

LA CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA: INSTRUMENTO DE INFORMACIÓN Y CONTROL. LA TRANSICIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES DEL ANTIGUO AL NUEVO RÉGIMEN

BUDGET ACCOUNTING AS INFORMATION AND CONTROL TOOL. SPANISH TOWN COUNCILS AND THEIR TRANSITION FROM THE OLD TO THE NEW REGIME

M^a Soledad Campos Lucena

Guillermo J. Sierra Molina

RESUMEN

Del Antiguo al Nuevo Régimen, España sufrió una transformación social, económica y política que supuso una ruptura drástica en la organización del país con respecto a la existente hasta ese momento. El déficit crónico que venía sufriendo el Estado motivó los continuos intentos de éste por el control de los recursos locales que gozaban hasta el momento de una situación de saneamiento envidiable por parte de aquél.

El sistema contable que se implantó, basado en la aprobación, gestión y control del presupuesto, permitió por un lado dotar al Estado de un sistema de información y control sobre los recursos de los ayuntamientos así como de sus competencias.

Con este trabajo pretendemos exponer la transformación que sufrió el sistema contable en los ayuntamientos del Antiguo al Nuevo Régimen, convirtiéndose además de en un sistema de control sobre los recursos locales en un instrumento de liberalización para la gestión interna de los de los mismos, en los propios ayuntamientos.

Para el desarrollo de este trabajo y siguiendo una metodología positivista hemos hecho uso de fuentes primarias procedentes del Archivo Histórico Municipal de Carmona, así como de la legislación vigente en cada momento a lo largo del periodo de análisis.

ABSTRACT

Spain experienced a social, economic and political transformation between the Old and the New Regime. This transformation meant a dramatic change in the way the country was organized until then. The ingrained deficit of the state provoked several attempts aiming at taking control over the local resources, which enjoyed an enviable financial situation.

The system implemented was based on the approval, management and control of a budget. This measure allowed the state to have an information and control system over the local councils and their powers.

The aim of this paper is to show the transformation undergone by the accounting system in local councils from the Old to the New Regime. It turned into both, a control system over local resources and a liberalization device for internal management.

The present study follows a positivist approach and is based on primary sources located at the Archivo Histórico Municipal de Carmona, as well as on current laws and regulations during the period under study.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad presupuestaria, Contabilidad Local, Antiguo Régimen.

KEY WORDS:

Budget Accounting, Local Accounting, Old Regime

1. Introducción

Existen dos fechas claves para la Contabilidad Municipal en la historia reciente de España, 1760 y 1845. En ambas ocasiones fue la mala situación de la Hacienda Pública la que determinó el ordenamiento de la Hacienda Municipal, y en ambos casos se mejoró el conocimiento de los recursos de los Ayuntamientos lo que favoreció la posterior enajenación de la propiedad concejil¹.

Hasta el siglo XVII, los municipios se autofinanciaban con sus propios recursos generalmente procedentes de su patrimonio o *bienes de propios*² (rústicos y urbanos) y sólo en casos excepcionales recurrían a la tributación indirecta y a los repartimientos vecinales, prácticas que debían cesar en cuanto desaparecía la necesidad que las había motivado. A partir de entonces, la Hacienda patrimonial entró en crisis debido a la inflación, las exigencias de la Corona, la desacertada y corrupta gestión económica, y la disminución de los bienes de propios, empezando a ser sustituida por la Hacienda fiscal. Las desigualdades que generaban las Contribuciones del Estado se veían agravadas por la gran diversidad de impuestos locales que variaban entre regiones, municipios, e incluso entre los individuos de una misma población. (Comín, 1996: 194).

Durante el siglo XVIII, bajo la denominación de bienes de propios se englobaba un gran número de impuestos indirectos, destinados a cubrir la insuficiencia de las rentas generadas por el arrendamiento³ de los citados bienes, con el fin de hacer frente a los gastos de los servicios municipales que paulatinamente habían asumido los ayuntamientos. Estos impuestos indirectos, aparecen concedidos por el poder central con carácter extraordinario y temporal, pero normalmente se perpetúan. En última instancia se realizaban repartimientos vecinales o derramas, consistentes en cantidades que regular o esporádicamente, según el ayuntamiento, se repartían en forma de contribuciones directas entre los vecinos, con el fin de conseguir un presupuesto equilibrado. En el siglo XIX, especialmente desde la reforma de Garay, se tenderá a asociar los arbitrios con los

¹ Esta enajenación únicamente favoreció a la Hacienda Central, aunque sólo al principio. Erróneamente, al menos bajo el punto de vista de una buena gestión a largo plazo, fue considerando como normales los ingresos procedentes de la citada enajenación, ventas que fueron decayendo a medida que los bienes empezaron a escasear. Para los ayuntamientos supuso la pérdida de su patrimonio y por consiguiente de la fuente fundamental de ingresos que les había permitido la envidiable autofinanciación de la que habían gozado históricamente.

² Estos bienes son definidos por el profesor Fernández Carrión (1993b: 13) como “los que pertenecen al Municipio como persona jurídica en concepto de patrimonio, para la realización de servicios municipales”.

³ Las normas que regulaban el arrendamiento de los bienes de propios datan del S. XV y entre otras cosas, no permite arrendar propios a quien desempeñe cargo concejil en alguna población, pero la misma legislación que inútilmente trataba de erradicar los abusos, da testimonio directo y continuo de la apropiación de las rentas municipales por el grupo dominante (De Castro, 1979: 48-49).

impuestos indirectos⁴ y los propios con los bienes patrimoniales de los ayuntamientos (García, 1996: 33-34; De Castro, 1979: 31).

Existe otro tipo de bienes patrimoniales denominados *comunes*, comunales o de caudal común de los vecinos. Se trata de fincas rústicas que eran explotadas colectivamente por los vecinos, en principio, de forma indiscriminada y gratuita como complementos de sus rentas particulares. Entre éstas se incluyen ciertos baldíos (De Castro, 1979: 31). De forma más sucinta nos los define el profesor Fernández Carrión (1993: 13) como “*los que pertenecen al pueblo para el aprovechamiento común de todos los vecinos*”.

La distinción entre comunales y propios es más teórica que real. De hecho, había muchos bienes que eran utilizados de una u otra forma en distintos periodos del año. La confusión entre unos y otros procede de la época y la forma en que los Concejos adquirieron su patrimonio⁵. La mayoría pertenecían a los Cabildos desde la época de la Reconquista, cuando los monarcas concedieron a los municipios un patrimonio territorial en el que no se hacía referencia a tal distinción, probablemente porque todos los bienes estaban destinados al uso común (García, 1996: 35-36).

A pesar de que el punto de partida de los Presupuestos Municipales está en las reformas administrativas de 1845/46, es preciso destacar que existen unos claros precedentes de la Contabilidad Municipal, muy ligados a los cambios políticos acaecidos en España.

La organización moderna de los Ayuntamientos parte de la Constitución de 1812, pero no es hasta la reforma de 1845, y más concretamente hasta el desarrollo del Presupuesto Municipal implantado por la R.O. de 28 de enero de 1846, cuando se produjo una homogenización de las Haciendas Locales, intentando reducir las consideraciones de carácter legal o político sobre las estrictamente económicas (Fernández Carrión, 1992:141-142).

Desde la aparición del Estado moderno, el control de los recursos pertenecientes a la corona se había convertido en uno de los objetivos principales para la Real Hacienda. El sistema de la doble Contaduría, la de Hacienda y la de Cuentas venía de antiguo en Castilla, aunque la llegada al trono de Isabel la Católica supuso una reforma importante de las citadas instituciones. La Contaduría Mayor de Hacienda se ocupaba de la administración, cobro y distribución o gasto de las rentas reales, llevando la contabilidad

⁴ Febrero nos define los arbitrios diciendo que son “aquellos derechos que por carecer de propios y con facultad Real han impuesto sobre el aceite, vino, vinagre, carne y otras cosas o frutos vendibles, como asimismo los impuestos en puertas, mesones y ventas”. Citado por Rodrigo Fernández Carrión (1993b: 13-14).

⁵ Las fincas concejiles proceden de la apropiación en el tiempo de los asentamientos, de donaciones del monarca o “cartas pueblas”, de donaciones de particulares o de su compra. En el S. XIX los ayuntamientos atribuyen generalmente sus derechos de propiedad sobre estas fincas a la “posesión inmemorial”, aduciendo la dificultad de localizar los títulos o contratos correspondientes. También existen fincas pertenecientes a dos o más municipios y explotadas mancomunadamente. Otras veces el suelo y el arbolado pertenecen a distintos dueños, pudiendo el municipio compartir la propiedad con algún particular. Las prácticas de repartos comunales (aunque en pequeña medida) se extendieron al S. XIX. No obstante, en la práctica la distinción entre Propios y Comunes no está tan clara. Las fincas concejiles no se encuentran uniformemente repartidas de una a otra región (De Castro, 1979: 32). De hecho son muchos los autores que van definiendo unos y otros bienes en función del aprovechamiento de se hace de ellos.

de las mismas. La Contaduría Mayor de Cuentas controlaba las operaciones de todos aquellos que habían tenido algo que ver con la recaudación o distribución de alguna renta, determinando los alcances o saldos, que en su caso deberían ingresarse en la Hacienda (Hernández Esteve, 1983: 44-45). Ambas estaban interrelacionadas y suponían un medio de recaudación, administración y control de los recursos por parte de la Hacienda.

El déficit crónico que venía sufriendo el erario público hacía necesaria la reforma sustancial de la Hacienda del Estado. La necesidad reformista gozaba del asentimiento general de los políticos de la época y constancia de ello nos queda en la bibliografía que en el siglo XVIII se imprimió sobre el tema⁶.

No obstante, las posibilidades de reforma que permitieran al Estado cubrir sus necesidades financieras tenían naturaleza muy diversa de forma que las medidas a adoptar podían afectar tanto la vertiente de los ingresos como la de los gastos.

Ejemplo de la primera lo encontramos en la propuesta del Marqués de Cabarrús quien propone un cambio en la estructura del sistema fiscal que eliminase la contribución provincial e imputase la tributación a la propiedad, al tiempo que extendiese la imposición a todos los estamentos sociales (Cabarrús, 1783)⁷.

Con respecto a la reforma que afectaba a los gastos tenemos la propuesta por el Marqués de la Ensenada el 18 de noviembre de 1748 que argumentaba que únicamente con la reducción de éstos sería posible mejorar las finanzas públicas y subsanar los gastos de guerra, proponiendo para ello una serie de medidas a adoptar (Ensenada, 1748)⁸.

El control de los concejos y el expolio de la propiedad concejil también constituyó una pauta recurrente en la España moderna. El *Real Decreto e Instrucción de 30 de Julio de 1760 para la Administración de los Propios y Arbitrios del Reino, baxo la dirección y gobierno del Consejo* (en adelante Instrucción de 1760), produjo un cambio radical en la administración de los propios (Fernández Carrión, 1993b: 17).

Como antecedente a esta norma, en 1745 había sido aprobada la *Instrucción para el gobierno y administración de los Arbitrios* (en adelante Instrucción de 1745). Esta Instrucción suponía un primer intento de control sobre los recursos locales. Les daba un mayor protagonismo a las Superintendencias que debían controlar a los encargados de la cuenta y razón de los Arbitrios en los ayuntamientos para *estimular* su ejecución, así como *para que forme los libros correspondientes a la cuenta y razón del cobro de los Arbitrios, y estado continuo de acreedores y destinos de ellos, para poderla dar siempre que se le pida, y pedir al Superintendente proceda a la cobranza* (Instrucción de 1745).

La alternancia política en el poder que se produjo a lo largo de todo el siglo XIX⁹, afectó a la sociedad española tanto en los aspectos económicos y sociales como en la organización de sus instituciones. Dentro de las reformas llevadas a cabo y que

⁶ Sirva como ejemplo la memoria presentada al Sr. D. Felipe V por una Junta de Ministros siendo el secretario de despacho de Hacienda el Marqués de Torrenueva, el 15 de julio de 1735, que pretendía examinar el gasto anual y proponer los medios oportunos, *teniendo en cuenta que el reino no es capaz de sufrir nuevas extraordinarias contribuciones* (Lasarte et al, 1988: 299).

⁷ Fuente tomada de Lasarte et al, 1988: 93-94.

⁸ Fuente tomada de Lasarte et al, 1988: 143-144.

⁹ “Los regímenes liberales y absolutistas se sucedieron hostilmente en el poder: Los primeros luchaban por alumbrar el Estado liberal; los segundos, por alargar la agonía del Estado absolutista” (Comín, 1990: 11).

contribuyeron a la transición entre el Antiguo y el Nuevo Régimen, merece especial mención la reforma territorial y fiscal de 1799-1805 de la que el profesor Artola nos hace una exposición detallada. Debemos destacar, entre los cambios que introduce dicha reforma, “*la desaparición de enclaves y exceso de irregularidades que existían en la división territorial anterior a 1799, en la reforma posterior a esta fecha, lo cual implica la búsqueda de primacía de la eficacia del sistema fiscal, frente al mantenimiento de los límites históricos tradicionales, que impedían esa eficacia*” (Artola, 1982: 55-56).

Las motivaciones de este trabajo radican tanto en la importancia de los cambios históricos acaecidos en el periodo de análisis, cambios que dieron lugar a la transformación de España de un país con una organización absolutista, en un país con una estructura centralizada que sirvió de base a la organización de un Estado liberal, como en la amplitud del periodo de análisis, no teniendo constancia de un estudio similar para un periodo tan amplio. Y aún para periodos más cortos estudian segmentos más concretos del sistema contable no la transformación del sistema en su totalidad (Comín, 1990; Moral, 1979; Rubín, 2003; Salort, 1998) o bien de temas relacionados con el sistema contable pero no su estudio como tal (Comín *et al.*, 2002; Domínguez, 1984; Domínguez, 1985; Estapé, 2001; Fernández, 1993a; Fontana, 1983a; Fontana, 1983b; Fontana, 2001a; Mendizábal, 2000; Pozas, 1986; Zafra, 1991).

El objetivo que nos marcamos con este trabajo, es exponer la transformación del sistema contable de los ayuntamientos del Antiguo al Nuevo Régimen, convirtiéndose además de un sistema de control sobre los recursos locales en un instrumento de liberalización para la gestión de los mismos. Para ello, hemos analizado la normativa que al efecto se aprobó durante el periodo de transición, así como las fuentes primarias extraídas del Archivo Histórico Municipal de Carmona con el fin de corroborar la aplicación práctica del citado sistema contable, conjugando toda la información en un primer epígrafe donde mostraremos la transformación del proceso contable del Antiguo al Nuevo Régimen, haciendo especial hincapié en la gestión de los recursos y sus modificaciones desde el punto de vista de la hacienda central y de la hacienda local, y en un segundo epígrafe donde destacaremos una consecuencia clave de la transformación del proceso, la aparición del déficit en las cuentas locales, sus motivos y los métodos para solventarlo. Para terminar expondremos las conclusiones del estudio.

2.La contabilidad presupuestaria: instrumento de información y control¹⁰

Las Constituciones de 1812 y 1845 estuvieron marcadas por unos principios de carácter liberal y centralista que acabaron imponiéndose, y fueron desarrollados por distintas normas entre las que merecen especial mención *Instrucción 3 de enero de 1823 para el gobierno económico-político de las provincias* y la *Ley de 8 de enero de 1845 de Organización y atribuciones de los Ayuntamientos*. Esas normas sobre la Hacienda Municipal, a pesar de estar basadas en los mismos principios y ser aprobadas por

¹⁰ Antes de proseguir con la lectura del trabajo, y en aras de su más fácil comprensión nos gustaría destacar una serie de fechas tanto al Antiguo como al Nuevo Régimen, en torno a las que versan los principales cambios normativos que dieron lugar a las modificaciones más relevantes del sistema contable:

Antiguo Régimen: 1745 y 1760.

Nuevo Régimen: 1812, 1823, 1845, 1870 y 1877.

gobiernos liberales, contienen diferencias sustanciales en función del partido político gobernante. Las normativas progresistas de 1823, 1856 y 1870, concedían una cierta autonomía fiscal a los gobiernos locales, las leyes municipales aprobadas por moderados y conservadores de 1845, 1876 y 1882, establecían un férreo control de las Haciendas Locales por parte del gobierno. Fueron éstas últimas las que acabaron predominando, al establecerse en España el modelo moderado sobre todo desde la revolución liberal hasta los Estatutos municipal y provincial de 1924 y 1925 (Comín, 1996: 201-202).

Esta pérdida de autonomía tuvo su origen en los siglos XVI y XVII, aunque se acentuó en el XVIII. Durante estos periodos los agobios financieros de la corona buscaron solución en las arcas municipales. No obstante, a lo largo del siglo XVIII no sólo se buscó la financiación procedente de las corporaciones locales, sino que se intentó controlar la gestión de los mismos por parte de la administración central (García *et al.*, 1995: 88). Tras esta centralización subyacía la idea de fraude de las oligarquías locales, fraude que era necesario controlar. “*La mejora en la administración se lograría mediante un rígido control por parte de las instituciones centrales sobre las autoridades concejiles*” (García, 1996: 365).

Como es lógico, el cambio de un régimen a otro no fue algo inmediato. Los avances y retrocesos en el proceso de liberalización fueron continuos, y ello, por supuesto se vio reflejado en la normativa que a tal efecto se aprobaba o se derogaba en función del partido político gobernante.

La transformación que sufrieron los ayuntamientos y el papel jugado por la contabilidad no pueden entenderse de forma aislada sino dentro de un entorno donde el Estado y su situación ocupa un lugar de suma importancia. Es preciso recordar que la pérdida de las Colonias y por consiguiente de la fuente de ingresos más importantes del Estado, así como las guerras sostenidas contra Francia e Inglaterra que aumentaron los gastos, sumieron al Estado en una profunda crisis.

Al analizar la normativa contable pública aprobada por los gobiernos liberales, observamos como ya la propia Constitución de 1812 unificó el régimen municipal en España bajo principios centralizadores con relación al estado de derecho anterior, a la vez que facultó a los Ayuntamientos para la administración e inversión de los fondos de Propios y Arbitrios, así como para el repartimiento y recaudación de contribuciones, dentro de las directrices recogidas en la propia Constitución y en el resto de leyes, debiendo rendir cuentas de caudales a la respectiva Diputación provincial (Constitución Española 1812, arts.309-323). A pesar de esta aparente descentralización, el análisis del sistema en su globalidad nos muestra que la tendencia seguida a lo largo del siglo fue eminentemente centralizadora.

Los continuos cambios políticos que se produjeron en los primeros años del siglo XIX, y que continuaron durante el resto del mismo, provocaron que las normas se aprobasen, y apenas entraban en vigor se derogaran. Este hecho lo observamos a lo largo de todo el siglo, no obstante, bien es cierto que no todo se derogaba, e incluso si se derogaba podía volver a restablecerse.

La corta vigencia de la Constitución de 1812, impidió su desarrollo práctico que se produjo realmente con la aprobación de la Instrucción de 1823. El artículo 30 de la citada norma, establece la obligación de los ayuntamientos de formar el mes de octubre de cada

año y enviar a la Diputación provincial el presupuesto de los gastos ordinarios que debían hacerse en todo el año siguiente a costa de los fondos de Propios y Arbitrios. Asimismo establecía un presupuesto de estos fondos, y decretaba que en caso de no ser suficientes, debía hacerse una propuesta a la Diputación para la creación de los arbitrios suficientes para cubrirlos. Los artículos siguientes establecían los requisitos de forma y trámite que habían de seguir los presupuestos, tanto para su aprobación como para su ejecución, así como el plazo, forma y justificación en que los ayuntamientos debían rendir las cuentas. Por otro lado, la Instrucción establecía en su artículo 99, que las Diputaciones provinciales examinarían los citados presupuestos, y los mandarían a ejecutar, o los modificarían si lo estimaban oportuno. Esta norma, también fijaba en líneas generales los requisitos de forma y fondo de la contabilidad de la Diputación provincial. En ella se encomendaba a la Contaduría Mayor de Cuentas, como órgano superior, la supervisión de las cuentas previamente a su traslado a las Cortes para su aprobación.

La Constitución de 1812 no hacía referencia expresa a la formación de los presupuestos por parte de los ayuntamientos no obstante, en sus artículos 321 a 323 les otorga una serie de competencias a las que habrían de hacer frente y les concede la posibilidad de crear arbitrios de forma tutelada a través de la Diputación Provincial, a quien les obliga a rendir cuentas.

A pesar de la autonomía que perseguía esta norma, se hace patente la tendencia al control sobre las finanzas de las Haciendas Locales que se consolidaría a lo largo del siglo XIX. El sistema contable de los ayuntamientos, fue utilizado tanto desde la vertiente de los gastos como de la de los ingresos, obligando a los ayuntamientos a asumir determinadas competencias que previamente no les correspondían, y limitando de forma paulatina los ingresos, que dependerían cada vez más del Estado.

El retorno al Antiguo Régimen que se produjo en España en octubre de 1823, no fue un hecho aislado en el ámbito internacional. Los conflictos entre la burguesía liberal y la oligarquía dominante existían en toda Europa, no obstante, la situación en España fue un tanto peculiar. La pérdida de las colonias, dio lugar a un retraso en el país provocado por la disminución de entrada de recursos, hecho que ni España ni los españoles admitirían hasta muchos años más tarde, de forma que únicamente con sus recursos debió hacer frente tanto al enfrentamiento común a toda Europa entre burguesía y aristocracia, como al propio entre los defensores del centralismo y los de los privilegios locales y regionales (Témine *et al*, 1982: 51-52).

Estando en el trono Isabel II, en 1845 se promulgó en España otra Constitución y fueron aprobadas una ley municipal y otra provincial, inspiradas ambas en un rígido principio centralizador. Además se implantó un nuevo sistema tributario (obra de Alejandro Mon, Ministro de Hacienda), cuya estructura perduraría más de un siglo¹¹.

Los cambios provocados por el sistema contable emanado de la norma de 1845, pudieran equipararse a la que se estableció tras la reglamentación de la propiedad concejil en 1760. Como hecho recurrente a lo largo de los dos siglos, la penosa situación de la Hacienda Pública se convirtió en un condicionante determinante para la regulación de las

¹¹ El régimen local de las leyes de 1845 y disposiciones complementarias experimentaron una crisis aguda a consecuencia del cambio político de 1854. No obstante, en lo que se refiere a la reforma constitucional y del régimen local no tuvo efectos inmediatos (Posada, 1982: 219).

Haciendas Locales. En ambos casos la contabilidad municipal se convirtió en el sistema de información que permitió un mejor conocimiento de los recursos locales tras lo cual se procedió a la enajenación de buena parte de los mismos (Fernández Carrión, 2003: 8).

La ley de 8 de enero de 1845 de organización y atribuciones de los Ayuntamientos, centralizó el sistema contable de los Ayuntamientos recortando su autonomía y otorgando a la Diputación Provincial, o al Gobierno en determinados casos, la aprobación de los presupuestos y de las cuentas que los municipios se veían obligados a rendir. A través de estas medidas se controlaron los gastos de los Ayuntamientos, hasta el punto de que el Gobierno o el Jefe Político, en su caso, podría rechazar o reducir cualquier partida de gasto voluntario incluida en el presupuesto (Ley Municipal 1845, art.100). Por otro lado, si los ingresos no fuesen suficientes para cubrir los gastos obligatorios, el déficit debía ser cubierto con un reparto o arbitrio extraordinario propuesto por el Ayuntamiento pero que debía ser aprobado por el Gobierno (Ley Municipal 1845, art.101).

La ley de 1845, delimitó y amplió los gastos que se debían incluir en los presupuestos municipales, haciendo una enumeración de los gastos obligatorios en el art.193 y dejando la puerta abierta para otro tipo de gastos voluntarios en el art.194. Además otra ley de la misma fecha, pero que regulaba la organización y atribuciones de la Diputaciones Provinciales, establecía entre sus atribuciones el repartimiento entre los Ayuntamientos de la Provincia de las contribuciones generales del Estado, así como las derramas para gastos provinciales de cualquier clase (Ley Provincial 1845, art.55).

Por otro lado, el art.65 de la misma ley facultaba a las provincias para *llenar* el déficit provocado por los gastos obligatorios, con derramas entre los pueblos de la citada provincia, o aumentando las contribuciones directas que correspondiesen a la misma. En cualquiera de los dos casos, este arbitrio debía ser aprobado por el Gobierno a propuesta de la Diputación provincial.

Estas dos normas dejaban claro el control que el Gobierno y la Diputación Provincial tenían sobre los recursos de los Ayuntamientos, y como se utilizaba la contabilidad pública para ello, a través del control presupuestario y posteriormente de la cuenta liquidada, así como por el desvío de fondos de las arcas municipales hacia las provinciales o estatales. No obstante, a la vez que permitían este control, ponían en marcha un proceso de liberalización de la gestión de los recursos locales, permitiendo a los municipios gestionar de forma más ágil los recursos con los que contaban.

En el preámbulo de los proyectos de ley sobre presupuestos y contabilidad municipal y provincial, de 1859 y 1862 respectivamente, se decía que la organización de las Provincias y la conservación de los Ayuntamientos traía consigo la necesidad de presupuestos independientes de los generales; y esta independencia no podía mantenerse sin recursos propios. La gran variedad de presupuestos hacía imposible que todos los años el poder legislativo examinase y fijara los gastos e ingresos de las Provincias y Ayuntamientos, y no fijándose los gastos, el fijar los ingresos de manera arbitraria, no conduciría más que a la irregularidad y al desconcierto. Se hacía indispensable que el poder legislativo fijara de una vez la naturaleza de los gastos que debían incluirse en los presupuestos, así como el orden de los recargos sobre las contribuciones públicas, necesarios para constituir los ingresos y que éstos se mantuviesen hasta que nuevas

necesidades y condiciones económicas exigieran imperiosamente su modificación (Posada, 1982: 243).

Si la necesidad de crear presupuestos era evidente, ya que suponía una forma de no dejar al arbitrio de los Ayuntamientos lo que se había de invertir en las necesidades comunes, así como lo que se había de exigir a los vecinos, la rendición de cuentas es si cabe de mayor y más obvia importancia. El presupuesto no es más que una norma que indica la pauta que deben seguir los encargados de la administración de caudales del Municipio en sus actos de gestión económica; sin embargo *“la cuenta es la demostración acabada de la conducta que en el particular hayan observado”* (Abella, 1878: 629).

En 1868 una grave crisis financiera, afectó al conjunto de la economía española y dio lugar a un malestar propicio para una acción subversiva (Témine *et al*, 1982: 71). La normativa revolucionaria referente a las instituciones locales se encuentra recogida en el Título VIII de la Constitución de 1869 y en las Leyes municipal y provincial de 1870. Esta ley municipal, se regía por un espíritu descentralizador y quiso dotar a los municipios de unos recursos propios atribuyéndoles la potestad de la determinación de repartimientos, recaudación, inversión y cuenta de todos los arbitrios e impuestos necesarios para la realización de los servicios municipales (Ley Municipal 1870, art.67.3). También le otorgaba la potestad de establecer determinadas contribuciones y arbitrios aunque con determinadas restricciones y establecía una serie de ingresos que conferían a los Ayuntamientos una autonomía suficiente para su gestión económica (Ley Municipal 1870, art.129 y ss.).

No obstante, el flujo de recursos destinados a financiar tanto al Estado como a las Diputaciones Provinciales persistía, pudiendo éstas últimas recurrir a los repartimientos entre los pueblos de las provincias para cubrir su déficit presupuestario, especificando la ley que el repartimiento se realizaría en proporción a lo que en contribuciones cada pueblo pagase al tesoro (Ley Provincial 1870, art.81). También se hace patente el control que siguen ejerciendo sobre los Ayuntamientos, pudiendo encargar a cualquiera de sus vocales o dependientes visitas de inspección a los Ayuntamientos con el fin de enterarse del estado de sus cuentas (Ley Provincial 1870, art.73).

La vida local y las colectividades provinciales, tenían como el Estado, necesidades que la civilización imponía y que era necesario satisfacer. Así, el principio de la descentralización administrativa recibiría de las leyes económicas una sanción solemne, sostenida constantemente por la escuela liberal. A pesar de la descentralización perseguida en los gastos, no ocurre lo mismo con los ingresos, ya que era necesario impedir que la tributación local se hallase en contradicción con la estatal, por lo que se proponía un sistema general de impuestos locales, en armonía con el del Estado, dentro del cual fuese fácil hallar recursos permanentes para satisfacer las necesidades desatendidas hasta el momento (Posada, 1982: 280).

La Constitución de 30 de junio de 1876, introdujo importantes modificaciones en un sentido conservador y centralizador con respecto a la de 1869. En ella se ponía de manifiesto el carácter restrictivo de la participación ciudadana en la vida pública y reforzaba el intervencionismo gubernamental, especialmente en el área fiscal de los Ayuntamientos.

2.1. El sistema de control del Antiguo Régimen: la necesidad de autorización de la Junta Municipal

Durante el Antiguo Régimen, el sistema contable vigente en los ayuntamientos aparecía reglamentado en la Instrucción de 1760 y previamente por la Instrucción del año 1745. En la citada normativa se recogía un modelo contable que toparía con el que vendría a sustituirlo con la llegada del Nuevo Régimen¹². No obstante, el modelo seguiría poniéndose en práctica durante el primer cuarto de siglo XIX, a pesar de los intentos de los gobiernos progresistas de la implantación del nuevo, que no empezaría a tener vigencia real prácticamente hasta la mitad del mismo.

Durante el Antiguo Régimen, no existía una previsión de los ingresos y los gastos del ejercicio. La Instrucción 1760 va dirigida a la generalidad de personas que en el territorio español puedan gestionar algún tipo de recurso público¹³.

En esta Instrucción se aprecia claramente el control que sobre los recursos de las corporaciones locales pretende realizar el gobierno. En ella, el control de los Propios y Arbitrios de los pueblos queda bajo la jurisdicción del Consejo de Castilla a quien le encarga que tras realizar un estudio del estado de los mismos, *de sus valores y cargas, ..., los diriga, gobierne y administre, y tome las cuentas de ellos anualmente, para que constando su legítimo producto, se vea igualmente que la inversión ha sido en los fines de su destino, sin extraviarlos a otros que no les son correspondientes* (Instrucción 1760).

En la Instrucción de 1760 se recogía la obligación de los pueblos de rendir cuentas anualmente a la Hacienda Real de la situación de los propios y arbitrios, creándose en esa fecha la Contaduría de Propios y Arbitrios, para que a través de ella se llevase la cuenta y razón de los mismos.

El mecanismo a través del cual los pueblos debían rendir las cuentas requería una serie de controles y autorizaciones, que mermaban en gran medida el dinamismo de los pueblos en relación a la gestión de sus propios recursos. La necesidad de autorización aparece reiteradamente en las diferentes actas de las Juntas Municipales. Valgan como ejemplo las siguientes correspondientes al Ayuntamiento de Carmona:

“Junta Municipal de ocho de julio de mil setecientos sesenta y ocho: En esta Junta se dio cuenta de un procedimiento empezado a la ciudad por Don Manuel Benitez de la Milla y administrador de los bienes y rentas pertenecientes al colegio de la compañía que fue de esta ciudad sobre que les satisfagan de otras temporalidades dos mil novecientos reales de vellon por la renta de un año que cumplio por San Juan próximo pasado de las tres posadas que esta ciudad tiene arrendadas para asistir a los soldados ...Y la Junta de conformidad acuerda se despache libramiento correspondiente por la citada cantidad y contra el Mayordomo de Propios” (AHMC Patrimonio 1013).

¹² El citado modelo viene recogido en los artículos VI, VII, VIII, XIX, X y XV de la Instrucción de 1760.

¹³ “A todos los corregidores e Intendentes de Ejército y Provincia, Asistente, Gobernadores, Alcaldes mayores y ordinarios, y demás Jueces, Justicias, Ministros y personas de todas las Ciudades, Villas y Lugares de estos nuestros Reynos y Señoríos, a quien lo contenido en esta nuestra Carta toca o tocar pueda en cualquier manera...” (Instrucción 1760, preámbulo).

“Junta de cinco de julio de mil setecientos setenta: Se dio cuenta y leio un Memorial dado por Don Manuel Benitez de la Milla, como administrador de los orígenes que fueron de los regulares de la Compañía de esta ciudad en que pide se le pagen, mil novecientos reales de la renta de los Cuarteles que ocupa el escuadron de caballería de Alcantara y por un año cumplido el día desde San Juan próximo pasado y entendido la Junta acordose se despache libramiento por la cantidad que se le este debido contra el Mayordomo de los Propios” (AHMC, Patrimonio 1013).

En otros casos no se trataba de la solicitud de pago sino de la propia ejecución del gasto solicitándose autorización de los mismos:

“Junta Municipal de tres de diciembre de mil setecientos setenta: También se hizo presente el Memorial dado al Corregidor por Don Francisco de Vasenia Alcalde de la carcel de esta Villa solicitando un repaso de los calavosos y demas oficinas para la custodia de presos...el Informe hecho por los Maestros Albañiles Gregorio González y de Carpintero Santos García, en que se descubre la necesidad de la obra y la regulan en tres mil setecientos cincuenta reales de vellon¹⁴” (AHMC, Patrimonio 1013).

Como podemos comprobar el sistema era largo y engorroso. No permitía controlar ni la administración ni la gestión de los recursos. Los gastos debían ser aprobados por la Junta Municipal, de quien debían recibir autorización para su ejecución primero y para su liquidación después. No permitía el proceso planificar las inversiones y su financiación por lo que a falta de recursos cabían dos posibilidades, no llevar a cabo la inversión, o bien, llevarla a cabo y no pagar hasta que hubiese fondos para ello.

El título VI de la citada Instrucción de 1760 establecía la obligación de los pueblos de formar cada año su cuenta de propios de forma detallada con arreglo a la *dotación de gastos que haga el Consejo* y además estipulaba la intervención de determinados recursos por parte del Contador del ayuntamiento si lo hubiese o por el Escribano o *Fiel de Fechos* de cada Pueblo para cubrir los gastos de la administración. Durante este periodo las cuentas eran rendidas en el propio ayuntamiento y sus recursos gestionados por distintos cargos del mismo, aunque siempre bajo el control ejercido por el Estado a través de la normativa aprobada. Más adelante, en el capítulo XV se dispone que las *cuentas de Arbitrios se han de formar, remitir y tomar por el Contador en la misma forma que se previene por lo que toca a las de Propios*. En el cargo de la cuenta que anualmente habían de formar los pueblos, se recogería el producto de los Propios, con distinción de cada uno; en la data se podían incluir exclusivamente libramientos que habían de despachar las Justicias y que se ajustaran a la dotación de gastos aprobados por el Consejo (Instrucción 1760, VI).

El proceso de control sigue su regulación en el artículo VIII, debiendo el contador emitir una *certificación del cargo y la data por menor de ellas con sus resultas*,

¹⁴ Debemos decir que en este caso no se autorizó el gasto, por considerarse que era competencia de la Corona y no del ayuntamiento.

certificación que el Intendente pasará a la Contaduría de la Corte para que en ella se tenga constancia. En el año 1764 se formó y remitió a los Intendentes un formulario con la finalidad de que las certificaciones se uniformasen, de forma que se emitiesen ordenadas y gozaran de la suficiente claridad.

No obstante, el Contador podría requerir las cuentas para revisarlas, estableciendo el artículo IX de la instrucción que los originales serían remitidos de forma inmediata, guardando los datos necesarios para *sus resultas en las cuentas sucesivas*.

Si fuese necesario incurrir en un gasto extraordinario, el artículo X de la Instrucción ponía como requisito indispensable la autorización del Intendente con la limitación de los cien reales, o la del Consejo para una cantidad superior. Queda patente las trabas que esta normativa ponía sobre la autonomía de los ayuntamientos sobre sus propios recursos.

Los recursos con los que contaban los ayuntamientos se reducían fundamentalmente a los propios, de los que el Mayordomo de Propios debía dar cumplida cuenta a la Junta de Propios. Hemos podido comprobar como desde 1765 en los *Cuadernos de las Juntas de Propios* del ayuntamiento de Carmona, se le solicita al Mayordomo de Propios correspondiente la rendición de cuentas de su mayordomía:

“Junta Municipal del día dieciséis de enero de mil setecientos sesenta y nueve: Acordose de conformidad se haga saver a Antonio Martín Delgado Mayordomo que fue de los propios en el año próximo pasado forme y presente la quenta de su Mayordomía” (AHMC Patrimonio, 1008).

Posteriormente ese mismo año, en una reunión de la Junta de Propios:

“Junta Municipal del día dieciséis de febrero de mil setecientos sesenta y nueve: Se dio quenta y leio a esta Junta la quenta de propios dada por Antonio Martín Delgado Mayordomo que fue en el año próximo pasado de sesenta y ocho¹⁵ por la que resulta de Alcanze contra el referido ocho mil y mas reales de vellon, y no ofreciendosele reparo alguno en ellas se remitan al ayuntamiento de la ciudad en el primero que se celebre y que en su vista acuerde lo que tenga por combeniente” (AHMC Patrimonio, 1008).

Una vez inspeccionadas las cuentas eran remitidas a la Contaduría General de la ciudad de Sevilla, para su inspección.

“Junta de venti tres de septiembre de mil setecientos setenta: Acordose de conformidad en vista de las quantas dadas por Francisco Lopes como uno de los moninadores de Antonio Barrera Mayordomo que fue de los Propios de esta ciudad en todo el año pasado sesenta y nueve del fondo y estipendio que otros efectos tuvieron en todo el año; que aprobara y aprobo por hallarse conformes así en su cargo como en su data y aunque sus gastos extraordinarios han sido mas que

¹⁵ Se refiere a 1768.

aquellos señalados lo causa la necesidad y urgencia de la obra ejecutada en las Muralla y Arcos de la Puerta de Sevilla unico transito para la ciudad ... lo mismo por lo que respecta a los cuarteles de la Caballería como lo acreditan los avisos de sus comandantes las que se lleven al Ayuntamiento para su inspección que hecho y dicho lo que ese le ofresca se remitiria a la contaduría General de la ciudad de Sevilla” (AHMC, Patrimonio 1013)

La respuesta de la Contaduría se producía prácticamente un año más tarde.

Previamente con la Instrucción de 1745, la autonomía de las corporaciones locales era superior. Esta Instrucción no recogía la rendición de las cuentas de propios y arbitrios, eran los propios cargos de los ayuntamientos, los encargados de tomar cuenta y razón de los propios y arbitrios del ayuntamiento, de estimular sus cobros y pagos. El sistema de información se reducía a unos libros que recogían los movimientos de los recursos y que debían permanecer junto a los propios recursos en un arca de cuatro llaves¹⁶ que se abría mensualmente para depositar lo cobrado y pagar lo librado. El control ejercido por el Estado sobre el sistema contable, venía recogido en la citada Instrucción y se basaba en el esbozo de una serie de pautas de actuación de los cargos del ayuntamiento.

La Instrucción de 1745 encargaba al Superintendente la cobranza de los arbitrios, del que había de dar cuenta al Contador de Rentas Reales de cada capital. El Superintendente instaría al Escribano del Ayuntamiento o el encargado de la Cuenta y Razón de los Arbitrios a entregar al Contador testimonio o certificación de los Arbitrios que se debían, por quien se debían, así como el motivo de los mismos, de manera que se estimulase su cobro.

Para la administración de los caudales de los pueblos los Mayordomos veían limitadas sus competencias requiriendo autorización del Consejo como hemos podido comprobar anteriormente. En el capítulo CXX de las ordenanzas municipales de la Villa de Cantillana quedan recogidas las funciones del mayordomo que se pueden transcribir como sigue (Carmona, 1996: 79):

“Porque la cuenta que el mayordomo del conçejo diere sea más çierta e verdadera y no pueda auer fraude en ella, hordenamos e mandamos que el mayordomo sea obligado a mostrar çedula de quanto gastare, diere e pagare en razón del dicho su ofiçio de mayordomo si pasare de tres reales arriba, e que no le sea resauido de otra manera en cuenta. E si lo pagare por mandado de los alcaldes o de alguno dellos haya de tener el tal mandato por esostros, so las mesmas penas.”

Tras la presentación de las cuentas por parte del Mayordomo a la Junta de propios las cuentas eran revisadas y censuradas por el Síndico procurador y a finales de siglo, por

¹⁶ Una la tenía el Superintendente, otra el Diputado más antiguo de la Junta, la tercera el Contador y la cuarta el Depositario.

el *Caballero Procurador Mayor*, cuyo informe era presentado de nuevo a la Junta previamente a su *paso a la Ciudad para su reconocimiento*, tras lo cual eran remitidas con sus justificantes y la censura a la que previamente hemos hecho referencia al Intendente de la ciudad Sevilla.

Esta cuenta recogía los ingresos y los gastos del ayuntamiento para el año correspondiente, práctica que podemos constatar en todos los casos estudiados, valga como ejemplo el acta de la Junta de Propios de 27 de enero de 1802 del ayuntamiento de Carmona (AHMC Patrimonio, 1009):

“En la ciudad de Carmona en la mañana del día veinte y siete de Enero de 1802 los señores Presidente y Ministros de la Junta Municipal de Propios a consecuencia de citación anterior hecha por los Porteros de la Ciudad se juntaron a celebrarla en las Casas Capitulares a saber el Sr. ... Se acordó lo siguiente:

La Junta en vista de la Cuentas dadas por Pedro Vicente Mayordomo de los Caudales de Propios correspondientes a sus Ventas del año pasado de mil ochocientos con el testimonio de sus valores y documentos que acreditan las Partidas de su Data como también las que estasen unidas a ellas por los gastos que se ocasionaron con motivo de las Enfermedades de Contagio que en el mismo año epidemiaron en las Ciudades de Cádiz, los Puertos de Sevilla y otros Puertos de esta Provincia, habiendolas inspeccionado acordó de conformidad el aprobarlas en su todo y que en su consecuencia y que desde luego se remitan originales a la Contaduría General del Estado”.

Los recursos eran gestionados a lo largo del año por el Mayordomo de Propios, pero las cuentas se encontraban sujetas a la aprobación definitiva por parte del ayuntamiento, en concreto por la Junta de Propios, a pesar de que debían ser remitidas a la Contaduría General del Estado para su revisión. El papel ejercido por el Mayordomo de Propios, que actuaba como gestor de los recursos locales, topaba en su autonomía con los límites marcados por el control de la Junta, de la que necesitaba autorización para ejecutar la mayoría de los gastos.

Hasta principios del siglo XIX, hemos podido constatar que la práctica contable no sufrió modificaciones sustanciales (AHMC Patrimonio, 1008-1009), el sistema se basaba en la gestión de los propios y arbitrios del ayuntamiento y la rendición de sus cuentas que como hemos visto seguía un exhaustivo control por parte de la Junta Municipal de Propios antes de su remisión al Intendente provincial para su examen. El control de las citadas cuentas se realizaba a posteriori, una vez que los recursos habían sido gestionados. No se llevaba a cabo una previsión a priori de la cuenta a modo de presupuesto que permitiese una mejor gestión de los recursos antes de su manejo.

En 1801 la Junta Municipal de Propios del Ayuntamiento de Carmona estaba compuesta por el Presidente de la Junta Municipal de Propios representante del gobierno quien desempeñaba otros cargos como el *de Regidor Perpetuo de Villanueva de la Serena veinte y quatro de la ciudad de Granada, Corregidor, Capitan de Guerra, además de Subdelegado de todas las rentas reales de esta otra de Carmona*, tres regidores perpetuos quienes además eran uno ministro de otra Junta, otro Síndico Personero y el último

actuaba de Ministro en la Junta de Carmona además de otros dos diputados del común. Tras la constitución de 1812 la composición de la Junta Municipal de Propios cambió sustancialmente. En 1813 la Junta de Propios de Carmona estaba compuesta por dos Alcaldes Constitucionales, dos Regidores y dos Síndicos procuradores, no obstante queda constancia en el archivo de la vuelta a la antigua composición de las instituciones que se produce tras el retorno de Fernando VII en 1814.

No obstante, a pesar del control que ejercía el Estado, la picaresca de los cargos locales por controlar los recursos municipales y beneficiarse de ello, no era un secreto para nadie, incluido el propio Estado como queda patente en una Real Resolución de 20 de noviembre de 1790 que entre otras cosas recoge que *en los pueblos donde se descubriese que por abuso o malicia de los concejales se forman dos cuentas de Propios y Arbitrios, una para presentar, y otra reservada de las cantidades que se oculten y separen para gastos concejiles reprobados y prohibidos por el Reglamento y Ordenes Reales, no lleven mas que una cuenta conforme está mandado, íntegra y verdadera de todos los ramos y productos que por qualquiera motivo pertenezcan a los Propios sin la menor disminución o desfalco....imponiendo la pena de quinientos ducados a los que contravinieren* (Nueva Colección, 1803: 13).

Tras la formalización de las cuentas, éstas debían ser remitidas al respectivo Intendente provincial quien las pasaría a la Contaduría para que las *examine, tome y reconozca*, y sería la Contaduría la encargada de cerrarlas definitivamente si estaban regladas¹⁷, *las glosará y despachará el correspondiente finiquito*, en caso contrario así lo hará saber al ayuntamiento debiendo ser reparadas las partidas correspondientes, sin que ello supusiese un mayor coste para el pueblo (Instrucción de 1760, VII).

La Instrucción de 1760 también recoge lo que podríamos denominar las líneas generales de un plan de autofinanciación. En el capítulo XVIII, se insta a los ayuntamientos que no alcancen con sus propios a cubrir todas sus obligaciones a que reinviertan el excedente de los arbitrios en la compra de bienes de propios.

Los municipios, a pesar de los controles que el gobierno ejercía sobre ellos, contaban con un margen de autonomía financiera bastante amplio, aunque con un sistema de gestión farragoso que impedía un funcionamiento fluido y ágil de los municipios. Como podremos comprobar la llegada del nuevo régimen trajo consigo el incremento del control a través del mecanismo presupuestario que conllevaba una rendición de cuentas tras la ejecución del presupuesto. Sin embargo, este mismo mecanismo dio lugar a una liberalización en la gestión de los recursos disponibles por los ayuntamientos. El presupuesto dejaba libertad a los ayuntamientos para la gestión de los caudales dentro del mismo.

Los recursos de los municipios son controlados por el gobierno, pero con un margen de autonomía muy amplio. Los municipios gozaban de una libertad financiera, que se vería mermada sustancialmente con la llegada del Nuevo Régimen, y durante todo el siglo XIX.

¹⁷ *Esto es, justificados los cargos, y reducidas las datas al reglamento hecho por el Consejo, al quince al millar del Tesorero y gastos de administración.*

2.2. El sistema de control del Nuevo Régimen: la contabilidad presupuestaria como instrumento de liberalización

Con la llegada del Nuevo Régimen, comenzaron los intentos de puesta en marcha de un nuevo sistema de información contable, basado en el presupuesto, que sufrió los avatares de la turbulencia política que marcó todo el siglo XIX, pero especialmente la primera mitad. Los cambios de gobierno, que sumían a España en la democracia y el absolutismo de forma intermitente, afectaron, como no podía ser de otra manera, al sistema contable, que veía como se promulgaban leyes que eran derogadas antes de que su cumplimiento fuese efectivo. Esto provocó la continuidad del sistema utilizado durante el Antiguo Régimen y que se reducía al control a posteriori de los recursos locales.

Con el nuevo modelo que acabó implantándose a mediados del siglo XIX, los ayuntamientos experimentaron dos consecuencias adyacentes, por un lado el mayor control de sus recursos por parte del estado que fijaba los gastos públicos y los ingresos necesarios para cubrirlos, por otro, una mayor liberalización en la gestión de sus recursos, contando con un presupuesto de ingresos y gastos dentro del cual los ayuntamientos gozaban de una autonomía impensable con el sistema anterior.

Fueron muchas las normas promulgadas a lo largo del siglo XIX que dedicaron al tratamiento de la contabilidad una parte importante de su articulado, tanto de forma directa como indirecta, es decir, se promulgaron normas dedicadas de forma específica al tratamiento contable como puede ser la Ley de 25 de junio de 1870 de Administración y Contabilidad de la Hacienda, al mismo tiempo que se utilizaron leyes que regulaban un marco más amplio de la Administración para legislar sobre aspectos concretos de la Contabilidad, como pueden ser las distintas leyes de Organización y Atribuciones de los Ayuntamientos o las leyes Municipales o Provinciales promulgadas a lo largo del siglo.

El modelo vigente durante el Antiguo Régimen, siguió poniéndose en práctica durante el primer cuarto de siglo, a pesar de los intentos de los gobiernos progresistas de la implantación del nuevo, que no empezaría a tener vigencia real prácticamente hasta mitad de siglo.

Como es de suponer, los cambios históricos no se produjeron repentinamente por la aprobación de una norma en un momento dado, fueron muchos los factores que intervinieron en la evolución de las instituciones y sus prácticas: la resistencia al cambio, la lentitud de la información en aquella época, las turbulencias políticas que se produjeron, así como el poder que ejercían las oligarquías locales sobre los recursos municipales al que no estaban dispuestos a renunciar, supusieron la continuidad de las prácticas contables llevadas a cabo en los ayuntamientos durante el antiguo régimen tras varios intentos de implantación del nuevo modelo a partir de las Cortes de Cádiz, sin llegar a tener éxito, prácticamente hasta 1845.

Del análisis de la normativa aprobada a lo largo del siglo XIX hemos extraído un modelo contable que podemos dividir fundamentalmente en cuatro fases, a pesar de las modificaciones que cada una de ellas sufrió a lo largo del periodo:

1. Elaboración del presupuesto del año económico corriente.
2. Cuenta y razón de las operaciones.
3. Liquidación del presupuesto.

4. Rendición de cuentas.

La elaboración del presupuesto es la primera de las fases del proceso contable. El origen de los presupuestos estuvo en el control de los ingresos, pretendiendo con ellos limitar el poder de los reyes absolutos en el establecimiento de impuestos. Posteriormente, el objetivo del presupuesto evolucionó al control de los gastos en lugar de los ingresos, al estar estos últimos en manos de los representantes de la sociedad (Fuentes Quintana, 1986: 248). A lo largo del siglo XIX, el control ejercido sobre los Ayuntamientos a través del sistema contable, comienza con el control presupuestario en general, es decir, tanto en la vertiente de los ingresos como en la de los gastos.

El presupuesto del Estado como medio de planificación económica, tuvo su origen en siglo XVIII y de forma más generalizada en el siglo XIX. El hecho de que no apareciese con anterioridad se debió fundamentalmente a tres razones. En primer lugar al fraccionamiento de los asuntos públicos característico de la época medieval lo que impedía una planificación de la actividad económica del Estado, en segundo lugar a la escasa importancia que tuvo el sector público hasta el siglo XVIII y XIX, y por último a la falta de un sistema democrático que se generalizó a lo largo del siglo XIX (Fuentes Quintana, 1986: 251).

En 1840 Canga-Argüelles (1840: 133) nos define el presupuesto como “*el cálculo anticipado que se hace del importe de las obligaciones que debe satisfacer el tesoro público, reducidas a las verdaderas e indispensables necesidades del servicio y del valor que hayan de rendir las contribuciones ordinarias: deduciendo de la comparación de ambas partidas, el déficit que resulte para buscar a su tiempo los recursos extraordinarios capaces de igualar la data con el cargo*”, dejando patente el uso del presupuesto como instrumento de planificación económica.

Es el Estado liberal el que lleva a cabo por primera vez en la historia una ordenación general del gasto público –*presupuesto*–, gastos que son cubiertos por medio de contribuciones, mientras que las necesidades extraordinarias se cubrían a través de la emisión de deuda pública (Artola, 1983: 286). Las Cortes de Cádiz aprobaron el primer presupuesto del Estado en 1812, no obstante la primera aparición del presupuesto como instrumento de gestión y control de los ingresos y gastos se desarrolla en España a partir de 1826, con López Ballesteros como ministro de Hacienda, quien lo utiliza como medio para restablecer el equilibrio financiero de la Hacienda¹⁸ (Fontana, 2001b: 64).

Las distintas constituciones aprobadas a lo largo del siglo XIX obligan de forma explícita o implícita a los ayuntamientos a formar presupuestos. Así, la Constitución de 1812, a pesar de no hacer referencia expresa a la formación de los mismos, confiere a los ayuntamientos la administración e inversión de los caudales de propios y arbitrios, al mismo tiempo que le obliga a prestar determinados servicios y a recaudar contribuciones para el Estado (Constitución Española 1812, art.321). Debido a la corta duración de la vigencia de la constitución en este primer periodo (hasta la vuelta de Fernando VII en

¹⁸ Podemos encontrar información detallada sobre la formación, ejecución y desarrollo del presupuesto en Fontana, 2001: 99-120.

mayo de 1814), su desarrollo práctico no se llevó a efecto. No obstante, la influencia de esta constitución se dejó notar durante los 25 años siguientes (González Muñiz, 1978: 55).

La cuenta de propios siguió remitiéndose a la Diputación Provincial hasta mitad de siglo “*para su aprobación y que se consulte a la misma superioridad de que fondos se han de abonar el cuatro por ciento que devenga esta clase de venta a censo, en razón a que el fondo de Propios carece de recursos para otro pago a la Hacienda Nacional o si los agraciados respectivamente lo han de abonar descontandoseles a cada cual en los primeros años de réditos que deban abonar*” (AHMC Patrimonio 1013).

En las constituciones de 1837 y 1845 el tratamiento de las corporaciones locales es similar. En ambas se dedica el capítulo XI a las diputaciones provinciales y a los ayuntamientos, dejando pendientes la organización y atribuciones de los mismos a la aprobación de las respectivas leyes (Constitución Española 1837, art.71; Constitución Española 1845, art.74). Ambas, si que hacen en cambio referencia expresa a la obligación de las Cortes de presentar anualmente un presupuesto general de gastos del Estado, así como un *plan de contribuciones y medios para llenarlos* (Constitución Española 1837, art.72; Constitución Española 1845, art.75).

Sin embargo, en la Constitución de 1845 según Sánchez Agesta se bosqueja todo un nuevo concepto de la administración local (González Muñiz, 1978: 91). Existe una diferencia muy significativa entre ambas normas con respecto a la autonomía de los entes locales. La constitución de 1845 tuvo un marcado carácter centralizador, que se refleja en el art. 74 de la misma cuando obliga a regular legalmente la intervención que habían de tener los delegados del gobierno en las Diputaciones y los Ayuntamientos.

La constitución de 1868 si que introduce un tratamiento distinto en la regulación de las Diputaciones Provinciales y los Ayuntamientos. Aunque también delega la organización y atribuciones de los mismos a leyes específicas, ajusta el contenido de las mismas, intentando impedir el solapamiento de las jurisdicciones estatales y locales y obligando de forma expresa a la *publicación de los presupuestos, cuentas y acuerdos importantes de los mismos* (Constitución Española 1869, art.99). Esta constitución deja abierta la posibilidad de regular un sistema más autónomo en la gestión de sus recursos a las corporaciones locales, lo que posteriormente se llevó a cabo. En el título X de la constitución de 1876, hace prácticamente la misma referencia que la de 1869 en lo referente a los ayuntamientos, no obstante, esta constitución tenía, en general, un espíritu más centralista lo que quedó patente posteriormente en las leyes de organización y atribuciones tanto de los ayuntamientos como de las provincias.

En la Instrucción de 1760 se apreciaba claramente el control que sobre los recursos de las corporaciones locales pretendía realizar el gobierno. En ella, el control de los Propios y Arbitrios de los pueblos quedaba bajo la jurisdicción del Consejo de Castilla a quien le encargaba que tras realizar un estudio del estado de los mismos, *de sus valores y cargas, ..., los diriga, gobierne y administre, y tome las cuentas de ellos anualmente, para que constando su legítimo producto, se vea igualmente que la inversión ha sido en los fines de su destino, sin extraviarlos a otros que no les son correspondientes* (Instrucción 1760).

Durante el trienio liberal se llevaron a la práctica muchas de las ideas nacidas durante el movimiento revolucionario de 1812 y que no fueron materializadas en aquel

momento. Los ayuntamientos que hasta entonces habían funcionado como instituciones del Antiguo Régimen, estaban abocados a cambiar de forma inexorable, para lo cual se articuló el presupuesto como medio de control de los recursos, control en su vertiente interna, ya que el presupuesto obligaría a los Ayuntamientos a gestionar mejor sus bienes, así como en su vertiente externa, suponiendo el presupuesto la primera fase del sistema de control de los medios de los Ayuntamientos por parte de la Hacienda central que, escasa de recursos, por una parte, y obligada a prestar una serie de servicios, por otra, controla los recursos de los que disponían los ayuntamientos coartando la posibilidad de imposición de arbitrios por parte de los mismos.

A partir de 1845 las distintas normas recogían la posibilidad de elaborar un presupuesto adicional destinado a recoger las resultas que quedasen tras el periodo de ampliación una vez terminadas las operaciones de cobranza de arbitrios presupuestos y las liquidaciones y pagos de los servicios realizados durante el año (Ley Municipal 1845, art.103). En esta norma todavía se permitía que en este presupuesto se recogiesen si surgía la necesidad incrementos de gastos para objetos indispensables. La ley de 1870 descarta esta última opción, al incluir la posibilidad de formación de un presupuesto extraordinario, destinado a cubrir atenciones imprevistas, satisfacer alguna deuda o para cualquier otro objeto de importancia no determinado en el presupuesto ordinario o sean insuficientes los recursos consignados en el mismo (Ley Municipal 1870, arts.134-135).

La evolución de la formación del presupuesto a lo largo del siglo XIX, nos da una idea clara sobre la transformación sufrida por los Ayuntamientos a lo largo del citado periodo, así como del control que sufren los recursos del mismo por parte del Estado. La regulación de la formación del presupuesto es cada vez más detallada, los requisitos de plazo y forma eran normalizados cada vez con mayor profundidad. De la misma forma el contenido de los presupuestos tanto por parte de los ingresos como por parte de los gastos se realizaba de forma más exhaustiva a medida que avanzaba el siglo.

En 1823 empieza a conjugarse la centralización del Sistema Contable con la ideología liberal característica del Trienio y en consonancia con el movimiento político de 1812. El cisma entre Antiguo y Nuevo Régimen se hace patente en la sociedad, la quiebra del sistema absolutista característico del Antiguo Régimen es ya un hecho a pesar de los intentos de los defensores de dicho sistema por restaurarlo a lo largo de la primera mitad del siglo XIX.

Con respecto a la aprobación de los presupuestos, tenemos que decir que la centralización o descentralización de la misma se convirtió en uno de los puntos de inflexión en la regulación de los sistemas presupuestarios articulados a lo largo del siglo, sistema que cambiaba al mismo ritmo que los sistemas políticos gobernantes. Es preciso aclarar, que a pesar de las connotaciones descentralizadoras que puedan poseer algunas de las normas aprobadas a lo largo del siglo XIX, como es el caso de la Ley Municipal de 20 de agosto de 1870, no supone más que un pequeño lapso en la tendencia centralizadora de todo el Sistema Contable a lo largo de este periodo, y en ningún caso supuso un retroceso hasta el nivel de descentralización que regía en las finanzas y la contabilidad de las Corporaciones Locales durante el Antiguo Régimen.

La norma de 1823, a pesar de dotar a los Ayuntamientos de gran autonomía, concedía a las Diputaciones provinciales la potestad de examinar y mandar a ejecutar los

presupuestos anuales de los Ayuntamientos o modificarlos si lo creían conveniente (Instrucción 1823, art.99). Esta centralización en la aprobación de los presupuestos se acentuó en 1845, otorgando esta competencia al Jefe Político si la suma de los ingresos ordinarios no llegase a 200.000 reales, y si llegase a esta cantidad al Rey (Ley Municipal 1845, art.98).

En 1870, la aprobación de los presupuestos sufre una modificación sustancial, cuando dispone en su art.140 que *“El ayuntamiento y los asociados reunidos en Junta municipal, fijarán definitivamente el presupuesto y acordarán los arbitrios a propuesta de aquel”*. Se produce una descentralización en el sistema contable dotando de mayor autonomía a los Ayuntamientos. Esta descentralización estuvo en consonancia con los movimientos revolucionarios de 1868, y en consecuencia con la Constitución liberal de 1869. Muestra de lo anterior lo hemos encontrado en las actas de la Junta Municipal de Presupuestos de veinte dos de febrero de mil ochocientos setenta y dos: *“Aprobase definitivamente cuanto forman los gastos e ingresos referidos presupuestos con la fuerza y ejecutiva que concierne a los acuerdos de esta Junta General el artículo novecientos treinta y dos de la ley”* (AHMC, Patrimonio 1015).

La centralización del sistema vuelve en 1877, disminuyendo la autonomía de los municipios al obligar a los Ayuntamientos a comunicar a los gobernadores el día 15 de marzo el presupuesto aprobado para que le corrigiesen las extralimitaciones legales, si las hubiere¹⁹. Es de suponer, que dichas correcciones debían estar motivadas, al permitírsele a las Juntas interponer recurso ante el Gobierno de S.M. contra los acuerdos del Gobernador, en los ocho días siguientes a resolución. Estos recursos se resolverían en el plazo de sesenta días por el gobierno, oyendo al Consejo de Estado. No obstante, si el proceso de resolución no hubiese concluido el 15 de junio, regirían los presupuestos aprobados por la Junta, disponiendo la ley que sus acuerdos eran apelables ante el gobernador cuando estos infringieran la ley municipal, aunque únicamente en la parte que conllevara la infracción (Ley Municipal 1877, art.150).

Hay que advertir que existe una excepción a este proceso, se trataba de los presupuestos extraordinarios formados para atender medidas sanitarias de absoluta urgencia en las calamidades públicas y obras de carácter perentorio, los cuales eran ejecutivos con la aprobación de la Junta municipal, con la restricción de 2 pesetas 50 céntimos por vecino y de la tercera parte del presupuesto ordinario (Ley Municipal 1877, art.151). Los Ayuntamientos, aunque con limitaciones, seguían manteniendo determinada autonomía acorde con la ideología liberal que gobernaba España en el siglo XIX.

Por más que el presupuesto municipal, intentase ajustar los ingresos y los gastos del municipio a los que efectivamente se fuesen a producir durante el periodo, no dejaba de ser una previsión que se ajustaría en mayor o menor medida a la realidad en función de las operaciones que se realizasen para ejecutarlo²⁰. Estas operaciones son las que se

¹⁹ *“Sesión celebrada por la Junta Municipal el día siete de febrero de 1879: ...acuerdo que se remita copia de esta actas (estas actas recogían el presupuesto de gastos e ingresos) al excelentísimo Señor Gobernador Civil de esta provincia a los efectos prevenidos por la ley”* (AHMC, Patrimonio 1015).

²⁰ El ministro de Hacienda Canga Argüelles trató de seguir en 1811 un plan general de actuación de entre cuyas acciones básicas debemos destacar el *“establecimiento de un sistema de cuenta y razón que asegurase la correcta inversión de los sacrificios del pueblo”* (Comín et al, 2002: 119).

conocen como de cuenta y razón, y que se corresponden con una definición más restrictiva de la contabilidad municipal²¹.

La cuenta y razón de las operaciones se refiere a aquellos trámites que siguen al presupuesto, en concreto las entradas y salidas de fondos en la Depositaria y los demás actos que con ellos se practican antes de rendir cuenta: por ejemplo arqueos mensuales, etc. (Abella, 1878: 630). Dichas operaciones dieron lugar a importantes cambios en los Ayuntamientos, cambios que afectaron tanto a la modificación de las operaciones realizadas por los integrantes del mismo, quienes debían registrar y controlar la ejecución del presupuesto, como a la propia composición del personal encargado de realizar dichas operaciones, apareciendo nuevos oficios públicos, como es el caso del Depositario, o reformando otros como es el caso del Secretario.

En 1823, el Depositario, sería el encargado de percibir directamente los caudales de Propios y Arbitrios, así como de pagar los libramientos que se expedían. De ningún modo podrían los Alcaldes, ni los demás Capitulares, percibir ni retener los fondos (Instrucción 1823, art.28).

Con el cambio normativo de 1845, los pagos sobre cantidades presupuestadas se realizarían a través de libramientos que expedía el Alcalde con las formalidades correspondientes. No obstante, el Depositario o Mayordomo era el responsable de todo pago que no estuviese en las partidas presupuestarias, de modo que podría negarse a pagar los libramientos del Alcalde, y si surgiesen dudas o diferencias por este motivo, sería el Jefe Político de acuerdo con el Consejo Provincial quien las resolviese (Ley Municipal 1845, art.105). Correspondía al Secretario llevar la cuenta y razón de los ingresos y gastos del presupuesto municipal (Instrucción 1845, regla 18).

Si bien es cierto que la aprobación del presupuesto en esta fecha correspondía al Jefe Político o a Rey, según el caso, y que cualquier libramiento que no estuviese recogido en los presupuestos dependía en última instancia del Jefe Político y del Consejo Provincial, lo que mermaba la autonomía de los Ayuntamientos, cuyos recursos se encontraban plenamente controlados por entes territoriales superiores, también es cierto que los presupuestos se elaboraban en los ayuntamientos, y que a pesar de los controles tanto en la aprobación como en la gestión, el nuevo procedimiento flexibilizaba el manejo de los recursos, dotando a los ayuntamientos de una mayor fluidez en la gestión y un mayor peso en las decisiones de inversión y administración de los recursos.

En 1845, la deuda pública del Estado estaba descontrolada, siendo imposible hacer frente ni tan siquiera a los intereses, por lo tanto el control de los recursos de los Ayuntamientos era fundamental para conseguir financiar los servicios que debían ser prestados a los ciudadanos en un estado liberal, así como para paliar en la medida de lo posible las necesidades de una Hacienda Pública prácticamente en quiebra.

La organización de la contabilidad municipal se fundamenta en tres pilares: la ordenación, la depositaria y la intervención. Cada una de ellas debe recaer en tres personas distintas con la finalidad de evitar los abusos que la agrupación de estos cargos

²¹ “...bajo el nombre de contabilidad municipal se comprende siempre cuanto afecta a la forma, manera y requisitos de consignar y justificar todo lo que atañe a los gastos e ingresos de los Ayuntamientos, y por lo mismo abarca lo relativo a los presupuestos que son su origen y su fin, en otro sentido más concreto y limitado denominase así no más que la cuenta y razón de los fondos municipales”. (Abella, 1878: 629-630)

podría dar lugar. Esta medida de control se muestra claramente en las leyes municipales de 1870 y 1877, que establecen que *“Todos los fondos municipales ingresarán precisamente en la Caja del Ayuntamiento, cuyas tres llaves custodiarán el Depositario, el Ordenador y el Interventor”*²² (Ley Municipal 1870, art.151; Ley Municipal 1877, art.159).

Tanto la recaudación y administración de los fondos, como su distribución e inversión, estaban a cargo de los Ayuntamientos. Estas operaciones debían realizarse mensualmente, y siempre sujetas a los presupuestos (Ley Municipal 1870, arts.146-147; Ley Municipal 1877, arts.154-155), no obstante, al requerir los cobros y pagos una atención continua, la normativa permitió a los Ayuntamientos la delegación de estos menesteres a órganos unipersonales. Por ello, se estableció que la ordenación de pagos corresponde al Alcalde y la intervención al Contador, y que en aquellos Ayuntamientos donde no hubiera Contador, la intervención sería ejercida por un Regidor nombrado por el Ayuntamiento (Ley Municipal 1870, art.148; Ley Municipal 1877, art.156).

Asimismo, se otorgaba a los Ayuntamientos la potestad de nombrar y separar libremente a los Depositarios y agentes para la recaudación de todas las rentas y arbitrios del municipio. El hecho de haber delegado estas funciones, implicaba que estos órganos respondían de sus actos ante el Ayuntamiento, el Gobierno y los Tribunales²³ (Ley Municipal 1870, art.149; Ley Municipal 1877, art.157).

El requerimiento de la ley al Ayuntamiento de realizar la distribución e inversión de los fondos de forma mensual no era ejecutivo de forma inmediata, sino que se requería la intervención del Ordenador que sería quien decidiera cuando se ejecutaría. La distribución mensual que realizaba el Ayuntamiento suponía únicamente el reconocimiento de que la deuda podía ser satisfecha, teniendo crédito en el presupuesto para ser atendida. Para poder determinar la forma en que los Ayuntamientos debían distribuir los fondos debemos remitirnos a la ley de 25 de junio de 1870, de Administración y Contabilidad de la Hacienda al no existir para los Ayuntamientos reglas a este respecto.

Las funciones propias del Ordenador y Jefe de la inversión de los fondos municipales y su contabilidad eran ejercidas por el Alcalde (Ley Municipal 1877, art.114 n° 7°). La potestad de Ordenación del Alcalde también era recogida por la ley de 1870 (Ley Municipal 1870, art.148). La claridad con que se determinaba quién ejercería la ordenación, no era tal para la intervención. Por un lado, se establecía que ésta sería ejercida por un Contador y donde no lo hubiera por un Regidor elegido por el

²² Debemos decir que la existencia de este arca de tres llaves no es nueva sino que se remonta a la época de los Reyes Católicos y posiblemente antes.

²³ *“Los agentes de la recaudación municipal son responsables ante el Ayuntamiento, quedándolo éste en todo caso civilmente para el Municipio, caso de negligencia y omisión probada, sin perjuicio de los derechos que contra aquellos se puedan ejercitar”*. Ley de 2 de octubre de 1877, art. 158.

“Los Gobernadores, Alcaldes y los Vocales de los Ayuntamientos son personalmente responsables de los daños y perjuicios originados por la ejecución o suspensión de los acuerdos de las corporaciones municipales.

Esta responsabilidad será siempre declarada por la autoridad o tribunal que en último grado haya resuelto el expediente, y se hará efectiva por los Tribunales ordinarios en la forma que las leyes determinen”. Ley de 2 de octubre de 1877, art. 178.

Ayuntamiento (Ley Municipal 1870, art.148; Ley Municipal 1877, art.156). No obstante, en las mismas normas se proclamaba al Secretario como el encargado de registrar las entradas y salidas de caudales, autorizar los libramientos y tomar razón de las cartas de pago en aquellos Ayuntamientos donde no hubiera Contador (Ley Municipal 1870, art.120; Ley Municipal 1877, art.127). Atendiendo al articulado de la ley, no podemos sino interpretar que la función interventora se desgajaba en dos, la del Regidor como mero inspector y la del Secretario como operador que ejecutaba materialmente la cuenta y razón de las operaciones relacionadas con los registros, libramientos, etc. Al Depositario le correspondían fundamentalmente tres operaciones dentro de la cuenta y razón: percibir los fondos, guardarlos y pagar, siempre sujeto a los presupuestos.

Del estudio normativo expuesto podemos percibir que la ejecución presupuestaria gozaba de una diligencia impensable años atrás. Las funciones y responsabilidades de los ejecutores estaban perfectamente definidas, otorgando al sistema una agilidad muy superior a proporcionada por el sistema del Antiguo Régimen. La planificación que suponía el presupuesto aprobado, así como el posterior control del mismo a través de la rendición de cuentas, permitían que la puesta en práctica que se ejercía con las operaciones de la cuenta y razón, no requiriese de aprobaciones y controles intermedios a medida que los fondos iban siendo gestionados.

Tras las operaciones de la cuenta y razón, se procedía a la liquidación del presupuesto. No es hasta 1845 cuando se hace referencia a ella, aunque sea de forma indirecta hablando del presupuesto adicional, estableciéndose su formación cuando se reconociese la necesidad de un aumento de gastos para objetos indispensables, siguiendo para ello el mismo proceso que para el presupuesto ordinario (Ley Municipal 1845, art.103).

Los presupuestos ordinarios comprendían los gastos en que se había de incurrir y los ingresos destinados a cubrirlos (Ley Municipal 1870, art.126; Ley Municipal 1877, art.133), no incluían por tanto las resultas del año anterior. Concluida la cuenta y razón de las operaciones, y terminado el año económico, quedaban anulados los créditos abiertos y no invertidos durante el ejercicio. Durante los seis meses siguientes, en el llamado periodo de ampliación, se ejecutarían los cobros de arbitrios presupuestados y la liquidación y pago de los servicios realizados en el año. Transcurrido este periodo, dentro el mes siguiente, y previa liquidación de los presupuestos del ejercicio anterior, que deberían cerrarse definitivamente el 31 de diciembre, se formaría un presupuesto adicional (Ley Municipal 1870, art.131; Ley Municipal 1877, art.141).

Una vez liquidado el presupuesto, para completar el ciclo a que da lugar el modelo contable era preciso llevar a cabo el proceso de rendición de cuentas.

En el texto constitucional de 1812, la pérdida de autonomía de los ayuntamientos sobre sus recursos, comienza a hacerse patente cuando los obliga a rendir *cuenta justificada* cada año a la respectiva Diputación Provincial de los caudales públicos que hayan recaudado o invertido (Constitución Española 1812, art.323). Esta pérdida de autonomía queda reflejada en la Real Orden de veinticuatro de febrero de mil ochocientos veintiuno, que ordenaba el cumplimiento del Decreto de veintiocho de noviembre del mismo año que adicionaba y aclaraba el Decreto de cuatro de enero de mil ochocientos trece, relativo al repartimiento en plena propiedad de todos los pueblos de la monarquía,

de los terrenos *valdíos*, realengos y de propios. En esta Real Orden, recogida en el legajo 1013 de la sección de patrimonio del AHMC, se dan instrucciones precisas de cual debe ser el repartimiento de los mismos²⁴. En dicha norma observamos claramente como el gobierno utiliza los recursos locales para cubrir sus necesidades, hechos que se convertiría en la tónica general a lo largo del siglo.

