

Alberto Donoso
Anes

*Titular de Universidad.
Departamento
de Contabilidad
y Economía Financiera.
Universidad de Sevilla*

DOCTRINA CONTABLE DEL SIGLO XVIII
Y SU INFLUENCIA EN LOS PROYECTOS
DE REFORMA CONTABLE DE LA ÉPOCA
Accounting in the XVIIIth Century

*Resumen.—Palabras clave.—Abstract.—Key words.—1. Introducción.—
2. Objeto y metodología.—3. Breve análisis de la legislación y doctrina contable
del siglo XVIII: 3.1. Etapa de reaparición de las noticias sobre la partida doble.
3.1.1. Aplicación de la partida doble a la contabilidad pública.
3.1.2. Aplicación de la partida doble a la contabilidad mercantil.
3.1.2.1. Los libros de cuentas en las Ordenanzas de los Consulados de Comercio:
especial referencia a las Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao.
3.2. La doctrina contable en el siglo XVIII.—4. Aspectos doctrinales
del «Papel de Consideraciones...»: Alegato en defensa de la partida doble
de D. Fco. Xavier Machado Fiesco y contra las opiniones del Barón de Bielfeld.—
5. Conclusiones.—6. Bibliografía.*

RESUMEN

DURANTE el siglo XVIII la contabilidad parece despertar del silencio en el que estaba inmersa. Este resurgir se da en dos frentes: por un lado, se halla vinculado al comercio y por otro lado, unido a una nueva experiencia que se llevaría a cabo en las Cajas Reales de Indias, para llevar las cuentas mediante la aplicación del método de la partida doble. Este último suscitó un discurso en el seno del funcionariado —entre partidarios y detractores del nuevo método—, tanto en Indias como en España.

Recibido 08-01-02

Aceptado 17-06-02

Copyright © 2001 Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
ISSN 0210-2412

Fueron muchos los informes que se elaboraron. Debido al gran interés que suscitó entre los principales implicados y que se tradujeron en una difusión del método por partida doble a nuevos ámbitos, como era la contabilidad pública, y a nuevos territorios, como los de ultramar.

El trabajo que presentamos a continuación comprende un análisis de la documentación contable de las Cajas Reales correspondiente al período 1785-1790. Así llegamos a entender cómo se llevó a cabo una de las más grandes y ambiciosas reformas administrativo-contables del siglo XVIII, así como la influencia que la doctrina contable de la época ejerció en el proyecto de reforma.

PALABRAS CLAVE

Historia de la Contabilidad; Partida Doble.

ABSTRACT

Throughout XVIIIth century, accounting seems to be awaked from the silence in which was immersed. The revival was held in two fronts: the first vinculated to commercial practices and the second linked to a new experience, the application of double entry bookkeeping at the Cajas Reales de Indias (royal treasury of Indias). This experience raised great debate among those functionaries supporting and those disparaging of the changes. The great interest caused the publication of many reports, resulting in the application of double entry method to new areas, such as governmental Accounting, and places, the Indias.

The present paper is the analysis of the accounting records of the Cajas Reales from 1785 to 1790, made with the aim of reach a better understanding of the reform process (that could be labelled as one of the most pretentious and interesting of the administrative reforms implemented at the XVIIIth century) and the influence of this process in the accounting doctrine.

KEY WORDS

Accounting History; Double-Entry Bookkeeping.

1. INTRODUCCIÓN

El siglo XVIII fue una época en la que soplaron con fuerza aires renovadores procedentes, principalmente, de Francia. España, como el resto de Europa, no podía ignorar ni quedarse al margen de las reformas e innovaciones que estaban teniendo lugar al otro lado de nuestras fronteras, en todos los órdenes de la vida.

La contabilidad no podía ser menos, y en el siglo XVIII se produjo en España un resurgimiento de la doctrina contable; resurgimiento que se dio tras dos siglos de estancamiento en los que apenas se había escrito sobre contabilidad en nuestro país. Hecho que Francisco Machado —Contador General del Consejo de Indias— atribuyó al decaimiento del comercio español durante ese período (1):

«En España escribió uno Bartolomé Salvador de Solórzano (2), impreso en Madrid, año 1590, y dedicado al Sr. Felipe II, seis años antes que se promulgaron las leyes de Indias en que se funda mi Instrucción; pero murió muy luego aquel gran Rei y empezó a decaer el comercio, que quien ha ido perfeccionando esta Ciencia en las Naciones donde comenzó a florecer, y así el Comercio y la Real Hacienda olvidaron en España aún lo que estaba escrito en orden al método de sus cuentas. Ha empezado a revivir nuestro comercio en este siglo; ha conocido la necesidad del método ya común de las demás Naciones, recibe de ellas como cosa nueva lo que tuvo dos siglos ha en su propio idioma, y a pesar de la novedad va cediendo la preocupación á vista del propio interés» (*sic*).

Este párrafo del *Papel de Consideraciones...*, de Francisco Machado, documento que analizaremos posteriormente, tiene una gran importancia desde el punto de vista historiográfico; ya que pasaría a ser el primer autor en reconocer el glorioso pasado histórico-contable de nuestro país —anterior a Jócana y Madaria (1793)— además de ser el primero, en realizar el intento de devolver a los españoles la memoria perdida durante el largo período de casi dos siglos; desde que Salvador de Solórzano (1590) escribiera su obra.

Dentro de este resurgimiento contable, debemos resaltar algunos esfuerzos realizados para conceder más racionalidad a las cuentas de la Real Hacienda de las Cajas Reales de las Indias. El más importante, sin duda, es

(1) A.G.I., sección Indiferente General, legajo 1712. Representación de Francisco Machado a D. Antonio Valdés, 4 de septiembre de 1788.

(2) El Contador General se refiere a la obra de este autor, primero en escribir sobre la partida doble en nuestro país, en 1590.

el realizado con la intención de aplicar la partida doble en las cuentas de la Real Hacienda de Indias; cuyo principal protagonista fue el Contador General del Consejo de Indias, D. Francisco Machado, que en 1780 elaboró un tratado manuscrito, no impreso, que puede ser considerado como el primer tratado de Contabilidad Pública de las Indias Occidentales. Dicho manuscrito, lleva como título: *Papel de Consideraciones en que se trata del método de Cuenta y Razón que con arreglo a tres leyes del título 7.º, libro 8.º de la Recopilación de las Indias conviene establecer en aquellos Dominios.*

El 22 de junio de 1780, el Contador General de la Contaduría del Consejo de Indias propuso dicho método para llevar las cuentas de la Real Hacienda indiana. El Rey admitió esta propuesta el 6 de julio de ese mismo año; le encomendó que llevase a cabo la elaboración de las Instrucciones, así como la creación de una instrucción provisional práctica (3) para todas las Cajas Reales y Administraciones de Indias. El 27 de abril de 1784 se aprobó la Instrucción y se presentó impresa el 22 de enero de 1785, para su posterior envío a América.

«La instrucción práctica y provisional en forma de advertencias, que debe servir a todas las Cajas Reales, ó Foraneas de las Indias, para el modo de llevar las cuentas de la Real Hacienda entre año, de formar Estados Mensuales y Tanteos anuales y de dar la Cuenta General en fin de cada uno como está mandado (27 de abril de 1784).»

Durante cuatro años estuvo trabajando en su obra que, en forma de instrucción, vino a ser un auténtico manual de contabilidad. Documento destinado al aprendizaje de los interventores comisionados o a los oficiales de las Cajas Reales.

Uno de los objetivos principales que se planteó Francisco Machado fue enseñar el Arte de la Partida Doble al personal de las Cajas Reales de Indias.

2. OBJETO, METODOLOGÍA Y PARTES DE LA INVESTIGACIÓN

El objetivo central de esta investigación es, por un lado, establecer las influencias que ejerció la doctrina contable del siglo XVIII sobre el trabajo que realizó D. Francisco Xavier Machado Fiesco, tomando para ello la documentación original conservada en el Archivo General de Indias y Biblioteca de la Institución Colombina; y por otro lado, localizar en dichas instituciones nuevos ejemplares o ediciones de las obras de los distintos autores.

(3) A.G.I., sección Indiferente General, legajo 1712.

Referente a la metodología aplicada, si bien existen distintas tendencias metodológicas y epistemológicas a la hora de desarrollar una labor histórico-contable, que Hernández Esteve, E. (1992, p. 23), describe y clasifica, nuestro trabajo lo situamos en la forma que Previst concibe como *narrativa e interpretativa*.

La investigación trata de un estudio de la Doctrina Contable en el siglo XVIII, donde resaltamos: la influencia francesa y sus principales autores, y la doctrina contable española. Así mismo, destacamos uno de los documentos escrito por el Contador General de Indias, Fco. Xavier Machado Fiesco, donde se recogen los argumentos presentados al rey y las respuestas a los argumentos dados por el Barón de Bielfeld.

3. BREVE ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN Y DOCTRINA CONTABLE DURANTE EL SIGLO XVIII

Son varios los autores que han llevado a cabo divisiones en el tiempo para establecer las distintas etapas de la Historia de la Contabilidad. Entre ellos cabe resaltar a Roover, R. de (1955, pp. 405-420), quien distingue las siguientes etapas:

1. Edad de los Registros.
2. Nacimiento de la Partida Doble.
3. Edad del Estancamiento (4).
4. Edad de la Contabilidad Científica.

En lo que se refiere a la doctrina y la práctica contable en España, Hernández Esteve (1992, p. 32) realiza la siguiente división:

1. Etapa Premoderna o previa a la introducción de la contabilidad por partida doble (siglos XIII al XV).
2. Etapa de Implantación y Difusión de la contabilidad por partida doble (siglo XVI y primer tercio del siglo XVII).
3. Etapa de Silencio y aparente olvido de la antigua tradición castellana en materia de contabilidad por partida doble (siglo XVII y primer tercio del siglo XVIII).
4. Etapa de Reaparición de las noticias sobre la partida doble, como novedad procedente de Francia y con adopción de terminología y modelos franceses (segundo y tercer tercio de los siglos XVIII y XIX).
5. Etapa Contemporánea.

(4) Etapa que Melis, F. (1950, pp. 18-21) denomina como «Expansión y Consolidación de la Partida Doble».

