras instituciones estudiadas, incluso de las cuentas de algunos particulares. En las instituciones a las que nos referimos, el momento de renovación del oficio del personaje encargado de la custodia y salvaguarda de los objetos propiedad de la entidad, era el momento clave para la elaboración de los inventarios. En este punto, la comparación de los inventarios al comienzo y final de la gestión en el cargo, era un mecanismo para controlar la actividad del personaje saliente. Un ejemplo lo encontramos en el caso de los inventarios que elaboraba la Santa Hermandad Vieja de Talavera de la Reina, en el momento en que se cesaba al alcaide, encargado de la custodia de los bienes de la Hermandad. (García Mérida y Villaluenga, 2005)

Esta forma de actuación se aprecia también, como decimos, en las cuentas de algunos personajes particulares que realizaban inventario del menaje de la casa en el momento en que cambiaban de criados. (A.C.T. OF-317)

reparación y mantenimiento del templo. Por esta razón, el receptor tenía implicación en la responsabilidad de bienes muebles adscritos a la Obra, aunque la custodia directa correspondía a otros personajes. De hecho en las condiciones a las que se suscribe el receptor figura expresamente la de que el obrero y los visitantes no podían comprar ninguna cosa para la Obra, sin consentimiento del receptor, incluso si fuesen cosas pequeñas no debían entender en ello exclusivamente los visitantes. Igualmente, el mismo receptor debía asegurarse del recibimiento del objeto comprado, momento hasta el cual no debía proceder al pago. Por tanto, cabe esperar la existencia de inventarios de bienes muebles adscritos a la Obra y Fábrica.

Algunos de los inventarios concernientes a la Obra, referido a objetos relacionados con el culto, los encontramos catalogados en apartado relativo al "Sagrario". Uno de estos libros, correspondiente a 1503-1575 (A.C.T. OF-1326), recoge relaciones completas de bienes custodiados en el Sagrario: anillos de oro y plata, ajorcas de plata, ampollas de plata, relicarios de oro y plata, mitras, cruces de oro y plata, etc.

El inventario así cumplimentaba el objeto principal de su razón de ser, la salvaguarda de los bienes eclesiásticos. La consecución de este propósito primordial queda complementado con la labor desempeñada por los visitantes, encargados de hacer el inventario y garantizar, bajo dicha relación, la permanencia de los objetos catalogados. De hecho, en notas al margen de largas relaciones de inventario, los visitantes daban posteriormente, en el momento en que realizaban la inspección de los objetos, relación de las circunstancias en que se encontraban cada uno de estos bienes: si faltaban, si se encontraban deteriorados con alguna falta de piedras, aderezos o adornos, etc. Con estas inspecciones se aseguraba el proceso completo de control de los bienes muebles.

También eran nombrados visitantes para inspeccionar el estado los bienes adscritos a alguna de las instituciones, hospitales, casas de acogida, colegios, etc. que se fundaban y progresaban a los auspicios de la Catedral. Aprovechando este último aspecto, conviene de nuevo insistir en la razón social de las entidades eclesiásticas⁵⁶ y en las intenciones económicas de muchos de sus miembros.

Con todo esto, terminamos insistiendo en el celo de la administración catedralicia por el control de los bienes muebles e inmuebles. Este hecho pone de manifiesto una cuestión fundamental, para las instituciones eclesiásticas: la valoración de los activos era una cuestión superflua. Su interés estaba únicamente en garantizar su conservación.

Conviene terminar diciendo que la conservación del patrimonio constituye la base de la permanencia de una institución eclesiástica en el tiempo y la propagación de su mensaje. Su patrimonio era la fuente de donde manaban las rentas que aseguraban su posición política, social y económica como institución, pero también la base para el mantenimiento de la comunidad eclesiástica y para atender el logro de los fines espirituales.

⁵⁶ En este sentido la Iglesia se constituía como una de las principales valedoras de las causas benéficas. De hecho, si la caridad en estados como Inglaterra fue una cuestión de carácter civil, en España fue religiosa. En esta circunstancia mucho tuvo que ver, por un lado, la concepción que de la vida tenía el católico y su carencia del espíritu de lucro; y, por otro, la ausencia de este sentir en Europa, dominado por el espíritu mercantil en los que era trascendental la figura del emprendedor, del hombre de negocios preocupado por las cosas mundanas (Heckscher, 1943: 236).

La toma de cuentas y el cálculo de los alcances a los receptores era una cuestión de control, encaminada claramente a evitar cualquier detracción. Esta última afirmación lo puede corroborar, ya no sólo los registros contables, sino la sustancia y el desenvolvimiento del aparato administrativo catedralicio.

Para finalizar, tomaremos las palabras de Sánchez Gamero (2002: 98), que al hablar de la Iglesia en su extensión económica, señala de forma más explícita que:

“La Iglesia es una sociedad espiritual, encarnada en unas estructuras corporales, por lo que necesita de los bienes temporales para poder desarrollar su misión espiritual. [...] Estos bienes materiales, serán siempre medios y nunca fin que marquen rutas por sí mismos. [...] Con los bienes se puede ordenar el culto divino, se procura la sustentación honesta del clero y otros ministros y se atiende el apostolado sagrado y la caridad, en especial a los más necesitados. [...] La titularidad de estos bienes es de la Iglesia y se entiende como tal, no solo la Iglesia universal o la Santa Sede, sino cualquier persona jurídica pública en la Iglesia. La Iglesia particular diocesana, con su obispo a la cabeza, tiene facultad, no solo de adquirir, poseer, sino también administrar los bienes temporales para el desarrollo de sus fines.”

De esta forma, hemos llegado a la conclusión de que sería necesario evitar en la investigación histórico-contable la tendencia a intentar ajustar modelos contables de unos sujetos a otros, ni modelos contables pasados a los actuales, juzgándolos siempre por las faltas que manifiestan unos respecto a otros. Esto pudiera radicar básicamente en el desconocimiento de los aspectos históricos y los pormenores del entorno interno y externo que domina en nuestro caso las instituciones eclesiásticas. En esto mucho podría tener que ver la falta en la investigación de una abundante bibliografía histórica. Estas circunstancias hacen que no se manifieste con claridad en “la práctica”, aunque se afirme repetidamente en la teoría, que las necesidades o el objeto económico y el contexto socio-cultural en el que se desenvuelven estos sujetos pudieran ser muy diferentes entre sí; que los sistemas contables y de gestión se adaptan para dar solución a necesidades particulares; y que éstos pretenden maximizar la utilidad de la información destinada a sus principales usuarios.

BASE DOCUMENTAL MANUSCRITA

- Archivo Capitular

1487-1510- “Libro de cuentas del Cabildo de la Santa Iglesia de Toledo”, A.C.T. OF-330.

1500- “Libro manual y gallinas. Anno de MD”, A.C.T. OF-1253.

S. XV.-1503-1575- Libro del Sagrario, A.C.T. OF-1326.

1528-1536- Actas Capitulares, A.C.T. vol.5.

1530-1558- “Año de MDXXX. Vestuarios ”, A.C.T. OF-1454.

1535-1536- Libro de Obra, A.C.T. OF-830.

1535-1536- Manual, A.C.T. OF-1255.

1535-1536- Libro mayor de cuentas, A.C.T. OF-1264.

1537-1539- Libro mayor, A.C.T. OF-1265.

1542-1543- Libro de Obra, A.C.T. OF-837.

1543 – Documento, A.C.T, X.3.A.1.20.

1542-S.XVIII- "Libro manual de las cosas que son a cargo de los ministros del Cabildo y como se arriendan sus posesiones", A.C.T. OF-909.

1558-1573- "Libro de cuentas de Francisco de Bañuelos, alcaide de la villa Briviesca,..", A.C.T. OF-317.

- Biblioteca Capitular

Bravo de Acuña, J. (1605): "Index Librorum Bibliothecae Sanctae Ecclesiae Toletanae", *Libro de la Fundación de la Sancta Iglesia de Toledo, sus grandezas, primaçia, dotaciones y memorias*, Toledo, MS 23-18: 173-222

FUENTES PUBLICADAS

Alcocer, P. (1554): *Hystoria, o Descripcion de la Imperial Çibdad de Toledo*, Imprenta Juan Ferrer, Toledo. Edic.Facsímil: Toledo, Instituto Provincial de Investigaciones y Estudios Toledanos (I.P.I.E.T), Toledo, 1973.

Carta Bulada del papa Alejandro VI (1492-1503) por la que concede al cardenal Cisneros autorización para crear un colegio universitario en Alcalá de Henares.

[En línea] <http://www.centrocisneros.uah.es/imágenes/pdf/081.pdf>. [Fecha de consulta: 11/10/2005].

Flori, L. (1636): *Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo essemplare compostol dal P.Lodovico Flori della Compagina di Gesù per uso delle case e dei collegi della medesima Compagina nel Regno di Sicilia*, in Palermo, per Decio Cirillo.

Horozco, S. (1556): *Relaciones Históricas Toledanas*. Edita: IPET, Toledo, 1981. Introducción y transcripción de Jack Weiner.

Marineo Sículo, L. (1539): *De las cosas memorables de España*, Juan de Brocar, Alcalá de Henares.

Münzer, J. *Viaje por España y Portugal (1494-1495)*, Ed. Rlifemo, Madrid, 1991. Nota introductoria por Ramón Alba.

Ortiz, B. (1549): *Summi Templi Toletani perquam graphica Descriptio*, en *La Catedral de Toledo, 1549*, Antonio Pareja Editor, Toledo, 1999. Estudio introductorio sobre el autor y su tiempo de Ramón González Ruiz.

Pérez Pastor, C. (1887): *La Imprenta en Toledo*, Imprenta y Fundación de Manuel Tello, Madrid. Edita: IPIET, Toledo, 1984.

Pietra, A. (1586): *Indirizzo de gli economi*, Francesco Osanna, Mantua. Edic. Facsímil, Historic Accounting Literature, Edited by M.F. Bywater: v. 24, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1978.

Pisa, F. (1605): *Descripcion de la Imperial Cividad de Toledo*, Imprenta de Pedro Rodríguez, Toledo. Edic. Facsímil: Toledo, IPIET, 1974.

Pacioli, L.(1494): *De las cuentas y las escrituras. Título Noveno, Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proporcionalita, Venecia*. Edita: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid, 1994. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve. Contiene una reproducción fotográfica del original.

Ramón Parro, S. (1857): *Toledo en la mano*, Toledo, 2 vs. Edic.Facsímil: IPET, Toledo, 1978.

Salvador De Solórzano, B. (1590): *Libro de Caxa y Manual de cuentas de Mercaderes y otras personas, con la declaracion dellos*. Edic. Facsímil de la obra original publicada en Madrid, 1590, por la casa de Pedro Madrigal. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), (en conmemoración del IV centenario de la aparición del libro), Madrid, 1990. Estudio introductorio por Esteban Hernández Esteve.

BIBLIOGRAFÍA

Abdul-Rahman, A.R. y Goddard.A. (1998): "A interpretive inquiry of accounting practices in religious organizations", *Financial Accountability and Management*, v.14, n.3: 183-201.

Antinori, C. (1998): "El Campo de Estudio de la Historia de la Contabilidad y su Evolución", *II Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Mairena de Aljarafe.

- (2001): "L'origine della partita doppia", *VI Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria. Contabilità e Cultura Aziendale*, Caserta.

- (2004): "La Contabilità pratica prima di Luca Pacioli: origine della partita doppia.", *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (<http://www.decomputis.org>). n. 1: 4-23.

Arteaga y Echagüe, J. (1944): *El Cardenal Gil de Albornoz y su Colegio Mayor de los españoles en Bolonia*, Madrid.

Beltrán De Heredia, J. (1941): "El Colegio de San Clemente de Bolonia y los Colegios Mayores de España", *Anuario Cultural Italo-Español*, n. 1:17-30.

Booth, P. (1993): "Accounting in churches: a research framework and agenda", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, v. 6, n. 4: 37-67.

Calvo Cruz, M (2000): *La contabilidad de los espolios y vacantes: diócesis de Canarias (1753-1851)*, Servicio de publicaciones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

- (2001): "Aspectos Contables en las Reformas de la Colecturía General de Espolios y Vacantes en España, Siglos XVIII - XIX", *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.

- (2002): "Las cuentas y su censura del depositario en la administración de las rentas de la Mitra en períodos vacantes. Una aplicación al caso de la diócesis de Canaria", *Técnica Contable*, año LIV, n. 643.

Colomina Torner, J. (1980): "Los diezmos en la formación del patrimonio eclesiástico nacional y en los pleitos de las parroquias mozárabes", *Toletvm*, n.10: 53-72.

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

- (1996b): "Las cuentas y su censura del doctor Sancho Matienzo, primer tesorero de la Casa de la Contratación sevillana, 1503-1511: un precedente del método de la partida doble.", *Ensayo sobre Contabilidad y Economía*, T.1. ICAC.

- Durkheim, E.** (1912): *Les formes élémentaires de la vie religieuse. Le système totémique en Australie*. Paris: Les Presses universitaires de France, 1968, cinquième édition. Collection: Bibliothèque de philosophie contemporaine.
- (1976): *The Elementary Forms of the Religious Life* (translate by J. Sawin), George Allen and Unwin, London.
- Eliade, M** (1959): *The Sacred and the Profane: The Nature of Religion* (translate by W.Task), Harcourt, Brace and World, New York, NY.
- Fatjó Gómez, P** (1999): "Organización y gestión de una hacienda eclesiástica en Cataluña del siglo XVII: la catedral de Barcelona", *Revista de Historia Económica*, año 17, n.1:89-118.
- (2001): "La contabilidad de una institución eclesiástica desde la perspectiva del historiador económico", *XI Congreso AECA*, Madrid.
- Fernández Collado, A** (1999): *La Catedral de Toledo en el siglo XVI: vida, arte y personas*, Diputación Provincial de Toledo, Toledo.
- (2000): "La biblioteca de la catedral de Toledo y sus instrumentos de consulta", *Actas de las I Jornadas Bibliotecarias de Castilla-La Mancha*, Cuenca, 67-91.
- (2002): "Mecenazgo Universitario de los Arzobispos de Toledo", *Los Arzobispos de Toledo y la Universidad Española*, Universidad de Castilla-La Mancha, Albacete.
- Fidalgo Cerviño, E., Llopis Angelán, E., y Méndez Picazo, M^a.T.** (2000): "The Accounts of the Livestock of the Monastery of Guadalupe, 1597-1784: Inventories, 'Profits' and Expenses, and Cost of Opportunity", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Fidalgo Cerviño, E** (2001): "El sistema contable para el control de la gestión empresarial: el Monasterio de Guadalupe, 1597-1784", *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.
- (2003): "Estudio acerca de las cuentas integradas del Monasterio de Guadalupe (1597-1784)", *XII Congreso AECA*, Cádiz.
- Flesher, T.K. y Flesher, D.L.**(1979): "Managerial Accounting in an Early 19th Century German-American Religious Commune", *Accounting, Organizations and Society*, n. 4.
- Futcher. T. y Phillips, T.** (1986): "Church Budgeting: A Secular Approach", *The National Public Accountant*. v.31:28-9.
- García Mérida, J. y Villaluenga De Gracia, S.**(2005): "Algunos aspectos económicos, financieros y contables de la Santa Hermandad Vieja de Talavera a finales del siglo XVII", *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Toledo.
- Giman, H. E** (1990): "El poder y la importancia de la contabilidad. Ayer, hoy y mañana; cómo fue, cómo es y cómo debería ser", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v.XIX, n.62: 9-26.
- Gómez-Menor, J.C.** (1970): *Cristianos nuevos y mercaderes de Toledo. Notas y documentos para el Estudio de la sociedad castellana del Siglo XVI*, Ed.Zocodover, Toledo.
- Gómez Sánchez, F.** (1982): *El sistema educativo de los colegios seculares de la Universidad de Toledo*, Ayuntamiento de Toledo.

-
- González Ferrando, J.M^a**. (1988): “De las tres formas de llevar ‘cuenta y razón’ según el licenciado Diego del Castillo, natural de Molina”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v.XVII, n.55:183-222.
- (1991): “Hitos de la bibliografía contable de los siglos XVI al XVIII”, *Técnica contable*, n.515: 646-658 y 670.
- González Ruiz, R** (1992): “El mundo de la Catedral” y “Acción social y enseñanza”, *Piedras Vivas. La Catedral de Toledo 1492*. Diputación de Toledo, Cabildo de la Santa Catedral Primada y Real Fundación de Toledo, Toledo.
- (1993): “Don Gil Álvarez de Albornoz (1338-1350)”, *Los Primados de Toledo*, Diputación Provincial de Toledo y Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, Toledo.
- (1997): *Hombres y libros de Toledo (1086-1300)*, Fundación Ramón Areces, Madrid.
- (1999): “Blas Ortiz y su Mundo”, *La Catedral de Toledo, 1549*, Antonio Pareja Editor, Toledo.
- Grady, P.** (1957): “The Broader Concept of Internal Control”, *The Journal of Accountancy*, mayo.
- Hardy, L.** (2002): *Narrative-A heaven sent tool for research into accounting & accountability within religious organizations*, CPA, New York, April.
- Heckscher, E** (1943), *La Época Mercantilista. Historia de la organización y las ideas económicas desde el final de la Edad Media hasta la sociedad liberal*, Fondo de Cultura Económica, México.
- Hernández Borreguero, J.J.** (2001): “El Cabildo Catedral de Sevilla: Organización Económica y Sistema Contable en el siglo XVII”, *V Jornadas de Castilla-La Mancha sobre Investigación en Archivos*, Guadalajara.
- (2002): *El Cabildo Catedral de Sevilla: Organización y Sistema Contable (1625-1650)*, Tesis Doctoral dirigida por Rafael Donoso Anes, Universidad de Sevilla.
- (2005): “La elección del método contable: el caso del cabildo catedral de Sevilla (siglo XVII)”, *V Encuentro de Trabajo Historia de la Contabilidad*, Toledo.
- Hernández Borreguero, J.J. y Donoso Anes, R.** (2001): “El Sistema Administrativo y Contable de los Diezmos de la Diócesis de Sevilla en el siglo XVII”, *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.
- Hernández Esteve, E** (1983): “Tras las huellas de Bartolomé Salvador de Solórzano, autor del primer tratado español de contabilidad por partida doble.”, *Revista de Derecho Mercantil*, n.167-168: 125-165.
- (1985a): “Legislación castellana de la baja Edad Media y comienzos del Renacimiento sobre contabilidad y libros de cuentas de mercaderes”, *Hacienda Pública Española*, n.95: 197-221.
- (1985b): “Pedro Luis de Torregrosa, primer contador del libro de Caxa de Felipe II. Introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla (1592)”, *Revista de Historia Económica*, año III, n.2: 221-245.
- (1986): *Establecimiento de la partida doble en las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla (1592)*, Banco de España, Madrid.
- (1988): *Contribución al Estudio de las Ordenanzas de los Reyes Católicos sobre la Contaduría Mayor de Hacienda y sus oficios*, Banco de España, Madrid.

-
- (1989): "La investigación sobre la historia de la contabilidad en España (1949-1988)", *La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX*, Volumen extraordinario con motivo de cumplirse el XL aniversario de la revista "Técnica Contable".
 - (1992a): "Propuesta de contabilidad por partida doble para llevar las Cuentas Centrales de la Real Hacienda Castellana (hacia 1574)", *Técnica Contable*, año XLIV, n.524-525 y 526: 535-554, 649-664.
 - (1992b): "Benedetto Contrugli, precursor de Pacioli en la exposición de la partida doble", *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n.2.
 - (1994a): "Vida y obra de Luca Pacioli. Reflexiones en el Quinto Centenario de la publicación de la Summa (1494-1994)", Edita: AECA en el Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli: *De las Cuentas y las Escrituras*, 25-54.
 - (1994b): "Comentarios sobre puntos oscuros o de dudosa interpretación del Tratado de Computis et Scripturis de Luca Pacioli", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v.XII, n.80: 581-645.
 - (1999): "La Historia de la Contabilidad en el X Congreso AECA", *Técnica Económica*, n.168: 50.
 - (2001): "Contabilidad Monástica y Empresa", *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, n.56: 26-30.
 - (2005a): "Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble", *Pecunia*, Universidad de León, n.1: 93-124.
 - (2005b): "Prólogo" al libro de Rivero Fernández, D., Gallego Rodríguez, E.y Ramos Stolle, A. y Tua Pereda, J., *Economía y contabilidad monásticas en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen. El Monasterio de Santa María La Real de Oseira*, Deputación Provincial de Ourense.
- Irvine, H** (1996): "Pass the Plate Around Again: A Study of Budgeting in a Local Church", *4th Critical Perspectives on Accounting Symposium*, NY.
- Izquierdo Benito, R** (1980a): *El Patrimonio del Cabildo de la Catedral de Toledo en el siglo XV*, Caja de Ahorros Provincial de Toledo.
- (1980b) "El Patrimonio Urbano del Cabildo de la Catedral de Toledo durante la segunda mitad del siglo XIV", *Anales Toledanos*, Diputación Provincial de Toledo, n.XIII.
 - (1983): *Precios y salarios de Toledo durante el siglo XV (1400-1475)*, Caja de Ahorros Provincial de Toledo.
- Ladero Quesada, M.A.** (1982): *El Siglo XV en Castilla. Fuentes de renta y Política Fiscal*, Ed. Ariel Historia, Barcelona.
- (2000): *Católica y Latina. La Cristiandad Occidental entre los siglos IV-XVII*, Arco/Libros, Madrid.
 - (2001): "Historia de la Iglesia en la España Medieval", en Andrés-Gallego, J. (ed), *La Historia de la Iglesia en España y el mundo hispano*, Universidad Católica San Antonio, Murcia, 121-190.
 - (2005): "La Hacienda de Felipe II", *V Encuentro de Historia de la Contabilidad*, Toledo.
- Lanero Fernández, J.J.** (2001): "Mercaderes Ingleses de la época Tudor: Los libros de cuentas de sir Thomas Gresham y John Smythe", *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.