Esta Real Orden obligaba a los ayuntamientos a remitir los expedientes instructivos del repartimiento a la Diputación provincial en el plazo de tres meses, lo que se llevó a cabo de forma escrupulosa por el ayuntamiento de Carmona tal y como recogen las Actas relativas a dicho periodo.

Hemos podido comprobar a través de la lectura y análisis de los distintos libros de actas del ayuntamiento de Carmona, como el control sobre los repartimientos continúa incluso después de la desamortización civil, tal como se releja para el año 1841 a través de la Real Orden de quince de octubre de dicho año publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Sevilla el veintisiete de octubre, y guardada con el expediente para el repartimiento de los terrenos de propios en Suertes desde dos fanegas hasta ocho:

“Todos los terrenos de propios que existan no enajenados en los pueblos de esta provincia y sean susceptibles de elaborarse en su mayor parte en pequeñas porciones o suertes desde dos a ocho fanegas según la distancia a que se hallen los mismos, su calidad, número de fanegas y el de aspirantes, los cuales se justipreciarán por peritos separadamente...” (AHMC, Patrimonio 1013).

La constitución de 1837, como dijimos anteriormente, remitía a la ley de organización de los ayuntamientos la administración y organización de los mismos, aunque en lo relativo al Estado, de igual forma que hacía referencia a los presupuestos, también obligaba a las Cortes a la presentación de las cuentas para su examen y aprobación (Constitución Española 1837, art.72).

Si la necesidad de crear presupuestos era evidente, ya que suponía una forma de no dejar al arbitrio de los Ayuntamientos lo que se había de invertir en las necesidades comunes, así como lo que se había de exigir a los vecinos, la rendición de cuentas es si cabe de mayor y más obvia importancia. El presupuesto no es más que una norma que indica la pauta que deben seguir los encargados de la administración de caudales del Municipio en sus actos de gestión económica; sin embargo *“la cuenta es la demostración acabada de la conducta que en el particular hayan observado”* (Abella, 1878: 629).

La rendición de cuentas es la última de las operaciones del proceso contable municipal. Con ella se pretende acreditar y demostrar, justificando los hechos, que la ejecución del presupuesto se ha realizado de una manera legal y sin extralimitación en la administración de los intereses comunes, es decir se ha ejecutado de la forma adecuada la recaudación de los ingresos del presupuesto, así como la inversión en los gastos contenidos en los mismos (Abella, 1878: 666).

²⁴ *“...dividiendose los primeros en dos mitades, la una para el Crédito público, y la otra restante, parte para los militares retirados o inutilizados en campaña y parte para los vecinos pobres que no tuvieran tierras, concediendose los valdíos gratuitamente y los propios con un moderado canon”.*

En esta fase debía demostrarse la sumisión de los Ayuntamientos a la voluntad superior del gobierno. Éste, normativamente pretendía controlar los recursos de los ayuntamientos, permitiéndoles únicamente la recaudación e inversión que reconocía el presupuesto. En la fase de rendición de cuentas debía demostrarse que la ejecución del presupuesto se había llevado a cabo sin extralimitaciones y de acuerdo con la normativa vigente.

Ultimado el proceso de rendición de cuentas, postrimera de las fases del modelo contable, podemos decir que la contabilidad del ejercicio quedaba totalmente cerrada.

3.El déficit local: motivación y medidas correctoras

Como hemos podido observar a lo largo del trabajo, la modificación del sistema contable tuvo como trasfondo la precariedad de los recursos estatales. Esta situación, que venía de antiguo, contrastaba con la bonanza financiera de los ayuntamientos, que además de contribuir a las arcas estatales, fueron obligados a asumir unas competencias que anteriormente no les correspondían.

Una de las formas de contribuir a la financiación de las arcas estatales fue a través de la suscripción de capital del Banco de San Carlos. En 1783

“...el 90 por 100 de las acciones de los pueblos –comparadas con los sobrantes de propios– estaban suscritas...Se reconocía la influencia en ello del Conde de Campomanes, encargado por el consejo de Castilla para dicha misión, quien supo hacer agradable a los pueblos lo mismo que les era útil...La cantidad total aportada por las provincias, ciudades, villas y lugares fue de 9.976m casi 10.000 acciones con un valor global de 19.952.000 reales.

En cuanto a los Pósitos –a la vez almacenes de granos e institutos de crédito rural pertenecientes a los pueblos– su inversión en acciones del Banco parecía en 1783 más problemática. En buena parte esto era así porque la mitad de la inversión se había de efectuar en trigo, lo que acarreaba inevitables dificultades de acopio, valoración, transporte y almacenamiento.” (Tedde, 1988: 84).

Por otra parte, la asunción de competencias sufrió un incremento de sustancial importancia a partir de 1845, fecha a partir de la cual los recursos con los que contaban los ayuntamientos se vieron cada vez más mermados por la pérdida de propios y una facultad de imposición cada vez más limitada.

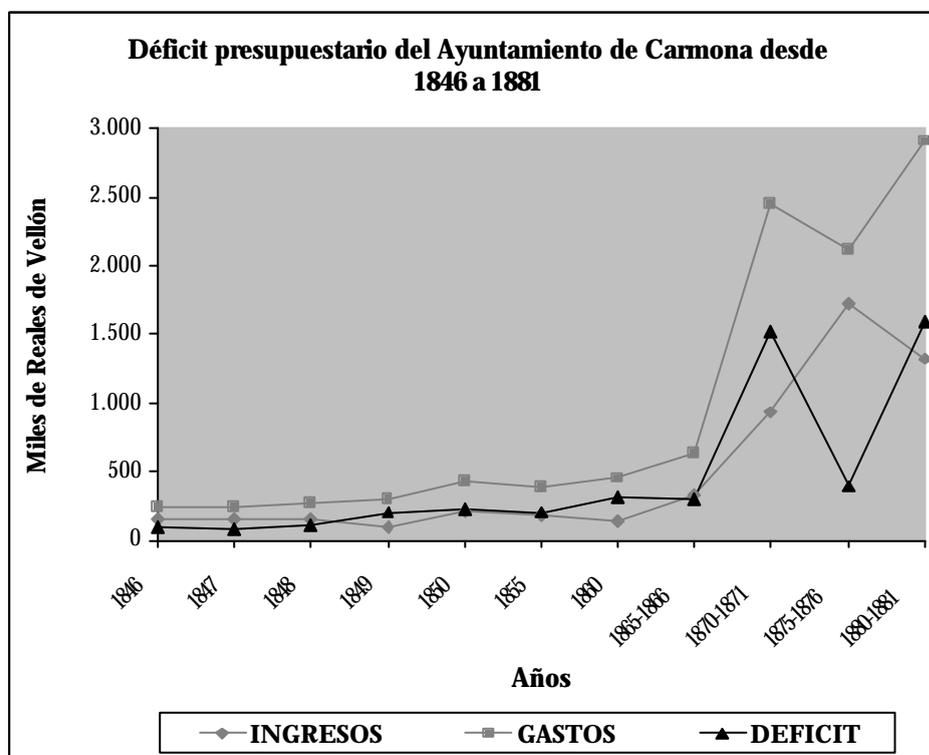
Analizando los datos relativos a este periodo en el ayuntamiento de Carmona, hemos podido observar que no fue hasta 1845 cuando comenzaron a elaborarse los presupuestos de ingresos y gastos de forma sistemática. Previamente, la cuenta de propios y arbitrios conformaba la totalidad de estados contables elaborados, y a lo sumo a una propuesta a la Junta Municipal de Propios por parte del Mayordomo de Propios de los gastos a los que había que hacer frente.

A partir de 1823 no hemos encontrado una regularidad documental de la aprobación de la cuenta de propios y arbitrios como ocurre con el primer cuarto de siglo. Ciertamente, que a partir de 1823 se impone en el modelo contable la obligación de elaborar un presupuesto de gastos además del de ingresos, no obstante las turbulencias políticas

que se produjeron durante este cuarto de siglo, unido a la resistencia al cambio de las instituciones locales que se negaban a renunciar al control de los recursos, nos hace pensar que la ley no se aplicaba con la regularidad que el gobierno central pretendía, lo que le hubiese permitido una mayor intervención en los haberes del ayuntamiento.

El presupuesto de 1845 del ayuntamiento de Carmona es un presupuesto manuscrito²⁵, a partir de ese año, existen unas plantillas impresas que son utilizadas para completar las partidas que son dotadas con ingresos y gastos para el ejercicio correspondiente. Este presupuesto abre paso a la aplicación del sistema presupuestario en el ayuntamiento de Carmona.

A partir de 1845, hemos podido constatar la tendencia alcista de los gastos, mientras que la de los ingresos es a la baja, hecho que disparó el déficit presupuestario que pasó de una cuantía de casi 90.000 reales en 1846 a más de 200.000 en 1855 y casi 1.600.000 reales a final de siglo.



Debemos decir que a lo largo de este periodo circularon en España tres monedas distintas: reales de vellón, escudos y pesetas. A efectos comparativos hemos realizado la conversión de las dos últimas en la primera²⁶, por ser la moneda cuyo uso ocupa una

²⁵ La imagen gráfica de este presupuesto así como su transcripción está recogida como anexo 1 al final de este trabajo.

²⁶ La equivalencia entre las monedas sería la siguiente:
1 Escudo – 10 Reales de Vellón

mayor extensión temporal dentro del periodo de análisis. Únicamente se produjo un descenso pronunciado del déficit durante la vigencia de la ley de 1870, que recordemos descentralizaba el sistema contable y permitía una mayor autonomía de los entes locales sobre sus recursos.

En este periodo la cobertura del déficit se realizaba a través de repartimientos vecinales, además de imponer determinados recargos sobre artículos grabados por el Tesoro como *cédulas de empadronamiento, especias y bebidas* o sobre las *cuotas de contribuciones industriales y sobre el comercio que tenía concedido el Ayuntamiento*. Podemos comprobarlo a través de las Actas de la Junta Municipal de presupuestos de veintidós de febrero de mil ochocientos setenta y dos:

“Importan los gastos presupuestados y aprobados por el año económico de mil ochocientos setenta y dos a setenta y tres ciento cuarenta y tres mil doscientas treinta y siete pesetas cincuenta y seis centimos e importando los ingresos ordinarios y eventuales cincuenta mil ciento cincuenta y tres pesetas veinticuatro centimos resulta un déficit de noventa y tres mil ochenta y cuatro pesetas ventidos centimos que agregado al déficit o contingente para el presupuesto provincial importa ciento ochenta y tres mil ochocientas pesetas y cuarenta y cinco centimos. Para cubrir el déficit la Junta Municipal teniendo en cuenta la dificultad que ofrecería en la práctica la imposición de ciertos arbitrios y mediante a que el Ayuntamiento anterior suprimió los que tenía establecido sobre varios artículos de consumo y otras materias en orden acordó dejarlos suprimidos estableciendo sólo uno de sesenta y cuatro centimos de pesetas sobre las carnicerías de toda clase de carnes procedente de reses que se sacrifiquen en la casa de matanza mediante a que esta imposición no afecta en manera alguna el libre tráfico, no ofrece vejamiento su recaudación ni para la administración del mismo se necesita nuevo empleado pudiéndose llevar por el Fiel de la Casa de Matanza su contabilidad y la recaudación hacerse por el tesorero municipal” (AHMC, Patrimonio 1015).

En la Junta del día once de diciembre de ese mismo año: *“...se dio cuenta por mi el Secretario del repartimiento vecinal formado para cubrir el déficit presupuestario municipal de este año y en su vista se acordó aprobarlo por hallarse conforme con las prescripciones de la ley”* (AHMC, Patrimonio 1015).

La cobertura del déficit, tal como dijimos anteriormente, pasó a estar fuera de la jurisdicción del Ayuntamiento con la centralización de la ley de mil ochocientos setenta y siete. En las actas de la Junta Municipal de nueve de marzo de mil ochocientos ochenta y uno podemos comprobarlo:

“Y resultando después de todos los dichos Ingresos un déficit de siete mil ochocientos veintisiete pesetas cincuenta y un centimos para cubrir la totalidad de los gastos, el Ayuntamiento y asociados usando de la facultad que le concede la

1 Peseta – 4 Reales de Vellón

Orden de la Dirección General de Administración Local del Ministerio de la Gobernación de seis de mayo de mil ochocientos setenta y ocho acordó se solicite del Excentísimo Señor Ministro de la Gobernación la adición de la tarifa general de consumos de ciertos arbitrios no comprendidos en aquella como menos gravosos para el vecindario” (AHMC, Patrimonio 1015).

Esta tendencia se mantiene a lo largo de todo el siglo, lo que confirma la idea de que los ayuntamientos fueron obligados a hacer frente a un mayor número de competencias y en mayor cuantía, sin que este aumento en las obligaciones de inversión fuese acompañado de un adecuado plan de financiación que les permitiese hacerles frente. En las propias actas de las reuniones de la Junta de Propios del ayuntamiento de Carmona, se recoge en reiteradas ocasiones el apremio de los acreedores por el cobro al ayuntamiento, así como la referencia al estancamiento que han sufrido los ingresos procedentes de los propios y al incremento de los gastos a los que han de hacer frente.

Los ingresos en el ayuntamiento de Carmona habían aumentado en la primera década de implantación del modelo contable establecido por la ley de 1845 algo más de un 13% mientras que los gastos más del 55%. Durante este periodo los ingresos provenían de los bienes de propios del ayuntamiento y de la beneficencia, fundamentalmente, los gastos en cambio reflejan el incremento de la asunción de competencias del ayuntamiento, entre las que merecen especial atención por la magnitud de su incremento la de policía urbana que pasó de suponer un gasto de 3.660 reales de vellón en 1846 a 46.255 reales de vellón en 1855, motivado fundamentalmente por el gasto en el alumbrado público que pasó de no tener dotación en 1846 a suponer una cuantía de 39.310 reales de vellón en 1855, y la instrucción pública que pasó de 14.400 reales en 1846 a 35.732 en 1855 y 26.136.44 pesetas en 1885-86 lo que equivalía a 104.575,44 reales de vellón.

Para la elaboración del gráfico anterior así como para el cálculo del resto de magnitudes, además de realizar la conversión de las distintas monedas a reales de vellón, hemos agrupado los datos de los presupuestos correspondientes a un mismo ejercicio²⁷, de forma que podamos hacernos una idea global de la evolución que sufrieron las finanzas locales a lo largo del siglo.

En realidad hemos hecho uso de un tipo de presupuesto, el presupuesto refundido, al que no se hace referencia legalmente pero que recogen los manuales de la época y que no siempre fue utilizado en la práctica con la finalidad que surgió, ya que hemos podido comprobar como los denominados presupuestos adicional y ordinario refundidos de los años 1875-76, 1876-77, 1877-78, 1878-79 y 1889-81 que se guardan en el Archivo Histórico Municipal de Carmona, lo que recogen realmente es el presupuesto adicional.

Tras la revolución de 1868, comienza a utilizarse en los presupuestos de gastos una partida denominada contingente ordinario para el presupuesto provincial, que recogía los repartimientos provinciales correspondientes al ayuntamiento. Esta partida sigue siendo utilizada tras los nuevos cambios políticos y normativos que se produjeron en 1876.

²⁷ Nos estamos refiriendo a los presupuestos ordinario, adicional y extraordinario.

4. Conclusiones

La transición del Antiguo al Nuevo Régimen produjo en España una transformación social, económica e institucional de suma importancia. Esta transformación afectó a todos los sectores sociales y la administración pública no iba a ser una excepción.

La precariedad de la situación de las arcas estatales, contrastaba con la bonanza de la situación financiera de que gozaban los municipios. Este hecho motivó el que los distintos gobiernos estatales, de forma recurrente, trataran de controlar las finanzas municipales como medio de subsanación de las deficiencias financieras que conferían al estado una situación prácticamente de quiebra.

Los primeros intentos de control comenzaron con la Instrucción de 1760, pero no fue hasta 1845 cuando se consiguió la implantación real de un modelo con el que se consiguió por un lado un mayor control de los recursos locales, y por otro una mayor liberalización en la gestión de los recursos municipales.

La regulación del sistema contable público también fue objeto de numerosas reformas a medida que se producían cambios en los regímenes políticos, lo que motivó una discontinuidad legal que se reflejaba en la ejecución de los distintos sistemas contables que se aprobaban. Este hecho, unido a la escasez de medios que ha caracterizado a la administración, y a la lentitud propia de la misma, impidió que en la práctica las cuentas públicas fuesen fiables y útiles.

El modelo contable que llegó a implantarse a mediados del siglo XIX, sentó las bases del sistema contable moderno. Se trataba de un modelo contable cíclico que comenzaba con la elaboración y aprobación del presupuesto y terminaba con la rendición de cuentas. En sendos procesos intervenía la administración del estado, controlando tanto la vertiente de los ingresos como la de los gastos desde la propia asignación de competencias, hasta la comprobación de la adecuada ejecución del presupuesto a través de su comparación con la cuenta liquidada.

Este mecanismo tuvo, entre otras, dos consecuencias importantes. Por un lado la aparición de déficit en las cuentas locales. Los ayuntamientos se vieron obligados a asumir unas competencias que anteriormente no les correspondían, sin que al mismo tiempo se planteasen un plan de financiación que adecuara las nuevas necesidades a los recursos de los que disponían, recursos que incluso se vieron mermados con la desamortización civil.

Los ayuntamientos se vieron obligados a solventar esta situación a través de repartimientos o incrementos de las contribuciones que ellos mismos aprobaban en las épocas en que la ley se lo permitía o que solicitaban a entidades territoriales superiores cuando la centralización marcada legalmente se lo imponía.

La segunda consecuencia a la que hacíamos referencia anteriormente, consistía en una apertura o liberalización de los ayuntamientos en la administración e inversión de los fondos. El papel de los ayuntamientos en la elaboración y aprobación de los presupuestos sufrió modificaciones a lo largo del periodo de análisis. No obstante, en siempre tuvo un papel activo, independientemente de que la última palabra, excepto raras excepciones, la tuviese un organismo superior. De la misma forma, el farragoso procedimiento seguido en el Antiguo Régimen para la administración de los fondos municipales, quedó perfectamente establecido con el nuevo, que asignaba las competencias correspondientes a cada órgano unipersonal o colegiado, lo que confería dentro del presupuesto una libertad de acción y una agilidad en la tramitación impensables hasta ese momento.

BIBLIOGRAFÍA

Textos publicados

- Abella, F.** (1878): *Manual del Secretario de Ayuntamiento ó Tratado teórico-práctico de administración municipal*, 3^a edición. Imprenta de E. de la Riva, Madrid.
- Abella, F.** (1983): *La burguesía revolucionaria (1808-1874)*, *Historia de España* Alfaguara y Alianza Editorial, Madrid.
- Artola, M.** (1982): *La economía española al final del Antiguo Régimen*, Ed. Alianza Universidad, Madrid.
- Cabarrús, Conde de** (1783): “*Memorial Rey Nuestro Señor Carlos III para la extinción de la deuda nacional y arreglo de contribuciones en 1783*”, en Lasarte, J., Castellano, J.L, y Arias De Saavedra, I. (1988): *La Hacienda en la bibliografía del siglo XVIII. Noticias de obras impresas*. Monografía n^o 61, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Sección de Reprografía del Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 93-94.
- Canga-Argüelles, J.** (1840): *Suplemento al diccionario de hacienda con aplicación a España*, Imprenta de la viuda de Calero, Madrid. Reproducción incluida en Josep Fontana: *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda en 1980.
- Carmona Ruiz, M.A.** (1996): “Ordenanzas Municipales de la Villa de Cantillana (1550)”, *Cuadernos de historia local* n^o 2, Sevilla. Concejalía de Cultura, Excelentísimo Ayuntamiento de Cantillana.
- Comín Comín F. y Vallejo Pousada, R.** (2002): *Alejandro Mon y Menéndez (1801-1882). Pensamiento y reforma de la Hacienda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.
- Comín Comín, F.** (1990): *Las cuentas de la hacienda preliberal en España (1800-1845)*, Estudios de Historia Económica, n^o 19, Madrid, Servicio de Estudios del Banco de España.
- Comín Comín, F.** (1996): *Historia de la Hacienda Pública, II. España (1808-1995)*, Barcelona, Ed. Crítica.
- De Castro, C.** (1979): *La revolución liberal y los municipios españoles*. Ed. Alianza Universidad, Madrid.
- Domínguez Ortiz, A.** (1984): *Política fiscal y cambio social en la España del siglo XVII*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda. Ed. Ariel.
- Domínguez Ortiz, A.** (1985): *Instituciones y Sociedad en la España de los Austrias*. Ed. Ariel.
- Ensenada, Marqués de la** (1748): “*Exposición dirigida a Fernando VI por el Marqués de Ensenada representándole el estado de la Hacienda en 1748, y reformas que en ella pueden hacerse*” en Lasarte, J., Castellano, J.L, y Arias De Saavedra, I. (1988): *La Hacienda en la bibliografía del siglo XVIII. Noticias de obras impresas*, Monografía n^o 61, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Sección de Reprografía del Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 143-144.
- Etapé y Rodríguez, F.** (2001): *La reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2^a edición.
- Fernández Carrión, R.** (1992): “Las Haciendas Locales en Huelva a mediados del siglo XIX”, *XI Jornadas de Andalucía y América: Huelva y América*, Huelva.

- Fernández Carrión, R.** (1993a): *El patrimonio municipal en la vida local: de la apropiación oligárquica al reparto*. Ed. Herespides, Granada.
- Fernández Carrión, R.** (1993b): *De capital territorial a capital financiero: La conversión de los bienes de propios andaluces en láminas de deuda pública*, Libros el Caballero Andante, Ed. Don Quijote, Sevilla.
- Fernández Carrión, R.** (2003): "Capital financiero en las Haciendas andaluzas, su proyección en el presupuesto municipal: Carmona en el siglo XIX", *IV Congreso de historia de Carmona*, Carmona.
- Fontana Lázaro, J.** (1980): *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.
- Fontana Lázaro, J.** (1983a): *Cambio económico y actitudes políticas en la España del siglo XIX*, Barcelona, Ariel Quincenal 88.
- Fontana Lázaro, J.** (1983b): *La quiebra de la monarquía absoluta 1814-1820*, Barcelona, Ariel Quincenal 108.
- Fontana Lázaro, J.** (2001a): *La revolución liberal. Política y Hacienda, 1833-1845*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2^a edición.
- Fontana Lázaro, J.** (2001b): *Hacienda y Estado, 1823-1833*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2^a edición.
- Fuentes Quintana, E.** (1986): *Hacienda Pública: Introducción y Presupuesto*, Madrid, Imprime Rufino García Blanco.
- García García, C.** (1996): *La crisis de las Haciendas Locales. De la reforma administrativa a la reforma fiscal (1743-1845)*, Valladolid, Junta de Castilla y León, Consejería de Educación y Cultura.
- García García, C. y Comín Comín, F.** (1995): "Reforma liberal, centralismo y Haciendas municipales en el siglo XIX", *Hacienda pública Española*, 133, pp. 81-106.
- González Muñiz, M.A.** (1978): *Constituciones, Cortes y Elecciones españolas. Historia y anécdota (1810-1936)*, Gijón, Crónica General de España, Ediciones Júcar.
- Hernández Esteve, E.** (1983): *Creación del Consejo de Hacienda de Castilla (1523-1525)*, Estudios de Historia Económica, n° 9, Banco de España.
- Lasarte, J.; Castellano, J.L. y Arias De Saavedra, I.** (1988): *La Hacienda en la bibliografía del siglo XVIII. Noticias de obras impresas*. Monografía n° 61, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Sección de Reprografía del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Mendizábal Allende, R. de** (2000): *El tribunal de cuentas y el nacimiento de la administración contemporánea*, Madrid Instituto de Estudios Fiscales.
- Moral Ruiz, J. de** (1979): *Gasto público y expansión económica en España, 1845-1865 : Hacienda y Política Económica en la España de "moderados" y "progresistas"*, Madrid, Publicaciones del Instituto de Estudios Fiscales n° 54, Ministerio de Hacienda.
- Nueva colección de los Reales Decretos, Instrucciones y Órdenes de S.M. para el establecimiento de la Contaduría General de Propios y Arbitrios del Reino, su administración, gobierno y distribución baxo la dirección del consejo, u de las providencias dadas para su observancia y cumplimiento* (1803), De Orden superior, Madrid, en la Imprenta Real.

- Posada, A.** (1982): *Evolución legislativa del Régimen Local en España, 1812-1909*, Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local.
- Pozas Poveda, L.** (1986): *Hacienda municipal y administración la local en Córdoba del siglo XVIII*, Córdoba, Publicaciones del Monte de Piedad y Cajas de Ahorros de Córdoba.
- Rubín Córdoba, F.** (2003): *La contabilidad en el Ayuntamiento de Sevilla en el último tercio del siglo XVI: el libro mayor de caja*. Tesis doctoral dirigida por J. A. Mallado Rodríguez, Universidad de Sevilla (inédita).
- Salort I Vives, S.** (1998): *La Hacienda Local en la España Contemporánea: La Hacienda municipal de Alacant*, Alicante, Institut de Cultura Juan Gil-Albert, Generalitat Valenciana, Conselleria d'Educació i Ciència.
- Tedde de Lorca, P.** (1988): *El Banco de San Carlos (1782-1829)*, Madrid, Alianza Editorial.
- Témime, É.; Broder, A.; Chastagneret, G.** (1982): *Historia de la España contemporánea. Desde 1808 hasta nuestros días*, Espulgues de Llobregat (Barcelona), Ariel Historia. I.G. Seix y Barral Hnos., S.A.
- Zafra Oteyza, J.** (1991): *Fiscalidad y Antiguo Régimen: Las rentas provinciales del reino de Granada (1746-1780)*, Madrid. Junta de Andalucía, Instituto de Estudios Fiscales.

Textos legales

- Instrucción de 3 de Febrero del año 1745 para el gobierno y administración de los Arbitrios** dentro de "Nueva colección de los Reales Decretos, Instrucciones y Órdenes de S.M. para el establecimiento de la Contaduría General de Propios y Arbitrios del Reino, su administración, gobierno y distribución baxo la dirección del consejo, u de las providencias dadas para su observancia y cumplimiento" (1803) Madrid Imprenta Real, pp.27-35.
- Instrucción de 30 de Julio de 1760 para la Administración de los Propios y Arbitrios del Reino, baxo la dirección y gobierno del Consejo** dentro de "Nueva colección de los Reales Decretos, Instrucciones y Órdenes de S.M. para el establecimiento de la Contaduría General de Propios y Arbitrios del Reino, su administración, gobierno y distribución baxo la dirección del consejo, u de las providencias dadas para su observancia y cumplimiento" (1803) Madrid Imprenta Real, pp.1-27.
- Constitución Española de 19 de marzo de 1812** dentro de "Constituciones, Cortes y Elecciones españolas. Historia y anécdota (1810-1936)" de Miguel Ángel González Muñoz (1978). Crónica General de España, Ediciones Júcar, pp.21-53.
- Instrucción 3 de enero de 1823, Decreto XLV para el gobierno económico-político de las provincias**, dentro de "Hacienda Central y Haciendas Locales" de Joaquín del Moral Ruiz (1984). Instituto de Estudios de Administración Local, pp. 185-240.
- Constitución Española de 8 de junio de 1837** dentro de "Constituciones, Cortes y Elecciones españolas. Historia y anécdota (1810-1936)" de Miguel Ángel González Muñoz (1978). Crónica General de España, Ediciones Júcar, pp.77-83.
- Ley de 8 de enero de 1845 de Organización y atribuciones de los Ayuntamientos**, dentro de "Hacienda Central y Haciendas Locales" de Joaquín del Moral Ruiz (1984). Instituto de Estudios de Administración Local, pp. 241-266.

Ley Provincial de 8 de enero de 1845 dentro de “*Hacienda Central y Haciendas Locales*” de Joaquín del Moral Ruiz (1984). Instituto de Estudios de Administración Local, pp. 267-282.

Constitución Española de 23 de mayo de 1845 dentro de “*Constituciones, Cortes y Elecciones españolas. Historia y anécdota (1810-1936)*” de Miguel Ángel González Muñoz (1978). Crónica General de España, Ediciones Júcar, pp.97-104.

Instrucción de Contabilidad 20 de noviembre de 1845 (Circular de 20 de enero de 1846) Enciclopedia Jurídica Española, publicación autorizada por Real Orden de 4 de junio de 1910, Tomo XXV. Ed. Francisco Seix, Barcelona, pp. 590-592.

Constitución Española de 1º de junio de 1869 dentro de “*Constituciones, Cortes y Elecciones españolas. Historia y anécdota (1810-1936)*” de Miguel Ángel González Muñoz (1978). Crónica General de España, Ediciones Júcar, pp.141-152.

Ley Municipal de 20 de agosto 1870: Colección Legislativa de España, segundo semestre de 1870, Tomo CIV. Imprenta del Ministerio de Gracia y Justicia, Madrid 1871, pp. 555-599.

Ley Provincial de 20 de agosto 1870: Colección Legislativa de España, segundo semestre de 1870, Tomo CIV. Imprenta del Ministerio de Gracia y Justicia, Madrid 1871, pp. 599-617.

Ley Municipal de 2 de octubre 1877: Colección Legislativa de España, segundo semestre de 1870, Tomo 119. Imprenta del Ministerio de Gracia y Justicia, Madrid 1878, pp. 749-799.

Fuentes manuscritas

Archivo Histórico Municipal de Carmona
Sección Patrimonio, serie Propios:
Legajos: 1008, 1009, 1013, 1015
Sección Intervención:
Legajo: 1862

ANEXO 1: Presupuesto del ayuntamiento de Carmona para el año 1845
Hoja del Presupuesto de Ingresos

Presupuesto de Ingresos para el año de 1845

Industria ordinaria

	Real. 1844	Presupuesto 1845
<u>Ingresos</u>		
Por el producto del arrendamiento de las Casas de la Casa Real, perteneciente a la Real Audiencia de Sevilla, las cuales se arrendan cada una a 1000 rs.	50000	
Por el arrendamiento de las Casas de la Casa Real, que se arrendan a 1000 rs. cada una.	30000	
Por el producto perteneciente al consumo de vino, y a las contribuciones de los productos.	9000	118870 25
Por las contribuciones de las Casas de la Casa Real, que se arrendan a 1000 rs. cada una.	5000	
Por el producto del arrendamiento de las Casas de la Casa Real, que se arrendan a 1000 rs. cada una.	70000	
<u>Total</u>	155000	118870 25
Por el producto de la industria, con respecto a los productos de la industria.	18739	18739
<u>Total Ingresos</u>		137609 25
<u>Atenciones</u>		137609 25
<u>Deficit</u>		0 00

El deficit de resulto de que se han cubierto con los recursos propios de la industria, y de los productos de la industria.

Ilustración 1

Transcripción del documento completo:

AHM CAR Legajo 1862 Sección Intervención			
Presupuesto Único (manuscrito)			
PRESUPUESTOS DE GASTOS PARA EL EJERCICIO 1845			
	GASTOS OBLIGATORIOS DEL AYUNTAMIENTO	Reales de vellón	
1°	Sueldos de la secretaría con sus auxiliares	15.000	29.036
2°	Id Porterios y Alguaciles	6.000	
3°	Id del Depositario o sea quince al millón	3.461	
4°	Id al encargado de "Relojes"	1.095	
5°	Gastos de oficina y correos	3.000	
6°	Suscripción al Boletín Oficial	120	
7°	Id de la Gaceta de Madrid	360	
	<i>QUINTAS</i>		
8°	Para los gastos que esta origina	2.000	2.000
	PROFESORES DE EDUCACIÓN		
9°	Para los sueldos de los profesores de educación y demás gastos anexos a la misma según la relación número 7	2.310	2.310
	PROFESORES FACULTATIVOS		
10°	Para los sueldos de los profesores facultativos, según la relación número 8	5.319	5.319
	<i>GUARDAS Y PEONES</i>		
11°	Para los salarios de los guardas que se expresan en la relación número 9	4.380	4.380
	CONSERVACIÓN Y REPARACIÓN DE OBRAS PÚBLICAS		
12°	Para empedrados	1.500	4.100
13°	Entretimiento de cañerías y fuentes públicas	1.000	
14°	Reparos y blanqueos de las casas capitulares	1.600	

	POLICÍA URBANA Y GASTOS DE UTILIDAD PÚBLICA		
15°	Premios a los matadores de animales nocivos	1.100	1.500
16°	Gastos de veredas y extraordinarios urgentes	200	
17°	Gastos de elecciones municipales, provinciales y de Cortes	200	
	CARGAS, FUNCIONES Y GASTOS DE BENEFICENCIA		
18°	Funciones de iglesia	2.500	80.730
19°	Socorro y conducción de presos pobres	3.500	
20°	Gastos de niños Espositos, según la relación número 10 y atendiendo al caudal que tienen asignado	70.120	
21°	Réditos de censos, según aparece de la relación número 11	4.610	
	GASTOS PROVINCIALES		
22°	Por la cuota que corresponde a esta ciudad por los gastos provinciales según repartimiento estampado en el Boletín Oficial de esta Provincia nº 2.545	29.533	29.533
	AGENTES		
23°	Para pagar los agentes que se expresan en la relación número 12	1.000	1.000
	<i>CONTRIBUCIONES</i>		
24°	De Propios y de Arbitrios	16.000	18.500
25°	<i>Frutos civiles</i>	2.500	
	IMPRECIONES Y OTROS GASTOS NECESARIOS		
26°	Para las impreciones que ocurren todo el año	2.000	3.340
27°	Libros del registro civil y papeletas	240	
28°	Alumbrado y limpieza de las dependencias del Ayuntamiento	1.100	
	CÁRCEL DEL PARTIDO		

29°	Por la prorrata que ha correspondido a esta ciudad en el Presupuesto de la cárcel del partido, aprobado por la excelentísima diputación provincial	14.798	14.798
<i>PAGOS DE DEUDAS</i>			
30°	Para pagar la asignación de los profesores facultativos correspondiente al año anterior	5.319	45.721
31°	Por el importe de la obra verificada en la composición del Edificio que fue convento de los jesuitas donde hoy existen las casas capitulares y cuyo expediente está aprobado por la Excelentísima Diputación	29.746	
32°	Para distribuir sueldo a librar entre todos los acreedores que tiene el fondo de propios y cuyos créditos se hallan reconocidos y mandados pagar hasta el día por la Excelentísima Diputación y en lo sucesivo por la autoridad competente	15.000	
<i>ADICIÓN</i>			249.333
GASTOS VOLUNTARIOS			
33°	Para el sostenimiento de una partida de Guardas Rurales montados compuesta de ocho hombres y un cabo con objeto de custodiar los frutos pendientes en el término, de asegurar los intereses que en el mismo se conservan, y de perseguir los mal hechores; a razón de once reales cada uno y catorce al cabo	37.230	37.783
34°	Uno y medio de recaudación	553	
PRESUPUESTO DE INGRESOS PARA EL EJERCICIO 1845			
PRODUCTOS ORDINARIOS			
PROPIOS		Reales de vellón	
Por el producto del arrendamiento de las Fincas Urbanas y Rurales pertenecientes a los Propios de esta ciudad, las cuales y sus productos constan de la nota número 1		29.630	178.870,28
Por Id de los Censos sobre otras Fincas de Propios expresados en la nota número 2		73.120,14	

Por pastos pertenecientes al común de vecinos, se calculan sus productos en	8.000	
Por permiso de hacer cisco y corta de Brozas de la Dehesa de Yeguas	2.000	
Por el producto del caudal de la casa de Expósitos, según y en términos que aparece de la nota nº 3	70.120,14	
ARBITRIOS		
Por el producto de los Arbitrios asignados en la relación número 4	51.907	51.907
SON MAS INGRESOS		
Por los atrasos de la Dehesa de las Yeguas tanto de los censos como de arrendamientos que se encontró este Ayuntamiento al tomar posesión de dicha finca en virtud de Orden de SM de 20 de Agosto último	16.738	16.738
Total		247.519,28
INGRESOS		247.529,28
OBLIGACIONES		248.033,20
DÉFICIT		517,26

M^a Soledad Campos Lucena es Profesora de Contabilidad y Economía Financiera en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Sevilla. Su e-mail es: mscampos@us.es
Guillermo J. Sierra Molina es Catedrático de Contabilidad y Economía Financiera en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Sevilla.
Su e-mail es: gsierra@fuincoa.e.telefonica.net

M^a Soledad Campos Lucena is Lecturer of Accounting and Finance at the Faculty of Business and Economic Science of the University of Seville. Her e-mail is: mscampos@us.es
Guillermo J. Sierra Molina is Professor of Accounting and Finance at the Faculty of Business and Economic Science of the University of Seville. His e-mail is: gsierra@fuincoa.e.telefonica.net

**LA CONTABILIDAD DE COSTES A FINALES DEL S. XIX: EL CASO
DE LA EMPRESA ESPAÑOLA TRENOR Y CÍA. (1838-1926)**

**(COST ACCOUNTING AT THE END OF THE 19TH CENTURY: THE
CASE OF THE SPANISH COMPANY TRENOR Y CÍA (1838-1926))**

Rafael Donoso Anes

Begoña Giner Inchausti

Amparo Ruiz Llopis

RESUMEN

El objetivo principal de este estudio es aportar evidencia empírica sobre la evolución de los sistemas de costes, y el papel de la información contable como instrumento esencial en la gestión y evolución de las empresas, para lo que hemos investigado el caso de la sociedad colectiva Trenor y Cía., una de las empresas más relevantes de la economía valenciana del siglo XIX, por su contribución al desarrollo agrícola e industrial. Aunque inicialmente se estableció en una fábrica de hilatura de seda y se dedicó a la importación y exportación de productos agrarios, exportación de pasas sobre todo, y a las operaciones de banca, en las últimas décadas del siglo XIX comenzó la producción de sacos, y de abonos químicos, actividades que proporcionaron los mayores beneficios a la compañía.

La información de costes en esta empresa se elaboraba en libros de fábrica, que eran llevados por partida doble, y en donde se abrían cuentas relacionadas con la formación del coste de producción, que se calculaba periódicamente. Como características propias de la contabilidad de costes de la sociedad Trenor y Cía. en el periodo analizado, podemos apuntar las siguientes: la determinación de costes y resultados por segmentos de actividad; la distinción entre activos generales y específicos y la imputación a dichos segmentos de los correspondientes gastos e ingresos; la fijación de precios de transferencia; la distribución sistemática de los costes indirectos, si bien hay que destacar que en esta empresa los gastos generales no representaban cantidades significativas.

Habida cuenta de la documentación analizada, se ha seguido una orientación economicista neoclásica, que nos permite afirmar que el desarrollo en Trenor y Cía. de una contabilidad de costes puede ser explicado sobre todo por razones económicas. Así, al crecer la sociedad y diversificarse, fue necesario desarrollar un sistema de asignación de costes y resultados por actividades a fin de que los propietarios pudieran evaluar la eficiencia de las mismas, así como a los responsables en las diversas instalaciones. La naturaleza muy detallada de los libros de costes los hacía además sumamente apropiados para identificar mermas y despilfarros. No hemos localizado ninguna evidencia sobre la utilización de las cifras contables para ejercer un poder disciplinario sobre el personal de la empresa y estimular mejoras productivas, lo cual sin duda puede deberse al propio contenido del archivo objeto de estudio. Tampoco hemos observado que se determinasen costes estándares ni presupuestos.

ABSTRACT

The main purpose of this study is providing empirical evidence on the evolution of the cost accounting systems and on the role of the accounting information as an essential tool for the management and development of companies. To this end we have investigated the case of Trenor y Cía., one of the most relevant companies in terms of its contribution to the agricultural and industrial development of the Valencian economy in the 19th century. The company initially settled down in a silk factory and was dedicated to import and export agrarian products, mainly raisins exportation, and to the bank business. Nevertheless, in the last decades of that century, it started the production of sacks, as well as chemical fertilizers, activities that provided the greatest benefits to the company.

The cost information of this company was prepared in factory books, it used the double entry system and employed accounts related to the formation of the production cost, that was calculated periodically. The main characteristics of the cost accounting of Trenor y Cía. in the period under study, are the following ones: the determination of costs and results by activity segments; the distinction between general and specific assets and the imputation to the segments of the corresponding expenses and incomes; the establishment of transfer prices; the systematic distribution of the indirect costs, although it is necessary to emphasize that in this company the general expenses did not represent significant amounts.

Taking into account the documentation under study, we have adopted a neoclassic economic approach, so that we think that the development in Trenor y Cía. of the cost accounting system, can be mainly explained by economic reasons. Thus, when the company started to grow and to be diversified, it was necessary to develop a system of costs and results allocation by activities that could allow owners to evaluate their efficiency as well as the people in charge in the diverse locations. In addition, the very detailed content of the cost books made them highly appropriated to identify wastes and leakages. We have not found any evidence on the use of the accounting figures to exert a disciplinary power on the company personnel and to stimulate productive improvement, which can be due to the content of the archive studied. We have not obtained evidence about the calculation of cost standards nor budget costs.

PALABRAS CLAVES:

Contabilidad de costes, siglo XIX, sociedad Trenor y Cía., libros de fábrica

KEY WORDS:

Cost accounting, 19th century, Trenor y Cía. company, factory books

1. Introducción

Esta investigación se centra en la contabilidad de costes a finales del siglo XIX en España, que fue cuando la información contable se convirtió en un instrumento esencial para la gestión y evolución de las empresas. Dado que son escasos los conocimientos acerca de la implantación y desarrollo de los sistemas de costes en empresas privadas españolas, este estudio, centrado en la sociedad Trenor y Cía., pretende aportar nuevas evidencias que permitan contribuir al establecimiento de conclusiones generales sobre la evolución de los sistemas de costes.

En las últimas décadas del siglo XX se ha asistido a una importante evolución desde un enfoque racionalista económico a otro sociológico en la historia de la contabilidad de costes. De acuerdo con Loft (1995), la perspectiva *economicista* está representada por las escuelas de la “perspectiva tradicional” y de la “revisión neoclásica y postura de Johnson y Kaplan”. Y la *sociológica*, por las escuelas “foucauldiana” y del “proceso de la mano de

obra”, que son parte de la “nueva” investigación en historia de la contabilidad (NAH)¹, la cual trata de dotar a la contabilidad de un rol más activo e influyente en su contexto, apelando al rol que desempeñan las prácticas contables en el seno de las organizaciones y en la sociedad en general.

Mientras los historiadores de la escuela economicista tradicional han sostenido que la contabilidad de costes se utilizó como instrumento de gestión a finales del siglo XIX², investigaciones más recientes han demostrado la existencia de una contabilidad de costes evolucionada ya en el siglo XVIII (Edwards *et al.*, 1995; Boyns y Edwards, 1996, 1997a, 1997b; Fleischman y Tyson, 1996; Fleischman y Parker, 1997; Tyson, 1998)³, que ha sido corroborada en el contexto español (Carmona *et al.*, 1997, 1998; Prieto y Larrinaga, 2001; Gutiérrez *et al.*, 2005). Por contabilidad de costes avanzada se entiende el desarrollo de las siguientes prácticas contables: técnicas de control de costes, asignación de costes indirectos, información de costes para la toma de decisiones, además del uso de presupuestos y costes estándares (puede verse Fleischman y Parker, 1991). Dentro de la escuela neoclásica han resultado muy influyentes las investigaciones de Johnson y Kaplan (1987) acerca del desarrollo de los primeros sistemas de costes en entornos muy competitivos con el propósito fundamental de mejorar la eficiencia mediante la reducción de costes, y determinar precios en procesos productivos complejos.

El enfoque sociológico apunta a la conveniencia de completar los fundamentos económicos con otros, respondiendo así a situaciones que no obedecen a motivos de racionalidad o eficiencia económica. En tanto que la contabilidad permite cuantificar y conocer el rendimiento humano, las escuelas foucauldiana y del proceso de la mano de obra analizan los sistemas de contabilidad de costes como sistemas disciplinarios (Loft, 1986; Miller y O’Leary, 1987; Hoskin y Macve, 1986, 1988, 1994), o para controlar a la mano de obra (Hopper *et al.*, 1987; Hopper y Armstrong, 1991), respectivamente.

En nuestro país existen trabajos empíricos en ambos enfoques. Así, Donoso (1994), en su investigación sobre las Reales Almonas de Sevilla (1525-1692), sostiene que el sistema de costes nació en un entorno monopolístico con el fin básico de la fijación de precios, mientras que Gutiérrez (1993), Carmona *et al.* (1997, 1998), Carmona y Macías (2001), y Álvarez *et al.* (2002) han demostrado el desarrollo de un sofisticado cálculo de costes en el escenario monopolista de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla, para propósitos disciplinarios y políticos.

Edwards *et al.* (1995), Boyns y Edwards (1996, 2000) y Tyson (1998), defensores de una

¹ Para un mayor detalle sobre las perspectivas *tradicional* y *nueva* en la investigación en historia de la contabilidad puede verse Carmona *et al.* (2004).

² Aunque en el último cuarto del siglo XIX los libros de cuentas dejaron de ser un simple medio de representación de las operaciones económicas de la empresa, para convertirse en un instrumento esencial para la gestión y seguimiento de la evolución del negocio, hasta las décadas de los setenta y ochenta del siglo XX fueron muy poco frecuentes las referencias al término “contabilidad de gestión”, que comenzó a utilizarse en EE.UU., y ha constituido el último escalón de la evolución terminológica y conceptual experimentada por la disciplina contable, la cual ha ampliado e integrado la contabilidad de costes con el proceso de control de gestión.

³ Incluso antes de la revolución industrial (Hoskin y Macve, 1988; Tyson, 1990; Fleischman y Parker, 1991).

concepción racionalista, critican que el único interés de los investigadores del enfoque sociológico sea el control de la actuación humana, y se dejen en un segundo término el análisis de otras cuestiones igualmente importantes, como la determinación de precios, la elaboración de previsiones y la medida de la rentabilidad de departamentos y productos (Edwards *et al.*, 1995, pp. 36-37). Boyns y Edwards (1996) abogan por una definición amplia del término “gestión” en contabilidad, que reconozca que avances contables importantes pueden haber servido a otros fines, por ejemplo la coordinación administrativa y la toma de decisiones estratégicas.

Como se indicó anteriormente, la empresa objeto de estudio es la sociedad Trenor y Cía., una de las empresas más relevantes en el contexto de la economía española, en concreto de la valenciana, del siglo XIX, por su contribución al progreso agrícola e industrial, materializado en las innovaciones en fertilizantes principalmente. 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 éste el único negocio de la sociedad. Comenzó dedicándose 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 otras actividades, que implicaban importantes riesgos además de fuertes inversiones. Trenor y Cía. se especializó en una actividad industrial ligada a las necesidades y demanda de la agricultura, y en las últimas décadas del siglo XIX comenzó la producción de sacos, y de ácido sulfúrico, superfosfatos y otros abonos químicos, patentando varios procesos productivos. La fabricación de sacos, y sobre todo la de abonos, proporcionaron a la compañía los mayores beneficios. Los siguientes datos ilustran la importancia de la sociedad Trenor y Cía. Durante el período de 1851-1870 ocupaba el segundo lugar de las compañías comerciales valencianas por cifra de capital social, que era entonces de 8.000.000 reales de vellón (Pons y Serna, 1992, p. 298), y el cuarto lugar por cantidad satisfecha de contribución comercial (Serna y Pons, 1993, p. 20). Esta sociedad fue, desde 1847 y durante más de medio siglo, agente importador de guano del Perú en España, y pionera de la técnica de solubilizar los fosfatos a través del ácido sulfúrico. Por otra parte, su fábrica de abonos del Grao de Valencia, fue una de las primeras de España en la producción de ácido sulfúrico. Así pues, para este estudio contamos con una unidad de análisis idónea para estudiar la aplicación y características de las técnicas de contabilidad de costes; una sociedad que fue creciendo a la vez que incorporando diversos procesos productivos, con cierto grado de complejidad técnica, e interrelacionados entre sí (por ej. parte de los sacos producidos se empleaban como envase de los abonos, etc.), y realizados además en diversas instalaciones. Hay que destacar que prácticamente no disponemos de más información que la contable para conocer datos sobre aspectos organizativos y de gestión de la compañía⁴.

⁴ Respecto de las razones de la disolución de Trenor y Cía., podemos apuntar algunos datos. Nadal *et al.* (1989, p. 155) menciona que la casa de abonos Cros, tras convertirse en sociedad anónima en 1904, optó por una política de establecimientos más próximos a las primeras materias y más accesibles a los centros de consumo, llegando así a controlar casi la mitad de la producción española de superfosfatos. Y hace referencia a la anexión, entre otras, de la fábrica de abonos de Trenor y Cía. de Valencia, que parece ser se produjo alrededor de 1925. Pero la sociedad colectiva Trenor y Cía. tuvo su continuación, así el 18 de diciembre de 1926 se

La investigación que presentamos se decanta por una orientación economicista neoclásica, pues, dada la documentación analizada, opinamos que el desarrollo en Trenor y Cía. de un sistema de costes puede ser explicado sobre todo por la influencia de factores económicos, de eficiencia y control de los diferentes procesos productivos, como pondremos de manifiesto a lo largo del trabajo. No hemos localizado ninguna evidencia (controles de tiempos o productividad, incentivos por producción, etc.) que haga pensar que las cifras contables fueran empleadas también para ejercer un poder disciplinario o control sobre el personal de la empresa y estimular mejoras productivas, lo cual sin duda puede deberse al propio contenido del archivo objeto de estudio.

A continuación, tras contextualizar el estudio en el apartado segundo, en el tercero nos referimos a la situación de la contabilidad de costes a finales del siglo XIX, en el apartado cuarto nos centramos en el caso de Trenor y Cía., y en el quinto, en el estudio de los libros de fábrica de la sociedad. Por último incluimos un apartado con las principales conclusiones de la investigación realizada.

2. El contexto del siglo XIX

Tras el final de la guerra de la independencia se produjo la restauración de los Borbones y el reinado de Fernando VII (1814-1833), que fue una pugna entre los principios constitucionales y la subsiguiente reacción absolutista, destacando el afán del monarca por perpetuar el Antiguo Régimen, lo que contribuyó a retrasar el avance industrial. A Fernando VII le sucedió su hija Isabel II (1833-1868). Durante el período de regencia hasta su mayoría de edad en 1843 se consolidó el régimen liberal, lo que comportó la institucionalización, dentro del liberalismo, de dos grupos, si bien todavía no articulados como partidos, los moderados y los progresistas, que respondía a la fractura interna de la burguesía. La pugna inicial absolutismo-liberalismo se convirtió en moderación-progresismo y finalmente en monarquía-república.

Con la revolución de septiembre “La Gloriosa” comenzó el denominado sexenio revolucionario (1868-1874), cuyo propósito era eliminar las trabas jurídicas e institucionales que obstaculizaban el desarrollo económico y el avance del capitalismo (Furió, 2001, p. 519), y a partir de entonces “se instauró un régimen de mayores libertades que creó, junto con el anhelo de mayor justicia por parte de las clases populares, un clima mucho más favorable al asociacionismo de los trabajadores” (Cerdá, 1988, p. 719). El breve reinado de Amadeo I de Saboya (1871-1873) terminó con su abdicación y la proclamación de la I República. Pero el pronunciamiento militar del general Serrano en 1874 restauró la monarquía borbónica y Alfonso XII, hijo de Isabel II, fue proclamado rey, comenzando el período de la “Restauración” (1876-1922), que fue el de mayor estabilidad de la historia contemporánea española, con el establecimiento de una monarquía constitucional y un sistema bipartidista de alternancia pacífica y preestablecida de los partidos en el poder. En 1886 le sucedería su hijo Alfonso XIII, aunque María Cristina de Habsburgo actuó como regente hasta 1902. Esta regencia se caracterizó

constituía la sociedad *Vinalesa* (antes *Trenor y Cía.*) S.A. cuyo objeto social era la fabricación de toda clase de hilados y tejidos de yute, esparto y otras fibras textiles, y negocios relacionados, es decir, se especializaba en el negocio textil.

nuevamente por la rotación en el poder, controlada por la corona, de gobiernos liberales y conservadores; y una breve guerra contra Estados Unidos concluyó con la pérdida de Cuba, Puerto Rico y Filipinas en 1898, lo que supuso el final del imperio español. En la región valenciana, el republicanismo fue la fuerza política hegemónica entre 1898 y 1911, y estuvo íntimamente unido a la figura de Vicente Blasco Ibáñez, cuyos ideales laicos y republicanos contribuyeron a movilizar la conciencia política de las masas en defensa de las libertades.

En el terreno económico, la agricultura fue la principal fuente de riqueza a lo largo del siglo XIX. Aunque a finales de siglo el sector secundario tenía un cierto peso, no superaba un quinto de la renta nacional. Autores como Nadal (1975) opinan que, al fracasar la revolución agraria, porque los procesos de desamortización no cambiaron sustancialmente la estructura de la propiedad, tampoco fue posible la revolución industrial, que sólo se hizo a escala regional (Cataluña y País Vasco). Pero otros como Prados (1988) prefieren hablar de atraso más que de fracaso industrial, recuperando al mismo tiempo un papel más positivo para la agricultura y responsabilizando al propio sector manufacturero por la falta de competitividad. Además, la agricultura española entró en crisis a principios de los años ochenta del siglo XIX, unos años más tarde que en Europa. En estas circunstancias, según Garrabou y Sanz (1985, p. 183), cada zona tuvo que especializarse en aquellos cultivos para los que estaba mejor dotada, al tiempo que se impuso la reducción de costes y, sobre todo, el recurso a las innovaciones tecnológicas. Es en este contexto cuando los Trenor comenzaron la producción de abonos.

En la economía valenciana, las primeras explicaciones sobre el frustrado proceso de industrialización del siglo XIX también han girado en torno a la cuestión del desvío de capitales hacia la agricultura (Fuster, 1962; Giralt, 1968, 1970). Además se ha responsabilizado a la crisis sedera, a mediados de siglo, que puso fin a cualquier esperanza de progreso industrial. Pero ha habido opiniones que han contestado a esta concepción agrarista, por ejemplo la de Nadal (1987), para quien el desarrollo agrícola valenciano fue acompañado de un importante crecimiento de la industria, y es más, fue el principal impulsor de la expansión industrial. A partir de los datos de las estadísticas de la contribución industrial, Nadal (1990) concluye que la opción claramente agraria de la economía valenciana tuvo un complemento industrial importante, al menos en el contexto de la industrialización española, ocupando el segundo lugar a principios del siglo XX⁵. La industria química valenciana ocupaba el primer lugar a nivel nacional, y se centraba en la producción de fertilizantes agrícolas, especialmente superfosfatos. Así pues, la percepción de no industrialización ha ido evolucionando hasta el reconocimiento de la existencia de un amplio tejido productivo ya en el siglo XIX, que habría cimentado las bases del capitalismo industrial del siglo XX. Se observa el proceso de industrialización como un fenómeno más gradual, haciendo referencia a una industria valenciana pre-capitalista. Como indica Martínez Gallego (1995, p. 72), “la decadencia de la sedería es, más bien, decadencia de la manufactura sedera ejecutada sobre pilares antiguo-regimentales: los de la artesanía a pequeña escala. Decadencia que no implicó *desindustrialización*. Más bien al contrario. Sentó las bases para una industrialización -hecha sobre la seda o sobre otras actividades productivas- de tipo

⁵ La tercera si tuviéramos en cuenta el País Vasco y Navarra, que no están incluidas en los datos.

capitalista- ” Aunque la sedería no pudo convertirse en el motor de la economía valenciana, la hilatura de la seda continuó teniendo un cierto papel hasta principios del siglo XX, especialmente como proveedora de la industria catalana, que pasó a ser la principal zona productora.

3. La contabilidad de costes a finales del siglo XIX

El período de finales del siglo XIX resulta especialmente interesante desde el punto de vista de la contabilidad de costes. Solomons (1982) se refiere al último cuarto del siglo XIX como período de renacimiento de los costes, motivado por las razones siguientes: “sin duda el tamaño y complejidad crecientes de los negocios y los problemas administrativos que surgieron tuvieron mucho que ver con esta actitud... la importancia de los edificios, plantas, equipo y supervisión, es decir, de los costos indirectos, creció rápidamente en relación con los costos primos de los materiales y mano de obra. Tenían que pagarse y controlarse volúmenes mayores de mano de obra y organizarse y administrarse procesos más complejos... Sin embargo, quizás el factor más importante que guió el aumento del interés por los costos fue la creciente dificultad de determinar los precios. Al mismo tiempo que la industria crecía y se hacía más competitiva se desarrollaba el interés por la contabilidad de costos.” (Solomons, 1982, pp. 10-11). Por otro lado, tratar de conocer la rentabilidad y eficiencia de los productos, motivó que los directivos e ingenieros de las empresas pasaran a centrarse en un cálculo del coste de los productos lo más preciso posible. Como apuntan Boyns y Edwards (1997b), si bien en el período anterior al renacimiento de la contabilidad de costes, la práctica contable en algunas industrias británicas aventajaba a la teoría, en las últimas dos décadas del siglo XIX la literatura contable británica empezó a prestar más atención a la información de costes, que comenzó incluyéndose en los propios textos de contabilidad general⁶.

Con relación a la aparición de los primeros textos de contabilidad de costes, Donoso (2001, p. 23) destaca que, “de acuerdo con la Academy of Accounting Historians, hasta 1885, cuando se publica el libro de Metcalfe titulado ‘The cost of manufactures’, no puede hablarse de contabilidad de costes como disciplina contable, la cual recibió un empuje importante con la aparición, dos años más tarde, en 1887, de la obra de Garke y Fells ‘Factory Accounts, their Principles and Practice’, donde se recogían interesantes propuestas de imputación de costes indirectos”. Solomons (1982, p. 21) describe este segundo libro, que fue el primero británico, como la mejor obra inglesa de cálculo de costes, cuyo principal interés radica en el hecho de que integraba las cuentas de costes al sistema de la partida doble. En España es a partir de los años veinte del siglo XX cuando surgen los primeros libros dedicados a la contabilidad industrial como Carrasco *et al.* (2004b, p. 47) indican, el *Manual práctico de contabilidad industrial*, de Gardó Sanjuán (1925), es el primer libro español dedicado específicamente a esta rama de la contabilidad que se conoce, aunque el *Preu de cost industrial*, de Boter i Maurí (1934)⁷, constituye el libro más completo sobre contabilidad de costes en ese período, que desarrolla las nociones introducidas por el autor en su libro de 1923 sobre contabilidad general. Es a partir de

⁶ Igualmente sucedió en la literatura contable española, diversos textos de contabilidad general incluyen explicaciones de la contabilidad de los centros fabriles (por ej. Salvador, 1857; Torrents, 1885; y Brost, 1923).

⁷ En 1935 se publicó la versión en castellano *Precio de coste industrial*.

entonces cuando los textos comienzan a considerar tímidamente la importancia de la contabilidad como fuente de información para la toma de decisiones (Carrasco *et al.*, 2004a, p. 36).

Volviendo de nuevo al entorno anglosajón, que ha sido el escenario más analizado hasta el momento, Boyns y Edwards (1996, 1997a, 1997b, 1997c, 2001) han realizado diferentes investigaciones de las empresas británicas impulsoras del proceso industrializador, las cuales han proporcionando nuevas e interesantes evidencias de las que destacamos dos en este estudio:

- i) los sistemas de costes fueron concebidos e implementados cuando creció el tamaño de las empresas y el número y complejidad de los productos elaborados, y
- ii) hay pruebas de la integración de las cuentas comerciales y las cuentas de costes⁸ en un sistema general de partida doble.

Respecto de esta segunda cuestión, la opinión aceptada durante mucho tiempo, y que tiene como base los trabajos de Garner (1955), Edwards (1937) y Johnson y Kaplan (1987), ha sido que los registros de costes se desarrollaron al margen de las cuentas financieras, e incluso posiblemente fuera del método de la partida doble, y que en algún momento posterior, probablemente en la primera mitad del siglo XX, se integraron (Boyns y Edwards, 1997b, 2001). Para Johnson y Kaplan (1987), el sistema de contabilidad de costes fue generalmente diseñado y gestionado por los departamentos de producción, y la información fue usada para valorar eficiencias operativas, ayudar en las decisiones de fijación de precios, y para controlar y motivar la actuación del trabajador. Asimismo, según *The Accountant* (1894, p. 655), a comienzos de los años noventa del siglo XIX, una crítica que se hacía a la información de costes era que “los resultados obtenidos de los libros de costes no coincidían con los mostrados por los libros financieros” y en general eran irreconciliables (Boyns, 1993, p. 329). Pero Boyns y Edwards (1997b, pp. 10-12) han encontrado evidencias de la integración⁹ de ambas contabilidades en un sistema general de partida doble, antes de los años setenta del siglo XIX, y que además continuaron unidas, al menos hasta finales del siglo en ciertos sectores económicos. Según Boyns y Edwards (1997b, p. 16), se integraron para proporcionar a los directivos información sobre transferencias de precios, medida de las actuaciones y toma de decisiones estratégicas. Y el crecimiento en el tamaño de las empresas, junto con el de los requisitos informativos, parecen haber sido los responsables de la generación de información sobre costes fuera de los mayores financieros, bien en libros independientes o en hojas sueltas (Boyns y Edwards, 1997b, p. 20).

Boyns y Edwards (1997b) manifiestan que fue habitual en las empresas británicas durante la segunda mitad del siglo XIX el cálculo del coste de producción por departamentos, la distribución de gastos generales y el uso de precios de transferencia. Boyns y Edwards (1995,

⁸ Más tarde, en el siglo XX, derivarían en las actuales ramas: contabilidad financiera y contabilidad de gestión.

⁹ La integración de ambas contabilidades, financiera y de costes, en un único sistema contable, la han descrito con el término de ‘contabilidad industrial’ (Boyns, Edwards y Nikitin, 1997a, b).

1996) señalan el uso de la información de costes para la coordinación y control de los diferentes departamentos, y más significativamente, para la toma de decisiones estratégicas. Por su parte, Boyns (1993) indica que, a principios del siglo XX, apenas se contemplaba su uso para establecer previsiones, sino que se percibía más como un medio de eliminar desperdicios e ineficiencias, a través del análisis de la actuación pasada. El énfasis, aunque no de forma exclusiva, sobre los costes directos, y la naturaleza muy detallada de los libros, los hacía sumamente apropiados para la identificación y supresión de desperdicios e ineficiencias, esto es, el control de costes.

También Antonelli *et al.* (2002, p. 480), en el contexto italiano, llegan a la conclusión de que los factores que influenciaron la implementación de un sistema de contabilidad de costes fueron el control de la eficiencia productiva, la toma de decisiones estratégicas y la valoración de inventarios. Al haber mayor competencia a comienzos del siglo XX, la reducción de precios, la mayor inversión en nueva tecnología y el control de los costes de producción, fueron esenciales para el éxito empresarial. La eficiencia representaba uno de los elementos más significativos, ya que mejoras de la eficiencia resultaban en mayores beneficios y dividendos, lo que proporcionaba incentivos a la dirección.

Apoyándonos en estos planteamientos, seguidamente nos ocupamos de explicar el desarrollo y utilidad de la contabilidad de costes en Trenor y Cía.

4. La contabilidad de costes en Trenor y Cía.: los libros de fábrica

La información contable de la sociedad Trenor y Cía. se encuentra localizada en el archivo local del municipio valenciano de Vinalesa, donde precisamente la sociedad comenzó sus actividades. Respecto de la información de costes, que es la analizada en esta investigación, se localizaba en los libros de fábrica, concretamente en los libros *Fábrica de Vinalesa*, *Fabricación de Ácido Sulfúrico* y *Guano*, referidos a los diferentes procesos industriales realizados por Trenor y Cía.¹⁰ El primero de ellos, relativo a la hilatura y torcido de la seda y el tejido del yute y lino para la fabricación de sacos en la fábrica de Vinalesa, y los otros dos a las producciones del ácido sulfúrico y sulfato de hierro, y del guano concentrado y otras fórmulas químicas patentadas respectivamente, llevadas a cabo en la fábrica de abonos del Grao de Valencia. Se conservan en el archivo pocos libros, que corresponden a las últimas décadas del siglo XIX y primeras del XX. En concreto las primeras anotaciones son de 1878, ahora bien, se deduce de ellas que hubo libros de fábrica anteriores, pero no se han conservado, por lo que no hemos podido averiguar la fecha exacta en que comenzaron a utilizarse.

Los libros de fábrica¹¹ eran llevados por partida doble y su forma era semejante a la de un libro Mayor, pero en estos libros auxiliares, además de estar más desglosadas las operaciones, se

¹⁰ La información de costes elaborada a través del método de la partida doble constituye un complemento a aquella que pudiera mostrarse en forma de estadísticas de costes, etc., que no ha sido localizada en el caso de Trenor y Cía.

¹¹ En los textos que se refieren a la contabilidad de los centros fabriles existen alusiones a los libros de fábrica y a su funcionamiento, por ejemplo Boter (1923, p. 211).

explicaban los motivos de cargo o abono. Se abrían en ellos cuentas relacionadas con la formación del coste de producción, que se calculaba periódicamente, traspasándose a las cuentas de los productos en los libros principales (Diario y Mayor)¹², donde se contabilizaban las ventas y otros gastos distintos de fabricación diariamente, y se determinaban resultados. Así, mientras los libros financieros exhibían el registro completo de las transacciones de una empresa y se determinaban resultados, en los libros de fábrica se anotaban las transacciones internas, relativas a la fabricación de los productos elaborados en esta industria, o información de costes.

Al haber diversos procesos productivos (con diversos gestores implicados), eran muchas las cuentas a abrir en los libros principales; por lo que, el hecho de que el detalle de los costes se llevara en otros libros, facilitaba y simplificaba el registro de las operaciones. Parece, pues, que la contabilidad de costes hubiera evolucionado a partir de la contabilidad financiera, aunque se llevara en otros libros, totalmente integrados con los anteriores.

De la literatura contable española, resulta oportuno reproducir la opinión de Boter (1923), así según Boter (1923, p. 210), “en una empresa industrial bien organizada es necesario que haya dos sistemas de cuentas: un sistema general de cuentas destinadas a contabilizar las operaciones puramente comerciales de la empresa... y otro sistema de cuentas destinado especialmente a contabilizar las operaciones necesarias para calcular el precio de coste industrial... definiéndolas por su objeto, diríamos que *la contabilidad general de una empresa industrial se propone determinar los beneficios o pérdidas de la empresa*; mientras que *la contabilidad industrial propiamente dicha tiene por objeto determinar el precio de coste industrial de los productos fabricados*”. Y continúa (1923, p. 211) “esta separación no puede significar nunca independencia, sino que ha de ser establecida en forma tal, que exista una verdadera coordinación entre las dos. En su tratado sobre la determinación del coste industrial, Boter (1934) se refiere a las relaciones entre la contabilidad del precio de coste y la contabilidad general, y a la adopción de un sistema de contabilidades reunidas o separadas; respecto del sistema reunido indica que “tiene el grave inconveniente de complicar innecesariamente los trabajos de la contabilidad general. En efecto, los asientos diarios serán más complejos; en los balances de comprobación habrá un extraordinario número de cuentas que ocasionará una mayor posibilidad de errores y una dificultad en la lectura e inspección; las cuentas especiales del precio de coste estarán mezcladas entre las cuentas generales; lo que hará indispensable, en muchos casos, un trabajo posterior de separación y emparejamiento de cuentas, etc.” (Boter, 1934, p. 240)¹³.

Goxens (1984, p. 204), analiza la evolución del pensamiento contable a través del estudio de libros de texto del siglo XIX y de la primera mitad del siglo XX, y reconoce que “en las obras más antiguas apenas hay referencia a las cuentas de fabricación; pero, en las

¹² El traspaso se realizaba por mediación de una cuenta intermedia, como explicamos más adelante.

¹³ Nos ha parecido interesante incluir la siguiente reflexión de Boter (1934, p. 224) que dice “hay muchas empresas que creen que los únicos que han de llevar contabilidad de los precios de coste son los técnicos industriales; por ejemplo, los ingenieros de la fábrica. Un ingeniero no tiene la obligación de conocer la técnica contable. El ingeniero hará los cálculos y las previsiones que correspondan a su profesión; pero la tarea de llevar una contabilidad especial... corresponde, únicamente y exclusivamente al contable de la empresa”.

aparecidas a mediados del siglo XIX, ya se dedican algunos comentarios a los problemas que presenta el adecuado registro de los costes y su determinación, adquiriendo mayor amplitud a medida que las industrias se desarrollan y es de notar que ya se aplica un procedimiento 'dualista' originado precisamente por la dificultad de comunicación entre el centro fabril y el centro administrativo". Por procedimiento dualista, Goxens (1972¹⁴, p. 88 y ss.) se refería a la contabilidad de costes llevada en libros auxiliares, y por tanto desligada de la contabilidad financiera, pero enlazadas ambas a través de cuentas de relación, como hacía el plan contable francés. Era éste el sistema de registro contable que empleaba la sociedad Trenor y Cía. a finales del siglo XIX.

Dado que los tres libros de fábrica de Trenor y Cía. funcionaban de modo parecido, vamos a referirnos a uno de ellos, hemos escogido en esta investigación el libro Fábrica de Vinalesa por varias razones. Por una parte, porque a efectos expositivos resulta el proceso técnico más documentado y el más sencillo desde el punto de vista contable. Por otra parte, hay que señalar que la fábrica de hilatura de seda de Vinalesa, que empezó a funcionar en 1770, constituyó todo un hito en la historia de la hilatura valenciana por su estructura preindustrial, además de sus innovaciones. Aunque este sector atravesó a mediados del siglo XIX una crisis decisiva, que puso fin a sus aspiraciones como posible vía industrializadora, la hilatura valenciana continuó teniendo un cierto papel, especialmente como proveedora de la industria catalana, que pasó a ser la principal zona productora. La sociedad Trenor y Cía. pudo continuar en el negocio del hilado de la seda, al menos hasta finales del siglo XIX, gracias a las mejoras en la técnica del proceso de hilatura, además del esfuerzo en la reducción de costes¹⁵.

5. El libro fábrica de Vinalesa

La sociedad Trenor y Cía. se dedicó a la producción de hilos de seda y al tejido de hilazas de yute y lino para la fabricación de sacos, actividades que se realizaban en dicha fábrica de Vinalesa. A continuación exponemos brevemente cómo se llevaba a cabo el proceso fabril.

En lo que se refiere a la fabricación de hilos de seda, se compraban capullos, que tras ser ahogados en estufas de vapor, secados en cañizos en las andanas y deshilados en perolas de agua caliente para formar madejas, se procedía a su hilado y torcido. Tras el devanado mecánico de las madejas en carretes, en los tornos¹⁶, el hilo sufría la primera torsión o apresto, y un hilo más grueso, compuesto de dos, tres o más cabos enroscados, sufría una segunda torsión, que tenía por objeto dar al hilo la resistencia necesaria para no romperse

¹⁴ Aunque en el libro consultado no aparece el año de su publicación, presumiblemente es de 1972.

¹⁵ Esta información ha sido extraída de la Tasación de la fábrica de hilados y torcidos de seda y tejidos de cáñamo y yute, que de propiedad de los señores Trenor existe en el pueblo de Vinalesa, de 6 de enero de 1889, que se conserva en el archivo de Vinalesa, que incluye la descripción y valoración de los edificios de la fábrica y de la maquinaria utilizada en ambas actividades, con una explicación de los procesos de producción, y acompañada de los respectivos planos, que comprenden la maquinaria.

¹⁶ A través de una rueda hidráulica vertical adosada al edificio de la fábrica, y el impulso del agua procedente de la acequia de Moncada, los tornos obtenían la fuerza motriz necesaria para su funcionamiento.

durante las operaciones de urdido y tejido, lo que encarecía su coste. Una vez torcido, el hilo quedaba en disposición de pasar al tinte y tejido en los telares, operaciones que no tenían lugar en esta fábrica. Los hilos de seda valencianos tenían como destino las fábricas catalanas y francesas (Martínez Gallego, 1995, p. 53). Por su parte, las hilazas de lino y sobre todo yute procedentes de Escocia llegaban por mar a Barcelona y desde allí se trasladaban a la fábrica de Vinalesa. Este otro proceso comenzaba con el devanado de las madejas en bobinas a emplear en las lanzaderas de los telares, la preparación de la urdimbre y el tejido en los telares. Luego se producía el arresado, o despojo de la tela de nudos e imperfecciones; el remojado, o humedecimiento de la tela; el planchado por vapor, lustrado y estirado; y el plegado automático y doblado. A partir de entonces, o se vendía la tela o se cortaba en las dimensiones convenientes para confeccionar los sacos destinados a su venta, si bien también eran utilizados como envase para otros productos de la sociedad.

Seguidamente nos referimos a las diversas categorías de cuentas del libro Fábrica de Vinalesa, al registro de las operaciones y concluimos el epígrafe con un análisis del cálculo de costes de los diversos productos en el libro Fábrica de Vinalesa.

5.1 Clases de cuentas

En el índice del libro Fábrica de Vinalesa aparecían las cuentas que se detallan en la tabla 1, que hemos clasificado en cuatro grupos: *existencias*, *inmovilizado*, *gastos* y *otras*. Ninguna de estas cuentas figuraba en los libros principales.

EXISTENCIAS	Capullo 95/96 y Capullo 96/97 ¹⁷
	Hilazas de abacá
	Hilazas de lino
	Hilo para coser sacos
	Enseres para telares
	Carbón
	Aceite y grasas
	Carros
INMOVILIZADO	Efectos
	Teléfono
GASTOS	Francisco Soriano
	Jornales filatura
	Jornales torcido
	Jornales tejidos
	Jornales de sacos
	Gastos filatura
	Gastos torcido
	Gastos tejidos
	Gastos de casa
	Gastos generales
	Obra
	Vigilancia
	Grao
OTRAS	Guano
	Cultivo
	Desperdicios
	Caja
	Varios Deudores y Acreedores
	Trenor y Cía.