De estas cinco etapas la más relacionada con nuestro trabajo es la cuarta etapa; período en el que Francia recogió el testigo doctrinal de Italia. Su decadencia era manifiesta durante el siglo xvii, acentuándose en el siglo xviii debido a factores como la caótica situación de guerra, inestabilidad política y económica, entre otros, que atravesaba el país, y como consecuencia la pérdida del comercio internacional. Todo este entorno generó, una caída en sus aportaciones a la literatura contable, que la desbancarían del primer puesto que había ocupado en los siglos precedentes.

La cara opuesta de la moneda, la presentaba Francia. Vlaemminck (1961, p. 215) califica este período como «auténticamente francés», resaltando la calidad y la influencia de sus autores: Samuel Ricard (1706 y 1709), Barrême (1721), Degrange (1795) y De la Porte (1685). Este último perteneció al siglo xvii, pero su obra se reeditó durante todo el siglo xviii y fue entonces, cuando alcanzó la mayor difusión e influencia en otros países, entre ellos el nuestro.

Los siglos xvii y xviii constituyen un período que Montesinos, V. (1978, pp. 84 y 135), identifica como «Desarrollo del contismo», de la escuela francesa. Denominación bajo la cual se incluyen los avances producidos en la técnica de las cuentas y, la influencia existente entre la contabilidad y los fenómenos sociales del desarrollo económico; no limitándolo estrictamente a los fundamentos básicos de la escuela contista, donde todos los aspectos de la contabilidad giraban en torno a un elemento principal: «la cuenta».

3.1. ETAPA DE REAPARICION DE LAS NOTICIAS SOBRE LA PARTIDA DOBLE

A continuación vamos a exponer tanto las disposiciones legales que se dictaron en materia contable relacionadas con la aplicación del método de la partida doble, como los principales autores que realizaron alguna aportación a la literatura contable del siglo xviii, en España y en Francia.

Nos serviremos de este último aspecto para centrarnos en determinar las influencias de autores franceses en el desarrollo del trabajo de Francisco Machado, en la implantación de la contabilidad de las Reales Cajas americanas.

3.1.1. *Aplicación de la partida doble a la contabilidad pública*

Durante el siglo xviii debemos destacar dos actuaciones, en lo que se refiere a la aplicación de la partida doble, para llevar las cuentas públicas (González, J.^a, 1996, p. 242):

- Por un lado, y como precedente en la aplicación de la partida doble a las cuentas de la Real Hacienda española en el siglo XVIII y comienzos del XIX, tenemos su utilización parcial en la contabilidad del Giro Real (5) durante cerca de un siglo.

En 1752, Fernando VI aprobó la Instrucción y Reglamento para el régimen y gobierno de la Real Negociación General del Giro (Giro Real), convirtiéndola en una Contaduría dependiente de la Tesorería General. En esa instrucción (art. 128) se estableció la forma de llevar las cuentas, distinguiendo entre las que debían llevarse a los tesoreros y comisionados, y las liquidaciones de las cuentas. Estas últimas eran las que se especificaba que debían llevarse por partidas dobles.

- Por otro lado, la aplicación del método de la partida doble para llevar las cuentas de las Cajas Reales de Indias, mediante la aprobación de la «Instrucción Práctica y Provisional en forma de Advertencias, que debe servir a todas las Cajas Reales, ó Foraneas de las Indias, para el modo de llevar las Cuentas de la Real Hacienda entre año, de formar Estados Mensuales y Tanteos anuales y de dar la Cuenta General en fin de cada uno como esta mandado». Madrid, 27 de abril de 1784 y aprobada el 9 de mayo de 1784.

A lo largo este trabajo nos centraremos en esta última experiencia; analizándola desde el punto de vista doctrinal, donde resaltaremos la influencia de diversos autores en el proyecto de reforma del Contador General D. Fco. Xavier Machado Fiesco.

3.1.2. *Aplicación de la partida doble a la contabilidad mercantil*

3.1.2.1. Los libros de cuentas en las ordenanzas de los Consulados de Comercio. Especial referencia a las Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao

Dentro de la regulación de la actividad profesional de los mercaderes y hombres de negocio, debemos destacar la proliferación de normas emi-

(5) «La Negociación General del Giro, era una especie de banco estatal encargada de situar fondos en países extranjeros para hacer frente a las obligaciones de la Real Hacienda en el exterior (pago a embajadores y ministros del rey en las Cortes extranjeras, etc.)». Se estableció a iniciativa del Marqués de la Ensenada hacia 1745, como una simple oficina central y un reducido número de tesoreros y corresponsales situados en París, Roma, Nápoles, Amsterdam y Lisboa, cuya gestión quedaba encomendada al Rey y no tenía conexión con ninguna otra de la Real Hacienda (González Ferrando, J. M.^a, 1996, p. 242).

tidas por los Consulados de Comercio durante el siglo XVIII y comienzos del XIX. Tal y como reconoce Hernández Esteve, E. (1996, pp. 57-61), todas ellas recogen un capítulo sobre contabilidad y libros de cuentas y «persiguen una finalidad esencialmente privada: la de ordenar las cuentas de los comerciantes en interés propio y del colectivo de mercaderes, en general, y ello, tanto con vistas a la mejor marcha de los negocios, como a la aportación de los elementos probatorios y esclarecedores en caso de litigios y, en especial, de quiebras y suspensiones de pago».

Hernández Esteve (1996, p. 59) recoge las siguientes ordenanzas: Bilbao (1737), Zaragoza (1762), Valladolid (1765), San Sebastián (1766), Burgos (1766), Valencia (1766), Cuenca (1766), Toledo (1772), Soria (1777), Madrid (1783), La Coruña (1790), Santander (1793), Sevilla (1794), Sanlúcar de Barrameda (1806) y Málaga (1829).

A continuación, nos centraremos en las Ordenanzas del Consulado de Bilbao (6), por ser el primer texto en el que se habla en España de partidas dobles.

- *Las Ordenanzas del Consulado de Bilbao de 1737 frente a las Ordenanzas de Colbert de 1673*

Con la llegada al trono del primer Borbón, Felipe V, la influencia francesa se hizo notar en el siglo XVIII español y, evidentemente, la contabilidad no quedó al margen. Así, la primera manifestación de esa influencia la encontramos en las Ordenanzas del Consulado de Bilbao de 2 de diciembre de 1737 (7), que serían reimpresas en el año 1769.

En el capítulo noveno de estas ordenanzas se determinaba el número de libros que los mercaderes y comerciantes por mayor debían llevar. De este capítulo vamos a destacar, por su importancia desde el punto de vista contable, los siguientes artículos: el artículo I, en el que establecían los libros obligatorios que se debían llevar; el artículo VI, que dejaba a la voluntad de los mercaderes el llevar libros auxiliares o no; siendo en este artículo donde se fijaba la libertad en la elección del método contable a aplicar, cuando indicaba «ya sea formandolos en

(6) Según González Ferrando, J. M.^a (1996, p. 248), «lo dispuesto en el capítulo 9 de las Ordenanzas del Consulado de Bilbao se incluyó en el capítulo 7 de las aprobadas para el consulado de la ciudad de San Sebastián, insertas en la Real Provisión de 11 de agosto de 1766. También se contiene en la adición de 11 de septiembre del mismo año de las Ordenanzas del Consulado de Valencia, insertas en la Real Cédula de 7 de mayo de 1765, y en el capítulo 5 de las del Consulado de Burgos, insertas en la Real Cédula de 15 de agosto de 1766».

(7) A.G.I., sección Consulado, libro 33.

partidas dobles (8), o sencillas», y el artículo XIII, por el que se obligaba a formar «balanze».

Aunque estas ordenanzas se confirmaban en el siglo XVIII como algo novedoso, debemos destacar que no era la primera vez que la legislación recogía aspectos contables como los mostrados anteriormente. Sin embargo, se habían producido casi dos siglos de vacío legislativo-contable en nuestro país después de que se aprobaran las pragmáticas de Cigales y Madrid en el siglo XVI.

Atravesando las fronteras españolas, encontramos en Francia un antecedente inmediato a las Ordenanzas del Consulado de Bilbao, en las Ordenanzas de Colbert de 1673. Mediante éstas, Colbert llevó a cabo una reglamentación de la utilización de los libros de comercio; estableciendo no sólo su uso obligatorio, sino también ciertas formalidades que debían cumplir (9). Posteriormente, su contenido sería recogido en el Código de Comercio francés de 1808, e influiría en la ley belga de 15 de diciembre de 1872, e incluso, en el Código de Comercio español de 22 de agosto de 1885. Debido a su importancia, vamos a resaltar algunos aspectos, estableciendo un paralelismo con las Ordenanzas del Consulado de Bilbao:

- Sus artículos iban destinados a «negociantes y comerciantes tanto por mayor como por menor», así como a los «agentes de cambio y banca»; a diferencia de las Ordenanzas del Consulado de Bilbao que obligaba, directamente, a «Todo mercader Tratante y Comerciante por mayor». En cuanto a los primeros —negociantes y comerciantes—, la ley les obligaba a llevar un libro donde se debían recoger «todas sus operaciones, sus letras de cambio, sus deudas activas y pasivas, y el dinero empleado en sus gastos domésticos» (art. 11). Relativos a los agentes de cambio y banca, en el artículo 21, se recogía la obligación de llevar un «libro diario», al que se otorgaba de forma expresa, un reconocimiento jurídico con valor de prueba, en caso de reclamación.
- Los artículos 3.º, 4.º, 5.º y 6.º establecían una serie de reglas formales que debían cumplir los libros de cuentas, como eran: la firma de los Cónsules —en la primera y última hoja— y en su defecto del Alcalde o Concejal, así como la numeración y rúbrica de todas sus hojas, y la prohibición de dejar espacios en blanco, manteniendo un

(8) Es la primera vez que en España se hablaba de «Partidas Dobles» para referirse al método que en nuestro país era conocido como el método del «Libro de Caja y Manual» o por método del «deve y ha de aver», tal y como Solórzano (1590) lo reconocía en su obra.