-
- (2004): *El esplendor de la teneduría de libros: la partida doble en los tratados contables ingleses de la dinastía Tudor (1543-1588)*, Tesis Doctoral, presentada en la Universidad de León, dirigida por José Miguel Fernández Fernández, Universidad de León.
- Lanero Fernández, J.J. y Ortega Montes, E** (2005a): “De aprendiz a mercader: el factor en el comercio internacional inglés del siglo XVI”, *V Encuentro de Historia de la Contabilidad*, Toledo.
- (2005b): “Naturaleza y significado de los libros de cuentas de John Isham, mercader de Isabel I, reina de Inglaterra”, *Pecunia*, Universidad de León, n.1: 149-173.
- Latorre Ciria, J. M** (1992): *Economía y Religión. Catedral de Huesca. Rentas y Distribución Social (Siglos XVI-XVII)*, Institución Fernando el Católico e Instituto de Estudios Altoaragoneses, Zaragoza-Huesca.
- Laughlin, R.C.** (1988): “Accounting in its social context: an analysis of the accounting systems of the church of England”, *Accounting, Auditing and Accountability*, n. 2.
- (1990): “A model of financial accountability and the church of England”, *Financial Accountability and Management*, n. 2.
- Le Goff, J.** (2004): *Mercaderes y banqueros de la Edad Media*, Alianza Editorial, Madrid.
- Lightbody, M.** (2000): *Financial managers in a church organisation: understanding their experience*, unpublished PhD thesis, University of Adelaide.
- (2001): *Accounting and accountants in church organizations: a critical reflection*, APIRA, Adelaide.
- Llopis Angelán, E** (2001): “¿Unas protocuentas anuales de Pérdidas y Ganancias en la España del Antiguo Régimen?: El origen histórico de las “Hojas de ganado” del Monasterio de Guadalupe, 1597-1784”, *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.
- Lop Otín, M^a J.** (1997): “La Labor Cultural y Educativa del Cabildo Catedral de Toledo a fines de la Edad Media”, *Ensayos Humanísticos: Homenaje al Profesor Luis Lorente Toledo*, Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 249-272.
- (2003): *El Cabildo Catedralicio de Toledo en el siglo XV: Aspectos Institucionales y Sociológicos*, Fundación Ramón Areces, Madrid.
- Lorente Toledo, L** (1993): “Origen, desarrollo, rentas y patrimonio de la Universidad de Toledo (1520-1845), *Anales Toledanos*, Diputación Provincial de Toledo, v. XXX: 59-69.
- Llompарт Bibiloni, M. y Sastre Moll, J.** (2004): “Un estudio sobre los ‘Llibres del Deute’ de la Procuración Real del Reino de Mallorca durante el primer tercio del siglo XIV”, *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada.
- Martínez Gil, F.** (1997): “El Antiguo Régimen”, *Historia de Toledo*, Ed. Azacanes, Toledo, 257-444.
- Maté, L., Prieto, B. y Tua, J.** (2002): “Income which provides for the economic sustenance and formation of the patrimony of the monastery of silos in the XVIII century in the light of its accountancy books”, *3rd Workshop On Accounting In Historical Perspective*, Lisbon.
- (2004): “La Actividad Financiera del Monasterio de Silos en los siglos XVII y XVIII a la luz de sus libros de cuentas”, *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (<http://www.decomputis.org>). n. 1: 97-141.

-
- Moerman, L** (2005): "Jubilee Law: Perspectives from a Theocracy", *4th Accounting History Conference*, Braga.
- Passola, J.M^a**. (2001): "La Comunidad de Presbíteros de Moià (Barcelona) (936-1934)", en el *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.
- Quesada Sánchez, F. J.** (1995): *Fundamentos de Contabilidad*, Tebar Flores, 3^a ed, Albacete.
- Quattrone, P.** (2000): "On the `Genesis of Managerialism´ and the related debate (Part 1). Accounting and Accountability Practices in the Society of Jesus in Sicily (16th-17th Centuries)", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Rahman, A., Rahim, A. y Goddard, A** (1998): "An Interpretative Inquiry of Accounting Practices in Religious Organisations", *Financial Accountability and Management*, n. 3.
- Ramos, A., Rivero, M^a D. y Gallego, E.** (2003): "La contabilidad en el monasterio cisterciense de Santa María de Oseira: una revisión de la documentación contable (1750-1834)", *XII Congreso AECA*, Cádiz.
- (2004): "Los libros de cuentas del monasterio de Santa María de Oseira (1614-1832)", *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada.
- Rodríguez De Gracia, H.** (1984): "Documentos para la biografía del cardenal Silíceo" *Anales Toledanos*, n.XVIII: 85-180.
- (1993): "Don Juan Martínez Silíceo (1545-1557)", *Los Primados de Toledo*, Diputación Provincial de Toledo y Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, Toledo.
- Rodríguez González, R** (2001): "Aspectos económico-contables relacionados con la gestión de las Bulas de la Santa Cruzada (S.XV-XIX)", *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.
- Rubin Cordoba, F. y Mallado Rodriguez, J.A.** (2000): "The beginnings of the double entry bookkeeping method in the city hall of Sevilla, 1570", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Ruiz García, E** (1998): "Las instituciones eclesiásticas y los libros en la Edad Media", *Memoria Ecclesiae*, n. XII: 166-169.
- Sánchez Gamero. J.P.** (2002): "Venta de Jurisdicción de Señoríos de las Villas de Cazorla", *Los Arzobispos de Toledo y la Universidad Española*, Universidad de Castilla-La Mancha, Albacete.
- Santolaya Heredero, L** (1979): *La Obra y Fábrica de la Catedral de Toledo a finales del siglo XVI*, Caja de Ahorro Provincial de Toledo, Toledo.
- Schnelder, W.A.** (1989): "Financial management in church operations", *The CPA Journal online*, abril.
- Söderblom, N.** (1914): *Gudstrons uppkomst*, Studier. Sthlm.
- Teruel Gregorio De Tejada, M** (1993): *Vocabulario básico de la Historia de la Iglesia*, Editorial Crítica, Barcelona.
- Torroja Menéndez, C** (1977): *Catálogo de Archivo de Obra y Fábrica de la Catedral de Toledo*, Diputación Provincial de Toledo.

-
- Tua Pereda, J.** (1994): “Algunas reflexiones personales en torno a la Historia de la Contabilidad”, *De las Cuentas y las Escrituras*, Edita: AECA en el Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli, 105-113.
- Tua Pereda, J., Maté Sadornil, L. y Prieto Moreno, B.** (2000): “Accountancy In The Monastery Of Santo Domingo De Silos (18th Century): Analysis Through The Accounting Books Of The Building Work On The Church”, *8TH World Congress Of Accounting Historians*, Madrid.
- Vega González, J.** (1983): *La Imprenta en Toledo. Estampas del Renacimiento*, IPIET, Diputación de Toledo.
- Villaluenga De Gracia, S.** (2001): “La administración del patrimonio capitular de la catedral de Toledo en el siglo XVI”, *XI Congreso AECA*, Madrid.
- (2004): *La Catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*, Tesis Doctoral dirigida por Francisco Javier Quesada Sánchez, Universidad de Castilla-La Mancha.
- Villaluenga De Gracia, S y Quesada Sánchez, F.J.** (2005): “Rentas, gastos y administración de la Obra y Fábrica de la catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI”, *Pecunia*, Universidad de León, n.1: 201-227.
- Vizete Mendoza, C.** (1993): “Don Alonso de Fonseca y Acevedo (1524-1534)”, *Los Primados de Toledo*, Diputación Provincial de Toledo y Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, Toledo.
- Williams. R. y Warwick, F.** (2000): “The Chapel and the Counting House: Is there a place for religion in accounting history?”, *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Yamey, B.S.** (2004): “Pacioli’s *De scripturis* in the context of the spread of double entry bookkeeping”, *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (<http://www.decomputis.org>), n. 1: 142-154.

Susana Villaluenga De Gracia es Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales (Universidad de Castilla-La Mancha). Su e-mail es: Susana.Villaluenga@uclm.es
Susana Villaluenga De Gracia is Associate professor of Accounting and Finance at the Universidad de Castilla-La Mancha, Toledo, Spain. Her e-mail is: Susana.Villaluenga@uclm.es

OPINIÓN

**INTERVENTION OF ESTEBAN HERNANDEZ ESTEVE,
EDITOR OF
DE COMPUTIS. REVISTA ESPAÑOLA DE HISTORIA DE LA CONTABILIDAD
(SPANISH JOURNAL OF ACCOUNTING HISTORY)
AT THE PANEL DISCUSSION "GETTING RESEARCH PUBLISHED",
THE FOURTH ACCOUNTING HISTORY INTERNATIONAL CONFERENCE,
BRAGA (PORTUGAL), SEPTEMBER 7-9, 2005**

Publication in scientific journals is nowadays being subjected to the growing influence of some circumstances that are conditioning its configuration and above all that of published papers.

One of these conditioning factors is ever-growing printing costs. The normally low circulation of this kind of journal exacerbates the problem and increases the influence of this factor due to fixed printing costs. This circumstance forces editors to limit the length of copies of the journal, with immediate repercussion on the size of the papers. Certainly, this fact in some way influences the significance and the scope of the papers, as well as the kind of subjects that may be treated.

On the other hand, the need to limit the length of the papers has imposed the practice of giving up to some extent the erudite apparatus in the form of quotations and footnotes which really did not belong to the central research subject, but which used to be incorporated into the papers in order to complement, enlarge and enrich them, without interfering in the thread of the discourse. This has been scientific usage for centuries, in social sciences above all, but now it has had to be dropped in order to economize printing costs. Now very succinct quotations are made within the text and, after them, the name of the author, the year of the referred book and the page where the quotation is are put in brackets. These data serve to trace the author and book in the references at the end. Formal scholarship does not suffer from this practice but, to some extent, the works lose scope, richness and content; features that have characterized the central European scientific tradition for years and years. Readers receive less information on the subject with regard to complementary questions which allowed them to orientate themselves and understand the matter better, at the same time as they were encouraged to learn more about it.

As usually occurs with new practices, their origin does not matter; also in this case the promoters tend to justify it by emphasizing its newness and labelling the previous ones as

démodé. This is a strategy that is normally quite successful, above all when the new practice appears to be easier, as in this case.

On the other hand, not everything is a drawback in the new form of scientific presentation. The papers are more succinct and precise, more directly addressed to the central subject, helping the authors not to yield to the temptation of cumbersome derivations which are not always justified.

Another conditioning factor, of an absolutely different nature, is the establishment of an anonymous peer review system of all the articles submitted for publication. Every journal that wishes to enjoy prestige and to be accepted in the scientific databases that analyze its impact and diffusion is to adopt this peer review system.

I truly think that such processes of anonymous review have contributed to improving the quality of published papers and, in any event, they represent a guarantee for the readers. Therefore, we have to welcome their introduction and generalization.

For this reason alone, we must not ignore some circumstances that may cast a shadow over the system, limiting its effectiveness. All that glitters is not gold! If we are aware of these circumstances, we shall be able to avoid them or, at least, to take them into account. In this way, we shall be able to resist the temptation of feeling satisfied with compliance with certain requirements, without stopping to consider whether they really fulfil their mission adequately. On the other hand, we must not forget that the practice of submitting their papers to trustworthy colleagues for review before sending them to the printers was habitual among many authors.

What should first be pointed out in this respect is that the anonymous review and evaluation of papers is additional work, neither paid for nor acknowledged, that scholars have to do, to the detriment of the time they could devote to their own work, already known and planned. This circumstance is not to be underestimated, since the time devoted to these reviews may reach levels of some consideration. I myself, to give an example that I know, receive -for one or other reason- not less than twenty works for review and evaluation every year, some of them from journals whose Editorial Boards I do not even belong to!

Certainly, it is for me a satisfaction and an honour to be chosen for this task, which I accomplish with pleasure and which, moreover, makes me aware of what people are doing in my scientific environment. Sometimes, however, it means an overload. I suppose that the same happens to other reviewers. I do not know whether, in the long run, one can expect that a system based on goodwill, the wish to cooperate and the sense of being a member of the scientific community, can work in a stable and satisfactory way. I see some risks in that with respect to the effectiveness of the system and to the rigor and depth of the evaluations.

In this respect, I must add that, at least as far as I am concerned, the requirement of anonymity turns out to be pure fiction. In such a small circle as that of accounting historians, one knows the research and study fields of the other, above all through personal contacts, workshops and congresses. I think that the same thing happens to other reviewers. There is no problem with that, i.e. with this more or less correct presumption of who the authors of the papers under review are. But I do not think it makes much sense to rely on a notion of objectivity based on the fiction of anonymity which is absolutely unreal. Objectivity springs, in the event, from the will and scientific probity of the reviewers.

In this respect, there is no reason to assume that all reviewers are resolutely and totally objective. Some of them, consciously or unconsciously, may let themselves be carried away by their particular way of understanding the subject. Others by their desire to show how high their level of knowledge or exigency is, or, to demonstrate they are not soft or pliable. Others, simply, will do enough to get by. Lastly, others will aim to impose, to a greater or lesser extent, their ideas on how the paper should be developed, its scope, the conclusions to be reached, etc. Everything under the sun and this must be taken into account.

Be that as it may, the intervention of reviewers reduces the responsibility of the author. Previously he or she took full responsibility, assuming that the editor would be satisfied by an acceptable standard of quality..

In any case, the system could cause a drop in the number of papers submitted to journals by well-known authors. They presumably will not like their papers -with authorship possibly recognizable- being judged by anonymous reviewers (they are indeed in this case really anonymous), since these reviewers may be prepared to censure and criticize with impunity the works of researchers who enjoy a greater prestige than they themselves do.

On the other hand, the system does not make it easy for editors to be able to ask well-known authors for papers in order to accredit their journals. They expose themselves to the possibility of anonymous reviewers not finding the articles suitable for publication. In such a case, it would be difficult for the editor to acquit himself well.

As the system is understood nowadays -if it is put in practice honestly - the editor's decision capacity with regard to the publication of papers has diminished drastically. In most cases, it seems as if the editor is washing his hands and leaving the decision in the reviewer's hands.

* * *

As explained in its Presentation, *DE COMPUTIS. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (Spanish Journal of Accounting History), was founded last year 2004 as an electronic publication (website: <http://www.decomputis.org>). Its main purpose was to serve as a vehicle for publishing papers by Spanish accounting historians: their publication possibilities did not correspond to the volume of research carried out. In this sense, the main objectives of the journal are:

1. To spread and consolidate the historical-accounting knowledge provided by new research.
2. To create a specific means in itself of developing and promoting the academic careers of university professors mainly involved in historical-accounting research.

In spite of this primary purpose, the new journal is born with a determined global vocation and invites all researchers of accounting history on a worldwide scale to make it their own and to count on it as a vehicle for publishing and divulging their works. Therefore, in addition to Spanish papers, the journal publishes articles written in other widely-used languages, such as English, French, German, Italian and Portuguese. Other signs of its international vocation reside in the fact that the title of every paper must be accompanied by

its translation in English -the abstract as well as the key words- and the information on the authors must be written in Spanish and English.

These three features:

- a) A journal that is only published in an electronic edition;
- b) A journal that is completely free of charge, with free printing of all of its contents;
- c) A journal open to texts written in several languages;

constitute the three main characteristics which distinguish *DE COMPUTIS* from all other accounting history journals.

The essential ingredient for achieving the journal's goals is quality. From the first issue onward, the journal has aspired to meet the most ambitious, most rigorous academic publishing standards observed in Spain and the world in general, and so earn the recognition of scientific academic publications at home and abroad. Only after achieving this can we proceed, in the mid term, to request inclusion in the data bases of periodical publications such as the Philadelphia Institute for Scientific Information (ISI), its *Journal of Citation Reports*, *Econlit* and others.

Therefore, from the beginning the concept and design of the journal have been prepared to meet, among others, the following minimum requirements, which are the requirements demanded by the Philadelphia Institute for Scientific Information (ISI):

1. Establishment of a rigorous, formal, systematic anonymous peer-review system of articles submitted for publication, and periodic publication of the roster of reviewers and percentage of articles approved out of the total submitted. This guarantees the quality of the articles and ensures the integrity of all citation data.
2. Meeting publication deadlines for all issues. This is a pre-requisite for journals to be included in the ISI data base. Regular publication of issues is proof of the existence of a large enough bank of accepted articles. To appropriately measure the deadline compliance of a magazine, the evaluator requires at least the last three issues.
3. Meeting international publishing standards: The title of the journal must duly inform of content; the titles and the summaries of articles published must adequately describe article content, include key words, as well as complete bibliographical citations and accurate information on the author, including the address.
4. For all articles not published in English: it must include the English translation of the title, summary, key words and information about the author. We have already mentioned how these requirements are the consequence of the global vocation of *DE COMPUTIS*.
5. Including researchers of recognized prestige from Spain and elsewhere on the journal's Editorial Board, to enhance its reputation.
6. Including articles by renowned Spanish and international researchers.
7. Positive consideration is given when articles are published in English, in addition to the journal's national language. We have already seen how the publication of papers in English and other languages is one of the objectives of our journal.

8. Electronic journals are subject to the same evaluation rules and are increasingly being included in international data bases. The Institute for Scientific Information included the first electronic journal in its ISI data base in September 1994.

For the moment, *DE COMPUTIS* and its published papers have already been included in the Spanish data base DIALNET (<http://dialnet.unirioja.es>), managed by the University of La Rioja, also in the data base OIAster, managed by the Michigan University (<http://oaister.umdl.umich.edu/o/oaister>).

Besides the Presentation, that was posted on the website in the summer 2004, issues 1 and 2 of *DE COMPUTIS* were promptly posted in December 2004 and June 2005 respectively. In line with its international vocation, issue number 1, containing a total of 198 pages, included two Italian papers, two English papers, one French paper and one Spanish paper. Apart from this, the regular section *Crónicas (Reports)* contained an exposition in Spanish and English of the 9 Enrique Fernández Peña Accounting History Annual Awards granted between 1996 and 2004. In total, 272 works were considered, among them 20 Doctoral dissertations, a number that shows the unusual interest that accounting history has aroused in the Spanish university community. The section *Tesis doctorales (Doctoral dissertations)* with a summary written by the respective authors of the last four dissertations passed was also contained in the issue, as well as the section *Noticias sobre archivos (News on historical archives)*, presenting the BBVA (Bank Bilbao Vizcaya Argentaria) Historical Archive; the section *Comentarios bibliográficos (Bibliographical commentaries)* and a wide *Noticias (News)* section regarding accounting history events all over the world.

Issue number 2 of *DE COMPUTIS* contains 264 pages and six doctrinal papers: one in English, one in Italian and four in Spanish. On this occasion, the section *Crónicas (Reports)* was devoted to the Accounting History Workshops organized by the Accounting History Commission of AECA (Spanish Association for Accounting and Business Management) and the development of accounting history in Spain; the section *Tesis doctorales (Doctoral dissertations)* reported through the respective authors on the last five dissertations passed; the section *Noticias sobre archivos (News on historical archives)*, presented the Historical Archive of the Seville Tobacco Factory. The issue also contains the usual sections *Comentarios bibliográficos (Bibliographical commentaries)* and *Noticias (News)* with information on congresses and other interesting events regarding the world community of accounting historians.