Tabla 1 Clasificación cuentas del libro Fábrica de Vinalesa

Las cuentas de *existencias* “Capullo”, “Hilazas de abacá”, “Hilazas de lino”, “Hilo para coser sacos”, “Enseres para telares”, “Carbón”, “Aceite y grasas” y “Carros” eran cuentas de materias primas y auxiliares, combustibles, etc. La cuenta “Enseres para telares” comprendía objetos utilizados en los telares, como por ejemplo peines, y la cuenta “Carros”

¹⁷ La cuenta “Capullo” incluía en su denominación la temporada a la que correspondía el capullo. Así, la cuenta “Capullo 95/96” correspondía al ejercicio 1895/96, que comprendía el período desde 1/6/1895 hasta 30/5/1896.

las existencias de algarrobas, alfalfa y paja, además de los gastos de contribución o reparación de los carros. Todas ellas se cargaban en general por las existencias iniciales y las compras, incluidos los gastos (derechos de navegación, portes y acarreo, etc.), y se abonaban periódicamente por las existencias finales y los consumos. La valoración de las existencias finales se realizaba al precio medio ponderado, pero si había diferencia entre dicho precio y el actual, las existencias quedaban valoradas al precio presente, que podía ser mayor, como hemos podido observar en algún ejercicio, y permitía el Código de Comercio de 1885. Las transferencias internas de consumos entre cuentas se valoraban a un precio fijo, que con el paso del tiempo era objeto de actualización.

La sociedad distinguía entre inmovilizados generales, representados en cuentas en los libros principales, y específicos de cada actividad, en los libros auxiliares. Así pues, las cuentas de *inmovilizado* que se abrían en los libros de fábrica eran las representativas de aquellos activos específicos empleados en los procesos productivos, cuyos gastos iban a integrar el coste de producción, por ejemplo el gasto por amortización de la maquinaria, que se contabilizaba periódicamente. Mientras la dotación por amortización de inmovilizados afectos a una actividad/producto se incluía entre sus costes para la determinación del resultado de la misma, la de los inmovilizados no específicos se consideraba gasto general de la sociedad, trasladándola directamente a la cuenta “Ganancias y Pérdidas”. Como indica Goxens (1972, p. 89), “la contabilidad interna de costes no debe recoger las cuentas de *Inmovilizado* que existirán sólo en la contabilidad externa, así como tampoco las de relaciones con terceros; limitándose a las necesarias para determinar el coste”. En el libro Fábrica de Vinalesa se abrían las cuentas de “Efectos” y “Teléfono” donde se detallaban los elementos que las integraban, la primera comprendía diversos elementos como un carruaje modelo faetón con capota, mulas, muebles de la habitación¹⁸, máquina de embrear hilos, básculas, etc., y la segunda incluía la línea telefónica. Ambas cuentas se cargaban por el coste, incluidos gastos, y por la reparación y conservación de los elementos, y se abonaban por los ingresos de ventas, y por la amortización de los efectos, que incluía los animales, además de por la valoración final. El gasto por amortización aumentaba el coste de los tejidos y sacos, actividades con las que estaba relacionado, como explicamos más adelante.

Las cuentas “Francisco Soriano”, “Jornales de sacos”, “Jornales filatura”, “Jornales torcido”, “Jornales tejidos”, “Gastos filatura”, “Gastos torcido”, “Gastos tejidos”, “Gastos de casa”, “Gastos generales”, “Obra”, “Vigilancia” y “Grao” eran cuentas relativas a *gastos* de fabricación. Francisco Soriano era la persona encargada de la fábrica de Vinalesa, y la cuenta “Francisco Soriano” se cargaba por las entregas de dinero quincenales que se le hacían, el debe de la cuenta reflejaba el coste de sus honorarios, y en el haber se hacía el reparto entre los varios negocios de la fábrica. En las diversas cuentas de jornales se cargaban los pagos semanales por dicho concepto, diferenciados por actividad. El resto de cuentas se cargaban por contribuciones, seguros de las existencias, etc., algunos de ellos constituían gastos específicos de una determinada actividad, mientras que otros eran gastos generales de la

¹⁸ Desconocemos quiénes vivían en esa habitación, pero pensamos que debían de ser algunos empleados, quizá los dependientes de comercio.

fábrica. La cuenta “Gastos de casa” incluía los gastos semanales de la habitación y los mensuales del salario de la criada, que se distribuían entre todas las actividades. La cuenta “Obra” correspondía a jornales de albañil más materiales empleados en reparaciones, que, curiosamente, se trasladaban a las cuentas auxiliares “Gastos filatura”, “Gastos torcido”, “Gastos tejidos” y “Gastos generales”, si bien desde esta última cuenta se reasignaban nuevamente entre el resto.

En *otras* cuentas auxiliares del libro Fábrica de Vinalesa hemos incluido las siguientes: “Guano”, “Cultivo”, “Desperdicios”, “Caja”, “Varios deudores y acreedores”, referidas a la fábrica en general, y la cuenta “Trenor y Cía.”, o cuenta control. Cada una de estas cuentas tiene su particularidad que pasamos a explicar. Las cuentas “Guano”, “Cultivo” y “Desperdicios” representaban a otras actividades que tenían lugar también en la fábrica de Vinalesa, si bien eran de poca importancia en términos cuantitativos. La cuenta “Guano” hacía referencia a las ventas en efectivo de abonos en la fábrica de Vinalesa (lo normal era que las ventas se realizasen en el Grao de Valencia donde estaba la fábrica de abonos); la cuenta “Cultivo”, a la explotación de los campos pertenecientes a la fábrica de Vinalesa; y la cuenta “Desperdicios”, a la venta de retazos de tela, palos de escobas, etc. En general, estas cuentas se cargaban por los gastos y se abonaban por los ingresos respectivos, y para saldarlas se extraía el resultado, que se trasladaba a la cuenta auxiliar “Trenor y Cía.”. Los libros de fábrica eran libros de costes y en ellos no se registraban normalmente ni ingresos ni resultados, salvo alguna excepción como sucede en este caso.

Además de las anteriores, también se abrían en el libro las cuentas “Caja” y “Varios deudores y acreedores”. La primera de ellas, “Caja”, relativa a la caja propia de esta fábrica, se cargaba por las existencias de efectivo al final del semestre, que suponían pequeñas cantidades. Se prescindía de registrar en esta cuenta el movimiento de efectivo en la fábrica, pues ya aparecía en los libros de Caja de la sociedad. Respecto de las operaciones realizadas en efectivo, había remesas de efectivo para atender determinados pagos, que eran hechas por Ricardo y Tomás Trenor Bucelli, socios y administradores de la sociedad en aquellos momentos, así como por Francisco Soriano, y se destinaban a los pagos de jornales de producción sobre todo. Y pequeños cobros por las ventas de desperdicios, guano o productos obtenidos del cultivo de los campos. La cuenta “Varios Deudores y Acreedores” incluía varios préstamos concedidos a terceros. Aparecen abonos en la misma por entregas a cuenta del préstamo más los intereses.

En la figura 1 presentamos los diferentes motivos de cargo y abono de la cuenta “Trenor y Cía.”, que constituyen a su vez un resumen de las diferentes anotaciones del libro Fábrica de Vinalesa. Se observará que, dado que la cuenta “Trenor y Cía.” tenía muchas anotaciones, hemos abreviado los nombres de las cuentas contrapartidas y dichas abreviaturas aparecen desglosadas en la tabla 2. La cuenta “Trenor y Cía.”, que tomaba el nombre de la empresa, era una cuenta de relación que materializaba la dualidad de las anotaciones en el libro de fábrica y así todas las cuentas auxiliares abiertas en el mismo quedaban saldadas y cerradas, como explicamos seguidamente.

Trenor y Cía.		HABER
DEBE		
Capullo ---> 31/5	Coste capullo consumido	Valor inicial (inmovilizado, existencias, dinero en efectivo y derechos) EFE, TEF, VDA, CAP, HAB, HLI, HIL, ETE, CAB, ACE ---> 1/7 y 1/1 ---> EIE
JFI, GFI, VIG, GGE, GCA, ACE, CAB, FSO, CAR, TEF ---> 31/5	Gastos hilar	Compras objetos para telares
JTO, GTO, VIG, GGE, GCA, ACE, CAB, FSO, CAR, TEF ---> 31/5	Gastos torcer	Compras capullo ---> Capullo
HAB, HLI ---> 31/12 y 30/6	Coste hilazas yute y lino consumida	Portes capullo a la fábrica ---> Capullo
EFE (*) , ETE, JTE, GTE, VIG, GGE, GCA, ACE, CAB, FSO, CAR, TEF ---> 31/12	Gastos tejer	Gastos temporada capullo ---> Capullo
ETE, JTE, GTE, VIG, GGE, GCA, ACE, CAB, FSO, CAR, TEF ---> 30/6	Gastos tejer	Compras hilazas de lino ---> HLI
HIL ---> 30/6	Coste hilo y sogas consumido	Compras hilazas de yute ---> HAB
JSA, VIG, GGE, GCA, ACE, FSO, CAR, TEF ---> > 31/12 y 30/6	Gastos coser	Compras hilo de coser sacos y sogas embalar ---> HIL
Grao ---> 31/12	Saldo cuenta "Grao"	Compras carbón ---> Carbón
VDA --->	Entregas a cuenta préstamo más intereses	Seguro s/edificios, maquinaria y existencias de capullo, seda e hilazas ---> CAP, HAB, JSA, GFI, GTO, GTE, GGE
31/12 y 30/6	Valor final	Contribución territorial, industrial, etc. ---> CUL, GUA, CAR, GFI, GTO, GTE, GGE Impto. s/carruajes de lujo ---> GGE Cuenta del esterero, del calderero y del broncista y revisador de pesas y medidas ---> GFI, GTE, GGE Entretimiento y vigilancia teléfono ---> Teléfono Telegramas ---> HAB A la acequia de Moncada ---> GTO Remesado por Ricardo y Tomás Trenor, y Francisco Soriano Préstamos concedidos ---> VDA Beneficio desperdicios <--- DES 31/12 y 30/6 Sacos vendidos en Vinalesa 31/12 y 30/6 Cambio de calderilla 31/12 y 30/6 Compra de guano ---> Guano Beneficio ventas de guano en Vinalesa <--- Guano 31/12 y 30/6 Beneficio del cultivo en campos anexos <--- Cultivo 31/12 y 30/6

(*) La cuenta "Efectos" solamente a 31 de diciembre

Figura 1 Cargos y abonos de la cuenta "Trenor y Cía."

Abreviaturas:		
ACE: Aceite y grasas	GCA: Gastos casa	HLL: Hilazas de lino
CAB: Carbón	GFI: Gastos filatura	JFI: Jornales filatura
CAP: Capullo	GGE: Gastos generales	JSA: Jornales de sacos
CAR: Carros	GRA: Grao	JTE: Jornales tejidos
CUL: Cultivo	GTE: Gastos tejidos	JTO: Jornales torcido
DES: Desperdicios	GTO: Gastos torcido	TEF: Teléfono
EFE: Efectos	GUA: Guano	VDA: Varios deudores y acreedores
ETE: Enseres para telares	HAB: Hilazas de abacá	VIG: Vigilancia
FSO: Francisco Soriano	HIL: Hilo para coser sacos	

Tabla 2 Abreviaturas empleadas en la figura 1

5.2 Registro de las operaciones

El modo de registro, en términos generales, era el siguiente: primero se abonaban en la cuenta “Trenor y Cía.”, además de su valor inicial, las diferentes operaciones relacionadas con la fábrica en las fechas en que iban surgiendo, por lo que el haber de esta cuenta, que equivalía a una especie de borrador y resumen del libro, resultaba muy extenso. Dichas anotaciones se clasificaban seguidamente, abriendo para ello diferentes cuentas auxiliares, que no aparecían en los libros principales, y cargando la cuenta correspondiente, fundamentalmente cuentas de existencias e inmovilizados, jornales y otros gastos de fabricación. Dichas cuentas se saldaban por el traslado periódico, en las respectivas fechas de liquidación, del valor final de las existencias e inmovilizados, y el coste de elaboración de los productos (coste de los materiales y gastos de fabricación) al debe de la cuenta “Trenor y Cía.”. Así, la cuenta “Trenor y Cía.” se acreditaba a lo largo del período de todo cuanto la fábrica recibía destinado al proceso industrial, materiales, etc., y se debitaba al término del mismo por el valor, a precio de coste, de los distintos géneros fabricados.

Las determinaciones de los costes se hacían a 31 de mayo, en el caso de las cuentas de hilatura y torcido de la seda, y a 31 de diciembre y 30 de junio, en el caso de las de tejidos y sacos. Así, la cuenta “Trenor y Cía.” se abonaba por las existencias iniciales y compras de hilaza de lino, anotaciones que se trasladaban al debe de la cuenta “Hilazas de lino”. A 31/12 y 30/6 esta cuenta se abonaba, con cargo a “Trenor y Cía.”, por los importes de las existencias finales así como de la hilaza de lino consumida, de modo que la cuenta quedaba saldada. Igualmente la cuenta “Trenor y Cía.” se abonaba por las entregas de dinero realizadas para poder utilizar el agua de la acequia de Moncada y hacer mover los tornos, cantidades que se cargaban en la cuenta “Gastos torcido”, al igual que la contribución de los husos empleados en el torcido de la seda, el seguro sobre las existencias de seda torcida, el jabón utilizado en el blanqueo de la seda, etc. (diferentes gastos, que junto con los jornales relativos, constituían los gastos propios de torcer la seda como veremos posteriormente). Esta cuenta se abonaba a 31/5 por el traslado de su saldo al debe de la cuenta “Trenor y Cía.”. La figura 2 ofrece un esquema del funcionamiento del libro Fábrica de Vinalesa.

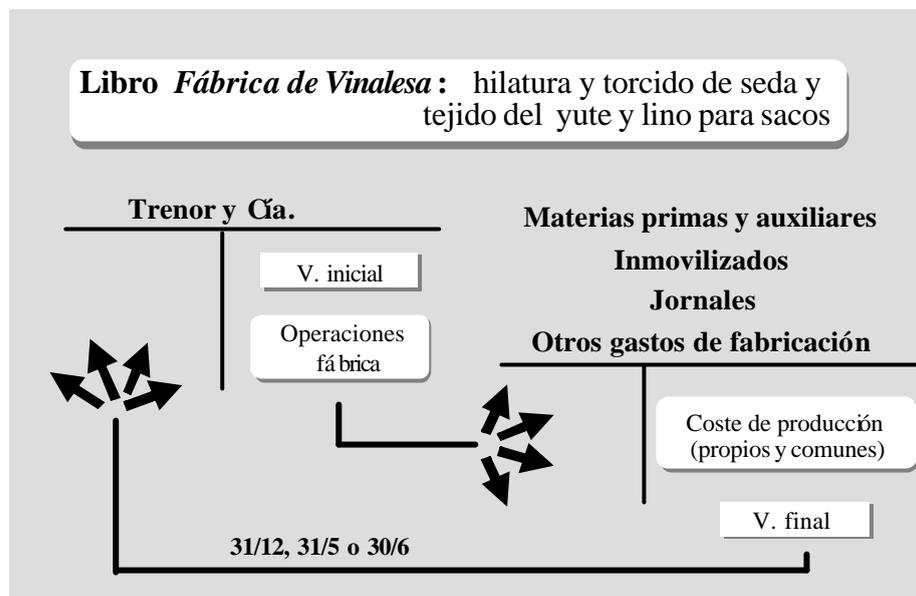


Figura 2 Funcionamiento del libro *Fábrica de Vinalesa*

La cuenta auxiliar “Trenor y Cía.” era además cuenta refleja de la cuenta del Mayor “Fábrica de Vinalesa”, es decir, incluían las mismas anotaciones, pero los cargos en una cuenta constituían abonos en la otra y viceversa, por lo que, mientras la primera tenía saldo acreedor, la segunda deudor, por la misma cantidad. La única diferencia es que en el libro auxiliar aparecían desglosadas y se explicaban las operaciones. A través de estas dos cuentas se establecía el enlace, en un sistema general de partida doble, de ambos libros y contabilidades, financiera y de costes, como señalaban Boyns y Edwards¹⁹.

La cuenta del Mayor “Fábrica de Vinalesa” constituía a su vez una cuenta intermedia²⁰, desde la cual se trasladaban los costes de fabricación de cada producto a las cuentas relativas. Dichas asignaciones, que suponían abonos en la cuenta, se realizaban en un único registro en las respectivas fechas de cálculo del resultado de los productos. Entonces se llevaba el coste del capullo y los gastos de hilar y torcer, a las cuentas de seda; el coste de las hilazas y los gastos de tejer, a la cuenta de tejidos; y el coste de la tela y los gastos de coser, a

¹⁹ Las cuentas reflejas desempeñan una labor fundamental en el método francés, como indica Donoso (2001, p. 154), “juegan un doble papel: aseguran la independencia del ámbito interno en relación con el externo, pero también la concordancia entre sus resultados”.

²⁰ Cuando Hernández Esteve (1993, p. 364) se refiere a la contabilidad por partida doble del Banco Nacional de San Carlos, antecesor del Banco de España, en sus primeros tiempos (en torno a 1787), explica que el cuadro de cuentas empleado era “muy rico y complejo, muy completo, y estaba compuesto por un elevado número de cuentas, en el que abundaban las de carácter intermedio y transitorio en aras de una mayor riqueza de información y detalle, riqueza que, sin duda, llevaba aparejados cierto grado de complicación y cierta pérdida de visión global y sistemática”. Parecidos comentarios pueden aplicarse a la contabilidad de la sociedad Trenor y Cía.

la cuenta de sacos, que era donde se contabilizaban las ventas y otros gastos distintos de fabricación diariamente, y se determinaba su resultado. Aunque la mayoría de las ventas eran de seda torcida, se abrían dos cuentas diferentes para calcular el resultado de forma independiente de ambas clases de seda, hilada y torcida. En el caso de la seda torcida, constituían otros gastos los portes de la seda a Barcelona o las comisiones por venta, por ejemplo. La figura 3 presenta un esquema que permite apreciar más claramente el procedimiento.

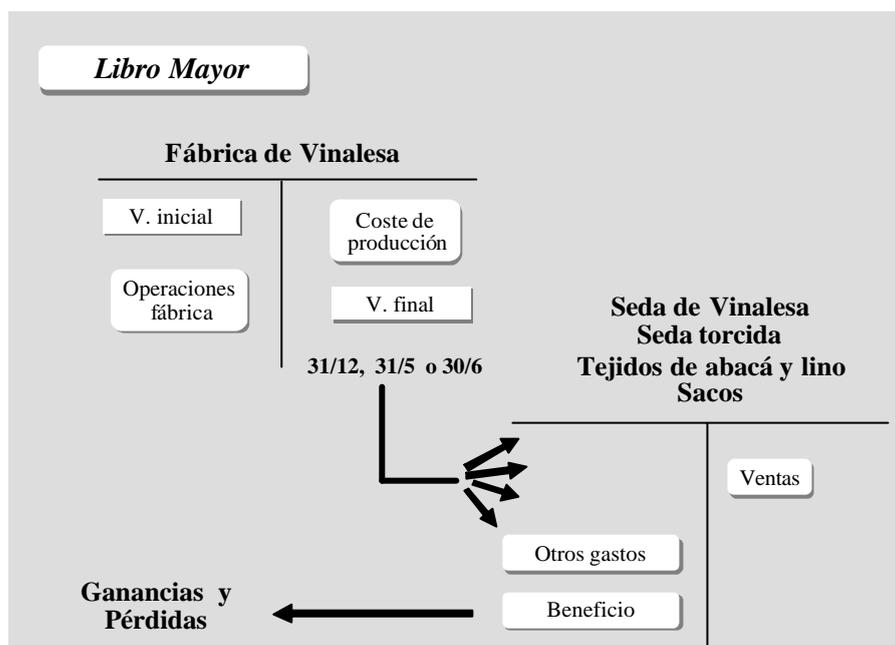


Figura 3 La cuenta "Fábrica de Vinalesa" como cuenta intermedia

5.3 Cálculo de costes

En las tablas 3, 4 y 5 mostramos los integrantes del coste de fabricación correspondiente al ejercicio de 1895/96 de los productos de seda, tejidos y sacos, representados en el libro a través de cuentas diferentes como hemos visto, y que hemos procedido a clasificar en gastos propios y gastos comunes. Las agrupaciones del libro *gastos hilar*, *gastos torcer*, *gastos tejer* o *gastos coser* estaban integradas por un conjunto de gastos relacionados con los respectivos procesos, algunos fijos como las contribuciones, seguros, sueldos del encargado y la criada, etc., y otros variables, como el carbón, los jornales, etc. El coste de producción incluía gastos generales de fabricación, es decir, los costes indirectos industriales, que se repartían entre los productos aplicando un determinado porcentaje. Así, los efectos eran un activo empleado en el tejido de las telas y el cosido de los sacos, y por ello el gasto de los efectos, relativo a su amortización, se repartía entre esas dos actividades, y se hacía por partes iguales; las grasas se utilizaban exclusivamente en las tareas de hilado y torcido de la seda; y el carbón no era necesario para el cosido de los sacos.

SEDA	31/5	%
Coste capullo	153.554,55	72,43
Gastos hilar	30.381,7	14,33
<i>Propios</i>	<i>25.357,9</i>	<i>11,96</i>
jornales filatura	22.407,26	10,57
gastos filatura	2.950,64	1,39
<i>Comunes</i>	<i>5.023,8</i>	<i>2,37</i>
Francisco Soriano	300	0,14
carros	200	0,09
carbón	3.893,8	1,85
teléfono	30	0,01
gastos generales	300	0,14
vigilancia	200	0,09
gastos casa	100	0,05
Gastos torcer	28.076,31	13,24
<i>Propios</i>	<i>24.701,27</i>	<i>11,65</i>
jornales torcido	22.287,19	10,51
gastos torcido	2.414,08	1,14
<i>Comunes</i>	<i>3.375,04</i>	<i>1,59</i>
Francisco Soriano	325	0,15
carros	400	0,19
Carbón	1.718,1	0,81
aceite y grasas	273,8	0,13
Teléfono	30	0,01
gastos generales	200	0,09
Vigilancia	300	0,14
gastos casa	128,14	0,07
TOTAL	212.012,56	100

Tabla 3 Coste fabricación de la seda

TEJIDOS	31/12	30/6	TOTAL	%
Coste hilaza yute	189.914,04	223.170,9	413.084,94	80,27
Coste hilaza lino	11.840,93	15.511,61	27.352,54	5,31
Gastos tejer	36.003,59	38.206,65	74.210,24	14,42
<i>Propios</i>	28.714,14	31.242,85	59.956,99	11,65
enseres para telares	2.203,85	2.442,01	4.645,86	0,9
Jornales tejidos	23.258,39	25.421,32	48.679,71	9,46
gastos tejidos	3.251,9	3.379,52	6.631,42	1,29
<i>Comunes</i>	7.289,45	6.963,8	14.253,25	2,77
Efectos	216,55	-	216,55	0,04
Francisco Soriano	300	62,5	362,5	0,07
Carros	686,36	400	1.086,36	0,21
Carbón	3.849,4	5.282,57	9.131,97	1,77
Aceite	801,51	628,61	1.430,12	0,28
Teléfono	145,63	95,25	240,88	0,05
gastos generales	460	259,66	719,66	0,14
vigilancia	700	205,21	905,21	0,18
gastos casa	130	30	160	0,03
TOTAL	237.758,56	276.889,16	514.647,72	100

Tabla 4 Coste fabricación de los tejidos

SACOS	31/12	30/6	TOTAL	%
Coste tela yute y lino	235.647,8	225.253	460.900,8	91,89
Gastos coser	21.620,88	19.081,03	40.701,91	8,11
<i>Propios</i>	19.083,37	17.987,26	37.070,63	7,39
hilo y sogas	8.481,41	7.956,37	16.437,78	3,28
Jornales coser	10.601,96	10.030,89	20.632,85	4,11
<i>Comunes</i>	2.537,51	1.093,77	3.631,28	0,72
Efectos	216,55	-	216,55	0,04
Francisco Soriano	450	62,5	512,5	0,1
Carros	800	437,26	1.237,26	0,25
Aceite	60,28	70,34	130,62	0,03
Teléfono	145,62	92,95	238,57	0,05
gastos generales	477,49	200	677,49	0,13
vigilancia	255,20	200	455,2	0,09
gastos casa	132,37	30,72	163,09	0,03
TOTAL	257.268,68	244.334,03	501.602,71	100

Tabla 5 Coste fabricación de los sacos

Puede apreciarse que la parte principal del coste de fabricación en todos los productos lo constituía el consumo de las materias primas, que era del 72,43% en el caso de la seda, 85,58% en el caso de los tejidos, y de hasta un 91,89% en el caso de los sacos. Los costes propios, incluida la mano de obra directa, significaban un 11,96% en el caso del hilado de la seda, 11,65% en el caso del torcido de la seda, 11,65% en los tejidos y 7,39% en los sacos. Los costes indirectos de fabricación, o costes comunes, no representaban una parte significativa del coste de producción total, 3,96% en el caso de la seda, 2,77% en el caso de los tejidos y únicamente un 0,72% en el caso de los sacos. Debemos tener presente el desarrollo tecnológico en esos momentos, y aunque la sociedad Trenor y Cía. fuera una de las empresas adelantadas de su época, los sistemas de producción continuaban siendo tradicionales, con un peso decisivo de los costes directos.

A pesar de que los costes comunes no representaban cantidades importantes en el coste total, hemos comprobado que eran objeto de reparto entre las actividades, información que presentamos a través de la tabla 6. Puede observarse que el consumo de carbón constituía una parte muy importante del total, el 56,1%, y que un 54,2% de los costes comunes se asignaban a la actividad del tejido (el 78% del aceite, el 61,9% del carbón, el 48,7% de los gastos de vigilancia y el 44,6% de los de teléfono), mientras que el reparto entre las demás actividades era más parecido. Los gastos por carros, teléfono y gastos generales se repartían entre las actividades de tejido y sacos principalmente. El hecho de no haber localizado ninguna explicación de los criterios de reparto de los costes indirectos, esté quizás motivado por el reducido peso de los mismos, lo que hace pensar que no había un excesivo interés por parte de la empresa por la asignación fiable de dichos costes.

GASTOS COMUNES	Ptas.	%	SEDA HILADA		SEDA TORCIDA		TEJIDOS		SACOS	
			Ptas.	%	Ptas.	%	Ptas.	%	Ptas.	%
efectos	433,1	1,65	-	-	-	-	216,55	50	216,55	50
F. Soriano	1.500	5,7	300	20	325	21,7	362,5	24,2	512,5	34,1
carros	2.923,62	11,12	200	6,8	400	13,7	1.086,36	37,2	1.237,26	42,3
carbón	14.743,87	56,1	3.893,8	26,4	1.718,1	11,7	9.131,97	61,9	-	-
aceite y grasas	1.834,54	6,98	-	-	273,8	14,9	1.430,12	78	130,62	7,1
teléfono	539,45	2,05	30	5,6	30	5,6	240,88	44,6	238,57	44,2
gastos generales	1.897,15	7,22	300	15,8	200	10,6	719,66	37,9	677,49	35,7
vigilancia	1.860,41	7,08	200	10,7	300	16,1	905,21	48,7	455,2	24,5
gastos casa	551,23	2,1	100	18,1	128,14	23,2	160	29	163,09	29,7
TOTAL	26.283,37	100	5.023,8	19,1	3.375,04	12,8	14.253,25	54,2	3.631,28	13,9

Tabla 6 Reparto de los costes indirectos

6. Conclusiones

En este último apartado exponemos las conclusiones del análisis realizado referido al caso Trenor y Cía, a través del cual hemos podido conocer nuevos datos sobre la implantación y el desarrollo de los sistemas de costes en las empresas españolas a finales del siglo XIX. Somos conscientes de que el contenido del archivo puede haber condicionado tanto la orientación de la investigación, como la visión captada sobre de la utilidad de la información contable en la sociedad.

El registro de costes en esta empresa se realizaba en libros auxiliares independientes de los libros oficiales. Ambas contabilidades, financiera y de costes, estaban entrelazadas a través de cuentas control, integrándose periódicamente la información de costes en la contabilidad financiera. La partida doble también proporcionaba información de las transacciones internas y colaboraba en la eficiencia de la empresa y toma de decisiones. Los libros de fábrica eran informes históricos de costes, no hemos observado que se determinasen costes estándares ni presupuestos para el control del gasto, los cuales son un desarrollo de comienzos del siglo XX sobre todo. Aunque las prácticas de contabilidad de costes de esta sociedad resultan coherentes con las desarrolladas en las primeras referencias teóricas de la literatura contable española específica de contabilidad de costes (Gardó Sanjuán, 1925 y Boter i Maurí, 1934), eran mucho menos avanzadas que las de otras empresas españolas del siglo XVIII analizadas (Carmona *et al*, 1997; Prieto y Larrinaga, 2001), para las que se han localizado determinaciones de costes estándares o presupuestos por ejemplo.

Como características propias de la contabilidad de costes de la sociedad Trenor y Cía. a finales del siglo XIX, podemos apuntar las siguientes:

- ✓ el cálculo del coste de producción y resultados por segmentos de actividad, lo que permitía conocer la evolución de los diferentes negocios;
- ✓ el uso de precios de transferencia para el traspaso de consumos entre las actividades relacionadas;
- ✓ la distinción entre activos generales y específicos, y la imputación de los correspondientes gastos e ingresos, bien a la sociedad o a la actividad relativa, por ejemplo el gasto por amortización;
- ✓ la distribución sistemática de los costes indirectos entre los diferentes productos tratando de obtener de un modo riguroso el resultado de cada producto, si bien hay que destacar que en esta empresa los gastos generales no representaban cantidades significativas.

Desde nuestro punto de vista, el desarrollo en Trenor y Cía. de un sistema de contabilidad de costes puede ser explicado sobre todo por la influencia de factores económicos. Así, al crecer la sociedad y diversificarse, fue necesario desarrollar un sistema de asignación de costes y resultados por actividades. Los libros de fábrica permitían a los propietarios poder evaluar la eficiencia de las actividades y a sus gestores. Igualmente, un entorno de mayor competencia en la seda, abonos, etc. motivó que sociedad se preocupara mayormente por la eficacia, logrando la información contable un papel relevante en la gestión de Trenor y Cía., lo que favoreció a su vez la evolución de la empresa. Además, la naturaleza

muy detallada de los libros de costes los hacía sumamente apropiados para identificar mermas y despilfarros. La reducción de costes y mayor eficiencia contribuían a mejorar la posición competitiva de la empresa y los beneficios de los socios. En definitiva, la contabilidad como técnica de organización proporcionaba información a la dirección para gestionar la compañía eficientemente, asignando y controlando costes, identificando segmentos con beneficios, detectando mermas y despilfarros, etc.

Por último debemos apuntar que somos conscientes de que los resultados de este trabajo no son extrapolables a otros casos, tal vez la relevancia de la empresa analizada, Trenor y Cía., constituye precisamente una de las dificultades para ello. Pero además debemos señalar que no resulta fácil encontrar otros estudios histórico-contables sobre empresas que abarquen el mismo período, pertenezcan al mismo sector/es y además tengan un entorno de actuación parecido, mediante los cuales se podría facilitar la generalización de los resultados. No obstante lo dicho, en nuestra opinión los resultados obtenidos en este trabajo están en línea con los obtenidos por Boyns y Edwards en empresas británicas impulsoras del proceso industrializador en ese país.

BIBLIOGRAFÍA

Fuentes primarias:

Libros Fábrica de Vinalesa (1878-1906)
Libros Fabricación de ácido (1885-1903)
Libros Guano (1888-1912)²¹

Fuentes secundarias:

- Álvarez, María J., Fernando Gutiérrez and D. Romero (2002): "Accounting and quality control in the Royal Tobacco Factory of Seville, 1744-90: an historical perspective", *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 12, No. 2, pp. 253-273.
- Antonelli, V.; F. Cerbioni and A. Parbonetti (2002): "The rise of cost accounting: evidence from Italy", *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 12, No. 3, pp. 461-486.
- Boter i Maurí, F. (1923): *Curs de Comptabilitat*, Publicacions de l'Associació Protectora de l'Ensenyança Catalana, Ed. Pedagógica, Barcelona.
- Boter i Maurí, F. (1934): *Preu de cost industrial*, Editorial Joventut S.A., Barcelona.
- Boter i Maurí, F. (1935): *Precio de coste industrial*, Editorial Joventut S.A., Barcelona.
- Boyns, T. (1993): "Cost accounting in the South Wales coal industry, c. 1870-1914", *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 3, No. 3, pp. 327-352.
- Boyns, T. and J.R. Edwards (1995): "Accounting systems and decision making in the mid-Victorian period: the case of Consett Iron Company", *Business History*, Vol. 37, No. 3, pp. 28-51.

²¹ No se conserva en el archivo información del período 1901-1908.

- Boyns, T. and J.R. Edwards** (1996): "The development of accounting in mid-nineteenth century Britain: a non-disciplinary view", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, pp. 40-60.
- Boyns, T. and J.R. Edwards** (1997a): "Cost and Management Accounting in Early-Victorian Britain: A Chandleresque Analysis?", *Management Accounting Research*, Vol. 8, No. 1, pp. 19-46.
- Boyns, T. and J.R. Edwards** (1997b): "The Construction of Cost Accounting Systems in Britain to 1900. The Case of the Coal, Iron and Steel Industries", *Business History*, Vol. 39, No. 3, pp. 1-29.
- Boyns, T. and J.R. Edwards** (1997c): "British cost and management accounting theory and practice, c.1850-c.1950; resolved and unresolved issues", *Business and Economic History*, Vol. 26, No. 2, pp. 452-463.
- Boyns, T. and J.R. Edwards** (2000): "Pluralistic approaches to knowing more: a comment on Hoskin and Macve", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 27, No. 1, pp. 151-158.
- Boyns, T. and J.R. Edwards** (2001): "Hans and Charles Renold: Entrepreneurs in the introduction of scientific management techniques in Britain", *Management Decision*, Vol. 39, No. 9, pp. 719-728.
- Boyns, T.; J.R. Edwards and M. Nikitin** (1997a): "The Development of Industrial Accounting in Britain and France before 1880: A Comparative Study of Accounting Literature and Practice", *European Accounting Review*, Vol. 6, No. 3, pp. 393-437.
- Boyns, T.; J.R. Edwards and M. Nikitin** (1997b): *The Birth of Industrial Accounting in France and Britain*, Garland, London and New York.
- Carmona, S. y M. Macías** (2001): "Institutional Pressures, Monopolistic Conditions and the Implementation of Early Cost Management Practices: The Case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820-1887)", *Abacus*, Vo. 37, No. 2, pp. 139-165.
- Carmona, S., M. Ezzamel and F. Gutiérrez** (1997): "Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 5, pp. 411-446.
- Carmona, S., M. Ezzamel and F. Gutiérrez** (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, S., M. Ezzamel and F. Gutiérrez** (2004): "Accounting history research: traditional and new accounting history perspectives", *De Computis*, No 1, pp. 24- 53.
- Carrasco, D., E. Hernández and R. Mattessich** (2004a): "Accounting Publications and Research in Spain: First Half of the 20th Century", *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilla, April.
- Carrasco, D., E. Hernández and R. Mattessich** (2004b): "Accounting Publications and Research in Spain: First Half of the 20th Century", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 3, No. 3, pp. 40-56.
- Cerdá, M.** (1988): "Las clases trabajadoras. La I Internacional", en Cerda, M. (dir.), *Historia del pueblo valenciano*, tomo III, Levante, Valencia, pp. 715-724.
- Cerdá, M.** (dir.) (1988): *Historia del pueblo valenciano*, tomo III, Levante, Valencia.
- Davidson, S. y R. Weil** (1982): *Manual de Contabilidad de Costos*, Ed. McGraw Hill, México.
- Donoso Anes, R.** (1994): "Precedentes históricos de la Contabilidad de Gestión en España: análisis de algunos 'ensayos' realizados para la fijación de precios", en Lizcano, J. (coord.) *Elementos de Contabilidad de Gestión (AECA)*, parte VI, capítulo 15, pp. 413-440.
- Donoso Anes, R.** (2001): *Contabilidad analítica: cálculo de costes y análisis de resultados*, Tirant lo Blanch, Valencia.

- Edwards, R.S.** (1937): "The Rationale of Cost Accounting", *Accountant*, pp. 389-390.
- Edwards, J.R.; T. Boyns and M. Anderson** (1995): "British cost accounting development: continuity and change", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 22, No. 2, pp. 1-41.
- Fleischman, R.K. and L.D. Parker** (1991): "British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution Evidence of Cost Management", *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 2, pp. 361-375.
- Fleischman, R.K. and L.D. Parker** (1997): *What is Past is Prologue: Cost Accounting in the British Industrial Revolution, 1760-1850*, Garland Publishing, Inc., New York.
- Fleischman, R.K. and T.N. Tyson** (1996): "Inside Contracting at the Waltham Watch Company: Reassessing the Economic Rationalist and Labour Process Perspectives", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No. 3, pp. 61-78.
- Furió, A.** (2001): *Història del País Valencià*, Biblioteca d'estudis i investigaciones Tres i Quatre, Valencia.
- Fuster, J.** (1962): *Nosaltres els valencians*, Edicions 62, Barcelona.
- Gardó Sanjuán, J.** (1925): *Manual práctico de contabilidad industrial*, Editorial Cultura, Barcelona.
- Garner, S.P.** (1955): "Highlights in the Development of Cost Accounting", en W.E. Thomas, Jr. (ed.): *Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control*, Chicago, p. 9.
- Garrabou, R. y J. Sanz** (1985): "Introducción", en Garrabou, R. y J. Sanz (eds.), *Historia agraria de la España contemporánea. Expansión y crisis (1850-1900)*, Vol. II, pp. 7-191.
- Garrabou, R. y J. Sanz** (eds.) (1985): *Historia agraria de la España contemporánea. Expansión y crisis (1850-1900)*, Vol. II, Ed. Crítica, Barcelona.
- Giralt i Raventós, E.** (1968): "Problemas históricos de la industrialización valenciana", *Estudios Geográficos*, No. 112-113, en Giralt, E., *Dos estudios sobre el País Valenciano*, pp. 33-66.
- Giralt i Raventós, E.** (1970): "Antecedents històrics", en Lluch, E. (dir.), *L'estructura econòmica del País Valencià*, Vol. I, pp. 17-36.
- Goxens Duch, A.** (dir.) (1972): *Curso de contabilidad industrial y de costos*, segunda parte, Inteptra, Barcelona.
- Goxens Duch, A.** (1984): *La Contabilidad, aquí, entre 1801 y 1950*, Décimo aniversario del PGC, IPC, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Gutiérrez Hidalgo, F.** (1993): *Distribución espacial y cambio contable*, Tesis Doctoral, Universidad de Sevilla.
- Gutiérrez, F.; C. Larrinaga y M. Núñez** (2005): "Management accounting in the 18th century: a cross-section study in Spain", *Accounting Historians Journal*, Vol 23, No 1, pp. 111-148.
- Hernández Esteve, E.** (1993): "Noticia de la contabilidad del Banco Nacional de San Carlos en sus primeros tiempos (en torno a 1787)", *V Congreso de la Asociación de Historia Económica*, 29 septiembre-1 octubre, Actas del Congreso pp. 357-369.
- Hopper, T. and P. Armstrong** (1991): "Cost accounting. controlling labour and the rise of conglomerates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6, pp. 405-438.
- Hopper, T; J. Storey and H. Willmott** (1987): "Accounting for Accounting: towards the development of a Dialectical View", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 5, pp. 437-456.
- Hoskin, K.W. and R. Macve** (1986): "Accounting and the Examination; a Genealogy of Disciplinary Power", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 2, pp. 105-136.
- Hoskin, K.W. and R. Macve** (1988): "The genesis of accountability: the West Point connection", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 1, pp. 37-73.

- Hoskin, K.W. and R. Macve** (1994): "Reappraising the Genesis of Managerialism A re-examination of the Role of Accounting at the Springfield Armory 1815-1845", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 7, No. 2, pp. 4-29.
- Johnson, H.T. and R.S. Kaplan** (1987): *Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard University Press, Boston.
- Lizcano Álvarez, J.** (1994): *Elementos de contabilidad de gestión*, AECA, Madrid.
- Loft, A.** (1986): "Towards a Critical Understanding of Accounting: The Case of Cost Accounting in the UK, 1914-1925", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 2, pp. 137-69.
- Loft, A.** (1995): "The history of management accounting: relevance found", en Ashton, D, T, Hopper and R. Scapens (eds.) *Issues in Management Accounting*, 2nd edition, Ashton D., T. Hopper and R.W. Scapens (Eds.), pp. 21-44.
- Martínez Gallego, F.A.** (1995): *Desarrollo y crecimiento. La industrialización valenciana 1834-1914*, Generalitat Valenciana Conselleria d'Indústria, Comerç i Turisme.
- Miller, P. and T. O'Leary** (1987): "Accounting and the Construction of Governable Person", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, pp. 235-265.
- Nadal Oller, J.** (1975): *El fracaso de la revolución industrial en España: 1814-1913*, Ed. Ariel, Barcelona.
- Nadal Oller, J.** (1987): "El desenvolupament de l'economia valenciana a la segona meitat del segle XIX: una via exclusivament agrària?", *Recerques*, No. 19, pp. 115-132.
- Nadal Oller, J.** (dir.) (1989): *Història econòmica de la Catalunya contemporània*, Vol. VI, Enciclopedia catalana, Barcelona.
- Nadal Oller, J.** (1990): "El desarrollo de la economía valenciana en la segunda mitad del siglo XIX: ¿una vía exclusivamente agraria?" en Nadal, J. y A. Carreras (dir. y coord.), *Pautas regionales de la industrialización española (siglos XIX y XX)*, Ed. Ariel, Barcelona, pp. 296-314.
- Nadal, J. y A. Carreras** (dir. y coord.) (1990): *Pautas regionales de la industrialización española (siglos XIX y XX)*, Ed. Ariel, Barcelona.
- Nadal, J.; F. Homs y J. Pagès** (1989): "La química", en *Història econòmica de la Catalunya contemporània*, Vol. VI, pp. 147-241.
- Pons, A. y J. Serna** (1992): *La ciudad extensa. La burguesía comercial-financiera en la Valencia de mediados del XIX*, Diputació de València Centre d'Estudis d'Història Local.
- Prados de la Escosura, L.** (1988): *De imperio a nación. Crecimiento y atraso económico en España (1780-1930)*, Alianza Ed., Madrid.
- Prieto, M.B. y C. Larrinaga** (2001): "Cost accounting in eighteenth century Spain: the Royal Textile Factory of Ezcaray", *Accounting History*, Vol. 6, No. 2, pp. 59-90.
- Salvador Aznar, F.** (1857): *Manual de Teneduría de Libros por Partida Doble, aplicada al Comercio, la Industria y las Oficinas del Estado*, Madrid.
- Serna, J. y A. Pons** (1993): "Burguesías locales y conductas económicas. Dos modelos de comportamiento familiar (Trénor y Vallier)", original inédito del proyecto *Gandia al segle XIX*, Institut Alfons el Vell, Gandia.
- Solomons, D.** (1982): "The historical Development of Costing", en Davidson, S. y Weil, R., *Manual de Contabilidad de Costos*, pp. 1-32.
- Torrents y Monner, A.** (1885): *Tratado completo Teórico-Práctico de Contabilidad Mercantil Industrial y Administrativa*, Enciclopedia Comercial Tomo III; Mariano Solá-Sagalés editor, Barcelona.

Tyson, T. (1990): "Accounting for Labour in the Early Nineteenth Century, the US arms making experience", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 17, No. 1, pp. 47-59.

Tyson, T. (1998): "Mercantilism, management accounting or managerialism? Cost accounting in early nineteenth-century US textile mills", *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 8, No. 2, pp. 211-229.

Rafael Donoso Anes es Catedrático del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla. Su dirección electrónica es: rdonoso@us.es

Begoña Giner Inchausti es Catedrática del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia. Su dirección electrónica es: begona.giner@uv.es

Amparo Ruiz Llopis es Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales y Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia. Su dirección electrónica es: amparo.ruiz@uv.es

Rafael Donoso Anes is Professor at the Accounting and Financial Economy Department of the University of Seville. His e-mail is: rdonoso@us.es

Begoña Giner Inchausti is Professor at the Accounting Department of the University of Valencia. Her e-mail is: begona.giner@uv.es

Amparo Ruiz Llopis is Lecturer at the Accounting Department of the University of Valencia. Her e-mail is: amparo.ruiz@uv.es

CONTABILIDAD Y COBROS DE RENTAS EN LA SANTA CAPILLA DE SAN ANDRÉS DE JAÉN. DOS SIGLOS Y MEDIO TRAS LA BÚSQUEDA DE LA EFICIENCIA (1650-1900)

ACCOUNTING AND INCOME COLLECTION AT THE SANTA CAPILLA DE SAN ANDRÉS IN JAÉN. TWO AND A HALF CENTURIES IN SEARCH OF EFFICIENCY (1650-1900)

Juan Luis Lillo Criado

José M^a Carlos Álvarez López

RESUMEN

La Santa Capilla de San Andrés de Jaén es una institución benéfica que tiene sus orígenes en 1515 y aún pervive. Su contabilidad, establecida para la rendición de cuentas por parte del receptor, se sustentó en el método de cargo y data y en diversos libros necesarios, tales como los de hacienda, de gastos de meses o el cuaderno de no cobrados. En este trabajo, sobre la base del análisis de la enorme cantidad de datos que suministran sus cuentas entre 1650 y 1900, hemos estudiado la función de cobro de rentas del receptor y la eficiencia en el desempeño de la misma, así como la legitimación conseguida por los principales promotores de cambios en orden a su mejora. Para ello hemos incidido especialmente en los sistemas de remuneración al receptor y, en particular, en el cambio producido desde un escenario de empleo a sueldo fijo a otro de comisionista con retribución variable. Después de investigar los impagados con un sistema y otro y de relacionarlos con la evolución de las propiedades y de sus rentas, se concluye que el cambio benefició a los receptores pero no a la institución, por lo que no mejoró la eficiencia buscada.

ABSTRACT

The Santa Capilla de San Andrés in Jaén is a charity institution founded in 1515 that still functions. Its accounting system was established to take the accounts to the *receptor* or collector. The accounting was performed by the Charge and Discharge method and besides the main book of this method it was also supported by several books, such as the book of the *hacienda*, the monthly expenses book and the booklet of outstanding income. In this paper, we have studied the collection function performed by the *receptor* on the basis of the huge amount of data provided by the account books regarding the period 1650-1900. By fulfilling this task we have devoted special attention to the efficiency with which the collection function was performed, as well as to the changes introduced to improve it and the success met in this process. One of the main means implemented by the institution directorship to incentivize the *receptor* to carry out his function efficiently and to bring down the amount of outstanding income was to change his remuneration system. Thus they passed from giving a fixed wage to a remuneration by results expressed by a percentage of the income collected. It was an interesting

experience but the comparison of the amount of the outstanding income under both remuneration systems, taking into account the evolution of the yearly income and the belongings of the institution, shows that this change was exclusively for the benefit of the receptor but not of the institution. The change of the remuneration system did thus not achieve the proposed objective.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad eclesiástica, método de cargo y data, administración de rentas.

KEY WORDS:

Ecclesiastical accounting, Charge and Discharge method, income management.

1. Introducción

Dentro del ámbito de la historia de la contabilidad, los estudios sobre la parcela de la contabilidad eclesiástica están teniendo un importante auge hoy día en España, probablemente porque en los monasterios, iglesias e instituciones adscritas tuvieron desde siempre un especial cuidado en la administración de sus cuantiosos patrimonios, con el consiguiente interés por la implantación y seguimiento de los oportunos mecanismos de registro y control (Hernández Esteve, 2005). Para obtener una cierta idea de la dimensión económica del patrimonio de la Iglesia, considérese, especialmente en los escenarios geográfico y temporal en que se va a desarrollar nuestra investigación, y según lo indicado por Hernández Borreguero (2002: 7), que en el sur de España, para una buena parte de los siglos XVI al XVIII, entre un 15 y un 20% de las fincas urbanas y rústicas pertenecía a las instituciones eclesiásticas, cuestión sobre la que también ha incidido Rodríguez Molina (2003), que ha hecho un estudio del citado patrimonio eclesial en Andalucía, distinguiendo por centros administrativos, y destacando igualmente su elevado volumen y cuantiosísimas rentas, especialmente en los cabildos catedralicios de Sevilla, Córdoba y Jaén.

La requerida aproximación previa al estado de la cuestión respecto de las investigaciones sobre contabilidad eclesiástica en España nos lleva a destacar, de modo resumido, las aportaciones que siguen, y que, de alguna manera, están más relacionadas con el tema objeto de estudio por nuestra parte. Sobre contabilidad de monasterios y conventos debemos citar principalmente a Tua Pereda *et al.* (1998, 1999, 2000, 2002a, 2002b, 2003 y 2005), Maté *et al.* (2003 y 2004) y Prieto *et al.* (2006), quienes estudian el sistema contable del Monasterio de Santo Domingo de Silos, libros, rendición de cuentas y toda una serie de derivaciones económicas y financieras. Igualmente, Llopis Agelán *et al.* (2000, 2002), Llopis Agelán (2001) y Fidalgo Cerviño (2003) vienen realizando una interesante investigación sobre el Monasterio de Guadalupe, deteniéndose especialmente en la administración de su actividad ganadera en los siglos XVI al XVIII y en el análisis de la integración de cuentas. Por su parte, Gómez Díaz y Sierra Capel (1994) han estudiado la contabilidad en el convento franciscano de Cuevas de Almanzora. Otra investigación que también ha dado interesantes frutos es la de Ramos Stolle *et al.* (2003, 2005) y Rivero Fernández *et al.* (2005), relativa a la contabilidad en el Monasterio cisterciense de Santa María de Oseira.

Por lo que se refiere al ámbito de las catedrales y sus cabildos, así como a las relaciones de éstos con la Hacienda, destacamos en primer lugar los estudios realizados por Villaluenga de Gracia (1998, 2001), cuyo principal descubrimiento es el cambio de la partida simple a la doble, producido en 1533. Otras dos importantes contribuciones son las de Calvo Cruz y Hernández Borreguero. La primera, se corresponde esencialmente con un libro,

surgido de la correspondiente tesis doctoral (Calvo Cruz: 2000a), mediante el que aborda exhaustivamente la contabilidad de espolios y vacantes en la diócesis de Canarias en el periodo 1753-1851 y sus relaciones con la Hacienda española, destacando además otras referencias sobre el mismo tema (Calvo Cruz: 1998, 2000b, 2000c, 2000d, 2001a, 2001b, 2001c, 2002). En cuanto al trabajo de Hernández Borreguero (2002), que de igual manera se concreta, fundamentalmente, en su tesis doctoral, podemos comentar que se centra en la organización y sistema contable del cabildo catedralicio de Sevilla en el segundo cuarto del siglo XVII; y también de esta aportación se fueron desgajando otras varias, en ocasiones en colaboración (Hernández Borreguero: 2001a, 2001b, 2003; Hernández Borreguero y Donoso Anes: 1999, 2001). Así mismo, merecen destacarse los trabajos de Pomar *et al.* (1994), sobre los libros de fábrica de la Catedral de Mallorca en el siglo XIV, y de Rodríguez de Gracia (1994, 1997), respecto de los libros de contabilidad del cabildo catedralicio de Jaén.

Respecto a las instituciones menores, tras el cabildo catedralicio, las propiamente denominadas iglesias o, en su caso, parroquias, así como otras figuras asimiladas, conviene referir el trabajo de Martín Lamoroux (1992), sobre la Colegiata de San Luis de Villagarcía de Campos, así como el de Passola (2001), relativo a la comunidad de presbíteros de Moia en el amplio periodo 936-1934. Y más recientemente los realizados por Castro Pérez (2003, 2005) y Calvo Cruz y Castro Pérez (2005), respecto de la contabilidad parroquial y de las capellanías de la villa de Agüimes en el periodo 1500-1860, uno de ellos (2005) constitutivo de la correspondiente tesis doctoral.

Finalmente, por lo que de común tiene la contabilidad eclesiástica con las más amplia parcela de la contabilidad señorial, citaremos el trabajo de López Manjón (2004), constitutivo de su tesis doctoral, relativo a la contabilidad de la casa ducal de Osuna, tratado desde un enfoque interdisciplinario, en buena medida más próximo a la parcela de la moderna historia de la contabilidad, en que se estudia la relación entre los cambios contables, los cambios organizativos y los cambios del entorno.

En una buena parte de las citadas entidades eclesiásticas, a los efectos de gestionar la función de cobros de rentas y pagos de gastos, destacó desde antiguo una figura clave del ámbito administrativo: el mayordomo o receptor, y sobre este “administrador” gira nuestra investigación, durante los siglos XVII, XVIII y XIX.

El punto de vista que abordamos pretende esencialmente, más allá del análisis detallado de cuestiones típicamente contables —en las que no obstante nos apoyaremos, tales como libros, modelos y métodos de llevanza, y sistemas de rendición de cuentas¹—, analizar pautas y comportamientos profesionales de cara a mejorar la gestión encomendada y obtener resultados sobre los cambios detectados, de modo que se pueda concluir, además, si los promotores de las soluciones y los mismos ejecutores (los receptores, en nuestro caso), se justificaron socialmente de cara a la consecución de los fines benéficos que la institución que hemos tomado como ejemplo tuvo asignados.

¹ Un estudio de mayor profundidad relacionado con todas estas cuestiones, soportado esencialmente en los estados de cuentas de la Santa Capilla, que incluso se relaciona en cierta manera con los respectivos tratamientos adoptados por otras instituciones eclesiásticas españolas, lo hemos abordado en un artículo aceptado, pendiente de publicación, en la Revista Española de Financiación y Contabilidad, titulado “Estados de cuentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén entre 1650 y 1850. Análisis especial de la cuenta de maravedís”.

Por ello, elegimos investigar en concreto las medidas y sistemas relacionados con la remuneración satisfecha al receptor en una institución religiosa muy emblemática de Jaén, cual es la Santa Capilla de San Andrés, y los efectos que las modificaciones producidas al respecto tuvieron en la recaudación de rentas, con el ánimo de obtener evidencias sobre la mejora o no de la eficiencia en el ejercicio de tal función a todo lo largo de un dilatado periodo de tiempo, el que abarca desde 1650 hasta 1900.

Sobre la Santa Capilla de San Andrés y su fundador apenas existen publicaciones, si bien se han realizado algunos trabajos, en ningún caso relativos al ámbito administrativo-contable de la misma. Nos parece oportuno citar como aportaciones de divulgación general los de Mozas Mesa (1925) y García de Quesada (1950). Se han hecho también dos recopilaciones referentes al patrimonio documental que alberga en su archivo, por parte de Higuera Maldonado (1984) y de López Arandia (1995). Son asimismo diversos los estudios relacionados con la riqueza artística y musical de la Santa Capilla, como los de Ortega Sagrista (1961), López Pérez (1983), Anguita Herrador (1987), Jiménez Cavallé (1987) y Domínguez Cubero (1989). Por otro lado, se ha llevado a cabo un análisis crítico de los estatutos por parte de Arias Abad (1915). En cuanto a la parcela económica, prácticamente ha sido una única investigadora la interesada. Se trata de López Arandia, quien ha realizado dos trabajos en torno a los intentos desamortizadores del siglo XIX en la Santa Capilla (López Arandia, 2001 y 2003a), debiendo destacar especialmente, según se deduce del segundo, los ímprobos esfuerzos y sutil habilidad jurídica que tuvo que desarrollar para evitar la de Mendizábal. La misma autora ha sacado a la luz una tercera aportación relativa a la formación del patrimonio de la Institución a lo largo de los años y a las relaciones de poder con las elites locales y con los cabildos eclesiásticos (López Arandia, 2003b).

Ha habido, por otro lado, toda una serie de notas biográficas sobre el fundador Gutierre González Doncel, que han ido apareciendo por diversas vías, notas que contienen cuestiones de mucho interés sobre la Institución y las propias ideas del mismo respecto a su funcionamiento en orden a su perdurabilidad, tales como las de Rodríguez de Gálvez (1893), Gómez-Zorrilla y de Contreras (1960), Caballero Venzalá (1993), Martos García (1997), López Pérez (1998) y, sobre todo, López Arandia (2005).

Una obra básica del propio fundador es la de los Estatutos de la Santa Capilla, actualmente en su cuarta edición de 1926. Y otra obra suya, accesoria, pero interesante desde un punto de vista romántico y sentimental, es el *Libro de la Doctrina de la Cristiana Religión y Libro de la Doctrina Moral y Exterior*, conservado en su tercera edición de 1915.

Para el desarrollo del trabajo en orden a la consecución de los objetivos que nos hemos marcado, más arriba señalados, hemos tenido que manejar, como puede comprenderse, largas series de datos de diversa índole, tales como las referentes a las mismas retribuciones de los receptores, rentas cobradas, rentas impagadas, número de propiedades generadoras de rentas, etc. De momento, referiremos únicamente, que en dicho periodo se produjo un cambio de una hipotética gran trascendencia, al pasar de un modelo de retribución fija a otro de asignación variable —al modo del comúnmente adoptado para un agente a comisión—, motivo principal por el cual hemos profundizado en el tema.

Estructuramos el trabajo comenzando, en el segundo epígrafe, por una breve historia de la institución, especialmente de sus primeros momentos en los que se crearon las condiciones necesarias para la perdurabilidad de la misma, a base de desarrollar y aprobar

unas normas de funcionamiento interno (estatutos) muy estudiadas y adecuadas a los fines benéficos a que debía servir y constituían su razón de ser, y de incorporar un abundante patrimonio que reportara sustanciosas rentas, como medio principal de atender a dichos objetivos.

A continuación, incluimos dos epígrafes previos al planteamiento y objetivo esencial de la investigación, que cumplan la misión de situar a la fundación y su entorno, fundamentalmente desde el punto de vista administrativo-contable, pues nos basamos en fuentes y datos contables y, en definitiva, la investigación se encuadra en buena medida en el terreno de la contabilidad histórica. Con esta idea, en el epígrafe tercero, analizamos la organización de la entidad y estudiamos los cometidos de las personas más relacionadas con la administración. Y en el cuarto, abordamos, siempre con la necesaria brevedad, el análisis del sistema contable de la Santa Capilla, sustentado en el método de registro de cargo y data, cuya última finalidad era la rendición de cuentas, a la que asimismo dedicamos unas líneas.

Hecha la referida aproximación al conocimiento de la institución en el plano de la gestión económico-contable, el quinto epígrafe, ya en el terreno del contenido sustancial del trabajo, lo dedicamos a estudiar la figura del receptor, indagando sobre las cualidades exigibles al mismo, funciones, obligaciones, etc. En el sexto epígrafe afrontamos la cuestión de los sistemas de retribución a dicho receptor y los cambios producidos al respecto. Y, finalmente, como ya anunciamos al principio, tratamos de descubrir las consecuencias de los nuevos métodos o sistemas adoptados, para concluir si fueron o no beneficiosos a la institución, lo que se realiza en el séptimo y último epígrafe.

2. Breve historia de la institución, objetivos, medios y normas de funcionamiento

Los orígenes de la Santa Capilla de San Andrés se remontan a una bula de 5 de mayo de 1515², en la que el Papa León X concedía la correspondiente licencia a sus iniciales promotores, su pariente Alejandro Nerón y el reverendo jiennense Gutierre González Doncel.

En cualquier caso, este primer intento no dio de inmediato el fruto apetecido, dado que la Catedral de Jaén, a la que estaba destinada la fundación de la Capilla en la referida bula, no aceptó las condiciones establecidas al efecto, exigiendo en cambio unas cuantiosas contraprestaciones económicas. González Doncel, que a raíz de este obstáculo, decidió continuar sólo en el intento, obtuvo del Papa un breve de 2 de abril de 1516 (véase el capítulo II del Libro Bulario) para fundar la Capilla en la Iglesia parroquial de San Andrés, de la que él era Prior.

A partir de este momento, se suceden toda una serie de acciones destinadas a concretar materialmente la fundación a lo largo de 1516 y 1517, destacando esencialmente otro breve de León X aprobando la donación de bienes y beneficios del fundador a la misma, así como una nueva bula (ésta de 7 de septiembre de 1517) por la que el pontífice confirma la citada fundación, su cofradía, beneficios, privilegios, etc., y obliga a todas las autoridades eclesiásticas a defenderla. El domingo, 22 de mayo de 1519, esta obra pasó a ostentar el calificativo de “Santa Capilla”.

² La bula original de la fundación se encuentra en el Libro Bulario. Dicho libro, que actualmente se conserva en el Archivo de la Santa Capilla de San Andrés, fue mandado hacer por el fundador para ser remitido desde Roma.

Además del reconocimiento de las altas esferas eclesiásticas, la Santa Capilla de San Andrés se vio refrendada por la autoridad real, de modo que mediante Real Cédula de 25 de marzo de 1525, el emperador Carlos V le da su consentimiento y visto bueno y aprueba y confirma su fundación, sus fines y sus estatutos, así como insta a su protección por redundar en el bien de los vecinos de la ciudad.

El fundador de nuestra institución, que se hacía nombrar con el título de Reverendo Señor Protonotario Apostólico, fue una persona de cierto poder y notable renombre en el plano eclesiástico, no sólo en Jaén, donde se supone que nació alrededor de 1458, sino en la misma Santa Sede, pues llegó a ser secretario y tesorero de León X y tesorero de Clemente VII (véase Ximénez Patón, 1628: 79). Durante su estancia en Roma obtuvo toda una serie de beneficios económicos en iglesias de Jaén y de otras provincias en los años previos a la fundación de la Capilla, los cuales donó a la misma e integraron su patrimonio inicial (puede verse Higuera Maldonado, 1984), productor de cuantiosas rentas; a saber: un beneficio simple en la iglesia parroquial de San Pedro de Jaén, un priorazgo en la iglesia parroquial de San Andrés de Jaén, un beneficio simple en Almonte (Sevilla), un beneficio simple en Sabiote (Jaén), un beneficio simple en la iglesia parroquial de Villargordo (Jaén), un beneficio simple en Fuerte del Rey (Jaén), un beneficio simple servidero en la iglesia parroquial de San Ildefonso de Jaén y un beneficio simple en la iglesia de Santisteban del Puerto (Jaén).

Los estatutos de la entidad, que tras un largo proceso de elaboración, se publican provisionalmente en octubre de 1532 y se legitiman notarialmente el 22 de enero de 1631, enuncian los siguientes fines de la institución (véase González Doncel, 1926: 55):

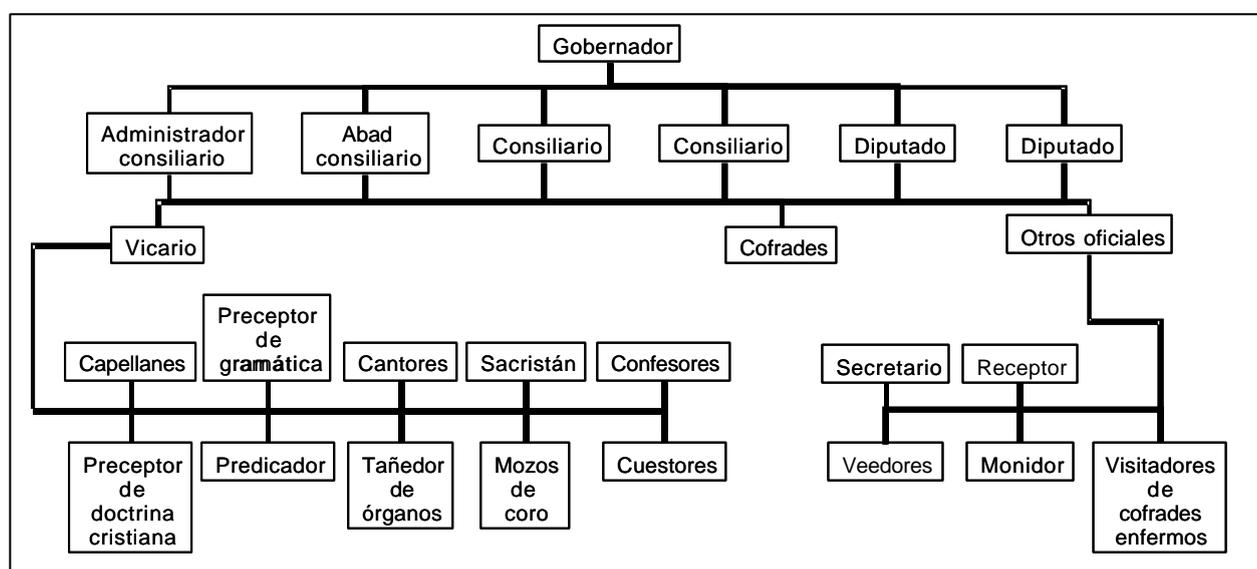
- Entregar dotes a doncellas pobres para su casamiento. Al menos en número de tres, de diez mil maravedís cada año. Además, en el Libro Bulario (Capítulo I) se recoge, respecto de las intenciones del fundador, que ... *el casamiento de las doncellas, ... es el principal intento de mi propósito y lo que yo más deseo que se guarde y cumpla en cada un año.*
- Proporcionar vestidos a los pobres cada Jueves Santo, en principio a doce personas necesitadas, cuya justificación estaba, de acuerdo con el fundador, en que ... *lo que se da a ellos, nuestro Señor lo recibe y promete premiar.*
- Enseñar niños, al menos doce cada año, porque *cuando en la tierna edad no son enseñados en los principios de nuestra Santa Fe Católica, nunca después bien se aplican a quererlos aprender.*
- Promover el culto divino, de modo que se celebre con gran solemnidad y devoción. Con el objetivo de acrecentar el culto los estatutos ordenaban (González Doncel, 1926: 103-112) que *en la Santa Capilla se celebre cada día una Misa, y en la Iglesia de San Andrés otra ...*

En cuanto a los medios y recursos económicos de la Santa Capilla ya hemos comentado la aportación que le hizo su fundador en el momento de instituirlo. Pero, a las rentas generadas por el citado patrimonio hay que añadir una importante cantidad de donaciones y limosnas de los fieles, que buscaban las innumerables indulgencias de la misma, lo que dio lugar a un incremento notable de posesiones con el transcurrir del tiempo, constituidas fundamentalmente por beneficios económicos, tierras de labor y censos

perpetuos, especialmente en los dos primeros siglos y medio de su existencia. De todas formas, una parte de su potencial económico le vino por la adhesión de un buen número de patronatos, que llegaron a alcanzar la cifra de ochenta (puede verse González Doncel, 1926: 169-197).

Por cuanto se refiere a las normas para el gobierno y administración de la Santa Capilla, el tratado segundo de los estatutos (González Doncel, 1926: 43-101) establece y regula toda una serie de cargos, con distintas funciones y responsabilidades, los cuales traducidos a la forma de un organigrama, podemos representar según se expone en el cuadro 1.

Cuadro 1
Organigrama de la Santa Capilla



Tales cargos pueden dividirse en cuatro grupos diferentes, atendiendo a sus características. En primer lugar, la junta de gobierno, cuya misión principal era velar por la buena marcha de la fundación y hacer cumplir sus fines, que debía estar formada por siete miembros: un gobernador, un administrador consiliario, un consiliario perpetuo, dos consiliarios y dos diputados.

En segundo término, los ministros y empleos responsables del culto divino: el vicario, los capellanes, el preceptor de la doctrina cristiana, en ciertos aspectos el preceptor de gramática, el predicador, los cantores, el tañedor de órganos, el sacristán, los mozos de coro, los confesores y los cuestores.

En tercer lugar, los cofrades de la denominada Noble Cofradía de la Limpia Concepción de Nuestra Señora la Virgen María, hermandad que es la vinculada a la Santa Capilla desde el primer momento y que debía estar integrada por doscientos cofrades.

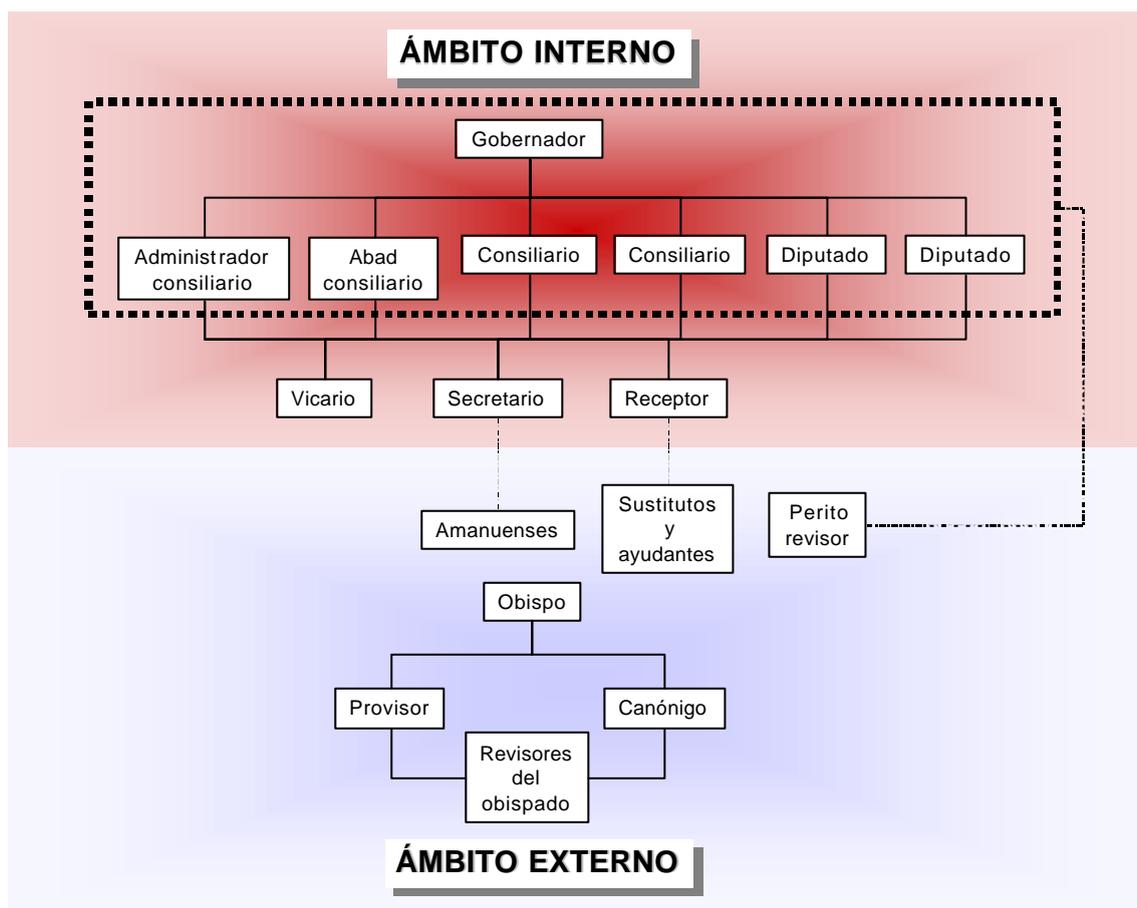
Finalmente, en cuarta posición, otra serie de oficiales necesarios, en gran parte, para el control económico de la institución: secretario, receptor, veedores, monidor y visitadores de cofrades enfermos.

Tanto esta estructura como el conjunto de reglas de funcionamiento establecidas en dichos estatutos, nos parece evidente que estuvieron muy bien pensados y diseñados, con innumerables exigencias, esencialmente respecto de los nombramientos, de control y de orden moral, de modo que, con toda seguridad han podido contribuir a que la Santa Capilla de San Andrés aún perdure y, aunque sea de manera más bien simbólica, siga cumpliendo sus fines sociales.

3. Personas relacionadas con la administración

Nos detenemos a continuación en analizar, igualmente de modo breve, los cargos o empleos relativos a la función contable de la entidad que nos ocupa. Siempre, de acuerdo con los estatutos (González Doncel, 1926: 43-101), y en atención a la investigación efectuada sobre el material disponible, podemos hacer la división que se expone en el cuadro 2, en donde pueden distinguirse un ámbito interno y otro externo.

Cuadro 2
Personas relacionadas con la contabilidad



De entre todas las personas con responsabilidades asociadas en mayor o menor medida a la contabilidad, destacaremos y comentaremos las características de las más importantes, excepto la figura del receptor, que por ser la de principal protagonismo en el trabajo, trataremos en un epígrafe aparte.

El gobernador, a quien se encomendaba la máxima responsabilidad general en el gobierno de la institución, tuvo no obstante determinadas exigencias en cierta medida relacionadas con la contabilidad, entre las que destacamos: la de intervención y asistencia en la rendición de cuentas interna del receptor, lo que se contempló en determinados casos, como puede verse, por ejemplo, en el cabildo de 3 de diciembre de 1752; la de revisión de cuentas tras la formación, como ocurrió, por ejemplo, según encargo del cabildo de 29 de diciembre de 1702; la de recepción cuidadosa de los visitadores (habitualmente encabezados por el obispo) para la rendición externa de cuentas (véase González Doncel, 1926: 78-79); etc.