(9) Vlaeminck (1961), recoge en su obra el texto íntegro de los diez artículos donde se hace referencia a los libros de los comerciantes.

orden cronológico. Al igual que establecían las Ordenanzas de Bilbao, pero a diferencia de los artículos de Colbert, éstas representaban la forma de realizar los registros: cómo pasar de un libro a otro, y qué hacer en el caso de tener que abrir nuevos libros; recogiendo las formalidades propias de cada libro en artículos separados (ver arts. II, III, IV y V).

- El artículo 7.º obligaba a los comerciantes y negociantes a conservar las cartas, mediante legajos, llevando un «registro copia». Este libro de registro era similar al que recogía las Ordenanzas del Consulado de Bilbao, que denominaban «Copiador de Cartas» (arts. I y V).
- El artículo 8.º ordenaba la realización de un «inventario de su puño y letra, de todos sus efectos muebles e inmuebles, y de sus deudas activas y pasivas, el cual sería comprobado y renovado cada dos años». Este artículo, junto con el 9.º y 10.º, que establecían la comunicación o exhibición de los libros, era lo que el artículo XIII de las Ordenanzas de Bilbao recogía.

Hernández Esteve, E. (1996, p. 60), destaca un rasgo curioso al indicar que «la parte contable de las Ordenanzas de 1737 del Consulado de Comercio de Bilbao deba nada significativo a la Ordenanza du Commerce, pues su normativa sobre los libros de cuentas y la contabilidad a llevar por los comerciantes, está mucho más desarrollada y es más precisa que la correlativa de la Ordenanza francesa». Podemos decir, que las Ordenanzas del Consulado de Bilbao estuvieron influenciadas por las Ordenanzas de Colbert; si bien aquellas estaban más perfeccionadas, ya que establecían claramente el número de libros Obligatorios, las formalidades y reglas contables a seguir; dejando abierta la posibilidad de llevar otros libros, tanto por el método de partida simple, como por el método de partida doble. Hecho que le daba a las Ordenanzas españolas, un carácter más progresista, flexible y abierto, que a las de Colbert.

Para finalizar con las disposiciones legales que afectaban a la contabilidad mercantil, González Ferrando, J. M.^a (1996, p. 248) destaca, además, las siguientes normas:

- Real Cédula, dada en Madrid el 24 de diciembre de 1772, por la que todos los comerciantes deben llevar sus libros en idioma castellano.
- Ordenanza 25 de las 32 respectivas a los Cinco Gremios Mayores de Madrid, donde se recogen los libros que deben llevar sus individuos: los cuatro establecidos en el apartado I de las Ordenanzas del Consulado de Bilbao, más un quinto «libro de aceptaciones para asentar las letras giradas, aceptadas y protestadas, así como los vales y obligaciones que hicieran».

3.2. LA DOCTRINA CONTABLE EN EL SIGLO XVIII

3.2.1. *La influencia francesa, sus principales autores*

Francia tuvo la mayor proliferación de autores y de literatura contable, ocupando el primer lugar en la doctrina contable europea. Incluso un autor del siglo XVII, De la Porte, alcanzaría su mayor difusión durante el siglo XVIII.

El nombre de este autor, adoptaría diversas variantes a lo largo del tiempo, como La Porte, Delaporte o simplemente Laporte y que según el *La Comptabilité à travers les âges*, dirigido por Ernest Stevelink (1970, p. 131), tras la revolución francesa sería modificado, llamándole unos Delaporte y otros Laporte.

Precisamente, este último autor, escribió un libro cuya primera edición aparecía en 1685, bajo el título: *Le guide des negocians et teneurs de livres, contenant environ trois cents questions avec leurs solutions ou réponses*; libro que durante el siglo XVIII fue editado en varias ocasiones; lo que hizo que la influencia de este autor a lo largo del mismo, fuese notable en nuestra escasa doctrina, como veremos a continuación.

De su obra se realizaron un total de 14 ediciones, la primera publicada en París en 1685 y la última, también en París en 1798. Todas catalogadas por el Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Chartered Accountants' Hall, en una publicación (1975) que lleva como título: *Historical Accounting Literature*.

De la obra De la Porte, que lleva por título *La science des négocians et teneurs de livres, ou instruction generale*, se realizaron varias ediciones, de las que destacamos la localización de dos ejemplares en francés, en la Biblioteca de la Institución Colombina y que corresponden a dos ediciones diferentes, una impresa en París en 1753 y otra en Amsterdam en 1787, ambas recogidas en *Historical Accounting Literature* (Mansell, 1975, pp. 159-161).

Entre sus aportaciones principales, De la Porte propugnó no sólo un sistema centralizador (10), sino también una clasificación de cuentas para distinguir entre empresa y propietario. En su clasificación establecía tres grupos:

- *Cuentas del Jefe*: Capital, Pérdidas y Ganancias, Gastos y Seguros.
- *Cuentas de Efectos Efectivos*: Caja, Mercaderías, Efectos Incorporales, Efectos Diversos, Corporales e Incorporales.
- *Cuentas de Corresponsales*: Deudores, Acreedores y Partícipes.

(10) Sistema que consistía en el traspaso directo al mayor de los asientos realizados en los libros auxiliares (Vlaemminck, 1961, p. 203).

Introducía la utilización de dos cuentas «Deudores diversos» y «Acreedores diversos».

Otros autores importantes en la doctrina francesa del siglo XVIII fueron:

- Samuel Ricard, partidario de la utilización de asientos recapitulativos, para evitar repeticiones; de la valoración de las existencias al coste, así como de la utilización de las cuentas deudores diversos y acreedores diversos.

Escribió dos libros:

- *Traité général du commerce plus ample et plus exact de la Hollande ou d'Amsterdam*, se editaba en Amsterdam en 1706, 1721 y 1781.
- *Traité Général de Commerce*, Amsterdam, 1732.

Nosotros hemos consultado dos ejemplares, uno de cada obra, conservados en la Biblioteca de la Institución Colombina, que responden a las ediciones de 1721 y 1732, respectivamente. Ambos incluían un apartado dedicado a la partida doble; así en la edición de 1732, en las pp. 521-592 aparecía bajo el título: «Instruction Abrégée sur les livres à Doubles Parties, ou à l'italienne».

Tanto uno, como otro, especificaban en su primer folio, el contenido de la siguiente forma (*sic*):

«L'art de bien tenir les livres de comptes par parties doubles à l'italienne avec une table alphabétique de l'explication de termes, qui sont le plus en usage dans le commerce, tant en change qu'en marchandise, que pour le négoce maritime pour servir à l'intelligence de l'application qui en peut être faite, tant sur le journal que sur le grand livre...»

Tuvo varias ediciones, todas ellas en Amsterdam, 1709, 1724 y 1743, según el Institute of Chartered Accountants in England and Wales de 1975 (pp. 154-170).

- Jean-Baptiste Larue, descendiente de una familia de comerciantes, nació en Bayona a principios del siglo XVIII. Casado y padre de familia, se estableció en Lyon como comerciante, lo que le llevó a dejar instrucciones a sus hijos (Stevelinck, 1970, p. 91). Eso fue lo que le indujo a escribir bajo el título de *Bibliothèque des jeunes négociants* un volumen de aritmética comercial, que se editó en 1745, obra que se reeditaba en 1758 junto a un segundo volumen dedicado a la contabilidad y en concreto a la partida doble, con el título: *Bibliothèque des jeunes négociants, Tome Second ou Méthode Nouvelle, pour apprendre et pour enseigner, avec facilité, par des demandes & par des réponses, & aussi par une Théorie pratique, à tenir en Parties Doubles les livres des Marchands & des Banquiers*.

- Barrême, que recogía el testigo de Simon Stevin (11), mostrándose a favor del establecimiento de la partida doble en la Contabilidad de la Hacienda Pública. Entre sus aportaciones hay que destacar:

- Distinción entre dos clases de cuentas:

- * *Cuentas Generales*: eran las cuentas del comerciante al que pertenecían los libros.

- * *Cuentas Particulares*: eran las cuentas abiertas a todos los correspondientes.

- Preconizaba el primer «Balance al aire», es decir, en documento independiente.

- Partidario del cálculo del resultado final por medio de resultados parciales.

- Edmond Degranges de Rancy, autor de finales del siglo XVIII, que ejerció una gran influencia durante el siglo XIX. En 1795 publicó en París un libro titulado: *La tenue des livres rendue facile*, obra que reeditó en 1801. El éxito de su obra lo atribuyó Vlaemminck (1961, p. 210) a los perfeccionamientos que aportó a la técnica de la contabilidad. Por un lado, fue el inventor del Diario-Mayor (12), y por otro, encabezó a los llamados «cinquecontistas», clasificando las cuentas generales (13) en: caja, mercancías generales, efectos a cobrar, efectos a pagar, pérdidas y ganancias.

3.2.2. *La doctrina contable española*

El siglo XVIII español fue una etapa muy pobre, en lo que se refiere al número de autores y a sus aportaciones a la literatura contable. Sólo dos autores pueden citarse, después de casi dos siglos de silencio doctrinal: Luis de Luque y Leyva (1773, 1783) y Sebastián de Jócana y Madaria (1793). Sin embargo, por la labor realizada a cargo de la Contaduría General de Indias y, particularmente, por el esfuerzo realizado en la reforma de la contabilidad de las Cajas Reales de Indias, materializado en documentos de indiscutible valor en el ámbito de la contabilidad pública,

(11) Vlaemminck (1961, p. 187) lo considera como el primer autor que estudia la contabilidad pública del siglo XVII, enviando a todos los Estados europeos un proyecto de contabilidad por Partida Doble.

(12) El Diario-Mayor de Degranges tiene ocho columnas. De izquierda a derecha son: total, mercancías generales, caja, efectos a cobrar, efectos a pagar, pérdidas y ganancias, cuentas diversas y total de cada cuenta particular en el mayor (Vlaemminck, 1961, p. 221).

(13) Degrange, estaba influenciado por Barrême que preconizaba dos grupos de cuentas: «Cuentas Generales» y «Cuentas Particulares».

creemos que es de justicia, a partir de ahora, tener presente dentro de la doctrina contable española un nuevo personaje, D. Francisco Xavier Machado Fiesco (14). Aunque no escribió ni editó libro alguno de contabilidad que se conozca hasta el momento, su obra plasmada en manuscritos, informes y alegatos, no puede ser ignorada por la comunidad contable. Por ello, a continuación, queremos resaltar los aspectos contables contenidos en uno de sus documentos «Papel de consideraciones...», centrándonos en el alegato que realizó en defensa de la partida doble, para llevar las cuentas públicas.