The fact that the journal is published electronically certainly has some disadvantages and still arouses the mistrust of many people due to its novelty. But the advantages amply surpass the drawbacks. The greatest advantage is the low cost of the edition. So we can offer the journal completely free. Moreover, the first conditioning factor we have mentioned has in our case not the importance it has in normal journals. Therefore, although we recommend that the papers do not exceed 30 pages, there is no problem in accepting longer papers if they are worthwhile. There is no problem either in the papers being presented following the old scientific tradition, with plenty of quotations and complementary explanations in footnotes and so on. Neither is there any difficulty in accepting other types of writings, such as summaries of doctoral dissertations, bibliographical commentaries or news of all kinds to keep readers informed of what is happening in the field of our discipline at a global level. In a

word, in our journal we do not have shortage of space, as the length of the first two issues shows.

The undesired effects that may derive from the second conditioning factor are more difficult to neutralize. That is a real problem because, of course, the journal aims to maintain above all, in all its purity, the process of double anonymous peer-review. Perhaps we shall be able to partially prevent undesired effects by means of a detailed previous examination of the papers submitted before sending them to the reviewers, in order to provide them with some specific approaches. Likewise, a careful selection of reviewers may prevent these effects from appearing, as perhaps also the establishment of a detailed and well oriented exposition of the ideas of the journal with regard to how to perform the reviewing task may also do, an exposition that is still pending. In particular cases, talking to the reviewers might be useful. Anyway, we would like to stress that we are aware of the limitations of the system. Therefore, although we consider that the peer-review process is indispensable in the current context, we will make every attempt to neutralize all undesired collateral effects as far as possible.

OPINIÓN

**INTERVENCIÓN DE ESTEBAN HERNANDEZ ESTEVE,
EDITOR DE
DE COMPUTIS. REVISTA ESPAÑOLA DE HISTORIA DE LA CONTABILIDAD
(SPANISH JOURNAL OF ACCOUNTING HISTORY) EN EL PANEL DE EDITORES
"GETTING RESEARCH PUBLISHED", CELEBRADO EN LA
THE FOURTH ACCOUNTING HISTORY INTERNATIONAL CONFERENCE,
BRAGA (PORTUGAL), 7-9 DE SEPTIEMBRE DE 2005**

La publicación de revistas científicas se ha visto sometida en los últimos decenios a la influencia creciente de diversas circunstancias que están condicionando su configuración y, sobre todo, la de los artículos que en ellas se publican.

Uno de estos condicionantes está constituido por los siempre crecientes costes de impresión. El volumen normalmente reducido de las tiradas que alcanzan las revistas científicas agudiza el problema y aumenta la influencia de esta circunstancia por la mayor repercusión de los costes fijos. Esta circunstancia constriñe a los editores a limitar el volumen de los ejemplares de la revista, con la consiguiente e inmediata repercusión en la dimensión de los artículos, lo que, ciertamente, condiciona de alguna manera el alcance y la significación de los mismos, así como, lógicamente, la clase de temas que pueden ser tratados.

Por otra parte, la imperiosa necesidad de limitar el espacio ha impuesto la práctica de eliminar, en gran medida, el aparato erudito que acostumbrada a acompañar el texto de los trabajos a base de citas en notas de pie de página en las que se explicaban aspectos complementarios, que no encajaban realmente en el texto, pero que lo completaban, ampliaban y enriquecían. Ésta ha sido la costumbre científica durante siglos, pero que en la actualidad está teniendo que ser sacrificada en aras de la economía de costes. Ahora las citas, muy escuetas, naturalmente, se hacen en el mismo texto y entre paréntesis se consigna el apellido del autor citado, el año de la obra referida y la página donde se halla la cita; con estos datos se localizan autor y obra en la bibliografía que se consigna al final del trabajo. Con esta práctica no sufre el rigor científico, pero los trabajos pierden ciertamente en amplitud, riqueza y contenido, una amplitud y riqueza que durante tantos años han caracterizado la tradición científica centroeuropea. Y el lector recibe menor información en torno al tema en relación con cuestiones complementarias que le permitían situarse y comprenderlo mejor, al tiempo que le estimulaban a interesarse a profundizar mayormente en la materia.

Como suele ocurrir con las nuevas prácticas, no importa el motivo que las origine, también con ésta sus promotores tienden a imponerla y justificarla destacando su novedad y lo *démodé* de las prácticas anteriores. Es una estrategia que acostumbra a tener éxito, máxime cuando, como en este caso, la nueva práctica resulta mucho más cómoda para los autores.

Del otro lado, lo cierto es que no todo son desventajas en la nueva forma de presentación científica. Los trabajos son más escuetos y precisos, más directamente dirigidos al tema de que se trata y se evita a los autores la tentación de farragosas derivaciones que, en ocasiones, no venían muy a cuento.

Otro condicionante, de tipo totalmente distinto, que ha venido a generalizarse en los últimos tiempos en el campo editorial de las revistas científicas es el requisito de someter previamente los artículos recibidos para su publicación a un proceso de doble revisión anónima. Todas las revistas que quieran prestigiarse y ser admitidas en las bases científicas de datos, que analizan su impacto y difusión, deben adoptar esta práctica.

Creo, obviamente, que estos procesos de revisión anónima han contribuido a mejorar la calidad de los trabajos publicados y que, en cualquier caso, suponen una garantía para los lectores. Por ello, hay que dar la bienvenida a la introducción y generalización de esta práctica.

Pero, precisamente por ello, no debemos ignorar ciertas circunstancias que pueden ensombrecer y limitar la eficacia de la misma, y que conociéndolas podrán ser soslayadas o, al menos, tenidas en cuenta. ¡No es oro todo lo que reluce! De esta forma, podremos evitar tal vez la tentación, tan generalizada hoy, de considerarnos satisfechos con el cumplimiento de unos requisitos formales, sin detenernos a reflexionar sobre si, realmente, cumplen adecuadamente su cometido. No olvidemos tampoco que ya era práctica habitual entre muchos autores el que, antes de enviar sus trabajos a la imprenta, los pasaran a colegas de su confianza para que los revisaran y les señalaran sus imperfecciones.

Como elemento a tener en cuenta a estos efectos debe señalarse, en primer lugar, que la revisión y evaluación anónimas de los artículos resulta un trabajo adicional, no remunerado ni reconocido, que recae sobre estudiosos e investigadores en detrimento del tiempo que podrían dedicar a sus propias labores, conocidas y programadas de antemano. No debe subvalorarse esta circunstancia, que no es baladí, pues el tiempo dedicado a este menester puede resultar de cierta consideración. Yo mismo, por poner un ejemplo que tengo a mano, recibo, por una razón u otra, no menos de veinte trabajos al año para su revisión y evaluación, algunos de ellos de revistas de las que ni siquiera pertenezco al Consejo Editorial.

Ciertamente, para mí resulta una satisfacción y un honor ser elegido para tal tarea, que hago con gusto y que, por otra parte, me permite estar al corriente de lo que se está haciendo en mi entorno científico, pero en ocasiones supone una sobrecarga. Me imagino que esto mismo les ocurrirá a los demás revisores. No sé, si a la larga, se puede instrumentar de forma estable y satisfactoria un sistema basado en la buena voluntad y en el deseo de cooperación y sentido de pertenencia a la comunidad científica internacional. Veo en ello ciertos riesgos en relación con la eficacia del sistema y el rigor y profundidad de las evaluaciones.

A este respecto debo añadir que, al menos por lo que a mí se refiere, el requisito de anonimato resulta una ficción completa. En un círculo tan reducido como es el de la historia de la contabilidad, a través de los contactos personales, de los encuentros de trabajo y de los congresos, uno conoce los campos de estudio e investigación a los que cada cual se dedica. Pienso que también a los demás evaluadores les ocurrirá lo mismo. No pasa nada con ello, con esta presunción más o menos cierta de quiénes son los autores de los trabajos que se están revisando. Pero no tiene mucho sentido descansar en una noción de objetividad basada en una

ficción de anonimato absolutamente irreal. La objetividad nace, en su caso, de la voluntad y de la probidad científica de los revisores.

A este respecto, no hay por qué asumir que todos los revisores son absoluta y decididamente objetivos. Algunos de ellos, consciente o inconscientemente, pueden dejarse llevar por su particular enfoque de la materia. Otros, por el deseo de mostrar su nivel de conocimientos y exigencia, o, al revés, de no aparecer como blandengues y acomodaticios. Otros, simplemente, cumplirán el expediente con el menor esfuerzo posible. Otros, en fin, desearán imponer en mayor o menor medida sus ideas sobre cómo debe ser desarrollado el artículo, el alcance que debe tener, las conclusiones a las que hay que llegar, etc. De todo hay y con ello hay que contar.

Sea como fuere, la intervención de los revisores repercute en una disminución de la responsabilidad del autor, que anteriormente corría enteramente con ella, supuesta un standard aceptable de calidad que satisficiera al editor de la revista.

En cualquier caso, el sistema puede provocar un descenso del número de trabajos sometidos a las revistas por autores consagrados, a los que no agrada que sus trabajos, de autoría posiblemente reconocible, puedan ser juzgados por evaluadores anónimos -ellos sí-, tal vez con ganas de censurar y criticar, impunemente, obras de investigadores que gozan de mayor prestigio que ellos mismos.

Por otra parte, el sistema no facilita que los editores puedan pedir artículos a autores conocidos, para prestigiar sus revistas, pues se exponen a que los evaluadores anónimos no estén de acuerdo con ellos o les encuentren graves defectos. El papel del editor frente al autor al que se ha pedido el artículo resulta en estos casos muy poco airoso.

Tal como hoy día se entiende el sistema -si se aplica con honestidad-, la capacidad del editor de la revista en relación con la decisión de publicación de los artículos ha quedado drásticamente reducida. En la mayor parte de los casos, parece que el editor se lava un poco las manos y deja la decisión en manos de los revisores.

* * *

Como se explica en su Presentación, la revista *DE COMPUTIS. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)* nació el año pasado de 2004 como una publicación electrónica (sitio web: <http://www.decomputis.org>), de consulta completamente gratuita, cuyos artículos pueden imprimirse libremente, con la idea fundamental de que sirviera de vehículo de publicación de artículos de historiadores españoles de la contabilidad, cuyas posibilidades no estaban en consonancia con el volumen de investigación sobre esta materia que actualmente se da en nuestro país, pero con una vocación claramente internacional, es decir abierta de par en par a trabajos redactados no sólo en español, sino en cualquiera de los idiomas de amplio uso, como el inglés, el francés, el italiano, el alemán y el portugués. Otras muestras de la vocación internacional de la revista son el hecho de que todos los artículos deba ir acompañados de la traducción de su título en inglés, que el resumen en español vaya también acompañado siempre de un amplio abstract en inglés, que las palabras claves y la información sobre los autores se ofrezcan asimismo en español y en inglés.

Estas tres características:

1. Revista solamente electrónica;
2. Revista totalmente gratuita, abierta a todos los internautas, con libre impresión en papel de todo el ejemplar o de los trabajos que el lector considere interesantes;
3. Revista abierta a textos redactados en varios idiomas;

constituyen tres rasgos esenciales que distinguen a *DE COMPUTIS* de todas las demás revistas de historia de la contabilidad.

Aparte de ello, como requisito imprescindible y condición *sine qua non* para que la revista pueda cumplir sus objetivos es que desde el principio haya surgido con el propósito y la ambición de constituir una publicación seria y rigurosa, dispuesta a cumplir los estándares académicos más severos y a acreditarse no sólo en los medios científicos contables españoles, sino también extranjeros, al objeto de poder solicitar en un plazo medio su inclusión en las bases de datos más prestigiosas de publicaciones periódicas, como la del Institute for Scientific Information (ISI) de Filadelfia y su *Journal of Citation Reports*, Econlit y otras similares.

Para ello, se ha diseñado y concebido para que, desde su inicio, cumpla determinadas condiciones, entre las cuales se encuentran principalmente las siguientes:

1. La existencia de un sistema formal de evaluación anónima de los artículos sometidos a la revista para su publicación, desarrollado de forma rigurosa y sistemática, con la publicación periódica de la lista de evaluadores y del porcentaje de artículos aprobados sobre el total de remitidos. La existencia de este sistema es una garantía de la calidad de los artículos y de que las citas y sus referencias son correctas y completas.
2. La puntualidad en la publicación de los números de la revista en los plazos señalados. Este es un requisito ineludible para que las revistas puedan ser incluidas en la base de datos ISI. La publicación regular de los números prueba la existencia de un fondo suficiente de artículos aceptados. Para medir adecuadamente la puntualidad de una revista el evaluador necesita contar por lo menos con los tres últimos números.
3. Es necesario también que la revista cumpla las normas editoriales internacionales. Estas normas se refieren a que el título de la revista informe debidamente de su contenido, a la existencia de unos títulos y resúmenes de los artículos publicados que describan suficientemente su contenido, incluyendo las palabras clave, a que se proporcione una información bibliográfica completa de todas las referencias citadas y a que se facilite una cabal información sobre el autor y su dirección.
4. Asimismo es imprescindible que los artículos no escritos en inglés vayan acompañados de la traducción a este idioma de sus títulos, resúmenes, palabras clave e información sobre el autor. Ya hemos mencionado cómo estos requisitos se dan como fruto de la vocación internacional de la revista.
5. La presencia de investigadores de prestigio reconocido de dentro y de fuera del país en el Consejo de Redacción de la revista contribuye positivamente a realzar su reputación.
6. Asimismo contribuye a prestigiar la revista la presencia de investigadores nacionales y extranjeros de fama reconocida entre los autores de artículos publicados.

7. La publicación de artículos en inglés, además de en el idioma del país donde se edita es también un elemento positivo. Ya se ha comentado que éste es uno de los objetivos de la vocación internacional de la revista.
8. Las revistas electrónicas están sujetas a las mismas reglas de evaluación y están siendo incluidas cada vez en mayor medida en las bases de datos internacionales. El Institute for Scientific Information incluyó en septiembre de 1994 la primera revista electrónica en su base de datos ISI.

De momento la revista DE COMPUTIS y sus artículos han sido ya incluidos en la base de datos española DIALNET, mantenida por la Universidad de La Rioja (<http://dialnet.unirioja.es>), así como en la base de datos OAIster llevada por la Universidad de Michigan (<http://oaister.umdl.umich.edu/o/oaister>).

Aparte de la Presentación que fue colgada en el sitio web durante el verano de 2004, han sido colgados ya, puntualmente, en diciembre de 2004 y junio de 2005 los dos primeros números de *DE COMPUTIS*. Haciendo honor a la vocación internacional de la revista, en el primer número, conteniendo un total de 198 páginas, se publicaron dos artículos en italiano, dos en inglés, uno en francés. Aparte de ello, se publicó la habitual sección de *Crónicas*, con una exposición de los Premios Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad concedidos en las 9 versiones habidas desde 1996 hasta 2004, con la consideración de un total de 272 trabajos, de los cuales 20 han sido Tesis doctorales, un número excepcional que da muestras del interés despertado por la historia de la contabilidad en la universidad española. Esta exposición iba acompañada de su traducción al inglés; la sección de *Tesis doctorales*, con los resúmenes de las últimas cuatro Tesis aprobadas, redactados por sus autores; la sección de *Noticias sobre archivos*, con la presentación del Archivo Histórico BBVA (Banco de Bilbao Vizcaya Argentaria); la sección de *Comentarios bibliográficos* y una amplia sección de *Noticias* relativas a la historia de la contabilidad en todo el mundo.

El segundo número de *DE COMPUTIS*, contiene 264 páginas y en él se han publicado un artículo en inglés, uno en italiano y cuatro en español. La sección de *Crónicas* se ha dedicado en esta ocasión a los Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad organizados por la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA y al desarrollo de la investigación histórico-contable en España; en la sección de *Tesis doctorales* se ofrecen los resúmenes de las últimas cinco Tesis aprobadas, redactados por los respectivos autores; la sección de *Noticias sobre archivos* presenta el Archivo de la Fábrica de Tabacos de Sevilla; sigue la sección de *Comentarios bibliográficos* y, finalmente, la sección de *Noticias*, con amplia variedad de noticias sobre congresos y sucesos de interés acaecidos en la comunidad mundial de historiadores de la contabilidad.

El hecho de que la revista sea electrónica, frente a los inconvenientes ciertos que esto supone y a las prevenciones que tal circunstancia todavía despierta por su novedad, tiene en cambio la gran ventaja de su edición genera menores costes que una publicación en papel, por lo que el primer condicionante que se ha indicado no reviste en el caso de *DE COMPUTIS* la vigencia que tiene en las revistas normales. De esta manera, aunque se recomienda, en principio, el envío de trabajos en torno a las treinta páginas, no hay inconveniente, si el trabajo lo merece, en admitir textos de dimensión superior. De igual manera, tampoco hay dificultad en configurar los trabajos de acuerdo con la antigua tradición científica de citas y

comentarios complementarios en notas de pie de página. Tampoco hay problema en extenderse en otros tipos de texto, como los resúmenes de Tesis doctorales, comentarios bibliográficos o noticias de toda clase que sirvan para mantener informados a los lectores de lo que ocurre en el ámbito de nuestra disciplina a nivel mundial. En una palabra, en nuestra revista no existe agobio de espacio, como demuestra el volumen alcanzado por los dos primeros números.

Los efectos no deseados que pueden derivarse del segundo condicionante son ya más difíciles de neutralizar, pues naturalmente la revista quiere mantener por encima de todo, y en toda su pureza, el proceso de doble revisión anónima. Tal vez puedan prevenirse en parte dichos efectos a partir de un detenido examen previo por parte de los editores de los trabajos sometidos a la revista antes de someterlos al proceso, al objeto de poder dar a los revisores alguna orientación concreta. Asimismo, una selección cuidadosa de los revisores puede contribuir a que no aparezcan efectos no deseados, lo mismo que una exposición previa de los planteamientos estándares de la revista en relación con la labor de revisión, exposición que todavía está pendiente de realizar. En casos determinados, el diálogo con los revisores puede ser asimismo de utilidad. En cualquier caso, debe dejarse bien claro que, aunque no nos queremos engañar respecto de las limitaciones del sistema, consideramos que en el actual contexto el proceso de doble revisión anónima es imprescindible, si bien ello no obsta para que haga lo posible a fin de eliminar efectos colaterales indeseados.

TESIS DOCTORALES

TESIS DOCTORAL: ANÁLISIS HISTÓRICO-CONTABLE DE LA SOCIEDAD TRENOR Y COMPAÑÍA (1838-1926)

Autora: Amparo Ruiz Llopis

Directores: Rafael Donoso Anes

Begoña Giner Inchausti

Universitat de València

Tribunal: Presidente: Vicente Montesinos Julve

Vocales: Esteban Hernández Esteve

Jorge Tua Pereda

Salvador Carmona Moreno

Secretario: Francisco Mayordomo García-Chicote

Fecha de la defensa: 19 de octubre de 2005

Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

El objeto de este estudio histórico-contable es la sociedad Trenor y Cía., una de las empresas más relevantes en el contexto de la economía valenciana del siglo XIX. Durante el período 1851-1870 ocupaba el segundo lugar de las compañías comerciales valencianas por cifra de capital social, que era de 8.000.000 reales de vellón, y el cuarto lugar por cantidad satisfecha de contribución comercial.

La sociedad colectiva Trenor y Cía. fue constituida en 1838 por Tomás Trenor Keating, de origen irlandés, y estuvo regida a lo largo de su historia por tres generaciones de esta familia, siendo disuelta en 1926.

Aunque se estableció inicialmente en una fábrica de hilatura de seda, no fue este el único negocio de la sociedad. En sus inicios se dedicó a la importación y exportación de productos agrarios, exportación de pasas sobre todo, que compatibilizaba con la obtención de comisiones por operaciones de banca. Pero a partir de 1850 intensificó el proceso de diversificación en nuevos negocios con expectativas de beneficios, que implicaban importantes riesgos además de inversiones. Las actividades que proporcionaron mayores beneficios a la compañía fueron la venta de sacos y la de abonos sobre todo. Desde 1847 fue agente español importador de guano del Perú, tarea que desempeñó durante más de medio siglo, y a finales del siglo XIX comenzó la producción de fertilizantes químicos, patentando diversos procesos productivos. Esta sociedad fue pionera en España de la técnica de solubilizar los fosfatos a través del ácido sulfúrico y su fábrica de abonos del Grao de Valencia una de las primeras de España en la producción de ácido sulfúrico.

La tesis se centra especialmente en el período de finales del siglo XIX, tanto por la diversidad e importancia de las actividades de la sociedad en esos momentos, como por el interés desde el punto de vista de la historia de la contabilidad. Hay que tener presente que el siglo XIX constituye una de las épocas menos conocidas e investigadas en España por los historiadores de la contabilidad, si bien hay que reconocer que en los últimos años la situación ha mejorado. Pero aún así no son tan frecuentes los estudios histórico-contables documentados en fuentes originales de empresas privadas del siglo XIX. También son escasos los conocimientos acerca de la implantación y desarrollo de los sistemas de costes en las empresas españolas, así como sobre la literatura contable de ese período.