El administrador tenía como funciones esenciales las siguientes (González Doncel, 1926: 83-85):

- Velar por los beneficios eclesiásticos y por el pago de la *media anata* y la décima correspondientes.
- Conservar y aumentar las propiedades.
- Invertir las rentas en los fines benéficos para los que fueron instituidas.
- Custodiar y llevar el libro del administrador.
- Intervenir en la formación y revisión de cuentas.
- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones del personal.
- Observar la celebración de los cabildos ordinarios y extraordinarios.
- Cuidar del estado de conservación de los bienes muebles.

El libro del administrador se definía en los estatutos como libro de cuentas ordinario y su función era asentar todas las rentas y gastos de la Santa Capilla año por año, con los detalles necesarios para tener la adecuada información sobre el particular, entre ellos: personas obligadas al pago de rentas, cuantías y plazos, especificación de cada gasto satisfecho en las distintas fechas, mandas ordenadas por donantes a cumplir por la institución, derechos de cobro pendientes en cada periodo, etc. En la práctica, en realidad no hubo un libro que cumpliera con el contenido de éste, de manera que el que se aproxima más al mismo es el denominado libro de hacienda. Pero era de un contenido menor, dedicado especialmente a recoger la relación de todas las propiedades, con información de arrendatarios y rentas correspondientes. Por ello, las funciones exigidas mediante el libro del administrador se cumplieron además, y de hecho, por otros libros (libro de gastos de meses, cuaderno de no cobrados, etc.) y vías de registro y control, particularmente mediante las rendiciones de cuentas del receptor.

El secretario, por su parte, tenía las atribuciones principales que siguen (González Doncel, 1926: 91):

- Formación de cuentas al receptor (hasta 1850).
- Tener a punto las cuentas para el acto de visitación.

- Realizar los contratos y escrituras.
- Informar a los nuevos miembros del gobierno de cuestiones diversas: relaciones de beneficios, rentas, deudores y pago de la *media anata*.
- Entregar a los veedores las relaciones de fincas.
- Realizar inventarios a los distintos oficiales.
- Llevar el libro de entradas y salidas de dinero y de efectos diversos.
- Llevanza del libro del secretario.
- Custodiar otros libros que estaban bajo su responsabilidad: libro de gastos de meses, libro de existencias de dinero, libro de visita de sacristía, libro de inventario de los papeles del archivo, libro de dotes, libro de pobres y libro de visita de las escuelas.

El libro del secretario, en realidad se identificaba en una porción importante con un libro de actas y debía recoger, entre otros los siguientes extremos: nombre de los miembros de la junta de gobierno y otros oficiales en la fecha de apertura de cada libro, relación de nuevos cofrades, con fecha de ingreso y domicilio, deliberaciones y acuerdos adoptados en los cabildos, resultado de la rendición de cuentas, rentas de cada propiedad recibidas, gastos de salarios, dotes, vestidos de pobres y de otro tipo incurridos, importes en poder del receptor, acto de entrada de nuevos receptores, contratos y escrituras realizados por el secretario y otros notarios, información sobre penas y multas, mandas y limosnas, etc.

Al margen de los anteriores, y a pesar de que los estatutos no hacen más referencias explícitas a tareas administrativas o contables de otros cargos, hemos detectado en los libros de actas numerosos acuerdos según los cuales, tanto consiliarios como diputados, tomaban parte en ocasiones en los procesos de formación y revisión de cuentas de la Santa Capilla (pueden verse, como muestra, los cabildos de 15 de enero de 1747 y 18 de agosto de 1819, en los Libros de Actas de Cabildos números 14 y 23 respectivamente).

4. El sistema contable y la rendición de cuentas

El sistema contable de la Santa Capilla en todo el periodo estudiado tenía por objetivo esencial el de la rendición de cuentas, como era lo general, sobre todo en los siglos XVI, XVII y XVIII, cuando se tenían determinadas haciendas encomendadas a administradores ajenos (véase González Ferrando, 1988: 190). Gravitando sobre dicha finalidad, pues, la Santa Capilla de forma similar requería de un administrador (en este caso, denominado “receptor”) para el cobro de sus rentas y pago de los gastos incurridos, y tenía instaurado un modelo basado en el método contable de cargo y data, del que después nos ocuparemos brevemente.

Pero primero indicaremos, también con concisión, que el referido sistema contable se sustentaba sobre toda una serie de soportes de anotación, lo que habitualmente se conoce como libros de contabilidad, cuya información servía esencialmente al objetivo supremo de rendición de cuentas. A saber, para el conjunto de la Capilla y patronatos agregados:

- Libro de hacienda.
- Libro de gastos de meses.
- Libro de entradas y salidas de dinero.
- Libro de salarios.
- Libro de visita de la sacristía.

- Libro de entrada y salida de efectos diversos.
- Libro de inventario de los papeles del archivo.
- Libro de cumplimiento de misas.
- Cuaderno de no cobrados.
- Libro de dotes.
- Libro de pobres.
- Libro de visita de las escuelas.
- Libro de actas de cabildos.
- Otros libros y documentos.

Sobre algunos de ellos hemos hecho ya determinados comentarios, como los de hacienda y gastos de meses, que de momento estimamos suficientes. No obstante, queremos incidir en la existencia de una adecuada intervención de pagos, al menos en teoría, así como en uno de los restantes libros citados, por la importancia que particularmente tendrá en el análisis de la efectividad de los sistemas de cobro de rentas: el cuaderno de no cobrados.

En cuanto a la intervención de pagos, nos referimos a los requisitos que formalmente debían cumplir los libramientos o justificantes de pago para que al receptor le fueran admitidos en las cuentas de gastos de mes. En los estatutos (González Doncel, 1926: 89), se establecía al respecto: ... *Las pagas que habrá de hacer, hágalas todas por comisión del Gobernador, y Consiliarios, y Administrador, la cual será escrita de la mano del Secretario, y firmada del dicho Gobernador y del Administrador, o de uno de los Consiliarios, sellada con el sello de la Santa Capilla ...*

Sin embargo, en la práctica, en el periodo objeto de análisis (1650-1900) la pauta general, con algunas excepciones (primer tercio del siglo XVIII, años 1760-1761, década 1854-1864, etc.), fue la autorización exclusiva y única del administrador, separándose en buena medida de lo preceptuado en los estatutos, aunque el referido acto se realizó de forma habitual y con cierta escrupulosidad, por lo que puede afirmarse que la requerida intervención de pagos cumplió razonablemente su función de control.

En relación con la cuestión de los “no cobrados”, comenzaremos por decir que en los libros de actas de cabildos de la Santa Capilla existen multitud de acuerdos relativos a los saldos de tal naturaleza que figuraban en las cuentas año tras año. Nos consta la existencia de los cuadernos destinados a recoger los mismos, por primera vez, a través del cargo número 40 de las cuentas a San Juan de 1667 (Legajo 30 C), que hace referencia a un acuerdo de 26 de mayo de 1668 para que los censos de “mala calidad” se apartaran de las cuentas y se anotaran separadamente en cuaderno preparado al efecto, y a partir de las de 1683 (según libro 9 de actas de cabildos: 213) parece que se introdujo la correspondiente declaración de fallidos de manera habitual.

Aunque la solución contable asociada fue diferente, según las épocas y los criterios de la junta de gobierno. De forma que en ocasiones se les daba de baja y no se cargaban en las cuentas del año siguiente, con el argumento de que no tenía sentido arrastrar durante años créditos con casi nulas posibilidades de cobro (puede verse al respecto, por ejemplo, el cabildo de 19 de febrero de 1756 relativo a las cuentas de 1755, libro 15 de actas:197), en cuyo caso es cuando complementariamente pasaban al cuaderno de no cobrados, y en otras fechas hubo juntas partidarias de mantenerlos a toda costa en las cuentas con la justificación

de que, como se decía el 31 de octubre de 1767 (Libro 16 de actas: 255), ... *podían venir a mejor fortuna sus deudores* ... En cualquier caso, el hecho de que las referidas partidas incobrables fueran excluidas a veces de las cuentas no suponía abandonar las gestiones de cobro, como bien se dice, por ejemplo, en cabildo de 4 de diciembre de 1784 (Libro 20 de actas: 151).

Como hemos comentado antes, el método contable utilizado para posibilitar la rendición de cuentas era el de *cargo y data*. Por este procedimiento, como es sabido, las operaciones se clasifican en dos grandes rúbricas (véase González Ferrando, 1988: 191): ingresos o recibo y gastos o data, y consiste en anotar, en primer lugar, todo lo recibido por el administrador como partida o partidas de cargo (“cargo del recibo”), ya fuera en efectivo o en especie, en segundo término, todos los pagos o entregas en especie como descargo de lo recibido (“data del descargo”) y, por último, en determinar el saldo o alcance resultante, el cual era común que fuera a favor del administrado, de modo que se liquidaba entregándose en efectivo o en forma de compromiso de pago, o bien quedaba como primera partida del cargo del siguiente periodo. Igualmente, de acuerdo con Hernández Esteve (1998: 54), el método no se apoya en ningún tipo de Diario o libro de registro cronológico de asientos, haciéndose directamente las anotaciones en cargo y data a partir de los justificantes y comprobantes disponibles.

En la Santa Capilla existieron en el periodo estudiado dos tipos de cuentas: la cuenta de granos y la cuenta de maravedís. Esta última solía recoger en su data, como última partida, el importe de las rentas en efectivo no cobradas en el periodo en cuestión.

Evidentemente, ambas cuentas, de granos y de maravedís, tenían una estructura similar, de acuerdo a lo que hemos comentado. Un ejemplo puede verse en el cuadro 3, en el que mostramos la correspondiente a la cuenta de maravedís, sobre la base de la rendida a San Juan de 1650 .

Finalmente, dedicaremos unas líneas al proceso de formación y rendición de cuentas en la Santa Capilla, el cual se puede resumir como sigue. En primer término, la junta de gobierno adoptaba el acuerdo de formación, en teoría anual y a los cuatro o cinco meses desde la fecha de cierre, aunque, en la práctica, hubo periodos en que se refirió a dos, tres, cinco años conjuntamente. El tiempo medio empleado en la formación de cuentas, que realizaba el secretario en compañía del receptor, manejando la información contenida en los libros (de hacienda, de gastos de meses, de salarios, etcétera), documentos y cuentas del año anterior, era de tres meses.

A continuación se adoptaba el acuerdo de revisión de las cuentas formadas, para lo que la junta de gobierno nombraba una comisión de entre sus miembros. Ésta emitía su correspondiente informe en un plazo que oscilaba entre uno y tres meses, habitualmente sin grandes reparos.

Cuadro 3
Estructura de la cuenta de maravedís

<i>Cargo de maravedís</i>		
Concepto	Explicación	Importe
	A. Granos vendidos	
	B. Rentas de minucias, vino y aceite	
	C. Réditos de censos	
	D. Rentas de casas y tiendas	
	E. Rentas de hazas	
	F. Rentas de huertas	
	G. Rentas de olivares y zumacares	
	H. Otros ingresos	
	a) Juro del Tabaco	
	b) Mayorazgo de Francisco Narváez	
	c) Limosna de sepulturas	
	d) Faltas de horas de capellanes y músicos	
	e) Entradas de cofrades	
	f) Mandas	
	g) Limosna de cepos	
	No cobrados de la cuenta antecedente	
<i>Discargo de maravedís</i>		
	A. Salarios	
	B. Gastos de meses	
	C. Dotes	
	D. Subsidio	
	E. Cosechas	
	F. Misas y fiestas	
	G. Gastos varios	
	a) Censos en contra	
	b) Derechos de escrituras	
	c) Mayorazgo de Alfaro	
	d) Propina	
	e) Contribuciones	
	f) Obras	
	g) Gastos de Semana Santa	
	h) Gasto de cera	
	No cobrados al final de la cuenta	
<i>Alcance (cargo menos discargo)</i>		

El paso siguiente era la aprobación de las cuentas por la junta de gobierno, a la vista del informe de revisión, lo que también sucedía, por lo general sin mayores problemas, aproximadamente después de transcurridos siete u ocho meses desde la fecha de cierre.

Y, para finalizar, estaba la revisión, censura y aprobación externa, que se concretaba en el acto de visitación del obispo o sus representantes. Aunque el plazo efectivo lo podemos catalogar de indeterminado, dada, en muchas ocasiones, la falta de diligencia de los visitadores, que hizo que las cuentas representativas de largos periodos de tiempo (a veces de diez años o más) se tuvieran que aprobar conjuntamente, aprovechando las escasas visitas que se giraban.

5. La figura del receptor como gestor de cobros y pagos

Sin lugar a dudas, el receptor, al que ya nos hemos referido someramente con anterioridad, era una de las piezas clave del sistema administrativo establecido en la Santa Capilla. Además es, con mucha diferencia, de quien existe más cantidad de información en los libros de actas de cabildos. En los estatutos también puede observarse que al receptor —en comparación con el resto de los cargos regulados— es a quien más extensión se le dedica, regulándose su figura en los capítulos XXXV y XXXVI del Tratado Segundo de los mismos (1926: 88-91). Sin embargo, la referencia más antigua a su oficio en la institución (con la denominación de mayordomo) aparece en la bula de erección y fundación de la Santa Capilla de 5 de mayo de 1515 (Libro Bulario, Capítulo I, Apéndice I).

En la Santa Capilla, el receptor puede considerarse equivalente a figuras similares en otras entidades del ámbito religioso, especialmente si consideramos las funciones que se le asignaban, así como los requisitos exigidos para desempeñar el cargo. Por ejemplo, tenemos constancia de los denominados refitolero, en el cabildo-catedral de Toledo (Villaluenga de Gracia, 2001: 5-9), y mayordomo, en las capellanías de la villa de Agüimes (Calvo Cruz y Castro Pérez, 2005: 11-15) o en el Monasterio de Santo Domingo de Silos (Tua *et al.*, 1998: 10-12).

Según los estatutos, el receptor debía tener una serie de cualidades y estar sujeto a determinadas incompatibilidades, entre las que destacamos las siguientes:

- Ser persona diligente y fiel a la institución.
- No ser beneficiario de arrendamientos de rentas reales ni eclesiásticas ni de ningún otro tipo.
- No pretender el cargo a base de recomendaciones, promesas, sobornos, prebendas u otros favores.
- Ser cofrade de la Cofradía o, en caso de no serlo y ser persona adecuada, hacerse tal en el momento de su designación como receptor.
- Ser persona temerosa de Dios, cuerdo y preparada para el oficio.
- Tener dedicación exclusiva al cargo y no desempeñar ningún otro puesto de relevancia en la Santa Capilla.
- Ser persona de prestigio social y con solvencia económica.

A pesar de lo cual, en ocasiones se hicieron determinadas excepciones en el requerimiento de tales condiciones, por estimarlo la junta de gobierno en beneficio de la

institución, o por causa de imposibilidad de nombramiento inmediato más idóneo. Así sucedió, por ejemplo, de forma muy evidente y flagrante, según acuerdo de 20 de octubre de 1814 (Libro 23 de actas: 101), por el que se nombraba receptor a Juan de Alcázar, a pesar de estar prestando sus servicios en el Ayuntamiento de Jaén, empleo del que no se exige la preceptiva renuncia, debido probablemente a las gestiones y mediación que desde el consistorio podía realizar a favor de la Santa Capilla.

Por otra parte, y aunque no era exigible para ostentar el cargo la experiencia previa en la administración de haciendas, hemos podido constatar que, en la práctica, se tuvo en cuenta esta cuestión, como ocurrió, por ejemplo, el 21 de junio de 1751 (Libro 15 de actas: 54), fecha en que se designa como receptor a Fernando Antonio de la Parra, el cual con anterioridad había llevado la administración de la renta del aguardiente de la ciudad de Jaén.

La función más importante del receptor era la de recaudación de rentas, respecto de la cual un acuerdo de 15 de julio de 1666 (Libro 8 de actas: 105) precisa que el desempeño del cargo de receptor, elegido por un año y con posibilidad de prórroga, se refiere tanto a la hacienda de la Santa Capilla como de los patronatos agregados a ella. Así como que, para dicho periodo, y en atención a ejercer la referida función de cobro, se le otorgaba el correspondiente poder.

Y también contempla un asunto de vital importancia —por las implicaciones que posteriormente se derivarían en el proceso de formación, revisión y aprobación de cuentas—, al cual no se hace referencia en los estatutos pero sí en multitud de otros acuerdos de los libros de actas. Nos referimos a las diligencias judiciales que el receptor debía entablar contra los deudores que no hiciesen frente al pago de sus deudas y, en su caso, al embargo posterior de los bienes puestos en fianza. Aunque en algunas fechas esta práctica se relajó para evitar los gastos asociados (por ejemplo, según consta en un acuerdo de 14 de octubre de 1682, libro 9 de actas: 130), sin embargo en otras ocasiones se exigió que se extremara el celo al respecto, al punto de que, como por ejemplo sucedió en el cabildo de 30 de diciembre de 1786, relativo a las cuentas de 1785 (Libro de 20 de actas: 238), se decide no admitir al receptor ninguna partida de deudores que no lleve aparejada la práctica de las citadas diligencias judiciales.

Para llevar a cabo esta función de cobro debían proporcionarse al receptor los instrumentos informativos necesarios, entre ellos, y principalmente, el libro de hacienda actualizado y las escrituras y otros documentos relacionados con dicha faceta.

Asimismo, el receptor debía cobrar, en cera, otros ingresos derivados de enterramientos, mandas, penas, entradas de cofrades, aunque se trasladaban a las cuentas en su equivalente en metálico.

Otra función relevante del receptor era la de hacer frente a los pagos necesarios para el normal funcionamiento de la institución (función pagadora). Entre ellos se incluían los salarios de empleados y todos los desembolsos tocantes a la consecución de los fines benéficos, tal y como se indica de forma clara, en el capítulo XXXVI de los estatutos (González Doncel, 1926: 91): *...Y ha de pagar en sus tiempos ... las dotes de las doncellas, vestuario de pobres, y proveer de las cosas necesarias al servicio de la Santa Capilla ...* Para garantizar dichos pagos, y evitar problemas de liquidez, el fundador prevenía en el capítulo XXXV (González Doncel, 1926: 89) que las rentas cobradas en un año debían custodiarse para hacer frente a los desembolsos del año siguiente.

Por cuanto a la obligación de rendición de cuentas respecta, además de lo comentado anteriormente, añadiremos aquí otras menciones, estrechamente relacionadas con el receptor, incluidas, tanto en los estatutos (González Doncel, 1926: 88-91) como en el acuerdo clave de 15 de julio de 1666. Entre ellas, que el receptor tenía que certificar el importe de los alcances por escrito y manifestar que los mismos estaban a disposición de la institución y que del resultado se daría al receptor una *carta-cuenta* escrita por el secretario y firmada por los señores visitadores.

El plazo que tenían inicialmente los receptores para hacer frente al pago —al contado, según el acuerdo de 15 de julio de 1666— de los alcances en su contra, y a favor de la Santa Capilla, era de nueve días, aunque más tarde aumentó a quince, según se desprende de la escritura de obligación y fianzas de Lorenzo Tiburcio Muñoz de 1745 (Archivo Histórico Diocesano de Jaén, Sala Cofradías, Legajo: Jaén, Santa Capilla, 1660-1772).

Por su parte, en el acuerdo de 15 de julio de 1666 se añade, respecto a lo prevenido en los estatutos, que si el receptor resultaba alcanzado a su favor y en contra de alguna o de todas las haciendas (de la Santa Capilla o de sus patronatos agregados), podría cobrar su importe de las respectivas haciendas, en virtud del poder que se le concedería por escritura pública y que, por ninguna circunstancia, se le podría revocar.

En otro orden de cosas, interesa decir (capítulo XXV de los estatutos, González Doncel, 1926: 89) que el receptor tenía la obligación de asistir a los cabildos para los que se le convocase y que, complementariamente, había prevista la correspondiente multa de medio real para la compra de cera si se producían ausencias injustificadas.

Por último, existe una referencia en el mismo capítulo XXXV (González Doncel, 1926: 88) ? que también está en el acuerdo de 15 de julio de 1666? , donde se hace alusión a la prohibición de vender los granos (trigo y cebada) procedentes de rentas en especie, sin la previa autorización de la junta de gobierno.

En el cuadro 4 resumimos las principales funciones desempeñadas por el receptor:

Cuadro 4 **Funciones del receptor**

- Recaudar las rentas procedentes de las haciendas de la Santa Capilla y, en su caso, de los patronatos agregados.
- Realizar diligencias judiciales contra los deudores.
- Pagar los salarios y el resto de gastos necesarios.
- Rendir cuentas anualmente.
- Asistir a los cabildos a los que hubiese sido citado.
- Vender los granos con la autorización del gobierno.
- Llevar los libros de su responsabilidad: libro de hacienda, libro de gastos de mes, libro de salarios y cuaderno de no cobrados.

La renovación del cargo de receptor se debía realizar anualmente, bien otorgando un mandato adicional al saliente, bien nombrando a una nueva persona, todo ello mediante un minucioso proceso de selección regulado oportunamente en los estatutos (véase capítulo XXXVI, González Doncel, 1926: 89-90).

Tras el nombramiento, se previene la necesidad de realizar juramento por el elegido. En un acuerdo de 7 de febrero de 1787 (Libro 20 de actas: 246), vemos cómo queda expresado el realizado por el receptor Fernando Manuel de Chartre:

... y puesta la mano sobre una Santa Cruz y misal lo hizo de defender el misterio de la Purísima Concepción de Nuestra Señora, de usar bien y fielmente el oficio de Receptor para que ha sido nombrado y guardar los estatutos de esta Santa Capilla ... y ofreciéndolo así guardar y cumplir tomó su asiento en señal de posesión y quedó recibido.

El tiempo que transcurría desde que cesaba un receptor hasta que se nombraba uno nuevo era corto, sin superar el plazo de un mes, por lo general. No obstante, para que la receptoría no quedase vacante durante ese tiempo, la junta de gobierno designaba una persona que la ocupaba interinamente.

Hemos podido comprobar que, a pesar de otras causas de abandono del cargo, como la renuncia voluntaria o el cese, con bastante frecuencia era la muerte la que sobrevenía a los receptores tras un largo periodo de años en activo, con sucesivas renovaciones en el puesto y, probablemente, a una avanzada edad.

Creemos necesario mencionar, por otra parte, la separación y división efectiva producida en el año 1811 de la receptoría de la Santa Capilla de la de los patronatos agregados, la cual duró exactamente cuarenta años.

En último extremo, mencionaremos un aspecto de notable importancia en el desempeño del cargo de receptor, cual era el de la obligación de prestar fianza suficiente para garantizar el pago de los alcances que resultaran en su contra, lo que viene explicitado en el capítulo XXXV de los estatutos (González Doncel, 1926: 88), de la siguiente manera:

... No reciban ninguno por Receptor, por muy abonado que sea, y muy bueno, sin que primero dé sus fianzas suficientes, llanas y bastantes, las cuales ha de renovar cada año cuando diere sus cuentas. Han de obligarse él y sus fiadores por contrato garanticio que trae aparejada ejecución, que bien y fielmente tratará las cosas y bienes de la Capilla, y de dar las cuentas con pago...

El proceso para la concreción de dicha exigencia era muy escrupuloso, partiendo de la presentación del oportuno memorial informativo de los bienes que ofrecían los candidatos a tal fin, que debía reconocerse y estudiarse por parte de una comisión nombrada al efecto, con sucesivas revisiones, y concluyendo en el otorgamiento, finalmente, ya recibido el elegido como receptor, de la escritura de poder para el cobro de rentas por cuenta de la institución, la cual debía renovarse anualmente.

El importe requerido hasta el año 1769 fue de cuatro mil ducados, equivalentes a cuarenta y cuatro mil reales y, más adelante, dicha cifra sufrió diversas alteraciones en atención a la evolución del cobro de rentas a garantizar. Además, el receptor de los patronatos agregados también tenía que entregar la fianza correspondiente.

6. La retribución al receptor. evolución de los criterios de asignación

En el capítulo XXXVI de los estatutos (González Doncel, 1926: 90) viene regulada la retribución del receptor y en los libros de actas de cabildos, así como en los libros de cuentas, hay abundante información al respecto. De los estatutos se deduce que dicha remuneración debía fijarse en función de la cantidad de trabajo que tuviera, sin poder alterarse ? en principio por veinte años? , a no ser que fuera ... *por grandísima causa y necesidad* ..., requiriendo en tal caso el consentimiento, no sólo de los miembros de la junta de gobierno, sino de todos los cofrades. Asimismo, hemos de mencionar que tal retribución estaba formada por dos componentes: uno en metálico y otro en especie, cuantificado en fanegas de trigo.

Recordaremos de igual manera que, habitualmente, la remuneración que percibían los receptores no procedía únicamente de la Santa Capilla, sino que, a medida que nuevos patronatos iban agregándose a la misma, el receptor asumía sus receptorías³ y, en consecuencia, cobraría de ellos una consignación.

Por lo que se refiere a la retribución en metálico, el receptor percibía una asignación fija, que sufrió algunas variaciones, hasta 1827, y de ahí en adelante una comisión de cobranza en forma de porcentaje sobre el recaudado, cuyo sistema se mantiene hasta 1900. Particularmente para la Santa Capilla, y prescindiendo de los datos de los patronatos agregados, dichas remuneraciones de los receptores a lo largo del periodo general objeto de estudio (1650-1900), fueron las que se relacionan en el anexo 1.

El receptor solía recibir otras cantidades por diversos conceptos. En primer término nos referimos al importe anual que le era satisfecho para sufragar el gasto de papel necesario, a razón de 33 reales al año, cantidad que se mantuvo inalterable durante casi doscientos años.

En segundo lugar, una consignación que distintos receptores disfrutaron a lo largo de varios años, fue la de gastos de correspondencia, remontándose el primer antecedente que hemos encontrado al año 1701, en el que se libraron 100 reales a este fin. Las ayudas para papel y correspondencia fueron suprimidas en 1851, coincidiendo con la entrada en la Santa Capilla del receptor José de Garre.

En tercer lugar, se hace una prevención en el mismo capítulo XXXVI de los estatutos (González Doncel, 1926: 90), referente al suplemento de 9.000 maravedís que el receptor debía percibir —aparte de su sueldo— en aquellos casos en que tuviese que desplazarse fuera de los límites del obispado de Jaén para proceder al cobro de rentas pertenecientes a la Santa Capilla. No obstante, ni en los libros de cuentas de la Santa Capilla, ni en los libros de actas de cabildos hemos encontrado pago a los receptores por el concepto señalado, ni acuerdo que lo aprobase. Y creemos que ello es debido a que para la administración de los beneficios eclesiásticos de las diócesis de Córdoba (beneficio de la prestamera de Cañaveral) y Sevilla (prestamera de Almonte) eran nombrados unos administradores independientes, responsables de la gestión de sus correspondientes haciendas. Así nos consta por un acuerdo de 8 de marzo de 1789 (Libro 21 de actas: 15).

Las contraprestaciones principales satisfechas por los servicios del receptor pasaron por toda una serie de vicisitudes en los dos siglos y medio estudiados, ante los innumerables

³ Las cuentas de cada uno de los patronatos agregados eran rendidas en libros independientes y de forma separada a las de la Santa Capilla.

problemas económicos que iban acuciando a la institución en el cumplimiento de sus fines, y esta cuestión es la que analizaremos a continuación.

6.1. El receptor como asalariado a importe fijo (1650-1827)

En relación con el periodo de sueldo fijo, éste, en la segunda mitad del siglo XVII, estaba establecido, para la Santa Capilla, en 40.000 maravedís, debiendo añadir que, como puede observarse en el anexo antes citado, dicho importe se mantuvo durante una buena parte del referido intervalo (concretamente hasta 1778) con algunas variaciones menores, para después experimentar notables aumentos, con ciertos altibajos, hasta el momento en que se cambió el sistema de retribución.

Haciendo un poco de historia, inicialmente, en la cuenta de maravedís que el receptor Juan Gutiérrez Grañón rindió de un año al día de San Juan de 1650 (Legajo 30 A), en la partida número 32 del *descargo* podemos ver la anotación siguiente:

Más se le bajan cuarenta mil maravedís que pertenecieron por el oficio de receptor del salario de un año hasta San Juan de seiscientos cincuenta.

Por la consignación anual que el receptor recibía en trigo, en la partida número 2 del *descargo* de la cuenta de granos a Santa María de agosto de 1649 (Legajo 30 A), se anota el asiento:

Mas se le bajan y reciben en cuenta diez y ocho fanegas de trigo que le pertenecen a el dicho Juan Gutiérrez Grañón por el salario de receptor de un año hasta San Juan de seiscientos cincuenta.

El 18 de julio de 1691 (Libro 10 de actas), coincidiendo con la entrada a la receptoría de Diego Ambrosio Martínez de Malpica, y debido, según se explicaba años más tarde en un cabildo de 22 de febrero de 1697 (Libro 10 de actas) ... *a estar las rentas de la Santa Capilla con algunos atrasos...*, se disminuyeron 376 reales y 16 maravedís sobre la cuantía anterior, por lo cual, a partir de ese momento, quedaba fijada en 800 reales⁴. También en el mismo acuerdo consta una disminución del salario en especie, pasando a ser de 12 fanegas de trigo. Aunque tales rebajas durarían poco más de siete años, ya que a través del acuerdo de 4 de noviembre de 1697 (Libro 10 de actas), a petición del mismo receptor —quien argumentaba que ... *de no ser menor el trabajo que tiene del que se tenía antes, motivado de los atrasos de los tiempos para las cobranzas mayormente y que en el trigo suele haber considerables mermas...*— se volvió al estipendio de partida en dinero (1.176 reales y 16 maravedís) y se aumentaron 6 fanegas de trigo sobre las 12 acordadas en 1691.

A partir de ahí, fueron necesarios setenta y un años (desde 1697 hasta 1768) para que hubiera nuevas modificaciones. Así, ante una solicitud de Carlos de la Nuza a la junta de gobierno (véase el acuerdo de 22 de junio de 1768, Libro 16 de actas: 291), de nuevo por el continuo trabajo que ... *dimanaba, de las posesiones que se habían comprado, compraban y*

⁴ 1 real = 34 maravedís (Rodríguez Molina, 1996).

adjudicaban ..., se acordó aumentar, únicamente la retribución en especie, en 6 fanegas de trigo, pasando a ser, desde ese momento, 24 fanegas.

Más tiempo transcurrió hasta que la remuneración en metálico, fijada desde 1697, se volvió a revisar. De modo que fue en el año 1778 cuando, en virtud de un cabildo de 25 de octubre (Libro 19 de actas: 33), se incrementó la misma en 500 reales, bien es cierto que con la idea de que el receptor lo utilizara para satisfacer a los ayudantes necesarios. En consecuencia, quedó establecida en 1.676 reales y 16 maravedís, siendo el motivo, en esta ocasión, una petición conjunta del receptor Bernardo Enrique de Charte y del secretario Manuel Vicente de Morales, por idéntica causa de mayor carga de trabajo, a la que se añadía el demostrable agravio comparativo con otros empleados, mejorados en sus estipendios sin haber incrementado su dedicación, tales como capellanes mayores, capellanes menores y músicos.

Por un acuerdo de 11 de junio de 1812 (Libro 23 de actas: 42) tenemos constancia de que en diciembre de 1802, al tiempo de la revocación del receptor de la Santa Capilla José Ibáñez Guzmán y Colomo, se hizo cargo de modo interino de las dos clásicas receptorías (Santa Capilla y patronatos agregados) Juan de Alcázar y Carvajal, a cambio de una remuneración fija de 200 ducados (2.200 reales) y 24 fanegas de trigo. Esta retribución se mantuvo hasta que en el año 1811, como ya comentamos, se produjo la separación de las receptorías en dos personas distintas.

A partir de entonces, y según revela también el mismo acuerdo, la remuneración de Juan de Alcázar, que asumió el cargo en la Santa Capilla, quedó establecida en 1.831 reales y 16 maravedís, y la de Francisco Moreno Martínez, que se ocupó de los patronatos, en la *décima* correspondiente a las rentas cobradas. Este extremo puede verificarse en la *data* número 372 de las cuentas que Juan de Alcázar rindió de tres años —1811 a 1813 (Legajo 38 B)—. Aparte, en la *data* número 466 de las mismas cuentas, denominada *Salario del receptor de trigo pagado en dinero*, aparece el pago en efectivo de 24 fanegas de trigo a razón de 60 reales cada una, práctica que empezó a ser habitual en épocas de escasez de cosechas.

Poco después, en el cabildo de 20 de octubre de 1814 (Libro 23 de actas: 101), se nombró a Juan de Alcázar, receptor titular de la Santa Capilla, después de doce años de desempeñar ejemplarmente el cargo de forma interina y, teniendo en cuenta todos sus méritos, se le incrementó el salario monetario hasta alcanzar la cantidad de 200 ducados (2.200 reales), manteniendo el de especie, lo que supuso igualar su remuneración anterior cuando desempeñaba la doble receptoría.

Pero el 21 de abril de 1822 (Libro 24 de actas), el aumento de 1814 se vio afectado de nuevo —al igual que el resto de los salarios de otros ministros y oficiales— por una reducción del 25%, y quedó fijado en 1.650 reales al año, a causa de la situación general de carestía por la que atravesaba la institución, por la escasez de existencias de efectivo que resultaron en las últimas cuentas rendidas a fin del año anterior (529 reales y 32 maravedís) y la considerable rebaja experimentada en las rentas procedentes de los beneficios eclesiásticos de la Santa Capilla, a consecuencia de la disminución del diezmo a la mitad de lo que venía siendo habitual⁵.

⁵ El diezmo, que era un tributo eclesiástico (Rodríguez Molina, 1986: 188-247), fue reducido al 50 por ciento por el Decreto de las Cortes de 29 de junio de 1821 (Teruel Gregorio de Tejada, 1993: 151).

6.2. El receptor como agente a comisión (1828-1900)

En el año 1828 (véase el acuerdo de 14 de marzo, Libro 24 de actas), el gobernador Fernando Cañabate y Gámiz, después de la revisión de las cuentas de 1826 y tras conocer el déficit anual de 6.861 reales y 20 maravedís, propuso un cambio radical en el sistema de remuneración para los receptores de la Santa Capilla, que consistió en abandonar el sistema de salario fijo —como hasta ese momento estaba establecido— para adoptar el consistente en determinar la masa salarial total en atención a las cantidades efectivamente cobradas. Las consecuencias de la delicada situación, así como la argumentación para su propuesta ¿ muy sincera y sugerente? , las exponía Cañabate de la siguiente manera:

... siendo el resultado de todo esto los apuros y compromisos en que se ve el Gobierno para buscar arbitrios ..., deduciéndose de esto que si no se adoptan medidas energicas y extraordinarias tanto para hacer efectivos los descubiertos que en su favor tiene el caudal de la Virgen, cuanto para equilibrar en éste los gastos con los productos, se destruirá por si mismo este Establecimiento tan grandioso en su objeto único...

Y, ... siendo el interés el único móvil del corazón humano en todo orden de cosas y habiendo acreditado la experiencia que el hombre se afana más en aquello que le reporta más utilidad y resultando que el Receptor del Caudal de la Virgen tiene de dotación fija 1.783 reales ¿ se refiere a salario, más complementos para gastos de correspondencia y papel? es decir un 3% del caudal, podía consignársele en vez de esta cantidad fija el 5% de lo que recaude ...

El gobernador pretendía así conseguir, por un lado, aumentar los fondos disponibles necesarios para hacer frente a los pagos corrientes y, por otro, disminuir el elevado número de deudores que la institución iba acumulando. En definitiva, mejorar la eficiencia de la función de recaudación. Finalmente, la junta de gobierno la aprobó, disponiendo en efecto *... que desde primero de enero próximo en adelante sólo tiene de renta el Receptor del Caudal de la Virgen un 5% de lo que recaude así de rentas prediales como decimales...* También desde esta fecha, en consecuencia, la consignación en especie —en fanegas de trigo— quedó suprimida.

En el instante en que se volvieron a unir dos receptorías en la misma persona, a partir de 1851 con José de Garre, de un lado se mantiene la retribución del 5% para el patronato de la Santa Capilla y, de otro, en atención al pertinente acuerdo de 5 de enero de 1851 (Libro 28 de actas), se reconoce la percepción de un 10% sobre las rentas de los patronatos agregados, estimándose que ambos sueldos ascenderían a 5.000 reales aproximadamente.

A partir de 1855, este mismo receptor, de acuerdo con la información contenida en los correspondientes libros de cuentas, pasó a cobrar de la Santa Capilla el 10% de lo recaudado, con lo que se duplicó esta parte de la remuneración, manteniéndose igual la relativa a los patronatos agregados. Según se deriva de cierta correspondencia relativa a solicitudes del receptor y asuntos administrativos en general (Legajo 73 B) ¿ no hay referencias al respecto en los libros de actas? , sucedió que el gobernador vigente, Manuel Sagrista y Nadal, concedió la citada subida sin acuerdo previo de la junta, bajo su única responsabilidad, de lo

que no había precedente alguno en la fundación, y pone la medida en práctica al comenzar el citado año.

Si nos detenemos brevemente en tales escritos, observamos que el receptor apoyó su petición de incremento de salario, principalmente, en las siguientes razones:

- Por la necesidad de tener que recurrir y remunerar a una persona que le ayudase en la recaudación.
- Porque la consignación del 5% sobre las rentas recaudadas no le compensaba ni el trabajo ni los gastos a que tenía que hacer frente.
- Y, por último, porque la retribución habitual de las personas que estaban al frente de alguna administración ascendía al 10% de lo recaudado.

Indirectamente se hace mención al referido incremento (del 5% al 10%) en un acuerdo de 11 de marzo de 1862 (Libro 30 de actas), por el que, precisamente, se instaba a su supresión, para regresar a la consignación primitiva del 5%. Los importes obtenidos de los libros de cuentas muestran en efecto cómo 1861 es el último año en que se retribuye con el 10%, y en 1862 y siguientes, hasta 1900, fecha límite de nuestro trabajo, consta de nuevo el 5%.

7. Efectos del cambio retributivo en la gestión de cobros

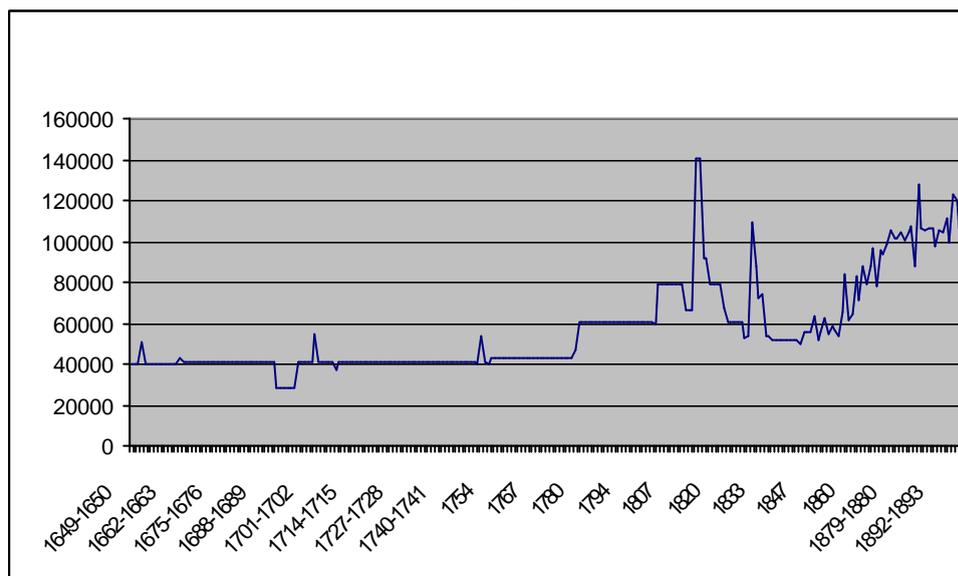
Nos planteamos, como ya quedó dicho al principio, si el cambio en el sistema de remuneración explicado líneas atrás obtuvo los efectos deseados y, por tanto, se consiguió agilizar la función de cobro, reducir el saldo de deudores morosos y, en fin, mejorar las finanzas de la institución, en aras de lograr su supervivencia y atender a sus fines benéficos. Para ello, con los datos obtenidos en los libros de cuentas de la Santa Capilla, hemos efectuado el correspondiente análisis, que pasamos a exponer.

Con carácter previo, debemos advertir que finalmente hemos optado por no deflactar los datos que se utilizan. En primer lugar, porque no existen buenos índices de precios al consumo, o de precios al por mayor, para esa época, y ninguno en el caso de Jaén. En segundo término, dado que el mercado estaba en proceso de integración por entonces, podría ser arriesgado emplear un índice nacional o de otra localidad. Por otro lado, los beneficios derivados del uso de índices imperfectos pueden ser menores que los perjuicios ocasionados por la existencia de errores. A ello se añade que la tendencia general de los precios entre 1828 y 1853, intervalo que abarca una porción muy importante del periodo objeto de análisis, es de absoluta estabilidad (Barquín Gil, 2001: 149), por lo que la no deflactación para dicha etapa podría ser la mejor forma de acercarse a la realidad. Además, el sueldo del receptor a partir de 1828 es una partida ligada a las rentas cobradas, es decir, no es un salario en sentido estricto sino, más bien, el pago por una actividad económica o un servicio de intermediación, por lo que para ser puristas deberíamos deflactarlo con un índice de rentas —aún más difícil de conseguir— y no de precios. Asimismo, por lo que respecta a los “no cobrados”, no tiene sentido la deflactación de una partida que se construye con deudas acumuladas desde atrás en un número indeterminado de años.

Como paso previo, en el gráfico 1 representamos la evolución del sueldo del receptor en todo el periodo objeto de análisis, desde 1650 hasta 1899, en el que puede observarse, de

acuerdo asimismo con los datos del anexo 1, cómo en la gran etapa de remuneración fija (1650-1828), salvo los continuos altibajos de los treinta años finales —por causa del pago en efectivo de la parte que se remuneraba en especie, debido a la escasez de cosechas de los años 1811-1813—, se produce una notable estabilidad, primero en torno a los 40.000 maravedís (hasta 1778), y después alrededor de los 60.000 (1779-1802).

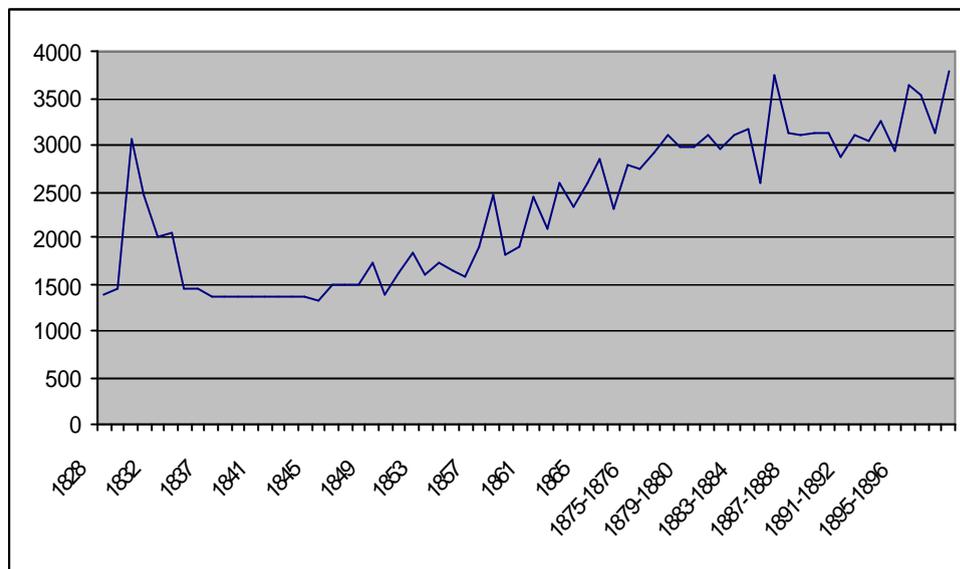
Gráfico 1
Evolución del sueldo del receptor en maravedís (1650-1899)



En dicho gráfico se aprecia también que en los primeros años de la etapa de remuneración variable (1828-1845), la percepción del receptor se estabiliza en 52.000 maravedís aproximadamente, si bien hay que hacer la excepción principal del pico de 1830, que se explica por la llegada a la receptoría de José Noguera Calahorro —tremendamente eficaz en la recaudación durante su primer año—, tras la renuncia de Juan de Alcázar y Carvajal. Si tenemos en cuenta que, según apuntamos, la retribución fija, en la época en que estuvo establecida, equivalía al 3% de las rentas anualmente devengadas, y que la variable se fijó, desde 1828, en el 5% de las recaudadas, convendremos inicialmente que, en este primer tramo de la nueva etapa, la resultante de la aplicación de la comisión variable del 5% no incrementó el salario del receptor en comparación con los años anteriores; lo cual nos induce a pensar que no se hicieron mayores esfuerzos por estimular la recaudación y, así, paradójicamente, este 5% sobre lo cobrado no pudo mejorar la retribución previa aproximada del 3% sobre lo devengado.

Gráfico 2

Evolución del sueldo del receptor en reales (1828-1899)



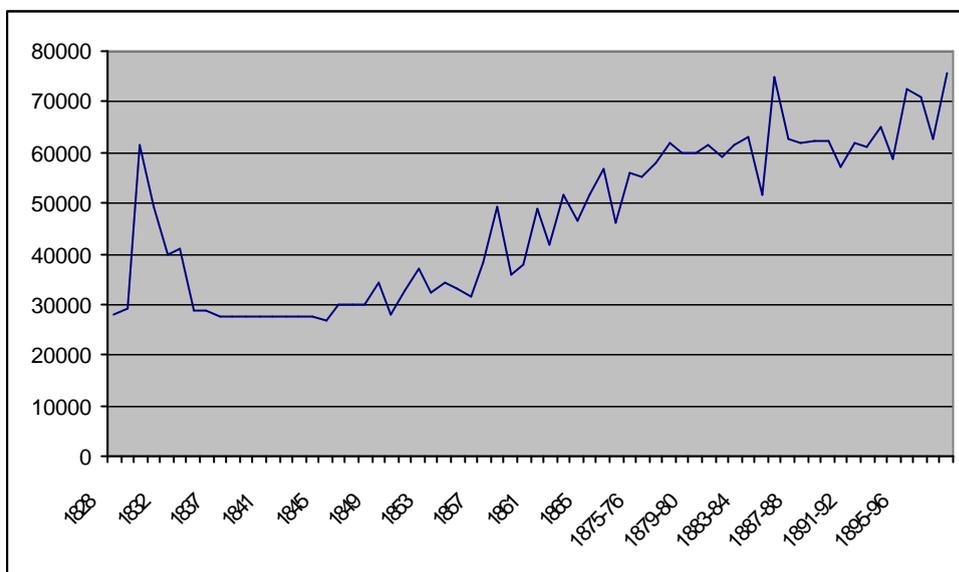
De otro lado, en el citado gráfico 1 se observa una clara tendencia al alza a partir de entonces, especialmente en la segunda mitad del siglo XIX. Puede verse todo el periodo de la remuneración variable en el gráfico 2⁶ —que es, obviamente, una partición del genérico 1—, el cual se sustenta en la tabla de salarios que recogemos seguidamente en el anexo 2. Advertimos que dicho gráfico 2 y los cuadros y gráficos que en adelante se incorporen al análisis vendrán expresados en reales, por razones de uniformidad.

Es por dicha tendencia ascendente por lo que nos planteamos si ésta pudo estar motivada por un cambio en el comportamiento del receptor de cara a la mejora en la recaudación y, de esa manera, poder concluir sobre la efectividad del cambio de sistema, aunque fuera a partir de transcurrir casi veinte años desde su implantación. Es evidente que la evolución de los importes recaudados anualmente, por las diversas clases de rentas a cargo del receptor, será prácticamente idéntica a la de sus remuneraciones en el conjunto del periodo objeto de estudio (1828-1899), pues esta última variable, íntimamente dependiente de la primera, toma siempre los valores resultantes de aplicar el tan referido 5% a los cobros. Tal coincidencia puede comprobarse al comparar el gráfico 3, representado con los datos del anexo 3, con el gráfico 2.

⁶ Para el periodo 1855-1861, con el fin de no desvirtuar la evolución del salario del receptor en relación con los importes efectivamente cobrados, de modo que podamos utilizar bases de comparación homogéneas, al margen de medidas puntuales, hemos optado por representar el 5% de las cantidades recaudadas, en lugar del 10% que realmente cobró, de modo coyuntural, durante los siete años referidos. Asimismo, en los casos que las cuentas se rindieron por periodos superiores al año —por ejemplo, en el gráfico 2 y siguientes, en los ejercicios 1835-1836, 1837-1844 y 1846-1848— hemos considerado el cociente resultante de dividir los importes totales contabilizados entre el número de años correspondiente.

Gráfico 3

Importe recaudado por el receptor en reales (1828-1899)

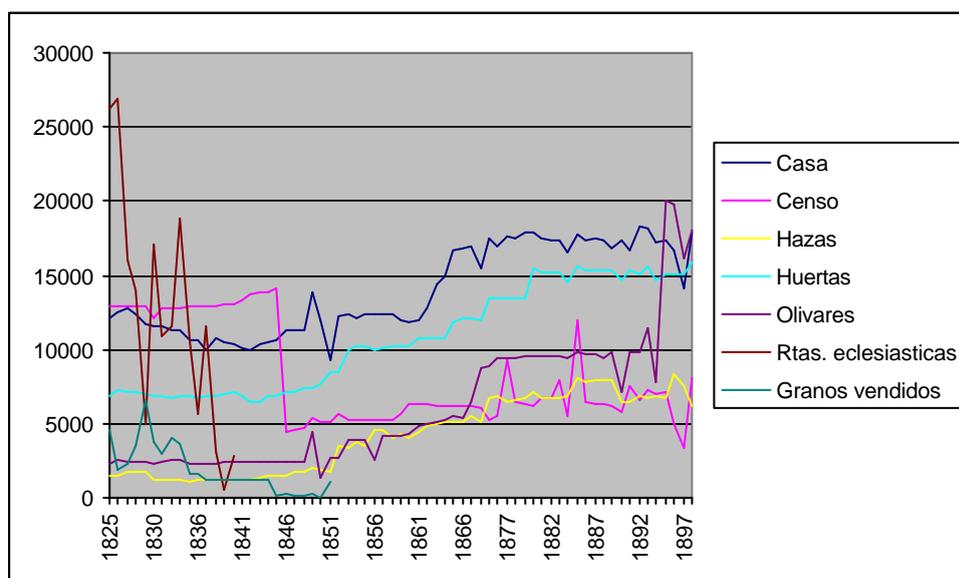


Hecha la anterior observación, estimamos que la tendencia positiva de las cuantías en la retribución del receptor, en la segunda mitad del siglo XIX, pudo ser debida a dos razones, o a una combinación de ambas: por una parte, a revisiones en las rentas de las propiedades que provocaran aumentos en sus cuotas periódicas; por otra, a una mejor gestión de cobros que diera como resultado incrementos en las recaudaciones, cuestión que, como hemos advertido al principio, constituye el objeto de este análisis.

Las rentas de la Santa Capilla entre 1828 y 1899, que se recogen en el anexo 4, se han representado en el gráfico 4.

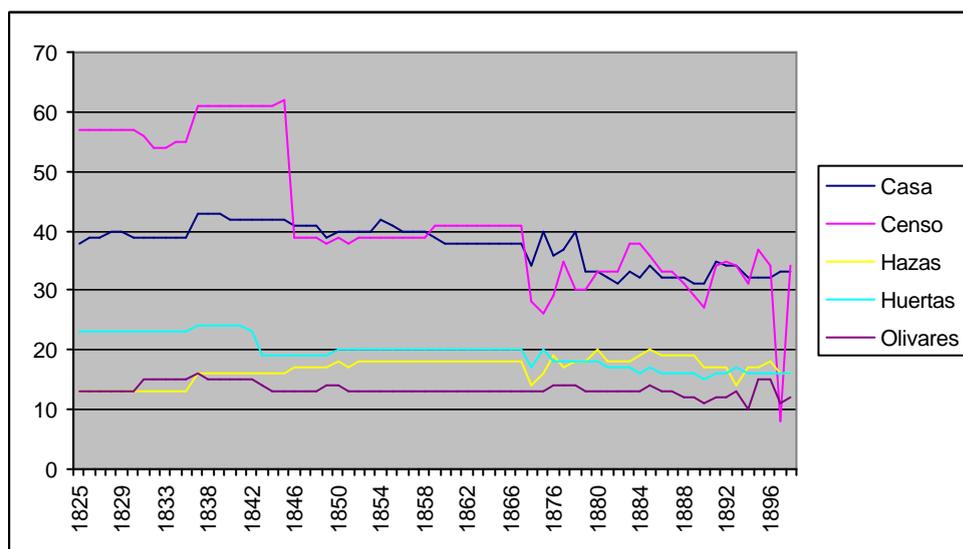
Gráfico 4

Evolución de las rentas de la Santa Capilla en reales (1825-1899)



Como puede apreciarse, la tendencia de las rentas derivadas de casas, hazas, huertas y olivares es claramente positiva a partir de la segunda mitad del siglo XIX. Respecto a las rentas eclesiásticas, primero se observa una brusca caída, que fue consecuencia de la reducción del diezmo al cincuenta por ciento de su valor por el Decreto de 29 de junio de 1821, y después, su desaparición a partir de 1841 por la abolición del mismo en virtud del Real Decreto de 29 de julio de 1837 (Teruel Gregorio de Tejada, 1993: 143 y 151). Este hecho motivó que las rentas de granos (trigo y cebada) procedentes de los beneficios eclesiásticos se desplomasen hasta su completa desaparición en 1852. Por otro lado, el espectacular cambio de tendencia visualizado en la evolución de las rentas de censos se explica por la falta de contabilización, a partir de 1845, de los réditos de censos de la Caja de Amortización, cuyo pago estaba suspendido por la pésima situación financiera por la que atravesaba la Hacienda Real⁷ (véase Llopis Agelán, 2002: 187 y Pascual y Sudrià, 2002: 217).

Gráfico 5
Evolución del número de propiedades de la Santa Capilla (1825-1899)



Sin embargo, antes de sacar conclusiones sobre la influencia de esta subida, nos planteamos si la misma tal vez fuera aparente, y pudiera venir inducida, no tanto por un incremento en las rentas, sino por un aumento en las propiedades sujetas a arrendamientos. Por lo cual hemos elaborado el gráfico 5⁸, que se soporta en los datos del anexo 5. En él se

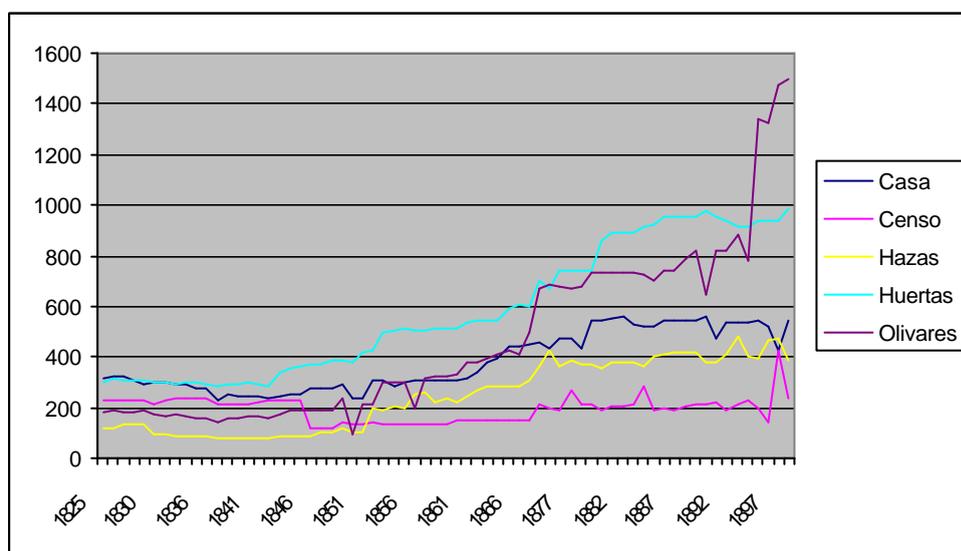
⁷ A partir de 1845, en las cuentas correspondientes a los años 1846-1848 y siguientes (Legajo 42 A), se dejaron de contabilizar los réditos anuales procedentes de la Caja de Amortización ? por estar suspendido su pago desde el 1 de enero de 1825? por importe de 9.632 reales y 7 maravedís. La suma total de los capitales de censos que la Santa Capilla tenía contra la Caja de Amortización en dicha etapa ascendía a 321.708 reales 20 maravedís.

⁸ Hemos de advertir que los datos del periodo 1825-1874 representados en los gráficos 4 y 5 corresponden a los importes devengados por cada una de las propiedades, y los del intervalo 1875-1899 pertenecen a las rentas y

evidencia que la evolución del número de fincas rústicas y urbanas se mantuvo más o menos constante a lo largo del periodo considerado.

Adicionalmente, para apreciar de manera clara el incremento producido en las diversas rentas se han obtenido datos promedio, dividiendo los ingresos anuales de cada grupo de rentas entre el número de propiedades que aparecen contabilizadas en cada cuenta, los cuales se han trasladado al anexo 6 y representado en el gráfico 6. De su observación podemos concluir que la renta unitaria —de cada propiedad— aumentó significativamente a lo largo de la segunda mitad del siglo XIX; lo que, por otra parte, nos parece lógico, dadas, de un lado, la bonanza económica general del periodo 1840-1880 —desde el final de esta etapa, véase que las rentas tendieron a estabilizarse— y, de otro, la fase expansiva en que, en el mismo periodo, había entrado la agricultura jiennense (véase Garrido González, 1994: 268).

Gráfico 6
Evolución del cociente rentas anuales/número de fincas en reales (1825-1899)



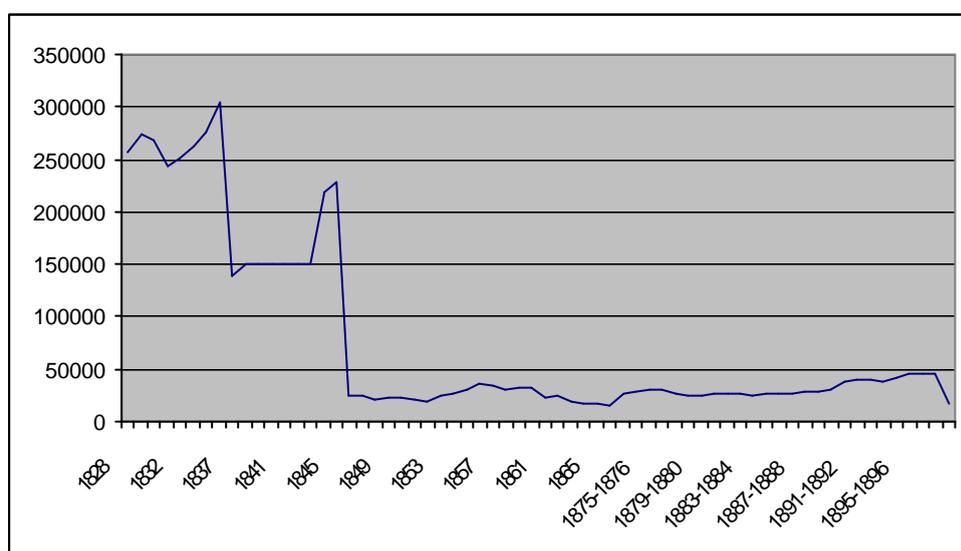
Por cuanto se refiere a la gestión de cobros, hemos analizado la evolución de las partidas “no cobradas”, que se han incluido, para el periodo de referencia, en el anexo 7, y representado en el gráfico 7. Sobre dicha información, hemos constatado, en primer lugar, que la considerable reducción producida, a partir de la puesta en marcha del sistema, tuvo su origen en las importantes declaraciones de fallidos —y consiguientes exclusiones de las cuentas— realizadas en los años 1836 y 1845⁹. Y, en segundo término, y al margen de lo

propiedades efectivamente cobradas. Esta circunstancia explica la estabilidad de las tendencias del gráfico 5 hasta 1874 y las variaciones experimentadas a partir de esa fecha.

⁹ En un acuerdo de 18 de junio de 1849 (Libro 27 de Actas de Cabildos), tras la clasificación de los saldos de deudores de las cuentas de 1845 realizada por miembros de la junta de gobierno, se informaba sobre una declaración de fallidos por importe de 231.287 reales 12 maravedís. No obstante, la mayor parte de los mismos correspondían a réditos atrasados contra la Caja de Amortización (202.279 reales 9 maravedís), que tenía

anterior, que, en general, desde este último año no se producen grandes movimientos descendentes —por causa de la mejora efectiva de los cobros—, sino que, por el contrario, tiende a incrementarse el volumen total de saldos “no cobrados”. No obstante, es de justicia destacar algunos descensos, desde luego no de gran trascendencia, pero de cierta relevancia, especialmente por el gestor o gestores que los hicieron posibles; puede observarse el caso de los años 1857-1858 y, especialmente, el del periodo 1860-1864, ambos bastante coincidentes con las etapas en que Manuel Sagrista y Nadal ocupó los más importantes cargos en la dirección y administración de la Santa Capilla.

Gráfico 7
Evolución de importes “no cobrados” en reales (1828-1899)

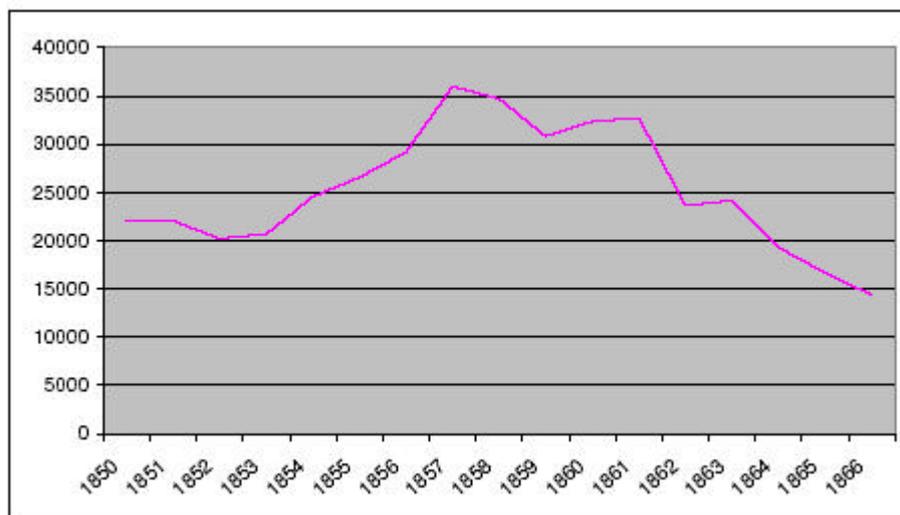


A partir de los datos contenidos en el gráfico 7, hemos elaborado el gráfico 8 para el periodo comprendido entre los años 1850-1866. En él, como hemos señalado anteriormente, se evidencia claramente la tendencia descendente que experimentaron los importes no cobrados durante la etapa en la que Manuel Sagrista ocupó los cargos de gobernador (1857-1858) y, posteriormente, el de administrador (1860-1864).

suspendido su pago desde el 1 de enero de 1825 y, el resto, procedían de créditos contra particulares (29.008 reales 3 maravedís).

Grafico 8

Evolución de importes “no cobrados” en reales (1850-1866)



En razón del conjunto de evidencias y consideraciones anteriores, nos parece claro que el cambio de remuneración, desde un sistema fijo a otro variable, sobre la base de la recaudación efectuada, no produjo el efecto principal deseado de incrementar y mejorar relativamente la recaudación de los diferentes ingresos de la institución. Esta conclusión es palpable en la primera parte del periodo (1828-1845), en que las rentas de propiedades permanecieron estables y, del mismo modo, en los años siguientes, en los cuales dichas rentas aumentaron, en términos generales, por lo que también subieron las retribuciones satisfechas a los receptores, pero no de forma tan concluyente como para afirmar que al menos una parte de dicho incremento se debiera a una significativa mejora de los cobros. Extremo éste que se confirma, además, y fundamentalmente, por medio del análisis de la gestión de las partidas no cobradas, las cuales, exceptuando determinados años, muy concretos, más bien tendieron a crecer hasta el final del siglo. En este sentido, dado además que una buena parte de la época analizada se caracterizó por cierto auge económico, que si bien se evidenció en mayores niveles de rentas exigidas a los arrendatarios, no se tradujo en una mejoría de la gestión de cobros —pues los “no cobrados” en realidad tendieron a crecer—, opinamos que los principales beneficiarios de la medida probablemente fueran los receptores ? y no la Santa Capilla? , los cuales, en general, sin esfuerzos suplementarios ganaron más.

8. Conclusiones

1. Gutierre González Doncel fue una personalidad clave para la beneficencia jiennense, alumbrando una obra extraordinaria, la Santa Capilla de San Andrés, a la que supo dotar de unos medios económicos y, sobre todo, de unas reglas de funcionamiento, particularmente en el plano administrativo y del control de la gestión, que han hecho

posible la permanencia de dicha institución durante casi cinco siglos, cumpliendo importantes fines sociales.

2. En el aspecto organizativo, los estatutos dotaron a la Santa Capilla de un estudiado organigrama con una cuidada delimitación de funciones, obligaciones, requisitos, garantías y controles. Destacan los cargos de gobernador, administrador, secretario y receptor, así como el obispo de la diócesis en su papel de auditor externo.
3. El sistema contable estaba concebido para la rendición de cuentas por parte del receptor; se utilizaban dos clases de cuentas, la de granos y la de maravedís, para cuyas anotaciones se empleaba el método de cargo y data; estaban definidas unas medidas internas adecuadas para controlar las funciones administrativas de mayor responsabilidad, entre las que destacaba la pertinente intervención de pagos; y en el proceso de formación y rendición de cuentas periódico se seguían toda una serie de precauciones, requisitos y garantías que posibilitaban, al menos en teoría, la razonable protección del patrimonio de la entidad.
4. Una figura fundamental en la gestión económico-financiera, ceñida a la administración de fondos (cobros de rentas y pagos de gastos) siempre fue el receptor, el cual además de la función de cobros y pagos y de la obligación de rendir cuentas cada año, para lo que debía ser persona solvente profesional y económicamente, debía responsabilizarse especialmente de la gestión de los impagados, incluso entablado las oportunas diligencias judiciales.
5. El vínculo del receptor con la Santa Capilla, en el periodo estudiado, fue de dos tipos en otras sendas etapas. En un primer periodo (1650-1828), fue de carácter laboral, como una relación lógica entre patrono y empleado, con una retribución a cuantía fija. En una segunda época (1828-1900), se puede definir más bien como de agente a comisión por una labor de intermediación profesional.
6. Dado que la Santa Capilla pasó en determinados periodos por graves problemas económicos, que hicieron temer por su desaparición, se adoptaron medidas de notable calado tendentes a paliar dichas dificultades. Entre ellas, precisamente, la del cambio en el sistema de remuneración al receptor en 1828, asignándole una comisión, sobre la base de estimular el celo en el cobro, tanto de las rentas corrientes como, principalmente, de los saldos impagados de años anteriores.
7. La transformación del receptor en agente, según lo anterior, no logró su objetivo, especialmente en cuanto a la gestión de los saldos “no cobrados”, a pesar de que una buena parte del siglo XIX (1840-1880), en que estuvo vigente, se caracterizó por una cierta recuperación económica, también en la provincia de Jaén, que pudo mejorar la situación de los arrendatarios.
8. En contraposición a la conclusión precedente, se deduce que el principal beneficiado con el nuevo sistema retributivo pudo ser el propio receptor, que ganó más, no porque hiciera su trabajo más eficientemente, sino a causa del incremento aprobado por el gobierno de la institución para una buena parte de las rentas alrededor de la segunda mitad del siglo XIX.
9. No obstante, se legitimaron socialmente de manera sobrada en el ejercicio de sus responsabilidades determinadas figuras del gobierno de la Santa Capilla, debiendo destacar, en primer término al gobernador Fernando Cañabate y Gámiz, impulsor del

cambio en el modelo de asignación al receptor, así como, en segundo lugar, al gobernador y administrador Manuel Sagrista y Nadal, por la evidente mejora producida en la gestión de cobros en buena parte del periodo en que ocupó tales cargos.

BIBLIOGRAFÍA

Fuentes primarias

- Archivo Histórico Diocesano de Jaén, Sala Cofradías, Legajo: Jaén, Santa Capilla, 1660-1772.
Cuadernos de cuentas de la Santa Capilla de San Andrés 1650-1900, Archivo de la Santa Capilla de San Andrés, Legajos 30-45.
Libros de Actas de Cabildos números 7 al 33 (mayo 1646 a diciembre 1908), Archivo de la Santa Capilla de San Andrés.
Libro Bulario de la Santa Capilla de San Andrés, Archivo de la Santa Capilla de San Andrés.

Fuentes secundarias

- Anguita Herrador, M^a R.** (1987): “La reja del maestro Bartolomé en la Capilla de San Andrés (Jaén)”, *Boletín del Instituto de Estudios Giennenses*, núm. 130, Diputación Provincial de Jaén, Jaén.
- Arias Abad, F.** (1915): *Estatutos de la Santa Capilla: Juicio Crítico*, Tip. El Liberal de Jaén, Jaén.
- Barquín Gil, R.** (2001): *Precios de trigo e índices de consumo, 1765-1883*, Universidad de Burgos, Burgos.
- Caballero Venzalá, M.** (1993): “Don Gutierre González Doncel, viejo mecenas aún activo”, en *Semblantes en la niebla*, Jaén.
- Calvo Cruz, M.** (1998): “La contabilidad de espolios y vacantes: el caso de la diócesis de Canaria. Fuentes para su estudio”, *II Encuentro de Trabajo ‘La Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad’*, AECA, Mairena del Aljarafe, Sevilla.
- Calvo Cruz, M.** (2000a): *La contabilidad de Espolios y Vacantes: Diócesis de Canarias (1753-1851)*, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- Calvo Cruz, M.** (2000b): “The Contribution of Bishopric Incomes in Vacant Periods to Amortization of Royal Vouchers at the End of the 18th Century and the Early 19th Century”, *8th World Congress of Accounting Historians*, AECA y Universidad Carlos III, Madrid.
- Calvo Cruz, M.** (2000c): “Rendición de cuentas de los administradores de las rentas del obispado: cuentas de espolios 1753-1796”, *II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera. Ensayos sobre Normalización, Globalización e Historia de la Contabilidad*, Universidad de Castilla-La Mancha y ASEPUC, Toledo.
- Calvo Cruz, M.** (2000d): “Tribunal de Espolios y Vacantes 1753-1851”, *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, La contabilidad ante el nuevo milenio*, Centro de Estudios Financieros, Las Palmas de Gran Canaria.
- Calvo Cruz, M.** (2001a): “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*, AECA, Santo Domingo de Silos.

- Calvo Cruz, M.** (2001b): "La organización de la Colecturía General de Espolios y Vacantes en España 1753-1851", *XI Congreso AECA, Empresa, Euro y Nueva Economía*, Madrid.
- Calvo Cruz, M.** (2001c): "La amortización de los vales reales con fondos procedentes de los Obispos Vacantes de España a finales del siglo XVIII y principios del siglo XIX", *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, AECA, núm. 57, Madrid.
- Calvo Cruz, M.** (2002): "Las cuentas y su censura del depositario en la administración de las rentas de la Mitra en periodos vacantes. Una aplicación al caso de la diócesis de Canaria", *Técnica Contable*, núm. 643, Madrid.
- Calvo Cruz, M. y Castro Pérez, C.** (2005): "El mayordomo y la contabilidad parroquial. Control y rendición de cuentas. Villa de Agüimes 1730-1830", *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, núm. 3.
- Castro Pérez, C.** (2003): "Aspectos económico-contables de las funciones del mayordomo parroquial. Villa de Agüimes 1730-1830", *IV Encuentro de Historia de la Contabilidad*, Carmona (Sevilla).
- Castro Pérez, C.** (2005): *La institución parroquial a través de los registros contables del señorío episcopal de la villa de Agüimes (1500-1860)*. Tesis doctoral. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- Domínguez Cubero, J.** (1989): "Precisiones sobre el retablo mayor que pintó Pedro Machuca para San Andrés de Jaén", *Boletín del Instituto de Estudios Giennenses*, núm. 138, Diputación Provincial de Jaén, Jaén.
- Fidalgo Cerviño, E.** (2003): "Estudio acerca de las cuentas integradas del Monasterio de Guadalupe (1597-1784)", en *XII Congreso AECA, Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento*, AECA, Cádiz.
- García de Quesada y Martínez de Victoria, M.** (1950): *La Santa Capilla de San Andrés*, Jaén.
- Garrido González, L.** (1994): "La economía liberal y sociedad jiennense en el siglo XIX" en Garrido González (coord.) (1994).
- Gómez Díaz, D. y Sierra Capel, F.** (1994): "Una contabilidad de supervivencia a fines del siglo XVII: El Convento Franciscano de Cuevas de Almanzora, 1670-1693 (Almería)", *VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Universidades de Madrid y ASEPUC, Madrid.
- Gómez-Zorrilla y de Contreras, J.** (1960): *Resumen biográfico del Reverendísimo señor Don Gutierre González Doncel, Secretario, Penitenciario, Datario, Capellán, Tesorero y Protonotario de su Santidad León Décimo y fundador de la Santa Capilla de San Andrés de Jaén*, Impreso en los talleres gráficos y de fotografiado, Diario Jaén, Jaén.
- González Doncel, G.** (1915): *Libro de la Doctrina de la Cristiana Religión y Libro de la Doctrina Moral y Exterior*, tercera edición, Imprenta de La Regeneración, Jaén.
- González Doncel, G.** (1926): *Estatutos de la Santa Capilla de San Andrés*, cuarta edición, Imprenta de los Hijos de M. G. Hernández, Madrid.
- 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*, núm. 55, monográfico sobre la historia de la contabilidad en España.