Autores cuyas aportaciones pasamos a comentar:

- *Luis de Luque y Leyva*

La primera obra publicada por Luis de Luque y Leyva sobre contabilidad por partida doble, se tituló: *Arte de partida doble, dividido en tres partes. I Del conocimiento de las partidas y modo de anotarlas. II De los cambios Aneages y otras cuentas curiosas y conducentes al uso de este arte. III De la práctica de los libros más principales a este fin* (Cádiz, 1773); obra cuyas deficiencias reconoció, en el prólogo al Lector, al decir:

«Por tanto, pues, confundido en el caos de mi ignorancia para introducirme a escribir de ella; rendidamente te suplico disimules los repetidos defectos, que a cada paso hallarás...»

Asimismo, González Ferrando, J. M.^a (1992, p. 54), la califica como «una obra que no estaba a la altura del grado de desarrollo contable alcanzado en empresas y entidades españolas en aquellas fechas».

Con esta primera edición de la obra de Luque y Leyva comenzó a recuperarse, aunque débilmente, la doctrina contable española en el siglo XVIII; siendo el primer autor que escribió un libro de contabilidad, después de que Solórzano escribiera su obra en 1590. Aspecto éste que Jócano y Madaria reconoció, aunque no otorgaba la misma categoría a la obra de Solórzano que a la de Luque y Leyva.

En 1783, Leyva editó un segundo libro, donde corrigió los defectos del anterior, bajo el título: *Arte de partida doble ilustrado. Methodo para anotar con toda claridad, y especificación en los libros de comercio, las cuentas, y negocios pertenecientes a un escritorio*. En el preámbulo de su obra se proclamaba como el primer autor de un tratado en castellano de

(14) Sobre D. Fco. Xavier Machado Fiesco también se puede consultar Donoso, A. (1999, pp. 817-862), donde analizábamos desde el punto de vista de la doctrina contable su «Instrucción práctica y provisional...» y donde encontramos influencias de autores franceses como De La Porte, Samuel Ricard, Barrême, principalmente.

partida doble: «No negaré la satisfacción de haver sido el primero de mi Nación, que ha osado exponerse a la censura, dando a la prensa en nuestro castellano, un tratado de esta facultad». Con estas palabras, tal como reconoce Hernández Esteve, E. (1981, p. 71), puso de manifiesto el desconocimiento de la existencia de dos obras, del siglo XVI, como eran la traducción de Antich Rocha y la obra de Bartolomé Salvador de Solórzano.

No vamos a entrar a analizar la vida y obra de este autor, ya que ambas han sido estudiadas por investigadores de la talla de González Ferrando (1992) o J. Cebrián García (1985, 1988). Destacar sólo que en la segunda parte de la primera edición, incluyó una reproducción de dos cuadros que Jean-Baptiste Larue (1758) había ideado para sintetizar: en uno, las principales medidas de peso de las plazas más importantes de Europa, y en el otro, las medidas de longitud de los tejidos correspondientes igualmente a dichas plazas europeas (González Ferrando, J. M.^a, 1992, p. 29).

- *Sebastián de Jócana y Madaria*

Sebastián de Jócana era hasta hace poco tiempo solo el nombre de un autor contable del siglo XVIII que había escrito un alegato en defensa de la aplicación de la contabilidad por partida doble, bajo el título: *Disertación crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razón contra la opinión del Barón de Bielfeld, acerca del arte en general y del método llamado de partidas dobles en particular*, editada en Madrid en 1793. Obra que no ha sido, ni tan siquiera, reconocida por la doctrina contable. Por ello, resulta una tarea completamente inútil, intentar encontrar algún dato biográfico en las típicas obras de autores, como la de Colmeiro (1880), Sempere y Guarinos (1821) o Bitar Letayf (1968).

La prueba más evidente de que a nivel de doctrina contable internacional su obra no ha sido reconocida, la tenemos en el hecho de que en el catálogo dirigido por Ernest Stevelinck, publicado en Bruselas en 1970 bajo el título de *La Contabilité à travers les âges*, no encontramos a nuestro autor. Tenemos que esperar a la edición española de la obra de Joseph H. Vlaeminck *Historia y doctrinas de la contabilidad*, para que J. M.^a González Ferrando haga una breve reseña de la obra de Jócana; aunque, en honor a la verdad, hemos de decir que, ya en 1933, el profesor Cañizares Zurdo, citaba a Jócana en su obra *Ensayo histórico sobre contabilidad*, reeditada por la AECA; pero por los pocos datos que da, parece evidente que el profesor Cañizares no conocía, ni había leído la obra de Jócana, de la que, posiblemente, tendría alguna referencia.

Posteriormente, todas las reseñas que hemos encontrado en la literatura contable española se refieren únicamente a su obra, pero ningún dato biográfico de su autor; excluyendo el ya apuntado anteriormente, que por otro lado, dio a conocer el propio Jócana en la portada de su libro.

Su obra ha sido analizada, junto a otros autores del siglo XVIII, por Hernández Esteve, E. (1981, pp. 61-79); y recordada en 1994 por nosotros (Donoso, R., y Donoso, A.), con motivo del Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli «De las cuentas y las Escrituras» (1494-1994). Esta última fue una primera aproximación al autor, ya que nuestras indagaciones finalizarían en 1998, materializándose en un trabajo que con el título «Presentación y estudio introductorio sobre la vida y obra de D. Sebastián de Jócana y Madaria (1783-1821)» (Donoso, R., y Donoso, A., 1998), se dio a conocer mediante su publicación a través de la Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, en su serie *Estudios de Historia de la Contabilidad*.

A Jócana debemos reconocerle el mérito de ser el autor que recobró para nuestra historiografía contable, tras más de dos siglos de silencio legislativo y olvido doctrinal, la memoria perdida. Su obra, al contrario de lo que pudiera parecer, no fue sólo un alegato en defensa del método de partida doble, frente a las opiniones que el Barón de Bielfeld manifestó en su libro *Instituciones Políticas* (1762), sino también, un estudio metódico de la evolución histórica de la Contabilidad (15). Dio muestras, a lo largo de la misma, de su gran conocimiento de la literatura contable, recordando a autores como Bartolomé Salvador de Solórzano (1590), Mathieu De la Porte (1685), Gobain (1702) y Larue (1758); así como de las leyes contables ordenadas tanto en la península: Pragmáticas de Cigales y Madrid y las leyes del Consulado de Bilbao; como en ultramar: leyes de Indias. Recordando que las dos pragmáticas se refundieron en la ley 10, título 18, libro 5, de la *Recopilación de las Leyes de Castilla*. Consideraba, así mismo, que la Real Cédula dada en Fuensalida en 1596 y recogidas en la *Recopilación de las leyes de los reinos de las Indias* (1681), mandaban la aplicación del método de partida doble.

Aunque fue Oficial de la Contaduría General de Indias y subordinado de Francisco Machado, no hizo ninguna mención a la labor realizada por el Contador General, al frente de la Contaduría General a lo largo de su obra, y en concreto, al apasionante trabajo llevado a cabo para la aplicación del método de la Partida Doble en las Cajas Reales de Indias. Sin embargo, sí hizo alusión a diversos aspectos que se plantea-

(15) Ramos Cerveró (1992, p. 11), en reconocimiento de su talento y obra, lo llega a considerar como el primer investigador de la Historia de la Contabilidad en España.

ron como fueron: por un lado, la diversidad de métodos recogidos en la contabilidad de las Cajas Reales indianas, y a la legislación que los sustentó; y por otro lado, si las leyes 6, 16 y 19 del libro 8.º, título 7.º, que inspiraron el proyecto de Francisco Machado, hacían referencia a la partida doble o no.

Es el primer autor contable que citó en nuestro país la obra de Fray Luca Pacioli, la cual sólo conoció por referencias, a través de la obra de De la Porte.

En cuanto a los orígenes de la partida doble y su expansión, opinaba que España debió de ser el segundo país en adoptar el método de partida doble, después de Italia, a la que consideraba la nación inventora del mismo. Pero iba más allá; consideraba a España la responsable de la difusión del método por otros países de Europa como Flandes, Holanda y Alemania (p. 57).

Reconoció que la ausencia de reglas fundamentales hacía pesada la labor de registro de asientos; calificando tal hecho como una imperfección del libro Manual:

«El defecto del método antecedente 16 era la imperfección de su Manual o Diario, nacida de no haber sujetado a reglas las materias y efectos para hacer los asientos de aquel libro» (*sic*) (p. 40).

Tal perfección se conseguía a través de reglas, no sólo para los efectos, sino también para las personas. Y estableció las características de estas reglas:

«Las reglas fundamentales de una ciencia deben ser precisas y en lo posible tan claras que no necesiten explicación, ó ésta encuentre en los términos de las mismas reglas todos los casos posibles» (*sic*).

Por ello, consideró que uno de los autores que llegó a conseguir unas reglas con tales características fue De la Porte. Autor que debió influir no sólo en Jócano, sino también en Francisco Machado, ya que tales reglas las incorporó a su proyecto. El propio Jócano reconoció la influencia de la doctrina francesa cuando señaló:

«Se nos hizo más familiar la francesa, y más comunes las noticias de los franceses, y fue consiguiendo comenzar a saber de nuevo tomando de ello lo bueno con lo malo. Con efecto en la nueva Ordenanza del Consulado de Bilbao, que se formó en el año de 1736. Se ve autorizado el método imperfecto con el nombre que tenía en Francia de Partidas

(16) Cuando habla del método antecedente, esta haciendo referencia al método de partida simple o sencilla.

Sencillas, y se dejó al arbitrio de los comerciantes el llevar las cuentas en este método, o en el de Partidas dobles, que también por primera vez se oyó entonces en España» (*sic*) (p. 63).