El objetivo fundamental de la investigación es describir el sistema contable desarrollado por Trenor y Cía. y explicar el grado de evolución de sus prácticas contables, interrelacionando los avances en contabilidad con los contextos legal, político, económico y social; asimismo determinar cuál fue la utilidad que hizo la empresa de dicha información contable.

Respecto de la metodología utilizada, la tesis se enmarca dentro de una corriente tradicional de la historia de la contabilidad, pero, además de describir la práctica contable, se da una interpretación de los hechos dentro del contexto organizativo, económico y social de los cuales forman parte. En cuanto al método de investigación constituye un estudio del caso de carácter explicativo, en el que se explican razonadamente las prácticas contables de la sociedad Trenor y Cía. La tesis adopta una perspectiva economicista, pues, a la luz de la información analizada, el desarrollo del sistema de contabilidad de costes de la sociedad puede ser explicado principalmente por la influencia de factores económicos, por necesidades de organización, eficiencia y control de los diferentes procesos productivos.

La tesis está estructurada en dos partes. La primera parte, denominada Aspectos metodológicos e influencia del entorno, ofrece una contextualización del trabajo, y está integrada por dos capítulos. El capítulo primero, titulado La investigación en historia de la contabilidad, se dedica a esta parcela de la investigación contable, y a cuáles son sus planteamientos y enfoques doctrinales, dedicando una especial atención a la contabilidad de gestión. En el segundo capítulo, con el título El entorno político, social, económico y legal, se analiza cuál ha sido la respuesta, así como también la posible influencia, de la información contable ante los diversos cambios acontecidos en el siglo XIX.

La segunda parte, con el título La sociedad Trenor y Cía. y sus prácticas contables, constituye la parte fundamental de la tesis y comprende cuatro capítulos. El capítulo tercero, denominado La sociedad Trenor y Compañía, se destina principalmente a la descripción de esta sociedad y sus etapas, así como a las diversas actividades desarrolladas a lo largo de su existencia. En los siguientes tres capítulos se aborda el análisis de la documentación contable de esta sociedad. En concreto los capítulos cuarto y quinto se refieren a las operaciones relacionadas con la contabilidad financiera y el capítulo sexto a las operaciones relativas al ámbito interno.

Las conclusiones del trabajo se relacionan con cinco cuestiones de interés planteadas en la introducción para tratar de satisfacer los objetivos de la tesis, y que orientan el desarrollo de la investigación. A continuación se sintetizan las principales ideas.

En cuanto a la primera, se constata que la sociedad Trenor y Cía. tuvo una actitud dinámica y emprendedora. La diversificación de actividades en sectores clave de la economía, el desarrollo del comercio, la banca, la industria, los medios de transporte, además de la complementariedad de sus actividades, su extensión e internacionalización, y la eficiencia, la innovación y la asunción de riesgos, todos estos aspectos fueron las razones fundamentales que contribuyeron a la permanencia de Trenor y Cía. durante casi un siglo y de forma exitosa.

En relación con la segunda de las cuestiones de interés, se revela que la sociedad Trenor y Cía. contribuyó de forma destacada al desarrollo agrícola y despegue industrial de la economía valenciana en la segunda mitad del siglo XIX. Este estudio permite reconocer que Trenor y Cía. contribuyó a la modernización de la agricultura valenciana y al desarrollo de una industria auxiliar o derivada del sector agrícola, a través de sus aportaciones en el terreno de los fertilizantes sobre todo. Además, la sociedad generalmente vinculó las tierras adquiridas a su actividad mercantil.

En relación con la cuestión tercera, se pone de relieve que la contabilidad financiera de Trenor y Cía. en los libros de contabilidad de finales del siglo XIX estaba tan evolucionada como la desarrollada en los textos contables más avanzados del período. Así, la investigación evidencia que las prácticas contables de esta sociedad eran comparables a las de los textos de contabilidad más avanzados de la época, inclusive los correspondientes a las primeras décadas del siglo XX, y más adelantadas también que las de otras empresas españolas del siglo XIX. Por otra parte, hay que destacar que tampoco son tantas las diferencias de la técnica contable actual, ahora bien, la ausencia de reglas precisas sobre la medición del resultado y la valoración de los activos dejaba versar la información contable en los objetivos particulares o voluntad de la empresa.

En cuarto lugar se destaca que, cuando creció el tamaño de la sociedad, así como el número y complejidad de los productos elaborados, hubo necesidad de implantar y desarrollar un sistema de costes. El estudio de la sociedad Trenor y Cía. permite evidenciar la sofisticación y relevancia de la información de costes en esta empresa: la distinción entre activos generales y específicos; el cálculo del coste de producción y resultados por segmentos de actividad; el uso de precios de transferencia; la distribución sistemática de los costes indirectos entre los diferentes productos; el control de costes; etc. La reducción de costes y el aumento de la eficiencia mejoraron la posición competitiva de la empresa y los beneficios de la sociedad.

En relación con la quinta y última cuestión de interés, se pone de manifiesto que la contabilidad de costes se generó fuera de los libros financieros, pero se conciliaba con la contabilidad financiera periódicamente. En efecto, la contabilidad de costes en Trenor y Cía. se llevaba por partida doble en libros de fábrica, en donde se abrían diferentes cuentas auxiliares a cada uno de los elementos integrantes del coste de producción, y se utilizaban cuentas reflejas o cuentas de control para enlazar ambas contabilidades, la financiera con la de costes. El detalle de los costes se llevaba al margen de los libros oficiales, y se trasladaba a los libros financieros a través de un único registro en las fechas de cálculo del resultado de las actividades y cierre de las cuentas.

En definitiva, se trata de un análisis histórico basado en la información contable localizada en el archivo de Vinalesa de la sociedad Trenor y Cía., que aparte de analizar las prácticas contables financiera y de costes de esta empresa, que se comparan con el desarrollo

de la teoría contable a través del estudio de diferentes textos contables, aporta otra información de la compañía, sus diversas etapas, segmentos de negocio y alcance y evolución económica, además de algunos datos organizativos y de gestión, aspectos todos ellos que permiten apreciar la importancia de la sociedad Trenor y Cía.

**TESIS DOCTORAL: HARINERA LA MONTSERRAT (1898-1936).
APROXIMACIÓN A LA HISTORIA EMPRESARIAL DE LOS
ENSESA DE GIRONA (C. 1880 - C. 1989)**

Autora: Helena Benito Mundet
Directores: Ramon Martínez Tapia
Jaume Portella Comas
Universitat de Girona
Tribunal: Presidente: Esteban Hernández Esteve
Vocales: Jorge Tua Pereda
Rafael Donoso Anes
Javier Moreno Lázaro
Secretario: Joaquim Rabaseda Tarrés
Fecha de la defensa: 30 de noviembre de 2005
Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

El trabajo de investigación que hemos realizado se basa fundamentalmente en la documentación de la fábrica de harinas La Montserrat (1898-1984), que se encuentra depositada en el Arxiu Històric de Girona. En un primer momento se planteó estrictamente como una tesis doctoral de historia de la contabilidad de una empresa privada con ánimo de lucro: estudiar la creación, organización y funcionamiento de la empresa harinera; concretar su entorno local, regional, estatal e internacional; analizar las corrientes contables en boga desde finales del siglo XIX hasta mediados del XX y cual de ellas aplicaba la empresa –en base al contenido de los libros de cuentas–, así como su evolución a lo largo del tiempo, sin olvidar la normativa mercantil, fiscal y laboral correspondiente. Debía completarse con un análisis contable de los balances y resultados para determinar las características económicas, financieras y patrimoniales de la empresa y, finalmente, averiguar las causas que motivaron su cierre definitivo.

El fondo documental de la empresa nos sorprendió de entrada por el volumen de la documentación conservada y su amplitud temporal de casi un siglo, con documentos incluso anteriores a la constitución de la sociedad creada para la construcción de la fábrica y otros posteriores a la finalización de las actividades productivas. Contiene los libros oficiales (Diario, Mayor, Inventarios y Balances, y el libro de Actas), multitud de auxiliares relativos a la gestión financiera (caja, efectos a cobrar y a pagar, cuentas corrientes,...) y actividades de producción (almacén de trigos, resultados de molienda, venta de harinas,...), correspondencia, escrituras notariales, expedientes diversos (obras de la fábrica, bancos, proveedores, clientes, impuestos,...) y planos y esquemas de los edificios y la maquinaria.

Cabe tener en cuenta, además, que en el propio Arxiu Històric de Girona hay también depositados los fondos documentales de otras actividades empresariales de la familia (el Fons Patrimonial de la Família Ensesa de Girona, el Fons Urbanització de S'Agaró y el Fons de la

Metal-lúrgica Batlle, Solés y Cía), cuya exploración nos deparó la oportunidad de esbozar prácticamente desde sus orígenes la historia de un grupo empresarial de carácter familiar. El personal del archivo puso también a nuestra disposición dos cajas con documentos de carácter personal y familiar que en principio no se habían incorporado a ninguno de los fondos, cuya información pudo complementarse después con otros datos personales conseguidos en los libros de bautismo, matrimonio y defunción de las parroquias de Sarrià de Ter, el Mercadal y Sant Josep de Girona, y Platja d'Aro, a la que pertenece S'Agaró.

Así pues, dedicamos la primera parte de la tesis a la trayectoria empresarial de la familia Ensesa, desde sus orígenes comerciales en el colmado que a finales del siglo XIX Agustí Ensesa Jordi tenía en Sarrià de Ter hasta las últimas empresas creadas durante el franquismo, porque incluso la gestión empresarial de la harinera se comprende mejor en el contexto global de los negocios familiares, más que de forma aislada. Aunque contextualizar históricamente en un siglo XX con dos guerras mundiales, la guerra civil española y el franquismo supone incluso superar el marco habitual de la historia económica de la empresa, dado que los cambios políticos y sociales tuvieron a veces una influencia decisiva en la historia familiar y empresarial de los Ensesa. De ahí que la tesis sea finalmente más compleja, pero también más completa, respecto al proyecto inicial.

Siguiendo el orden cronológico, hemos reconstruido la dirección empresarial de Josep Ensesa Pujadas (hasta los años treinta), su hijo Josep Ensesa Gubert (hasta los años setenta) y su nieto Josep Ensesa Montsalvatge (hasta la década de los ochenta). La mayor parte de las iniciativas corresponden indudablemente a la dirección de Josep Ensesa Pujadas, que sobre todo desde los años de la Primera Guerra Mundial diversificó sus inversiones en muy distintas actividades: producción de ácido tartárico, sector turístico, negocios de posguerra, etc.

La dinámica empresarial se truncó con el estallido de la Guerra Civil: a partir de julio de 1936 La Montserrat pasa de la propiedad privada en el liberalismo económico a la colectivización, hasta que fue recuperada como propiedad de los Ensesa en la autarquía del franquismo, lo que supone unos cambios verdaderamente revolucionarios, culminados además con la apertura de expedientes de Responsabilidades Políticas a Josep Ensesa Pujadas y su hijo Josep Ensesa Gubert en 1939 y 1940. A nuestro parecer, estos cambios y la envergadura del fondo documental justifican razonablemente la decisión de limitar la segunda parte de la tesis al período de 1898 a 1936.

Iniciamos dicha segunda parte analizando el desarrollo industrial de las comarcas gerundenses en el contexto de la industrialización catalana y española. Concretamente, en Girona, la instalación de las primeras fábricas modernas se produce poco más tarde que en Barcelona, pero queda estancada en los sectores textil y papeler, a lo largo de la acequia Monar, que proporcionaba la energía hidráulica necesaria. Exceptuando la industria corchera, que tiene una trayectoria realmente singular, no será hasta finales del siglo XIX que se reemprenda decididamente la industrialización gerundense, cuando el desarrollo de los medios de transporte y la electrificación facilitan la localización de nuevas fábricas en lugares relativamente alejados de los cursos fluviales y de los principales puertos marítimos. En términos generales, las empresas gerundenses acceden directamente de la energía hidráulica a la eléctrica, sin pasar apenas por el vapor, a diferencia del área industrial de Barcelona, donde el carbón –sin ser barato– no resultaba tan caro.

En el sector harinero, desarrollado inicialmente en las zonas con mayor producción de cereales (Castilla y Aragón), es bien conocido el proceso de deslocalización relativa de la actividad, pues las modernas fábricas de harinas se instalan cada vez más en las proximidades de los mercados de consumo del litoral, atraídas por la facilidad de acceso a unos trigos extranjeros más baratos que los peninsulares. Sant Martí de Provençals –situado cerca del puerto de Barcelona– se convierte en uno de los núcleos harineros más importantes y modernos del país a finales del siglo XIX, poco antes que en Girona se construya La Montserrat, cuya actividad y evolución son igualmente condicionadas por los nuevos factores de localización.

En cuanto a la actividad de la empresa, analizamos sucesivamente las funciones de aprovisionamiento, fabricación y comercialización, es decir, dónde, cómo y a quién se compran los trigos, los problemas y limitaciones en el suministro de determinadas variedades, los precios, el transporte, el sistema de fabricación, las instalaciones y su ampliación, la maquinaria, los costes de producción, los rendimientos físicos, la calidad y el precio de las harinas, los clientes, la distribución y las condiciones de venta, la organización del trabajo y la política de personal. Incluimos, también, el análisis de la actividad productiva del año 1903/1904, que nos permite concretar algunos aspectos del funcionamiento interno de la empresa y documentar con detalle los costes de producción recogidos en la cuenta de Fábrica.

Esta segunda parte concluye con el estudio del sistema de información empresarial: los libros de contabilidad y otros registros clasificados por funciones, las cuentas que se utilizan para el registro de las operaciones, los aspectos formales y materiales de la contabilidad, el sistema de control interno y, además, el análisis patrimonial, económico y financiero de la empresa a partir de los balances y resultados, en particular los índices de solvencia, la viabilidad del negocio y las rentabilidades. A tenor de su utilidad, se trata obviamente de un sistema de información muy completo, bien llevado y perfectamente adaptado a las dimensiones y la actividad de la fábrica.

La empresa harinera La Montserrat se crea en 1898 bajo la forma de sociedad en comandita y la gestión del único socio comanditario: Josep Ensesa Pujadas. Seguramente no se trata de su negocio más importante, pero fue el primero que dirigió y el punto de partida de todos los demás.

En 40 años, la fábrica se convierte en una empresa rentable y solvente. Rentable porque obtiene beneficios desde el primer año de funcionamiento, porque en diciembre de 1912 ya había repartido entre sus socios unos dividendos acumulados superiores al capital invertido (en términos nominales), y porque estos beneficios se mantienen, con mayor o menor cuantía, hasta 1936. Solvente porque gracias a la política conservadora que lleva a cabo hasta 1917 acumula unos fondos propios que constituyen una garantía para el pago de sus deudas y le permite trabajar sin necesidad de acceder a recursos ajenos. A pesar del cambio de política de dividendos a partir de 1925, en que se reparte la totalidad del beneficio y que obliga a la empresa a recurrir a la financiación ajena, la empresa continua siendo solvente, aunque en menor grado.

¿Cómo se consigue que una fábrica de harinas que parte de cero se convierta en rentable y solvente, especialmente en una época en la que el aumento del nivel de vida comportó una considerable disminución del consumo de pan? tomando las decisiones correctas en el momento oportuno: localización, compras, proveedores, producción, ventas, clientes, etc. y

las decisiones de La Montserrat recaen en la figura de Josep Ensesa Pujadas, que supo aprovechar los recursos que tenía a su alcance para convertir su fábrica en una de las más importantes de la provincia en su sector.

COMENTARIOS BIBLIOGRÁFICOS

**COMENTARIO SOBRE EL LIBRO DE GÉRARD MINAUD:
*LA COMPTABILITÉ À ROME. ESSAI D'HISTOIRE ÉCONOMIQUE SUR LA PENSÉE
COMPTABLE COMMERCIALE ET PRIVÉE DANS LE MONDE ANTIQUE ROMAIN,*
LAUSANNE: PRESSES POLYTECHNIQUES ET UNIVERSITAIRES ROMANDES,
2005, 383 PÁGS.**

El tema de la contabilidad en la antigua Roma ha ejercido desde siempre una gran fascinación sobre los estudiosos de la historia de la contabilidad. De este modo, varios autores han sentido la tentación de investigar la cuestión, aunque posiblemente debido a las dificultades intrínsecas que el estudio presenta por la compleja combinación de los conocimientos requeridos: lengua, técnicas contables, contexto histórico, etc., el número de trabajos efectuados no ha sido demasiado abundante; tampoco su contenido ha sido, en general, lo bastante amplio y esclarecedor. Por lo que sabemos, parece que el primer trabajo sobre la materia fue la conferencia que Gustave Humbert, profesor de Derecho en la Universidad de Toulouse, elegido diputado después por el departamento del Alto Garona, nombrado más tarde en 1882, Ministro de Justicia, y primer presidente de la Cour des Comptes francesa, dictó, el 4 de noviembre de 1879 en la sesión solemne de Apertura de Curso de ésta, bajo el título: *Des origines de la comptabilité chez les romains*. Esta conferencia fue impresa en París, por la Imprimerie Nationale, en 1880, y luego reimpressa por el autor en su obra *Essai sur les finances et la comptabilité publique chez les romains*, tomo 1, publicada asimismo en París, por Thorin, en 1886. Este mismo año L.-C. Purser publicó un breve artículo: "The Roman Account-Book", en el número 13 del volumen 6 de la revista *Hermathena*, de Dublín. El trabajo de Moritz Voigt: "Über die Bankiers, die Buchführung und die Litteralobligation der Römer", publicado en la revista *Abhandlungen der philosophischen-historischen Classe der Königlichen Sächsischen Gesellschaft der Wissenschaften*, de Leipzig, en su volumen X, número 7, del año 1887, dio seguimiento a los estudios de los primeros. El trabajo de Voigt fue traducido al italiano por G. Carnazza y publicado en Catania el año 1891 bajo el título de *I banchieri, la tenuta dei libri e l'obbligazione letterale dei Romani*. Otras obras tempranas a este respecto fueron las tesis doctorales de Léon Ostrorog: *De la comptabilité des banquiers à Rome*, París, 1892, y de Louis Girard: *De la comptabilité domestique chez les romains*, París, 1895, ambas leídas en la Facultad de Derecho. La primera obra de dimensión apreciable dedicada a la contabilidad romana aparecida después de la tesis de Girard, fue la de R Beigel: *Rechnungswesen und Buchführung der Römer*, publicada en 1904. El trabajo de Friedrich Preisigke "Zur Buchführung der Banken", publicado en la revista *Archeologische Papyri*, número 4, de 1908, es de gran calidad, aunque su estudio se limita a un caso concreto.

Como se habrá podido apreciar, la aparición de estos primeros trabajos sobre la contabilidad entre los romanos coincide, y hay que suponer que no por casualidad, con el nacimiento de la segunda Escuela histórico-económica alemana fundada por Gustav Schmoller, y asimismo se engarza, con un poco de retraso, con los comienzos del interés

sistemático y sostenido por la historia de la contabilidad, que coincide en general con la época de apogeo de la primera Escuela histórico-económica alemana de Wilhelm Roscher, Karl Knies y Bruno Hildebrand. No que hay que olvidar que el primer libro de historia de la contabilidad fue el de Benjamin Franklin Foster: *The Origin and Progress of Bookkeeping: Comprising an Account of all the Works on this Subject, Published in the English Language, From 1543 to 1852, with Remarks, Critical and Historical*, publicado en Londres el año 1852. Años después el prolífico investigador alemán Emil Ludwig Jäger publicó su primer libro sobre la materia: *Die Berechtigung der einfachen Buchhalten gegenüber der Italienischen*, aparecido en 1868 en Stuttgart. Al año siguiente, 1869, Ernesto Luchini pronunció en los Actos inaugurales de la Academia dei Ragionieri, en Milán, su célebre conferencia: *Sulle origini storiche della professione di ragioniere*, en la que redescubrió ante sus colegas la figura y la obra de Luca Pacioli, que habían caído prácticamente en el olvido en Italia. El texto de su disertación fue impreso ese mismo año, y reimpresso en 1881, asimismo en Milán. Por este orden, pues, se iniciaron en el estudio de la historia de la contabilidad Inglaterra, Alemania e Italia, encabezando el aluvión de trabajos de diversos autores que se produjo a continuación en estos países, con preponderancia absoluta de los italianos, seguidos de lejos en estos primeros tiempos por los alemanes y por algún francés, inglés, checo y holandés. Baste recordar entre los no citados más arriba a Vincenzo Gitti, Giuseppe Cerboni, Vincenzo Campi, Luigi Barduzzi, Francesco Alberico Bonalumi, Giuseppe Capparozzo, Guido Brandaglia, Giovanni Maino..., así como al francés Victor de Swarte, al inglés Beresford Worthington, que publicó en 1895, al checo Peter Kheil, que comenzó a publicar en 1896, y a J. G. Ch. Volmer y C. van Rijnberk, que publicaron este mismo año.