- Hernández Borreguero, J. J.** (2001a): “El Cabildo Catedral de Sevilla: una Investigación Histórico-Contable para el Segundo Cuarto del siglo XVII (1625-1650), *VIII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión, Memorial Raymond Konopka*, Universidad de Jaén, Jaén.
- Hernández Borreguero, J. J.** (2001b): “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.
- Hernández Borreguero, J. J.** (2002): *El cabildo catedral de Sevilla: organización y sistema contable (1625-1650)*, Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, Sevilla.
- Hernández Borreguero, J. J.** (2003): “The Accounting System in the Cathedral Council’s Accounting Office (“Mayordomía”) throughout the Seventeenth Century”, *European Accounting Association*, Sevilla.
- Hernández Borreguero, J. J. y Donoso Anes, R.** (1999): “Posibilidades y perspectivas para la investigación histórico-contable en los fondos del archivo de la Catedral de Sevilla”, *X Congreso AECA, La Empresa Española ante el siglo XXI*, AECA, Zaragoza.
- 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*, AECA, Santo Domingo de Silos.
- Hernández Esteve, E.** (1998): “Las contadurías de libros de la Contaduría Mayor de Hacienda y la contabilidad de cargo y data en la gestión del Imperio Español (siglos XV al XVII), comunicación presentada al *II Encuentro de Trabajo ‘La Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad’*, AECA, Mairena del Aljarafe, Sevilla.
- Hernández Esteve, E.** (2005): “Prólogo” al libro de Dolores Rivero Fernández, Elena Gallego Rodríguez, Asunción Ramos Stolle y Jorge Tua Pereda: *Economía y contabilidad monástica en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen. El Monasterio de Santa María la Real de Oseira*, Ourense, Deputación Provincial, 2005.
- Higueras Maldonado, J.** (1984): *Documentación latina en el archivo de La Santa Capilla de San Andrés, de Jaén*, Separata de las Actas de la I Asamblea de Estudios Marianos, Jaén
- Jiménez Cavallé, P.** (1987): “La música en la Santa Capilla de San Andrés. Notas históricas”, *Boletín del Instituto de Estudios Giennenses*, núm. 129, Diputación Provincial de Jaén, Jaén.
- Llopis Agelán, E.** (2001): “El origen histórico de las Hojas de Ganado del Monasterio de Guadalupe, 1597-1784: una protocuentas anuales de pérdidas y ganancias”, *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, AECA, Santo Domingo de Silos.
- Llopis Agelán, E.** (2002): “La crisis del Antiguo Régimen y la Revolución Liberal (1790-1840)”, en Comín, Hernández y Llopis, eds. (2002).
- Llopis Agelán, E., Fidalgo Cerviño, 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”, comunicación presentada al *8th World Congress of Accounting Historians*, AECA y Universidad Carlos III, Madrid.
- Llopis Agelán, E., Fidalgo Cerviño, E. y Méndez Picazo, M^a T.** (2002): “The ‘Hojas de Ganado’ of the Monastery of Guadalupe, 1597-1784: an accounting instrument for fundamental economic decisions”, *Accounting, Business and Financial History*, vol. 12, num. 2.

- López Arandía, M^a A.** (1995): *Catalogo Documental de la Santa Capilla de San Andrés de Jaén (Guía del investigador)*, ASCSA, (sin publicar).
- López Arandía, M^a A.** (2001): “Los intentos desamortizadores de la Santa Capilla de San Andrés”, en *Homenaje a Luis Coronas*, Jaén.
- López Arandía, M^a A.** (2003a): “La desamortización de Mendizábal en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén”, en *Memoria Ecclesiae XXII*, Asociación de Archiveros de la Iglesia en España, Oviedo.
- López Arandía, M^a A.** (2003b): “Formación y relaciones de poder de un patrimonio eclesiástico. La Santa Capilla de San Andrés de Jaén”, *VII Reunión Científica de la Fundación Española de Historia Moderna*, Ciudad
- López Arandía, M. A.** (2005): *Rinasimento y Reformatio. El proyecto de Gutierre González en Jaén*, Tesis doctoral, Universidad de Jaén.
- 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.
- López Pérez, M.** (1983): *La Santa Capilla de San Andrés, un monumento ignorado*, Jaén.
- López Pérez, M.** (1998): “Un pedagogo renacentista. D. Gutierre González Doncel”, *Boletín del Instituto de Estudios Giennenses*, núm. 171, Jaén.
- 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*, Vol. 4, num. 1-2, Universidad de Sevilla, Sevilla.
- Martos García, L.** (1997): “Acerca de un ilustre giennense: el venerable don Gutierre González Doncel”, *Senda de los Huertos*, núm. 44-45, Jaén.
- Maté, L., Prieto, B. y Tua, J.** (2003): “La actividad financiera del Monasterio de Santo Domingo de Silos”, *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, AECA y Universidad Pablo de Olavide, Carmona (Sevilla).
- Maté, L., Prieto, B. y Tua, J.** (2004): “La actividad financiera del Monasterio de Santa Domingo de Silos en el siglo XVIII a la luz de sus libros de cuentas”, *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, núm. 1.
- Mozas Mesa, M.** (1925): *Una institución giennense del siglo XVI. La Santa Capilla de San Andrés*, Tipografía del Pueblo Católico, Jaén.
- Ortega Sagrista, R.** (1961): “Arte y artistas en la Santa Capilla”, *Boletín del Instituto de Estudios Giennenses*, núm. 30, Jaén.
- Pascual, P. y Sudrià, C.** (2002): “El difícil arranque de la industrialización (1840-1880)”, en Comín, Hernández y Llopis, eds. (2002).
- Passola, J.M.** (2001): “La comunidad de presbíteros de la Iglesia parroquial de Moià (Barcelona) (936-1934)”, *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, AECA, Santo Domingo de Silos.

- Pomar Castellano, C., Llompарт Bibiloni, M. y Sastre Moll, J.** (1994): “Los libros de fábrica de la catedral de Mallorca”, *VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Universidades de Madrid y ASEPU, Madrid.
- Prieto, B., Maté, L. and Tua, J.** (2006): “The accounting records of the Monastery of Silos throughout the XVIII century: the accumulation and management of its patrimony in the light of its accounts books”. *Accounting History. Special Issue Accounting and Religion in Historical Perspective*.
- Ramos Stolle, A., Rivero Fernández, M^a D. y Gallego Rodríguez, E.** (2003): “La contabilidad en el Monasterio Cisterciense de Santa María de Oseira: una revisión de la documentación contable (1750-1834)”, *XII Congreso AECA, Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento*, AECA, Cádiz.
- Ramos Stolle, A., Rivero Fernández, M^a D. y Gallego Rodríguez, E.** (2005): “La rendición de cuentas en la Orden del Cister de Castilla: el Libro de Estados del Monasterio de Oseira (1614-1832)”, *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, núm. 2.
- Rivero Fernández, D., Gallego Rodríguez, E., Ramos Stolle, A. y Tua Pereda, J.** (2005): *Economía y contabilidad monásticas en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen. El Monasterio de Santa María la Real de Oseira*, Diputación Provincial de Orense, Orense.
- Rodríguez de Gálvez, R.** (1893): *Noticias para la vida del venerable siervo de Dios Gutierre González Doncel fundador de la Santa Capilla de Jaén*, Est. Tip. de D. Tomás Rubio y Campos, Impresor de la Real Casa.
- Rodríguez de Gracia, H.** (1994): “Los libros contables del Cabildo Catedralicio de Jaén durante la Edad Moderna”, *Boletín de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de la Provincia de Jaén*, núm. 106-107, Jaén.
- Rodríguez de Gracia, H.** (1997): *Economía de crisis en una ciudad andaluza: Jaén 1677-1715*, Cámara Oficial de Comercio e Industria de la Provincia de Jaén, Jaén.
- Rodríguez Molina, J.** (1986): *El obispado de Baeza-Jaén (siglos XIII-XVI). Organización y Economía Diocesanas*, Diputación Provincial de Jaén, Jaén.
- Rodríguez Molina, J.** (1996): “Monedas que se registran en los documentos medievales del Alto Guadalquivir”, *Boletín del Instituto de Estudios Giennenses*, núm. 162, Tomo II, Diputación Provincial de Jaén, Jaén.
- Rodríguez Molina, J.** (2003): “Patrimonio y rentas de la Iglesia en Andalucía”, trabajo publicado en las Actas del Congreso *Confiscations of the estates of the regular clergy and capitalistic accumulation in early modern Europe and American Continent*, Universidad de Bolonia.
- Teruel Gregorio de Tejada, M.** (1993): *Vocabulario básico de la historia de la iglesia*, Crítica, Barcelona.
- Tua, J., Maté, L. y Prieto, 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)”, *II Encuentro de Trabajo ‘La Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad’*, AECA, Mairena del Aljarafe, Sevilla.
- Tua, J., Maté, L. y Prieto, B.** (1999): “El libro de cuentas de la obra de la Iglesia de Santo Domingo de Silos (1751-1792)”, *X Congreso AECA, La Empresa Española ante el Siglo XXI*, AECA, Zaragoza.
- Tua, J., Maté, L. y Prieto, B.** (2000): “Monastic Accountancy in the XVIII Century: the Case of the Silos Monastery”, *8th World Congress of Accounting Historians*, AECA y Universidad Carlos III, Madrid.

- Tua, J., Maté, L. y Prieto, B.** (2002a): “Contabilidad y Gestión en el Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos en los siglos XVII y XVIII”, *II Jornada de História da Contabilidade APOTEC-ISCAL*, Lisboa.
- Tua, J., Maté, L., Prieto, B. y Santidrián, A.** (2002b): “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 Historical Perspective*, Lisbon.
- Tua, J., Maté, L. y Prieto, B.** (2003): “Los libros de expolios en el Monasterio de Santo Domingo de Silos”, *XII Congreso AECA, Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento*, AECA, Cádiz.
- Tua, J., Maté, L. y Prieto, B.** (2005): “Verificación de cuentas y control interno en el Monasterio Benedictino de San Martín. Especial mención de algunas irregularidades”, *XIII Congreso AECA, Armonización y Gobierno de la Diversidad*, AECA, Oviedo.
- Villaluenga de Gracia, S.** (1998): “El cambio de la partida simple a la doble en la contaduría de la Santa Iglesia de Toledo (hacia 1533)”, *II Encuentro de Trabajo ‘La Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad’*, Mairena del Aljarafe, Sevilla.
- Villaluenga de Gracia, S.** (2001): “La administración del patrimonio capitular de la Catedral de Toledo en el siglo XVI”, *XI Congreso AECA, Empresa, Euro y Nueva Economía*, AECA, Madrid.
- Ximénez Patón, B.** (1628): *Historia de la antigua y continuada nobleza de la ciudad de Jaén*, Impreso por Pedro de la Cuesta, Jaén. Edición utilizada: Reedición facsímil (1983), Riquelme y Vargas Ediciones, Jaén.

Anexo 1
SALARIO EN EFECTIVO DEL RECEPTOR
PROCEDENTE DE LA SANTA CAPILLA (1650-1900)

RECEPTOR (Fecha de nombramiento)	IMPORTE ANUAL
Marcos Jiménez (1650)	1.176 reales y 16 maravedís
Francisco Cobo Mogollón (12-11-1653)	1.176 reales y 16 maravedís
Juan Gutiérrez Grañón (31-7-1656)	1.176 reales y 16 maravedís
Pedro de Torres Almagro (21-8-1661)	1.176 reales y 16 maravedís
Francisco Fernández Cerezo (12-7-1666)	1.176 reales y 16 maravedís
Juan Rubio Calderón (14-6-1680)	1.176 reales y 16 maravedís
Luis Cobo (12-8-1684)	1.176 reales y 16 maravedís
Juan Rubio Calderón (14-7-1685)	1.176 reales y 16 maravedís
Diego Ambrosio Martínez de Malpica (23-7-1691)	A partir 18-7-1691: 800 reales A partir 4-11-1697: 1.176 reales y 16 mrs.
Juan Fco. Molina Samaniego (17-6-1709)	1.176 reales y 16 maravedís
Juan Crisóstomo Muñoz (21-4-1725)	1.176 reales y 16 maravedís
Lorenzo Tiburcio Muñoz (7-6-1745)	1.176 reales y 16 maravedís
Fernando Antonio de la Parra (27-2-1746)	1.176 reales y 16 maravedís
Carlos de la Nuza (29-10-1751)	1.176 reales y 16 maravedís
Bernardo Enrique de Charte (20-10-1769)	1.176 reales y 16 maravedís A partir de 25-10-1778: 1.676 reales 16 mrs.
Fernando Manuel de Charte (13-11-1786)	1.676 reales y 16 maravedís
José Ibáñez Guzmán y Colomo (14-1-1791)	1.676 reales y 16 maravedís
Juan de Alcázar y Carvajal (20-12-1802)	A partir de 1803: 2.200 reales A partir de 11-6-1812: 1.831 reales y 16 mrs. A partir de 20-10-1814: 2.200 reales A partir de 21-4-1822: 1650 reales A partir de 14-3-1828: 5% de lo recaudado
José Noguera Calahorro (9-12-1829)	5% de lo recaudado
Rafael Escalante (17-3-1850)	5% de lo recaudado

RECEPTOR (Fecha de nombramiento)	IMPORTE ANUAL
José de Garre (15-1-1851)	A partir de 5-1-1851: 5% de lo recaudado A partir de 1-1-1855: 10% de lo recaudado A partir de 11-3-1862: 5% de lo recaudado
José Jauret y Alcázar (13-7-1885)	5% de lo recaudado
Serafín de Torres Hoyos (26-6-1898)	5% de lo recaudado

Fuente: Libros 7 al 33 de Actas de Cabildos y cuentas de la Santa Capilla

Anexo 2
SUELDO DEL RECEPTOR EN REALES (1828-1899)

AÑO	IMPORTE
1828	1.406,24
1829	1.450,06
1830	3.076,08
1831	2.463,20
1832	1.999,04
1833	2.046,22
1835	1.439,20
1836	1.439,20
1837	1.381,08
1838	1.381,08
1839	1.381,08
1840	1.381,08
1841	1.381,08
1842	1.381,08
1843	1.381,08
1844	1.381,12
1845	1.334,23

AÑO	IMPORTE
1861	2.446,45
1862	2.088,12
1863	2.574,40
1864	2.330,51
1865	2.580
1866	2.837,19
1873-74	2.303,56
1874-75	2.798,56
1875-76	2.749,08
1876-77	2.895,72
1877-78	3.086,76
1878-79	2.973,84
1879-80	2.986,28
1880-81	3.082,16
1881-82	2.962,44
1882-83	3.082,64
1883-84	3.154,56

AÑO	IMPORTE
1846	1.491,15
1847	1.491,15
1848	1.491,16
1849	1.711,28
1850	1.404,21
1851	1.634,04
1852	1.845,21
1853	1.610,12
1854	1.715,20
1855	1.650,03
1856	1.584,09
1857	1.914,05
1858	2.469,08
1859	1.802,41
1860	1.901,25

AÑO	IMPORTE
1884-85	2.573,24
1885-86	3.749,60
1886-87	3.122,76
1887-88	3.089,64
1888-89	3.116,96
1889-90	3.113,52
1890-91	2.864,92
1891-92	3.101,04
1892-93	3.057,36
1893-94	3.256,92
1894-95	2.940,96
1895-96	3.622,40
1896-97	3.539,48
1897-98	3.124,40
1898-99	3.783,80

Anexo 3

IMPORTES RECAUDADOS POR EL RECEPTOR EN REALES (1828-1899)

AÑO	IMPORTE
1828	28.134
1829	29.003
1830	61.525
1831	49.263
1832	39.982
1833	40.933
1835	28.793
1836	28.793
1837	27.626
1838	27.626
1839	27.626
1840	27.626
1841	27.626
1842	27.626
1843	27.626
1844	27.626
1845	26.694

AÑO	IMPORTE
1861	48.919
1862	41.762
1863	51.488
1864	46.610
1865	51.617
1866	56.743
1873-74	46.071
1874-75	55.971
1875-76	54.982
1876-77	57.914
1877-78	61.735
1878-79	59.746
1879-80	59.742
1880-81	61.643
1881-82	59.249
1882-83	61.653
1883-84	63.091

AÑO	IMPORTE
1846	29.981
1847	29.981
1848	29.981
1849	34.237
1850	28.093
1851	32.682
1852	36.913
1853	32.207
1854	34.312
1855	33.002
1856	31.678
1857	38.227
1858	49.381
1859	36.048
1860	38.025

AÑO	IMPORTE
1884-85	51.464
1885-86	74.992
1886-87	62.523
1887-88	61.792
1888-89	62.339
1889-90	62.270
1890-91	57.306
1891-92	62.020
1892-93	61.147
1893-94	65.138
1894-95	58.819
1895-96	72.448
1896-97	70.788
1897-98	62.488
1898-99	75.676

Fuente: Libros de cuentas de la Santa Capilla (1828-1899) (Legajos 40B-45 C)

Anexo 4

RENTAS DE LA SANTA CAPILLA EN REALES (1825-1899)

Año	Casas	Censos	Hazas	Huertas	Olivares	Rtas. Eclesiásticas	Granos Vendidos
1825	12.094	12.945	1.515	6.835	2.315	26.299	4.618
1826	12.479	12.945	1.515	7.210	2.493	26.839	1.852
1827	12.743	12.945	1.719	7.130	2.393	15.949	2.282
1828	12.424	12.945	1.719	7.098	2.393	13.974	3.498
1829	11.762	12.979	1.744	6.992	2.483	4.983	6.604
1830	11.568	12.146	1.199	6.877	2.256	17.092	3.717
1831	11.564	12.832	1.199	6.812	2.433	10.964	2.960
1832	11.329	12.832	1.158	6.760	2.561	11.604	3.988
1833	11.273	12.832	1.146	6.820	2.511	18.800	3.576
1835	10.650	12.881	1.116	6.830	2.329	10.466	1.644
1836	10.643	12.881	1.176	6.777	2.329	5.594	1.644
1837	9.935	12.881	1.254	6.794	2.332	11.600	1.146
1838	10.709	12.952	1.276	6.919	2.332	3.055	1.246
1839	10.489	13.041	1.254	7.009	2.412	541	1.246
1840	10.357	13.041	1.254	7.134	2.452	2.818	1.246
1841	10.131	13.283	1.259	6.925	2.452		1.246
1842	10.009	13.785	1.269	6.471	2.380		1.246
1843	10.383	13.829	1.399	6.471	2.448		1.246
1844	10.451	13.829	1.419	6.811	2.428		1.246
1845	10.615	14.126	1.441	6.886	2.481		167
1846	11.295	4.500	1.539	7.077	2.486		240
1847	11.295	4.524	1.683	7.077	2.486		180
1848	11.273	4.648	1.683	7.335	2.486		185
1849	13.897	5.398	2.015	7.355	4.501		270
1850	12.007	5.128	1.858	7.612	1.371		
1851	9.344	5.128	1.704	8.419	2.716		1.034
1852	12.306	5.599	3.516	8.469	2.736		
1853	12.338	5.187	3.378	10.002	3.912		
1854	12.057	5.187	3.704	10.164	3.912		
1855	12.435	5.187	3.512	10.182	3.922		
1856	12.336	5.187	4.545	10.014	2.522		
1857	12.385	5.187	4.640	10.030	4.127		
1858	12.336	5.187	4.000	10.192	4.153		

Año	Casas	Censos	Hazas	Huertas	Olivares	Rtas. Eclesiásticas	Granos Vendidos
1859	11.912	5.631	4.261	10.192	4.232		
1860	11.795	6.261	4.000	10.192	4.308		
1861	12.013	6.261	4.376	10.747	4.887		
1862	12.799	6.261	4.776	10.807	4.939		
1863	14.222	6.195	5.041	10.807	5.084		
1864	14.922	6.195	5.177	10.822	5.282		
1865	16.742	6.195	5.159	11.822	5.484		
1866	16.762	6.136	5.173	12.092	5.345		
1873-74	16.994	6.136	5.551	12.046	6.480		
1874-75	15.451	6.007	5.104	11.906	8.737		
1875-76	17.470	5.188	6.752	13.409	8.924		
1876-77	16.974	5.474	6.884	13.387	9.435		
1877-78	17.579	9.251	6.504	13.387	9.400		
1878-79	17.482	6.440	6.651	13.387	9.438		
1879-80	17.944	6.387	6.674	13.387	9.522		
1880-81	17.944	6.191	7.139	15.460	9.522		
1881-82	17.544	6.665	6.756	15.140	9.522		
1882-83	17.324	6.759	6.756	15.140	9.522		
1883-84	17.404	7.941	6.756	15.140	9.522		
1884-85	16.598	5.572	6.916	14.590	9.460		
1885-86	17.798	12.005	8.056	15.610	9.824		
1886-87	17.346	6.493	7.816	15.300	9.642		
1887-88	17.480	6.313	7.956	15.300	9.642		
1888-89	17.420	6.311	7.956	15.300	9.482		
1889-90	16.780	6.149	7.956	15.300	9.832		
1890-91	17.340	5.761	6.456	14.680	7.082		
1891-92	16.680	7.518	6.456	15.300	9.832		
1892-93	18.256	6.563	6.906	15.060	9.832		
1893-94	18.220	7.290	6.776	15.560	11.482		
1894-95	17.230	7.019	6.836	14.660	7.802		
1895-96	17.320	7.157	6.766	15.060	20.070		
1896-97	16.694	4.917	8.306	15.060	19.804		
1897-98	14.086	3.416	7.506	15.060	16.190		
1898-99	17.908	8.110	6.204	15.820	17.970		

Fuente: Cuentas de la Santa Capilla (1825-1899) (Legajos 40 A-45 C)

Anexo 5
NÚMERO DE PROPIEDADES DE LA SANTA CAPILLA (1825-1899)

Año	Casas	Censos	Hazas	Huertas	Olivares
1825	38	57	13	23	13
1826	39	57	13	23	13
1827	39	57	13	23	13
1828	40	57	13	23	13
1829	40	57	13	23	13
1830	39	57	13	23	13
1831	39	56	13	23	15
1832	39	54	13	23	15
1833	39	54	13	23	15
1835	39	55	13	23	15
1836	39	55	13	23	15
1837	43	61	16	24	16
1838	43	61	16	24	15
1839	43	61	16	24	15
1840	42	61	16	24	15
1841	42	61	16	24	15
1842	42	61	16	23	15
1843	42	61	16	19	14
1844	42	61	16	19	13
1845	42	62	16	19	13
1846	41	39	17	19	13
1847	41	39	17	19	13
1848	41	39	17	19	13
1849	39	38	17	19	14
1850	40	39	18	20	14
1851	40	38	17	20	13
1852	40	39	18	20	13
1853	40	39	18	20	13
1854	42	39	18	20	13
1855	41	39	18	20	13
1856	40	39	18	20	13
1857	40	39	18	20	13
1858	40	39	18	20	13
1859	39	41	18	20	13
1860	38	41	18	20	13
1861	38	41	18	20	13
1862	38	41	18	20	13
1863	38	41	18	20	13

Año	Casas	Censos	Hazas	Huertas	Olivares
1864	38	41	18	20	13
1865	38	41	18	20	13
1866	38	41	18	20	13
1873-74	38	41	18	20	13
1874-75	34	28	14	17	13
1875-76	40	26	16	20	13
1876-77	36	29	19	18	14
1877-78	37	35	17	18	14
1878-79	40	30	18	18	14
1879-80	33	30	18	18	13
1880-81	33	33	20	18	13
1881-82	32	33	18	17	13
1882-83	31	33	18	17	13
1883-84	33	38	18	17	13
1884-85	32	38	19	16	13
1885-86	34	36	20	17	14
1886-87	32	33	19	16	13
1887-88	32	33	19	16	13
1888-89	32	31	19	16	12
1889-90	31	29	19	16	12
1890-91	31	27	17	15	11
1891-92	35	34	17	16	12
1892-93	34	35	17	16	12
1893-94	34	34	14	17	13
1894-95	32	31	17	16	10
1895-96	32	37	17	16	15
1896-97	32	34	18	16	15
1897-98	33	8	16	16	11
1898-99	33	34	16	16	12

Fuente: Cuentas de la Santa Capilla (1825-1899) (Legajos 40 A-45 C)

Anexo 6
COCIENTE DE RENTAS ANUALES/NÚMERO DE FINCAS EN REALES
(1825-1899)

Año	Casas	Censos	Hazas	Huertas	Olivares
1825	318	227	116	297	178
1826	320	227	116	313	191
1827	326	227	132	310	184
1828	310	227	132	308	184
1829	294	227	134	304	191
1830	296	213	92	399	173
1831	296	229	92	296	162
1832	290	237	89	293	170
1833	289	237	88	295	167
1835	273	234	85	297	155
1836	272	234	90	294	155
1837	231	211	78	283	145
1838	249	212	79	288	155
1839	243	213	78	292	160
1840	246	213	78	297	163
1841	231	217	78	288	163
1842	238	226	79	281	158
1843	247	226	87	340	174
1844	248	226	88	358	186
1845	252	227	90	362	190
1846	275	115	90	372	191
1847	275	116	99	372	191
1848	275	119	99	386	191
1849	289	142	118	387	236
1850	235	131	103	380	97
1851	233	135	100	421	208
1852	307	143	195	423	210
1853	308	133	187	500	300
1854	287	133	205	508	300
1855	303	133	195	509	301
1856	308	133	252	500	194
1857	309	133	257	501	317
1858	308	133	222	509	319
1859	305	137	236	509	325
1860	310	152	222	509	331
1861	316	152	243	537	375
1862	336	152	265	540	379

Año	Casas	Censos	Hazas	Huertas	Olivares
1863	379	151	280	540	391
1864	392	151	287	541	406
1865	440	151	286	591	421
1866	441	149	287	604	411
1873-74	447	149	308	602	498
1874-75	454	214	364	700	672
1875-76	436	199	422	670	686
1876-77	471	188	362	743	673
1877-78	475	264	382	743	671
1878-79	437	214	369	743	674
1879-80	543	212	370	743	732
1880-81	543	187	357	858	732
1881-82	543	202	375	890	732
1882-83	558	204	375	890	732
1883-84	527	209	375	890	732
1884-85	518	282	364	911	727
1885-86	523	189	402	918	701
1886-87	542	196	411	956	741
1887-88	546	191	418	956	741
1888-89	544	203	418	956	790
1889-90	541	212	418	956	819
1890-91	559	213	379	978	643
1891-92	476	221	379	956	819
1892-93	537	187	406	941	819
1893-94	535	214	484	915	883
1894-95	538	226	402	916	780
1895-96	541	193	398	941	1338
1896-97	521	144	461	941	1320
1897-98	426	427	469	941	1472
1898-99	542	238	387	988	1498

Fuente: Cuentas de la Santa Capilla (1825-1899) (Legajos 40 A-45 C)

Anexo 7
IMPORTES “NO COBRADOS” EN REALES (1828-1899)

AÑO	IMPORTE
1828	256.789
1829	274.181
1830	267.588
1831	242.603
1832	251.028
1833	263.252
1835	276.075
1836	303.657
1837	138.649
1838	150.926
1839	150.926
1840	150.926
1841	150.926
1842	150.926
1843	150.926
1844	219.098

AÑO	IMPORTE
1861	23.637
1862	24.351
1863	19.825
1864	16.677
1865	17.012
1866	14.695
1873-74	26.989
1874-75	29.018
1875-76	29.507
1876-77	30.273
1877-78	26.839
1878-79	25.657
1879-80	25.394
1880-81	26.149
1881-82	26.417
1882-83	26.322

AÑO	IMPORTE
1845	228.569
1846	23.784
1847	23.784
1848	20.866
1849	22.149
1850	22.090
1851	20.209
1852	18.648
1853	24.558
1854	26.663
1855	29.635
1856	35.906
1857	34.683
1858	30.840
1859	32.367
1860	32.730

AÑO	IMPORTE
1883-84	25.209
1884-85	26.559
1885-86	26.201
1886-87	26.936
1887-88	27.872
1888-89	29.170
1889-90	31.071
1890-91	37.609
1891-92	39.561
1892-93	40.479
1893-94	38.752
1894-95	42.527
1895-96	45.876
1896-97	46.361
1897-98	45.074
1898-99	16.914

Fuente: Libros de cuentas de la Santa Capilla (1828-1899) (Legajos 40B-45 C)

Juan Luis Lillo Criado es Profesor Titular de Escuela Universitaria en la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de la Universidad de Jaén, Departamento de Administración de Empresas, Contabilidad y Sociología.

Su e-mail es: jlillo@ujaen.es

José M^a Carlos Álvarez López es Profesor Titular en la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de la Universidad de Jaén, Departamento de Administración de Empresas, Contabilidad y Sociología.

Su e-mail es: jcalvar@ujaen.es

Juan Luis Lillo Criado is University School Associate Professor at the Faculty of Social and Juridical Sciences of the University of Jaén, Department of Business Management, Accounting and Sociology.

His e-mail is: jlillo@ujaen.es

José M^a Carlos Álvarez López is Associate Professor at the Faculty of Social and Juridical Sciences of the University of Jaén, Department of Business Management, Accounting and Sociology.

His e-mail is: jcalvar@ujaen.es

ESTATE ACCOUNTING AS A PUBLIC POLICY TOOL AND ITS APPLICATION IN THE OTTOMAN EMPIRE IN THE 17TH CENTURY

Cengiz Toraman

Sinan Yilmaz

Fatih Bayramoglu

RESUMEN

En el Imperio Otomano, bajo ciertas circunstancias, la herencia y adjudicación de los patrimonios eran objeto de atención legal. Tal hecho se producía siempre que se daba una de las siguientes circunstancias:

- El difunto debía dinero al estado.
- El difunto no tenía herederos.
- Existían discrepancias entre los herederos.
- Había menores que debían ser protegidos legalmente.

Este estudio pretende informar sobre la contabilidad sucesoria en el Imperio Otomano, presentando una muestra originaria del siglo XVII. En el Imperio Otomano, la contabilidad sucesoria y la liquidación de herencias servía para mantener el orden social, asegurando la pervivencia de las deudas cuando una de las partes fallecía, así como el debido pago a terceros con derecho a bienes pertenecientes al patrimonio objeto de la herencia.

ABSTRACT

In the Ottoman Empire under specific conditions estate settlements and distribution entered the domain of the legal system. These conditions can be summarized as any of the below:

- The deceased owes money to the state,
- The deceased has no inheritors,
- There is a dispute between the inheritors,
- When there are children who must be legally protected.

The objective of this study is to give information about estate accounting in the Ottoman Empire and present a sample from the 17th century. In the Ottoman Empire estate accounting and settlement served to maintain social order by ensuring the continuation of debt-credit relationship even when one of the parties died and also by ensuring the rightful discharge of estates between those with rights to the estate.

PALABRAS CLAVE:

Imperio Otomano, historia de la contabilidad, siglo XVII, contabilidad sucesoria

KEY WORDS:

Ottoman Empire, accounting history, 17th century, estate accounting

1. General Information

In the Ottoman Empire which in its peak ruled in Anatolia, Middle East, Northern Africa, the Balkans and much of Eastern Europe from 1299-1922, and controlled a vast empire of 19 million square kms by the end of the 16th century a single government accounting system was employed for over 500 years.

This accounting system was acquired from the Ilhans which was a Mongol state in what is now Iran in while paying them tribute for the first 60 years of the 14th century. This accounting system is known as the “merdiban”¹ system. The Ottomans adopted, developed and used this system until the end of the 19th century but did not use the name merdiban or for that matter name it as something else either. They usually referred to it as “muhasebe usulu” (system of accounting).

There were five major reforms during 1470-71, 1566-67, 1670-71, 1787-90 and 1839-40 concerning the structure of the accountancy bureaucracy and the records they kept but the essence of the system was kept intact. The reforms of 1470-71 during the reign of Fatih (Conqueror) were important reforms where the foundations of the system were strengthened.

The system in question is an accrual based system. In this system for any given district a record is made in the ledger of the revenue to be accrued at the beginning of the year and the revenues collected are recorded quarterly until the end of the year and this way the revenues are monitored. As the years end approaches the actual collection for the nine months are recorded, and by adding the expected collection for the last three months the annual collection estimate is derived. From this expected revenue figure the revenue to be accrued the following year is calculated and this figure is sent to the district where the revenue is to generate from. In this fashion the districts knew before hand the amount they were to pay each quarter and collected the revenue in a timely fashion. The estimated annual revenue and expenditures for the whole country would be discussed in the “Divan” (a council of cabinet members)². This budgeting method which was perfected by the beginning of the 16th century was known in the Ottoman Empire as “estimate accounting”. Vehicles used for transporting documents and records were horse back mail, carts pulled by horses, mules, and oxen, and sailboats. Although accounts of Northern Africa, Arabian Peninsula, and Northeastern Europe were held independently of the central system, the rest of the Empires accounts for the first 9 months of the year reached Istanbul in mid November so the estimates for the following year could be derived. The proof that this information and records are correct is that controls showed that they were at par with the estimates at a 95% level. Undoubtedly this success owes as much to the accountancy bodies organization as it does to the system of record keeping.

A short review of the accountancy structure and the record keeping system will be useful addition to this general review.

¹ Merdiban: In the Persian language means stair or ladder.

² Also in the first month of the year the revenue derived from a district in the past year is compared to the estimates and the deviations are determined. Research show that these estimates were realized at 95% level.

2. Background on Ottoman Accounting System

Accounting practices until the 19th century follow traditional Ottoman Accounting system. This was a unique system developed indigenously by the Ottomans that is very un-similar to the west's simple entry bookkeeping. Ottoman's initial experience with double entry bookkeeping dates to the second half of the 19th century. Therefore it can be said that the Ottoman Empire adopted double entry bookkeeping without ever experiencing the western simple entry accounting (Guvemli, 2000, 321).

Many of the institutions and organizations developed during the Ottoman Empire were advanced compared to its contemporaries and in light of the conditions and resources of the time. The Ottoman revenue office had an important place in this system and successfully performed all the fiscal affairs of a geographically vast empire. The accounting system developed during the Ottoman era was successful in establishing and preserving very detailed records of expenses and revenues over centuries of a vast empire which in its peak had spread through to Hungary and Algeria in the west, Crimea in the north, Middle East in the east and almost to the Sahara in the south.

Western scientists, statesmen and other observers investigating the fiscal system of the Ottoman Empire have written various records detailing the perfection of the system. The Italian scientist Luigi-Fernando Compte de Marsigli who presented the Ottoman military structure to the west, states in his work titled "L'Etat militaire de l'Empire Ottoman, ses progress et sa decadence":

"In Turkey the system used for administration of fiscal affairs, be it record or transaction wise, is so fine and ordered that any Christian state can realize regulations that will alleviate many misappropriations that have a very small chance of being recognized in their current state by investigating this system" (Belen, 1931, 48).

Garzoni who was the Venetian representative in Istanbul during 1572 also states that during this era the revenue office kept systematical records and at the end of the fiscal year, prepared annual balance sheets showing revenues and expenses. Other observer, named Vigenere, who was a contemporary of Garzoni, confirms these observations (Belen, 1931, 50).

The Ottoman accounting system mentioned here was adopted from previous Turkish and Islamic states and developed upon. It is a known fact that Ottoman rulers were rather flexible in their adaptation of experiences of previous Turkish-Islamic states. Accountancy profession with its roots in the Emawiad, Abbasid, Ilhan and Seljuk states was perfected under Ottoman rule.

It is widely accepted that the Ottoman Empire was influenced by the Ilhans who in many areas and especially in fiscal matters were highly developed at their time. Although they adapted principles of their fiscal policies and rules from their predecessor states Ilhans had a better organized fiscal structure and a more advanced fiscal system than their contemporaries (Barthold, 1931, 143). Sahib-i Azam (grand vizier) Semsuddin Mehmed Cüveyni who for the first time established an office for the recording of revenue and

expenses, upon finding that revenues were not enough to cover expenses (a deficit) gave the task of administrating fiscal affairs to Hoca Cemaluddin Munki who was known for his talent in keeping records of the divan (court) in siyakat (a special script) and his knowledge of mathematics. After this all records of revenue and expenses were recorded using this special script (Uzuncarsili, 1984, 215).

In the pre-Ottoman era the term “siyakat” was also used to refer to accountancy profession. Also because this script was used for accounting records over many years by many other Turkish states that preceded the Ottoman Empire it was thought of as a science and the science of accounting was eventually called “ilm-i siyakat” (literally the science of accounting). In many books on accounting this word was also used to mean accounting. Also the accounting of the revenue office was referred to as state (government) accounting.

The profession of accounting also known as “sanat-i siyakat” (the art of accounting) and “fenn-i siyakat” saw some development during the Seljuk and Ilhan states and many books were written during the Ilhan era for teaching of accounting.

These titles show that a great deal of importance was placed on performing of fiscal duties and that accounting was a branch of science with an especially important emphasis in the Near and Middle East. The first accounting book to survive to present is a title named “Sa’adetname” which was written by Felek-alay-i Tebrizi in the year 1307, 187 year previous to Pacioli, who in the west is accepted as the founder of accounting.

It is uncountable that an accounting culture existed in the west before Pacioli’s work. It is very likely that this culture was influenced by the accounting culture of Near and Middle East. It can also be stated that it is very likely that this culture flowed from the East to the West as a result of the trade between these regions. When the fact that revenue-expense records were first kept in France and England in the 14th century, where the provincial budgets were combined into the general budget in France in the first half of the 16th century and in Prussia a general state budget was first prepared in the 17th century.

Halil Inalcik states that the fiscal practices used by the Ottomans after Yildirim Beyazid were adapted from practices of Abbasids-and later Ilhans (Inalcik, 1955, 128). In his argument he presents the books authored by Ilhan writers for the purpose of teaching accounting during the establishment of Ilhan state in Anatolia. The influence of the Ilhans was not limited to the books authored for the purpose of teaching accounting or to books written during the rise of the Ottoman Empire but also impacted practice. It is possible to see traces of this influence in the practice and techniques of records kept by Ottoman revenue workers. In books authored by Ottoman revenue workers for the purpose of teaching accountancy a method of recording called the “merdiban method” (ladder method) was used and the Ottoman recordkeeping system was shaped in accordance to this method (Guvemli, 1995, 221).

During the second half of the 19th century double entry method eventually replaced siyakat. Double entry method was translated and adopted from books authored in the West, especially France. Double entry method which came to the Ottoman Empire with these translated works was used in every day Turkish with no relation to siyakat and with time the siyakat script was abandoned.

3. Organization of State Accountancy

Central State Accountancy is connected to the “Hazine-i Amire” which is the equivalent of a ministry of finance and treasury. In this organization accountants are trained in a “usta-sakird” (master-apprentice) relationship. Each master has 3-4 apprentices. After 5-6 years of apprentice the accountant candidate starts to rise in the accountancy organization. In 30 years one can become a “Defterdar”³ and in 35-40 years around the age of 50 can become the “Basdefterdar”⁴.

At the beginning of the 18th century the foremost part of the organization was “basmuhasebe” or “Muhasebe-i Evvel”⁵ which was led by the Basdefterdar. In this part daily ledgers of “irad” (revenues) and expenses were maintained. The other part of the organization was made up of twenty different departments and was generally referred to as the Anotolian Accountancy. This part was led by the Anotolia Defterdar (Sikk-i Sani Defterdar⁶) and the Third Defterdar (Sikk-i Salis Defterdar⁷). These other departments were tasked mostly with the maintenance of main ledgers. One of these departments is the “Mevkufat”⁸ department which was responsible for keeping accounts of military purchases and their transport. The account records used in this study belong to this department. It is thought that at the beginning of the 17th century this central accountancy body employed about 500 people.

4. Recordkeeping System of State Accountancy

In the recording system siyakat letters and numbers are used. This writing style employs non-punctuated Arabic letters and is in effect the steno of the Ottoman language. Not easily legible, it requires certain knowledge and skill. In the Ottoman Empire this style is used in accountancy and foreign policy correspondences to its embassies. There are two main reasons why this style was used in accountancy. The first reason is because it is non-punctuated it allows for a greater volume of information to be recorded in a given space. The second reason is the desire for secrecy concerning the states revenues and expenses

Daily ledger records are made by writing individual items one below the other (appendices 1). Main ledger records are in a ladder fashion in keeping with the name “Merdiban” style. (Figure 1).

For 15^C 1115 .

Paid from treasury for military expedition 6.848.609 Akca

³ The rank just below the Bas Defterdar, literally means the maintainer of the records.

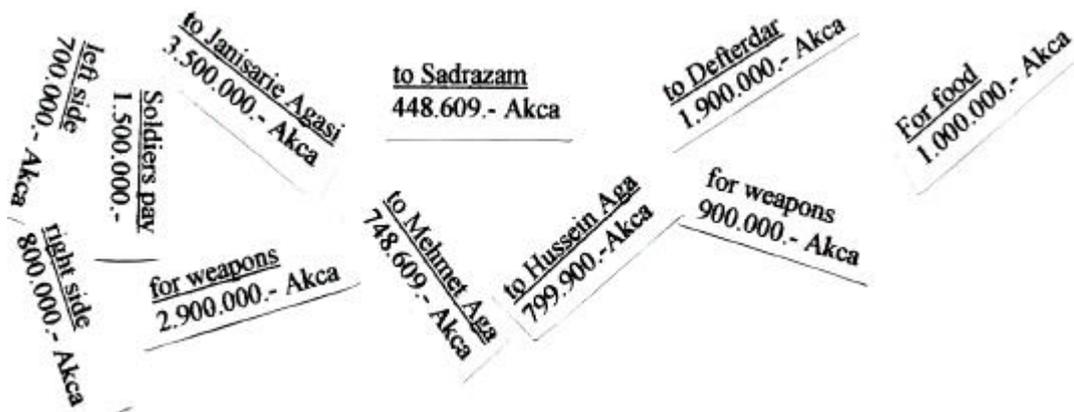
⁴ Head of the accountancy organization, in today’s terms a ministerial position.

⁵ Basmuhasebe: means primary accounting, synonymous with Muhasebe-i Evvel: means priority accounting.

⁶ Sikk-i Sani Defterdar: Means the defterdar of second rank.

⁷ Sikk-i Salis Defterdar: Means the defterdar of third rank. Together with the 2nd rank Defterdar he managed all of the departments of the accountancy other than basmuhasebe.

⁸ Mevkufat: Means property that is endowed.



In this sample record we see that 6.848.609 akçes are released from the treasury for a military expedition, the record also shows the distribution of the money.

5. Estate Accounting

Ottoman fiscal administration managed to keep all fiscal transactions under record to the largest extent possible. From annual general budgets to the smallest purchases, from full details of the smallest repairs to even the daily and monthly account of the amount of soap used by the emperor, even the detailed account records of an evening meal menu were not overlooked. Officials of the Turkish fiscal administration, in a vast area, from Baghdad to Budapest, recorded each kurus (penny) of states wealth, all sources of revenue down to the garlic tax of villagers and also all expenses of the state.

In line with this policy of keeping a record of all fiscal affairs the estates of deceased people were also recorded in full detail. During the Ottoman Empire, Estate Ledgers (Tereke Defteri) where all details of a deceased person's assets are recorded in accordance to Ottoman accounting practices. Estate (tereke) refers to assets with monetary worth left behind by the deceased.

Recording of deceased persons assets was done by officials tasked by the magistrate. The transferring of estate distribution to the court would come about either when one of the inheritors requested courts mediation or when the courts right of intervention took place. Courts right of intervention included estates where there were no inheritors, in estates where rights of young children had to be protected and in estates where these was Miriye debt.

Estate ledgers and records are found in the Ottoman Archives in Istanbul and in various regional Seriyeye records (Seriye Sicili). The seriyeye records for Istanbul (public records dating from the Ottoman era) are maintained by the office of Mufti in Istanbul (an official government post attached to the Office of Religious Affairs); the records for other provinces are preserved by the National Library in Ankara. During the Ottoman era special courts whose jurisdiction was dividing of estates among inheritors were set up in Istanbul. Records kept by these courts are focused solely on dividing of estates and problems related to estates. Estate records for other provinces are found scattered among collections of Seriyeye records.

6. Importance of Estate Records

These records, which are alternately called Kassam, Tereke or Muhellefat ledgers are as useful in providing information about the social structure of the day as they are in informing us about material welfare of individuals. They are a very important source of information about individual wealth, distribution of wealth among society and also level of social welfare which is directly related to the other areas.

In this respect one of the most important aspects of these ledgers is that they make it possible to analyze personal wealth. All real estate and securitized assets of the deceased person were recorded in these ledgers. For estates that were to be transferred to the state treasury and in estates where there was a dispute between the inheritors, officials tasked by Ottoman courts would make an accurate record of all assets owned by the deceased along with their estimated values. The task of the courts in these kinds of situations was to make peace between the parties and ensure that all rightful inheritors would get a fair share of the estate. After all the assets were determined, accounted for and recorded any money owed by the deceased to third parties, money necessary to realize a will if there was one, any mehir owed to spouse, burial costs, costs of services rendered by the court and other deductions were subtracted from the total wealth and the remainder distributed among inheritors (Ozdemir, 1987, 130).

Not having large gaps between individual wealth levels in a society is the way forward to social welfare state. In the economic, social and legal environment of the Ottoman Empire over accumulation of wealth in the long run was not possible. Occasional instances of musadere participation in financing of wars, establishing foundations and similar expenses were aimed at preventing wealth from being concentrated in a small circle and resulting in great differences in individual's standard of living in the society. Also distribution of estates according to estate law ensured that wealth distributed from an estate to inheritors was divided up into smaller pieces and had more of a re-distributing rather than a concentrating effect on wealth. This is clearly evident in the levels of personal wealth as indicated in estate records of deceased individuals.

One of the most important and accurate source of information for determining the social structure of the Ottoman Empire are the ledgers mentioned here. Estate ledgers provide information on the marital status of the deceased, presence of inheritors, if present who they are, where they are from, and also information about profession, duty and titles that indicates the person statute and role in the society.

Also some aspects of Ottoman era can be explained by this data that provides quantitative and qualitative information about the demographic structure. In these records that, due to legal requirements, represent accurate information about the household, before listing the inventory of the estate left behind by the deceased the official responsible for writing the records had to indicate the name, profession and the title of the deceased, along with the names, professions and the titles of those with a write to the estate. Any estate record gives especially reliable information about spouses, offspring and parents. Because distribution of the estate had to be performed according to inheritance laws, in cases where there were no surviving immediate family other relatives are listed in the record. Therefore in

some instances it is possible to obtain information about inheritors other than spouse, offspring and parents.

The wealth of information about belongings listed in estate ledgers also allow us to obtain important insight about different aspects of everyday life of the era. Especially information on the amount and features of clothing and other household items listed in the estates gives us an insight about the social, economical and cultural features of the family or the individual, lets us get a glimpse of the worldview and the lifestyle prevailing at the time and, starting from the 18th century, gives us a pretty accurate picture of the influence of western values had on social life and how these influences reflected on the lives of average Ottoman Turks. Therefore these estate ledgers are also among the most reliable of historic sources for researching social and cultural change in the Ottoman Empire⁹. Estate ledgers provide a rich source of historic data and information that can be used in many areas of research concerning the Ottoman society.

7. Functioning of the Institute of Kassam

Estate accounting in the Ottoman Empire was performed by clerks under the supervision of officials named kassam. The term kassam refers to the official who personally goes to the place of the estate, performs necessary investigations, decides the dispute and also decrees the distribution of real-estate assets among inheritors in cases of estate disputes. This official distributes the estate of the deceased persons (Akgunduz, 1994, 232).

The institute of kassam has its roots in pre-Ottoman Turkish states. It was had not only continued into the Ottoman legal structure but also developed upon and more independent of other legal areas. In the Ottoman legal structure the institute of kassam had two dimensions. One of these was military kassams (kassam-i askeri) who under the authority acted as a representative of kadiasker (also called kazasker, the supreme military magistrate) in distributing estates of military class members among inheritors. The other was the municipal/provincial kassams who under the authority of the provincial magistrates were tasked with distributing estates of general public (reaya, citizenry) among inheritors.

The estate of deceased military class members were distributed among inheritors by kassam-i askeri who were present in most provinces and were attached to the kazasker (Barkan, 1968, 5). Administratively those in Asia were connected to the Anatolian kazasker and those in Europe were connected to the European kazasker. These military kassams were obligated to place all moneys collected as cost of services rendered and taxes in the safe at the local magistrate for safe keeping. When an inspector military kassam or a cavalry kassam came to collect these funds they would be bearing an official sealed document from the kazasker and would take receipt of these funds from the magistrates or vice magistrates.

When kassams went to a locale to distribute an estate they would have with them a clerk on duty. These clerks would be selected for duty in court and their selection process was

⁹ For more information about how the effects of Westernization of Ottoman social life reflected on clothing, household utensils and other tools see Fatma Muge Gocek, *Toward A Theory of Westernization and Social Change: Eighteenth and Nineteenth century Ottoman Society*, Unpublished Doctorate Dissertation, Princeton University 1988, pp. 193-226.

a diligent one where the selection criteria was that they would have to be kind and obey orders along with merit and professional competence¹⁰.

Kassam's duty started as soon as the dispute between the inheritors was brought to court. They were forbidden from interfering in estate distribution unless requested by the inheritors. Recording and distribution of estates by court was possible only if requested, and this was a general principle¹¹. It was therefore stated that kassam's who would distribute estates without being requested to do so by the inheritors would be dismissed¹².

Kassam and other officials (clerk, expert witness for valuation of assets) would perform their duties at the locale where the estate was¹³. Assets that made up the estate would be inventoried by type in the Kassams presence. For each asset the value estimated by an expert broker would be recorded in the presence of an expert witness for valuation and the inheritors. By making sure that the estate was valued and inventoried in the presence of all interested parties ensured that no part of the estate were hidden from some of the inheritors and also prevented the likelihood of the estate from being overvalued to increase the amount of taxes due (Ozdeger, 1988, 12). After the estate for distribution among inheritors was recorded by the kassam a copy of the ledger would be left to the inheritors¹⁴.

Any estates or part of estates that needed to be sold off (converted to cash due to difficulty in transportation or indivisibility) would be brought to the local market (bezazistan/bedesten-covered bazaar) under the kassams supervision and would be auctioned off at estimated value. Estates or parts of estates could not be sold off at posts¹⁵.

It was not always possible to sell estates immediately in an auction. Especially real-estate sales took some while¹⁶. Goods that were sold through auction were sold through criers in the local markets and they were paid a commission for their service¹⁷. If the deceased does not have any known inheritors the sale of the estate would be appointed to a bailiff¹⁸. In cases where the inheritors of the deceased resided in a different town the estate would be sealed by the kassam of the locale where the deceased lived and sent to the place where the inheritors lived¹⁹.

¹⁰ There are many records related to the posting of clerks. Generally these records take place in the entries of kassam ledgers. See for examples: Ser'iyе Sicil at Istanbul, Kismet-i Askeriye Mahkemesi (KAM), nr, 66, p. 1; KAM, nr, 51, p. 1. For examples of other postings see KAM, nr, 47, 68, 77, 78, 90, 97.

¹¹ This matter was mentioned in various laws, decrees and similar sourced and was done to prevent the magistrates and kassams from being able to misuse their positions.

¹² *Kanunname*; I. Ü. TY, nr.1807, vrk.70b.

¹³ For examples see KAM, nr, 2, 77a, 4, 60a, 5, 127a, 5, 149a. In KAM, nr, 4,99b we see that a lot is measured by an architect and also valued.

¹⁴ KAM, nr, 3, vrk. 72b.

¹⁵ See KAM, nr, 45, vrk1/a. For sales made by kassams see; KAM, nr, 1, vrk. 75b, nr, 2, vrk. 4b, nr, 5, vrk. 74b, 135b.

¹⁶ For example a house remained on auction for 15 days, see, KAM, nr, 5, vrk. 28a. Another house remained on sale for ten days. See, KAM, nr, 5, vrk. 104b.

¹⁷ KAM, nr, 5, vrk. 98b.

¹⁸ KAM, nr, 5, vrk.120b.

¹⁹ KAM, nr, 5, vrk. 135b.

When a kassam was appointed he would start a new ledger to record the estates and estate cases he would preside and would keep all records in this ledger. Because of this in most ledgers it also states which kassam it belongs to²⁰.

8. The Case in Janissary Estates

Different procedure existed for distribution of estates belonging to janissaries with military service obligations. There were two types of estate ledgers where the estate of a deceased janissary was recorded:

- 1) One of these is the mufassal (detailed) ledger which contained detailed information about the estate owner and the estate; where the name of the deceased janissary, his division, battalion, date of death, where his estate was sold, descriptions of items sold and how much they was sold for, by whom they were sold, expenses incurred, and the net remainder of the estate would be recorded.
- 2) The second type of ledger belongs to estates under the janissary chief's supervision. A copy of this ledger would be kept by the janissary clerk and the other would be safeguarded by the chief's clerk. These ledgers were in ways summaries of estates that were transferred to the treasury. These ledgers also indicated which janissary chief's time it belonged to. Records would be entered daily and dated. Following this the name of the estate owner, his city of residence, division and battalion, the place and date of death, the worth of the estate, expenses, net remainder and the name of the official who deposited this remainder in to the treasury closing the account entry in the ledger.

Janissary chief, along with divisional and battalion commanders are inheritors of janissary troops and officers. The estate would be taken under custody by a treasurer²¹, a clerk, an inspector and a military kassam Later these assets would be sold off and the proceeds would be recorded into the ledger. If the deceased janissary or officer had inheritors 10% of the estate would be shared between the Janissary chief, treasurer and the divisional or battalion commander and the remainder would be given to inheritors. In cases where the inheritor was a minor the proceeds would be kept in the janissary treasury. If the deceased had no inheritors and the estate was valued below 10.000 qurush²²- piaster (at the end of 18th century) the whole estate would be left to the janissary chief and 10% of this would be given to the treasurer and divisional commander. If the estate was larger than this the whole estate would be transferred to state treasury. The janissary chiefs could, by giving 10.000 kuruş to the revenue agency annually, appropriate the estates of all janissaries who died without heir to the janissary treasury.

If the deceased janissary left behind an inheritor under the legal age the estate would be recorded and sold by the janissaries and the ledger would be placed in the box at the

²⁰ For example see KAM , nr, 28, p1.

²¹ Beyt-ul malci, a person who interest in estate inheritance left behind by a deceased janissaries

²² The Ottomans curenry and their relationships are 1 Lira = 100 Qurush, 1 Qurush = 40 para, 1 Qurush = 120 akca, 1 para = 3 akca

janissary clerks office, the money obtained from the sale of the estate would be used by the squadron which the deceased served in and kept under the supervision of all the squadron members. The return obtained from this money would be used for the upkeep of the minor inheritor. When the inheritor grew up this money and its earnings would be calculated by the squadron and turned over to the inheritor. In case where the inheritor did not need this support their inheritance would be placed for safekeeping the janissary treasury and when they reached legal age the money would be given to the inheritors and deducted from the treasury records.

When a janissary posted outside Istanbul, in a rural area, died without an heir a janissary with a letter from the janissary chief would be sent. The estate of the deceased janissary would be appropriated by the local magistrates and recorded into a ledger. Afterwards the estate would be sold off, items that couldn't be sold and the proceeds of the sales would be recorded into a ledger and signed by a magistrate. Afterwards a copy of this record and the proceeds from the sale would be turned over to the janissary bearing the letter from the janissary chief²³, and be sent to Istanbul. Upon returning to Istanbul the official would prepare a ledger for the estate with the assistant treasury accountant, also the money from the sale of the estate would be given to the Janissary chief during the divan day in the presence of sekbanbasi and the janissary clerk. After the janissary and the chief clerk made records in the ledger this ledger would be put into a safe for keeping.

Once every three months or one year the money collected in the treasury would be presented to the state treasury in a red and a yellow purse while indicating during which janissary aga and treasurers time these monies were transferred²⁴.

The assets at the treasury in Galata and Uskura, Istanbul, would be sold and recorded by the treasurer and the treasury clerk. The treasurer and the clerk would receive a 2.5% fee for this service and the rest of the money would be turned over to the office of the janissary chief and the ledgers would be sent to the janissary archives.

Even when a deceased janissary had heirs the magistrates would preside over the selling of the estate sending the proceeds to the janissary headquarters where the estate would be distributed among the inheritors under the supervision of the janissary chief and the treasurer (Uzuncarsili, 1988, 314).

When the estates of janissaries who died in the rural areas without any heirs was not enough to cover the costs of burial and other necessary services, these would be settled from the treasury with the permission of the magistrate.

In cases where the deceased had debts and other obligations and the creditors came forth to collect, the janissary treasurer, military kassam or the treasury trustee would listen to the cases and the debts would be settled in the presence of the janissary chief²⁵.

9. The Method For Preparing the Kassam (Estate) Ledger

The general layout of the ledgers prepared by kassams was as below:

²³ Kayseri Seriyeye sicili , nr.88, p.110.

²⁴ *Mebde-i Kanun* , vrk. 95a , B. O. A, Hatt-i Humayun ,nr, 14109-A.

²⁵ KAM, nr, 90, vrk. 1a; B. O. A, Hatt-i Humayun , No 14109-A.

a) Identity of the deceased

In the first part of the estate ledger the identity of the estate owner was given. First of all the name and also the title and post of the deceased would be written along with his fathers name. For slaves the fathers name would be recorded as “Abdullah”. The place of death (neighborhood, city) would be indicated. If the circumstances of the death was something other than normal, such as; killed in war, drowned in sea, died in hospital, murdered etc, the circumstances of death were also written. From here the record would move on to inheritors. If there were no heirs the record would indicate that the deceased died “without heirs” and that the estate was taken under custody by the treasurer trustee. Lastly the date when the estate was inventoried, valued and recorded was written.

b) Listing of items in estates

In this part items that make up the estate are itemized. The values of the items as estimated by the expert witness are written below the list of these items. Although there isn't a general way to itemize the assets in the estate books, if present in the estate, are listed first. After this valuables are written. After all the items in the estate are written a line is drawn and then the total value shown.

Assets in the estate can also be classified as real-estate and other assets. Real-estate covers all land, building and similar assets. In estate ledgers we find that non real-estate assets or other assets are listed in detail. Cash, credit, livestock and stable animals are listed in this category.

Real-estate types identified from 17th century estate records are these; House, room/cell, store, bakery, bathhouse, cellar, coffee shop, lot, garden, vineyard, farm, mill, cottage, inn, stable, field.

Other assets listed in estates are; cash, credit, household items, clothing, commercial goods, kitchen utensils, jewelry and luxury items, fabric, weapons and accessories, riding gear, livestock, pack animals, tools, other goods, writing utensils, books and food.

One of the interesting items in estate records are books. Books are found listed in many estate ledgers. Especially in the estate records originating in Istanbul books are very common. This is seen as the indication Istanbul which was the capital of the Ottoman Empire was as important a cultural center as it was a political and economic center. With many scientific and cultural center it allowed an intellectual environment to thrive.

c) Listing debt, costs incurred and other expenses

In this section the debts of the deceased, if there are any, itemized, and along with the amount, who the creditor is recorded. The expenses and taxes incurred in distributing the estate are also recorded in this section. If the estate had to be transported from another place the transportation costs are also recorded. In this section the mehir (amount of money owed by the husband to wife as specified in their marriage agreement) owed by a man to his wife, wills up to 1/3 of the estate and burial costs were also listed in this section.

If the deceased owed any money to any endowments or in any way any endowment had any rights on the deceased these had priority in settlement. Therefore they were settled

first.²⁶ some expenses had to be incurred from the estate. First of these were the burial costs, which were paid from the estate. If the deceased died with debt, the amount owed would be paid out of the estate before it was to be distributed to the inheritors. If a man owed mehir to his wife this would also be paid out of the estate. If the deceased is a woman mehir would be recorded as a credit (i.e. the husband would have to pay it into the estate). If the debts are larger than the estate itself the whole estate would be left to the creditors. Any wills made by the estate owner while alive can be realized as long as the wills stated doesn't exceed 1/3 of the total estate.

Official with specific tasks in determining and recording an estate are paid fees from the estate. Also the taxes levied by the state for estate distribution are also calculated on the total value of the estate. If the estate is to be sold off and the proceeds distributed to inheritors the wages and fees of those involved in the process, such as criers, brokers, valuers, transporters, the rent fee for the place where the estate is sold and similar costs are also paid from the estate itself.

Some of the costs incurred for the distribution of an estate are as follows:

This part which makes up the expenses are calculated and subtracted from the estate total. This gives the amount to be distributed to the inheritors or transferred to the treasury. Sometimes expenses can exceed the estate total. In cases where the deceased had more debts than assets, whatever estate there was would be distributed to the creditors.

d) Determining the amount left for inheritors or the treasury

In the last section whatever was left from the expenses would be recorded as net balance. This balance is what the inheritors would share or would be transferred to the state treasury.

²⁶ KAM , nr, 19, vrk.1a.

APPENDIX

Sample Estate²⁷

The estate records showing the estate of Yusuf Pahsa who son of Osman from Hoca Hayreddin neighborhood of Istanbul as left behind to his wife Nesli Hatun who daughter Mehmed, sons Mustafa and Osman and daughter Ayse, according to records of 1037 Hegira²⁸(1687 in Gregorian Calendar).

Name of the Estate	Unit	Price (Qurush)
Estimate value of the house		60000
Estimate value of the Yanboli felt (commercial goods and capital)		25400
Female Slave called Bahr		7500
Silver sword		1760
Rifle	1	1150
Yan felt	2	600
Silver sword	1	550
Sword	1	121
Silver horse set	1	1550
Kedeliç	2	150
Dish	10	790
Acem felt	1	575
Old purple shalwar	1	130
Red cloth waistcoat	1	180
Purple coat with squirrel fur		2400

²⁷ KAM, 2/111-a

²⁸ Being an Islamic society the Ottomans Employed the calendar based on Hegirah (the emigration of Prophet Mohammed from Mecca to Median in the year 622 AD). Thus there is a 622 year difference in the dates to begin with. Since this calendar is based on a 12 month year of 355 days every 37 years another year is added to the difference. The twelve moths of the Ottoman calendar are as fallows:

The Months Name		Abbreviation	The Months Name		Abbreviation
1.	Muharrem	M	7.	Receb	B
	Safer	S	8.	Saban	S
	Rebiulevvel	Ra	9.	Ramazan	N
	Rebiulahir	R	10.	Sevval	L
	Cemaziyelevvel	Ca	11.	Zilkade	Za
	Cemaziyelahir	C	12.	Zilhicce	Z

Black coat with fur		1440
Turban		1635
The Velvet Pillow	1	231
The Velvet Pillow	4	1490
The Washbowl and long spouted pitcher		150
Old Towel		20
Old Red Blanket		121
Old Edirne Felt		300
Red Shalwar	1	380
Belt with Embroidered		260
The Rust Colored Silk Caftan	1	790
The Quilt		1505
Cushion Cover		80
The Velvet Pillow	2	730
Old Rug	1	80
Cushion Cover	1	70
Pillow Cover	2	80
Silver Knife	1	200
Coffee Cup set		60
Rug	1	120
Pillow Cover	4	200
Cushion Cover	3	300
Old Upholstery		180
Old Cookstove Curtain		80
Saucepan	2	220
Baklava Tray	1	100
Yemeni Curtain		400
Mattress	2	200
Old Quilt		80
Velvet Pillow	1	200
The Fine Muslin	1	100
Sheet	3	240
Old Small Carpet	1	80
The Quilt	1	100
Old Velvet Pillow		2000
Old Fine Muslin		30
Small Silver work		190

Silver Furnishings		700
The Saddle Set		453
Embroidered Pillow	2	60
The Chest		60
Red Broadcloth Curtain		380
The Angora Felt	1	500
Horse	1	500
Old Coral Rosary		300
Milk-can	1	200
Ahmed Pasha's answerable for		780
TOTAL		119631

Remove from upper total

Buried Procedure		5000
The part of the wife's dower paid to her by her husband on consummation of the marriage		2000
Debt to Alime Hatun		3000
Debt to Mehmet Pahsa		2300
Debt to Odabashi (chief janisary)		5600
Debt to Sinan Pasha		1000
Various Debts		580
Paid amounts for treats, rents and customs of the felt which upper writings		8699
Paid amounts for small debtors		1000
Porterage		35
Keepings the boks		92
Division of Dead Soldiers inheritance among his heirs toll		1700
Bookkeeping and fees		300
Fee paid to town-crier		610
TOTAL		31716
REMAINDER		87915

Share of widow
10989

Share of son
30770

Share of son
30770

Share of daughter
15485

BIBLIOGRAPHY

- Barkan, Ö. L.** (1968): *Türkiye'de İmparatorluk Devirlerinin Büyük Nüfus ve Arazi Tahrirleri ve Hakana Mahsus İstatistik Defterleri (I)*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, İstanbul.
- Barthold** (1931): *İlhanlılar Devrinde Malî Vaziyet (Financial Statement in the İlhanlıs)*, *Türk Hukuk ve İktisat Tarihi Mecmuası*, vol.1 İstanbul.
- Belen, M.** (1931): *Türkiye İktisadi Tarihi Hakkında Tetkikler*, (Studies about Turkish Economical History) translated by M. Ziya, İstanbul.
- B. O. A.**, Ibnu'l-Emin-Muhallefat, no 72.
- Güvemli, Oktay** (1995): *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*, (History of Turkish States), İstanbul.
- Güvemli, Oktay** (1995): *Muhasebe Tarihi* (Accounting History), İstanbul.
- Inalcik, Halil** (1955): XV. "Asir Osmanlı Maliyesine Dair Kaynaklar" (Sources about Ottoman Treasury), *Tarih Vesikalari*, vol. I, no 16, August.
- Kayseri Ser'iyе sicili* , no 88.
- Ozdeger, Hüseyin** (1988): *1463-1640 Yılları Bursa Şehri Tereke Defterleri*, İstanbul.
- Ozdemir, Rifat** (1987): "Tokat'ta Ailenin Sosyo-Ekonomik Yapısı (1771-1810)" (Socio-Economical Character of a family from Tokat), *Türk Tarihinde ve Kültüründe Tokat Sempozyumu*, July 2–6, 1986, Ankara.
- Uzuncarsili, İsmail Hakki** (1984): *Osmanlı Devleti Teskilâtına Medhal* (Introduction to the Organization of the Ottoman State , 3rd press, Ankara.
- Uzuncarsili, İsmail Hakki** (1988): *Osmanlı Devletinin İlmîye Teskilati* (The Ulama Organization in the Ottoman State), 3rd press, Ankara.

Dr. Cengiz Toraman es Profesor Asociado en la Karaelmas University, Zonguldak-Turkey

e-mail: cengiztoraman@hotmail.com

Sinan Yilmaz es Ayudante de Investigación en la Anadolu University, Eskisehir-Turkey

Fatih Bayramoglu es Ayudante de Investigación en la Karaelmas University, Zonguldak-Turkey

Dr. Cengiz Toraman is Associate Professor at the Karaelmas University, Zonguldak-Turkey

e-mail: cengiztoraman@hotmail.com

Sinan Yilmaz is Research Assistant at the Anadolu University, Eskisehir-Turkey

Fatih Bayramoglu is Research Assistant at the Karaelmas University, Zonguldak-Turkey

ACCOUNTING BOOKS OF ARGENTINA: PUBLICATIONS, RESEARCH AND INSTITUTIONAL BACKGROUND

María Cristina Wirth

Richard Mattessich

RESUMEN

La literatura contable en lengua inglesa ofrece relativamente poca información sobre las investigaciones y publicaciones realizadas en Latinoamérica, tanto en el pasado como en la actualidad. Con el objetivo de contribuir a cerrar la brecha, hemos investigado esta temática en la Argentina. Comenzamos con una breve descripción de nuestra metodología; luego exponemos la evolución de las instituciones contables argentinas y su estrecha relación con la academia, así como la de sus revistas de contabilidad. Después nos concentramos en la influencia extranjera (española, francesa, italiana, norteamericana, inglesa y alemana) en las publicaciones contables argentinas a inicios del siglo 20. A continuación, realizamos un revisión de las publicaciones de contabilidad argentinas durante la primera mitad del siglo veinte, y sus autores más relevantes. El resto del trabajo trata principalmente de los autores y publicaciones de la segunda mitad del siglo veinte (y la influencia anglo-americana) desde el punto de vista de sub-áreas tales como la teoría general de la contabilidad, contabilidad financiera, auditoría, contabilidad de costos y contabilidad gerencial, contabilidad social y contabilidad gubernamental.

ABSTRACT

The English accounting literature offers relatively little insight into past and current research and publication efforts in Latin America. In trying to fill some of this gap we investigated this issue from the viewpoint of Argentina. We begin with some words about our methodology; then we review the evolution of Argentine accounting institutions and its close relationship to academia as well as its accounting journals. Later we concentrate on the foreign influence (from Spain, France, Italy, America, England and Germany) on Argentine accounting publications during the earlier part of the 20th century. Then, we offer a survey of Argentine accounting publications during the first half of the twentieth century, and its major authors. The rest deals mainly with authors and publications of the second half of the 20th century (and its Anglo-American influence) from the point of view of such sub-areas as general accounting theory, financial accounting, auditing, cost and managerial accounting, social accounting, and governmental accounting.

PALABRAS CLAVE:

Argentina, siglo 20, contabilidad, instituciones, publicaciones, autores, investigación.

KEY WORDS:

Argentina, 20th century, accounting, institutions, publications, authors, research.

1. Introduction and methodology

The circumstances of Argentina are very special and have to be taken into consideration when writing a historical survey of its accounting publications and research. First, Argentina is a country that since its origin looked to its mother country for intellectual inspiration and guidance. So, in the early 20th century, she followed Spain where best-selling textbooks were the main stay of accounting “research”. Yet, Argentina is also a nation that for many years has played a leading intellectual role in Latin America.¹ And this despite the fact that in recent decades it has gone through many economic and political ordeals that left its universities and research institutions in a financial situation that academics in more prosperous countries may find difficult to envision. Thus, the rigor and the impact of accounting research are very different in different countries--Tua Pereda (2004), for example, a renowned Spanish scholar, writing for a South American accounting journal, hardly mentions any South American publications in his lengthy and fairly up-to-date paper on the “evolution and present situation of accounting thought”. Obviously, Argentine accounting publications and research do not compete on the world stage. The dilemma seems to be that, on one side, there is plenty of enthusiasm in Argentina for doing accounting research, on the other side many Argentine academics try to do research in isolation from the leading North American and European trends. Since few if any of those scholars have been trained abroad, they hardly publish in English. The best remedy to break this vicious circle is to provide funds for training young Argentine accounting scholars at first class universities in North America, England or other European countries. Yet, until this is possible, in a global economy there should be sufficient justification to discuss past accounting publications and recent research efforts in Argentina. And this is the task of this paper.

It is for such reasons that we chose a somewhat novel strategy. Instead of beginning with prominent accountants, one of us launched an extensive *library* search at Argentine universities and professional institutions (covering some 110 libraries).² In our view this

¹ In accounting, Argentine still seems to be the leading Latin America country, although Colombia also has a thriving and intellectually interested accounting community, and can boast of such journals as *Contaduría* and (*Revista Internacional Legis de) Contabilidad & Auditoría*. Although the latter journal is not limited to Colombia, its head office is there. Mexico also deserves to be mentioned, particularly as an important source of Spanish translations of North American accounting texts.

² For this purpose, we prepared a data-base in MS Excel, entering any accounting book or monograph registered in those libraries (between 1900 and 2003) in various libraries of Argentine. This may offer a survey of the evolution of accounting literature available at such libraries. The search yielded some 2088 books registered under “*contabilidad*” (accounting), classified by “author”, “title”, “editor”, “place of publication”, “year of publication or of subsequent editions or reprints”, “numbers of pages”, “title or topic”, and “libraries holding the item”. Though books on taxation were excluded, we found no less than 277 registered accounting books for the first half of the 20th century, and 1804 books for the second half. These figures include some re-editions published in other countries but do not include later editions by the same publisher. Upon request (wirth@udesa.edu.ar) we will supply an “Appendix” that offers our data-base, arranged by date of publication. Initially the digital collective catalogue “UNIRED” was utilized; it includes the catalogues of 77 Argentine libraries; but, subsequently we added other digital catalogues not included in UNIRED, totalizing 110 libraries.

proved to be, under the circumstances, the best way to get a rough picture about Argentine accounting publications, and the extent to which foreign publications may have influenced them. Argentina generated a vast accounting literature during the 20th century, in some cases possibly original. Yet, apart from the works of a few leading experts, we can offer merely representative examples of Argentine accounting publications (here, almost exclusively books). Furthermore, we did not encounter any publication on the *history* of Argentine accounting literature of the 20th century.³ Thus, it appears that the present paper is a first attempt in this direction.

A historical sketch of this kind must take into account the impact of Spanish, French and Italian accounting literature in the first half of the 20th century, as well as the influence of North American accounting literature during the second half. Among the Argentine authors, we encountered several important and prolific scholars with publications that often had several editions. In the following, we present our findings about those authors and their influence on accounting theory and practice.

To understand the evolution of accounting literature in Argentina, it may help to be familiar, at least in rough strokes, with the history of its accounting profession, and its academic community together with its publication outlets. Therefore, we devote the subsequent two sections (with a sub-section on academic journals) to these topics.