Cuando Jócano escribió su obra tenía ya más de cincuenta años y una gran experiencia contable acumulada; sus más de quince años en la Contaduría del Consejo de Indias. Tal vez la experiencia que más le marcó en esa etapa fue, la ya comentada anteriormente —la aplicación de la partida doble en la Real Hacienda de Indias—; cuyo principal responsable fue Francisco Machado, Contador General de la mencionada Contaduría, jefe de nuestro autor, y responsable de gran parte de sus ascensos, dados los informes favorables que sobre él emitió.

Bajo estas circunstancias se nos hace difícil pensar que Sebastián de Jócano y Madaria no estuviese implicado en el proceso de implantación de la partida doble en las Cajas Reales indianas.

Hecho que queda patente en una misiva de D. Josef Pérez Caballero a los Directores Contadores Generales de Indias (17) (Pedro Aparici y Conde de Casa Valencia), fechada el 22 de febrero de 1802, nos puede aportar más datos referentes a la relación de Sebastián de Jócano con el proceso de implantación de la partida doble en las Cajas Reales de Indias. El documento contiene la siguiente información:

«Con el deseo de adquirir las noticias necesarias para el más completo conocimiento del método que se mandó observar para la formación de libros y dación de cuentas en partida doble en las oficinas de cuenta y razon de América, acordó esta nueva Junta de Renta que los Señores D. Josef Ymar, D. Manuel Franco Lopez y D. Ramón Pico *acompañados del Señor D. Sebastián de Jócano* pasasen a examinar los libros existentes en el Archivo General de Indias respectivos al tiempo en que se llevaban bajo el citado método de partida doble. Y a fin de que puedan verificarse, espera la Junta dispondran V.s.s. se les franqueen dichos libros y demás papeles que por su naturaleza contribúan a la mejor instrucción de este asunto» (*sic*).

En el documento se puede leer cómo destinaron a tres señores para verificar los libros llevados por el nuevo método (partida doble). Jócano, solicitó acompañar a los tres consignados para la revisión y estar presente en el proceso, debido al empeño que había puesto en dicha reforma; lo que nos muestra el interés que éste manifestaba por el proyecto de reforma, dieciocho años después de su aprobación.

(17) A.G.I., sección Indiferente General, legajo 990.

Además existen bastantes coincidencias y preocupaciones sobre diversos aspectos, tanto en el proyecto de Francisco Machado, como en la obra de Jócano y puede sintetizarse de la siguiente manera:

1. En el reconocimiento de la existencia de diversos métodos mezclados a lo largo del tiempo en la contabilidad de las Cajas Reales de las Indias, debido a la mezcolanza de leyes de distintas épocas.
2. En que ambos consideraban que las normas contenidas en la Real Cédula dada en Fuensalida (18) por Felipe II (1596), hacían referencia a la partida doble (19) en su estado original; pero la diferente interpretación dio lugar a un método híbrido.
3. El no reconocimiento del método de partidas sencillas. Ya que aunque Jócano lo considera en su obra, lo reconoció como un método imperfecto y no llegó a admitir la denominación que se le dio por algunos autores como método de partida sencilla o simple; considerándolo más como un error, que como un método. Machado, por su parte, no reconoció la existencia del método de partida simple o lo que él también denominó método imperfecto; por la ausencia de reglas y leyes que lo reconociesen como tal.
4. En los argumentos similares que utilizan a la hora de exponer las características principales de cada método.
5. Los dos analizan los dos métodos, contrastando las ventajas y los inconvenientes; basándose en las leyes que los sustentaban.
6. Ambos rebatían ampliamente, los inconvenientes de la aplicación de la partida doble a las cuentas públicas expuestos por el Barón de Bielfeld; apoyándose ambos en la obra de Mathieu De la Porte.

(18) En este aspecto nos manifestamos de acuerdo con González Ferrando, J. M.^a (1994, p. 656), al considerar que la Real Cédula de 18 de agosto de 1596, dada en Fuensalida, nada tiene que ver con la partida doble, constituye una muy particular aplicación de la partida simple. «Por otro lado, la incorporación a la Recopilación de Leyes de Indias los hizo aplicables con carácter general, tampoco aportó directamente nada a favor de la partida doble en la Real Hacienda indiana, aunque sí lo iba a hacer de manera indirecta al considerarse llegado el momento de su implantación».

El Contador General, se encontró con que el reconocimiento en la Recopilación de las Leyes de Indias iba a prestar una ayuda inestimable para poner en práctica su propuesta sin tener que esperar a que se modificara en lo necesario la expresada Recopilación.

(19) D. Francisco Xavier Machado Fiesco, consideraba que dichas normas hacían referencia a la Partida Doble y suponía que su aplicación fue incorrecta. Según sus propias palabras, recogidas en el Papel de Consideraciones...: «no dudo que el Sor. Felipe II quisiera establecer dicho método». Pero en ningún momento Machado manifestó que dicho método se estuviese aplicando desde 1596.

Ciertamente, la similitud de argumentos de Jócano y Machado no significa que el primero copiase el memorial de Contador General, ya que la obra de Jócano va más allá, es más técnica y tiene unos fundamentos metodológicos propios indiscutibles. Lo que sí podemos suponer es que Jócano debió de respetar y admirar mucho, a quien fue su superior en la Contaduría General, y a su obra.

Aunque no hace mención a la experiencia de las Indias, recopila excelentemente los principales puntos y debates que surgieron sobre las ventajas y desventajas de uno y otro método; todo ello supone una aportación indiscutible a la causa perdida por Machado, contra aquellos que no entendieron o no quisieron entender los argumentos del Contador General, en favor de la aplicación del método de la partida doble en la Real Hacienda de Indias. Sin duda alguna utilizó al Barón de Bielfeld como mera excusa lo que le llevó a realizar comentarios tendentes a ridiculizar a todas aquellas personas que emitieron informes contrarios al método de la partida doble, y cuyos argumentos coincidían en gran medida con los que defendía el Barón de Bielfeld en su obra.

- *Francisco Xavier Machado Fiesco*

A continuación vamos a extraer los aspectos más destacados de la reconocida influencia francesa, que a nuestro entender tuvo el trabajo de Francisco Machado (Donoso, A., 1999, pp. 817-862):

- Realizó, de forma extraordinaria y clara, una adaptación de los tres grupos de cuentas que había fijado De la Porte (1753), y que nosotros adecuamos denominándolos de la siguiente manera:
 - *Cuentas del Monarca*: Ramos de Real Hacienda en Común y Real Hacienda en Particular.
 - *Cuentas de Efectos*: Caja, Existencias...
 - *Cuentas de Corresponsales*: Deudores, Acreedores y Ramos de Real Hacienda Ajenos (20). Utiliza también las cuentas de Deudores y Acreedores diversos.

(20) Haciendo alusión a ellos, Francisco Machado los consideraría tanto como deudas activas como pasivas: «Se tomarán de ellos los líquidos restos que manifestaren sus cuentas respectivas y estos se colocarán si son a su favor en la parte de las deudas pasivas por que todo lo que ellos tuvieren que haber es credito suyo contra las existencia que hubiere en la Caja Real; y al contrario si fueren contra ellos será por que se les haya suplido de los caudales propios de la Real Hacienda y por consiguiente serán creditos de esta contra los fondos o productos sucesivos de tales ramos y se colocarán entre las deudas activas de la Real Hacienda» (*sic*). A.G.I., sección Indiferente General, legajo 993.

De esta forma consiguió su propósito de distinguir tres personalidades distintas que intervenían en la recaudación y distribución de la Real Hacienda, como actividades típicas de las Cajas Reales: la Real Hacienda, los Oficiales Reales y los Recaudadores (Deudores y Acreedores). Separación de Personalidades que también quedó patente en la separación entre libro Mayor (personalidad de la Real Hacienda) y libro de Caja (oficiales Reales y Subalternos).

En cambio, el Contador General no fue partidario del sistema centralizador, aunque dejó flexibilidad a la hora de llevar libros auxiliares o no. Sin embargo, se mostró estricto, en cuanto al traslado de las partidas; ya que defendía, al igual que Samuel Ricard (Vlaemminck, 1961, p. 216), los asientos recapitulativos.

Su propuesta muestra también algunas influencias de Barrême (1721), pues observamos la inclusión de una cuenta de resultado —Cuenta de Real Hacienda en Común—, donde se van trasladando de forma independiente, los ingresos (productos o valores enteros) y los gastos.

De uno de sus documentos hemos extraído lo que él entendía por estos conceptos (21), pero en sus palabras encontramos algo más que una simple definición de lo que era el ramo, ya que distinguía entre ingresos-cobros y gastos-pagos, y limitaba la determinación del resultado a lo efectivamente devengado en el período; fijando lo que sería una serie de normas contables, tendentes ya, a diferenciar entre corriente real y corriente financiera (*sic*):

«todo lo que cada Ramo debe rendir anualmente en toda su integridad y por consiguiente no se ha de ceñir a los efectivos ingresos y efectivas cobranzas».

«Esto mismo se advierte por igual razón en orden à las cargas, pensiones y gastos respectivamente por que así como no es lo mismo lo cobrado que el entero valor debido cobrar de cada Ramo, tampoco lo pagado es regla para lo debido pagar en cada año y por tanto se ha de procurar averiguar toda la carga fija anual en lo posible...»

«De la comparación de las sumas de uno y otro se manifestará por ultimo la sobra o falta de cada Caja.»

El contenido de estos tres párrafos equivaldría a lo que hoy denominamos principio de Correlación de Ingresos y Gastos. Pero el Contador General suponía que se habían imputado los ingresos y gastos del período, al decir en el segundo párrafo —expuesto anteriormente—: «... se ha

(21) A.G.I., sección Indiferente General, legajo 993.

de procurar averiguar toda la carga fija anual en lo posible...»; así daba pie a establecer un principio del devengo, donde claramente hacía alusión a la periodificación de los ingresos y gastos, tomando como horizonte temporal el año:

«Por igual razón no se han de comprender entre los valores de un año los restos del año anterior ni entre las cargas o pensiones los pagos que corresponden a mas de un año» (*sic*).

Estos principios no se recogían en su instrucción práctica sobre el «Nuevo Método de Cuenta y Razón», y no se llegaría a aplicar a las cuentas de las Cajas Reales indianas. Estas aportaciones cuyos antecedentes no hemos encontrado en ningún autor conocido, se pueden calificar como novedad para la doctrina contable de la época.