Después de los trabajos sobre la contabilidad entre los romanos publicados entre 1880 y 1908, no parece que hubiera ninguna novedad digna de mención hasta el estudio de M. Schnebel: "An Agricultural Ledger in P. Bad. 95", publicado en el número 14 del *Journal of Egyptian Archeology*, de 1928, el de la investigadora americana Elizabeth Grier: *Accounting in the Zenon Papyri*, que vio la luz en 1934, el de Lydia Bandi: "I conti privati nei papiri dell'Egitto greco-romano", aparecido en el número 17 de la revista *Aegyptus* del año 1937, y sobre todo el del finlandés Gunnar Mickwitz: "Economic Rationalism in Graeco-Roman Agriculture", publicado en el volumen 52 de la *English Historical Review*, correspondiente asimismo al año 1937, importante estudio este último que, sin embargo, ha pasado prácticamente inadvertido a los historiadores de la contabilidad debido a su poco ilustrativo título. El año 1940 se publica el trabajo "La ragioneria nel mondo romano", en la revista *La Ragioneria*, volumen 2.

Se produce después otro vacío en la investigación hasta el breve artículo de C. A. Smith: "Speculations on Roman Influence on the Theory of Double-Entry Book-keeping", aparecido en el número 5 de la revista *Accounting Research*, del año 1954, seguido poco después por un trabajo de notable envergadura debido a la pluma del *fellow* del New College de Oxford Geoffrey Ernest Maurice de Ste. Croix: "Greek and Roman Accounting", publicado en Londres el año 1956, en el libro editado por los historiadores de la contabilidad A. C. Littleton y Basil S. Yamey: *Studies in the History of Accounting*.

Viene a continuación otra pequeña pausa, hasta que historiador del derecho y de la contabilidad Pierre Jouanique, Trésorier Payeur General francés, reemprende las investigaciones sobre el tema con sus trabajos "Sur l'interpretation du Pro Fonteio, I, 1-2", publicado en la *Revue d'Études Latines*, número 38, año 1961; "Le 'Codex accepti et expensi' chez Cicéron", incluido

en la *Revue d'Histoire de Droit Français et Étranger*, 1968; "Comptes rendus"; en la misma revista el año 1980; y "A propos de Digeste 35.1.82. Survivances antiques dans la comptabilité moderne", asimismo en la *Revue d'Histoire de Droit Français et Étranger*, año 1986.

Entre la primera y la última publicación de Jouanique aparecieron diversos trabajos más sobre la materia. Entre ellos el de M. W. E. Glautier: "A Study in the Development of Accounting in Roman Times" aparecido en el tomo 19, 3ª serie, de la *Revue Internationale des Droits de l'Antiquité*, Bruselas, 1972; el de Kenneth S. Most: "The accounts of Ancient Rome", publicado en el volumen 1 de la *Working Paper Series* de *The Academy of Accounting Historians*, editado por Edward N. Coffman, de la Virginia Commonwealth University, en 1979; el de E. Fallu: "Les règles de la comptabilité publique à Rome à la fin de la république", en la obra *Points de vue sur la fiscalité antique*, editada bajo la dirección de Henri van Effenterre, París, 1979; el de Luc Boissier: *La comptabilité et le controle des comptes dans l'Antiquité*, tesis doctoral presentada el año 1979 en la Université de Sciences Sociales de Toulouse; el de R. Etienne: "La comptabilité de Columelle" en el volumen 2 de *Les dévaluations à Rome*, publicado en Roma en 1980; el de Ralf-Michael Thilo: *Der Codex accepti et expensi in Römischen Recht. Ein Beitrag zur Lehre von der Literalobligation*, Göttingen, 1980; y el de R. H. Macve: "Some Glosses on 'Greek and Roman Accounting'", incluido en el volumen 6, número 1-2, la revista *History of Political Thought*, del año 1985.

Trabajos posteriores a éstos son el de D. Rathbone: "Accounting on a Large Estate in Roman Egypt", incluido en la obra editada por R. H. Parker y Basil S. Yamey: *Accounting History: Some British Contributions*, publicada el año 1994 en Oxford por Clarendon Press; el de Otto Behrends: "Der Literal-Vertrag. Geldtruhe (Arca) und Hausbuch (Codex accepti et expensi) in Römischen Privatrecht und Zensus", publicado en el volumen 1 de la obra conjunta *Au delà des frontières. Melanges de droit Romaní offerts à W. Wolodkiewicz*, Varsovia, año 2000; el de Gérard Minaud: "Regard sur la comptabilité antique: la mosaïque de l'aula des mensores à Ostie, des doigts et des comptes", aparecido en *Mélanges de l'École française de Rome: antiquité*, volumen 116, número 1; y, finalmente, el de Marc Malherbe: "Comptabilité privée et formation du droit romain classique", incluido en la obra, editada por J. G. Degos y S. Trébut: *L'entreprise, le chiffre et le droit*, Burdeos, 2005.

Como se habrá observado, en la anterior relación de estudios sobre la contabilidad en la antigua Roma no se han incluido los capítulos dedicados a este tema en obras sobre historia de la contabilidad, como las de Richard Brown: *A History of Accounting and Accountants*, Edimburgo, 1905; David Murray: *Chapters in the History of Book-keeping, Accountancy and Commercial Arithmetic*, Glasgow, 1930, etc., ni siquiera en las historias más importantes y ya devenidas clásicas como las de Federico Melis: *Storia della Ragioneria*, Bolonia, 1950, o Joseph-H. Vlaeminck: *Histoire et doctrines de la comptabilité*, París, 1956. Tampoco se han considerado los capítulos incluidos en obras generales sobre contabilidad con fuerte e importante contenido histórico la de Fabio Besta: *La Ragioneria*, Venecia 1891-1910. Finalmente, tampoco se han tenido en cuenta las explicaciones sobre la materia ofrecidas por diccionarios o enciclopedias especializadas. Únicamente hemos incorporado los trabajos, más o menos extensos, dedicados de forma específica al tema que nos ocupa, sin olvidar que la relación ofrecida no alberga ninguna pretensión de exhaustividad.

Entre los autores citados pueden distinguirse en síntesis tres grupos: 1. arqueólogos y especialistas en historia antigua; 2. investigadores de derecho antiguo; y, por fin, 3. historiadores

de la contabilidad. El objetivo preferido del primer grupo ha sido, lógicamente, el hallazgo, la descripción y la interpretación de documentos e inscripciones antiguas referidos a cuentas y a su rendición, así como la expresión de su significación dentro de la vida económica y social de los romanos. El tema clave para los segundos, que en muchas ocasiones se han apoyado en el trabajo de los primeros, ha consistido en la relación entre los libros de cuentas y la contracción de obligaciones legales, y particularmente, la *obligatio litteris*, de la que se ha dicho que era la única clase de contrato escrito reconocido por la ley romana, es decir, un contrato que consistía precisamente en su texto escrito, texto que no suponía simplemente una prueba del contrato, sino éste *per se*. El asiento en los libros de cuentas que materializaba este contrato se denominaba *expensilatio*. Los historiadores de la contabilidad, por su parte, se han preocupado de estudiar la expresión y la técnicas contables utilizadas por los romanos, los libros de cuentas empleados, el formato de los mismos, la formulación de las inscripciones, etc. Uno de los temas que han ocupado más la atención de este grupo de investigadores ha sido la de establecer si los romanos conocían la separación entre los conceptos de debe y haber, y si este conocimiento les había llevado al hallazgo de la contabilidad por partida doble, siquiera fuera en una instrumentación primitiva y rudimentaria.

Lo dicho hasta aquí pretende presentar una breve panorámica resumida de la situación en que se encontraban nuestros conocimientos sobre la contabilidad entre los romanos hasta la publicación del libro que comentamos. Como colofón de todo ello podríamos decir que pese, a la estimable calidad de muchos de los trabajos realizados, la disparidad de los enfoques y, sobre todo, la dificultad de reunir en un mismo investigador los muy diferentes y complejos conocimientos requeridos para la tarea han obstaculizado el que pudiera conseguirse un grado suficiente de integración de los diversos enfoques y problemáticas contempladas.

Pues bien, creo que puede decirse que esta situación ha cambiado de forma importante con la aparición del libro de Gérard Minaud. En efecto, estimo que la obra objeto de este comentario supone un grande y significativo avance en el conocimiento de la contabilidad comercial y privada de los romanos, así como en la integración de los diversos aspectos que se venían considerando a este respecto.

Empecemos por precisar que Gérard Minaud no es un autor cualquiera. En efecto, él representa un extraordinario caso de vocación tardía por la historia. Nada más licenciarse en Ciencias comerciales el año 1984 en el Institut Supérieur de Gestion, pasó a ocupar puestos directivos en empresas industriales. Un buen día, hacia 1992, al escuchar una emisión matinal de France Culture consagrada a Séneca se sintió impulsado a leer las *Epistulae morales ad Lucilium*, quedando impresionado por las numerosas y constantes alusiones contables que Séneca hacía a su corresponsal. Como economista de la empresa, quiso enterarse de las nociones y técnicas de contabilidad privada y comercial que habían podido tener los romanos y se puso a leer lo publicado al respecto. Se encontró con dos tipos de dificultades. En primer lugar, las incorrecciones técnicas sufridas por los autores al traducir los términos latinos referidos a la contabilidad. Por otra parte, la falta de capacidad de los especialistas en historia antigua para comprender todos los matices contables. Interesado por la cuestión, se matriculó de nuevo en la universidad para seguir un curso de historia. En 1993 conoció a André Tchernia, acreditado profesor de Historia romana



y arqueología de la École des Hautes Études en Sciences Sociales, de Marsella, y le expuso sus preocupaciones científicas. Tchernia aceptó dirigir sus estudios en el marco de un DEA (Diplôme d'Études Approfondies), que debían conducirle a la obtención de una licenciatura en historia y de un doctorado en esa materia en la referida Escuela. El viernes 22 de marzo de 2002 fue leída la tesis doctoral redactada por Gérard Minaud, que constituye la base del presente libro. Desde el programa de radio de France Culture hasta el acto de lectura y defensa de la tesis habían transcurrido diez años. En la actualidad, Gérard Minaud, obtenida su calificación como Maître de Conférences, se dedica a la investigación y a la enseñanza de la Historia del derecho y las instituciones en la Université Paul-Cézanne, de Aix-Marseille III.

Entre una breve Introducción y unas asimismo breves Conclusiones generales, su libro se estructura en dos partes: la primera, con el título "La comptabilité privée et commerciale dans les sources antiques" se dedica al estudio de los hechos y conceptos contables contenidos en las fuentes antiguas desde Plauto (212 a.J.) hasta Casiodoro (550 d.J.). La segunda parte se titula "Interprétation et essai de reconstitution de la comptabilité privée et commerciale romaine". Cada parte, que tiene su propia Introducción y Conclusiones, se divide en dos grandes secciones, cada una de ellas con dos capítulos. Cada capítulo se subdivide a su vez en dos subcapítulos, con dos subsecciones cada uno. Los párrafos tratando de un mismo punto se numeran, por su parte, con un *numero currens*, desde el 1, en la Introducción general, hasta el 626, en la Conclusión general. De esta manera, ya desde la misma estructuración de la obra, se identifica ésta como una sólida construcción cartesiana, al más tradicional y puro estilo de la tradición académica racionalista francesa.

Las dos secciones de la primera parte se denominan "I. Les Faits comptables", es decir, "Los Hechos contables", y "II. Les Gestes comptables", o sea, " Los Movimientos contables". A su vez, las dos secciones de la segunda parte se titulan "III. Analyse Qualitative" y "IV. Analyse Quantitative", expresiones que no requieren traducción.

Según se ha dicho ya, cada una de las cuatro secciones se subdivide en dos capítulos. Los dos capítulos de la primera sección son "1. Les traces comptables dans les textes anciens", es decir, "Rastros contables en los textos antiguos", y "2. L'organisation des comptes romains", que tampoco requiere traducción. La sección segunda contiene los capítulos "3. La rédaction du *codex accepti et expensi*", y "4. Des mots, des hommes et des outils", o sea, "De las palabras, de los hombres y de los instrumentos". En lo que concierne a la sección tercera, sus capítulos son: "5. La trésorerie" y "6. Les soldes intermédiaires de gestion", es decir, "Los saldos intermedios de gestión". La sección cuarta, en fin, abarca también dos capítulos: "7. La limite des comptes", o sea, "La frontera de las cuentas", y "8. Comptes, raison et rationalité".

Es de destacar que, ya desde la misma Introducción general, el autor incluye numerosísimas transcripciones de textos latinos, acompañados siempre de su traducción al francés. La instrumentación de estas transcripciones se articula mediante la inserción de las mismas en un cuadro, destacado del texto general, dividido en dos partes separadas por una línea vertical: la izquierda para el texto original y la derecha para la versión francesa. El autor y la obra de donde se extrae la cita se consignan en una casilla de fondo gris, que se ubica normalmente al comienzo del cuadro, como epígrafe, a lo largo de todo su recorrido. En otras ocasiones, si el cuadro contiene pasajes de más de un autor, la casilla se coloca al margen izquierdo. Es, verdaderamente, una fórmula muy útil y original, que permite una consulta

rápida e ilustrativa de los pasajes citados.

En el capítulo primero, “Les traces comptables dans les textes anciens”, se traza antes que nada un breve resumen de los documentos contables empleados por la contabilidad por partida doble según la instrumentación divulgada por Luca Pacioli. Este resumen sirve como aproximación introductoria a los libros de cuentas utilizados por los romanos, de acuerdo, sobre todo, con las explicaciones de Ciceron, que empleaba tres términos para referirse a dichos documentos contables: *adversaria*, *codex* o *tabulae*. La escasez de fuentes directas hace extremadamente difícil llegar a conclusiones terminantes sobre estos términos, y sobre todos, en general, pues las interpretaciones tienen que hacerse a partir de las explicaciones facilitadas por los diversos autores latinos. A este respecto parece que el término *tabulae* podía identificarse con el de *codex* o con el concepto general de libro de cuentas, como más adelante se verá. El de *codex* se refería al *codex accepti et expensi*, que era un libro en limpio, mientras los *adversaria* eran una especie de borrador desde el que las anotaciones se pasaban al *codex accepti et expensi*. A continuación se hace referencia a las dos calificaciones principales que se han dado por los investigadores a este *codex accepti et expensi*: para unos es un simple libro de caja, es decir, un registro de ingresos y pagos, mientras para otros es un “livre de raison”, o sea, un libro en el que aparte de asientos contables se anotaban también explicaciones extracontables. Para el autor, ninguna de estas explicaciones resulta completamente cierta: el *codex accepti et expensi* era un libro con una lógica interna propia que obedecía a un ordenamiento específico basado en los datos suministrados por una fuente anterior, los *adversaria*.

El capítulo segundo “L’organisation des comptes romains” trata, en primer lugar, de la disposición que adoptaban las anotaciones en estas dos clases de libros. Parece en principio que en los *adversaria* las inscripciones se efectuaban por orden cronológico, mientras en *codex accepti et expensi* las anotaciones adoptaban un orden que no era simplemente de este tipo. Se trata también de la presentación física de las cuentas, así como de las clases de cuentas, de su sentido aritmético, de las cuentas de terceros, así como de la existencia de libros auxiliares. Merced a estos libros y a las técnicas contables utilizadas, los romanos estaban en condiciones de conocer su patrimonio y de reconstruir su evolución histórica, a través de la información dinámica suministrada por el *codex accepti et expensi*.

El capítulo tercero, “La rédaction du *codex accepti et expensi*” se ocupa de la llevanza de este libro, contemplándola en un principio desde un punto de vista jurídico. Por lo que respecta al aspecto contable, que examina después, señala el autor que el ciudadano romano adinerado, el *paterfamilias*, que poseía varias fincas y explotaciones, no llevaba un *codex accepti et expensi* para cada una de ellas, sino un solo libro para el conjunto de sus propiedades. Sólo una parte de las anotaciones contables registradas en los diarios auxiliares era centralizada en el *codex accepti et expensi*, la parte indispensable para un seguimiento y un control a distancia. Este mismo principio regía también en la contabilidad pública romana. De este modo, el *paterfamilias* solamente registraba en su *codex accepti et expensi* las informaciones que le llegaban de sus diferentes negocios en tanto las operaciones modificaran la composición de su patrimonio. Por ejemplo, si en un territorio se producía un excedente de tesorería que no se invertía localmente, sino que se transfería a la caja situada en su lugar habitual de residencia, en el *codex accepti et expensi* no se registraba esta operación, que sólo era anotada en el libro de caja. En relación con el movimiento de las cuenta, de las que

existían cuentas de terceros y cuentas de valor, se conocían asimismo términos equivalentes a los actuales de débito y crédito. En lo que concierne al concepto de amortización que también se toca en este capítulo, parece que los romanos tenían un concepto físico más que contable de la misma, consistente en el mantenimiento del instrumento en estado de funcionar.

En el capítulo 4, “Des mots, des hommes et des outils” se explican las expresiones utilizadas por los romanos en el contexto contable. Así, aparte de las ya explicadas *tabulae*, *codex accepti et expensi*, y *adversaria*, se contempla también el paralelismo entre *ratio* y contabilidad, y entre contable y *ratiocinator*. Los equivalentes a nuestra expresión “escrituras contables” eran para los romanos, por una parte, *tabulae* y *litterae*, y por otra, *codices*, conjuntos de *tabulae* relacionadas entre sí. Son especialmente interesantes en este capítulo los comentarios relativos a las expresiones utilizadas en latín para designar acciones como “hacer las cuentas”, “calcular”, “contabilizar”, “finiquitar una cuenta”, “tesorero”, etc. También se explican ampliamente en este capítulo los instrumentos utilizados en la contabilidad romana, esto es, la numeración romana, la enseñanza de los números y el cálculo, así como los útiles y métodos usados para calcular, el ábaco y el cálculo digital, enseñado por el venerable Beda en su composición *De computo uel loquela digitorum*, es decir, “Del cálculo o del lenguaje de los dedos”, redactada hacia el año 725 y que recoge fielmente las prácticas romanas de expresión digital de las cantidades, muy útiles teniendo en cuenta que los mercaderes romanos tenían que habérselas con comerciantes venidos de todas las partes del mundo conocido, que no dominaban la lengua latina y por medio de este sistema de expresión numérica podían superar las dificultades idiomáticas.

El capítulo quinto, “La trésorerie”, trata de los flujos monetarios en efectivo. En cuanto la sociedad romana utilizaba la moneda como expresión del valor de los bienes y servicios intercambiados, la mayor parte de las operaciones de gestión se basaban en los flujos monetarios. Por ello la contabilidad era tributaria de la tesorería y de los saldos intermediarios de gestión. El registro de vencimientos de los romanos se llamaba *kalendarium* o *liber kalendarii*, como decía Séneca, más preciso en la elección de los vocables, ya que el reembolso de los capitales prestados así como de los intereses se hacía según el uso romano el primer día de cada mes, es decir, en las calendas. Debe decirse que tanto este libro, como el *codex accepti et expensi* o los *adversaria*, citados abundantemente en los textos latinos antiguos, no son definidos en ningún lugar de ellos, por lo que las explicaciones sobre su naturaleza y cometido son producto de la interpretación de los autores modernos que han tratado el tema. Como hace en todos los casos, el autor del libro que reseñamos, analiza y compara las definiciones y explicaciones de los historiadores precedentes, compulsándolas luego con los textos originales que presenta, para sacar luego sus propias conclusiones.