2. Evolution of the Argentine accounting profession

The historical backbone of Argentine accounting organizations is the Association of Graduates of Economic Sciences. The oldest of its member institutions was constituted in 1891 (see Chirom 1985) and, in those days, the graduates of economic sciences from Argentine universities were permitted to act as public accountants. Those professional organizations, still in existence, are designated as *colegios de graduados en ciencias económicas* (in the following abbreviated as *colegios*), and are constituted as “legal civil associations” (non-profit institutions). The graduates are free to enter such an association, but these *colegios* do not represent the accounting profession. They usually organize courses for their members and maintain specialized libraries. In addition there exists the *Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas* that comprises approximately twenty *colegios* (see Fowler Newton, 2001). An important goal of these *colegios* is to advance the professional education of their associates. The *Federación* organized and supports the *Instituto Técnico de Contadores Públicos* that issued legislation or quasi-legislation that ultimately determined Argentine accounting standards.

However, nowadays the professional organizations that are enacted by law to grant and revoke professional registration are the “provincial” *consejos*. They were created over many decades by provincial laws, and the first of them emerged in the 1940s. Since Argentina is a federal republic, there is an independent *consejo* in each province as well as one in the *Capital Federal*. The latter is the most important one with more than 50.000 members.

³ Although we did find two publications that may shed some light on the forces that helped to shape the accounting literature in Argentina: the first, Chirom (1985), dealt with the history of the Argentine accounting profession, the second, Fowler Newton (2001), investigated Argentine accounting institutions and fundamental accounting questions.

Although the state has delegated certain rights and obligations to these organizations, their management is elected by the members. Thus, the Argentine profession of public accountants (anchored in the National Law No. 20488) is autonomous and elects its own directors. Nowadays, the public accountants of Argentina (equivalent to certified public accountant in the USA, or chartered accountants in the British Common Wealth countries) require a university graduation after five years of study. Those graduates neither require any auditing apprenticeship or other additional training, nor do they have to pass a separate professional or state examination in order to *acquire* the right of certifying financial statements.

The *consejos* are entitled by law to grant to its members the right to approve financial statements. Hence, to acquire this right, a graduate accountant has to matriculate with one of the *consejos* that also promulgate accounting and auditing standards, and may impose disciplinarian sanctions on its members. This last prerogative greatly helped to improve the quality of the services provided by accounting professionals. However, one of the most important activities of these institutions is the right to “legislate” accounting and auditing standards within their jurisdiction.

The *Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas* (in the following abbreviated as *Federación*, and not to be confused with the *Federación de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas*) is the mother organization comprising all the provincial *consejos*. It was created in 1972, and organized its own *Centro de Estudios Científicos y Técnicos* (Center of Scientific and Technical Studies) that makes pronouncements in matters of accounting standards. Before 1969 no accounting association had the right to “legislate” accounting standards, as there existed only the “generally accepted accounting principles and technical rules” agreed upon in the Sixth and Seventh National Assembly of Graduates in Economic Sciences (convening in 1962 and 1969 in Buenos Aires). These principles and rules constituted a summary of the common accounting practices at the time.

Since 1973, with the passing of the law (regulating the profession and the organization of the *Federación de Consejos Profesionales*), the first “*resoluciones técnicas*” (accounting standards) were released. Most of the North American accounting literature became better known in Argentina after World War II, and then exercised a considerable influence on the organization of the Argentine accounting profession, as well as on the ideas and directions pursued in academic accounting.

3. Evolution of the Argentine academic accounting community and its impact on accounting legislation

In 1890, the *Escuela de Comercio Carlos Pellegrini*--still one of the most prestigious schools of higher business education in this country—was founded in Buenos Aires. During the first decade of the 20th century several other commercial schools opened in major cities of Argentina; and the Faculty of Economic Sciences (of the University of Buenos Aires) was established in 1913 by national law. In 1905, the first Argentine congress of accountants convened, and considered topics such as governmental accounting, auditing, liquidation of insurance contracts, regulation of professional fees, as well as the above-mentioned creation of the Faculty of Economic Sciences (cf. Chirom, 1985).

The accounting profession as such was recognized and regulated by individual provincial governments at the end of the 1940s, and by national law in 1973 (see above). The 1960s and 1970s showed important growth in the economic sciences and its education including the establishment of such degrees as the *licenciado en administración de empresas* (graduate in management) and the *licenciado en economía* (graduate in economics). In 1949 the Inter-American Accounting Association was created. Its purpose was to provide a forum for all North and South American accounting associations for discussing accounting issues of common interest. One of the most promising of those activities was the establishment of annual or biennial meetings of the Inter-American Accounting Conference (IAAC). At the seventh conference (in Mar del Plata, Argentina, 1965), some recommendations were accepted that constitute a landmark in the evolution of Argentine accounting thought and practice. This was a proposal (submitted by the Argentine delegation) for “the unification of criteria related to the application of accounting principles and technical rules for preparing financial statements”.

Furthermore, the Argentine *colegios* organized national assemblies of graduates in economic sciences to discuss professional and theoretical accounting issues. The most important of those assemblies was the seventh, held in 1969 (not to be confused with 7th IAAC Conference mentioned above). It approved the proposal presented in the seventh Inter-American Accounting Conference as local (i.e., national) accounting standards. This was the first *obligatory* set of accounting principles and rules for preparing financial statements of the Argentine accounting profession.

In 1973, the Center for Scientific and Technical Studies, supported by the *Federación*, began submitting the *resoluciones técnicas* that constitute the Argentine accounting standards. The individual *consejos* that are empowered to determine the accounting standards to be applied in each jurisdiction, responded in different ways. Some accepted those standards, others made changes or even rejected them.

In 1983, a change in the articles of the commercial law No.1950 introduced two regulations for the presentation of financial statements:

- adjustments for changes in purchasing power of the local currency, and
- applying generally accepted accounting principles and standards pronounced by the controlling authority.

These regulations and the possibility to apply them homogeneously in all jurisdictions offered an opportunity for thorough analysis and research. Therefore the *Federación* created a Special Commission for the Unification of Accounting Standards, composed of prestigious members of the accounting profession. Thus began the task of preparing rigorous accounting standards. After a period of public exposure, these *resoluciones técnicas* or accounting standards have now been approved and published by the *Federación*. The *consejos* of the Capital and the provinces will have to decide whether to accept or modify them.

In 1998, the *Federación* began to study the harmonizing of Argentine accounting standards with the International Accounting Standards. This project finally resulted (in the year 2000) in the *Resoluciones Técnicas Nr. 16 to 19*, that began to be discussed by the local jurisdictions during 2001. In 2003, the various *consejos* decided on the final unification of

accounting standards in Argentina by adopting the *resoluciones técnicas* recently approved by the *Federación*.

3. 1 Argentine academic accounting journals

In this paper we concentrate more on books (particularly as far as the first half of the 20th century is concerned). However, academic and professional journals played, and still play, an important role in the development of accounting research in Argentina and other Latin American countries. Beyond the publications discussed in this paper, the reader will find plenty of pertinent material in the following academic and professional journals (here presented in alphabetical order):

- *Administración de Empresas* (published by Ediciones Contabilidad Moderna, 1970-1989). This used to be the most prestigious journal of that period in Argentina, publishing papers on such topics as management, planning and budgets, quantitative methods and models, financial and cost accounting, auditing and information technology. The papers on financial accounting were written by Argentine authors such as Enrique Fowler Newton, Arturo Lisdero, Santiago Lazzatti, Horacio Lopez Santiso, William L. Chapman (see Section 6). This journal also presented occasionally Spanish translations from the English—for example, from publications by R.J. Chambers, Robert Mautz, Yuji Ijiri, Robert Anthony, Stephen Zeff. Furthermore, papers by the Brazilian author Antonio Lopes de Sá, and the Spanish author Vicente Montesinos Julve.
- *Contabilidad y Auditoría* (Instituto de Investigaciones Contables, Universidad de Buenos Aires). It publishes financial accounting and auditing research documents, mostly authored by members of the faculty of the University of Buenos Aires.
- *Costos y Gestión* (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Buenos Aires). This journal publishes only cost accounting and managerial accounting papers authored by academics and professionals. The first issue was published in 1991.
- *Enfoques: Contabilidad y Administración* (Ediciones La Ley. www.laley.com.ar). It publishes papers in accounting and management research, and also material intended for professionals, managers and directors (some are Spanish translations of Anglophone papers). Ediciones La Ley was bought by Thompson Corporation USA in 2000, originally dedicated to juridical bibliographies.
- *Profesional y Empresaria* (Errepar, www.errepar.com). It publishes papers on accounting legislation and professional practice.
- *Energeia: Revista Internacional de Filosofía y Epistemología de las Ciencias Económicas* (Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales, Buenos Aires, edited by Eduardo R. Scarano), a recent journal intended to facilitate an interdisciplinary exchange of ideas among philosophers, methodologists, social scientists, management experts, economists, and accountants.

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- (*Revista Internacional Legis de) Contabilidad & Auditoría* (published by LEGIS for Argentina, Chile, Colombia, Mexico and Peru—this journal was previously called: *Revista Legis del Contador*). It is now one of the leading accounting journals of Latin America, offering a broad spectrum of accounting and auditing research, written by authors not only from South and Middle America but from a wide range of countries (including Spain, the USA, Canada, etc.).
- *Selección Contable*. During the period from 1937 to 1942, it was the most prestigious Argentine accounting journal (published by Estudios Técnico Contables Serau; and from 1951 to 1968 published by Ediciones Selección de Revistas Modernas.⁴ A brief inspection of the alphabetical list of authors that wrote for this journal during the 1950s, indicates Argentine, Spanish, Brazilian and Northamerican authors.
- *Universo Económico* (Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires). This is a professional journal distributed by the *consejos* to its members, who are graduates in *economic sciences* (accountants, economists, graduates in management, etc.). It includes professional news, commentaries on recent conferences, congresses and other academic or professional meetings, activities of the technical committees, etc.

Furthermore, several English language journals are available at some Argentine universities. The Universidad de Buenos Aires subscribed to the *Journal of Accountancy* (from 1937 to 1987) and the *Journal of Accounting Research* (from 1978 to 1986); the National University of Tucumán subscribes to *The Accounting Review* (since 1968); and the library of the Central Bank of the Republic of Argentina subscribes to the *Journal of Accounting and Economics* (since 1979). However, in the 21st century modern libraries have access to the electronic publication of accounting journals all over the world by subscribing to huge data-bases. The Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, for example, offers access to 45 international electronic accounting journals (all of them in English, and listed under: www.econ.uba.ar/www/servicios/biblioteca/ejournals).

4. Argentine accounting publications and the foreign influence: The first half of the 20th century

4.1 The Spanish influence

Obviously, the Spanish influence, particularly strong before the second half of the 20th century, has been a dominant force in Argentine accounting. One may infer the influence of individual authors and books by the extent of their representation in Argentine libraries. One of the prestigious Spanish authors of the 19th century, and his most important work on the theory and practice of double-entry accounting, was Castaño Dieguez (1863—for details of

⁴ In the 1960s it was possible to acquire the entire collection of all issues (up to this time) of this journal, bound in “nineteen volumes with more than 11.500 pages on specialized topics”, such as accounting, social laws, taxation, cost accounting and a special section discussing recently published local and foreign books on those subjects.

Spanish authors of the first half of the 20th century, see Carrasco Diaz et al., 2003). Dieguez' work was originally published in Málaga in 1863 and attained no less than 42 editions, the last one in 1946 (cf. Vlaemminck 1961, 291-293). This may bear witness for its popularity and contribution to accounting knowledge in the Spanish language area. The University of Buenos Aires owns two copies of it (editions of 1912 and 1946). This university also possesses a copy of Sacristán y Zavala (1925) on general accounting theory and business administration, another important contribution from the mother country.

Argentine libraries also harbor copies of the following well-known accounting texts from Spain: Goxen Duch (1948, 1950, 1961, 1963, 1979, 1985) on a variety of topics that range from inflation accounting to two encyclopedic works on accounting. Furthermore, there is the text by Prats y Aymerich (1907) on commercial accounting (with seven editions, of which the original edition is available). Other texts are: Fernández Casas (1931) applied accounting; finally, there are also two editions of Gardó's (1932) book on industrial accounting. The same author is represented by a series of other works, Gardó (1925a, 1925b, 1926a, 1926b, 1926c). Among these are three pamphlets (of about 30 pages each), dealing with various subjects that range from transportation accounting to accounting for cooperatives and even "secret accounting". Finally these include Gardó's accounting manual for "workshops". He certainly was a prolific and versatile author, and his works seemed to have been of great interest in Argentina.

Among the texts from Spain, those by Fernando Boter Mauri were possibly the best represented in Argentina. Of his treatise on general accounting (Boter Mauri, 1941) two later editions (the 6th and 11th) are available at the National University of the South in Bahía Blanca (600 km south of Buenos Aires). Further publications by Boter Mauri (1929, 1935, 1942, 1946, 1947, 1949, 1950, 1952) are in our data bank (some of them in several editions). These publications cover a wide variety of topics ranging from industrial accounting to juridical accounting problems as well as auditing—an important topic but relatively rare at the time in Argentina.

Thus, Boter Mauri has had an important presence in Argentina, not only because of the great variety of topics and the number of editions, also because of his translations of two important French accounting works that are available in Argentine libraries: Batardon (1933) and Delaporte (1932). Other Spanish authors represented in those libraries include Ruiz Soler (1923, 1924), one of the principal authors referred to by Arévalo (1946). Furthermore, Paret (1942), Cortés and Sabater (1932), and Martínez Pérez (1910).

4.2 The French Influence

The work of the Frenchman Léon Batardon is widely represented in Argentine libraries. Among the French originals are Batardon (1913, 1914a, 1914b, 1918, 1929a), and in Spanish translation we found Batardon (1920, 1928a, 1928b, 1929b, 1929c, 1932, 1933, 1944, 1950). Among those publications, one work deals with "loose leave" bookkeeping (Batardon, 1929b), another one with "commercial corporations" (Batardon, 1929c), and a third one with "current accounts with interest calculations" Batardon (1950). Each of these works is available in Argentina in several editions.

Another renowned French accountant was René Delaporte, though he is represented only by a single copy of his work on banking organization and bookkeeping, translated into

Spanish (Delaporte 1932). For more details on French authors of the first half of the 20th century (though not necessarily available in Argentina), see Degos and Mattessich (2003).

4.3 The Italian Influence

From the Italian literature of this period, Argentine libraries possess one work by Zappa (1946, in Italian--and not even his *magnum opus*) on balance sheets of commercial enterprises. But they possess three books by Onida (1951a, in Spanish translation; and 1951b; and 1970 in Italian); the first two on balance sheet valuation problems, on the development of modern North American accounting theories, and the third on balance sheet theory, respectively (for details on these and other Italian accounting literature during the first half of the 20th century, see Galassi and Mattessich 2003).

The Italian school, particularly the works of Cerboni and Besta, had great influence on the eminent Argentine scholar Alberto Arévalo who also owned one of the most important private libraries, containing many European and North American books (for a discussion of his work see Section 5).

4.4 The influence of Anglo-American and German literature

On the basis of the books registered in Argentine libraries, the Anglophone literature of this period is represented by Spanish *translations* of such books as: Kester (1939), *Financial accounting theory and practice*; Gillespie (1939), *Introduction to cost accounting*; Finney (1943), *Treatise of accounting*; Paton (1943), *Accountant's manual*; Holmes (1945), *Auditing*. In the second part of the 20th century the arrival of English language literature in Argentina became particularly important (see Section 6.1)

From the German accounting literature, we encountered only one representative, namely Erich Schneider's (1949) book on industrial accounting (in Spanish translation). Surprisingly, there seems to be no work available either by Eugen Schmalenbach or Fritz Schmidt, the two most prestigious German accountants of the first half of the 20th century.

Argentine accounting journals had their share of Anglophone papers translated into Spanish, and there were also available several well known English language journals in different national and private universities during the first and second part of the 20th century (see Sub-section 3.1). The prestigious, but more practically oriented *Journal of Accountancy*, for example, has been subscribed by the library of the University of Buenos Aires during a fifty year period (from 1937 to 1987).

5. Argentine publications: First half of the 20th century

Alberto Arévalo was one of the most prestigious and prolific authors among the early Argentine accountants. He is represented in Argentine libraries with some 17 works. His first pamphlets dealt with specialized issues, such as accounting for insurance companies (Arévalo, 1917a) and agricultural firms (Arévalo, 1917b). Subsequently, he published a work on double-entry and on Cerboni's logismographic method (Arévalo, 1918).

Later, when already a recognized academic, he produced his *magnum opus* on the elements of financial accounting (Arévalo, 1946). There, the influence of Italian authors is obvious. The basic concepts are the "*hacienda*" (administrative unit, firm) and the "administrative activity" (which consisted of directive actions, including leadership and

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

coordination) and “operative actions”. In the first six chapters he described the economic and legal aspects of the *hacienda*, its sources of funds, its structure, and functioning as well as the administrative task of accounting in such a setting.

As regards asset valuation, he proposed “lower of cost or market”, based on Hatfield, Sanders and Burton (1940). Arévalo also included an interesting chapter on budgets and budgetary control, partly based on the German author Ludwig (1930, in French translation). The latter contained a discussion on planning and control methodology, previously adopted in the United States and Europe.

Arévalo (1946) also analyzed the nature of accounting, its relation to management, and to the social sciences, as well as the impact of economic progress. To this he added a short history of accounting. He clearly shared Cerboni’s and Besta’s view on the mission of accounting. While the task of administration (or management) rests on “action”, that of accounting is to be found in “illuminating or clarifying”. Then management can choose the optimal actions.

This book also refers to Gino Zappa, the leader of the Italian movement of *economia aziendale* that comprises, beside accounting, marketing techniques, as well as organizational and some managerial issues. Zappa founded a new school of thought that considered the “hacienda” (organization, firm) as its object of research, and “accounting” as part of a wider discipline. Apart from Zappa, Arévalo referred to the following authors and some of their publications: the Italians, Besta (1909), D’Alvise (1920, 1934), Alfieri (1921), De Gobbis (1931), Vianello (1930); the North Americans, Kester (1939), and Hatfield, Sanders and Burton (1940); as well as the Spaniard Ruiz Soler (1923).

Later, Arévalo (1954) presented a book on government accounting. It also revealed Italian influence, particularly the notion of *hacienda pública* (governmental enterprise), but dealt primarily with the fundamentals of government administration, and only to a limited extent with accounting problems. This author, whose work spanned a period of some fifty-six years (from 1917 to 1973), exercised a wide-ranging influence on Argentine accounting theory and practice. In recognition of his contributions, an institute of the University of Buenos Aires was designated as the *Instituto de Investigaciones Contables “Alberto Arévalo”*.

Among other early Argentine authors, the following might be mentioned: Galante (1907) with his critical philosophical treatise on accounting; Floriani (1930, 1942, 1960) whose three textbooks deal with “new” aspects of accounting and bookkeeping, elementary accounting and general accounting, respectively; Pagano (1913, 1915, 1931) who concerned himself with technical-practical aspects of accounting, and with bookkeeping aspects of insurance companies; Zipitria (1914, 1923, 1943), writing on administrative accounting (in the first and last work here listed), and on the elements of accounting (in the second work). Quijano (1937) described the difference between bookkeeping and accounting (including valuation issues).

Other Argentine authors dealt with more specialized applications of accounting. Among those we found: Corti (1918), writing on accounting of state-owned railways; Fernández Romero (1913), dealing with financial and accounting issues of the municipality of Rosario; Coni (1917), on accounting and bookkeeping for agriculture and cattle raising; Vallini (1918) with his treatise on governmental accounting and capital issues; Bórea (1921)

on agricultural accounting and production costing; Cassagne Serres (1910, 1912, 1921a, 1921b, 1921c, 1923, 1924) with two books on accounting education, one on accounting of insurance companies, one on accounting of banks, and the others on accounting for capital markets, rural enterprises, and finally, one on the operation and accounting of mortgage banking; and Bayetto (1928) dealing also with government accounting. Though Brazilian, the scholar Sá (1960a, 1960b, 1962, 1963, 1964, 1969, 1994, 1998) has also influenced Argentine authors through his books on financial statement analysis, cost accounting, inflation, and auditing, all of them translated into Spanish (though many of these books are not available in public Argentine libraries).

5.1 Accounting topics, their distribution in Argentina, and the provenance of foreign editions: first half of the 20th century

According to our library search, in the first half of the 20th century, the most frequent topics were financial accounting (46 percent), legal discussions (13 percent), cost and managerial accounting (10 percent), governmental accounting (8 percent), agricultural accounting (6 percent), auditing (only 3 percent), banking accounting (3 percent), railways accounting (2 percent), insurance companies accounting (1 percent), accounting education (1 percent), and other topics which represent less than 1 percent (we classified the books on the basis of the subject indicated by its title).

As to provenance, the geographic distribution of accounting books shows that 205 items (or 74 percent) out of a total of 277 books (on our list between the years 1900 and 1949) were published in Latin America. The Latin American editions comprise: 171 publications (62 percent) in Argentina (Buenos Aires, Rosario, Santa Fe, Córdoba, Salta, Tucumán, etc), 22 (8 percent) in Mexico, 4 (1 percent) in Uruguay, 3 in Cuba and 5 in other countries. The editions published in México (from 1939 onwards), were mostly translations of North American publications, such as Gillespie (1939), Finney (1943), Lawrence (1943), Paton (1943), Himmelblau (1945a, 1945b), Holmes (1945), etc.

Concerning the editions beyond Latin America, those from Europe were represented with some 25 percent (68 editions), but those from North America were merely one percent (a proportion that changed dramatically in the second half of the century). The European editions were mostly from Spain (19 percent) and France (8 percent), as the barrier with other languages constituted a major obstacle for Argentine accountants during this period. Surprisingly, we found hardly any German publications in our database.

6. Argentine publications: second half of the 20th century and beyond

6.1 Distribution, provenance, and foreign texts: second half of the 20th century

In the second half of the century the topics diversified, and financial accounting increased its share to 54 percent of the total books (1,803) registered in our base for the period under consideration. This appears to be the result of an increasing demand for up-dating the state of the art as well as for a need to improve financial information. Other topics include cost and managerial accounting (20 percent), auditing (still only 5 percent), accounting education (4 percent), governmental accounting (3 percent), dictionaries and encyclopedias (2 percent), economic or national accounting (2 percent), social accounting (2 percent), international accounting (1 percent), and agricultural accounting (1 percent).

The geographic provenance of the publications indicates the relevance of foreign editions (54 percent), especially from the United States, Spain and Mexico, as the following figures show: Argentina (46 percent -- 93 percent of them published in Buenos Aires), the USA (17 percent), Spain (14 percent), Mexico (11 percent), England (3 percent), Colombia (2 percent), Switzerland and France (2 percent), Italy (1 percent) and Chile (1 percent).

However, the Anglophone accounting textbooks were more important than these figures suggest. One reason is, that the Mexican editions are mostly translations from the English language, as for example, the texts by Kieso and Weygandt (1984, 1987), Horngreen (1966, 1973), Davidson and Weil (1982), Anthony (1964, reprinted in 1968, 1969, 1976, 1986). More recently, there have been Spanish translations of relevant Anglophone works beyond mere textbooks, such as Mattessich (2002).

6.2. General accounting theory

One of the prolific academics in Argentina is García Casella (1997, 1998, 1999a, 1999b, 2000, 2001, 2002, 2004 - only to mention the more recent publications). Although his work spans a wide range of interests, his concise historical interpretation of modern accounting history (for teaching and other pedagogic purposes) is undoubtedly endowed with originality. This also holds for two co-operative publications under his direction. The first of these, García Casella (dir) (1997) is a research project financed by the *Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas*, one of the most important national research institutions. The purpose was to critically analyze the status of Accounting theory and produce accounting models to enhance the decision-making processes.

The second co-operative effort, that by García Casella and Rodríguez de Ramírez (2000, 2001, 2002, 2004) is a search for (i) the potential “hypotheses and laws” of accounting, (ii) alternative accounting models for different segments of the accounting universe (macro- and micro-social accounting, financial accounting, managerial accounting, governmental accounting), and (iii) the foundations and elements of a “general theory” of accounting.

In both texts, the authors proceeded by examining concisely a considerable number of international publications of accounting theory. The first book attempts to discuss over eighty, the second one over ninety such publications -- most of them published during the last half century or so (but the bibliographies of both refer to relatively few Latin American authors). In a way, the second book is an attempt to extend the first text, offering an even great number of lengthy quotations from well-known international scholars. Here again, the “new” Anglophone accounting literature plays a decisive role.

García Casella is *profesor consulto* of the University of Buenos Aires (the highest academic position in an Argentine university). He published some hundred and forty books and papers, and chairs the Research Center on Accounting Models as part of the *Instituto de Investigaciones Contables* of this university. Among several distinctions, he received at three different occasions the ‘*Premio a la producción científica y tecnológica*’ from his university.

His collaborator, María del Carmen Rodríguez de Ramírez, is a professor at the same university, and co-director of the second joint research projects (mentioned above). She focused her own research on financial accounting, investigating recent improvements in financial information provided to third parties. This includes information on intellectual

capital, on new ways of distributing business information, as well as widening the scope of the conceptual framework of accounting (Rodríguez de Ramirez, 2000, 2001). Most recently, she concerned herself with social accounting and its various ontological postulates (Rodríguez de Ramirez, 2004a) and the social responsibility of accounting (Rodríguez de Ramirez, 2004b).

Lucio Gonzalez Bravo presented a doctoral dissertation on epistemological aspects of accounting (1984) and published a book on the methodology of research in the economic sciences, with particular emphasis on accounting (1996). These publications are the fruits of a lengthy academic career at two important Argentine universities. He previously concerned himself with accounting axiomatization and normative problems (Gonzalez Bravo, 1990a, 1990b).

Further research can be found in Wirth (2001). This book sets out to make some revision to modern accounting theory. After describing the central problems, it analyzed the way theories are constructed in applied sciences and social technologies. Based on the epistemological model of the Argentine-Canadian philosopher Mario Bunge (1983, 1985, 1996), the book presented accounting as a scientific discipline with the characteristics of a “social technology”.

6.3. Financial accounting

In the second half of the 20th century there were among other publications many concerned with inflation accounting and the pertinent adjustments in annual financial statements. Indeed, the number of such publications increased (from the 1960s to the 1990s) considerably, as Argentine wholesale prices increased during the 1960s six fold, during the 1970s by a factor of 2,192, and between December 1980 and December 1990s by a factor of 23,137,641.

Mario Biondi has been chairman of the previously mentioned *Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo"* of the Faculty of Economics at the University of Buenos Aires. Under his direction, different research teams studied the problems of harmonization of accounting standards for the *Mercosur* (a regional economic alliance of several South American countries) (see Biondi, ed., 2001). He also examined (in co-authorship) the theoretical basis for the preparation of future-oriented accounting information in Biondi and Viegas (2003). He is the author of some 18 books on various financial accounting issues (Biondi, 1969, 1989), as well as on accounting theory (Biondi, 1973a, 1973b, 1976), including his two volume text, Biondi (1984), a treatise of intermediate and advanced accounting.

Enrique Fowler Newton authored an important treatise of five volumes on financial accounting in Argentina. Its significance lies not merely in the large numbers of volumes, but in presenting a conceptual framework that consistently sustains his entire work. His text begins with a volume on fundamental accounting issues (Fowler Newton, 1982a); it “continued” with an earlier published book on accounting basics (Fowler Newton, 1977), then with advanced accounting (Fowler Newton, 1978) and, finally, with the organization of accounting systems, with an administrative focus (Fowler Newton, 1982b). These books and their later revisions are used as textbooks in most accounting courses at Argentine universities.

Being an expert on financial accounting in Argentina, Fowler Newton concerned himself also with inflation issues and their impact on accounting. His first book on this subject (Fowler Newton, 1976) was written at a time when inflation was officially “recognized” in Argentina’s legislation. But since 1983, the Argentine law No. 19,550 makes it obligatory for all firms to adjust their financial statements for inflation (i.e., in constant purchasing power or *moneda constante*). Later, Fowler Newton (1980) analyzed the accounting standards promulgated for purchasing power adjustments of the financial statements based on indexation of the non-monetary accounts. Argentine inflation adjustment is based on a general price index called *indice de precios mayoristas internos*, or on a wholesale price index. These adjusted figures constitute the only data of the financial statements and are *not* supplemented by any historical cost or any other figures.

For the period of very low inflation (1995-2001), Argentine accounting standards permitted the omission of such inflationary adjustment. However, this permission was abolished in the year 2002 after a steep increase in prices due to the discontinuation of currency convertibility--a subject that Fowler Newton (2002a) treated in a further book. In February 2003, the need for inflationary adjustments was again suspended because of renewed price stabilization.

The different technical and interpretational problems of financial statements analysis are treated as different versions in Fowler Newton (1984, and subsequent editions), namely by examining the information content of different ratios for different contexts. For example, he shows the different information provided by EBITDA (a very common calculation of annual cash flow provided by operations) and the net flow of funds originated in operations (i.e., figures taken from the Cash Flow Statement).

Fowler Newton is a most active scholar as well as a practicing accountant, and has received numerous honours. During the years of 2000-2001 he was engaged in the evaluation, modification and preparation of the Argentine accounting standards, which now have been aligned with the international standards of the IASB. As a consequence of this, and his participation on the International Accounting Standards Board (IASB), he published another book about the recently approved Argentine accounting standards (Fowler Newton, 2002b). He now is engaged in committee work of the *Federación* and the *Consejo Mexicano para la Investigacion y Desarrollo de Normas de Informacion Financiera* (CINIF) in developing a proposal for a new standard on inflation accounting, to be submitted to the IASB.

López Santiso is another author who wrote on inflation accounting and exercised considerable influence on the Argentine accounting profession. He is a professor of the Universidad de Buenos Aires and author of ten books on academic and professional subjects, as well as president of the the *Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*. His first publications (López Santiso, 1969, 1986) examined the accounting distortions caused by the erosion of purchasing power. Another book on this subject, but coauthored (López Santiso et al., 1988), on financial statements in constant monetary units, has become a classic textbook on inflation adjustments. It clearly defined and systematized the effects of inflation on monetary and non-monetary accounts, and analyzed the foundations of inflation accounting with a financial capital maintenance model (based on general price-level adjustments - cf. the “sophisticated” GPL model in Mattessich, 1995: 119). However, it described the application of inflation adjustment by means of the *indirect*

method - in contrast to the “direct” method that does not adjust the non-monetary accounts, and thus is not used for preparing adjusted financial statements. Finally, the book discussed the legal aspects of the information provided by adjusted financial statements.

In 1979 López Santiso organized a team of accounting professionals and academics, as well as experts of related disciplines (philosophers, economists, managers and experts in information theory) whose objective was to revise scientifically the extant accounting theory with the goal of constructing a conceptual frame. The project was undertaken on request of the *Centro de Estudios Científicos y Técnicos*, and its results were published in 1980 (Fortini et al, 1980). It is considered a landmark in Argentine accounting research, and had a considerable impact upon academics. However, it led to vehement debates on the projects’ methodology as well as its results - the more so as it defined accounting as a *technical* discipline focused on *equity valuation* with the ultimate purpose of income determination.

One of the more recent works by López Santiso (2001) is on the epistemological relationship between accounting, administration and the economy. There, he also critically analysis the debate arising from the team’s publication during the 1980s.

Another prestigious author, Sánchez Brot (1995, with later editions in 2000 and 2004), published a massive compendium on accounting and auditing that analyzed accounting standards, their interpretations and applications, as well as related issues such as inflation adjustments, etc. It presented, among others, the opinions of prominent accounting academics on problematic issues, including the editor’s own interpretation of accounting standards.

Other important academics, including Bértora (1922-1994) (1951, 1975) analyzed the concept of goodwill, its characteristics and valuation methods, while the contributions of Lazzati (1976, 1978, 1987) referred first to problems concerning the auditor's report, and later to inflation and its impact on managerial accounting, respectively. Cholvis was a prolific author who published many textbooks for commercial high-school students, but also wrote on specific topics, such as standard costs, and the preparation of financial statements, respectively (Cholvis, 1954, 1955). Two of his more interesting contributions were his study on “incorrect financial statements” and “personal frauds in accounting” respectively (Cholvis, 1951, 1962).

Arturo Lisdero (1970) analyzed the concept and status of the ‘balance sheet’ in accounting theory, and coauthored a book on accounting and inflation (Lisdero, 1973). Sergio García (1983) submitted proposals on the application of current values in equity valuation, while Juan Carlos Viegas et al. (1996) analyzed the impact of different accounting valuation methods (nominal vs. real value, and cost vs. market value) and capital maintenance models (financial vs. physical) on profit measurement. Pahlen Acuña (1998, 2000, 2001) directed several teams that revised the application of models and standards of accounting; he also wrote textbooks on advanced accounting and applied accounting theory, respectively.

6.4 Auditing

Apart from occasional contributions on auditing already mentioned above, William L. Chapman [1922-1993] published a book on auditing procedures (Chapman, 1965) and another on diverse auditing issues (Chapman, 1980). Yet his foremost concern was the responsibility of accountants, in their diverse positions as preparers and auditors of financial statements (Chapman, 1979). In the 1980s he continued these studies elaborating the stewardship issue

from the legal and professional aspect to the social perspective (see Subsection 6.6 on social accounting).

Mario Wainstein, professor at the Universidad de Buenos Aires, specializing in auditing and its research, published a book on auditing of insurance companies (Wainstein, 1974, reedited in 1999), a textbook on the application of financial statements adjustment for inflation (Wainstein, 1980), on the auditor's statement of opinion (Wainstein and Casal, 1992), and on diverse auditing issues (Wainstein, 1999). More recently, he coauthored a study on the challenging issues of environmental auditing as part of an integrated auditing process (Wainstein and Casal, 1996).

Fowler Newton (mentioned in the above Subsection 6.3) concerned himself also with fundamental and applied issues of auditing (Fowler Newton, 1989 and 1991 respectively, revised version in 2004; both texts later extended and slightly re-named). Other authors published books on diverse auditing issues, such as Lazzati (1976) who dealt with the auditor's statement of opinion as well as with the objectives and procedures of auditing (Lazzati et al., 1981).

Auditing seems to be relatively underdeveloped in Argentina, possibly due to the training of Argentine public accountants (auditors) that is very different from that in America or the Common Wealth countries. In these countries there used to be an apprenticeship system that later was replaced by intensive in-house training after university graduation. Apart from that, in those countries more funds are available for auditing research. On the other hand, a country like Argentina, with relatively few giant corporations has obviously very different auditing needs - something similar may hold for managerial accounting (see below).

6.5. Cost and managerial accounting

Herrscher (1967) introduced the concept of managerial accounting in Argentina. The notion of managerial accounting responded to new needs, ideas and concepts of cost accounting, such as management by objectives, results analysis, planning and control, cash flow analysis, etc. Lazzati authored a book on managerial accounting and inflation (Lazzati, 1987) where he analyzed the effect of inflation on the information for business decision making .

Carlos Gimenez (1979) wrote a textbook on cost accounting that proved to be a classic reference for university students. It not only provided the technical aspect of the subject matter but also a managerial focus. And Vasquez (1971) published a treatise on standard costing, which was also included in university courses.

Oscar Osorio (1927-2001), a prominent professor of the University of Buenos Aires and expert in cost accounting, produced a well-known work on production capacity and production costs (Osorio, 1986). There, he analyzed the problem of fixed structural costs vs. fixed operational costs in different industries.

Antonio Lavolpe (1980) wrote about costs systems for construction firms. He also coauthored a book on cost systems, cost accounting and managerial accounting (Lavolpe et al., 1993), and coauthored another one on the budgetary systems and control (Lavolpe , 2000).

Other cost experts who published books on diverse managerial issues were Parro (1981) who described the zero-based budgets concept; Cascarini treated the joint costs issue (Cascarini, 1985) and analyzed the process costing systems (Cascarini, 1987), and Perez

Alfaro (2000) and Norberto García, from the Universidad Nacional de Córdoba, who also authored books on managerial accounting (García, 2003)

6.6 Social Accounting

William L. Chapman (1965, 1979, 1984b) was professor and dean at the University of Buenos Aires in the 1960s, partner of Price and Waterhouse, and a member of the *Academia Nacional de Ciencias Económicas*. He wrote first on auditing procedures, then on the responsibility of the professionals in the economic sciences (above all, of accountants and auditors) as well as on theoretical issues of accounting (see Subsection 6.3). But his most original works were four papers he presented at the *Academia*, Chapman (1982, 1983, 1984a). The first was on the consumer as social beneficiary of economic activities; in the second he explored the difficulties of measuring the net social benefit of economic activity of governmental and private organizations; in the third paper he considered the firm's responsibility to third parties, including the environmental and human context. Two years later, he presented his "principle of fraternity in the economic activity" (Chapman, 1986--a paper presented at the *Academia*); it was based on Rudolf Steiner's (1919) proposal on human activities in society, as a basis for exploring the foundations of social accounting.

Another prestigious researcher in social accounting is L. Fronti de García. She produced several books on financial accounting and professional issues, but her field of expertise is environmental accounting and environmental auditing (Fronti de García, 1998, 1999, 2000). The last of these books is a compilation of the contributions of several academics (including herself and Mario Wainstein) on issues related to environmental liabilities and contingencies—under special emphasis of the connections to international and Argentine accounting standards, business policies on environmental control, and environmental auditing.

So far we mainly reported on publications and research activities of professors from the University of Buenos Aires, but at the National University of La Plata a research team is investigating "social financial statements for non-profit organizations". From this activity emerged two books by Fernández Lorenzo and Geba (1998, 2000) where the concepts of "accounting by objectives" and "socio-economic ratios" were used in the construction of social financial statements. These statements include information on the different aspects of the activities of the non-profit organizations, that are relevant to its members, considering the social objectives of these organizations.

6.7 Governmental Accounting

Governmental accounting is an area of research with some twenty-one books in our data-base for the time span from 1900 to 1949, and fifteen books for that of 1950 to 2003. Previously we encountered again Arévalo's (1954) book on the operative and accounting problems in the *hacienda pública* (see Section 5). Furthermore, Bayetto (1931, 1950) wrote texts on governmental accounting, and on budgeting as a fundamental instrument of governmental accounting and control.

In the second part of the 20th century, there were Atchabahian and Massier (1962, 1963) who co-authored two texts on legal aspects of governmental accounting. Later, Atchabahian (1996) published an important work on the Argentine legal rules for operating

and controlling governmental entities. Furthermore, Alé (1975, 1983) who analyzed the governmental accounting law, and later supplemented this work by writing on methods and procedures of governmental accounting in Argentina.

7. Concluding remarks

In concluding this brief survey of 20th century Argentine accounting institutions, publications, authors and researchers, the main feature is a notable increase in accounting literature during the second part of the century, especially in financial accounting that amount to more than half of the books in our data-base. Perhaps more importantly, a strong impetus to accounting research came from financial support provided by national universities. For example, the cooperation between the Universidad de Buenos Aires and the Universidad Nacional de La Plata resulted in interesting research on such topics as: (i) accounting theory, its hypothesis, laws and models; (ii) environmental accounting; and (iii) social accounting (including social reports in non-profit organizations and corporate social responsibility).

Further features of twentieth century Argentine accounting literature were:

(1) The importance of European publications (mainly from Spain) available in Argentine libraries (25%) compared to those from North American editions (1%) during the first half of the century (probably due to the language barrier).

(2) An enormous increase in accounting literature (over 650 percent) available at Argentine libraries (in the language of origin as well as Spanish translations) during the second half of the twentieth century. This was mainly due to the growing influence of Anglophone accounting texts and research (particularly on accounting principles and standards as well as the need for inflation adjustments).

REFERENCES

- Alé, M.A.** (1983): *Manual de contabilidad pública* (Manual of governmental accounting). Buenos Aires: Macchi.
- Alé, M.A. and F.M. Gómez** (1975): *Los contratos con la hacienda pública* (Contracts with the public estate). Buenos Aires: Macchi.
- Alfieri, V.** (1921): *Ragioneria generale* (Financial accounting). Milan: n/d. 4th edition.
- Anthony, R.N.** (1964): *La contabilidad en la administración de empresas* (Managerial accounting). México: UTEHA (later editions 1968, 1969, 1976, and 1986).
- Arévalo, A.** (1917a): *Apuntes sobre seguros* (Notes on insurances). Rosario: Emilio Fenner.
- Arévalo, A.** (1917b): *Explotación agrícola* (Agricultural exploitation). Rosario (n/d).
- Arévalo, A.** (1918): *La partida doble por el método logismográfico* (Double entry by logismografic method). Buenos Aires: Casant.
- Arévalo, A.** (1946): *Elementos de contabilidad general* (Elements of financial accounting). Buenos Aires: Selección Contable S.A. (later edition in 1973).
- Arévalo, A.** (1954): *Contabilidad pública* (Governmental accounting). Buenos Aires: Prometeo.
- Atchabahian, A. and G. Massier** (1962): *Régimen legal de la contabilidad pública nacional* (Legal aspects of governmental accounting). Buenos Aires: Ergón.
- Atchabahian, A. and G. Massier** (1963): *Curso de contabilidad pública* (Course of governmental accounting). Buenos Aires: Aguilar (later reedition 1985).
- Atchabahian, A.** (1996): *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*. (Legal aspects regarding managerial decisions and control in governmental organizations) Buenos Aires: Depalma (later edition, 1999).
- Avilà, H. E., G. Bravo and E. R. Scarano** (1988): "An axiomatic foundation of accounting", Working Paper, Buenos Aires: Institute of Accounting Research, University of Buenos Aires.
- Batardon, L.** (1913): *Les caisses de conversion et la réforme monétaire en Argentine et au Brasil* (Monetary reform in Argentina and Brazil). Paris: Giard.
- Batardon, L.** (1914a): *Comptabilité commerciale* (Financial accounting). Paris: Dunod.
- Batardon, L.** (1914b): *L'inventaire et le bilan chez le commerçant seul dans les sociétés de personnes et les sociétés par actions* (Inventory and financial statements of individual firms and companies). Paris: Dunod.
- Batardon, L.** (1918): *Cours pratique de comptabilité* (Practical accounting course). Paris: Dunod.
- Batardon, L.** (1920): *La contabilidad al alcance de todos* (Accounting made easy). Barcelona: Labor.
- Batardon, L.** (1928a): *Contabilidad en empresas* (Business accounting). Barcelona: Labor.

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- Batardon, L.** (1928b): *Elementos de contabilidad* (Elements of accounting). Barcelona: Labor.
- Batardon, L.** (1929a): *L'inventaire et le bilan* (Inventory and financial statements). Paris: Dunod.
- Batardon, L.** (1929b): *La contabilidad en hojas movibles* (Loose-leaf accounting). Barcelona: Labor (several later editions from 1932 to 1958).
- Batardon, L.** (1929c): *Tratado práctico de sociedades mercantiles* (Practical treatise for commercial companies). Barcelona: Labor (several later editions from 1935 to 1970).
- Batardon, L.** (1932): *La contabilidad por el sistema centralizador* (Accounting in a centralizing system). Barcelona: Labor.
- Batardon, L.** (1933): *Inventarios y balances: estudio jurídico y contable* (Inventories and financial statements: legal and accounting aspects). Buenos Aires: Labor (later editions from 1944 to 1958 – see next item).
- Batardon, L.** (1944): *La contabilidad por el sistema centralizador* (Accounting in a centralizing system). Buenos Aires: Labor.
- Batardon, L.** (1950): *Cuentas corrientes con intereses* (Current accounts with interests). Barcelona: Labor.
- Bayetto, J.** (1928): *Contabilidad pública* (Governmental accounting). Buenos Aires: Revista de Ciencias Económicas.
- Bayetto, J.** (1931): *Contabilidad pública* (Governmental accounting). Buenos Aires: Baiocco.
- Bayetto, J.** (1950): *El presupuesto como instrumento fundamental de contabilidad preventiva en la hacienda del estado* (The budget as a fundamental instrument of preventive accounting in public finances). Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas.
- Bértora, H.** (1951): *Llave de negocio* (Goodwill). Buenos Aires: R. Calabrese.
- Bértora, H.** (1975): *Llave de negocio* (Goodwill - later edition of the above), Buenos Aires: Macchi.
- Besta, F.** (1909): *La ragioneria* (Accounting). Milan: n/d (later edition 1912).
- Biondi, M.** (1969): *Manual de contabilidad* (Manual of accounting). Buenos Aires: Macchi.
- Biondi, M.** (1973a): *Ensayos sobre teoría contable* (Essays in accounting theory, I). Buenos Aires: Macchi.
- Biondi, M.** (1973b): *Ensayos sobre teoría contable II* (Essays on accounting theory II). Buenos Aires: Macchi.
- Biondi, M.** (1976): *Enfoques sobre estados contables* (Financial statements). Buenos Aires: Macchi.
- Biondi, M.** (1984): *Tratado de contabilidad intermedia y superior* (Treatise of intermediate and advanced accounting). Buenos Aires: Macchi.
- Biondi, M.** (1989): *Interpretación y análisis de estados contables* (Interpretation and analysis of financial statements). Buenos Aires: Macchi.

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- Cassagne Serres, A.** (1910): *El estudio de la contabilidad desde la cátedra* (Academic accounting studies). Buenos Aires: Cabaut.
- Cassagne Serres, A.** (1912): *Orientación y extensión de la enseñanza de la contabilidad comercial* (Orientation and extension of commercial accounting education). Buenos Aires: Cabaut.
- Cassagne Serres, A.** (1921a): *Contabilidad de seguros* (Accounting in insurance companies). Buenos Aires: Baiocco.
- Cassagne Serres, A.** (1921b): *Contabilidad bancaria* (Bank accounting). Buenos Aires: (n/d).
- Cassagne Serres, A.** (1921c): *Bolsa de comercio; operaciones bursátiles y su contabilidad* (Stock exchange: operations and their registration). Buenos Aires: (n/d).
- Cassagne Serres, A.** (1923): *Administración rural y contabilidad agrícola-ganadera* (Rural administration and agricultural accounting). Buenos Aires: (n/d).
- Cassagne Serres, A.** (1924): *Bancos hipotecarios; operaciones y contabilidad* (Mortgage banks; operations and their accounting). Buenos Aires: Baiocco.
- Castaño Dieguez, F.** (1912): *La verdadera contabilidad, o sea curso completo, teórico y práctico de teneduría de libros* (The true accounting — or complete theoretical and practical course of bookkeeping). Madrid: Gómez Fuentenebro (later edition in 1946).
- Chapman, W.L.** (1965): *Procedimientos de auditoría* (Auditing procedures). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Chapman, W.L.** (1979): *Responsabilidad del profesional en ciencias económicas* (Responsibility of the professional in the economic sciences). Buenos Aires: Macchi.
- Chapman, W.L.** (1980): *Ensayos sobre auditoría* (Essays in auditing). Buenos Aires. Macchi.
- Chapman, W.L.** (1982): *El consumidor como beneficiario social de la actividad empresaria* (The consumer as social beneficiary of economic activity). Buenos Aires: Academia Nacional de Ciencias Económicas, Vol. XXVII.
- Chapman, W.L.** (1983): *La política laboral de la empresa y su costo-beneficio social* (The firm's labor policy and its social cost-benefit equation) Buenos Aires: Academia Nacional de Ciencias Económicas, Vol. XXVIII.
- Chapman, W.L.** (1984a): *La responsabilidad de la empresa ante los proveedores, accionistas, gobierno, el contexto ambiental y el contexto humano* (The firm's responsibility to its suppliers, shareholders, government, the environmental context and the human context). Buenos Aires: Academia Nacional de Ciencias Económicas, Vol. XXIX.
- Chapman, W.L.** (1984b): *Teoría contable* (Accounting theory). Buenos Aires: Macchi.
- Chapman, W.L.** (1986): *Principio de la fraternidad en la actividad económica* (The principle of the fraternity in the economic activity). Buenos Aires: Academia Nacional de Ciencias Económicas, Vol. XXXI.
- Chirom, J.** (1985): *La profesión contable* (The accounting profession). Buenos Aires: Editorial Tesis.
- Cholvis, F.** (1951): *Balances falsos* (Deceptive financial statements). Buenos Aires: Selección Contable.

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- Cholvis, F.** (1954): *Costos standard* (Standard costs). Buenos Aires: Prometeo.
- Cholvis, F.** (1955): *El balance general* (Financial statements). Buenos Aires: Prometeo.
- Cholvis, F.** (1962): *Contabilidad: los fraudes del personal* (Accounting: deliberate fraudes). Buenos Aires: Codex.
- Coni, E.A.** (1917): *Contabilidad y teneduría de libros (agrícola-ganadera) del estanciero* (Accounting and book keeping of the rancher – for raising cattle). Buenos Aires: Peuser.
- Cortés y Sabater, J.** (1932): *Contabilidad general* (General accounting). Barcelona: Montesó.
- Corti, C.E.** (1918): *Contabilidad de los ferrocarriles del Estado* (Accounting of governmental railroads). Buenos Aires: Boletín del Congreso Sudamericano de Ferrocarriles (later edition in 1920).
- D'Alvise, P.** (1920): *Nozione fondamentali di ragioneria* (Basic concepts of accounting). Padua: n/d.
- D'Alvise, P.** (1934): *Principii e precetti di ragioneria* (Accounting principles and rules). Padua: n/d. 2nd edition.
- Davidson, S. and R. Weil** (1982): *Manual de contabilidad de costos* (Costs accounting manual). México: McGraw-Hill.
- De Gobbis, F.** (1931): *Ragioneria generale* (General accounting). Roma: n/d. 19th edition.
- Degos, J. G. and R. Mattessich** (2003): "Accounting research in the French language area: the first half of the 20th century". Paper presented at the 26th European Accounting Congress, Seville (abbreviated version published in the *Review of Accounting and Finance* 2/ 4, 2003: 110-128).
- Delaporte, E.R.** (1932): *Organización y contabilidad bancarias* (Organization and accounting of banks). Barcelona: Juventud.
- Fernández Casas, J.** (1931): *Contabilidad aplicada* (Applied accounting). Barcelona: J. Montesó (later editions in 1941 and 1949).
- Fernández Lorenzo, L., N. Geba and V. Montes** (1998): *Balance social cooperativo integral. Un modelo argentino basado en la identidad cooperativa* (The integral cooperative social balance. An Argentine model based on the characteristics of these organizations). La Plata: Editorial Universidad Nacional de La Plata.
- Fernández Lorenzo, L. and N. Geba** (2000): *Balance social en entidades mutuales* (The social balance in non-profit institutions). La Plata: Editorial Universidad Nacional de La Plata.
- Fernández Romero, M.** (1913): *Finanzas y contabilidad de la Municipalidad del Rosario* (Finances and accounting of the City Hall of Rosario). Buenos Aires: Monkes.
- Finney, H.A.** (1943): *Curso de contabilidad* (Accounting course). México: UTEHA.
- Floriani, H.** (1930): *Novísimo tratado de comercio, contabilidad y teneduría de libros* (New treatise of commerce, accounting and bookkeeping). Buenos Aires: El Ateneo.
- Floriani, H.** (1942): *Primer curso de contabilidad* (First course of accounting). Buenos Aires: El Ateneo.
- Floriani, H.** (1960): *Contabilidad* (Accounting). Buenos Aires: El Ateneo.

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- Fortini, H., A. Lattuca, H. López Santiso, H. Luppi, C. Slosse and J. Urriza** (1980): *Replanteo de la técnica contable* (A redefinition of accounting technique). Buenos Aires: Macchi.
- Fowler Newton, E.** (1976): *El ajuste de estados contables por inflación* (Inflation adjustment for financial statements). Buenos Aires: Contabilidad Moderna.
- Fowler Newton, E.** (1977): *Contabilidad básica* (Basic accounting). Buenos Aires: Contabilidad Moderna.
- Fowler Newton, E.** (1978): *Contabilidad superior* (Advanced accounting). Buenos Aires: Contabilidad Moderna.
- Fowler Newton, E.** (1980): *Contabilidad con inflación* (Inflation accounting). Buenos Aires: Contabilidad Moderna (later edition, La Ley: 2000).
- Fowler Newton, E.** (1982a): *Cuestiones contables fundamentales* (Fundamental accounting issues). Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna.
- Fowler Newton, E.** (1982b): *Organización de sistemas contables* (The organization of accounting systems). Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna.
- Fowler Newton, E.** (1984): *Análisis de estados contables* (Analysis of financial statements). Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas.
- Fowler Newton, E.** (1989): *Cuestiones fundamentales de auditoría* (Fundamental auditing issues – for a later edition see below). Buenos Aires: Tesis.
- Fowler Newton, E.** (1991): *Auditoría aplicada* (Applied auditing). Buenos Aires: Macchi.
- Fowler Newton, E.** (2001): *Cuestiones contables fundamentales* (Fundamental accounting issues). Buenos Aires: Macchi.
- Fowler Newton, E.** (2002a): *Contabilidad con inflación* (Inflation accounting). Buenos Aires: La Ley.
- Fowler Newton, E.** (2002b): *Normas contables profesionales de la FACPCE y del CPCECABA* (Professional accounting standards of the FACPCE and the CPCECABA). Buenos Aires: La Ley.
- Fowler Newton, E.** (2004): *Tratado de auditoría* (Treatise on auditing). Buenos Aires: La Ley.
- Fronti de García, L.** (1998): “La doctrina contable y su influencia en la normativa de la contabilidad ambiental” (The accounting doctrine and its influence on the regulation of environmental accounting). *Revista de Contabilidad y Auditoría*, N°5. Buenos Aires: Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.
- Fronti de García, L.** (1999): *Impacto ambiental* (The environmental impact). Buenos Aires: Economizarte.
- Fronti de García, L. and M. Wainstein** (eds.) (2000): *Contabilidad y auditoría ambiental* (Accounting and environmental auditing). Buenos Aires: Macchi.
- Galante, J.** (1907): *Tratado crítico filosófico de contabilidad* (Critical-philosophical treatise of accounting). Buenos Aires: Peuser.

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- Galassi, G. and R. Mattessich** (2003): Italian accounting research in the first half of the 20th century. Presented at the 26th Congress of the European Accounting Association, 2003 (an abbreviated version published at the *Review of Accounting and Finance* 3/2, 2004: 62-83).
- García, Norberto** (2003): *Contabilidad gerencial* (Managerial accounting). Córdoba: Advocatus.
- García, Sergio** (1983): *Valores corrientes* (Current values). Buenos Aires: Tesis.
- García Casella, C.L.** (1997): *Enfoque multiparadigmático de la contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos* (Multi-paradigmatic accounting: models, systems and ensuing practices in diverse contexts). Buenos Aires: CONICET.
- García Casella, C.L.** (1998): *Aportes a la solución del problema conceptual de la contabilidad* (Contributions to the solution of the conceptual problem of accounting). *Contabilidad y Auditoría* 8, pp. 34-68
- García Casella, C.L.** (1999a): *Cuestiones vinculadas a problemas contables* (Issues related to accounting problems). Buenos Aires: Economizarte.
- García Casella, C.L.** (1999b) *La teoría y los estados contables* (Theory and financial statements). Buenos Aires: Economizarte.
- García Casella, C.L. and M.C. Rodríguez de Ramírez** (2000): *Posibles hipótesis y leyes contables* (Possible hypothesis and laws of accounting). Buenos Aires: Economizarte.
- García Casella, C.L. and M.C. Rodríguez de Ramírez** (2001): *Elementos para una teoría general de la contabilidad* (Elements of a general theory of accounting). Buenos Aires: La Ley.
- García Casella, C.L. and M.C. Rodríguez de Ramírez** (2002): *Hacia un incremento de la modelización contable* (Towards improved accounting modelling). Buenos Aires: Ediciones Cooperativas.
- García Casella, C.L. and M.C. Rodríguez de Ramírez** (2004): *Modelos contables con método científico* (Accounting models and the scientific method). Buenos Aires: Ediciones Cooperativas.
- Gardó, J.** (1925a): *Contabilidad de transportes* (Accounting of the transportation industry). Barcelona: Cultura.
- Gardó, J.** (1925b): *Contabilidad y cooperativas* (Accounting and cooperatives). Barcelona: Cultura.
- Gardó, J.** (1926a): *Contabilidad por sistema decimal* (Accounting classification based on the decimal system). Barcelona: Cultura.
- Gardó, J.** (1926b): *El secreto en la contabilidad* (The secret in accounting). Barcelona: Cultura.
- Gardó, J.** (1926c): *Manual práctico de contabilidad de talleres* (Practical accounting manual for craftsmen). Barcelona: Cultura.
- Gardó, J.** (1932): *Contabilidad industrial* (Industrial accounting). Barcelona: J. Montesó. 3rd edition (later edition in 1950).
- Gillespie, C.M.** (1939): *Introducción a la contabilidad de costos* (Introduction to cost accounting). México: UTEHA.
- Giménez, C.M.** (1979): *Tratado de contabilidad de costos* (Treatise on cost accounting). Buenos Aires: Macchi (reprinted 1987, 1991 and 1992).

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- González Bravo, L.** (1984): *Conceptos epistemológicos en contabilidad* (Epistemological concepts in accounting). Doctoral thesis. Universidad de Buenos Aires.
- González Bravo, L.** (1990a): “Axiomatizaciones contables” (Accounting axiomatizations), in González Bravo, L. and E. Scarano (eds.), *Aspectos metodológicos de la contabilidad*. (Methodological aspects of accounting). Buenos Aires: Impresos Centro.
- González Bravo, L.** (1990b): “La contabilidad desde el punto de vista normativo” (Accounting from the normative point of view), in González Bravo and Scarano (eds.), *Aspectos metodológicos de la contabilidad*. (Methodological aspects of accounting). Buenos Aires: Impresos Centro.
- González Bravo, L.** (1996): *La metodología de la investigación* (Research methodology). Buenos Aires: Editorial Belgrano.
- Goxens Duch, A.** (1948): *Inflación, deflación y tributos en la contabilidad de las empresas* (Inflation, deflation and taxes in business accounting). Madrid: Aguilar.
- Goxens Duch, A.** (1950): *Contabilidad y administración de negocios* (Accounting and business administration). Madrid: Aguado.
- Goxens Duch, A.** (1961): *Tratado de contabilidad para letrados* (Accounting treatise for lawyers). Madrid: Aguilar.
- Goxens Duch, A.** (1963): *¿La contabilidad? ¡Pero si es muy fácil!* (Accounting? But it is very easy!). Madrid: Marcombo Boixareu.
- Goxens Duch, A.** (1979): *Biblioteca práctica de contabilidad* (Practical library of accounting). Barcelona: Océano.
- Goxens Duch, A.** (1985): *Enciclopedia de la contabilidad* (Accounting encyclopedia). Barcelona: Océano.
- Hatfield, H. R., T. H. Sanders, and N. L. Burton** (1940): *Accounting, principles and practices: An introductory course*. New York: Ginn & Company.
- Herrscher, E.** (1967): *Contabilidad gerencial* (Managerial accounting). Buenos Aires: Macchi (reprinted 1979).
- Himmelblau, D.** (1945a): *Fundamentos de contabilidad* (Foundations of accounting) México: UTEHA.
- Himmelblau, D.** (1945b): *Investigaciones para usos financieros* (Investigations in financial applications). México: Northwestern University.
- Holmes, A.W.** (1945): *Auditoría* (Auditing). México: UTEHA.
- Horngreen, C.** (1966): *Contabilidad de costos* (Cost accounting). México: Prentice-Hall.
- Horngreen, C.** (1973): *Contabilidad y control administrativo* (Managerial accounting and control). México: Diana.
- Kester, R.B.** (1939): *Contabilidad teórica y práctica* (Practical and theoretical accounting). Barcelona: Labor.
- Kieso, D. and J. Weygandt** (1984): *Contabilidad intermedia* (Intermediate accounting). México: Limusa.
- Kieso, D. and J. Weygandt** (1987): *Contabilidad moderna* (Modern accounting). México: Ciencia y Técnica.

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- Lavolpe, A.** (1980): *Lineamientos de un sistema de control de costos en la construcción* (Features of a costs control system in the constructions business). Buenos Aires: Macchi.
- Lavolpe, A.** (2000): *La gestión presupuestaria* (The management of budgets). Buenos Aires: Macchi.
- Lavolpe, A., C.M. Capasso, F.E. Granda and A.R.Smolje** (1993): *Los sistemas de costos, la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión* (Cost systems, cost accounting and management accounting). Buenos Aires: UCA.
- Lawrence, W.B.** (1943): *Contabilidad de costos* (Cost accounting). México: UTEHA.
- Lazzati, S.C.** (1976): *El dictamen del auditor* (The auditor's statement). Buenos Aires: Macchi.
- Lazzati, S.C.** (1978): *Contabilidad e inflación* (Accounting and inflation). Buenos Aires: Macchi.
- Lazzati, S.C.** (1981): *Objetivos y procedimientos de auditoría*. (Audit objectives and procedures). Buenos Aires: Macchi.
- Lazzati, S.C.** (1987): *Contabilidad gerencial e inflación* (Managerial accounting and inflation). Buenos Aires: Macchi.
- Lisdero, A.** (1970): *El concepto de balance en la doctrina contable* (Financial statements concept in academic accounting). Buenos Aires: Macchi.
- Lisdero, A. and L.E. Outeiral** (1973): *Contabilidad e inflación* (Accounting and inflation). Buenos Aires: Macchi.
- Lopes de Sá, A.** (see Sá, A. Lopes de – in accord with Portuguese conventions)
- López Santiso, H.** (1969): *Fluctuaciones monetarias y estados contables* (Monetary fluctuations and financial statements). Buenos Aires: Macchi.
- López Santiso, H.** (1986): *Ajuste impositivo por inflación* (Inflationary tax adjustments). Buenos Aires: Macchi.
- López Santiso, H.** (2001): *Contabilidad, administración y economía* (Accounting, administration and economics). Buenos Aires: Macchi.
- López Santiso, H., H.A. Luppi and A.A. Allemand** (1988): *Estados contables en moneda constante* (Financial statements for constant purchasing power). Buenos Aires: Macchi.
- Ludwig, H.** (1930): *Le controle budgetaire dans les entreprises industrielles* (Budgetary control in industrial firms, translated into French by J. Marteau). Paris: n/d.
- Martínez Pérez, E.** (1910): *Contabilidad y teneduría de libros* (Accounting and bookkeeping). Madrid: Establecimiento Tipográfico de Madrid.
- Mattessich, R.** (1995): *Critique of accounting*. Westport, CT: Quorum Books.
- Mattessich, R.** (2002): *Contabilidad y métodos analíticos* (Accounting and analytical methods). Buenos Aires: La Ley.
- Onida, P.** (1951a): *El balance de ejercicio en las empresas* (The balance sheet of enterprises -- Spanish translation of the subsequent item). Buenos Aires: El Ateneo.

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- Onida, P.** (1951b): *Il bilancio d'esercizio nelle imprese* (The balance sheet of enterprises). Milán: Giuffrè.
- Onida, P.** (1970): *I moderni sviluppi della dottrina contabile nord-americana e gli studi di economia aziendale* (A modern analysis of North American accounting doctrine and a study of business economics). Milán: Giuffrè.
- Osorio, O.** (1986): *La capacidad de producción y los costos de producción* (Production capacity and production costs). Buenos Aires: Macchi.
- Pagano, S.U.** (1913): *Clave del tratado teórico-práctico de contabilidad* (Key to the theoretical-practical treatise of accounting). Buenos Aires: Dufour.
- Pagano, S.U.** (1915): *Tratado teórico práctico de contabilidad de seguros* (Theoretical-practical treatise for the accounting of insurance companies). Buenos Aires: Tailhade y Rosselli.
- Pagano, S.U.** (1931): *Contabilidad y teneduría de libros* (Accounting and bookkeeping). Buenos Aires: (n/d).
- Pahlen Acuña, R.J.** (ed.) (1998): *Los modelos contables y las normas profesionales* (Accounting models and standards). Buenos Aires: Macchi.
- Pahlen Acuña, R. and A.M. Campo** (eds.) (2000): *Teoría contable aplicada* (Applied accounting theory). Buenos Aires: Macchi.
- Pahlen Acuña, R.** (ed.) (2001): *Contabilidad avanzada* (Advanced accounting). Buenos Aires: Cálamo.
- Paret, L.V.** (1942): *Contabilidad de empresas* (Business accounting). Madrid: Dossat.
- Paton, W.A.** (1943): *Manual del contador* (The Accountant's manual). México: UTEHA.
- Pérez Alfaro, A.R.** (2000). *Control de gestión y tablero de comando* (Management control and balanced score card). Buenos Aires: Depalma.
- Prats y Aymerich, J.** (1907): *Contabilidad comercial* (Commercial accounting). Barcelona: Soler.
- Quijano, D.D.** (1937): *La nueva contabilidad: balance general mensual*. (The new accounting: the general monthly balance sheet). Buenos Aires: López.
- Rodríguez de Ramírez, M.C.** (2000): *La contabilidad financiera: un enfoque crítico, el planteo de nuevos rumbos* (Financial accounting: a critical approach, and a proposal of new horizons). Buenos Aires: Economizarte.
- Rodríguez de Ramírez, M.C.** (2001): La contabilidad financiera y su relación con otros segmentos contables (Financial accounting and its relation to other accounting branches). *Revista Contabilidad y Auditoría* 13 (June): pp. 89-111
- Rodríguez de Ramírez, M.C.** (2004a): *Contabilidad social y supuestos ontológicos divergentes* (Social accounting and various ontological premises). In *Anales del 10^{mo} Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Area Contable*, July 2nd. Paraná: Universidad Nacional de Entre Ríos. (not paged)
- Rodríguez de Ramírez, M.C.** (2004b): *Contabilidad y responsabilidad social. En búsqueda de respuestas para una tendencia en vías de consolidación* (Accounting and social responsibility. In search of answers for the trend towards consolidation). *Revista Contabilidad y Auditoría* 20 (December): 33-54. Buenos Aires: Instituto de Investigaciones Contables.

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- Ruiz Soler, L.** (1923): *Tratado elemental teórico y práctico de contabilidad general* (Elementary theoretical and practical treatise of general accounting). Villafranca de Oria: (n/d).
- Ruiz Soler, L.** (1924): *Elementos de administración y contabilidad de empresas* (Elements of administration and business accounting). Irun: Arri.
- Sá, A. Lopes de** (1956): *La verdadera localización científica de la contabilidad* (The true scientific status of accounting). Buenos Aires: *Revista Selección Contable* 10, Vol. X, page 99.
- Sá, A. Lopes de** (1960a): *Cómo analizar un balance* (How to analyze a financial statement). Buenos Aires: Selección Contable.
- Sá, A. Lopes de** (1960b): *Cómo hacer un balance* (How to prepare a financial statement). Buenos Aires: Selección Contable.
- Sá, A. Lopes de** (1962): *Curso de auditoría* (Auditing course). Buenos Aires: Selección Contable.
- Sá, A. Lopes de** (1963): *Inflação e balance* (Inflation and financial statements). São Paulo: Editôra Atlas.
- Sá, A. Lopes de** (1964) *Costos* (Costs). Buenos Aires: Selección Contable.
- Sá, A. Lopes de** (1969): *Auditoría de balances* (Auditing of financial statements). Buenos Aires: Selección Contable.
- Sá, A. Lopes de** (1990): *Dicionário de contabilidade* (Accounting dictionary). São Paulo: Editôra Atlas.
- Sá, A. Lopes de** (1992). *Teoria Geral do conhecimento contábil* (General theory of accounting knowledge). Belo Horizonte: IPAT-UNA.
- Sá, A. Lopes de** (1994): *Autonomía y calidad científica de la contabilidad* (Accounting autonomy and scientific quality). Buenos Aires: Selección Contable.
- Sá, A. Lopes de** (1998): *Historia geral e das doutrinas da contabilidade* (General History of Accounting and its doctrines) 2nd revised edition. Lisboa: Vislis Editores.
- Sacristán y Zabala, A.** (1925): *Teorías de contabilidad general y de administración privada* (Theories of general accounting and of business administration). Madrid: Rivadeneyra.
- Sánchez Brot, L.E.** (1995): *Digesto Práctico La Ley: contabilidad y auditoria* (La Ley practical digest: accounting and auditing). Buenos Aires: La Ley (later editions 2000, 2004).
- Schneider, E.** (1949): *Contabilidad industrial* (Industrial accounting). Madrid: Aguilar.
- Steiner, R.** (1919): *Die Kernpunkte der Sozialen Frage in den Lebensnotwendigkeiten der Gegenwart und Zukunft* (The core of social issues and present and future needs). n/d
- Tua Pereda, J.** (2004): *Evolución y situación actual del pensamiento contable* (Evolution and present situation of accounting thought). (*Revista Internacional Legis de*) *Contabilidad & Auditoría* 20 (October-December): 43-128.
- Vallini, T.** (1918): *La contabilidad patrimonial en la hacienda del Estado* (Governmental accounting). Buenos Aires: Cerbán Rivas.

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

- Vázquez, J.C.** (1971): *Manual de costos standards* (Standard costs manual). Buenos Aires: Aguilar.
- Vianello, V.** (1930): *Istituzioni di ragioneria generale* (General accounting institutions). Milan: n/d. 6th edition.
- Viegas, J.C., R.J. Pahlen Acuña, O.A. Chaves and L. Fronti de García** (1996): *Contabilidad: presente y futuro* (Accounting: present and future). Buenos Aires: Macchi.
- Vlaemminck, J.H.** (1961): *Historia y doctrinas de la contabilidad* (History and doctrines of accounting). Madrid: Editorial EJES.
- Wainstein, M.** (1974): *Auditoría de compañías de seguro* (Auditing of insurance companies). Buenos Aires: Macchi.
- Wainstein, M.** (1980): *Manual de ajustes por inflación de los estados contables* (Manual of financial statements for inflation adjustments) Buenos Aires: Cangallo.
- Wainstein, M. and A. Casal** (1992): *Informes de auditoría* (Auditing reports). Buenos Aires: Cangallo.
- Wainstein, M. and Casal, A.** (1996): *La auditoría del medio ambiente en el marco de la auditoría integral y total* (Environmental auditing in the framework of a totally integrated audit). Buenos Aires: FCE-UBA.
- Wainstein, M.** (1999): *Auditoría: Temas Seleccionados* (Auditing: selected topics). Buenos Aires: Macchi.
- Wirth, M.C.** (2001): *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento* (On the classification of accounting knowledge). Buenos Aires: La Ley.
- Zappa, G.** (1946): *Bilanci di imprese commerciali* (Financial statements of commercial enterprises). Milán: Giuffrè.
- Zipitria, F.P.** (1914): *Apuntes para un curso de contabilidad administrativa* (Notes for a course on managerial accounting). Montevideo: La Razón.
- Zipitria, F.P.** (1923): *Curso elemental de contabilidad razonada* (Elementary course of rational accounting). Montevideo: (n/d).
- Zipitria, F.P.** (1943): *Curso de contabilidad administrativa* (Course on managerial accounting). Montevideo: Peña.

María Cristina Wirth es profesora de la Universidad de San Andrés, de Buenos Aires, Argentina. Su e-mail es: wirth@udesa.edu.ar

Richard Mattessich es Profesor emérito en la Saider School of Business, Faculty of Commerce and Business, de la University of British Columbia, Vancouver, B.C. V6T 1Z2, Canadá, donde desempeña una Cátedra distinguida de Contabilidad. Es uno de los más renombrados epistemólogos de contabilidad del mundo. Su e-mail es: Richard.Mattessich@sauder.ubc.ca

María Cristina Wirth, Richard Mattessich: Accounting Books of Argentina: Publications, Research and Institutional Background

María Cristina Wirth is Professor at the Universidad de San Andrés, in Buenos Aires, Argentina. Her e-mail is: wirth@udesa.edu.ar

Richard Mattessich is Professor Emeritus at the Sauder School of Business, Faculty of Commerce and Business Administration, University of British Columbia, Vancouver, B.C. V6T 1Z2, Canada, where he held a distinguished Chair of Accounting. He is one of the world most renowned specialists on accounting epistemology. His e-mail is: Richard.Mattessich@sauder.ubc.ca

CRÓNICAS

LA COMISIÓN DE HISTORIA DE LA CONTABILIDAD DE AECA

1. Origen

Como consecuencia de varias reuniones exploratorias celebradas previamente, a finales del año 1991 tuvo lugar un almuerzo de trabajo en la Universidad Autónoma de Madrid, que constituyó el primer germen formal de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA. A dicho almuerzo, auspiciado por Jorge Tua, a la sazón Vicerrector de dicha Universidad, asistieron, además del anfitrión, Enrique Fernández Peña, José María González Ferrando, Esteban Hernández Esteve, Francisco Ibisate García y Fernando Martín Lamouroux. En el transcurso del mismo Enrique Fernández Peña, en su calidad de miembro de la Junta Directiva de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), expuso su deseo de presentar una propuesta para crear en el seno de la Asociación una Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad, por considerar que esta disciplina revestía el mayor interés y de esta forma se institucionalizaría y potenciaría su investigación y estudio. A estos efectos, se interesó por conocer la opinión de los comensales sobre su idea y si, en su caso, la apoyarían. Todos los presentes estuvieron de acuerdo en el interés y oportunidad de la iniciativa. Francisco Ibisate García, que en esos momentos era Presidente del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid, no solamente expresó su conformidad y apoyo a la misma, sino que, además, ofreció el patrocinio del Ilustre Colegio con respecto a la proyectada Comisión. Visto el apoyo que su iniciativa había encontrado entre los asistentes, Enrique Fernández Peña añadió que, si su propuesta era aprobada por la Junta Directiva de AECA, tenía la idea de proponer en el mismo acto a Esteban Hernández Esteve como presidente de la Comisión, habida cuenta de los trabajos que desde 1981 venía realizando éste en el ámbito de la indicada materia. También esta iniciativa encontró el consenso de los comensales.