Asimismo, la influencia de Barrême (1721) sobre el proyecto de Machado es clara, tal y como se puede apreciar en la clasificación de las cuentas que realizaba en el índice del libro de Caxa, separando entre Cuentas Generales y Cuentas Subalternas. Las primeras eran las Cuentas de los Oficiales responsables de los libros; las segundas correspondían a los tenientes subalternos encargados de la recaudación.

De este mismo autor también adoptó los estados o «balances al aire», en lo que se refiere a la emisión de estados mensuales, que en la actualidad equivalen a los balances de comprobación de sumas y saldos.

El hecho de que Barrême escribiera una obra titulada *Traité de Parties Doubles les Livres du Commerce et de Finance, avec un Traité de Finance*, en cuyo final incluía un Plan de una Recaudación General de Hacienda llevada por partida doble (Vlaemminck, 1961, p. 218), nos hace plantear la hipótesis de que Machado pudo haber conocido su obra y, en concreto, este plan que le serviría en la elaboración de su proyecto, aunque él no lo declara en ningún momento.

Entre otras noticias sobre los documentos hallados, destacamos también un informe de Pedro Carranza, oficial subordinado de Machado, dirigido a Valdés, que nos revela más datos sobre los autores que pudieron inspirar el proyecto de Machado, corroborando parte de lo que hemos expuesto anteriormente:

«... que los dos autores Mrs La Port, et La Roue, que escribieron las reglas de la materia, y que ciertamente han gobernado las del actual Proyecto fueron franceses...» (22).

(22) A.G.I., sección Indiferente General, legajo 1712.

Documento que nos aporta el nombre de otro autor francés, Jean-Baptiste Larue, del cual ya hemos hablado, y que escribió en 1758 una obra titulada *Bibliothèque de Jeunes Negocians*.

4. ASPECTOS DOCTRINALES DEL «PAPEL DE CONSIDERACIONES...»: ALEGATO EN DEFENSA DE LA PARTIDA DOBLE DE FCO. XAVIER MACHADO FIESCO Y CONTRA LAS OPINIONES DEL BARÓN DE BIELFELD

A lo largo de su magnífica exposición, todos los argumentos y tesis que mantiene en defensa de la aplicación de la Partida Doble, los fundamenta en base a leyes recogidas tanto en el Cedulaario Indiano de 1596, como en la *Recopilación de Indias* de 1681. Lo que nos permite deducir, a medida que leemos su propuesta, que era un hombre que no sólo dominaba el funcionamiento de la administración de Indias, sino también las leyes en la que se basaba. Su obra, nos pone de manifiesto que fue un gran conocedor de las obras jurídicas más importantes que sentarían doctrina en aquellos dominios, como eran: *Política Indiana*, de Solórzano (23) (1.^a ed., 1648), y *Gazofilacio Real del Perú*, de Escalona de Agüero (1647), a los que hace continua referencia en su documento; en el que demuestra como veremos, estar al corriente de la doctrina contable de su tiempo.

Esta «representación» se podría considerar como una respuesta, que pretendía ser definitiva a la situación caótica que atravesaba la información contable remitida desde América. El Contador General, en base a sus excelentes conocimientos, explicaba como funcionaban las instituciones; quiénes eran sus responsables; las competencias de los Oficiales Reales y los libros que se llevaban hasta esa fecha en Indias. Analizando, al mismo tiempo, las disfunciones que se producían; exponiendo las causas que, a su entender, habían llevado a ese desorden y proponiendo posibles reformas. En síntesis, según Machado, las causas del desorden y las posibles soluciones eran:

- Continuo cambio en las leyes y la falta de orden en las mismas.
- La ausencia de método, para llevar las cuentas durante el año.

(23) Ots Capdequí, haciendo alusión a la personalidad de Solórzano, como historiador y jurista decía en la Introducción de su obra reeditada: «*Política Indiana* de Juan de Solórzano, es fundamentalmente una obra de carácter doctrinal escrita por un jurista eminente.»

- La falta de conexión entre las distintas materias. Afirmaba que la Cuenta y Razón (contabilidad) es una ciencia que no se debe tratar de forma aislada, sino unida y en armonía con otros campos como son las leyes y la administración existente.
- La necesidad de agilizar, racionalizar, uniformar y homogeneizar las cuentas y sus libros. Que permitiese un ahorro en coste de personal y tiempo; consiguiéndose al mismo tiempo una información exacta, clara y apta para elaborar informes y tomar decisiones.
- La solución, según él, pasaba por una simple modificación de las leyes 6, 16, 19, título 7.º, libro 8.º de la *Recopilación de Indias*, adaptándolas al Arte de la Partida Doble; sin que fuese necesario un cambio profundo y traumático en el cuerpo legislativo indiano (fin último de los libros de cuentas).
- En su documento también dedica un apartado a rebatir las críticas que el Barón de Bielfeld (1762) realizaba a la aplicación del nuevo método en las rentas públicas.

Su propuesta, que recoge todos estos aspectos, se encuentra dividida en diez puntos y un resumen final. En los seis primeros puntos, realiza una descripción de los antecedentes que actuaron de agentes desencadenantes y que condujeron a plantear al Ministro de Indias, D. José de Gálvez, la implantación de la partida doble en aquellos dominios —tal como hemos mencionado en el párrafo anterior—. Quizás sea el apartado séptimo el más interesante, a nuestro parecer, ya que en él, fundamenta la implantación del método de la partida doble en la Real Hacienda india, en base a una simple reforma en las leyes 6, 16 y 19 del título 7.º, libro 8.º de la *Recopilación de las Leyes de Indias*. En el apartado octavo critica el abuso en la utilización de libros auxiliares, característico del método de partidas simples; dejando al mismo tiempo, la posibilidad de utilizar en determinados casos, dichos libros en el nuevo método. El punto 9.º lo dedica íntegramente a rebatir las críticas que el Barón de Bielfeld achacaba a la utilización de la partida doble en las cuentas públicas. Y en el punto 10 defiende la compatibilidad del nuevo arte con la implantación de las Intendencias. Todos estos puntos merecen ser analizados, pero es preciso resaltar, por su importancia histórico contable, el 7.º, 8.º y 9.º; los cuales, en el índice de la propuesta, los presentaba en los siguientes términos (*sic*):

Punto 7.º: La conveniencia y economía de los Libros comunes y generales que ordenan las leyes 6, 16 y 19 de dicho título, convenciéndola con una breve explicación de su oficio, y con la relación y conexión que tienen entre sí, para dar

siempre que se pida una cuenta clara y distinta de los valores del debido cobrar, de los efectivos ingresos en caja y de lo no cobrado y quien lo debe.

Punto 8.º: La necesidad de Libros particulares para algunos ramos, y que sólo sirven de auxilio a los tres de la cuenta general.

Punto 9.º: Las solidas razones que satisfacen a varias objeciones que se podrán hacer contra este sistema de cuenta y razón.

A continuación, pasamos a analizarlos más detalladamente:

Punto 7.º

El Contador General se mostró partidario de la utilización de libros comunes a todos los Oficiales Reales, como los que establecían las leyes del título 7.º, libro 8.º, frente a la diversidad de libros particulares. Las razones fueron, por un lado, evitar duplicar o triplicar el trabajo de los Oficiales Reales y, por otro lado, porque dichas leyes contemplaban todas las características especiales que debía reunir la cuenta, como eran: integridad, claridad y distinción; y las justificaba de la siguiente forma:

- En la ley 19 se establecía el Libro Manual que tenía como características específicas: la *claridad* (24) en la explicación de los hechos; *integridad*, ya que recogía todos los hechos, como por ejemplo, las partidas liquidadas y no cobradas, que posteriormente se harían efectivas y *distinción*, porque los hechos se registraban a medida que iban sucediendo, con independencia unos de otros.
- La ley 16 ordenaba un Libro Mayor, en el que se hacía distinción de todos los Ramos de la Real Hacienda, abriéndose una cuenta para cada uno. En este libro confluían: la *integridad*, ya que los distintos ramos incluían el total y no sólo lo recibido en caja; la *distinción*, por la separación que se hacía de cada uno de ellos y la *claridad*, ya que de forma concisa se debía recoger la partida afectada, sin incurrir en una pérdida de información, haciéndose en toda transacción asentada, referencia al manual.
- La ley 6.ª establecía la obligación de llevar un libro de Caja donde debía asentarse todo lo que entrara y saliera de las Cajas Reales, con un valor cierto y determinado de dinero. En este libro se incluirían no

(24) Una de las ventajas que Machado percibe en esta característica del Manual, es que una vez registrada la explicación del hecho y tomada la firma del que paga o cobra, podía liberar al Oficial del traspaso inmediato del asiento a los otros libros, pudiendo atender otros asuntos más importantes. A.G.I., sección Indiferente General, legajo 1712.

sólo dinero sino también joyas, metales preciosos o equivalentes y créditos debidamente documentados y valorados. La inclusión de estos elementos en el libro de Caja lo fundamentó Machado, haciendo alusión al grado de liquidez de dichos elementos; ya que estos, posteriormente, se harían efectivos, bien mediante su cobro o por su venta, en subasta pública o almoneda, según la naturaleza del bien.

Una de las ventajas que le otorgaba a este último libro era la facilidad con la que, a partir de ese momento, se iban a elaborar los Estados Mensuales —cortes y tanteos—, sin la necesidad de tener que realizar recuentos de lo que existía en las cajas y que suponía una pérdida de tiempo para los Oficiales Reales. Por otro lado le confería las mismas características que al Libro Mayor: *integridad*, por cuanto recoge todos los elementos posibles, incluídos los derechos de cobro; *distinción*, mediante cuentas separadas según su naturaleza y *claridad*, porque daba a conocer los verdaderos valores de la Real Hacienda.