El capítulo sexto, “Les soldes intermédiaires de gestion”, se ocupa de esclarecer el significado de las expresiones latinas utilizadas para enunciar los conceptos financieros, al objeto de poderlos identificar y estudiar. Para ello se sirve mayormente, como en casos anteriores, del análisis y la comparación de las expresiones que aparecen en los distintos textos presentados. Entre estas expresiones se cuenta el término *quaestus*, para el que el autor no encuentra una traducción directa al francés ni a las otras lenguas corrientes hoy día. Lo define diciendo que para los romanos era la actividad voluntariamente desarrollada para alcanzar un objetivo, generador en general de un flujo positivo de tesorería. Comentemos de pasada que este empeño de Gérard Minaud por analizar y comprender, y luego definir y

explicar, los hechos y conceptos dentro de su propio contexto, sin recurrir simplemente a una traducción y homologación con los términos, planteamientos y prácticas actuales, responde a una actitud deliberada y consciente del autor, previamente declarada, que supone un gran esfuerzo, pero que resulta la única forma fiel y veraz de escribir historia, huyendo del fácil y engañoso recurso al *presentismo*, tan corriente en algunos medios. Otros términos analizados en este capítulo son los de *interpretium*, diferencia entre el precio de venta y el de compra; *emolumentum*, provecho no garantizado de antemano; *compendium*, cuyo significado no está claro, aunque de alguna manera expresa algún tipo de provecho; su antónimo según los escritores latinos eran *damnum*, daño. Asimismo se analizan pares de términos, como *fructus-reditus*. Tampoco en este caso están totalmente claros los conceptos, aunque parece que el primero se refiere a un provecho bruto, mientras en el segundo se trata de una suma neta. Otro par de términos analizado es el de *lucrum-damnum*, asociados a menudo a hechos azarosos o casuales, si no claramente vergonzosos.

El capítulo séptimo, “La limite des comptes”, estudia los objetivos y limitaciones de la contabilidad romana. El primer objetivo analizado es el de la rendición de cuentas, proceso completamente corriente entre los romanos, conocido bajo las expresiones *rationem reddere* o *rationes reddere*. Dice el autor del libro comentado que se conocen al menos cuarenta y seis casos de rendición de cuentas. En relación con el desarrollo del procedimiento seguido para la rendición de cuentas se estudia el presentado por Calistrato, que distingue cuatro fases distintas: 1. Examen de los documentos (*legendas offerre rationes*); 2. Comprobación de su corrección (*computendas offerre rationes*); 3. Entrega del saldo resultante (*reliqua soluere*); y 4. Liquidación de la cuenta (*subscribere rationes*). Se examina a continuación en este capítulo la cuestión de si los romanos conocían la noción de presupuesto y la empleaban en su actividad económica. Cree Gérard Minaud que el concepto de presupuesto no les era extraño a los romanos, aunque no tuvieran ningún término para expresarlo. Pero las dos clases de partidas que integran el presupuesto: los empleos y los recursos necesarios, o sea, los gastos y los fondos para financiarlos, se corresponden ciertamente con la expresión latina, empleada por Tácito: *ratio quaestuum et necessitas erogationum*. A la luz de esta expresión y de otras similares que aduce y analiza, el autor estima que el presupuesto era utilizado por los romanos como instrumento de gestión en tanto elemento esencial de control. En este punto, el autor comenta como los elementos de gestión examinados -establecimiento y cumplimiento de un presupuesto, ligados a la rendición de cuentas- fueron perpetuados más allá de la época romana, merced a la temprana asunción de los mismos por la Iglesia, como demuestran las directivas de Gregorio Magno (finales del siglo VI). Como se ha indicado anteriormente, la contabilidad llevada por los romanos permitía conocer la situación de cualquier explotación, aunque en general se echa en falta una contabilidad analítica de explotación o, por mejor decir, una contabilidad de gestión. Sin embargo, un caso excepcional llama la atención a este respecto, el de la contabilidad de Appianus, un ciudadano romano de Egipto, que es detenidamente estudiado al final del capítulo.

El octavo y último capítulo, “Comptes, raison et rationalité”, se consagra a dilucidar la importante cuestión de si las cuentas de los romanos atendían a una auténtica búsqueda de racionalidad, es decir, de si se instrumentaban para suministrar una información que pudiera servir para la toma de decisiones. En este aspecto, el autor arguye que en los textos estudiados no se observa una unicidad de planteamientos, la búsqueda de una única finalidad. De este

modo, observa la existencia de contradicciones entre los planteamientos de Appianus en Egipto y los de los *paterfamilias* en Italia. De tal manera, lo que hace en primer lugar es esclarecer las diferencias de planteamiento entre ambos tipos de explotaciones y, en consecuencia, de las contabilidades llevadas y de las finalidades de las mismas. En el caso de Appianus, su organización contable garantizaba una formulación y un cumplimiento fiables de los presupuestos. En Egipto, con pocas incidencias meteorológicas, las cosechas eran regulares y fáciles de prever. La mejora de los resultados debía producirse por la disminución de los costes de producción. De ahí la instrumentación de una contabilidad de costes. La política de Appianus consistió en aplicar un control estricto y en dejar la menor autonomía financiera posible a las *phrontides* o unidades de explotación dispersas por la región. La estabilidad de los recursos y el control de los costes justificaban la existencia de una administración central poderosa, así como de infraestructuras a disposición, mediante pago, de todas las unidades para el suministro mutuo de los bienes necesarios para su funcionamiento. Los *paterfamilias* de Italia no disponían, en general, de una administración central tan compleja como la de Appianus, de forma que gozaban de una agilidad operativa superior. Cada unidad de explotación constituía un centro operativo autónomo que se ocupaba de la propia financiación, de la comercialización de sus productos y del seguimiento de sus créditos. En cualquier caso, de un modo u otro, las contabilidades ofrecían información suficiente para la toma de las decisiones oportunas, tanto en lo relativo a la marcha de sus explotaciones, productos a cultivar, etc., como en lo concerniente a sus posibilidades de inversión, inmuebles urbanos, explotaciones agrícolas, naves mercantes, etc.

Como conclusiones generales de su investigación, Gérard Minau señala que los romanos desarrollaron progresivamente un sistema de pensamiento empresarial coherente que supo adaptarse a las sucesivas condiciones económicas, fiscales y sociales de su mundo. Los libros de cuentas constituían un complemento indispensable de la actividad económica. La extensión geográfica de los patrimonios exigía perfeccionamientos. Las posesiones de los hombres más acaudalados se extendían mucho más allá de la península italiana y los procedimientos contables y de gestión tuvieron que diseñarse con gran rigor. El hombre que poseía explotaciones en Italia, Iberia, Asia y África no podía permitirse tener varios sistemas de registro, control e información. Una preocupación dominaba la escena contable romana: controlar los costes. La contabilidad romana tenía una organización compleja y respondía a diversas necesidades: 1. Dejar constancia de los hechos; 2. Clasificarlos; 3. Expresarlos de forma cuantitativa; 4. Formalizarlos; 5. Conferir validez a los documentos contables frente a terceros; 6. Estar al corriente de las cuentas y de sus saldos; 7. Controlar la actividades propias y de los factores; 8. Informarse sobre futuras elecciones económicas. Una característica clara de los romanos que, como se ha dicho, organizaban su contabilidad en torno a los flujos de tesorería era la siguiente: cuando se producía un excedente monetario, se retiraba éste de la unidad de explotación que lo había generado para invertirlo de forma independiente. Por otra parte, la existencia de un contingente importante de esclavos configuraba dos formas de producción. Si se operaba a base de esclavos, tenía lugar un importante desembolso inicial, completado luego con el coste de mantenimiento de los mismos. Si se trabajaba a base de mano de obra asalariada, no se producían más que unos pagos fraccionados en el tiempo y ajustados a las necesidades.

Terminamos ya estos breves comentarios sobre la obra reseñada, comentarios que se

han edificado sobre una escueta panorámica de la situación anterior de la investigación acerca de la contabilidad entre los romanos, al objeto de concretar el punto de partida con que se encontró Gérard Minaud al iniciar su estudio. Mis comentarios no han pretendido, obviamente, exponer un resumen de la obra, sino simplemente ofrecer una serie de *flashes* que permitieran al potencial lector orientarse sobre el contenido de la misma. Como se ha visto, la obra es de una riqueza extraordinaria: no sólo no se limita a estudiar las técnicas contables empleadas por los romanos en su contabilidad privada y comercial, sino que, a través fundamentalmente del examen de los abundantes textos latinos que el autor presenta, se estudia la terminología contable y empresarial como camino para conocer la filosofía que informaba no solamente el sistema contable de los romanos, sino también sus actividades comerciales y empresariales. En la persecución de este propósito, Gérard Minaud ha puesto especial empeño, como ya se ha comentado, en estudiar la cuestión desde dentro, en su propio contexto, sin recurrir a las categorías utilizadas hoy día.

Por todo lo expuesto anteriormente, debe señalarse, como remate de esta recensión, que nos encontramos ante una obra de singular envergadura, una obra que no tiene parangón con ninguna de las existentes previamente. La gran abundancia de fuentes consultadas, la constante consulta a los textos anteriores, la sabia combinación de conocimientos técnico-contables, jurídicos e históricos sobre la civilización romana y sobre sus actividades económicas y comerciales que el autor reúne, la profundidad de los análisis hacen del libro de Gérard Minaud un hito en el camino del conocimiento de la contabilidad romana, de su filosofía y de su contexto comercial y empresarial. Obviamente, en ciencia no hay nada definitivo y posiblemente llegará un día en que esta obra podrá ser superada. Pero auguro que ello será difícil y requerirá tiempo. Quiero decir, por último, que la peripecia del autor, capaz de abandonar un futuro prometedor y seguro en el mundo de la empresa para embarcarse en una aventura intelectual de calado tan profundo y complejo como incierto, me ha producido una gratificante sensación personal de estímulo, sosiego y admiración.

EHE

COMENTARIO SOBRE EL LIBRO DE DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ, ELENA GALLEGO RODRÍGUEZ, ASUNCIÓN RAMOS STOLLE Y JORGE TUA PEREDA: *EL MONASTERIO DE SANTA MARÍA LA REAL DE OSEIRA. ECONOMÍA Y CONTABILIDAD MONÁSTICAS EN LA TRANSICIÓN DEL ANTIGUO AL NUEVO RÉGIMEN*, OURENSE: DEPUTACIÓN PROVINCIAL DE OURENSE, 2005, 191 PÁGS.

Los autores de este libro, docentes en la Universidad de Vigo y en la Universidad Autónoma de Madrid, reconocidos investigadores en el campo de la contabilidad internacional las profesoras: Dolores Rivero Fernández, Elena Gallego Rodríguez y Asunción Ramos Stolle; y con dedicación especial al campo de la regulación contable, las cuentas consolidadas y a teoría de la contabilidad el profesor Jorge Tua Pereda, desarrollan también

una importante labor de investigación en el campo de la historia de la contabilidad, concretamente en el tema de la institución monástica.

Desde hace varios años España cuenta con un nutrido grupo de investigadores sobre contabilidades de organizaciones eclesíásticas, entre los que puede decirse que constituyen un porcentaje relevante las personas dedicadas a diversos órdenes monacales, todos ellos con numerosas aportaciones, entre los que se encuentran los autores de la publicación que comentamos. Este hecho es significativo, dado que el balance que ahora se puede hacer de los temas tratados en historia de la contabilidad, muestra un cambio apreciable, pues si en un principio se estudiaba la evolución de la historia de la contabilidad, contabilidad de comerciantes e industriales y la contabilidad pública, ahora existe una tendencia clara por el análisis histórico de la contabilidad eclesíástica y en especial la contabilidad monacal. Algunas de las razones que podrían justificar estas últimas investigaciones se hallan en el destacado papel que jugaron las órdenes monásticas en la vida económica, social y cultural del mundo occidental, unido a la riqueza de las fuentes primarias que brindan.

Es justo reseñar que el citado balance se debe al estudio realizado por Esteban Hernández Esteve, derivado del análisis y reflexiones que plasma en su trabajo “Los Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad y el Desarrollo de la Investigación Histórico- Contable en España”, publicado en el 2º número de esta Revista De Computis, Junio 2005. Bien podríamos decir que estas conclusiones se ven incrementadas con el magnífico prólogo que presenta el libro y que igualmente hemos de agradecer a la prolífica actividad investigadora de Esteban Hernández Esteve. El prólogo no se detiene únicamente en remarcar la situación actual de las investigaciones de historia de la contabilidad en España, sobre organizaciones religiosas, sino que se extiende a las investigaciones del mundo anglosajón, y nos ofrece una relación íntegra de todos los trabajos, consiguiendo una estupenda síntesis de la evolución seguida por la historia de la contabilidad en la elección de los temas en cada una de sus etapas. Finaliza el prólogo con algunas consideraciones concernientes a la historia de la contabilidad monástica, los orígenes de las órdenes monásticas y una especial referencia al método utilizado de Cargo y Data.

A pesar de la existencia de numerosos trabajos en torno a la administración económica y contable de los monasterios, este libro abarca de forma completa y pormenorizada el estudio del sistema contable, de sus diversos componentes, tomando en consideración los planteamientos normativos que delimitan su desarrollo y aplicación. Los autores nos descubren la riqueza de la documentación analizada, ubicada en varios archivos: Archivo del Monasterio de Oseira, Archivo del Monasterio de Poio y Archivo Histórico Nacional. Esta documentación les ha permitido mostrar la compleja labor económica desarrollada por unos monjes de la Orden del Císter, al objeto de administrar sus bienes para su sustento, en un principio, y en segundo término para contribuir al mantenimiento de la congregación y ayuda a los necesitados.

Cuando los lectores hallen este libro en las bibliotecas o librerías puede ocurrir que tiendan a pensar que se encuentran ante una obra interesante sólo para especialistas en el campo de la historia de la contabilidad. Sin embargo, se debe alertar ante ese juicio superficial, pues esta publicación no sólo aporta nuevos datos a los historiadores económicos, sino que ofrece una nueva visión desde la perspectiva contable. Asimismo, el lector ajeno a

estos temas encontrará un medio para acercarse a la historia de Galicia y en definitiva a la historia de España.

Adentrándonos ya en el contenido del libro, los autores estructuran su trabajo en cuatro capítulos. El primer capítulo, *Reseña histórica del Monasterio de Oseira*, nos sitúa geográficamente para descubrir la historia del Monasterio de Santa María la Real de Oseira, su nacimiento y las circunstancias que rodearon la vida de sus moradores, sus etapas de esplendor y otras menos afortunadas, con importantes dificultades económicas, hasta llegar a la decadencia, con la desaparición de las órdenes religiosas, consecuencia de la conocida desamortización. Estas páginas se detienen en los especiales acontecimientos que envuelven su fundación y el momento de su adscripción a la orden del Císter. Asimismo son destacables las importantes donaciones que recibe el Monasterio, de procedencia diversa, entre las que se relatan las ofrecidas por el monarca Alfonso VII durante su reinado, las donaciones pontificias y las donaciones privadas de nobles y señores. Independientemente del fin que perseguían estas donaciones la realidad es que contribuyeron notablemente al incremento del patrimonio monástico, al igual que las compraventas de bienes. Tras la desamortización se produjo el abandono del monasterio y su posterior saqueo hasta que en 1929 regresan tan solo tres monjes con la intención de devolverle su lucimiento, tal fue el empeño y consecución de su objetivo que en 1990 recibe el premio *Europa Nostra* a la mejor restauración.

El marco legislativo de la Orden del Císter es abordado por el segundo capítulo, que regula la vida monacal y tiene como finalidad mantener la disciplina y el orden de la congregación. Estas normas se recogen en los siguientes documentos: *La Regla de San Benito*, *El Exordium Parvum*, *La Carta de Caridad* y *Las Definiciones*. Evidentemente, el conocimiento de la normativa se hace necesario para la posterior comprensión del sistema contable, por ello se efectúa un detallado examen de cada uno de los citados documentos. En este sentido, *La Regla de San Benito* es el soporte normativo que adoptan la mayoría de las congregaciones monásticas, distribuido en 73 capítulos que versan sobre la comunidad monástica, la espiritualidad, la oración, la jornada monástica, la disciplina y las relaciones del monasterio con el exterior. Por su parte, *El Exordium Parvum* consta de 18 capítulos en los que se refiere, entre otras cuestiones, la creación de la Orden y las normas que han de regir la consolidación y crecimiento de la misma, otorgando a la Orden Cisterciense de la precisa autoridad y legalidad que le permita sobrevivir en el tiempo. *La Carta de Caridad* se compone de 11 capítulos y trata no solo de mantener la disciplina monástica, sino que también se va a preocupar de las relaciones entre los monasterios e incluso debe ser aceptada por el obispo de la diócesis, previamente a la fundación de una casa. Finalmente, *Las Definiciones Cistercienses* muestran la evolución que experimenta en el tiempo la normativa promulgada en los *Capítulos Generales* o reuniones periódicas de los abades, dado que se fueron adaptando al entorno social, con las oportunas ampliaciones o especificaciones. Para el caso que nos ocupa, los autores del libro proponen las *Definiciones Cistercienses de la Sagrada Congregación de San Bernardo y Observancia de Castilla*, donde llevan a cabo un detallado estudio de los capítulos que contiene mediante la oportuna clasificación de los mismos.

Los autores muestran una extraordinaria maestría en el desarrollo del tercer capítulo, *El Sistema Contable en la Congregación del Císter de Castilla*, toda vez que plantean el entramado administrativo y contable, en profundidad y minuciosamente, de la Congregación del Císter de Castilla con base en tres pilares: las normas relativas a la administración de los

bienes, las prácticas contables y la supervisión y control. El marco regulador propone las diversas figuras que intervienen en el gobierno temporal de los monasterios, como son el General Reformador, máxima autoridad de la congregación, el Abad, Prior, Subprior y Cillerero, además de la posibilidad de nombrar Procurador. Asimismo, se expone los cargos que desempeñan, las funciones que se les atribuye y el tiempo que las ostentan. En lo concerniente a las obligaciones contables, además del Abad y Cillerero, se ha de considerar el cargo de Depositario. En este sentido, juegan un papel clave algunos capítulos de las citadas Definiciones Cistercienses, como son el Capítulo XI. “Del oficio y Poder del Abad”, el Capítulo XX. “Del Cillerero y Priors de las Granjas” y el Capítulo XXI. “Del Depósito de los Monjes y Arca”. Posteriormente, en la supervisión y control de las cuentas elaboradas por el monasterio, intervienen nuevas figuras: los Contadores, Visitadores Generales y el General Reformador, y al igual que las anteriores también se regulan sus funciones en las Definiciones, desgranadas en sus diferentes aspectos en el libro.

En la descripción y análisis del procedimiento contable seguido por el Monasterio de Oseira como institución económica, se puntualiza su actuación como una organización jerarquizada para gestionar unos recursos económicos, cuya finalidad es asegurar la supervivencia, estructurándose en una casa central y varios prioratos y granjas, unidades de recaudación al servicio del monasterio. De acuerdo con esta división administrativa se realiza, en primer lugar, un análisis de los libros correspondientes a los prioratos y granjas, donde se distinguen los Memoriales y Libros Cobradores, y los Libros de Cuentas, sin olvidar la estructura de propiedad de la tierra vigente en el Antiguo Régimen, que permite distinguir entre dominio directo y dominio útil. A continuación, se hace referencia a los libros de la casa central, con la consiguiente exploración de los mismos para facilitarnos su forma y contenido, previa estructuración en: Libro Cobrador de Rentas, Libros de Bodega, Panera y Horno, Libros de Verbo y Libro de Obras. Una vez descritos los libros utilizados, reconstruyen el proceso contable seguido por el monasterio en la elaboración de la información relativa a la actividad económica, constatando la conexión existente entre las anotaciones realizadas en los libros de los prioratos y granjas y los de las oficinas de la casa central, donde el Libro de Estados, que resume la situación patrimonial del monasterio por cuatrienios revela su discordancia con los datos de los libros de la casa central, dado que incluye datos tanto de las oficinas como de los prioratos.

La culminación del proceso contable encierra la verificación y control de las cuentas, como establecen las Definiciones, y así corresponde rendir cuentas a los responsables de los prioratos y de las diferentes oficinas de la casa central. En este punto, los autores nos advierten de la práctica de dos tipos de controles, el interno, ante la comunidad, y el externo, ante la Congregación, mediante el procedimiento de Visitas Regulares y la presentación del Libro de Estados ante el Capítulo General.

Fruto del conocimiento adquirido por los creadores de este libro, en la descripción y sistematización del método contable, es el análisis e interpretación de los hechos económicos registrados en los libros de cuentas, que nos facilitan en el cuarto capítulo, Situación económica del Monasterio de Oseira en el período 1814-1834. La delimitación del período obedece a las características propias del clero regular gallego en el Antiguo Régimen, condicionado por la estructura de la propiedad de la tierra, fundamentada en la cesión para su explotación y el carácter preferentemente agrario. Así, se inicia un recorrido por los prioratos

y granjas y por las oficinas de la casa central, para analizar la evolución que experimentan, por una parte, el origen de los ingresos, en especie y en dinero, y por otra parte la aplicación de los mismos, facilitando numerosos gráficos, que sin duda proporcionan una mayor comprensión.

En definitiva, cuando se inicia la lectura de este libro cada página es un acicate para seguir ese acontecer de la vida del Monasterio de Santa María la Real de Oseira, adentrándonos en su historia de la mano de los expertos contables y administradores de su tiempo y de aquellos que con empeño e ilusión nos regalan este trabajo, y sin más demora les invito a que disfruten de su lectura.