Obtenido este respaldo, en la reunión de la Junta Directiva de AECA del 26 de febrero de 1992 Enrique Fernández Peña presentó su propuesta, que fue aceptada en todos sus términos. De esta forma, quedó constituida la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, con el patrocinio del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid. Al mismo tiempo se nombró presidente de la misma a Esteban Hernández Esteve. Dada la naturaleza de sus tareas y a diferencia de las restantes comisiones de AECA, la Comisión de Historia de la Contabilidad no tiene entre sus cometidos la emisión de documentos normativos u orientadores de las actividades contables o empresariales, aunque ello no quiere decir que no promueva la publicación de trabajos de interés en relación con la historia de la contabilidad, como en seguida se verá.

2. Objetivos

Los objetivos formalmente adscritos a la Comisión de Historia de la Contabilidad son los siguientes:

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 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, en colaboración o 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 realizados por sus adheridos o por otras personas, así como reeditar o traducir obras de estas materias redactadas por autores antiguos y que por su 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, 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.

3. Actividades

De acuerdo con estos objetivos, la Comisión de Historia de la Contabilidad ha venido desarrollando desde sus inicios una serie de actividades, entre las cuales las más destacadas son las que se detallan a continuación.

3.1. Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad

Una de las facetas más destacadas de la actividad de la Comisión es la convocatoria y organización de Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad. La historia de los Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad comenzó en la Residencia “La Cristalera”, que la Universidad Autónoma de Madrid mantiene en Miraflores de la Sierra. En ese marco, a la vez festivo e intelectual, se celebró durante los días 24 a 26 de septiembre de 1992 el *I Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, que se propuso como lema “En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España”. Jorge Tua, a la sazón Vicerrector de Cultura de dicha Universidad, asumió personalmente el papel de anfitrión y patrono de los participantes. Además de la Universidad Autónoma de Madrid, en la organización del Encuentro participaron tanto la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), representada por la figura de Leandro Cañibano, Vicepresidente primero de la Asociación, como el Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales, representado por su presidente, Francisco Ibisate, y el Instituto de Contabilidad y Auditoría, presente también en la persona de su presidente Ricardo Bolufer. El objeto principal del Encuentro, desplegado a este alto nivel, fue el de asentar las bases para una posible elaboración de la historia de la contabilidad en España, con la configuración de sus líneas maestras y la enunciación de la problemática específica que de antemano podía

perfilarse en las distintas áreas.

Por otra parte, motivo muy fundamental de la convocatoria y celebración de este Encuentro fue el de presentar oficial y públicamente la Comisión de Historia de la Contabilidad, creada como hemos visto el 26 de febrero de ese mismo año de 1992.

Este *I Encuentro* fue memorable por muchas razones, entre las que se encuentran:

- a) La presentación pública de la Comisión de Historia de la Contabilidad ante un auditorio compuesto mayormente por profesores universitarios.
- b) La propuesta de iniciar los trabajos para elaborar una Historia de la Contabilidad en España.
- c) La presencia por primera vez en España de personalidades tan prestigiosas en el campo de la historia de la contabilidad como Basil S. Yamey, Pierre Jouanique y David S. Forrester, que en nuestro país sólo se conocían de nombre.
- d) La presencia y colaboración de figuras relevantes en disciplinas afines, en prueba de su interés por la historia de la contabilidad, como Felipe Ruiz Martín y Antonio Miguel-Bernal, procedentes del campo de la historia económica, y Rafael Conde y Delgado de Molina, de ese mismo campo y del de la archivística.
- e) El interés que despertó en los medios universitarios y los frutos cosechados en vocaciones histórico-contables.

El *II Encuentro de Trabajo de la Historia de la Contabilidad*, bajo el lema: “Dos formas de entender la Historia de la Contabilidad”, se celebró los días 24 a 26 de septiembre de 1998 en el Colegio Mayor Maese Rodrigo de Mairena del Aljarafe (Sevilla), bajo la organización de la Comisión de Historia de la Contabilidad y del Grupo de Investigación: Información, Entorno y Cambio Organizativo. La organización contó con la colaboración y el apoyo del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla, así como del Departamento de Economía y Empresa de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

El tema central del Encuentro hacía referencia al debate candente en esos momentos entre los partidarios de la "nueva historia de la contabilidad", por una parte, y los adeptos de la historia tradicional, por la otra. De estas dos tendencias trataron respectivamente las dos conferencias inaugurales, a cargo de Mahmoud Ezzamel, profesor de la Universidad de Manchester, y de Carlo Antinori, profesor emérito de la Universidad de Parma. De las exposiciones de los conferenciantes y del coloquio surgido en torno a ellas resultó clara la idea de que los participantes no veían diferencias sustanciales, y mucho menos incompatibilidad, entre las dos tendencias, entendiéndose que los planteamientos de la "nueva historia de la contabilidad", desprovistos de sus posiciones extremas, habían venido a complementar y enriquecer los mantenidos por la historia tradicional.

El *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, bajo el lema de “*Orare et Rationem Reddere*: La historia de la contabilidad en el milenario del Monasterio Benedictino de Santo Domingo de Silos”, tuvo lugar en Santo Domingo de Silos durante los días 28 a 30 de junio de 2001. Con este Encuentro, la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA quiso sumarse a la celebración de los actos en conmemoración del milenario del nacimiento de Santo Domingo de Silos y de la abadía benedictina que lleva su nombre. El Encuentro fue

organizado conjuntamente por la Abadía de Silos, por la Universidad de Burgos, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y la Universidad Autónoma de Madrid.

El acto de apertura estuvo presidido por el Abad del monasterio, Dom Clemente Serna, acompañado por el Vicerrector de la Universidad de Burgos, D. José Manuel Villanueva. La conferencia inaugural fue pronunciada por Yannick Lemarchand, profesor de la Universidad de Nantes, mientras la de clausura corrió a cargo de Marcell Schweitzer, profesor de la Universidad de Tübingen.

El *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, que tuvo como lema el de “Historia de la Contabilidad Bancaria” se celebró los días 2 a 4 de diciembre de 2003 en el Centro Cultural de Carmona de la Universidad Pablo de Olavide, dirigido por Francisco de Paula Hidalgo Rosendo y ubicado en la Casa Palacio Puerta de Córdoba. El *IV Encuentro* contó con el apoyo organizativo de la Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla. La sesión inaugural fue presidida por El Rector Magnífico de la Universidad Pablo de Olavide, D. Agustín Madrid Parra, así como por el Concejal del Área de Hacienda, Recursos Humanos y Régimen Interior del Excmo. Ayuntamiento de Carmona, D. José Manuel Piñero Fernández, celebrándose en el Salón de Presos, sala principal del Alcázar de la Puerta de Sevilla, edificado en el siglo III a.C.

La primera conferencia inaugural fue dictada por el profesor Luigi De Rosa, recientemente fallecido en Burgos, que fue uno de los más prestigiosos historiadores económicos italianos, especializado en temas de banca de la Edad Moderna. La segunda conferencia inaugural corrió a cargo de Antonio-Miguel Bernal, catedrático de Historia Económica en la Universidad de Sevilla.

El *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, bajo el lema “Cervantes y la Real Hacienda” y con la organización conjunta de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA y del Área de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo de la Universidad de Castilla la Mancha (UCLM), tuvo lugar en Toledo, los días 20 a 22 de abril de 2005 en el marco de los actos conmemorativos celebrados con motivo del IV Centenario de la publicación del Quijote. En esta ocasión hubo que destacar la presencia de los ilustres historiadores italianos de la contabilidad Carlo Antinori y Giuseppe Galassi, así como la de los destacados historiadores económicos Miguel Ángel Ladero Quesada y Tomás García-Cuenca Ariati, y la del archivero facultativo Mariano García Ruipérez. Ya se hay comentado este respecto la preocupación multidisciplinar que muestra siempre la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, que procura de este modo el enriquecimiento de sus Encuentros con la presencia de especialistas en disciplinas afines.

Efectivamente, ésta es una de las cuatro características principales que la Comisión de Historia de la Contabilidad ha procurado mantener fielmente en todas las ediciones de los Encuentros de Trabajo, a saber: 1ª, participación de investigadores de prestigio, entre ellos siempre alguno o algunos extranjeros; 2ª, previsión de tiempo holgado para el debate después de cada ponencia; 3ª, preocupación por configurar una asistencia multidisciplinar, compuesta en especial por historiadores económicos y archiveros facultativos, junto a los historiadores de la contabilidad y a los investigadores en materia contable en general; y 4ª, introducción de elementos lúdicos y culturales, como espacios de esparcimiento y confraternización. La presencia de las principales personalidades mundiales fue especialmente significativa durante

los primeros años en los que España se estaba introduciendo en el terreno histórico-contable y no se conocía a las figuras extranjeras. Los debates han venido constituyendo, por otra parte, uno de los elementos más enriquecedores y atractivos del Encuentro.

De otro lado, la Comisión de Historia de la Contabilidad se ha servido de la convocatoria de los Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad para llamar la atención de los investigadores sobre ciertos temas dignos de ser estudiados y desarrollados. De este modo, mientras el primero planteó la conveniencia de trabajar en la elaboración de una historia de la contabilidad española, en general, el segundo pretendió que se conocieran las dos tendencias principales de investigación existentes en la actualidad en orden a emprender esta elaboración. El tercero quiso dirigir la atención hacia la contabilidad monacal y eclesiástica, de particular relevancia en España, aprovechando la circunstancia de la celebración del Milenario de la Abadía de Santo Domingo de Silos; el cuarto advirtió sobre la importancia de la historia de la contabilidad bancaria, tema que no ha tenido hasta ahora la atención que merece; y, finalmente, el quinto, enmarcándose en el IV Centenario del Quijote y aprovechando el hecho de que Cervantes había actuado como recaudador de la Real Hacienda, quiso dar un aldabonazo en relación con el interés que reviste en España la historia de la contabilidad pública, también poco explorada hasta el presente.

A continuación se ofrece un cuadro resumen de los trabajos presentados en los cinco Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad celebrados hasta el momento. Se han agrupado los trabajos por las principales áreas temáticas, así como por el año de los Encuentros en que se presentaron. Dicho cuadro no tiene prácticamente ningún valor para seguir la marcha de la investigación de esta disciplina en España, porque dicha investigación se presenta en otros muchos foros o se envía directamente para su publicación en revistas nacionales y extranjeras de contabilidad e historia de la contabilidad. Pero sí pueden observarse merced al cuadro algunas circunstancias curiosas, que pueden ser representativas hasta cierto punto. Por ejemplo, mientras en los primeros Encuentros había una presencia notable de trabajos de carácter general sobre temas conceptuales, metodológicos, de estudio de la evolución de la historia de la contabilidad, etc., en los dos últimos Encuentros estos temas prácticamente han desaparecido. En los últimos tres Encuentros los estudios sobre contabilidad eclesiástica y monacal han mantenido un volumen sostenido y apreciable, mientras en los dos primeros apenas hicieron acto de presencia. Parece que éste es uno de los sectores de mayor futuro, junto con la contabilidad del sector público y de comerciantes e industriales, sobre todo con respecto a los siglos XVIII inclusive en adelante. No hay que dejarse engañar a este respecto por las cifras del último Encuentro que, al estar enmarcado en los Actos conmemorativos del IV Centenario de la publicación de D. Quijote, ha atraído a una proporción relativamente alta de trabajos de temática variada, relativos al siglo XVI y XVII. Con la prudencia a que obliga el escaso colectivo de trabajos considerados, parece que puede vislumbrarse también un nacimiento interés por la historia de los problemas de la información contable y financiera. Finalmente, debe decirse, también a la luz de otras fuentes de información, que mientras, como se ha visto, la contabilidad monacal y eclesiástica en general sí parece haber recibido impulso gracias al *III Encuentro*, dedicado a ella, la investigación sobre la historia de la contabilidad bancaria, y en especial sobre la de la banca privada, desvanecido en sí mismo el efecto del *IV Encuentro*, no ha experimentado todavía el empujón que la materia requiere.

Temas	1992	1998	2001	2003	2005	Total
Cuestiones generales (evolución, fuentes, epistemología, etc.)	5	3	5	-	1	14
Contabilidad pública en general	-	-	1	1	1	3
Contabilidad estatal en España	-	1	1	1	4	7
Contabilidad pública referida a Indias	1	-	-	-	1	2
Contabilidad municipal	-	3	-	2	1	6
Contabilidad empresas públicas	1	2	-	-	-	3
Contabilidad entidades no lucrativas	1	1	1	1	1	5
Contabilidad eclesiástica	-	1	4	1	3	9
Contabilidad monacal	-	1	1	3	2	7
Contabilidad banca privada	1	2	2	10	-	15
Contabilidad banca pública en general	-	-	-	-	1	1
Contabilidad banca municipal	1	-	1	-	-	2
Contabilidad comerciantes e industriales	-	2	4	4	1	11
Contabilidad de gestión	-	-	1	1	-	2
Información financiera	-	-	1	1	2	4
Otros temas o temas mezclados	2	4	-	2	7	15
Totales	12	20	22	27	25	106
Épocas estudiadas						
Varias épocas o sin definición de época	5	3	5	5	2	20
Edad Media y comienzos Edad Moderna	2	1	2	1	1	7
Siglos XVI a XVIII	4	13	8	11	18	44
Siglos XIX a XXI	1	3	7	10	4	25
Totales	12	20	22	27	25	106

Una información más amplia y detallada sobre los Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad, con la relación completa de los trabajos presentados en los mismos, podrá encontrarse en la crónica “Los Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad y el Desarrollo de la Investigación Histórico-Contable en España”, publicada en el número 2 de *De Computis*, junio de 2005, págs. 199-218.

Aparte de los indicados Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad, la Comisión de Historia de la Contabilidad organizó el 21 de abril de 1995 en la Universidad de Alcalá una Jornada Conmemorativa del Quinto Centenario de la obra de Luca Pacioli *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, que contiene su famoso tratado “Las Cuentas y las Escrituras”. En dicha Jornada, se presentó el volumen editado por AECA, terminado de imprimir precisamente el 20 de noviembre de 1994, día en que se cumplían exactamente quinientos años de la impresión de la *Summa* de Luca Pacioli, conteniendo la primera traducción efectuada en España del tratado contable pacioliiano, así como un estudio introductorio sobre la vida y la obra del autor, todo ello debido a la pluma de Esteban Hernández Esteve. Asimismo, en el curso de dicha Jornada fue rendido un merecido v

cariñoso homenaje a D. Carlos Cubillo Valverde que tan entregada y eficaz labor realizó durante toda su vida en pro de los estudios e investigaciones en materia contable.

En la referida Jornada intervinieron Pierre Jouanique, el ilustre historiador francés de la contabilidad, Esteban Hernández Esteve, Rafael Donoso Anes, Enrique Fernández Peña, José María González Ferrando y Jorge Tua, todos ellos con interesantes disertaciones.

La Comisión de Historia de la Contabilidad ha intervenido también en la organización de otros encuentros y jornadas, cooperando con las entidades convocantes de las mismas. Asimismo, participa activamente en la organización de las sesiones paralelas de historia de la contabilidad incluidas en el seno de los Congresos y Encuentros AECA.

3.2. El Premio Enrique Fernández Peña

El Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad es una de las contribuciones más importantes de la Comisión de Historia de la Contabilidad al colectivo de investigadores ibéricos de esta materia, en cuanto estimula la investigación y premia los mejores trabajos. Goza de gran prestigio y fue instituido el año 1996, con los siguientes objetivos y características:

1. La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), por mediación de su Comisión de Historia de la Contabilidad, patrocinada por el Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales, decidió instituir el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad en homenaje y recuerdo del que fuera gran profesor y profesional de la contabilidad, uno de los socios fundadores de AECA y principal promotor de la Comisión.
2. El Premio se concede anualmente 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, es decir, desde el 1 de julio del año anterior al 30 de junio del año corriente.
3. 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, simbolizada en la entrega de un trofeo alusivo.
4. Dada la forma de concesión, el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad no precisa de ninguna convocatoria específica, pues todos los trabajos sobre historia de la contabilidad que cumplan las condiciones indicadas serán automáticamente candidatos al mismo. A estos efectos, los miembros del Jurado evaluador cuidarán de seguir atentamente la publicación y presentación de trabajos e investigaciones de esta índole en los medios habituales.

Para representar materialmente el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad se eligió una figura geométrica de raíces paciolianas: el *Exacedron Abscisus Vacuus* dibujado por Leonardo da Vinci, como lámina 10, para el tratado *De Divina Proportione* de Luca Pacioli, amigo y discípulo suyo en la disciplina de matemáticas. En el diseño general del trofeo, esta figura geométrica representa la entraña del globo terráqueo,

desprovisto de su corteza externa, dejando así al descubierto su almacén. Este almacén está constituido por las cuentas, es decir, por los números y el concepto de medida, peso y



cantidad, que sostienen el mundo humano y sin los cuales éste difícilmente podría ser concebido. Al propio tiempo, el entramado del *Exacedron* representa la armonía interna y el equilibrio de la contabilidad, ciencia de las cuentas, su simetría, su carácter cerrado y global y la relación íntima y múltiple que une a unas cuentas con otras, como características propias y consustanciales de la partida doble.

De acuerdo con esta simbología, el *Exacedron Abscisus Vacuus* se presenta sostenido por un soporte similar al utilizado para los globos terráqueos. En la base del soporte, está representada la esfera de un reloj de sol. Sobre ella, el globo terráqueo, simbolizando la contabilidad, esencia y entraña del mundo, sirve de aguja de marcar las horas. Con ello se hace patente la dimensión histórica de la contabilidad en tanto actividad humana, su relación con el paso del tiempo, objeto de estudio de la historia,

simbolizando, por un lado, cómo las cuentas señalan las horas del mundo; por el otro, cómo el propio girar del mundo, es decir, de la contabilidad, se acompasa con los tiempos. Este girar adquiere, así, una dimensión infinita: cuando en la esfera terminan las horas del viejo día, comienzan, sin solución de continuidad las del nuevo. De esta manera, el presente une el pasado, que ya ha sido, con el futuro, que todavía ha de ser. La escultura representando el trofeo basado en el diseño de Leonardo es obra del escultor José Luis Fernández y está fundida en bronce.

Hasta ahora se han concedido diez Premios Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad, de acuerdo con el siguiente detalle:

- 1ª edición -1996- **Alberto Donoso Anes**, profesor de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Sevilla, por su trabajo: *La contabilidad virreinal americana. Análisis de una experiencia: La aplicación del método de la partida doble en las Reales Cajas de Indias (1784-1787)*, tesis doctoral presentada en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Sevilla.
- 2ª edición -1997- **Rafael Donoso Anes**, catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Sevilla, por su trabajo: *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 en Sevilla (1503-1717)*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1996.

- 3ª edición -1998- **Salvador Carmona**, catedrático de la Universidad Carlos III de Madrid, **José Céspedes**, profesor de la Universidad de Almería, y **Donato Gómez**, profesor de la Universidad de Almería, por su trabajo: *Inercia contable: Una aproximación histórica a las Salinas de Roquetas (1800-1869)*, publicado en la "Revista Española de Financiación y Contabilidad", vol. XXVI, núm. 91, abril-junio de 1997.
- 4ª edición -1999- **Josep Maria Passola**, por su libro: *Els orígens de la Banca Pública. Les Taules de Canvi Municipals*, Sabadell: Editorial AUSA, 1999, redactado en catalán.
- 5ª edición -2000- **Mercedes Calvo Cruz**, profesora de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, por su trabajo: *La Contabilidad de los Espolios y las Vacantes: El caso de la Diócesis de "Canaria" 1753-1851*, tesis doctoral presentada en el Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- 6ª edición -2001- **Francisco Mayordomo García-Chicote**, por su trabajo: *Actividad Mercantil y Bancaria en el Reino de Valencia hasta Comienzos del siglo XVII. Gestión y Contabilidad de la Nova Taula de Canvis*, tesis doctoral presentada en la Facultat de Ciències Econòmiques i Empresariales de la Universitat de València.
- 7ª edición -2002- **Francisco Corpas Rojo**, por su trabajo: *Contabilidad Militar. La Evolución de los Sistemas de Información Económica en el Ejército Español*, tesis doctoral presentada en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Sevilla.
- 8ª edición -2003- **José Julián Hernández Borreguero**, por su trabajo: *El Cabildo Catedral de Sevilla; Organización y sistema contable (1625-1650)*, tesis doctoral presentada en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Sevilla.
- 9ª edición -2004- **Susana Villaluenga de Gracia**, por su trabajo: *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*. Tesis doctoral dirigida por el Dr. Francisco Javier Quesada Sánchez presentada en la Universidad de Castilla-La Mancha.
- 10ª edición -2005- **Juan Lanero Fernández**, por su trabajo: *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.

Se podrá hallar mayor información sobre el Premio Enrique Fernández Peña en la crónica "Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad 2004", incluida en el número 1 de *De Computis*, diciembre de 2004, págs. 155-165.

3.3. Publicación de libros y CDs

La Comisión de Historia de la Contabilidad ha publicado también varios libros. Algunos de ellos recogen ponencias y comunicaciones presentadas en alguno de los congresos o encuentros organizados por ella. La mayor y más importante parte de ellos, sin embargo, consiste en la reproducción fotográfica de antiguas obras en español de contabilidad y de historia de la contabilidad, ya agotadas y de difícil consulta, acompañada de estudios introductorios sobre la propia obra y la vida del autor. Asimismo, debe destacarse entre los volúmenes publicados por la Comisión la traducción del *Tractatus XI particularis de*

computis et scripturis de Luca Pacioli, incluido en su *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni & Proportionalita* realizada por Esteban Hernández Esteve, con un estudio introductorio y notas del mismo, todo ello acompañado de la reproducción fotográfica del Tratado.

A continuación se ofrece una relación de todos estos libros:

Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli "De las Cuentas y las Escrituras" 1494-1994. Ponencias e intervenciones leídas en la Jornada Conmemorativa del Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli "Las Cuentas y las Escrituras", celebrada en la Universidad de Alcalá de Henares el 21 de abril de 1994, Estudios de Historia de la Contabilidad nº 1, Madrid, 1995

En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España. Estudios de Historia de la Contabilidad nº 2, Madrid, 1996, 398 págs. (Recoge las ponencias presentadas en el Encuentro de Trabajo celebrado los días 24, 25 y 26 de septiembre de 1992 en la Residencia "La Cristalera", de la Universidad Autónoma de Madrid).

Luca Pacioli: *De las Cuentas y las Escrituras. Título Noveno, Tratado XI, de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita, Venecia, 1494. Estudio introductorio, edición y traducción por Esteban Hernández Esteve, con una reproducción fotográfica del original*, Madrid, AECA, 1994

José María Cañizares Zurdo: *Ensayo Histórico sobre Contabilidad. Reproducción fotográfica de la versión original, publicada en Málaga en 1933, con un estudio introductorio redactado por Daniel Carrasco Díaz y Francisco González Gomila*. Estudios de Historia de la Contabilidad nº 3, Madrid, 1996, págs. 252.

Sebastián de Jócana y Madaria: *Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar Cuenta y Razón. Reproducción fotográfica de la versión original, publicada en Madrid en 1793, con un estudio introductorio redactado por Rafael Donoso Anes y Alberto Donoso Anes*. Estudios de Historia de la Contabilidad nº 4, Madrid, 1998, LXIX + 96 págs.

Programme Abstracts "8th Congress of Accounting Historians"
Madrid, 2000, 127 págs.

Accounting and History. A selection of papers presented at the 8th World Congress of Accounting Historians, Madrid, Spain, 19-21 July 2000
Madrid, 2000, 384 págs.

Karl Meter Kheil: *Historia de la Contabilidad. Versión al castellano de la obra alemana de ... por Fernando López y López. Reproducción fotográfica de la versión original publicada en Alicante en 1902, con estudio introductorio realizado por José M^a González Ferrando*. Estudios de Historia de la Contabilidad nº 5, Madrid, 2004, págs. CLXXXIII + 183.

La Comisión de Historia de la Contabilidad ha publicado asimismo un CD-Rom conteniendo las conferencias, ponencias y comunicaciones presentadas en el IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, de acuerdo con el siguiente detalle:

Fernando Gutiérrez Hidalgo y Esteban Hernández Esteve (coordinadores): *Historia de la Contabilidad Bancaria. IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2-4 de diciembre de 2003*, Madrid, 2003.

3.4. De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)

La Comisión de Historia de la Contabilidad publica también, con carácter periódico, dos veces al año, en junio y diciembre, *De Computis*. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History), cuyo título, obviamente, hace referencia al del Tratado XI incluido en la *Summa* de Luca Pacioli. En el apartado de Presentación de la revista, figuran las Razones y características de la revista, así como su Ideario editorial, de forma que aquí nos limitaremos a dar simplemente algunos datos sobre la acogida que han tenido los tres primeros números de la publicación, cuyo primer número apareció en diciembre de 2004.

Al 20 de junio de 2006, la revista había recibido un total de 6.665 visitas efectuadas por lectores procedentes de 35 países, que se relacionan acto seguido ordenados por número de visitas: España, Colombia, Italia, Portugal, Argentina, Perú, Méjico, Francia, Brasil, Uruguay, Turquía, Alemania, Chile, Polonia, Venezuela, Rusia, Holanda, República Dominicana, Guatemala, Cuba, Suecia, Canadá, Marruecos, Australia, Bélgica, Japón, Ucrania, Suiza, Vietnam, Singapur, Rumanía, Paraguay, Estados Unidos, Israel y Reino Unido. Obviamente, el mayor número de visitas procede de lectores españoles, el 52 por 100, así como de otros de habla hispana, el 25 por 100. Pero resta un 23 por 100 de visitas procedentes de países de otras lenguas. Estos resultados son alentadores y se corresponden con la vocación internacional que inspira a la revista y que se refleja en los diversos idiomas en que se publican los trabajos.

De los 17 artículos publicados en los tres primeros números, más los 5 que se publican en este cuarto número, 22 en total, 11 están redactados en español y 11 en otros idiomas, a saber, 5 en inglés, 4 en italiano, 1 en francés y 1 en alemán, acompañado de su correspondiente traducción al inglés. Algunos de los trabajos incluidos en otras secciones también van acompañados de su correspondiente traducción al inglés.

4. Miembros de la Comisión

La Comisión tiene 96 miembros, la inmensa mayoría de los cuales pertenecen al cuerpo docente de las distintas universidades españolas, adscritos sobre todo a los departamentos de Contabilidad y Economía Financiera, aunque algunos de ellos pertenecen al departamento de Historia Económica. A continuación, se ofrece una relación de dichos miembros por orden alfabético de apellidos:

ALVAREZ-DARDET ESPEJO,
Concepción
ALVAREZ LOPEZ, José María
ARNAIZ DEL RIO, Josefa
BAÑOS SANCHEZ-MATAMOROS, Juan
BENITO MUNDET, Helena
BERNAL, Antonio Miguel
BERNAL, Mercedes
CALVO CRUZ, Mercedes
CAMPOS LUCENA, M^a Soledad
CAPELO BERNAL, María Dolores
CARAZO FERNANDEZ, Juan Carlos
CARMONA MORENO, Salvador
CARRASCO DIAZ, Daniel
CARRASCO FENECH, Francisco
CARRASCO PEREZ, Juan
CARUANA DE LAS CAGIGAS, Leonardo
CASADO ALONSO, Hilario
CUADRADO EBRERO, Amparo
DONOSO ANES, Alberto
DONOSO ANES, José Antonio
ELECHIGUERRA ARRIZABALAGA,
Crisanta
ENVID MIÑANA, Antonio
FELIU MONFORT, Gaspar
FERNANDEZ AGUADO, Javier
FERNANDEZ CARRION, Rodrigo
FIDALGO CERVIÑO, Esther
FUENTES RUIZ, Pilar
GARATE OJANGUREN, María Montserrat
GARCIA DIEZ, Julita
GARCIA LOPEZ, José Ramón
GOMEZ DIAZ, Donato

GONZALEZ FERRANDO, José María
GONZALO, José Antonio
GRANDE VILLAZAN, Jerónimo
GUIMERA RAVINA, Agustín
GUTIERREZ HIDALGO, Fernando
HERNANDEZ BORREGUERO, José Julián
HERNANDEZ ESTEVE, Esteban
HERNANDEZ HERNANDEZ, Bernat
HERNANDO TORDESILLAS, Edmundo
HERRANZ BASCONES, Raquel
HUGUET JIMENEZ, Eduardo
INGLADA GALIANA, Elena
JIMÉNEZ MONTAÑÉS, Ángela
JURADO SANCHEZ, José
LADERO QUESADA, Miguel Angel
LANERO, Juan J.
LARA LARA, Lorenzo
LARRINAGA GONZALEZ, Carlos
LOBATO FRANCO, Isabel
LORCA FERNANDEZ, Pedro
LUNA LUQUE, Francisco Javier
LUXAN, Santiago de
LLOBET PORTELLA, Josep María
LLOPIS AGELAN, Enrique
LLORET BADIA, Antoni
MARTIN MARTIN, José Luis
MARTIN MAYORAL, María Elena
MARTINEZ GARCIA, Francisco Javier
MARTINEZ RUIZ, José Ignacio
MARTINEZ TAPIA, Ramón

MAYORDOMO GARCIA-CHICOTE,
Francisco
MOLERO LOPEZ, Juan José
MUÑOZ ORCERA, Rafael
NIÑO AMO, María Martina
NUÑEZ, Gregorio
NUÑEZ TORRADO, Miriam
PASSOLA, Josep M.
PEDROSA ALBERTO, Fernanda Cristina
PEINO JANEIRO, Victor
PEÑA GUTIERREZ, Alberto de la
PEREZ GARCIA, María del Pilar
PEYRO VILAPLANA, Encarna
PRIETO MORENO, María Begoña
PUELL DE LA VILLA, Jesús
QUESADA SÁNCHEZ, Francisco Javier
RAMOS CERVERO, Rafael
RAMOS SANCHEZ, Sofía
REDONDO VALDEOLMILLOS, Isabel
RIO SANCHEZ, Rosario del
RIVERO MENENDEZ, María del Rosario
RODRIGUEZ ARIZA, Lázaro
RODRIGUEZ GONZALEZ, Ricardo
ROMERO FUNEZ, Domi
ROMERO MARTÍNEZ, Mariano
RUBIN CORDOBA, Fernando
RUIZ BLANCO, Silvia
RUIZ LLOPIS, Amparo
SANTOS REDONDO, Manuel
TORTELLA, Gabriel
TRIGOS JURADO, María José
TUA PEREDA, Jorge

VAZQUEZ DE PRADA, Valentín
VELARDE REVILLA, Pedro María
VILLUENGA DE GRACIA, Susana
VILLANUEVA RIU , Eustasio

THE COMMISSION OF ACCOUNTING HISTORY OF AECA

1. Foundation

Because of several contacts previously held, towards the end of 1991 a working lunch took place at the Autonomous University of Madrid where the seeds of the future Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, that is, Commission of Accounting History of AECA were sown. As everybody knows, AECA stands for the Spanish Association for Accounting and Management. Jorge Tua, who at that time was Vice-rector of said University, convened this lunch. Beside the host attended the lunch Enrique Fernández Peña, José María González Ferrando, Esteban Hernández Esteve, Francisco Ibisate García and Fernando Martín Lamouroux. In the course of the lunch, Enrique Fernández Peña, in his capacity as member of the Board of Directors of AECA, exposed his desire to make a proposal to create within the Association a Commission of Accounting History. He thought that this discipline, not very well known, had most interest. In this way, it would become institutionalized and its study and research enhanced. To this effect, he was interested to know the opinion that the attendees had of his idea and whether they would support it if the case would arrive. Francisco Ibisate García, who at that time was President of the Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid (Public Association of Graduates in Business and Commerce of Madrid), offered not only his approval and support but also the patronage of the Ilustre Colegio for the planned Commission. In view of the favourable reception got by his initiative, Enrique Fernández Peña confirmed his intention to propose the creation of the Commission. He added that if the AECA's Board of Directors approved it, he has also the intention to propose Esteban Hernández Esteve as president of the Commission, taking into account the work that he had been making in the field of accounting history since 1981. The attendees also carried this initiative by general consent.

Once obtained this backing, Enrique Fernández Peña submitted his proposal at the meeting of 26 February 1992. The Board of Directors of AECA approved the proposal in all its terms and in this way, they constituted the Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA with the patronage of the Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid. At the same time, they appointed Esteban Hernández Esteve as president of the Commission. Given the Commission's nature, the Comisión de Historia de la Contabilidad has not among its commitments the issue of documents of normative or guiding character with respect to accounting or management activities as the other Commissions of AECA. This does not mean, of course, that it does not promote the publication of quality works related to accounting history matters, as we shall see at once.

2. Purposes

The main purposes formally assigned to the Commission of Accounting History are following:

1. To encourage and spread the interest in Accounting History, as well as collaterally in Business and Management History in general, promoting the study and research into

these matters, with especial reference to those dealing with Spanish, Portuguese and Latin American items.

2. To spread news regarding Accounting History and accounting historians, as well as to serve as a means of contact, coordination and relation among them, facilitating their task through guidance, assessment and instrumental help.
3. To promote the publication and to publish directly or in collaboration with other institutions quality studies and investigations on accounting or business history carried out by its members or other people. In this aspect, reprinting and translating old works of great scientific value to put them at the disposal of Spanish researchers receive especial appreciation.
4. To contribute, together with the institutions directly involved, to raise the consciousness of companies, institutions, professionals and public opinion in general with regard to the importance to preserve and duly keep account books, business documents and commercial archives. In this way, one will keep the sources of accounting and business history referred as well to the past times as to the future history of the present times.

3. Activities

According to these purposes, the Commission of Accounting History performs since its foundation a set of activities, of which the most outstanding are following.

3.1. Workshops on Accounting History

One of the most remarkable activities of the Commission is the organization of the Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad, that is, Workshops on Accounting History. The Workshops on Accounting History began at the Student Residence "La Cristalera" that the Autonomous University of Madrid has in Miraflores de la Sierra. In this atmosphere as friendly as academic, from 24 to 26 September 1992 was held the *I Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, under the motto "On the elaboration of an Accounting History in Spain". Jorge Tua, who at that time was Vice-rector of said University, assumed personally the role of host. Aside the Autonomous University of Madrid, also took active part in the organization of the Workshop the Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), represented by Leandro Cañibano, first Vice-president of the Association. The Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales, represented by its President, Francisco Ibisate García, and the Instituto de Contabilidad y Auditoría (Public Institute of Accounting and Auditing -an organization dependent of the Treasury), represented by its President, Ricardo Bolufer, also participated in the organization. The main purpose of the Workshop, held at this high level, was to lay the foundations of a possible elaboration of Spanish accounting history, with the shaping of its main lines and the enunciation of the specific problems which could be stated beforehand in its different areas.

On the other hand, a principal reason of the event was the public and formal launching of the Commission of Accounting History, created on 26 February 1992, as we have already seen.

This *I Encuentro* is worth remembering by several reasons, among them following:

- a) Public launching of the Commission of Accounting History before an audience mainly composed of university professors.
- b) The elaboration of a Spanish Accounting History was proposed.
- c) The introduction of figures so prestigious in the international accounting history field as Basil S. Yamey, Pierre Jouanique and David S. Forrester for the first time in Spain. In Spain, people knew them only by name.
- d) The presence and collaboration of prominent personalities in related disciplines who wanted to assert their interest in accounting history, such as Felipe Ruiz Martín and Antonio Miguel-Bernal, belonging to the area of economic history, and Rafael Conde y Delgado de Molina, from the same area and the one of archivist.
- e) The interest awoken in the academic circles and the fruits earned in vocations for the research in accounting history.

The *II Encuentro de Trabajo de la Historia de la Contabilidad*, under the motto: “Two ways to understand Accounting History”, was held from 24 to 26 September 1998 at the Hall of Residence Maese Rodrigo de Mairena del Aljarafe (Sevilla). The Commission of Accounting History of AECA and the Research Group: Information, Environment and Organizational Change organized it. The organization counted on the collaboration and support of the Department of Accounting and Finance of the Sevilla University and the Department of Economics and Business of the University of Pablo de Olavide of Sevilla.

The central subject of the workshop referred to the highly topical debate at those times between the supporters of the “new accounting history”, on the one side, and those in favour of the traditional accounting history, on the other side. The two approaches were dealt with in the inaugural speeches. Mahmoud Ezzamel, professor at the Manchester University at that time, was the defender of the “new accounting history” and Carlo Antinori, emeritus professor of the Parma University represented the traditional approach. The expositions of both speakers and the discussion about them brought to the conclusion that there were no substantial differences between the two approaches. In the attendees’ opinion the postulates of the “new accounting history”, that were already devoid of its extreme positions, had come to complement and enrich the traditional accounting history views.

The *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, under the motto “*Orare et Rationem Reddere: Accounting History in the Millennium of the Benedictine Monastery of Santo Domingo de Silos*”, was held in Santo Domingo de Silos from 28 to 30 June 2001. By means of this workshop, the Commission of Accounting History wanted to join the commemoration events held on occasion of the millennium of the birth of Santo Domingo de Silos and of the Abbey named after him. The Silos Abbey, the University of Burgos, the Commission and the Autonomous University of Madrid organized jointly the event.

The Abbot of the monastery, Dom Clemente Serna, chaired the opening ceremony. The Vice-rector of the University of Burgos, D. José Manuel Villanueva, accompanied him. Yannick Lemarchand, professor of the University of Nantes, gave the inaugural lecture and Marcell Schweitzer, professor of the University of Tübingen, pronounced the closing one.

The *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad* had as motto: “Bank Accounting History” and was held from 2 to 4 December 2003 at the Cultural Centre of the University Pablo de Olavide in Carmona. Francisco de Paula Hidalgo Rosendo managed the

Centre, placed in the Casa Palacio Puerta de Córdoba. The University Pablo de Olavide and the Commission of Accounting History organized together *IV Encuentro*. The Rector of the University Pablo de Olavide, of Seville, Agustín Madrid Parra, chaired the inaugural session, accompanied by the Town councillor, José Manuel Piñero Fernández. The ceremony took place in the Salón de Presos, main hall of the Alcázar de la Puerta de Sevilla (Fortress of Sevilla's Wall Gate), built by the Carthaginian in the 3rd century BC.

Professor Luigi De Rosa pronounced the first opening speech. Professor De Rosa was one of the most prominent Italian economic historians and was specialized in banking items of the period from the end of the Middle Ages up until the French Revolution. Antonio-Miguel Bernal, professor on economic history at the University of Sevilla, gave the second inaugural lecture.

The *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, under the motto "Cervantes and the Royal Treasury" took place in Toledo from 20 to 22 April 2005. The Commission of Accounting History and the Accounting Area of the Toledo Faculty of Juridical and Social Sciences of the University of Castilla-La Mancha (UCLM) organized it jointly. It was held in the frame of the commemoration events disposed on the 4th Centenary of Don Quixote's publication. The well-know Italian accounting historians Carlo Antinori y Giuseppe Galassi attended the workshop, as well as the distinguished economic historians Miguel Ángel Ladero Quesada and Tomás García-Cuenca Ariati. The archivist of the Toledo City Council, Mariano García Ruipérez, also attended the meeting. We have already commented the multidisciplinary concern that the Commission of Accounting History always shows. It thinks that the presence of specialists in different related disciplines contributes to the enrichment of its workshops.

This is indeed one of the features that the Commission of Accounting History has intended to keep in all editions of its workshops. These features are:

1. Participation of prestigious researchers, among them always some foreigner or foreigners.
2. Providing plentiful time after the expositions for discussion.
3. Concern in order to get a multidisciplinary audience. This audience should be composed especially of economic historians and archivists, apart from accounting historians and researchers into accounting matters in general.
4. Implementation of cultural and ludic elements after the end of the daily sessions at the end of the sessions as spaces of recreation and fraternization.

The presence of main world personalities was especially significant during the first years when Spain was introducing itself into the accounting history field and researchers only knew the foreign figures by name. On the other hand, the debates have always constituted one of the most enriching and attractive elements of the workshops.

The Commission of Accounting History has used furthermore the convening of the Workshops on Accounting History in order to attract researchers' attention to subjects worth studying and developing. In this way, the first workshop put on the floor the convenience of elaborating a Spanish accounting history in general. The second one intended to cast light before the Spanish researchers on the two main theoretical approaches existing at that time, so

that the researchers were well oriented to undertake the proposed task. The third workshop wanted to draw the researchers' attention to monastic and ecclesiastical accounting profiting from the circumstance of Santo Domingo de Silos' Millennium. This sort of accounting is especially important in Spain because of the great significance of the Catholic Church in Spanish History and of the abundant material existing in the relevant archives. The fourth workshop warned about the importance of bank accounting history, a subject that up to now has not received the attention that it deserves. Finally, the fifth one was in line with the 4th Centenary of Don Quixote's publication. Taking advantage of the fact that Cervantes had acted as collector of the Royal Treasury, it wanted to give a reveille with regard to the interest that public sector accounting history has in Spain. Researchers have also scarcely explored this accounting in spite of the enormous quantity of account books kept in the archives.

On following page we offer a table summarizing the papers presented at the five Workshops on Accounting History held up to now. We have grouped the papers according to the main subjects dealt, as well as to the workshop's year. This table has practically no value to follow the course of the research into the discipline in Spain. Spanish researchers present their papers in a lot of other forums or send them directly to national or foreign journals for publication. In any case, the table provides information of some curious circumstances, which at some extent can be representative. For instance, at the first workshops there were relatively abundant papers of general nature on conceptual and methodological items, evolution of accounting history research, etc. At the two last workshops these subjects had practically disappeared. On the other hand, at the three last workshops the researches into monastic and church accounting have shown a notable and constant level. On the contrary, at the first two they hardly appeared. It seems that this area is one of those that offer a best future, together with public sector and business accounting. That is true especially with regard to the 18th century onwards. We do not be misled by the papers presented at the last workshop. It was held within the framework of Don Quixote's commemoration events. This circumstance attracted a relatively high proportion of papers dealing with a variety of subjects regarding the 16th and 17th centuries. With the necessary care due to the small number of the considered papers, one may discern the rise of some interest in the history of accounting and financial disclosure. Finally, we must say that thanks to the *III Encuentro*, monastic and ecclesiastical accounting history received in Spain a major boost. On the contrary, it does not seem, at least up to now, that the *IV Encuentro* has had a similar effect with regard to the history of bank accounting.

A wider and more detailed information of the Workshops on Accounting History, with the complete lists of presented papers is to be found in the report "Los Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad y el desarrollo de la investigación histórico-contable en España (*AECA's Workshops on Accounting History and the development of accounting history research in Spain*)". It was published in *De Computis*, issue no 2, June 2005, pp. 199-218.

Besides the mentioned Workshops on Accounting History, the Commission of Accounting History organized on 21 April 1995 in the University of Alcalá a Commemorative Conference to celebrate the 5th Centenary of Luca Pacioli's *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*. As everybody knows, this work contains his famous treatise "De Computis et Scripturis". At the said Conference AECA presented the volume containing the first translation of this treatise made in Spain. The

printing of this volume was just finished on 20 November 1994, the day on which five hundred years before ended the printing of Luca Pacioli's *Summa*. Esteban Hernández Esteve accomplished the translation into Spanish, the edition with notes and the introductory study on the life and work of Pacioli. Pierre Jouanique, the distinguished French accounting historian, as well as Esteban Hernández Esteve, Rafael Donoso Anes, Enrique Fernández Peña, José María González Ferrando and Jorge Tua participated in the Conference. All of them pronounced interesting speeches on accounting history. At the same time, in the course of the Conference the audience paid homage to Carlos Cubillo Valverde, who devoted all his life to favour the studies and researches into accounting matters.

Subjects	1992	1998	2001	2003	2005	Total
General items (evolution, sources, epistemology, etc.)	5	3	5	-	1	14
Public sector accounting in general	-	-	1	1	1	3
State accounting in Spain	-	1	1	1	4	7
Public accounting regarding the Indies	1	-	-	-	1	2
Municipal accounting	-	3	-	2	1	6
Accounting of public sector companies	1	2	-	-	-	3
Accounting of non-profit-making entities	1	1	1	1	1	5
Ecclesiastical accounting	-	1	4	1	3	9
Monastic accounting	-	1	1	3	2	7
Private banks accounting	1	2	2	10	-	15
Public banks accounting in general	-	-	-	-	1	1
Municipal banks accounting	1	-	1	-	-	2
Business accounting	-	2	4	4	1	11
Management accounting	-	-	1	1	-	2
Disclosure of financial issues	-	-	1	1	2	4
Other subjects or mixing subjects	2	4	-	2	7	15
Totals	12	20	22	27	25	106
Times studied						
Various times or without defined time	5	3	5	5	2	20
Middle Ages and end 15th century	2	1	2	1	1	7
16th to 18th centuries	4	13	8	11	18	44
19th to 21st centuries	1	3	7	10	4	25
Totals	12	20	22	27	25	106

The Commission of Accounting History has also participated in the organization of other meetings and conferences cooperating with the convening entities. Likewise it participates actively in the organization of the concurrent sessions on accounting history within the Congresses and meetings of AECA.

3.2. Enrique Fernández Peña Award

Enrique Fernández Peña History of Accounting Award is one of the most notable contributions of the Commission of Accounting History of AECA to the Iberian accounting historian's world. It encourages the investigation and rewards the best works. It was instituted in 1996 with following purposes and features and enjoys great prestige:

1. In 1996, the Spanish Association of Accounting and Business Administration (AECA) and its Accounting History Commission, under the sponsorship of the Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales (Public Association of Graduates in Business and Commerce) founded the Enrique Fernández Peña History of Accounting Award to honour the memory of a beloved professor, outstanding professional, founding member of AECA, and author of the initiative to found the Accounting History Commission.
2. The award goes every year to the author of the work on the history of accounting, written in any Iberian Peninsula language, that the Jury deems most outstanding for its contribution to the field. Candidates are selected from among the works published or presented at congresses, universities and academic meetings in the preceding twelve month period (July 1st- June 30th) of each calendar year.
3. The winner receives a commemorative sculpture. No cash award is assigned, since the foremost purpose is to provide public recognition of research results.
4. All works on the history of accounting meeting candidacy specifications will automatically be considered. No specific application or submission process is required, since the jury keeps itself informed and selects candidate works from the traditional channels where research and work of this type are generally published or presented.

The Enrique Fernández Peña History of Accounting trophy is a sculpture, based on a geometric figure with Paciolian roots: Da Vinci's *Exacedron Abscisus Vacuus*, drawn as illustration 10, for *De Divina Proportione*, the treatise written by his friend and mathematics teacher, Luca Pacioli.

It represents the core of the terrestrial globe, less the earth's crust, thus the supporting structure is visible, revealing its skeleton. This skeleton symbolizes the accounts, that is, the numbers and the notions of measurement, weight and quantity that are the backbone of mankind's endeavours. Without them these endeavours could hardly be understood. In this way, the *Exacedron* represents the harmony and equilibrium of accounting, i.e., the science of the accounts, its symmetry, closed and global nature and the multiple intimate relationships interlinking accounts, in other words, the consubstantial and inherent characteristics of double entry accounting.

In keeping with this symbolism, the *Exacedron Abscisus Vacuus* is mounted on a base similar to those used for globes. The bottom of the base is a sundial. Perched above the sundial, the globe, representing accounting, the meat and marrow of human endeavour, is the hand that marks the hours. This reveals the historical dimension of accounting as a human activity and its relation with the passage of time, subject matter of history.

On the one hand, this image illustrates how accounts mark the hours of the world; on

the other hand, how the revolving of the globe, that is, accounting, keeps pace with the times. These revolutions thus take on an endless dimension: When the hands of the clock finish marking the hours of day ending, they immediately begin to mark the hours of new day without interruption. In this way, present links past and future, what is, what was, and what is yet to be. The bronze cast sculpture based on Leonard Da Vinci's design is the work of sculptor, José Luis Fernández.



Up to now ten Enrique Fernández Peña Awards have been granted to following winners:

1996: **Alberto Donoso Anes**, Associate Professor of Accounting and Finance, Universidad de Sevilla, for his work entitled: *La contabilidad virreinal americana. Análisis de una experiencia: La aplicación del método de la partida doble en las Reales Cajas de Indias (1784-1787)*, doctoral dissertation, presented at the Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla.

1997: **Rafael Donoso Anes**, Tenured Professor of Accounting and Finance, Universidad de Sevilla, for his work entitled: *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 en Sevilla (1503-1717)*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1996.

1998: **Salvador Carmona**, Tenured Professor, Universidad Carlos III de Madrid, **José Céspedes**, Associate Professor, Universidad de Almería, and **Donato Gómez**, Associate Profesor, Universidad de Almería, for their work entitled: *Inercia contable: Una aproximación histórica a las Salinas de Roquetas (1800-1869)*, published in "Revista Española de Financiación y Contabilidad", vol. XXVI, no. 91, April-June 1997.

1999: **Josep Maria Passola**, for his book: *Els orígens de la Banca Pública. Les Taules de Canvi Municipals*, Sabadell: Editorial AUSA, 1999, research language: Catalan.

2000: **Mercedes Calvo Cruz**, Associate Professor of Accounting and Finance, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, for her work entitled: *La Contabilidad de los Espolios y las Vacantes: El caso de la Diócesis de "Canaria" 1753-1851*, doctoral dissertation presented to the Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

- 2001: **Francisco Mayordomo García-Chicote**, Associate Professor of Accounting and Finance, Universitat de Valencia, for his work entitled: *Actividad Mercantil y Bancaria en el Reino de Valencia hasta Comienzos del siglo XVII. Gestión y Contabilidad de la Nova Taula de Canvis*, doctoral dissertation presented at the Facultat de Ciències Econòmiques i Empresariales, Universitat de Valencia.
- 2002: **Francisco Corpas Rojo**, for his work entitled: *Contabilidad Militar. La Evolución de los Sistemas de Información Económica en el Ejército Español*, doctoral dissertation presented at the Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla
- 2003: **José Julián Hernández Borreguero**, Associate Professor of Accounting and Finance, Universidad de Sevilla, for his work entitled: *El Cabildo Catedral de Sevilla; Organización y sistema contable (1625-1650)*, doctoral dissertation presented at the Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla.
- 2004: **Susana Villaluenga de Gracia**, Associate Professor of Accounting and Finance, Universidad de Castilla-La Mancha, for her work entitled: *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*, doctoral dissertation, Dr. Francisco Javier Quesada Sánchez, advisor, presented at Universidad de Castilla-La Mancha.
- 2005: **Juan Lanero Fernández**, Associate Professor at the Universidad de León, for his work: *El esplendor de la teneduría de libros: La partida doble en los tratados contables ingleses de la dinastía Tudor (1543-1558)*, doctoral dissertation, Dr. José Miguel Fernández Fernández, advisor, presented at Universidad de León.

Further information of this subject is to be found in the Report “The Enrique Fernández Peña History of Accounting Award 2004”, in *De Computis*, issue no 1, December 2004, pp. 155-165.

3.3. Books and CDs Publication

The Commission of Accounting History of AECA has published several books. Some of them collect papers presented to one of the held congresses or meetings. The majority and most important part of them, however, consists of the photographic reproduction of old Spanish books on accounting and accounting history completely sold out and difficult to consult. The edition of these books is always entrusted to specialists who write an introductory study on the life and work of the author. Among the published volume stands out the Spanish translation of *Tractatus XI particularis de computis et scripturis* by Luca Pacioli. The treatise is included in his *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni & Proporcionalita*. Esteban Hernández Esteve accomplished the edition and translation that are accompanied by the photographic reproduction of the treatise.

A list of all the published books follows:

Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli "De las Cuentas y las Escrituras" 1494-1994. Ponencias e intervenciones leídas en la Jornada Conmemorativa del Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli "Las Cuentas y las Escrituras", celebrada en la Universidad de Alcalá de Henares el 21 de abril de 1994, Estudios de Historia de la Contabilidad no 1, Madrid, 1995

En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España. Estudios de Historia de la Contabilidad nº 2, Madrid, 1996, 398 págs. (It collects the papers presented at the Workshop held 24-26 September 1992 at the Student Residence "La Cristalera", of the Autonomous University of Madrid).

Luca Pacioli: *De las Cuentas y las Escrituras. Título Noveno, Tratado XI, de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita, Venecia, 1494. Estudio introductorio, edición y traducción por Esteban Hernández Esteve, con una reproducción fotográfica del original, Madrid, AECA, 1994*

José María Cañizares Zurdo: *Ensayo Histórico sobre Contabilidad. Reproducción fotográfica de la versión original, publicada en Málaga en 1933, con un estudio introductorio redactado por Daniel Carrasco Díaz y Francisco González Gomila. Estudios de Historia de la Contabilidad nº 3, Madrid, 1996, pp. 252.*

Sebastián de Jócana y Madaria: *Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar Cuenta y Razón. Reproducción fotográfica de la versión original, publicada en Madrid en 1793, con un estudio introductorio redactado por Rafael Donoso Anes y Alberto Donoso Anes. Estudios de Historia de la Contabilidad nº 4, Madrid, 1998, LXIX + 96 pp.*

Programme Abstracts "8th Congress of Accounting Historians", Madrid, 2000, 127 pp.

Accounting and History. A selection of papers presented at the 8th World Congress of Accounting Historians, Madrid, Spain, 19-21 July 2000, Madrid, 2000, 384 pp.

Karl Meter Kheil: *Historia de la Contabilidad. Versión al castellano de la obra alemana de ... por Fernando López y López. Reproducción fotográfica de la versión original publicada en Alicante en 1902, con estudio introductorio realizado por José M^a González Ferrando. Estudios de Historia de la Contabilidad nº 5, Madrid, 2004, pp. CLXXXIII + 183.*

The Commission of Accounting History of AECA has also published one CD-Rom collecting the speeches and papers presented at the *IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*:

Fernando Gutiérrez Hidalgo y Esteban Hernández Esteve (coordinadores): *Historia de la Contabilidad Bancaria. IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2-4 de diciembre de 2003, Madrid, 2003.*

3.4. *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (Spanish Journal of Accounting History)

The Commission of Accounting History of AECA also publishes periodically an electronic journal, *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (*Spanish Journal of Accounting History*), www.decomputis.org whose title refers, obviously, to the *Tractatus XI* of Luca Pacioli's *Summa*. The journal is completely free and appears twice a year, in June and December. In the section "Presentation and call for papers" are explained the "Purpose and features" of the journal as well as its "Editorial philosophy". For this reason here we shall limit ourselves to provide some data on the reception found by the first three issues of the journal, whose first issue appeared in December 2004.

On 20 June 2006, the journal had received a total of 6,665 visits. The visitors came from 35 countries, that we list hereafter by order of visits number: Spain, Colombia, Italy, Portugal, Argentina, Peru, Mexico, France, Brazil, Uruguay, Turkey, Germany, Chile, Poland, Venezuela, Russia, The Netherlands, Dominican Republic, Guatemala, Cuba, Sweden, Canada, Morocco, Australia, Belgium, Japan, Ukraine, Switzerland, Viet Nam, Singapore, Romania, Paraguay, United States, Israel and the United Kingdom. Logically, the largest number of visits comes from Spanish readers, 52%, as well as from readers belonging to other Spanish-speaking countries, 25%. It remains, however, 23% of visits coming from other countries. These data are encouraging taking into account that the journal is still very young. Anyway they correspond to the international vocation that inspires the journal, as it is shown by the different languages in which the papers are published.

From the 17 papers published in the first three issues, more the 5 ones published in this fourth issue, 22 in total, 11 are written in Spanish and another 11 in other languages, namely, 5 in English, 4 in Italian, 1 in French and 1 in German. The latter was accompanied by its corresponding translation in English. Some of the writings of other sections count also with the corresponding English translation.

4. Commission's members

The Commission has 96 members. The great majority of them are professors at the different Spanish universities. Above all they belong to the Department of Accounting and Finance, although some pertain to the Department of Economic History. In the following pages a list of these members ordered by alphabetical order of surnames is offered:

ALVAREZ-DARDET ESPEJO

ALVAREZ LOPEZ, José María

ARNAIZ DEL RIO, Josefa

BAÑOS SANCHEZ-MATAMOROS, Juan

BENITO MUNDET, Helena

BERNAL, Antonio Miguel

BERNAL, Mercedes

BERNAL, Mercedes
CALVO CRUZ, Mercedes
CAMPOS LUCENA, M^a Soledad
CAPELO BERNAL, María Dolores
CARAZO FERNANDEZ, Juan Carlos
CARMONA MORENO, Salvador
CARRASCO DIAZ, Daniel
CARRASCO FENECH, Francisco
CARRASCO PEREZ, Juan
CARUANA DE LAS CAGIGAS, Leonardo
CASADO ALONSO, Hilario
CUADRADO EBRERO, Amparo
DONOSO ANES, Alberto
DONOSO ANES, José Antonio
ELECHIGUERRA ARRIZABALAGA,
Crisanta
ENVID MIÑANA, Antonio
FELIU MONFORT, Gaspar
FERNADEZ AGUADO, Javier
FERNANDEZ CARRION, Rodrigo
FIDALGO CERVIÑO, Esther
FUENTES RUIZ, Pilar
GARATE OJANGUREN, María Montserrat
GARCIA DIEZ, Julita
GARCIA LOPEZ, José Ramón
GOMEZ DIAZ, Donato
GONZALEZ FERRANDO, José María
GONZALO, José Antonio
GRANDE VILLAZAN, Jerónimo
GUIMERA RAVINA, Agustín
GUTIERREZ HIDALGO, Fernando
HERNANDEZ BORREGUERO, José
Julián

HERNANDEZ ESTEVE, Esteban
HERNANDEZ HERNANDEZ, Bernat
HERNANDO TORDESILLAS, Edmundo
HERRANZ BASCONES, Raquel
HUGUET JIMENEZ, Eduardo
INGLADA GALIANA, Elena
JIMÉNEZ MONTAÑÉS, Ángela
JURADO SANCHEZ, José
LADERO QUESADA, Miguel Angel
LANERO, Juan J.
LARA LARA, Lorenzo
LARRINAGA GONZALEZ, Carlos
LOBATO FRANCO, Isabel
LORCA FERNANDEZ, Pedro
LUNA LUQUE, Francisco Javier
LUXAN, Santiago de
LLOBET PORTELLA, Josep María
LLOPIS AGELAN, Enrique
LLORET BADIA, Antoni
MARTIN MARTIN, José Luis
MARTIN MAYORAL, María Elena
MARTINEZ GARCIA, Francisco Javier
MARTINEZ RUIZ, José Ignacio
MARTINEZ TAPIA, Ramón
MAYORDOMO GARCIA-CHICOTE,
Francisco
MOLERO LOPEZ, Juan José
MUÑOZ ORCERA, Rafael
NIÑO AMO, María Martina
NUÑEZ, Gregorio
NUÑEZ TORRADO, Miriam
PASSOLA, Josep M.

PEDROSA ALBERTO, Fernanda Cristina
PEINO JANEIRO, Victor
PEÑA GUTIERREZ, Alberto de la
PEREZ GARCIA, María del Pilar
PEYRO VILAPLANA, Encarna
PRIETO MORENO, María Begoña
PUELL DE LA VILLA, Jesús
QUESADA SÁNCHEZ, Francisco Javier
RAMOS CERVERO, Rafael
RAMOS SANCHEZ, Sofía
REDONDO VALDEOLMILLOS, Isabel
RIO SANCHEZ, Rosario del
RIVERO MENENDEZ, María del Rosario
RODRIGUEZ ARIZA, Lázaro
RODRIGUEZ GONZALEZ, Ricardo
ROMERO FUNEZ, Domi
ROMERO MARTÍNEZ, Mariano
RUBIN CORDOBA, Fernando
RUIZ BLANCO, Silvia
RUIZ LLOPIS, Amparo
SANTOS REDONDO, Manuel
TORTELLA, Gabriel
TRIGOS JURADO, María José
TUA PEREDA, Jorge
VAZQUEZ DE PRADA, Valentín
VELARDE REVILLA, Pedro María
VILLUENGA DE GRACIA, Susana
VILLANUEVA RIU , Eustasio

NOTICIAS SOBRE ARCHIVOS

LOS FONDOS DOCUMENTALES DEPOSITADOS EN EL ARCHIVO HISTÓRICO PROVINCIAL DE OURENSE. ESPECIAL REFERENCIA A LA SECCIÓN DE INSTITUCIONES ECLESIAÍSTICAS

Dolores Rivero Fernández

Elena Gallego Rodríguez

Universidad de Vigo

Los Archivos Históricos Provinciales fueron creados por Decreto de 12 de noviembre de 1931 con la finalidad de albergar los protocolos notariales que permanecían en poder de los diferentes notarios y, en general, agrupar la documentación histórica en poder de particulares o depositada en distintos archivos de las entidades locales.

En la actualidad estos archivos realizan una gran labor de custodia y mantenimiento de documentos históricos y prestan un importante servicio a toda la sociedad: a los ciudadanos porque en ellos están depositados diferentes títulos jurídicos que permiten justificar, en caso de litigio, sus presuntos derechos de propiedad; a la Administración Pública porque contienen documentos necesarios para su gobierno y administración; y de forma muy especial a los investigadores ya que en ellos se encuentran las fuentes primarias que constituyen la base de cualquier indagación histórica.

1. Creación y consolidación del Archivo Histórico Provincial de Ourense

Los antecedentes del Archivo Histórico Provincial de Ourense se remontan al año 1813 cuando se decide depositar todos los protocolos notariales dispersos en las notarias de la provincia en un archivo ubicado en el Palacio Episcopal, cedido al efecto por el entonces Obispo de Ourense Monseñor Quevedo y Quintano. La custodia de los documentos se encomienda al Provisor de la Diócesis ya que en el mismo lugar se encuentran los fondos pertenecientes al Archivo Episcopal y Diocesano. En los años siguientes numerosos protocolos de este archivo fueron retirados por los notarios y los que allí permanecieron se fueron deteriorando como consecuencia de las deficiencias en las instalaciones y de la escasa atención prestada a su conservación y vigilancia.

Como señalamos anteriormente, en el año 1931 se crean los Archivos Históricos Provinciales con la finalidad de reagrupar todos los protocolos notariales dispersos en diferentes archivos y dependencias. A tales efectos, el 17 de febrero de 1932, el inspector

General de Archivos, Sr. Gómez del Campillo, envía un oficio al Director del Archivo de la Delegación de Hacienda de Ourense para que constituya el Archivo de esta provincia. El 25 de febrero se nombra un patronato encargado de realizar los trámites que requiere su emplazamiento y dotación económica, pero, pese a las múltiples gestiones desarrolladas, no se consigue formalizar en aquel entonces su creación.

Será en el año 1943, con motivo de la visita del Ilmo Sr. Inspector General de Archivos al Archivo de la Delegación de Hacienda de Ourense, cuando, a instancias de su Director D. Jesús Ferro Couselo, inicie su andadura este Archivo en unas instalaciones que, de forma provisional, se ubican el Archivo de dicha delegación.

La primera remesa de documentos que recibe son los que constituyen los fondos históricos de la Delegación de Hacienda, pero pronto da comienzo la recogida de importantes donaciones e ingresos efectuados por particulares. Entre estas donaciones se encuentran valiosos pergaminos, papeles manuscritos, documentos y libros que hacen referencia al patrimonio de los monasterios de la provincia. Asimismo, se efectúan compras de documentación perteneciente a destacadas familias de la época.

En el año 1961 tiene lugar una de las adquisiciones más importantes por la que incorporan al Archivo todos los protocolos notariales de más de cien años de antigüedad. Esta voluminosa documentación tiene que colocarse provisionalmente en una sala del Museo Arqueológico ante la falta de espacio que ya se evidencia en las dependencias cedidas por la Delegación de Hacienda. La continua y progresiva incorporación de fondos pone de manifiesto la urgente necesidad de contar con unas dependencias propias y adecuadas para el archivo de tanta documentación.

Las obras de un nuevo edificio para albergar el Archivo fueron aprobadas en el Consejo de Ministros celebrado en el Pazo de Meirás (A Coruña) en septiembre de 1961. Obtenida tal autorización, se inicia de manera inmediata la reconstrucción y acondicionamiento del antiguo Palacio Episcopal, finalizando las obras en octubre del año 1963, el día 4 de enero del año siguiente se procede a su inauguración. El actual Archivo ocupa un espacio 1.745 m² de los cuales se dedican 997 a depósito de libros, documentos y cajas que contienen escritos históricos de gran valor que permiten reconstruir una parte importante de nuestra historia.

2. Los fondos documentales depositados en el Archivo Histórico Provincial de Ourense

Los fondos existentes en el Archivo Histórico Provincial están clasificados, en función de su origen, en públicos y privados. Los fondos públicos son los generados por las distintas administraciones públicas en el ejercicio de sus funciones, mientras que los privados son los generados por personas físicas o jurídicas de carácter privado que han sido donados o adquiridos por el propio Archivo.

Los fondos públicos están clasificados según los epígrafes siguientes:

- Judiciales: relativos a los tribunales y juzgados con jurisdicción en toda o en parte de la provincia de Ourense.
- Fe pública: referentes a las escrituras y protocolos notariales así como a los generados en las antiguas Contadurías de Hipotecas, hoy sustituidas por los Registros de la Propiedad.

- Administración periférica del Estado: bajo este epígrafe se recogen los documentos originados por las distintas delegaciones que los ministerios poseen en la provincia de Ourense, así como por otros centros u oficinas dependientes del Estado.
- Administración territorial de la Xunta de Galicia: formado por la documentación que ha sido depositada por las Consellerías de Cultura y Hacienda junto con los fondos propios generados por el Archivo Histórico Provincial.
- Administración local: reúne documentación de diez ayuntamientos de la provincia, de la Diputación Provincial de Ourense, así como de los organismos de ella dependientes.
- Administración Institucional del Estado: recoge los fondos de cinco organismos autónomos: Instituto Nacional de Estadística (INE), Institutos de Orientación Educativa y Profesional (IOEP), Comisaría de Abastecimientos y Transportes, Servicio Nacional de Productos Agrícolas (SENPA) y la Administración Institucional de Servicios Socio-Profesionales (AISS).

Los fondos privados se clasifican en los siguientes epígrafes:

- De familias y personas, donde se recogen los fondos relativos a familias y personas que han jugado un papel relevante en la vida social y económica de la provincia.
- De asociaciones, que reúnen los documentos producidos por entidades culturales, políticas y recreativas.
- De empresa, correspondientes a entidades financieras, mercantiles, industriales y editoriales que desarrollaron su labor en la provincia.
- De instituciones religiosas, con documentación relativa al clero regular y secular, a las órdenes militares y a la Inquisición

La anterior documentación está recogida en libros o en papeles individuales. Para su mantenimiento y perfecto orden han sido catalogados y archivados en cajas que facilitan el acceso a los mismos por parte de los investigadores y personas interesadas en su contenido. Todos ellos son de gran valor histórico y permiten de alguna forma reconstruir la vida económica, social y política de la época.

Fondos públicos

	Fechas	Libros	Cajas
1. Judiciales			
1.1. Pleitos Civiles	1757-1936		184
1.2. Pleitos Criminales	1563-1957		69
1.3. Tribunal Contencioso Administrativo	1904-1955		21
1.4. Tribunal de Responsabilidades Políticas	1936-1955		30
2. De la Fe Pública	1484-1905	30.322	927
3. Administración Periférica del Estado			
3.1. Cultura			
- Delegación Provincial	1984-1988		9

- Patrimonio: expedientes de subvenciones	1977-1993		37
- Patrimonio: autorizaciones de obras	1978-1986		11
3.2. Educación y Ciencia			
- Delegación Provincial	1902-1975	2	494
- Patrimonio Artístico Nacional	1946-1976		4
- Patronato de Archivos, Bibliotecas y Museos	1932-1947		1
3.3. Hacienda			
- Catastro de Ensenada	1751-1754	3.725	24
- Otros	1751-1984	8.137	15.338
3.4. Industria			
- Distrito minero	1834-1961		113
- Electrificación de la provincia de Ourense	1972		1
3.5. Interior. Gobierno Civil			
- Asuntos generales	1953-1982	11	62
- Administración local	1945-1978	18	167
- Derechos ciudadanos y asociaciones	1941-1978	1	23
- Coordinación administrativa	1961-1965		8
- Autorizaciones administrativas	1953-1984	5	339
- Gabinete técnico	1953-1978	5	235
3.6. Justicia			
- Prisión Provincial	1923-1982	739	239
- Prisiones de los Partidos	1895-1944	60	43
- Destacamentos: Casayo y Ribas de Sil	1943-1953	16	2
3.7. Obras Públicas y Urbanismo			
- Delegación Provincial de la Vivienda	1937-1980		1.159
- Jefatura Provincial de Carreteras	1852-1924	6	84
- Carreteras de acceso a Galicia	1972-1973		9
3.8. Trabajo			
- Delegación Provincial	1956-1971		336
3.9. Transportes y Comunicaciones			
- Jefatura Provincial de Comunicaciones	1896-1952	15	40
4. Administración Territorial de la Xunta de Galicia	1943-2005		186
5. Administración Local			
5.1. Archivos Municipales			
- Allariz	1407-1968	6	7
- Castro Caldelas y Trives	s. XVI-1814	2	1
- Ourense	1388-1948	263	298
- Ribadavia	s. XVII-1953	50	222
- Villafranca del Bierzo y otros	1541-1601		1
5.2. Diputaciones			
- Diputación provincial	s. XVI-1986	452	322
6. Administración Institucional del Estado			
- Comisaría de Abastecimientos y Transportes	1944-1948	54	1
- SENPA	1941-1978		18
- INE (Censos)	1970-1981		480
- INE (Elecciones)	1993-1996		132
- IOEP	1964-1983	6	211
- AISS	1943-1978	649	1.307
- Jefatura Provincial del Movimiento (Expdtes. de asociaciones)	1956-1976		7

- Jefatura Provincial del Movimiento (Expdtes. de excombatientes)	1930-1956		27
- Acción Social	1894-1979		25
- Servicio Social de higiene y seguridad del trabajo	1971-1974		30

Fondos privados

	Fechas	Libros	Cajas
1. De familias y personas:			
- Boán y Landecho	1633-1775	2	
- Capitán Blanco	1842-1941		1
- Cardenal Quevedo	1792-1824		4
- Casa de las Pereiras	1612-1924		7
- Casa de las Regadas	1596-1879		8
- Casa de Loureiro	1813-1920	3	
- Casa de Troncoso	1735-1829	3	
- Casa del Castro	1504-1937	32	210
- Casalderrey	1747-1944		2
- Castro Murias	1523-1899	1	4
- Condes de Rivadavia	1531-1623		1
- Cuñas y Lamas	1526-1955	1	7
- Deza Soto	1605-1932		2
- Florentino López Cuevillas	1922-1986		1
- Casa de Prado	1560-1900		2
- Saco Cid	1490-1939		16
- J. Bautista Tutor	1650-1900		11
- Joaquín Lorenzo Fernández	1930-1983		1
- José Pérez Avila	1712-1990		11
- Luis García Fernández	1891-1942		2
- Luis Soto Fernández	1921-1979		18
- María Encinas Diéguez	1515-1887		7
- Marqués de Leis	1439-1938	39	128
- Méndez Montoto	1515-1887	1	27
- Pazo de Ramirás	1455-1895		3
- Pazo de Vilanova de Arroso	1324-1895		13
- Ramón Otero Pedrayo	s. XX		2
- Pazo de Guizamonde	1579-1934		6
- Vaamonde	1519-1928	1	10
- Vicente Risco	1848-1961	31	3
- Varios	s. XX	9	10
2. De asociaciones:			
- Posío, Arte y Letras	1950-1962		1
- Casino de Verín	1900-1970		3
- C.P. Monumentos	1913-1944		1
- Orfeón Unión Orensana	1899-1903	2	
3. De empresas:			
- Almacenes Simeón	1905-1969	1530	141
- Imprenta Rionegro	1818-1910	5	1
- M. Pereiro Rey	1852-1900	6	82
- Periódico "El Miño"	1899-1905	4	

- Periódico "La Voz Católica"	1895-1896	1	
- Chocolates "La Milagritos". Astorga	1963-1982		28
- Chocolates "La Molinera". Orense		1	
4. De Instituciones Religiosas:			
- Clero regular	XI-XIX	1008	506
- Clero secular	XI-XIX	19	38
- Inquisición	XVI-XIX		1
- Órdenes Militares	XV-XIX	90	35

A toda esta documentación debe añadirse la existencia de manuscritos, pergaminos, documentos cartográficos, iconográficos y sellos.

3. Los fondos de instituciones religiosas

Los fondos documentales catalogados como fondos de instituciones religiosas, depositados en el Archivo Histórico Provincial de Ourense, hacen referencia, mayoritariamente, a los monasterios y conventos y, en menor medida, a las Órdenes militares, Catedral y Cofradías. Estos fondos, originariamente en poder de sus legítimos propietarios, pasan a poder del Estado con las medidas desamortizadoras de Mendizábal, incorporándose inicialmente al Archivo de la Contaduría Provincial de Bienes Nacionales hasta que, posteriormente, y de forma definitiva, fueron trasladados al Archivo Histórico Nacional donde permanecen en la actualidad. Ahora bien, un número importante de ellos quedó en el Archivo de la Delegación de Hacienda de Ourense, lo que, a juicio de muchos investigadores, pudo deberse a que, en aquel momento, estaba vacante la plaza de archivero y no se pudo completar el traslado. Estos documentos son los que actualmente están depositados en el Archivo Histórico Provincial y a los que, seguidamente, hacemos referencia.