Con estos dos libros, Mayor y de Caja, Machado quiso establecer una distinción entre el origen de fondos, los distintos Ramos de la Real Hacienda, y la materialización o aplicación de los mismos —dinero, especies, deudores—; pero al mismo tiempo, subrayó la unión inevitable entre ellos, llegando de esta forma a definir el principio de dualidad, en el que se basa la partida doble. Así lo expresaba:

«...; y como no puede entrar ni salir cosa alguna sino en relación a los ramos y clases de gastos de R. Hacienda, o con relación á otra de las especies existentes por conversión de una en otra, de aquí es que las cuentas del Libro Mayor y las de éste (Caja) de entrada y salida tienen tan precisa conexión y dependencia entre sí que no pueden darse asiento único de una partida, como no puede darse forma sin materia ni materia sin forma; y así todas sin alguna excepción causan dos efectos contrarios uno de cargo, y otro de abono, y por consiguiente todos piden indispensablemente dos asientos en úno u otro libro, ó entre ambos juntos; ...» (*sic*).

En ningún momento dudó el Contador General —como hemos dicho anteriormente— que estas leyes se referían a la partida doble; aunque en ellas no se especificaba nada. Partiendo de esta creencia, indujo que los principios y reglas evolucionaban buscando la perfección, y tan sólo había que adaptarlos a los principios actuales, anteriormente expuestos. Para llevar a cabo este hecho, propuso las siguientes variaciones en la elaboración de los registros contables:

La Real Cédula de 1596 establecía un asiento modelo que decía lo siguiente:

«En tantos de tal mes y de tal año se hace cargo al Tesorero de tantos pesos por los derechos de Almojarifazgos á razon de tanto por ciento de las mercaderías que recibió Fulano» (*sic*).

Esta norma hacía referencia expresa al Tesorero, pero esta situación cambiaba, manteniéndose una mancomunidad en las responsabilidades (entre contador, tesorero y factor); por tanto, carecía de sentido cuando en realidad se debía de reconocer el cargo contra «Fulano», que era el que había recibido las mercaderías. En base a esto, en el Manual (cargo y data) debería hacerse un cargo:

«Fulano debe tantos pesos por los derechos de Almojarifazgos de varias mercaderías» (*sic*).

Añadía que al mismo tiempo que se le hacía cargo al deudor, lo que suponía la obligación de cobrar de los Oficiales Reales y la acción era ya cierta, en el Ramo de Almojarifazgo era preciso abonársela. De este modo, establecía el asiento en partida doble incorporando la expresión «debe á»:

Dia tantos.

«Fulano debe á Almojarifazgos tantos pesos...»

Con esta simple variación en las leyes proponía la implantación del nuevo Arte de la Partida Doble, sin que supusiera un cambio profundo en la legislación ultramarina.

Punto 8.º

Si el punto 7.º hace alusión a lo beneficiosa que son las leyes establecidas por Felipe II y a la escasa variación que necesitan para adaptarse a los principios generales de la partida doble, el punto 8.º pone de manifiesto la imperfección del método de partidas simples, frente a la perfección del nuevo arte. Así, expone:

«La falta de método y reglas sobre sólidos principios es causa de que en todos los artes sean necesarios auxilios y rodeos costosos y de que al fin las obras salgan imperfectas.»

De esta forma quería imputar al antiguo método de cargo y data, la necesidad de apoyarse en libros auxiliares de forma abusiva —uno para cada ramo—; y es ahí, donde radica y manifiesta su imperfección. No obstante, defendía la posibilidad (25) de poder abrir dichos libros, en de-

(25) Posibilidad que dejaba a elección de los responsables de cada Caja Real y en función de los movimientos que hubiese en ellas.

terminados casos, bajo la partida doble; siempre y cuando se mantuviese su correspondencia con el libro manual. Es a este libro donde deberían trasladarse los totales, en un sólo asiento, y de forma periódica, para después trasladarlos al libro mayor. Así, las razones que le llevaron a recomendar la utilización racional de libros auxiliares, fueron las siguientes:

- Primera, el no inflar el libro manual con multitud de asientos iguales.
- Segunda, en aquellas cajas donde se daba un flujo continuo de personas y dinero, les sería más cómodo ir anotando, en las horas de más concurrencia; posibilitando la atención a todo el que llega, para posteriormente, en los momentos de mayor tranquilidad, pasarlos a los libros principales sin prisa; lo que se facilitaría la atención al público.
- Tercera, tendrían un carácter probatorio y, por tanto, se debían entregar al Tribunal de Cuentas, junto con los libros principales.

Al filo de estos argumentos, salía a la defensa del libro de Caja, ya que algunos lo consideraban como libro auxiliar; resaltando que éste no era más que un libro mayor que se destinaba a recoger las aplicaciones o géneros en que estaban materializados los distintos ramos y manteniendo siempre una relación directa con el Manual. La separación del libro de Caja facilitó la elaboración de los cortes y tanteos mensuales.

Punto 9.º

Desde que tuvimos ocasión de conocer la propuesta de Machado, nos planteamos, principalmente, dos interrogantes: ¿por qué dedicó Francisco Machado un punto a rebatir las críticas que el Barón de Bielfeld (1762; II, 2, p. 35) realizó en su obra *Instituciones Políticas?*, y ¿por qué Sebastián de Jócana dedicó, con ahínco, trece años más tarde, una obra completa a rebatir las objeciones del Barón a dicho método? Otros historiadores de la contabilidad, como Hernández Esteve (26), también se han planteado esta pregunta, a lo largo del trabajo, y tras analizar la documentación, podremos aportar más datos sobre estas cuestiones.

Respecto a la primera, diremos que tras encontrar un documento procedente de Nueva España (27), donde se hacía alusión a la obra del Barón

(26) «Cierta que estas opiniones de Jacob Friedrich von Bielfeld revelan un desconocimiento grave de lo que es la contabilidad por partida doble y de lo que él llama asientos simples de recette, et depense», que prefiere; pero no justifican, en modo alguno, el ardor combativo con que Jócana se lanza a la palestra, dispuesto a defender el honor de la partida doble y de la profesión contable, en general». Hernández Esteve (1981, p. 61).

(27) Emitido por el Contador de Resultas del Tribunal de Cuentas de Nueva España, D. Pedro M.ª Monterde. A.G.I., sección Indiferente General, legajo 1707.

—*Instituciones Políticas*— y en concreto, al párrafo donde se criticaba la aplicación de la partida doble a las cuentas públicas, nos inclinamos a pensar, que dicha obra debió estar muy extendida y arraigada, no sólo en el funcionariado de las instituciones españolas, sino también, entre los oficiales responsables de las rentas indianas; los cuales esgrimían los mismos argumentos contra el nuevo método, que abanderarían los conservadores inmovilistas. Este hecho, debió de preocupar al Contador General, ya que sabía que dada la aceptación que dicha obra había tenido entre el personal responsable del erario público, tendría que incluir en su propuesta el punto 9.º, para neutralizar las opiniones adversas que encontraban cobijo en los argumentos infundados del Barón, el cual opinaba:

«Aunque esta invención, debida a los italianos, es excelente para el comercio de los particulares, no la considero adaptable a las Rentas Públicas, porque duplica el trabajo del que lleva las cuentas, porque son pocos los instruidos en ellas y porque el continuo paso y traslado que se hace de las partidas de un libro a otro, puede ser ocasión de muchas omisiones y de muchos errores de cálculo. Mejor es según mi dictamen apelar al simple método de Cargo y Data de que esta enterado cualesquiera que sabe contar y de que dependen las operaciones más sencillas de la aritmética» (28) (*sic*).

En cuanto a la segunda cuestión, queremos poner de manifiesto algo que ya dejamos entrever en otra ocasión (Donoso, R., y Donoso, A., 1994), y a lo que nos referiremos con mayor profundidad más adelante; cómo fue la relación existente entre el Contador General Francisco Machado y Sebastián de Jócana y Madaria, máximo representante de nuestra pobre doctrina contable del siglo XVIII.

Después de analizar la documentación, pudimos conocer que a Machado se le concedió el establecimiento de una oficina en su propia casa, para atender los asuntos que venían de la Vía Reservada. Situación que le llevó a solicitar el poner bajo su dirección a los Oficiales Reales más válidos, para aportar soluciones y agilizar los problemas más urgentes que llegaban a la Contaduría del Consejo, así como aquellos problemas que se habían heredado del mandato anterior; mediante un oficio que el Contador General envió, en 1781, al Ministro de Indias D. Josef Gálvez,

(28) Esta obra debió despertar un gran interés en nuestro país, lo que pone de manifiesto el propio traductor en su dedicatoria al Conde de Aranda: «La obra que tengo el honor de publicar a la sombra de V.E. la han considerado hombres grandes única en su especie, y capaz de producir una utilidad general a la monarquía, cuyo bien estar y lucimiento forma el objeto y los afanes de V.E. que los tomará España por época memorable de sus felicidades.»

donde indicaba tener bajo su inmediata dirección a D. Pedro Carranza, oficial tercero, y a D. Sebastián de Jócano, oficial octavo, calificando a ambos como «los más sobresalientes». Lo que nos lleva a pensar que, tanto uno como otro, estaban implicados en todo el proceso de implantación del Arte de la Partida Doble en las Indias. Esto, nos podría dar la respuesta a la similitud de los argumentos —como veremos— de Jócano y Machado; donde incluso la clasificación que hace, en base a la evolución de los distintos métodos —natural, partidas simples y partida doble—, puede tener su origen en las experiencias vividas junto al Contador General. En nuestra opinión, lo único que se demuestra con ello, es que Jócano debió de respetar y admirar mucho a quien fue su superior, en la Contaduría de Indias.

Su obra supuso una aportación indiscutible en favor de la causa perdida por Machado en 1787, año en el que el rey abolía la Instrucción de 1784, atendiendo a las razones de aquellos que no entendieron, o no quisieron entender los argumentos del Contador General, en favor de la aplicación del método de la partida doble en la Real Hacienda de Indias, y acabar de esta forma con los abusos que se estaban cometiendo, mediante la aplicación del método de *Cargo y data*.

Sobre este punto 9.º opinó Machado que:

«la Real Hacienda no puede exceptuarse de la regla universal de estar sujeta al número, y sus cuentas a método y reglas como cuales quiera otras»;

y un poco más adelante expone la ya comentada cita del Barón de Bielfeld. Posteriormente, pasó a rebatir los tres inconvenientes de la aplicación de la Partida Doble a las cuentas públicas, expuestos por el citado Barón, tal y como hizo Jócano, apoyándose en la obra de Mathieu De la Porte.