Mercedes Calvo Cruz

NOTICIAS

XIII Congreso AECA "Armonización y Gobierno de la Diversidad", Oviedo, 22 a 24 de septiembre de 2005

Los días 22 a 24 de septiembre de 2005 se celebró en el Auditorio Príncipe Felipe, Plaza de la Gesta, s/n, 33007 Oviedo, el XIII Congreso AECA con el lema "Armonización y Gobierno de la Diversidad", en cuya organización la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas contó con la colaboración del Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad de la Universidad de Oviedo.

Las áreas temáticas establecidas para la presentación de comunicaciones fueron las siguientes: A) Información Financiera, B) Dirección y Organización, C) Contabilidad y Control de Gestión, D) Finanzas y Valoración, E) Sector Público, F) Historia de la Contabilidad, G) Nuevas Tecnologías y Contabilidad, y H) Responsabilidad Social Corporativa.

En el área temática F) Historia de la Contabilidad, se presentaron las siguientes comunicaciones:

- Mercedes Calvo Cruz y Candelaria Castro Pérez: *El libro corriente de la Contaduría de la Casa Fuerte de Adeje (Tenerife), 1760-1761.*
- María Campos Fernández: *Contabilidad y gestión del sistema de la Seguridad Social española: 1963-1975.*
- Miguel Maria Carvalho Lira y Maria da Conceição da Costa Marques: *A evolução da contabilidade na civilização romana.*
- Manuela Domínguez Orta y Fernando Gutiérrez Hidalgo: *Reforma de la contabilidad indiana en el período de la Ilustración (1750-1755).*
- Guillermina Freitas y Fátima Conde: *As escolas contabilísticas e a prática da época. Análise da 2ª metade do século XX em Portugal.*
- Juan Luis Lillo Criado y José M^a Carlos Álvarez López: *Clases de cuentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén entre 1650 y 1850. Análisis especial de la cuenta de maravedís.*
- Edison Freddy León Paime: *El concepto de "lo público" en la historia de las empresas de servicios públicos en Bogotá: un aporte a la responsabilidad social a partir del análisis discursivo organizacional.*
- Dolores Rivero Fernández y Elena Gallego Rodríguez: *Regulación contable en las Congregaciones de San Benito de Valladolid y del Cister de Castilla. Análisis comparado.*
- Jorge Tua Pereda, Lorenzo Maté Sadornil y Begoña Prieto Moreno: *Verificación de cuentas y control interno en el Monasterio Benedictino de San Martín. Especial mención de algunas irregularidades.*

Dentro de las actividades que afectan a la historia de la contabilidad, se celebró asimismo un Panel de Editores de Revistas, en el que intervino, entre otros directores de

revistas, el editor de *DE COMPUTIS. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*.

Finalmente, se procedió en el marco de este XIII Congreso AECA, con la colaboración del Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales, al acto de proclamación y entrega de la 10ª edición del Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad, 2005, del que se da cuenta en el siguiente apartado.

El Congreso resultó un completo éxito y alcanzó gran categoría tanto por el número y calidad de las comunicaciones presentadas, como por la conferencia inaugural, los simposios programados, las mesas redondas celebradas y los paneles de discusión realizados. Todo ello unido a los Actos conmemorativos del 25 Aniversario de AECA, celebrados en el espléndido marco del Hotel Reconquista, confirió a este XIII Congreso un carácter muy especial.

Concesión a Juan Lanero Fernández del Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad 2005

Como se recordará, este galardón fue instituido el año 1995 en homenaje y memoria del que fue socio fundador de AECA y principal protagonista en la iniciativa de constituir la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA.

La actual edición es la 10ª y en ella se han considerado para optar al premio 26 trabajos, entre los cuales se encuentran: 1 libro, 3 tesis doctorales, 3 artículos publicados en revistas doctrinales y 19 comunicaciones presentadas en Congresos. De los 26 trabajos considerados, 23 están redactados en castellano y 3 en portugués. Estos 26 trabajos han sido los siguientes:

José M^a Carlos ÁLVAREZ LÓPEZ y Juan Luis LILLO CRIADO: “Contabilidad minera histórica y valor razonable: el caso de la compañía Los Guindos en el período 1899-1925”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXIII, núm. 123, octubre-diciembre 2004.

Carlo ANTINORI: “Contabilidades públicas estatales en Italia a finales del Medioevo y comienzos de la Edad Moderna”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.

Mercedes CALVO CRUZ y Candelaria CASTRO PÉREZ: “Una aproximación a las cofradías constituidas en el seno de la Institución parroquial desde su perspectiva económico-contable. Villa de Agüimes siglos XVII-XVIII”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.

M^a Soledad CAMPOS LUCENA: *El control de las arcas municipales a través de la rendición de cuentas. La transformación del proceso del Antiguo al Nuevo Régimen y la consolidación del modelo liberal: 1745-1914*. Tesis doctoral dirigida por el Dr. Guillermo J. Sierra Molina y el Dr. Rodrigo Fernández Carrión presentada en la Universidad de Sevilla.

-
- Candelaria CASTRO PÉREZ: *La Institución parroquial a través de los registros contables del Señorío Episcopal de la Villa de Agüimes (1500-1860)*. Tesis doctoral dirigida por la Dra. Mercedes Calvo Cruz presentada en la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- José COLINO MARTÍNEZ: “La Corona en deuda con la Puebla de Montalbán (Toledo)”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Eva M^a CHAMORRO RUFÍAN: “Entorno, gestión empresarial e información contable: el caso del monopolio del tabaco en España (1887-1986). Proyecto de Tesis doctoral”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Manuel DOMÍNGUEZ ORTA: “Implantación del sistema de Intendencias en el Virreinato del Río de la Plata: influencia en el sistema contable y de control”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Guillermina FREITAS: “Da Casa dos Contos à autonomia financeira das entidades publicas”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Guillermina FREITAS y Fátima CONDE: A informação financeira em Portugal na segunda metade do séc. XX. Evolução do conteúdo das demonstrações financeiras”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Javier GARCÍA MÉRIDA y Susana VILLALUENGA DE GRACIA: “Algunos aspectos económico-financieros y contables de la Santa Hermandad Vieja de Talavera a finales del siglo XVII”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Mariano GARCÍA RUIPÉREZ: “Los contadores municipales en la Corona de Castilla (siglos XIV-XVIII)”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Joaquim Fernando da Cunha GUIMARÃES: *História da contabilidade em Portugal. Reflexões e Homenagens*, Lisboa: Áreas Editora, 2005.
- Fernando GUTIÉRREZ HIDALGO: “La Sección Tribunal de Cuentas del Archivo General de Indias”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Fernando GUTIÉRREZ HIDALGO: “Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005)”, en *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 2, junio de 2005.
- Fernando GUTIÉRREZ HIDALGO y Mariano SÁNCHEZ BARRIOS: “Reflexiones sobre apariencias y contenido en los informes históricos de Telefónica, S.A. (1924-2004), en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.

- José Julián HERNÁNDEZ BORREGUERO: “La elección del método contable: El caso del Cabildo Catedral de Sevilla (siglo XVII)”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Ana M^a Carolina JUSTICIA JIMÉNEZ: “Órganos gestores de la Real Hacienda de Castilla durante el siglo XIV”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Juan LANERO FERNÁNDEZ: *El esplendor de la teneduría de libros: La partida doble en los tratados contables ingleses de la dinastía Tudor (1543-1558)*. Tesis doctoral dirigida por el Dr. José Miguel Fernández Fernández presentada en la Universidad de León.
- J. LANERO FERNÁNDEZ y E. ORTEGA MONTES: “De aprendiz a mercader. El Factor en el comercio internacional inglés del siglo XVI”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Jesús Damián LÓPEZ MANJÓN y Fernando GUTIÉRREZ HIDALGO: “Imputación de costes en una organización sin ánimo de lucro: el Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Francisco MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE: “La evolución de las normas administrativas y contables del Banco de San Carlos en la época de Cabarrús (1782-1790)”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Ricard MONCLÚS GUITART: “El Abad del Monasterio de Poblet como Limosnero Real y su rendición de cuentas (S. XIV)”, en *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 2, junio de 2005.
- Dolores RIVERO FERNÁNDEZ, Elena GALLEGO RODRÍGUEZ y Asunción RAMOS STOLLE: “Un estudio de la situación económica del Monasterio de Oseira en los años previos a la Desamortización (1814-1834)”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.
- Dolores RIVERO FERNÁNDEZ, Elena GALLEGO RODRÍGUEZ y Asunción RAMOS STOLLE: “La rendición de cuentas en la Orden del Cister de Castilla: el Libro de Estados del Monasterio de Oseira (1614-1832)”, en *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 2, junio de 2005.
- Jaume SASTRE MOLL y Maria LLOMPART BIBILONI: “Un Libro Mayor de Cuentas de la Procuración Real de Menorca (1552-1554)”, en *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: “Cervantes y la Real Hacienda”*, Toledo, 22 a 22 de abril de 2005.

Como en ocasiones anteriores, los trabajos considerados mostraron un elevado nivel de interés y calidad. Asimismo, y al igual que otros años, destacó la amplitud y diversidad de la temática tratada. El grupo mayor de trabajos fue el dedicado al estudio de la contabilidad pública, tanto estatal, como municipal, seguido por el de investigaciones sobre contabilidad eclesiástica. También el tema de la contabilidad de costes y de la información financiera fue

objeto de más de un trabajo cada uno. Finalmente, las cuestiones de contabilidad de empresas mercantiles, de bancos, de empresas mineras, de monopolios, de tratados contables, de archivos de documentación contable pública y temas diversos estuvieron también representadas. El ámbito temporal abarcado fue asimismo extraordinariamente amplio, yendo desde las rendiciones de cuentas del Abad del Monasterio de Poblet en su labor de Limosnero Real en el siglo XIV hasta el estudio de los informes históricos de Telefónica S.A. durante el período 1924 a 2004.

El Jurado estuvo constituido de la forma siguiente:

Presidencia:

D. José Barea Tejeiro
D. Edmundo Hernando Tordesillas
(en funciones)

Vocales:

D. Antonio Miguel Bernal
D. Leandro Cañibano Calvo
D. Salvador Carmona Moreno
D. José M^a González Ferrando
D. Esteban Hernández Esteve
D. Jorge Tua Pereda

Secretario:

D. José Luis Lizcano Alvarez

El miembro del Jurado D. Manuel Jesús González González, de la Real Academia de la Historia, disculpó su ausencia por una obligación surgida a última hora. Lo mismo hizo D. Rafael Donoso Anes por un compromiso familiar, aunque enviando un escrito en el que indicaba su opinión razonada sobre el trabajo que a su juicio era merecedor del premio.

Examinados todos los trabajos relacionados y efectuadas las consiguientes deliberaciones, el Jurado determinó por decisión unánime conceder el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad 2005 a la Tesis doctoral: *El esplendor de la teneduría de libros: La partida doble en los tratados contables ingleses de la dinastía Tudor (1543-1558)*, de la que es autor el **Dr. D. Juan Lanero Fernández**, presentada en la Universidad de León y que fue dirigida por el Dr. D. José Miguel Fernández Fernández.

El trabajo premiado se ocupa de la expansión de la contabilidad por partida doble en Inglaterra, que se produce durante el reinado de los monarcas pertenecientes a la dinastía Tudor. Destacan, sobre todo, los reyes Enrique VIII e Isabel I, que sentaron las bases del futuro Reino Unido. El primero, inspirador de la Reforma; la segunda, dinamizó el Renacimiento inglés con la figura señera de Shakespeare que vino a incorporar a sus obras nombres, anécdotas y prácticas de los mercaderes. El primer tratado inglés de teneduría de libros por partida doble, obra de Hugh Oldcastle, se publicó, en Londres, en 1543. Se encuentra mencionado en la Bibliografía inglesa, pero no se conserva ningún ejemplar. Llama la atención que, en ese mismo año, en la ciudad de Amberes, se publicaron dos tratados, uno en flamenco y su traducción al francés, de Jehan Ympyn Christoffels. En 1547, la obra de Ympyn Christoffels se tradujo al inglés. En 1553, James Peele publicó una obra; años más tarde, 1569, publicó un segundo libro que, erróneamente, se consideró en un principio como

edición corregida y aumentada del primero. En medio de ambas publicaciones, un mercader inglés residente en Amberes, John Weddington, representante de las Compañías gremiales inglesas en el continente, publicó otro tratado señalado por la Bibliografía inglesa, pero del que no se conocía la existencia de ningún ejemplar hasta fecha reciente. En 1588, un autor londinense, de nombre John Mellis, publicó un tratado más de teneduría de libros por partida doble. En su prólogo, asegura que es una reproducción del desaparecido libro de Oldcastle. El mérito de la Tesis de Juan Lanero estriba fundamentalmente en el análisis de estos libros, en el seguimiento detallado de sus analogías y diferencias, es decir, de la influencia ejercida por cada uno de ellos en los siguientes, y en la comparación de los mismos con la obra de Fray Luca Pacioli (1494). Con ello, hace una estimable aportación al conocimiento de los tratados ingleses de contabilidad por partida doble en el siglo XVI.

En el desarrollo de la tesis se aprecia claramente que la misma es producto de un investigador maduro y experimentado. En efecto, el Dr. D. Juan Lanero Fernández había obtenido ya previamente dos títulos de doctor: el de Doctor en Filología Germánica, obtenido en la Universidad de Salamanca el año 1985, y el de Philosophy Doctor in Humanities, obtenido en la University of Edinburgh en 1986.

The fourth *Accounting History* International Conference, Braga, 7-9 de septiembre de 2005

Continuando con su serie de Conferencias bienales celebradas en diferentes países y en diferentes continentes para posibilitar una representación tan amplia como sea posible entre sus páginas de investigadores con intereses diversos e influenciados por un sustrato cultural y social distinto, la *Accounting History*, revista editada por el Accounting History Special Interest Group de la Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand, celebró en Braga, los días 7 a 9 de septiembre de 2005, en colaboración con la Universidad do Minho, y bajo la presidencia de Lúcia Lima Rodrigues, la Fourth *Accounting History* International Conference con un notable éxito de convocatoria. En la Conferencia se presentaron 62 comunicaciones, además de 4 conferencias en sendas Sesiones plenarias. Pocos historiadores españoles asistieron a este Encuentro académico, pero los que lo hicieron tuvieron una actuación activa. Salvador Carmona dictó una interesante conferencia en la Sesión plenaria 3, presidida por Esteban Hernández, sobre “Cost Management Practices in Europe”. Yolanda Blasco Martel y Pilar Nogués presentaron una comunicación sobre “The Accounting Mirror of the Banking Business: The Bank of Barcelona (1845-1856)” y Carlos Larrinaga y Marta Macías hicieron lo propio con un trabajo sobre “Technologies of Power and Accountability in Sixteenth-Century Spain: Castillo’s Treatise on Accounts Revisited”. Por su parte, Esteban Hernández intervino en el Seminario “Getting Research Published”, Panel de Editores de revistas de historia de la contabilidad, en el que también participaron representantes de la *Accounting, Business and Financial History*, de *Accounting History* y de *The Journal of Accounting Historians*. En otra sección de este número de la revista se recoge la intervención del editor de *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*.

**2005 Research Conference de la Academy of Accounting Historians,
Columbus, 6-8 de octubre de 2005**

Los días 6 a 8 de octubre de 2005 tuvo lugar el Encuentro de Investigación de la *Academy of Accounting Historians* correspondiente al año 2005. El Encuentro se celebró en el Fisher College of Business, de la Ohio State University, en Columbus, Ohio, bajo la organización de Dan Jensen, con el copatrocinio de *The Accounting Hall of Fame*; el tema central, de gran interés y actualidad, fue el de: *The Accounting Profesión in Transition: Historical and Contemporary Perspectives on Change*.

En el Encuentro se celebraron dos conferencias, una dictada por Donald T. Nicolaisen (Jefe de Contabilidad del Securities and Exchange Commission) y otra por Bill Gradison (Miembro del Public Company Accounting Oversight Board), así como cuatro mesas redondas sobre “Tendencias en la Información empresarial”, “Cambios en Auditoría”, “La Política pública y la política en Contabilidad”, y “Educación, Investigación y la Profesión contable”, moderadas respectivamente por Arthur R. Wyatt (University of Illinois), William R. Kinney (University of Texas), Gary J. Previts (Case Western Reserve University) y Jonathan C. Glover (Carnegie Mellon University).

Aparte de ello, se celebraron 10 bloques de sesiones paralelas, en las que se presentaron 32 comunicaciones. De ellas dos fueron de historiadores mejicanos, la primera de Reynaldo Frausto Mena y Reyna Yezica Frausto Illescas: “Origin and Development of Accounting in Pre-Hispanic Epoch in Mexico”, y la segunda de Federico Gertz Manero: “The Accounting Profesión in Transition”.

En la cena de gala se presentó a Salvador Carmona, como nuevo Presidente de la Junta Directiva de la *Academy* para el año 2006, el cual dirigió un discurso a los asistentes agradeciendo el nombramiento. Asimismo durante este acto se tuvo un sentido recuerdo por William Donald Samson, antiguo Presidente de la Academia, fallecido repentinamente el pasado 15 de septiembre.

Al término del Encuentro se celebró la reunión de Trustees y Officers, en la cual Salvador Carmona, como nuevo Presidente, expuso sobre sus ideas en relación con la celebración de la próxima Research Conference de la *Academy of Accounting Historians*. Esteban Hernández, por su parte, en su calidad de Chairman del Board of Trustees informó sobre las gestiones que había realizado en orden a impulsar el interés por la historia de la contabilidad en la América latina.

**Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”,
Barcelona, 26 y 27 de enero de 2006**

Bajo la organización de la Universidad Pompeu Fabra se va a celebrar en Barcelona los días 26 y 27 de enero el Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”. El objetivo primordial de este taller de trabajo es servir de foro de discusión para investigadores y profesionales interesados en el avance de las disciplinas de contabilidad y el control de gestión. El taller proporcionará una ocasión para el contraste, la discusión y la crítica de los trabajos, con el fin de mejorar su calidad.

Se han admitido dos tipos de trabajos: las comunicaciones propiamente dichas, que recogen los resultados de investigaciones, y las comunicaciones preliminares. El plazo de admisión de comunicaciones finalizó el 31 de octubre de 2005, mientras el de las comunicaciones preliminares finalizó el 15 de diciembre de 2005. Las comunicaciones se presentarán en sesiones desarrolladas de forma que un contraponente resuma el trabajo y haga sus comentarios, los autores puedan responder y luego se genere una discusión con la audiencia. Las comunicaciones preliminares se presentarán en sesiones denominadas foros de discusión, en el formato clásico. Los autores dispondrán de los comentarios de los contraponentes por anticipado, con el propósito de poder preparar su respuesta.

Comité organizador:

Llorenç Bagur llorenç.bagur@upf.edu

93 542 26 93

Josep Lluís Boned josep.boned@upf.edu

93 542 29 71

Yulia Kasperskaya yulia.kasperskaya@upf.edu

93 542 17 00

El período de formalización de la inscripción se inició el día 1 de Septiembre de 2005. Para información actualizada del Workshop: www.accid.org

III Jornada de História da Contabilidade. 10º Aniversário do Centro de Estudos de História da Contabilidade, 3 de febrero de 2006

El Centro de Estudos da História da Contabilidade de APOTEC celebrará el día 3 de febrero de 2006, en colaboración con el ISCAL (Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, la III Jornada de História da Contabilidade, que tendrá lugar en conmemoración del 10º Aniversario de la fundación del Centro de Estudos da História da Contabilidade de APOTEC.

Los actos se celebrarán en el Auditorio Principal del ISCAL, sito en la Avda. Miguel Bombarda, 20, 1069 - 035 LISBOA, y los conferenciantes que participarán en la Jornada serán los siguientes Ana Rita Faria, António Campos Pires Caiado, Esteban Hernández Esteve, Hernâni Olímpio Carqueja, Joaquim da Cunha Guimarães, Juan Lanero, Manuel Benavente Rodrigues y Matilde Estevens.

El precio por participante es de 10,- €y las inscripciones deben enviarse a:

APOTEC, Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade,

Rua Rodrigues Sampaio, 50 - 3º Esq., 1169-029 Lisboa

Tel.: 21 355 29 00

Fax: 21 355 29 09

Email: geral@apotec.pt

**29th Annual Congress de la European Accounting Association,
22-24 de marzo 2006, Dublín**

Los días 22 a 24 de marzo de 2006 se celebrará en la Quinn School of Business, situado en el Campus de Belfield del University Collage de Dublín el 29th Annual Congress de la European Accounting Association.