Los documentos existentes en mayor o menor cuantía son:

- Libros de Apeos
- Libros de Tumbos
- Libros de Foros
- Libros de Visitas
- Libros de Pleitos
- Libros de Misas
- Libros de Donaciones
- Libros de Laudemios
- Libros de Bodega
- Libros de Panera
- Libros de Granería
- Libros de gastos de la Mayordomía
- Libros de Caja
- Libros de Estados
- Libros de cuentas de Prioratos y Granjas
- Libros de Obras
- Libros Memoriales Cobradores de renta, censos y sisa

Estos libros contienen: foros, prorrates, arriendos, censos, querellas y pleitos, privilegios, rentas, derechos, salarios, cuentas, obras, visitas, misas...

Los fondos están ordenados alfabéticamente por localidades, y dentro de estas por monasterios, conventos, iglesias, colegios y encomiendas. De forma esquemática, en el siguiente cuadro, pasamos a exponer, siguiendo el orden mencionado, dichos fondos, indicando para cada lugar, las fechas, los libros y cajas que los contienen.

Lugar	Fechas	Libros	Cajas
Clero regular			
Acibeiro (Pontevedra). Monasterio	1610-1839	1	2
Santa Clara (Allariz, Ourense). Monasterio	1423-1835	109	14
Barra (Ourense). Encomienda	1843	4	1
Batundeira (Ourense). Encomienda	1596-1833	4	1
Beade (Ourense). Encomienda	1532-1808	32	20
Pazos de Arenteiro (Ourense) Encomienda	1563-1780	43	17
Portomarin (Pontevedra) Encomienda	1613-1659	3	1
Quiroga (Lugo) Encomienda	1687-1717	6	
Celanova (Ourense). Monasterio	s. X- 1846	137	88
Correxán (Ourense). Convento	s. XVIII-XIX	2	1
Nuestra Sra de Melón (Ourense). Monasterio	1113-1835	65	14
Melide (A Coruña). Convento	s. XVI-XVIII	2	2
Montederramo (Ourense). Monasterio	1407-1835	74	23
Monterrey (Ourense). Colegio	1513-1766	18	12
Sto. Domingo (Ourense). Convento	1566-1846	18	10
Catedral (Ourense)	1530-1824	9	3
San Francisco (Ourense). Convento	1730-1835	2	
Jesuitas (Ourense). Colegio	1730-1807	1	
Hospital de San Roque (Ourense)	1691-1711	1	
Sta Mª Madre (Ourense). Cofradía	1736-1933	13	
Oseira (Ourense). Monasterio	s. XII-1849	238	94
Osoño (Ourense). Encomienda	falta	1	1
Pazo de Arenteiro (Ourense). Encomienda	1424-1847	43	13
Portomarín (Lugo). Encomienda	1513-1864	2	1
Quiroga (Lugo). Encomienda	1580-s. XVIII	6	1
Franciscanos de S. Antonio (Ribadavia, Ourense). Convento	s. XVII-1835	3	
Santo Domingo (Ribadavia, Ourense). Convento	1517-1848	6	16

Ribas de Sil (Ourense). Monasterio	1456-1808	46	64
San Clodio (Ourense). Monasterio	928-1835	73	38
S. Agustín de la Cerca (Santiago de Compostela). Convento	1593-1844	4	2
Sto. Domingo de Bonaval (Santiago de Compostela). Convento	s. XVI-XVIII	9	1
Compañía de Jesus (Santiago de Compostela). Colegio	1676-1766	3	2
San Martín Pinario (Santiago de Compostela). Monasterio	1568-1835	2	1
San Payo (Santiago de Compostela). Monasterio	1589-1836	21	8
Santa Clara (Santiago de Compostela). Monasterio	1641-1765		1
Mercedarios de Conxo (Santiago de Compostela). Convento	1542-1725		1
Sta. M ^a de Sar (Santiago de Compostela). Colegiata	1611		1
Belvís (Santiago de Compostela). Convento	1562-1753	2	1
Sobrado de los Monjes (Ourense). Monasterio	1577-1799	4	1
Franciscanos del Buen Jesús de la Limia (Ourense). Convento	1610-1824	11	
San Francisco (Ourense) Convento	1763-1835	3	
Sto Domingo (Ourense) Convento	1589-1836	15	
Mercedario de Verin (Ourense). Convento	1554-1765	10	1
Franciscanos de Rivadavia (Ourense)		3	
Xunqueira de Ambía (Ourense). Monasterio	1081-1833	17	22
Sta Maria de Xunqueira de Espadañedo (Ourense). Monasterio	1493-1835	30	7
Dominicas de Belvis (Santiago de Compostela)	1562-1753	2	
Sta María Madre (Ourense) Cofradía	1736-1906		36
Inquisición	1614-1720		1
Pleito de monasterios	s. VII-XVIII		2
Inventarios de monasterios, conventos...	1820 y 1835		17
Clero secular			
Cofradía del Santísimo de la Feligresía de Codoselo (Ourense)	1750-1942	2	
Libros parroquiales	1562-1921	16	
Lugar de Saxillas. Feligresía de Santa María de la Colegiata	1788	1	
Varios			38

La mayoría de estos fondos se conservan en buen estado, si bien algunos presentan hojas parcialmente destruidas o rotas. Aun así, podemos afirmar que, en conjunto, nos encontramos con una amplia y bien cuidada documentación que está a disposición de los investigadores y estudiosos de estas instituciones.

Para finalizar queremos dejar constancia del interés, tanto institucional como de los directores y personal del Archivo, en que los fondos en él depositados sean conservados en el mejor estado posible, a fin de que puedan ser utilizados por futuras generaciones permitiendo

el conocimiento y reconstrucción de nuestro patrimonio histórico a través de múltiples trabajos que ya han visto y que verán la luz en años venideros.

La sede de Archivo es la siguiente:

Archivo Histórico Provincial de Ourense

Hernán Cortés, 2

32005 Ourense

Tlfo. 988 223 493

Horario: De Lunes a Viernes, de 9.00-20.00 h

LOS ARCHIVOS PARROQUIALES. ESPECIAL REFERENCIA AL ARCHIVO PARROQUIAL DEL SEÑORÍO EPISCOPAL DE AGÜIMES

Candelaria Castro Pérez

Mercedes Calvo Cruz

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

La Iglesia Católica al estar gobernada por el Papa, Concilios y los prelados origina una documentación muy particular para dejar constancia de sus actos y decisiones. En el caso concreto de la parroquia, hemos de indicar que dicha institución es fuente de producción documental tanto activa como pasiva, siendo los legajos de documentación que se conservan en sus archivos un patrimonio de cada parroquia. La producción activa comprende todos aquellos documentos que se generan en el desarrollo de la actividad parroquial: sacramental, pastoral y administrativa, entre otras. Por su parte, la información recibida en la parroquia de las autoridades eclesiásticas y organismos civiles: comunicaciones del obispo, cartas pastorales, nombramientos, etc. pasan a configurar la denominada documentación pasiva.

Los archivos parroquiales surgen “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 social¹”. De tal forma, que en atención al Concilio los párrocos debían anotar, conservar y custodiar cuantos libros fueran necesarios para la constancia y testimonio del ejercicio de su ministerio.

Consecuentemente, la antigüedad de estos archivos data, normalmente, de la aplicación de las normas tridentinas, que en España se convirtieron en ley por la Real Cédula de 12 de julio de 1564 en la que se contempla la obligatoriedad de reflejar y custodiar los actos sacramentales.

Sin embargo, con anterioridad al Concilio de Trento, como señalan Acosta y Rodríguez², ya se conservaban documentos en los archivos parroquiales de Canarias, motivado por las Sinodales dadas en 1497 por el obispo D. Diego de Muros. En dichas Sinodales se recogía la obligatoriedad de los curas de llevar un libro en el que se reflejase los datos de los bautizados, el cual debía ser guardado y custodiado en el lugar principal de las parroquias, es decir, el Sagrario³.

¹ Martínez Sanz, J. (1986): “Una aproximación a la documentación de los archivos parroquiales de España”. En *Hispania* n° 162, p. 170.

² Acosta Brito, C. y Rodríguez Calleja, J. (1999): *El archivo parroquial de San Juan Bautista de Telde*. Cabildo de Gran Canaria, Gran Canaria, p. 16.

³ Parte interior del templo, en que se reservan o guardan las cosas sagradas, como las reliquias (Diccionario virtual de la lengua española (2004).[http: www.rae.es/](http://www.rae.es/)).

En palabras de Casaus⁴ “nadie duda del valor histórico de los fondos en ellos conservados para el conocimiento no ya de la historia local o parroquial, sino de la historia diocesana y nacional, convirtiéndose en una fuente imprescindible para abordar el estudio de muchos temas hasta ahora olvidados”.

Un archivo parroquial está dividido en secciones o grupos de documentos estando, además, integrada cada sección por diversas series. Normalmente, las secciones principales del archivo son: Sacramental, Administración y Culto Parroquial.

En la primera de ellas se recogen todos los fondos relativos a la administración de los sacramentos: libros de bautismo, matrimonio, confirmaciones y defunciones, que obviamente van a configurar las diferentes series en que se estructura dicha sección.

La sección Administración de bienes contiene dos grandes bloques documentales, tanto los fondos relativos a la gestión de los bienes del clero parroquial como los libros concernientes a la administración de bienes pertenecientes a terceras personas y donados a la iglesia para financiar la salvación del alma o el culto divino.

En el último apartado, dedicado al Culto parroquial, se recogen, entre otros, los libros de celebraciones de misas y de licencias eclesiásticas.

En cuanto al archivo parroquial del señorío episcopal de Agüimes, para su descripción cronológica y estructural nos basamos en el trabajo realizado por Rodríguez y Acosta⁵, dichos autores una vez organizado el archivo, mediante la clasificación e inventariado de sus fondos, publicaron en el 2001 la obra *El archivo parroquial de la Villa de Agüimes*.

El siglo XVI se caracteriza por ser el del inicio del archivo parroquial de Agüimes fruto de la visita realizada en 1506 a la Villa por el obispo D. Diego de Muros, pero también en este periodo se perdieron un importante número de documentos.

El siglo XVII es la etapa que Rodríguez y Acosta califican de consolidación y configuración del archivo, lo cual justifican por la generalización de los libros sacramentales, apertura de nuevos libros y a la labor de dos obispos. El primero de ellos, D. Cristóbal de la Cámara y Murga que en sus Constituciones Sinodales regula, entre otros, los registros sacramentales y D. Bartolomé García Jiménez y Rabadán que durante su pontificado remite a las parroquias gran cantidad de órdenes y mandatos.

Asimismo, en el siglo XVIII se continúa con los documentos de la etapa anterior, se abren nuevos libros y aparecen en el archivo los primeros libros impresos.

En el siglo siguiente el archivo parroquial se ve afectado por las transformaciones sociales que se producen a nivel nacional. Entre ellas cabe citar las leyes desamortizadoras que originaron el final del señorío y la creación del registro municipal al aprobarse la libertad de culto y el matrimonio civil, consecuentemente los archivos parroquiales pierden la exclusividad de los registros demográficos.

Pero el devenir del archivo también se va a ver influenciado por causas más locales pero no por ello menos importantes, en 1815 se crea la parroquia de Nuestra Señora de Candelaria en Ingenio, provocando una mutilación importante de feligreses para la Villa de Agüimes.

⁴ 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, p. 13.

⁵ Rodríguez Calleja, J. y Acosta Brito, C. (2001): *El archivo parroquial de la Villa de Agüimes*. Ayuntamiento de Agüimes, Gran Canaria.

El siglo XX, como señalan Rodríguez y Acosta, se caracteriza por la decadencia de los archivos parroquiales a nivel de generación de documentos, ocasionada por: recogerse los mismos en formularios impresos, la introducción de la mecanografía, el no registrar la aplicación de las misas por los difuntos, entre otros factores.

Finalmente, y en cuanto a la distribución del archivo parroquial de Agüimes, indicar que Rodríguez y Acosta lo dividieron en trece secciones, las once primeras se presenta mayoritariamente de forma manuscrita y la catalogan sus organizadores como documentación plenamente histórica. En cambio, los otros dos grupos de documentos configuran la parte moderna del archivo al estar integrada por libros impresos, programas y carteles.

Asimismo, en alguna de las secciones debido al contenido diferenciado de los documentos que la integraban se hizo necesario la división en series e incluso en subseries, como puede apreciarse en el cuadro 1.

Cuadro 1 ORGANIZACIÓN DEL ARCHIVO PARROQUIAL

SECCIONES	SERIE	SUBSERIES
I. Capellanías		
II. Cementerio	Contabilidad y Administración Correspondencia y Acuerdos	
III. Cofradías		
IV. Correspondencia		
V. Cuadrante y Colecturía		
VI. Expedientes matrimoniales		
VII. Fábrica	Cuentas de Fábrica Rentas y tributos eclesiásticos Reformas parroquiales Inventarios Otras parroquias Otros	
VIII. Matrículas y Padrón		
IX. Ordenes y mandatos		
X. Protocolos		
XI. Sacramentales	Bautismos Confirmaciones Matrimonios Defunciones Libros Sacramentales	

	de Sardina del Sur y Temisas Entables y correcciones Índice de libros sacramentales	Índice bautismos Índice matrimonios Índice defunciones
XII. Libros impresos		
XIII. Pregones, programas y carteles		

Fuente: Elaboración propia

Para un estudio de los archivos en general pueden considerarse, entre otros, los trabajos de: Pérez Herrero, E. (1997): *El Archivo y el Archivero. Sus técnicas y utilidad para el Patrimonio Documental Canario*, Ed. Canaricard, Gobierno de Canarias, Dirección General de Cultura; Rubio Merino, P. (1999): *Archivística eclesiástica. Nociones Básicas*, Guadalquivir S.L., Sevilla y las actas correspondientes a las V Jornadas de Castilla-La Mancha sobre investigación en archivos celebradas en Guadalajara en mayo de 2001 y cuyo lema fue *Iglesia y Religiosidad en España, Historia y Archivos*. Asimismo, para un análisis de los archivos parroquiales en concreto y de las posibilidades de investigación de las distintas secciones pueden consultarse, entre otros, los estudios de Martínez (1986) op. cit., Acosta y Rodríguez (1999) op. cit., Rubio (1999) op. cit., Rodríguez y Acosta (2001), op. cit. y Munsuri Rosado, M. (2002): “El archivo parroquial de San Esteban Promártir de Valencia”, en *Actas de las V Jornadas de Castilla-La Mancha sobre investigación en archivos. Iglesia y Religiosidad en España. Historia y Archivos*. Volumen III. Guadalajara, pp. 1755-1764.

En el campo de la Historia de la Contabilidad existe una investigación reciente que constituyó la Tesis Doctoral de Candelaria Castro Pérez -coautora del presente trabajo- sobre los archivos parroquiales referida concretamente al Archivo Parroquial de Agüimes, *La Institución Parroquial a través de los registros contables del Señorío Episcopal de la Villa de Agüimes (1500-1860)*. Esta tesis ha sido pionera en el estudio de unas fuentes primarias parroquiales que desde el punto de vista contable no habían sido tratadas con anterioridad.

Los archivos parroquiales ofrecen una fuente casi inagotable de materia prima para la investigación histórico-contable. Gracias a la documentación contenida en ellos se podrían realizar estudios comparativos entre la información que generan distintos archivos parroquiales pertenecientes a la misma diócesis e incluso con otras sedes eclesiásticas; analizar las relaciones económicas de la parroquia con su entorno y su contribución a la actividad económica del mismo; explotación de los datos que aporta la documentación contable mediante su cuantificación y así, determinar la formación del patrimonio de la parroquia, la configuración de la totalidad de los gastos e ingresos; etc.

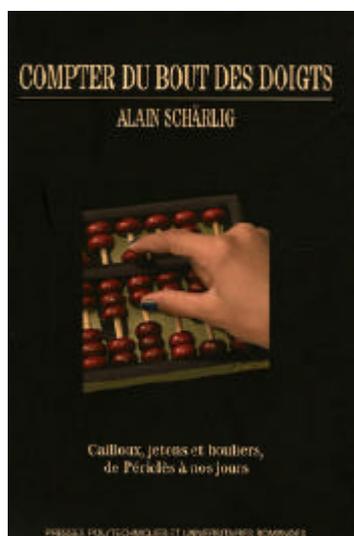
Finalmente, cabe señalar una dificultad con la que se encuentra el investigador que se acerca a los archivos parroquiales, es decir, el horario reducido que suelen tener, para el caso concreto del Archivo Parroquial de Agüimes se restringe a los miércoles y viernes de 9,30 h. a 12,30 h. Este inconveniente no existe cuando se da la circunstancia de encontrarse la documentación parroquial en depósito en el Archivo Histórico Diocesano correspondiente, como consecuencia de la normativa procedente de la Santa Sede y de las Conferencias

Episcopales. De esta forma, los archivos parroquiales abandonados y todos aquellos cuyos fondos corren el riesgo de perderse, por no disponer la parroquia de cura con residencia estable o no se puedan conservar adecuadamente los fondos documentales, deben concentrarse en el Archivo Histórico Diocesano. No obstante, la documentación más reciente, con antigüedad inferior a los 100 años, no se transfiere a fin de que el responsable del archivo pueda atender a las necesidades de su feligresía.

COMENTARIOS BIBLIOGRÁFICOS

COMENTARIO SOBRE EL LIBRO DE ALAIN SCHÄRLIG: *COMPTER DU BOUT DES DOIGTS. CAILLOUX, JETONS ET BOULIERS DE PÉRICLÈS À NOS JOURS*, LAUSANNE: PRESSES POLYTECHNIQUES ET UNIVERSITAIRES ROMANDES, 2006, 294 PÁGS.

Nos hallamos en presencia de un libro altamente interesante, que no trata propiamente de historia de la contabilidad, pero sí de una materia aneja, instrumental, que de siempre ha interesado a los investigadores de nuestra disciplina: la historia de los artilugios ideados por nuestros antepasados para poder efectuar sus operaciones aritméticas superando las



dificultades deparadas por los imperfectos sistemas antiguos de numeración. Estos artilugios o dispositivos, que el autor llama de “contar con la punta de los dedos”, han perdurado hasta nuestros días, de modo episódico, en forma de los ábacos de bolas chinos o japoneses. Confieso que el tema me ha fascinado siempre, hasta el punto de que, colgado en una pared lateral de mi despacho, junto a la butaca en que me siento para trabajar en el ordenador, tengo un ábaco chino, rodeado por sus cuatro costados por la efigie de Luca Pacioli, pintada por Jacopo de’ Barbari; la fotografía aérea de Borgo Sansepolcro, ciudad natal de Pacioli; una señal de libro, chapada en oro, conformada por el logotipo del Metropolitan Museum de Nueva York, que como es sabido consiste en una de las letras diseñadas por Pacioli para ayuda de canteros: la M, lógicamente; y un llavero con la figura de Pacioli utilizada como letra capital en algunos de los capítulos de su *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et*

Proportionalita, que fue elaborado precisamente como elemento conmemorativo del Quinto Centenario de la publicación de su obra. Vistos estos antecedentes, se comprenderá que nada podía agradarme más que la tarea de comentar la obra de Alain Schärli.

La numeración indo-arábiga se fue introduciendo lentamente en Europa a partir del siglo XIII. Era tan importante esta numeración en relación con hacer y llevar las cuentas y, consiguientemente, con la contabilidad, que algunos pioneros historiadores de la contabilidad, de finales del siglo XIX y primeros del XX, más dados a trabajar con razonamientos lógicos que a observar los hechos, pensaron que la contabilidad por partida doble habría debido originarse en España, pues debido a la invasión sufrida de parte de los árabes, los españoles habrían tenido conocimiento de su numeración antes que los demás pueblos europeos. Ello quiere decir que estos historiadores no podían concebir que la partida doble pudiera haberse originado sin conocimiento de la numeración arábiga. Tan importante nos parece ahora esta numeración y tanto minusvaloramos los métodos empleados por nuestros ancestros. Pero, los hechos desmintieron esta hipótesis tan pronto como se empezó a investigar en los libros de cuentas, en lugar de ceñirse a estudiar e interpretar los textos contables antiguos. Y se hizo el

gran descubrimiento: la partida doble podía existir sin necesidad de los numerales arábigos y de sus sistemas de cálculo. Es más, lo cierto es que en España, al igual que en otras naciones europeas, en los libros de cuentas por partida doble se siguió utilizando la numeración romana en la columna de cantidades hasta entrado el siglo XVII, aunque en el cuerpo de los asientos y en la paginación de los folios se utilizaran desde mucho antes los números árabes. La razón es bien sencilla: se pensaba que la numeración romana ofrecía más garantías de autenticidad, porque resultaba más complicado alterar las cifras en ella que en la numeración indo-arábiga. Como es sabido, la garantía de autenticidad, de veracidad en las cuentas, ha sido desde siempre uno de los requisitos característicos y principales de la contabilidad por partida doble. Ciertamente, en algunos países, como por ejemplo en España, se originó una variante de la numeración romana. Así, en los reinos de Castilla surgió la llamada “cuenta castellana”, bien conocida aunque su origen está todavía por estudiar. Esta variante de la numeración romana consistía en la introducción de algunos elementos de valoración relativa posicional, dos en concreto: el signo “U”, llamado calderón, que multiplicaba por mil a las cifras a su izquierda, y la abreviatura “q^o”, por cuento, que las multiplicaba por un millón. Hubo necesidad de que esta variante de la numeración romana se instituyera debido a la utilización de una unidad de cuenta en la contabilidad, el maravedí, que, si bien en principio había sido una moneda de oro de mucho valor, con el tiempo lo había perdido casi completamente, hasta convertirse en una monedilla de cobre.

Sea como fuere, los que habían intuido que España debía de haber conocido la numeración arábiga antes que cualquier otro país europeo, tenían, probablemente, razón. Así lo testimonia, al menos la peripecia del monje Gerberto de Aurillac, elegido Papa a finales de su vida, cargo que desempeñó con el nombre de Silvestre II, siendo posiblemente el Papa con más conocimientos matemáticos que haya existido jamás.

Gerberto de Aurillac nació, según se cree, en Belliac, pequeña población de la Auvernia, en la Francia centro-oriental, hacia el año 945. Probablemente era de origen campesino. De inteligencia despierta, entró con pocos años en el monasterio de Saint-Geraud de Aurillac, de la orden benedictina. Allí estudió el *trivium*, es decir, Gramática, Latín y Retórica, bajo la supervisión del Abad Raimundo de Lavaur. Con ocasión de una visita que el Conde Borrell de Barcelona, nieto de Wifredo el Velloso, hizo al monasterio el año 967, el Abad le rogó que se lo llevara con él a Cataluña, pues en Aurillac ya no podían darle las enseñanzas que las dotes intelectuales del joven monje requerían. Así lo hizo Borrell, llevando a Gerberto al monasterio de Santa María de Ripoll, donde permaneció hasta el año 970. En Ripoll estudió el *quadrivium*, compuesto de las cuatro asignaturas clásicas: Aritmética, Geometría, Astronomía y Música, bajo la dirección del Obispo Attó, de Vic. El monasterio de Santa María de Ripoll, fundado por Wifredo el Velloso en 880, era un importante centro cultural, que contaba con una importante y famosa biblioteca, con numerosos volúmenes, entre los cuales se encontraban manuscritos árabes, así como traducciones de los mismos. En su mayoría estos manuscritos y estas traducciones habían sido copiados y realizadas en el *scriptorium* del propio monasterio. Esta riqueza documental le puso en contacto a Gerberto con la numeración indo-arábiga y con los avances que estos pueblos habían realizado en materia matemática y astronómica. Los árabes habían asumido el concepto del cero, surgido en la India, y habían instrumentado ya un sistema decimal con un valor posicional, muy parecido al que nosotros usamos hoy en día. Se dice incluso que, atraído

por la cultura sarracena, Gerberto, disfrazado de peregrino musulmán se desplazó a Córdoba, la más importante ciudad de la España musulmana, que constituía un emporio cultural y contaba con una biblioteca incomparablemente mejor y más nutrida que cualquier biblioteca cristiana de su tiempo. Hay quien afirma que allí asistió a las clases de una *medersa*, es decir, de una universidad musulmana.

En el año 970 el Conde Borrell y el Obispo de Vic peregrinaron a Roma, y Gerberto les acompañó. Ya no regresó a España. Pero nunca olvidó los conocimientos que había adquirido en ella. Gran interesado por la ciencia, a su muerte ocurrida en 1003 tras cuatro años de papado, dejó una gran colección de manuscritos. Se han atribuido muchos escritos a su pluma, aunque no se sabe con certeza cuáles son realmente suyos, y cuáles son obra de sus discípulos. Parece, sin embargo, que la obra matemática atribuible auténticamente a Gerberto es reducida en comparación con sus escritos sobre otros temas. De cualquier forma es muy importante. Su libro sobre el ábaco, *Regulae de numerorum abaci rationibus*, fue texto de referencia durante mucho tiempo, y en él se explicaban ya los numerales arábigos. En él expone el autor un ábaco nuevo, el ábaco de Gerberto o ábaco de los claustros, como prefieren llamarlo algunos autores alemanes. Su novedad consistía en que en lugar de utilizar una ficha o cospel por cada unidad, se utilizaban fichas de hueso con un número grabado en numeración arábiga que indicaba la cantidad de unidades que el cospel representaba.

Aunque los numerales arábigos no aparecen escritos en ningún documento que se pueda atribuir directamente a Gerberto, sí se pueden ver en un manuscrito del siglo XI que contiene una ilustración mostrando el ábaco gerbertiano y que lleva por título *Geometría II*, cuyo desconocido autor, al que se alude como Pseudo-Boecio, debió de haber sido influenciado por Gerberto. En el *Codex Vigilanus*, del año 976, que se custodia en la biblioteca del Real Monasterio del Escorial, sí aparecen ya los numerales arábigos, aunque sin incluir el cero. Se trata del manuscrito occidental más antiguo donde aparecen estos numerales.

Pero, ni los escritos y esfuerzos del Papa Silvestre II, ni los de sus discípulos Rémy d'Auxerre, Papias, Fulbert de Chartres o Radulfus de Lieja, entre otros, pudieron vencer la firme resistencia mostrada por el clero y por la civilización cristiana en general a aceptar las supuestas ventajas de un sistema numeral diseñado por infieles. De esta forma, puede comprenderse que la difusión de las cifras indo-arábigas se restringiera a un círculo elitista, el de los aritméticos. El descubrimiento de estas cifras se mantuvo, así, de momento, en un ámbito casi confidencial. Pero, de cualquier modo, lo cierto es que se había plantado ya un jalón en el largo camino hacia la aritmética moderna.

Un nuevo jalón fue el constituido por el *Liber abaci* escrito por Leonardo Fibonacci, el Pisano, en 1202, aunque sólo se conserva de él una segunda versión, la de 1228. Leonardo nació en Pisa el año 1170, pero se educó en el norte de África, donde su padre Guillermo desempeñaba un cargo consular y notarial en Bugía, ciudad en la que representaba los intereses de los mercaderes pisanos que negociaban allí. En esta ciudad, siguiendo los consejos de su padre, aprendió matemáticas y contabilidad. Comprendiendo la superioridad de los métodos de cálculo que se usaban en los países islamitas, viajó por Egipto, Siria, Grecia y Sicilia para completar sus estudios matemáticos. El año 1200 Fibonacci regresó a Pisa, donde dos años más tarde escribió el *Liber abaci*, dedicándoselo a Michael Scotus, filósofo escocés, muy conocido, sobre todo, por sus traducciones del árabe al latín. En efecto,

Scotus viajó a Toledo el año 1217, trabajando en su famosa Escuela de Traductores, donde tradujo la obra magna de Alpetragius *In astrología*. Tradujo además del árabe varios textos de Aristóteles, cuyos originales se habían perdido y solamente eran conocidos por su versión árabe, así como también importantes comentarios de Averroes sobre escritos aristotélicos. Entre sus traducciones del árabe al latín se cuenta, asimismo, la de la obra de Avicena *De animalibus*.

El *Liber abaci* consta de quince capítulos, el primero de los cuales entra ya directamente en materia. En efecto, empieza así: ‘*Novem figure indorum he sunt 9 8 7 6 5 4 3 2 1 Cum his itaque novem figuris, et cum hoc signo 0, quod arabice zephirum appellatur, scribitur quilibet numerus, ut inferius demonstratur*’, es decir, “Nueve son las cifras indias de los números: 9, 8, 7, 6, 5, 4, 3, 2, 1. Con estas nueve cifras, y con el signo 0, que los árabes llaman céfiro, se escribe cualquier número, como más abajo se demostrará”. La obra de Fibonacci constituye una enseñanza completa de la ciencia aritmética de los árabes: sistema de numeración, métodos de cálculo, álgebra, geometría, etc. Paradójicamente lleva el título de “ábaco”, cuyo uso se hacía innecesario con la nueva numeración. Pero, debe tenerse en cuenta que ésta era la denominación que a la sazón recibía el cálculo aritmético.

Al escribir su obra, Leonardo se inspiró fundamentalmente en dos matemáticos árabes: Abu Ja’far Muh’ammad ibn Musa, llamado Muhammed al-Khwarizmi, porque su familia -y, tal vez, él mismo- era originaria de la ciudad de Khwarizm, en el Asia central. Su nombre, latinizado como “algoritmo”, ha dado origen a un concepto aritmético. Al-Khwarizmi vivió en la primera mitad del siglo IX y su fama como astrónomo, matemático, geógrafo e historiador se basa sobre todo en dos obras matemáticas: *Algoritmi de numero Indorum*, de la que sólo se conoce la versión latina traducida en Toledo en 1130, y la dedicada al álgebra: *Aljabr w’al muqabalah*. En este libro el autor hizo uso de la obra *Elementos*, de Euclides. El otro matemático islamista en el que se apoyó Fibonacci es Abu Kamil, de cuya vida tampoco se tienen datos ciertos. Se supone que era originario de Egipto, ya que también es conocido como *al h’asib al-Mis’ri*, “el aritmético egipcio”. Se sabe con alguna certeza que vivió entre los años 850 y 930. Abu Kamil fue probablemente el primer matemático árabe que estudió los métodos de matemático griego Diofantes para afrontar la solución de determinados problemas. Muchos de los problemas ofrecidos como ejemplos por al-Khwarizmi y Abu Kamil se reproducen en la obra de Fibonacci.

Hay opiniones controvertidas sobre la influencia ejercida por el libro de Leonardo el Pisano en el proceso de introducción de la numeración arábica. Mientras unos creen que esta vez sí, que la numeración indo-arábica, cero incluido, así como los métodos de cálculo indio, penetraron profundamente en Europa gracias a él; otros piensan que todavía se tardarían siglos en que el uso de la numeración indo-arábica fuera conocida, aceptada y usada con cierta generalidad. Estos últimos citan a estos efectos varias razones o especulaciones para justificar el hecho de que el cálculo a base de fichas o discos se mantuviera tanto tiempo:

1. Una lenta difusión de las obras de Fibonacci y otras posteriores, todas ellas manuscritas, exponiendo el sistema. Entre las obras posteriores al *Liber abaci* se citan mayormente: *Liber algorismi de practica arismetrice*, basada en la aritmética de al-Khwarizmi y atribuida a Juan de Sevilla o Juan Hispano, traductor de la Escuela de Traductores de Toledo entre 1152 a 1166; *Carmen de Algoritmo*, de Alexander de

Villa Dei, escrito entre 1225 y 1235; el *Algorismus vulgaris* de Johannis de Sacrobosco, escrito hacia 1250; y el *Commentum magistri Petri Philomeni de Dacia*, que constituye un meticuloso y extenso comentario del texto de Sacrobosco, redactado hacia 1290.

2. La prohibición dictada por los gobiernos de ciertos países o regiones de emplear las cifras árabes (por ejemplo, el Consejo de Florencia en 1299).
3. El hecho de poca gente supiera leer y escribir hasta los siglos XVII o XVIII, por lo que no sentían interés por hacer cálculos sobre papel.
4. El papel no apareció realmente a un coste aceptable hasta comienzos del siglo XIX. Por tal motivo, no se disponía de papel para hacer cálculos sobre él.
5. Durante mucho tiempo, los cálculos sobre papel no resultaban cómodos.
6. Por otra parte, los sistemas monetarios no eran decimales, al revés que la numeración árabe.
7. La existencia de calculadores profesionales obstaculizaba la adopción de nuevos métodos, ya que procuraban evitarlo.
8. La existencia asimismo de razones ideológicas que no aceptaban la implantación de prácticas y sistemas provenientes de países infieles.

Fueran éstas o no las razones que ocasionaron la lenta implantación de la numeración árabe y de los sistemas de cálculo a la pluma o sobre papel, como se los denomina, que los mismos permiten, lo cierto es que durante los siglos XII al XVI tuvo lugar en Europa un enconada confrontación entre los abaquistas, como eran llamados los partidarios del cálculo tradicional, con la utilización del ábaco y los numerales romanos, y los algoristas, que defendían el uso de la numeración indo-arábiga con empleo del cero y del valor posicional de las cifras. Progresivamente se fue generalizando el uso de la numeración indo-arábiga, inclinándose el triunfo a favor de los algoristas. Si bien es cierto que en algunos países, como Francia, hubo que esperar a la Revolución francesa para que se aboliese definitivamente el empleo del ábaco, mediante la prohibición de su uso en las escuelas y en la Administración pública. En Alemania la mención de fichas o cospeles más tardía en la literatura alemana es la que se hace en el *Fausto* de Goethe, publicado el año 1808.

La historia de la introducción de la numeración árabe en el mundo europeo es el contrapunto que completa el significado de la historia de los métodos de “contar con la punta de los dedos” expuesta por Alain Schärlich en su libro *Compter du bout des doigts. Cailloux, jetons et bouliers de Périclès à nos jours*; es el mar al que va a dar el río de los distintos sistemas de ábacos; el mar que es el morir de estos sistemas; el marco cuya ausencia justificaba y aun hacía absolutamente necesarios los métodos y artilugios para “contar con la punta de los dedos”. Por esta razón me ha parecido conveniente detenerme unos instantes a recapitular el largo camino que, inexplicablemente, fue necesario para que esta numeración con tantas ventajas fuera aceptada y utilizada. Por ello, esta historia de la introducción de los numerales árabigos en Europa está también siempre presente, entre líneas o de forma expresa, en las páginas de la obra que vamos a comentar.

* * *

El autor del libro, Alain Schärli, es un personaje conocido y singular. Hizo sus estudios en la École des Hautes Études Commerciales de la Universidad de Lausanne, simultaneándolos con su trabajo como empleado administrativo. Esta circunstancia de compaginar estudios con trabajo parece dar buenos resultados. Raymond de Roover, uno de los mejores historiadores económicos y financieros del siglo XX, y, sin duda, el que con más conocimiento de causa ha penetrado en los secretos de la historia de la banca y los instrumentos de crédito, compaginó también sus estudios de comercio con el trabajo en un banco y en una compañía naviera. En ambos frentes, trabajo y estudios, ha tenido éxito Alain Schärli: en su carrera administrativa ha llegado a alcanzar el puesto de Director General de su empresa, la sucursal suiza de Remy Martin; en su quehacer universitario, después de cursar a la vez dos carreras complementarias, la de Ciencias Exactas y la de Economía, obteniendo el título de Doctor en Ciencias Económicas, enseña en la Universidad de Lausanne gracias a su nombramiento como Profesor honorario.

Alain Schärli es un conocido conferenciante y divulgador científico a través de sus artículos en el *Journal de Genève* y de sus charlas en la Televisión suiza. Ha escrito asimismo diversos libros relacionados con la historia de las matemáticas y de las técnicas de gestión empresarial. Entre ellos, se cuentan los siguientes:

- *Localisation optimale et théorie des graphes*, Cahiers Vilfredo Pareto, Ginebra: Doz, 1969.
- *Où construire l'usine?*, París: Dunod, 1973.
- *Décider sur plusieurs critères. Panorama de l'aide à la décision multicritère*, Lausanne: Presses polytechniques et universitaires romandes, 1985, 1990, 1999.
- *Practiquer Electre et Promete. Un complément à Décider sur plusieurs critères*, Lausanne: Presses polytechniques et universitaires romandes, 1996.
- *Faire parler les chiffres La statistique descriptive au service de la gestion* (con Olivier Blanc), Lausanne: Presses polytechniques et universitaires romandes, 1997, 2000.
- *Compter avec des cailloux. Le calcul élémentaire sur l'abaque chez les anciens Grecs*, Lausanne: Presses polytechniques et universitaires romandes, 2001.
- *Compter avec des jettons. Tables à calculer et tables de compte du Moyen Age à la Révolution*, Lausanne: Presses polytechniques et universitaires romandes, 2003.

Alain Schärli es conocido también de los lectores españoles, pues su primer libro fue traducido al español por Rodolfo Argamentería García, siendo publicado en 1973 por el Instituto de Estudios Políticos con el título: *Localización óptima y teoría de grafos: contribución a la teoría de la localización óptima de la firma en una estructura de la concurrencia*.

* * *

El libro que nos ocupa es la culminación de las investigaciones del autor sobre los métodos que nuestros antepasados empleaban para contar y realizar las sumas, restas e, incluso, multiplicaciones que la vida cotidiana les demandaba. La falta de numeración arábiga conllevaba también la ausencia de las actuales reglas operativas. Por ello, los griegos,

romanos y europeos de la Edad Media debieron, desde un principio, instrumentar unos medios adecuados a sus sistemas de numeración, que se fueron desarrollando, con muy ligeros avances y modificaciones, hasta los mismos comienzos de la Edad Moderna. Alain Schärliq que combina una rara habilidad para describir las cosas de forma sencilla y amena, sin que por ello la exposición pierda minuciosidad y detalle, y mucho menos rigor científico, presenta una magnífica exposición histórica del tema, que ilustrará y hará las delicias de los lectores.

El volumen consta de un Prólogo, un primer capítulo a modo de introducción y dos partes, cada una con una introducción, y seis capítulos, la primera, y cinco, la segunda. Una breve Conclusión repasa y resume los resultados de los capítulos anteriores. La Bibliografía cierra las páginas del libro.

En el Prólogo, el autor explica el propósito de la obra, que no se ocupa de la cuenta digital, es decir, de contar con los dedos, práctica que existió desde el principio de los tiempos, que sigue existiendo y que, probablemente, ha sido lo que ha originado la numeración decimal. Es la etapa siguiente la que interesa al autor, la que supone el inicio de una especie de mecanización muy primitiva y rudimentaria, en el intento de tomar en cuenta cantidades más elevadas de las que se pueden abarcar con los diez dedos de las manos. Curiosamente, esta etapa ha despertado poco interés entre los estudiosos y cuando lo han sentido su atención se ha dirigido hacia las más altas esferas, descuidando el cálculo, más aún si era manual y se hacía con la punta de los dedos. Atraído el autor, al contrario, por el aspecto material de las cosas, aclara que en el libro sólo se hablará del cálculo manual, limitado normalmente a la adición y la sustracción, aunque excepcionalmente se dedique también un poco de atención a la multiplicación.

Comenta a continuación que ya ha escrito dos libros acerca del ábaco, principal artilugio de cálculo que le interesa. A este respecto, define el ábaco diciendo que es un conjunto de líneas paralelas, delimitando unas columnas, a la cabeza de las que figuran cifras o letras, y dentro de las cuales se colocan piedrecillas o cospeles. Por extensión se llama también ábaco el soporte de madera o en piedra en el que las líneas y las cifras o letras están grabadas. El primer libro, *Compter avec des cailloux*, exploró el cálculo por medio del ábaco en la antigua Grecia, mientras el segundo, *Compter avec des jettons*, describe las prácticas utilizadas en Europa a fines de la Edad Media y durante la Edad Moderna. El libro que presenta cubre el espacio intermedio, es decir, las técnicas usadas al respecto entre los romanos y en toda la Edad Media, así como los medios empleados en nuestros días para calcular con la punta de los dedos. De esta manera en el actual libro se ofrece una historia completa del cálculo manual, en la que se resume ampliamente el contenido de los dos libros anteriores y se añade la historia de los períodos que no se habían tratado.

El capítulo primero, que sirve, como se decía, a modo de introducción, se titula '*Pas plus de quatre, donc 5*' expone un principio que al autor le parece fundamental para comprender la filosofía del cálculo manual, pues rige todos los dispositivos de que trata la obra. Este principio es que el ojo humano no puede captar más de cuatro objetos a la vez, es decir, de un solo golpe de vista. De esta forma, mientras cuatro objetos pueden representarse por sus imágenes, cinco tienen que representarse ya por un signo. Schärliq resume este principio en la frase: *Nunca más de cuatro* y, citando a Georges Ifrah, ofrece una lista impresionante de las civilizaciones que expresaban las cantidades de uno a cuatro por medio

de muescas verticales. Cuando tenían que expresar cantidades mayores, las designaban separándolas en grupos de tres o de cuatro. Nunca ponían más de cuatro muescas en un solo grupo. Entre estas civilizaciones se cuentan las de Mesopotamia, Egipto, Creta, Fenicia, así como los habitantes de algunas pocas ciudades griegas. Todas éstas fueron civilizaciones que tuvieron su momento de apogeo entre el tercer y el primer milenio de nuestra era. Otras civilizaciones inventaron un signo para designar el número cinco; así hicieron, por ejemplo, los licios, los habitantes de casi todas las ciudades griegas, los etruscos y los habitantes de Palmira. Todos estos pueblos vivieron su apogeo en uno u otro momento del primer milenio. Otra consecuencia que se sigue de este principio, es el de que para designar diez objetos era necesario inventarse otro signo, y así, sucesivamente, para las unidades de nivel superior, de cinco en cinco. Los griegos, por ejemplo, se inventaron signos para 50.000, 10.000, 5.000, 1.000, 500, 100, 50, 10, 5 y 1, este último era la raya o muesca vertical que, como sabemos, usaban ya los mesopotamios.

Por otra parte, los griegos fueron también, probablemente, los inventores del ábaco a columnas, instrumentando una para cada uno de los signos anteriores, que hacían figurar en las respectivas cabezas. Los romanos imitaron el ejemplo griego, pero utilizaron letras en lugar de signos, para designar las cantidades indicadas: M (1.000), D (500), C (100), L (50), X (10), V (5) y I (1). Asimismo, descubrieron los ábacos portátiles: las piedrecillas griegas, que más tarde se convirtieron en cospeles, fueron reemplazadas por unas bolas redondas que podían deslizarse, encajadas, a lo largo de unas ranuras. Las cifras romanas fueron las que finalmente se perpetuaron con el uso del ábaco, al tiempo que, en una acción de doble sentido, fomentaron también el uso de éste.

Después del capítulo primero, comienza la primera parte del libro, que se titula '*D'un abaque à l'autre*' y se dedica al estudio detallado de la historia del ábaco desde los tiempos de la Grecia clásica hasta el fin de la Edad Moderna. Comprende una introducción y seis capítulos, que iremos reseñando por orden. La introducción de esta segunda parte hace hincapié en el hecho de que todas las numeraciones utilizadas para ilustrar el capítulo anterior eran aditivas. Es decir, consistían en la reunión de cierto número de signos, cuya suma, colocados los signos unos junto a los otros en el orden establecido, componían una cantidad. El ábaco fue inventado por gentes que no conocían más que las numeraciones aditivas, pero eso comportaba también que presentían ya la numeración posicional, pues una piedrecilla valía distinto según se colocase en una columna o en otra. Se explica, asimismo, para la mejor comprensión de los capítulos siguientes el significado de las operaciones llamadas "reducción" o "ampliación", que tienen que usarse de continuo para poder operar con el ábaco. La reducción consiste en reemplazar, por ejemplo, cinco piedrecillas o cospeles que se hallan en una columna en la que valen una unidad cada uno, es decir, una vez el valor asignado a la columna, por una piedrecilla o cospel situado en la columna con el valor cinco. La ampliación consiste exactamente en la operación inversa, y será necesario relizarla cuando se efectúen sustracciones.

El capítulo segundo se titula '*L'abaque chez les anciens Grecs*' y trata de las prácticas aritméticas de los griegos por medio del ábaco. Hace observar que los griegos, como casi todos los pueblos del Mediterráneo oriental, tenían una numeración basada en el 10. Por otra parte, tenían también un conjunto de 27 números, llamada la "numeración alfabética", consistente en tres series de números: del 1 al 9, del 10 al 90, y del 100 al 900. A cada uno de

estos números se les daba el nombre de una letra griega. El autor aporta las fuentes en que basa sus afirmaciones, distinguiendo a estos efectos entre fuentes literarias y fuentes arqueológicas. Describe la evolución de los ábacos, de los que destaca los construidos en piedra, muy a menudo mármol, muy pesados, de 100 a 600 kilos, que podrían haber pertenecido a santuarios, que en aquellos tiempos desempeñaban un papel semejante a los actuales bancos. Los mercaderes, en cambio, preferían unos ábacos más ligeros, que podrían haber sido construidos en madera. Presenta modelos de cada tipo de ábaco conocido, con fotografías de los mismos y esquemas complementarios, dando ejemplos detalladísimos, paso a paso, de los métodos empleados para hacer operaciones con los mismos, normalmente de adición y sustracción, pero también de multiplicación. De esta forma, el lector que lo desee puede aprender perfectamente el manejo de estos instrumentos.

El capítulo tercero, titulado “*Le calcul manuel chez les Romains*”, trata del uso del ábaco en la Roma antigua. Como ya se ha comentado, los romanos fueron los inventores de los ábacos portátiles, a base de bolas y ranuras, que convivían con los habituales. De la palabra latina *calculi*, piedrecilla, se derivan las actuales expresiones de “cálculo” o “calcular”. Se presentan, también en este caso, las fuentes literarias y arqueológicas de los conocimientos que describe, con diversas fotografías de escenas escultóricas en las que se representa a personas usando el ábaco, así como profusión de dibujos de ábacos para ilustrar las operaciones que se hacían con ayuda de los mismos.

El capítulo cuarto se titula “*Le calcul manuel au Moyen Âge*”. En él se describe el ábaco ideado por Gerberto d’Aurillac, de cospeles en los que se grababa el número de unidades que representaban, cospeles que vinieron a sustituir los que habían reemplazado ya las piedrecillas utilizadas anteriormente. Se habla también en este capítulo de la invención de las cifras árabes y de los inicios de su introducción en Europa, así como de sus relaciones con el sistema tradicional, tema del que ya hemos hablado por nuestra cuenta en la introducción de este comentario.

En el capítulo quinto, titulado, “*Les abaques à ligne*”, se ofrece a modo de inicio la reproducción del frontispicio del capítulo sobre *Arithmetica* del libro de Gregor Reisch: *Margarita Philosophica*, publicado en Freiburg en 1503. En él aparecen, uno al lado del otro, sentados frente a sendas mesas, a la izquierda, Boecio realizando un cálculo a la pluma en guarismos árabes, y a la derecha, Pitágoras realizando un cálculo sobre el ábaco dibujado o grabado sobre su mesa. La cara de Boecio expresa satisfacción y complacencia, mientras la de Pitágoras denota más bien un sentimiento de inferioridad y pesadumbre. Sin duda, el autor del grabado quería significar con ello el triunfo de los modernos métodos de cálculo con respecto a los antiguos. Este ábaco es de los denominados de líneas. Esta es una modalidad de ábaco que en lugar de columnas verticales emplea líneas horizontales para colocar los cospeles. Normalmente, llevan también una o varias líneas verticales que establecen separaciones en las líneas horizontales. La característica que les da nombre es el hecho de que los cospeles no se coloquen en las franjas o filas, sino encima de las líneas. Se conocen varios de estos ábacos, no sólo porque se encuentran representados en grabados incluidos en varios libros de finales del siglo XV y comienzos del XVI. Aparte de ello han sobrevivido tres ejemplos de ábacos de estas características: tres grabados en una mesa ovalada, otro en un panel y uno más en un tapete bordado. Por otra parte, los cospeles grabados se democratizan y su producción se hace

más abundante. Llevan una decoración compleja y algunos de ellos representan una persona manejando un ábaco, como el ejemplo que Alain Schärli reproduce en fotografía.

El capítulo sexto se titula '*Les abaques à bandes*' y describe una modalidad de ábaco también utilizada a finales de la Edad Media y comienzos de la Moderna, sin que se pueda determinar si fueron anteriores o no a los ábacos de líneas. En cualquier caso, parece que convivieron. Su característica diferencial con los de líneas es que en lugar de colocarse los cospeles sobre las líneas, se situaban en las filas o espacios entre ellas. Se han conservado también varias muestras de ábacos de este tipo, que el autor enumera y describe minuciosamente, como en los casos anteriores, con inclusión de fotografías y dibujos. Asimismo en este caso, ofrece explicaciones detalladas sobre la forma de realizar las operaciones de adición y sustracción por medio de este tipo de ábacos.

En el capítulo séptimo, titulado '*Les calculs de métrologie*', se habla de los ábacos preparados específicamente para contar, no ya en abstracto o en términos monetarios, sino en las medidas de peso o capacidad de los bienes o mercaderías objeto de tráfico. Han sobrevivido también muestras de este tipo de ábacos, como el tablero de Neuchâtel del año 1612, de 163 cm. de largo por 90 cm. de ancho, que a mano izquierda tiene grabado un ábaco para contar dinero y a mano derecha uno para hacer operaciones en medidas cerealistas de capacidad. Otro ejemplo es la mesa de Bremgarten, de 125 cm. de longitud por 106 cm. de anchura, también provista de un ábaco, a la izquierda, para hacer cuentas en dos clases de moneda y de otro, a la derecha, para contar las medidas de capacidad referidas a *Kernen*, o sea, trigo desprovisto de su cascabillo, y más abajo a Roggen, es decir, centeno. Otra muestra más es la constituida por la mesa del Museo Nacional Suizo. De todas ellas ofrece el autor fotografías y dibujos.

La segunda parte del libro es titulada por el autor '*Des boules et des touches*' y en su introducción se advierte que a excepción de los dos primeros instrumentos, explicados en el capítulo octavo, todos los demás presentados en esta segunda parte se diferencian de los estudiados en la primera debido a que no tenían, como razón de ser fundamental, la necesidad de superar las dificultades inherentes al cálculo en cifras romanas. Fueron elaborados por personas que practicaban la numeración posicional y que sabían que ella permitía una fácil adición y sustracción con la pluma. Su único objetivo era, pues, el de hacer los cálculos con mayor rapidez y, sobre todo, con menor esfuerzo cerebral. Por otra parte, estos artilugios tratados en esta parte son casi todos cerrados, es decir, no pueden añadirse más fichas o bolas, porque las mismas están insertas en varillas enmarcadas. Por el contrario, los dispositivos de los que se ha tratado en la parte anterior eran abiertos, se podían añadir piedrecillas o fichas a voluntad, excepto en el caso del ábaco romano portátil. En otro orden de cosas, se especifica que en esta parte no se estudiarán ingenios como los nudos hechos en cuerdas utilizados por los incas ni las tarjas que todavía se usan por gentes sencillas en remotos lugares de Europa, pues los dos artificios tienen por objeto el recuerdo de números y, en consecuencia, pertenecen al área de la notación, no del cálculo.

Es importante indicar a este respecto, para evitar confusiones, que en francés, al revés de lo que ocurre en español o en inglés, por ejemplo, la expresión "ábaco" se utiliza solamente para los artilugios explicados en la primera parte del libro. De este modo, los actuales ábacos chinos o japoneses, por ejemplo, integrados por bolas insertadas en una varilla y que se deslizan a lo largo de ella, no se llaman en francés ábaco, sino *bouliers*.

El capítulo octavo se titula ‘*Fausses pistes au Moven Âge*’ y se dedica a explicar dos instrumentos: el tablero de contar llamado *exchequer* en inglés, del latín *scaccarium*, que fue utilizado en Inglaterra a partir del siglo XII hasta el siglo XVI, dando nombre al Ministerio de Hacienda británico, por ser en este tablero donde se calculaban los impuestos, y una tablilla italiana fechada en el siglo XIV. El autor llama a ambos “pistas falsas” pues, aunque constituyan variantes aisladas, los dos son claras derivaciones de los ábacos. La información que contamos sobre el tablero de contar inglés se reduce a la suministrada por dos libros, uno de Richard of Ely, escrito hacia el año 1180, y otro de Recorde, de 1542. Aparte de ellos, se conoce también una ilustración del *Red Book of the Exchequer*, donde se ven varios caballeros operando sobre un *exchequer*. El funcionamiento de este artilugio, que adoptaba la forma de un tablero de ajedrez, es explicado con todo detalle por el autor, que ofrece un ejemplo de adición. La tablilla italiana fue adquirida por el Deutsches Historisches Museum de Berlín en 1998, procedente de un museo particular. No había sido objeto de presentación ni publicación alguna hasta ahora, salvo la mención hecha por el autor en un coloquio mantenido en Annaberg-Buchholz. Tiene también la forma de un tablero de ajedrez, con sus típicas casillas, aunque en filas alternas están inscritos numerales romanos, mientras las filas vacías de reservan para los cospeles. También aquí Alain Schärflig ofrece dos ejemplos detallados, uno de adición y otro de sustracción.

El capítulo noveno es titulado “*Les bouliers à dix boules*”. En él se explica el funcionamiento de los ábacos de bolas contemporáneos, comenzando por el llamado “ábaco ruso”, con detallados ejemplos de su manejo tanto en adiciones como en sustracciones, y haciendo breve mención incluso de sus menguadas posibilidades operativas en el caso de la multiplicación. Una característica interesante de este tipo de ábacos es la del distinto color de sus bolas.

El capítulo décimo se titula ‘*Le boulier chinois*’ y como en todos los casos anteriores se explica con todo detalle cómo realizar operaciones en él. Asimismo se exponen sus antecedentes y distintas variedades con abundantes dibujos y fotografías. Lo mismo ocurre en el capítulo undécimo, “*Le boulier japonais*”, que se diferencia del chino por el número de varillas, 23 en lugar de las 13 o 9 chinas, el número de cuentas insertas en cada varilla y la forma de éstas, con arista en la parte superior, en lugar de redondeadas, como las chinas.

El capítulo duodécimo “*La petite calculette en bois*” se ocupa de un mundo más lúdico: el de los jugadores de naipes, estudiando los dispositivos inventados a partir del siglo XVIII, principalmente en Francia e Inglaterra, para totalizar los puntos conseguidos en sus partidas. De este modo, se describen los contadores de puntos basados en teclas o en clavijas, utilizados en la béciga, el whist y otros juegos. Se estudia la historia de este tipo de dispositivos y se ofrece abundante muestra de fotografías y dibujos de ellos, para ilustrar su forma de funcionamiento.

En la Conclusión, muy breve, el autor pasa revista a los tipos de artilugios utilizados para “contar con la punta de los dedos” que se estudiado en las páginas anteriores y los categoriza de la siguiente manera, en función de su grado de fidelidad al principio: *No más de cuatro*:

1. Dispositivos de primer rango: ábaco portátil romano, ábaco de bolas japonés y contador de puntos.

2. Dispositivo de segundo rango: ábaco de bolas chino.
3. Dispositivo de tercer rango: ábaco de bolas ruso.
4. Dispositivos de cuarto rango: todos los ábacos o sistemas abiertos.

Pero, en definitiva, el autor afirma que todos los dispositivos estudiados son primos hermanos y guardan grandes semejanzas entre sí, mostrando elevadas dosis de originalidad. Todos ellos permiten el cálculo con la punta de los dedos con un grado semejante de eficacia y, sobre todo, se muestran fieles al principio de *No más de cuatro*, aunque ni sus autores ni las personas que los utilizaban no conocían ciertamente este principio de forma explícita; pese a ello, la humanidad lo había practicado de forma empírica durante milenios, por la simple razón de que lo llevaban impreso en sus ojos y en su cerebro.

* * *

Conclusiones del comentarista: Confirmando lo ya anticipado, debe decirse que se trata de un libro altamente interesante, redactado de forma sencilla y comprensible, con gran sentido del humor, en estilo ameno y grato, que no disminuye, sin embargo, la visión histórica, el rigor científico y la meticulosidad con que el autor afronta su tarea divulgadora. El lector que se adentre en él no sólo entrará en conocimiento de las vicisitudes históricas y de las características de los dispositivos estudiados, sino que aprenderá también a operar con ellos. La edición es muy cuidada, con generosidad y abundancia de ilustraciones, que resultan fundamentales para la comprensión de la operativa de los diferentes artilugios, así como para la percepción de una visión cabal e integradora de la problemática expuesta.

En consecuencia, es un libro que puede recomendarse sin vacilación a todo género de lectores interesados en los fenómenos culturales del devenir humano y también a los especialistas en historia de la contabilidad que quieran penetrar en la forma en que los antiguos contables y mercaderes realizaban las operaciones aritméticas que luego registraban en sus libros de cuentas.

EHE

NOTICIAS

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 y con el patrocinio de ACCID (Asociación Catalana de Contabilidad y Dirección y del Instituto de Educación Continua de dicha Universidad (IDEC-UPF), se celebró en Barcelona los días 26 y 27 del pasado mes de enero la 11ª edición del Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”. El objetivo primordial de este taller de trabajo fue 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 proporcionó ocasión para el contraste, la discusión y la crítica de los trabajos, con el fin de mejorar su calidad. Se presentó un total de 25 comunicaciones en sesiones paralelas, mayoritariamente en español, pero también algunas en inglés, además de celebrarse tres sesiones plenarias:

- La inaugural, que corrió a cargo de Salvador Carmona, editor de la *European Accounting Review*, titulada "La gestión del proceso de investigación: desde la recogida de datos hasta la estrategia de publicación".
- Una mesa redonda sobre "Novedades en investigación a nivel de contabilidad de gestión" con la intervención de los profesores Jesús Lizcano, Helio Robleda y Oriol Amat, y
- La sesión de clausura que corrió a cargo del profesor Michel Tayles (Hull University) y llevó por título "A case study of the implementation of activity-based techniques: the role of teams", trabajo del que son co-autores Richard E. Pike (Bradford University Scholl of Mangement) y Nur Naha Abu Mansor (Universiti Teknologi Malaysia).

Aunque no era un Workshop enfocado prioritariamente a la historia de la contabilidad, se prestó la habitual atención a esta materia, presentándose dos trabajos dedicados a ella:

- *Diferentes Aplicaciones del Sistema de Intendencias en las Indias*, proyecto de tesis doctoral de Manuela Domínguez Orta (Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla) que recibió los comentarios como contraponente del profesor Salvador Carmona, y
- *Accounting to Improve a Deteriorated Image: The case of the College & University of Osuna (1775-77)*, trabajo cuyos autores son Jesús D. López y Fernando Gutiérrez (Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla).

La organización editó un CD con la versión completa de las comunicaciones, mientras que los resúmenes de los trabajos se editaron en formato papel.

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 celebró 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 tuvo lugar en conmemoración del 10º Aniversario de la fundación del Centro de Estudos.

En efecto, como es sabido, la Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC) fundó el 1 de junio de 1996 el Centro de Estudos de História da Contabilidade con el objeto de estudiar, investigar y divulgar los temas relacionados con la historia de la contabilidad y disciplinas afines. La primera reunión de los miembros de su Consejo Directivo se celebró ese mismo día. Desde el mismo momento de su creación, el Centro de Estudos ha venido desarrollando una intensa actividad para conseguir sus objetivos e impulsar con un nuevo dinamismo los estudios de historia de la contabilidad en Portugal. Aparte de su presidente, el Centro de Estudos cuenta con un Consejo Científico y un Consejo Directivo. El mismo año de su fundación instituyó un premio anual para galardonar los trabajos de historia de la contabilidad escritos en lengua portuguesa. En 1999 el Centro de Estudos decidió dar a este galardón el nombre de Prémio História da Contabilidade Professor Martin Noel Monteiro, en homenaje a esta distinguida figura de la contabilidad portuguesa. En abril de 1998 el Centro de Estudos organizó en Coimbra la I Jornada de História da Contabilidade, mientras cuatro años después, en marzo de 2002, se celebró en Lisboa, también, como ahora, en la sede del Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), la II Jornada de História da Contabilidade. En todas estas Jornadas han sido invitados miembros de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, entidad con la que APOTEC tiene firmado un Convenio de Colaboración. Desde su fundación, los miembros del Centro de Estudos de História da Contabilidade han participado de forma activa en prácticamente todos los Congresos y Encuentros internacionales de la disciplina.

Las Jornadas se estructuraron en cinco mesas: La Mesa 1 tuvo por título: “Resenhas Históricas” y en ella participaron como oradores António Pires Caiado y Armindo Costa. Como moderadores actuaron Matilde Estevens y Hernâni Carqueja. La Mesa 2, titulada “Contas e Impostos” tuvo como oradores a Manuel Benavente y a Eusebio Silva, Teresa Ferreira y Matilde Estevens, actuando como moderadores Esteban Hernández y Armindo Costa. La Mesa 3, trató el tema “Religião e Contabilidade” y tuvo como oradores a Juan Lanero y Matilde Estevens. Como moderadores actuaron Manuel Benavente y António Pires Caiado. La Mesa 4 se tituló “Investigação e História”, actuando como oradores Ana Rita Faria y Esteban Hernández Esteve, y como moderadores Joaquim Guimarães y Rogério F. Ferreira. Finalmente, la Mesa 5, bajo el título de “Reflexões e Biografias” contó como oradores con Joaquim Guimarães y Leonor Ferreira, actuando como moderadores Rogério Ferreira y Hernâni Carqueja. Fuera de programa, actuó el profesor italiano, de la Universidad de Parma, Andrea Cilloni, que presentó un trabajo sobre “Genesis and Development of Matrix Accounting within a double and triple entry bookkeeping methods: a comparative study”.

Todas las comunicaciones presentadas mostraron un elevado nivel de calidad y las sesiones tuvieron un completo éxito de asistentes. La organización estuvo a gran altura y el

ambiente se caracterizó por este destacado sentido de la cordialidad y hospitalidad propio de la nación hermana.

**29th Annual Congress de la European Accounting Association,
22-24 de marzo 2006, Dublín**

Los días 22 a 24 de marzo de 2006 se celebró en la Quinn School of Business, situado en el Campus de Belfield del University College de Dublín, el 29th Annual Congress de la European Accounting Association.

Como es habitual, el Congreso reunió a gran número de participantes, que aportaron un total de 504 comunicaciones y 249 trabajos preliminares presentados en los Research Fora, sumando en total 753 trabajos presentados por autores pertenecientes a 49 países. El número de trabajos presentados por autores españoles ascendió a 65, solamente por debajo del número presentado por autores del Reino Unido de Gran Bretaña, con 87, de los Estados Unidos, con 80 y de Australia con 70. Sobre historia de la contabilidad se presentaron solamente 18 trabajos, de los cuales 3 fueron redactados por autores españoles. Aparte de las sesiones en las que se presentaron estos trabajos, hubo una sesión plenaria de apertura, que trató del tema: *International Accounting Regulation and IFRS implementation in Europe and Beyond*, presidida por Begoña Giner. Asimismo se celebraron 10 Simposiums, de los cuales el quinto estuvo dedicado a la historia de la contabilidad, bajo el título: *Meeting Challenges in Accounting History*, siendo presidido por Ciarán Ó hÓgartaigh. En dicho Symposium participaron Salvador Carmona, Garry Carnegie, John R. Edwards, Stephen Walter y Luca Zan.

Los trabajos sobre historia de la contabilidad presentados por autores españoles fueron los siguientes:

- Belén García Olmedo: *Royal Decree of April 25, 1911: The first set of measurement standards in Spanish legislation.*
- Marta Macías y Marcia Anniste: *The ideological use of accounting: Accounting's role in emancipation.*

Aparte de estas dos comunicaciones, Esteban Hernández Esteve presentó en un Research Forum un trabajo preliminar sobre la reciente investigación histórico-contable en España.

International Workshop on Accounting History, Carmona, 20-21 April 2006

Los días 20 - 21 de abril de 2006 se celebró en Carmona (Sevilla), en la nueva sede de la Universidad Pablo de Olavide, y bajo la eficaz organización de Fernando Gutiérrez y sus compañeros -la mano que no se ve, que decía Adam Smith, pero que se nota, añadimos nosotros-, un *International Workshop on Accounting History* patrocinado por la revista *Accounting, Business & Financial History* en colaboración con el Departamento de Dirección de Empresas de la Universidad Pablo de Olavide.

El Workshop discurió bajo el lema "Accounting and the Twentieth Century: Lessons from the Past", y en él, después de la conferencia inaugural dictada por Norman B. Macintosh sobre *Accounting History Research: A comparison of the Traditional and the Genealogical Approaches*, se presentaron 3 comunicaciones, 4 comunicaciones con contraponentes y 5 trabajos preliminares.

Las tres comunicaciones fueron las siguientes:

- Salvador Carmona y Mahmoud Ezzamel: *Accounting and Accountability in Ancient Civilizations: Mesopotamia and Ancient Egypt*.
- Valerio Antonelli, Trevor Boyns y Fabrizio Cerbioni: *The development of management accounting in Italy: Ansaldo in the early decades of the twentieth century*.
- Esteban Hernández Esteve: *Five Years of Accounting History Research in Spain (2001-2005)*.

Las cuatro comunicaciones con contraponentes fueron:

- Montserrat Cachero: *Contract enforcement and trust in the Early Atlantic Trade*.
Contraponentes: Salvador Carmona y Lina Gálvez.
- Ana María Carolina Justicia: *Management of the Castilian Royal Public Treasury During the Low Middle Ages. Survey of the Main Sources of Income*.
Contraponentes: Esteban Hernández Esteve y Domi Romero.
- Jesús D. López y Fernando Gutiérrez: *Opening the Objectives of the Budget: the Implementation of Budgets in a Spanish Aristocratic Estate (1860-1869)*.
Contraponentes: Marta Macías y Mariló Capelo.
- Mariano Sánchez y Fernando Gutiérrez: *A Longitudinal Study of the Annual Reports: an Institutional Analysis of the Spanish Telephone Company (1924-2004)*.
Contraponentes: Trevor Boyns and Miriam Núñez.

Los cinco trabajos preliminares presentados fueron:

- María Soledad Campos y Guillermo J. Sierra: *Local Finances: Control and Management of Local Resources. Carmona as a Case Study*.
- Joaquim Cuevas, Lina Gálvez y Lluís Torró: *Integration or Cooperation for Business Survival. The Impact of Spanish Civil War (1936-9) on Firm Organisation*.
- Hilmi Erdogan Yayla: *Diversities Between the Regulations of Turkish Accounting Standard Setters: A Brief History of Turkey's Twentieth Century Accounting Standardization Applications*.
- Domi Romero: *The Spanish Railway Accounting: a Preliminary Perspective (1900-1935)*.
- Alberto Donoso Anes: *Analysis of the Reasons for the Abrogation of the Double Entry Accounting Method at the Cajas Reales de Indias*.

Todos los trabajos revistieron gran interés y dieron lugar a animados debates, con lo que el Workshop resultó un completo éxito, realizado por la tradicional cortesía y amabilidad

de los anfitriones y del Ayuntamiento de Carmona, del que los historiadores españoles de la contabilidad tienen buenas pruebas, pues allí se celebró el IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, del 2 al 4 de diciembre de 2003, en la antigua sede en Carmona de la Universidad Pablo de Olavide. Desde entonces, la delegación de dicha Universidad se ha cambiado de sede, a la antigua Casa Palacio de los Briones, con una notable mejora de sus instalaciones y posibilidades.

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 celebró en Burgos el *XII Encuentro ASEPUC. Encuentro XV Aniversario: "El reto de la evolución"* organizado por la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, para conmemorar el XV aniversario de su fundación. El Encuentro tuvo lugar en el Palacio de Congresos Hotel Abba, Fernán González, 72, 09003 Burgos. Las comunicaciones recibidas se agruparon en 14 áreas temáticas, como se indica a continuación junto al número de comunicaciones recibidas para cada una de ellas:

1. Análisis contable	9
2. Armonización y reforma contable	15
3. Auditoría contable	7
4. Consolidación contable	3
5. Contabilidad de gestión sectorial	4
6. Contabilidad digital	3
7. Contabilidad pública	12
8. Contabilidad social y medioambiental	9
9. Contabilidad y gobierno corporativo	5
10. Contabilidad y mercado de capitales	9
11. Docencia en contabilidad	4
12. Gestión y difusión de información sobre intangibles	4
13. Herramientas y sistemas de contabilidad de gestión	6
14. Historia de la contabilidad	<u>10</u>
Total de comunicaciones	100

Como se aprecia, el área de Historia de la contabilidad, con diez comunicaciones, fue una de las más trabajadas, pues solamente fue superada por la de Armonización y reforma contable, con quince comunicaciones, y la de Contabilidad pública, con doce.

La comunicaciones histórico-contables presentadas fueron las siguientes:

- José María Carlos Álvarez López y Juan Luis Lillo Criado: *Contabilidad y cobro de rentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén. Dos siglos y medio tras la búsqueda de la eficiencia (1650-1900)*.
- María Soledad Campos Lucena y Guillermo J. Sierra Molina: *El sistema fiscal y su necesidad de reforma a lo largo de los siglos XVIII y XIX*.

- Rafael Donoso Anes: *Un Análisis sucinto del asiento de esclavos con Inglaterra (1713-1750) y el papel jugado por la contabilidad en su desarrollo.*
- Rafael Donoso Anes, Begoña Giner Inchausti y Amparo Ruiz Llopis: *La contabilidad de costes a finales del siglo XIX en España: el caso de la sociedad Trenor y Cía (1838-1926).*
- Esther Fidalgo Cerviño y Rosalía Miranda Martín: *El sistema contable de la Compañía de Ferrocarriles de Madrid a Zaragoza y Alicante (MZA) en sus inicios (1857-1908): Un estudio introductorio.*
- Elena Gallego Rodríguez, Dolores Rivero Fernández y Asunción Ramos Stolle: *Un estudio de la información económica contenida en el Libro de Estados del Monasterio de Oseira (1614-1698).*
- Javier García Mérida y Susana Villaluenga de Gracia: *La gestión de la asadura de la Santa Hermandad vieja de Talavera de la Reina a finales del siglo XVII y principios del XVIII.*
- Isidoro Guzmán Raja: *Algunas notas sobre la Contaduría de la Armada Española en la primera mitad del siglo XIX: especial referencia a la administración de provisiones.*
- Esteban Hernández Esteve: *Pensamiento contable español en tiempo de olvido (1601-1737).*
- Ana María Carolina Justicia Jiménez: *La Hacienda castellana durante la Edad Media. Análisis de sus órganos gestores así como de las principales fuentes de ingreso.*

En general, todas las comunicaciones atestiguaron un alto nivel de calidad y dieron origen a un coloquio vivo e interesante. Algunas de las comunicaciones abrieron nuevos campos de investigación histórico-contable, dando noticia de temas y archivos no explorados hasta el momento.

El digno marco elegido para el Encuentro, junto con los gratos e ilustres lugares en los que se celebraron la inauguración y las cenas de gala, contribuyeron al éxito de los actos y a que su recuerdo se grabará placenteramente en la memoria de los asistentes. A ello contribuyó asimismo la perfecta organización que Luis Castrillo, presidente del Comité Organizador, y su equipo supieron instrumentar.

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.

Antes de la Conferencia se celebrará el *Emerging Scholars' Colloquium* que es un foro específico para post-graduados y nuevo profesorado.

Más información: Mail: RobertsJA1@cardiff.ac.uk

IPA Web: <http://www.cf.ac.uk/carbs/conferences/ipa/home.html>

11th 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, en la Faculté de Chirurgie Dentaire o Facultad de Odontología, 1, place Alexis Ricordeau, 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 vienes.

Los acompañantes abonarán 140,- € incluyendo las mismas prestaciones indicadas para los participantes.

A continuación se inserta el plano de situación de la Facultad de Odontología, 1, place Alexis Ricordeau, sede del Congreso:



Se podrá encontrar mayor información sobre el Congreso en el sitio web del XI WCAH:
<http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/index.html>

Acto seguido se inserta el formulario de inscripción al Congreso:

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

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.

The Fifth Accounting History International Conference

Los días 9 a 11 de agosto de 2007, bajo el lema "*Accounting in other places, Accounting by other peoples*" se celebrará en el Banff Centre, de Banff, Alberta, Canadá, la Fifth Accounting History Internacional Conference. El evento está patrocinado por el College of Commerce de la Universidad de Saskatchewan y el Accounting History Special Interest Group de la Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand.

La Conferencia aceptará comunicaciones sobre un amplio abanico de temas. Asimismo la gama de metodologías y enfoques teóricos a utilizar está totalmente abierta. Sin embargo, como tema propio de la Conferencia se estimula a los autores a que trabajen temas más allá de los tópicos tradicionales y exploren lugares y gentes nuevas. A título de orientación a este respecto se indican los temas siguientes:

- La profesionalización de la contabilidad en países en vías de desarrollo.
- Papel del imperialismo en la divulgación de las prácticas contables.
- Cuestiones de historia de la contabilidad conectadas con temas de raza, género y Cultura.
- Papel de la contabilidad y los contables en ámbitos no empresariales, tales como el arte y la música.

Las comunicaciones deberán ser redactadas en inglés y enviadas electrónicamente a la dirección 5AHIC@muprivate.edu.au no más tarde del 26 de marzo de 2007. Todas las comunicaciones serán sometidas a un doble proceso de revisión anónima y publicadas en el sitio web de la Conferencia, a menos que se solicite lo contrario. La decisión sobre su aceptación será comunicada el 15 de mayo de 2007.

Se podrá obtener información más detallada sobre la Conferencia en el siguiente sitio web: <http://www.commerce.usask.ca/5AHIC>.

Asimismo se podrá conseguir mayor información sobre el Banff Centre en el sitio web: <http://www.banffcentre.ca>.

Las consultas específicas pueden dirigirse al Conference Convenor, Nola Buhr, de la Universidad de Saskatchewan, a la siguiente dirección electrónica: nola.buhr@usask.ca