Los derechos de inscripción para los participantes, incluida la cuota de socio en la European Accounting Association para el año 2007 ascienden a 450,- € para los inscritos hasta el 31 de enero de 2006. Los inscritos posteriormente abonarán 500,- € Los acompañantes devengarán unos derechos de 190,- € cualquiera que sea su fecha de inscripción.

Se podrá obtener todo tipo de información sobre el Congreso en el sitio web: <http://www.eaa2006.com/>. Los contactos relativos a cualquier materia pueden dirigirse al e-mail: eaa2006@ovation.ie.

International Workshop on Accounting History, Carmona, 20-21 April 2006

Los próximos días 20 - 21 de abril de 2006 se celebrará en la sede de Carmona (Sevilla) de la Universidad Pablo de Olavide un *International Workshop on Accounting History*. Este Workshop será patrocinado por la revista *Accounting, Business & Financial History* en colaboración con el Departamento de Dirección de Empresas de la Universidad Pablo de Olavide.

Si bien el lema del Workshop es "*Accounting and the Twentieth Century: Lessons from the Past*" esto no impedirá que se considere la inclusión de cualquier trabajo de calidad sobre otro periodo de estudio.

El programa previsto es el siguiente:

April 20th, 2006

11.00 – 12.45: Coach route: Seville (downtown) - Railway Station - Airport – Carmona (hotel)

12.45 – 13.00: Registration

13.00 – 14.00: Plenary

14.00 – 15.30: Lunch

15.30 – 17.30: 4 papers

17.30 – 18.00: Coffee break

18.00 – 19.00: 2 papers

19.00 – 20.00: Free time

20.00 – 21.30: Dinner

21.30 – 23.30: Guided visit of the town

April 21st, 2006

09.00 – 11.00: 4 papers

11.00 – 11.30: Coffee break

11.30 – 13.30: 4 papers

13.30 – 13.45: Closure

13.45 – 15.30: Lunch

15.30 – 16.30: Coach route: Carmona (hotel) – Airport - Railway Station - Seville (downtown). control de cambios

Mayor y reciente información sobre este Workshop se podrá encontrar en la hoja web: http://www.upo.es/general/inf_actual/congresos/docu/abfh_carmona.pdf.

Encuentro XV Aniversario de ASEPUC, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Burgos, 31 de mayo, 1 y 2 de junio de 2006

Los días 31 de mayo, 1 y 2 de junio de 2006, se va a celebrar en Burgos el “Encuentro XV Aniversario: el reto de la evolución” organizado por ASEPUC, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, para conmemorar el XV aniversario de su fundación. El Encuentro tendrá lugar en el Palacio de Congresos Hotel Abba, Fernán González, 72, 09003 BURGOS.

Los derechos de inscripción al Encuentro para los socios de ASEPUC se elevan a 250,- € mientras que los no socios deberán abonar 370,- € Los derechos de los acompañantes se elevan a 190,- € que incluyen la cena del día 1 de junio, visita a la catedral, cena de clausura del día 2 de junio y visita guiada a la ciudad.

Entre las áreas temáticas previstas para la presentación de comunicaciones se encuentra, como es tradicional, la de Historia de la Contabilidad. Las comunicaciones deberán remitirse, antes del 30 de enero de 2006. Podrán mandarse un máximo de dos trabajos originales no publicados con anterioridad, tanto si se presentan como autor único o como coautor, debiendo estar redactados en español. Los trabajos recibidos serán sometidos a evaluación anónima por dos revisores independientes. En la web del Encuentro aparecerán publicadas las Comunicaciones aceptadas antes del 24 de marzo de 2006. No obstante, la aceptación definitiva del trabajo está condicionada a la inscripción en el XII Encuentro de, al menos, uno de los firmantes, antes del 17 de abril de 2006.

El resumen de las comunicaciones aceptadas será publicado en un libro. El texto completo de las comunicaciones aceptadas se reproducirá en formato CD-Rom.

Información más detallada sobre cualquier aspecto relativo al Encuentro, la formulación y envío de las comunicaciones, así como el formulario de inscripción al mismo, etc., podrá encontrarse en el sitio web: <http://encuentro.asepuc.org/>. Asimismo podrán hacer consultas concretas contactando con la organización a través del e-mail: info@otrburgos.com o telefonando a los número de 947 256 010 o 947 257 710.

The Eight Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference / Emerging Scholars' Colloquium, Cardiff, 10-12 de Julio de 2006

Los próximos días 10 - 12 de julio de 2006 se celebrará en la *Cardiff Business School*, Cardiff (Reino Unido) *The Eight Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference* en colaboración con la *Cardiff Business School*.

Esta conferencia es un foro estable de investigación sobre los aspectos sociales, políticos y organizacionales de la contabilidad. Aunque esta Conferencia no es específica de Historia de la Contabilidad, en ediciones anteriores se han considerado los análisis sociales de la Contabilidad desde una perspectiva histórica.

Los trabajos completos se han de enviar antes del 15 de febrero de 2006.

Asimismo, antes de la Conferencia se celebrará el *Emerging Scholars' Colloquium* que es un foro específico para post-graduados y nuevo profesorado.

Más información:

IPA Web: <http://www.cf.ac.uk/carbs/conferences/ipa/home.html>

Mail: RobertsJA1@cardiff.ac.uk

10th World Congress of Accounting Historians, Nantes, Francia, 19-22 de julio de 2006

Seis años después del Congreso de Madrid del 2000, el WCAH volverá a Europa, tras sus ediciones de Melbourne de 2002 y St. Louis de 2004. En efecto, el XI Congreso Mundial de Historiadores de la Contabilidad tendrá lugar en Nantes, y Francia podrá dar la bienvenida por primera vez a esta reunión.

El XI Congreso se celebrará en el campus de la Universidad de Nantes, a pocos pasos del centro histórico de la ciudad y de la mayoría de los hoteles que hospedarán a los participantes en el Congreso. Las *Journées d'histoire de la Comptabilité et du Management*, que se organizan cada año en Francia durante el mes de marzo, se celebraron por primera vez en Nantes en 1995. Ese mismo año, la Universidad de Nantes adquirió la gran colección de obras sobre la contabilidad y su historia que había ido reuniendo durante toda su vida el historiador belga de la contabilidad Ernest Stevelinck. Fallecido el año 2001, Ernest Stevelinck fue el inspirador y organizador del primer Congreso Mundial de Historiadores de la Contabilidad, celebrado en Bruselas en 1970. La celebración del XI Congreso en Nantes tendrá, así, un valor simbólico y constituirá una oportunidad para reconocer su legado.

Los derechos de inscripción de los participantes se elevan a 300,- euros para los inscritos hasta el 1º de mayo de 2006; los inscritos posteriormente deberán abonar 360,- €. Estos derechos incluyen la recepción de bienvenida del miércoles y los almuerzos del jueves, viernes y sábados, así como la cena de gala del viernes.

Los acompañantes abonarán 140,- € incluyendo las mismas prestaciones indicadas para los participantes.

Las comunicaciones que se envíen al Congreso podrán tratar de cualquier aspecto de la historia de la contabilidad, aunque la historia de Nantes, la presencia de la Colección Stevelinck y la experiencia de las *Journées d'histoire de la Comptabilité et du Management*, inducen a alentar los trabajos sobre los temas siguientes:

? Contabilidad y rutas oceánicas: comercio marítimo, grandes compañías comerciales, colonización.

? 1970-2006: 36 años de investigación histórico-contable: temas, autores, metodologías, enfoques futuros.

? Autores contables: biografías, obras, influencia, con especial consideración de los nuevos enfoques de investigación y de los nuevos temas.

? Relaciones de la contabilidad con otras disciplinas del área de la administración de empresas: estrategia, dirección, gestión de recursos humanos, marketing, finanzas.

? Enfoques interdisciplinarios en la historia de la contabilidad.

Los trabajos deberán redactarse en inglés y serán revisados por los miembros del Comité Científico. Podrá utilizarse el correo electrónico para efectuar los envíos, siendo la fecha límite para ello el 15 de enero de 2006. Deberán enviarse a:

Yannick Lemarchand
Congress Convenor
Centre de Recherches en Gestion Nantes-Atlantique CRGNA
Faculté des Sciences économiques et de gestion
Université de Nantes
BP 52331
44322 Nantes Cedex
Francia
E-mail: wcah@sc-eco.univ-nantes.fr

Los autores de los trabajos aceptados recibirán notificación de ello no más tarde del 15 de marzo de 2006.

En el sitio web del XI WCAH:

<http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/index.html>

se irá colocando ulterior información sobre el Congreso a medida que se vaya conociendo.

En la página siguiente se inserta el Formulario de inscripción al Congreso:

12th World Congress of Accounting Historians , Estambul, 27-31 de julio de 2008

Los días 27 a 31 de Julio de 2008 se celebrará en Estambul el 12th World Congress of Accounting Historians. El Congreso es convocado por Oktay Güvemli (CPA), profesor de la Universidad de Mármara, una de las más prestigiosas universidades de Turquía que auspicia el acontecimiento en colaboración con la Asociación de Profesores de Contabilidad y Finanzas turca.

El Congreso será celebrado en el edificio Harbiye, que alberga en la actualidad un Centro Cultural y el Museo Militar más completo del Medio Oriente, donde se conservan documentos y libros contables, que por primera vez serán expuestos ex profeso con motivo del Congreso. Será especialmente interesante entrar en contacto con el sistema contable del Imperio Turco. También se visitará con ocasión del Congreso el Palacio Museo de Topkaki donde se custodian los magníficos tesoros de la Historia Turca y asimismo habrá una visita organizada al Gran Bazar.

Se ha ubicado ya en Internet una hoja web relativa al Congreso:

(<http://www.12wcah2008ist.org/index.php>), donde se irán colocando las novedades sobre el mismo a medida que se vayan conociendo y ultimando los detalles del acontecimiento.

10th World Congress of Accounting Historians, Nantes, Francia, 19-22 de julio de 2006

Registration Form

Surname.....First name.....
 Title.....
 Institution.....
 Postal
 Address.....

 City/State.....
 Code/Country.....
 Email address

 Telephone..... Fax.....

Registration fee _____ €
 Accompanying Person fee _____ €
 Total _____ €

Check Enclosed

Charge to my: Visa MasterCard

card Number

Expiration date

Authorizing Signature

Please send this registration form (mail, email or fax) to:

Fabienne Le Roy

Congress Administrator

Maison des Sciences de l'Homme Ange Guépin,

21 Bd Gaston Doumergue,

BP 76235

44262 Nantes cedex 2,

FRANCE

Email: wcah@univ-nantes.fr

**10th World Congress of Accounting Educators, Estambul,
9-11 de noviembre de 2006**

El 10th World Congress of Accounting Educators (WCAE 2006) se celebrará los días 9-11 de noviembre de 2006 en el Istanbul Convention and Exhibition Center, moderno Centro de Congresos que está ubicado en medio del distrito comercial, cultural y de negocios de la ciudad de Esmtabul.

Los Congresos Mundiales de Educadores de Contabilidad se organizan por la Internacional Association for Accounting Education and Research (IAAER) cada cinco años en un país diferente. Se estima que el número de participantes en el WCAE 2006 llegará a los 500, provenientes de todas las partes del mundo, al objeto de discutir e intercambiar información sobre los retos y tendencias internacionales en materia de educación e investigación de la contabilidad.

Entre las áreas sobre las que se pueden presentar comunicaciones se encuentra la de Historia de la Contabilidad, materia sobre la que, asimismo, se contará con una Mesa redonda, presidida por Giuseppe Galassi y en la que intervendrá Esteban Hernández, presidente de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA.

Todas las comunicaciones estarán redactadas en inglés y deberán enviarse al Comité Organizador del Congreso (selviyak@istanbul.edu.tr y pekdemir@tmn.net) no más tarde del día 30 de abril de 2006, de acuerdo con las condiciones indicadas en el sitio web del Congreso: <http://www.wcaeistanbul2006.org/index.asp>, donde podrá hallarse toda la información disponible hasta el momento. A medida que se disponga de mayor información, se irá colgando de dicho sitio.

Los derechos de inscripción de los participantes se elevan a US\$ 445,- para los registrados antes del 1 de agosto de 2006; las inscripciones llegadas después aumentan en US\$ 50,- alcanzando los US\$ 495,-. Las que se efectúen en el mismo Congreso se elevarán a US\$ 545,-. Las de los acompañantes se elevarán respectivamente a US\$ 150,-US\$ 200,- y US\$ 275,-

En el caso de los participantes, los derechos de inscripción incluyen:

- La asistencia a todas las sesiones
- Las credenciales del Congreso
- La ceremonia de apertura, dos almuerzos y cuatro pausas con café
- Cocktail de bienvenida y eventos culturales
- Cena de Gala

En el caso de los acompañantes, aparte del Cocktail de bienvenida y de los eventos culturales, así como de la Cena de Gala, están incluidas dos visitas de medio día a la ciudad, excluidos los almuerzos.

Número especial de la revista *Accounting History* sobre “Perspectives and Reflections on Accounting’s Past in Europe”

La revista *Accounting History* anuncia su intención de publicar un número especial dedicado a las “Perspectives and Reflections on Accounting’s Past in Europe”. A este respecto, en su exposición de motivos comenta que el mundo de la contabilidad nunca ha sido monolingüe. De hecho en el continente europeo los estudios sobre historia de la contabilidad de países o regiones concretas se han publicados en su mayoría en idiomas distintos del inglés. Pero, muchas veces tales estudios no son tenidos en cuenta por los investigadores angloamericanos cuando preparan bibliografías u obras destinadas a comentar u orientar la futura investigación histórico-contable. Algunas veces se puede dar, sin querer, la impresión de que la historia de la contabilidad ha tenido lugar exclusivamente en países de lengua inglesa o incluso, todavía con menor intención, de que el trabajo de investigación efectuado y presentado en idiomas distintos del inglés no da la talla o no goza de la calidad suficiente para ser reconocido internacionalmente. No parece que estas circunstancias vayan a cambiar, al menos en un próximo futuro, si la lengua inglesa continúa ganando ascendencia como idioma internacional en esta era de la globalización.

Hoy en día, en muchos países europeos los estudiosos de la contabilidad y de otras disciplinas, sobre todos los jóvenes, se ven incentivados a publicar en revistas que practican procesos internacionales de revisión anónima que son altamente propensas a publicar sólo en inglés. Estos incentivos son claramente perceptibles en los planteamientos de investigación instrumentados en determinados países de la Europa continental. La contabilidad en Europa tiene una larga tradición, mientras que los estudios de historia de la contabilidad en otros países como los Estados Unidos, el Reino Unido, Canadá, Australia y Nueva Zelanda se han centrado habitualmente en hechos desarrollados en los siglos XIX y XX. Por ello, el número especial que prepara *Accounting History* ofrece una oportunidad a los estudiosos de la contabilidad interesados en el pasado contable europeo para que amplíen la literatura inglesa con trabajos que satisfagan la política editorial de la revista.

Este número especial, cuya publicación se prevé para el año 2008, intenta ampliar la literatura histórico-contable en diversos aspectos. Así, el envío de originales para este número especial puede enriquecer el conocimiento histórico a través de investigaciones que cubran, por ejemplo, los siguientes campos:

- Tradiciones de la investigación contable europea;
- Tendencias europeas en la investigación de la historia de la contabilidad;
- Historia de la contabilidad internacional y comparada en Europa;
- Instituciones contables, regulación contable y fijación de normas;
- Contabilidad de las instituciones sociales.

Se alienta a los interesados en preparar trabajos para este número a que aborden estos temas desde diversos puntos de vista teóricos y metodológicos, bien para investigar respecto de un solo país o de varios países o incluso regiones. De cualquier forma, se recomienda a todos los interesados que contacten con el editor invitado antes de empezar a trabajar en sus temas al objeto de discutir con él sus proyectos de antemano. Los trabajos deberán redactarse

en inglés y enviarse electrónicamente al editor invitado no más tarde del **31 de agosto de 2007**.

Editores invitados: Angelo Riccaboni y Elena Giovannoni
Facoltà di Economia, Università de Siena, 53100 Siena, Italia
Email: riccaboni@unisi.it; giovannoniel@unisi.it

INFORME SOBRE LOS TRABAJOS PUBLICADOS EN LOS NÚMEROS 1 AL 3 DE LA REVISTA

I. Contenido

1. Artículos

Durante el período de publicación de los tres primeros números de *DE COMPUTIS. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)* se han recibido en total 23 artículos, de los cuales se han rechazado 6, publicándose, en consecuencia, 17 de ellos en estos tres números.

- 4 de los artículos se han publicado tras 1 revisión anónima.
- 11 han sufrido 2 revisiones.
- 1 ha experimentado 3 revisiones.
- 1 se ha publicado tras 5 revisiones.

Los evaluadores que han intervenido en el proceso de revisión anónima de los 23 artículos recibidos son los siguientes:

- Manuel Benavente Rodrigues
- Mercedes Calvo
- Salvador Carmona
- Rafael Donoso
- Esther Fidalgo
- José María González Ferrando
- Fernando Gutiérrez
- Juan Lanero
- Carlos Larrinaga
- Yannick Lemarchand
- Francisco Mayordomo
- Josep M. Passola
- Begoña Prieto
- Jorge Tua
- Stefano Zambon
- Luca Zan

De estos 17 artículos publicados, 8 están redactados en español y 9 en otros idiomas, a saber, 4 en italiano, 3 en inglés, 1 en francés y 1 en alemán, acompañado de su correspondiente traducción al inglés.

La distribución por materias de los trabajos publicados ha sido la siguiente:

Contabilidad monacal:	3 trabajos
Contabilidad de costes:	3 trabajos

Primeros tiempos de la partida doble:	2 trabajos
La contabilidad y las matemáticas:	2 trabajos
Contabilidad eclesiástica no monacal:	2 trabajos
Contabilidad señorial:	1 trabajo
Contabilidad bancaria:	1 trabajo
Contabilidad municipal:	1 trabajo
Características y perspectivas de la historia	
tradicional de la contabilidad y de la nueva: . .	1 trabajo
Estado de la cuestión: Desarrollo de la historia	
de la contabilidad en España:	1 trabajo

Por lo que respecta al período abarcado por las investigaciones, 7 trabajos se refieren o llegan en sus consideraciones a hechos acaecidos en los siglos XIV, XV y XVI, 3 comienzan su período de estudio en los siglos XVII y XVIII, mientras el resto dedica su atención a hechos sucedidos durante los siglos XIX, XX y XXI.

En lo que concierne a la clase de fuentes utilizadas por los trabajos publicados, es digno de mención el hecho de que 8 de ellos se basan en fuentes manuscritas, constituyendo en consecuencia investigaciones de archivo.

2. Crónicas

En los números aparecidos hasta ahora se han ofrecido 2 Crónicas, una sobre el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad, y otra sobre los Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad.

3. Tesis doctorales

En los tres números de *DE COMPUTIS* publicados hasta ahora se han ofrecido amplios resúmenes de 11 Tesis doctorales sobre historia de la contabilidad, presentadas en 9 universidades distintas. La distribución de dichas Tesis por universidades es la siguiente:

Universidad de Castilla-La Mancha	1 Tesis
Universidad de Jaén	1 Tesis
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria	1 Tesis
Universidad de León	1 Tesis
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla	1 Tesis
Universidad de Sevilla	3 Tesis
Universitat de Girona	1 Tesis
Universitat de Les Illes Balears	1 Tesis
Universitat de València	1 Tesis

4. Noticias sobre archivos

Dos son las Noticias sobre archivos aparecidas en los tres números de *DE COMPUTIS* publicados. La primera sobre el Archivo Histórico BBVA, es decir, perteneciente al Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, ubicado en Bilbao, y la segunda sobre el Archivo de la Fábrica de Tabacos de Sevilla, de cuya documentación han surgido importantes trabajos en relación con la temprana contabilidad de costes y el control de la producción.

II. Difusión

De acuerdo con los datos facilitados por el contador <http://www.contadorwap.com/>, en los dos números publicados desde el día 14 de diciembre de 2004, fecha en que *DE COMPUTIS* fue presentada oficialmente en el acto celebrado en los Salones de UNESA, hasta el día de hoy, 24 de diciembre de 2005, la revista ha recibido 3.764 visitas, de las cuales el 63% ha procedido de España, un 25% más de países del resto de Europa, un 11,5% de países americanos y un 0,5%, equivalente a 15 visitas, de Asia, de un país tan exótico como a estos efectos es el Vietnam.

A continuación se ofrece la composición de estas entradas por los meses correspondientes al año 2005, excluyendo las entradas efectuadas el año 2004, tanto en lo relativo a la Presentación colocada en el sitio web en el mes de julio, como al número 1 que fue colgado el 14 de diciembre.