Considera Machado que, superadas las objeciones expuestas por el Barón, «todavía se podría oponer que no es tan necesaria en las cuentas de la Real Hacienda, por haber mucha diferencia entre ésta y un comerciante». Pero aún estando de acuerdo con la diferencia existente, reconoce «la mayor necesidad que tiene la Real Hacienda que un comerciante de llevar sus cuentas de modo que por ellas se vea el orden y estado de sus negocios»; ya que los contadores reales van a ser juzgados por «fiscales que no admiten por descargo acaso ni lo que las leyes le conceden».

Concluye este punto 9.º señalando que (*sic*):

«La objeción única que puede oponerse al arte de Partida doble no es otra que ser demasíadamente clara y exacta, porque nada disimula, y todo error se descubre en viniendo a un balance o liquidación...

Si esta es objeción, diremos que no hay cosa, arte ni ciencia que deba cultivarse.»

Entre otras noticias sobre los documentos hallados, destacamos un informe de Pedro Carranza dirigido a Valdés (29), que nos revela más datos sobre los autores que pudieron inspirar el proyecto de Machado; corroborando parte de lo que hemos expuesto anteriormente:

«... que los dos autores Mrs La Port, et La Roue, que escribieron las reglas de la materia, y que ciertamente han gobernado las del actual Proyecto fueron franceses...» (30).

Documento que nos aporta el nombre de otro autor francés, Jean-Baptiste Larue, que escribió en 1758 una obra titulada *Bibliothèque de Jeunes Negocians*, del cual ya hemos hablado.

5. CONCLUSIONES

En base a las investigaciones realizadas, podemos decir que Francisco Machado Fiesco, supo integrar en su modelo, las principales aportaciones de los autores franceses de mayor influencia en la literatura contable del siglo XVIII. Fue un plan muy meditado, ya que tardó cuatro años en elaborarlo, defendiendo los Intereses Reales y persiguiendo el Bienestar Social, lo que supuso no sólo un avance en el desarrollo de la Contabilidad Pública, sino también el proporcionar una teoría de la contabilidad: un marco general de referencia, mediante el cual pudiera evaluarse la práctica contable en las Cajas Reales de Indias, que a su vez, sirviera de guía y desarrollo de nuevas prácticas y procedimientos; hecho que queda patente en la propia instrucción que realizó al denominarla «Instrucción Práctica y Provisional...», dando por hecho su susceptibilidad de desarrollo y perfeccionamiento posterior. Para ello basó en los siguientes aspectos:

1. Por tanto, se fundamentaba en el desamparo legal de los funcionarios indios, a la hora de proporcionar un modelo de partida doble para las cuentas de las Cajas Reales; con normas y reglas establecidas, de forma que los Oficiales podían saber en cada mo-

(29) D. Antonio Valdés, sustituyó en el cargo a D. José Gálvez en la Secretaría de Indias, y derogó la aplicación del nuevo método para las Cajas Reales de Indias.

(30) A.G.I., sección Indiferente General, legajo 1712.

mento, si estaban actuando bien o no, sin poner en peligro sus puestos de trabajo.

2. Se puede decir que por primera vez en la historia americana y gracias al marco legal establecido, se conseguían tener estados, mensuales y anuales, completos de las Cajas Reales.
3. Con los informes emitidos Machado perseguía, además, la claridad de las cuentas; desvelando de esta forma los errores y falsedades cometidas con el antiguo método.

Tanto el «Papel de consideraciones...» como la «Instrucción práctica y provisional...» (documentos fundamentales en el proyecto de reforma), como multitud de informes que son de clara influencia francesa, sirvieron de soporte para la difusión del nuevo método (partida doble), provocando un debate entre partidarios y detractores. Gracias a ellos, se consiguió que fueran muchos los que se instruyeran en el nuevo método, sobre sus ventajas e inconvenientes para su implantación en la contabilidad pública.

Además, podemos afirmar que D. Fco. Machado Fiesco (Contador General de Indias) y D. Sebastián de Jócana y Madaria (Oficial de la Contaduría General de Indias) contribuyeron activamente en la defensa, difusión y aplicación del nuevo método en las cuentas públicas. Hecho que quedó patente tras la derogación de la instrucción de Machado, llevando a Jócana a escribir su alegato (1793) en defensa de la aplicación de la partida doble, a la contabilidad pública y que anteriormente (1780) ya había realizado el Contador General en su «Papel de consideraciones... (punto 9.º)». Aspecto éste, que nos llama la atención y nos reafirma en la vinculación que Sebastián de Jócana y Madaria mantenía con el proyecto de reforma.

6. BIBLIOGRAFÍA

- BARRÉME, B. F. [1721]: *Traité de Parties Double ou methodo aisse pour aprendre à tenir par parties doubles les livres du commerce e des finances...*, París.
- BIELFELD, BARÓN DE [1762]: *Instituciones Políticas*, París. La edición en castellano de esta obra fue realizada por D. Domingo de la Torre y Mollinedo entre 1767 y 1781. Ambos ejemplares los hemos localizado en la Biblioteca Colombina de Sevilla.
- BITAR LETAYF, M. [1968]: *Economistas españoles del siglo XVIII*, Madrid.
- CAÑIZARES ZURDO, J. M.^a [1933]: *Ensayo histórico sobre contabilidad*. Reproducción fotográfica de la versión original publicada en Málaga, con un estudio introductorio redactado por Daniel Carrasco Díaz y Francisco González Gomila. AECA, Estudios de Historia de la Contabilidad.

- CEBRIÁN GARCÍA, J. [1985]: «D. Luis de Luque y Leyva y sus imprentas. Contribución al estudio de la tipografía gaditana del siglo XVIII». Caja de Ahorro de Jerez, Jerez de la Frontera.
- [1988]: «Un impreso ilustrado: Luis de Luque y Leyva [1741-1800], nuevos datos bibliográficos». Archivo Hispalense, tomo LXXI, n.º 1217.
- COLMEIRO, M. [1880]: *Biblioteca de los economistas españoles de los siglos XVI, XVII y XVIII*, Madrid.
- DEGRANGES, E. [1795]: *La teneu de livres rendue facile*, París.
- DONOSO, R., y DONOSO, A. [1994]: «En Memoria de Sebastián de Jócana y Madaria Doscientos años después de su Disertación Crítica... (1793)». Trabajo presentado al VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad celebrado en mayo de 1994.
- [1998]: «Presentación y estudio introductorio sobre la vida y obra de Don Sebastián de Jócana y Madaria (1738-1821)», *Estudios de Historia de la Contabilidad*, AECA.
- GOBAIN [1702]: *Le commerce en son jour ou l'art d'apprendre en peu de temps à tenir les livres de comptes a parties doubles et simples par debit e credit, divisé en trois parties...*, Bourdeos.
- GONZÁLEZ FERRANDO, J. M.^a [1956]: «Gaspar de Texada, precursor de la teneduría de libros en España», *Técnica Económica*, tercera época, año I, n.º 12, mayo.
- [1960]: «Antich Rocha y la primera obra impresa en España sobre Contabilidad por Partida Doble», *Técnica Económica*, tercera época, año III, n.º 15, mayo 1958, y n.º 13, mayo 1960.
- [1991]: «Bartolomé Salvador de Solórzano, adelantado de la contabilidad aplicada en España», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XX, julio-septiembre.
- [1992]: «El sevillano Luis de Luque y Leyva reintrodutor de la partida doble en la bibliografía española», *Cuadernos de Investigación Contable*, vol. 4, n.º 1 y 2, 1992.
- [1994]: «Una Ayuda Indirecta a la Introducción de la Partida Doble en la Real Hacienda de Indias: la Real Cédula de 18 de agosto de 1596 sobre libros de cuentas», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIII, n.º 80, julio-septiembre, pp. 647-674.
- [1996]: «Panorama Histórico de las Fuentes de la Historia de la Contabilidad en España. Siglos XII (España Cristiana) al XVIII», AECA, Serie *Estudios de Historia de la Contabilidad: En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, pp. 192-295.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. [1981]: «Contribución al Estudio de la Historiografía Contable en España», Banco de España, Servicios de Estudios, Madrid.
- [1992]: «Problemática General de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológica, y cuestiones específicas». Ponencia presentada en el Encuentro de Trabajo en torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España. Miraflores de la Sierra, Madrid. Septiembre de 1992.

- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. [1996]: «Consulados de Comercio y Regulación Contable», Especial VII Encuentro AECA, pp. 57-61.
- [2000]: «Los Libros de Cuentas y la Jurisdicción Privativa Mercantil en España», *Anexo Boletín AECA*, n.º 52.
- JÓCANO Y MADARIA, S. [1793]: *Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar la Cuenta y Razón contra la Opinión del Barón de Bielfeld, acerca del Arte en General y del Método llamado de Partidas Dobles en Particular*, Madrid.
- LA PORTE, M. DE [1753]: *La science des négocians et teneurs de livres, ou instruction generale*, París. Localizado en la Biblioteca de la Institución Colombina, Sevilla.
- [1787]: *La science des négocians et teneurs de livres, ou instruction generale*, Amsterdam. Localizado en la Biblioteca de la Institución Colombina, Sevilla.
- LARUE, J. B. [1758]: *Bibliothèque des jeunes négociants, Tome Second ou Méthode Nouvelle, pour apprendre et pour enseigner, avec facilité, par des demandes & par des reponses, & aussi par une Théorie pratique, à tenir en Parties Doubles les livres des Marchands & des Banquiers*. Localizado en la Biblioteca de la Institución Colombina, Sevilla.
- LUQUE Y LEYVA, L. DE [1773]: *Arte de Partida Doble dividido en tres partes*, Cádiz.
- [1783]: *Arte de Partida Doble Ilustrado. Methodo para anotar con toda claridad y especificación en los libros de comercio, las cuentas, y negocios pertenecientes a un escritorio*, Cádiz.
- [1803]: *Arte de Partida doble: dividido en tres partes. I.ª Del conocimiento de las Partidas; orden, y modo de anotarlas. II.ª De los cambios, aneages, y otras cuentas curiosas, y conducentes al uso de este Arte. III.ª De la práctica de los Libros mas principales á este fin*. Reimpreso en la Imprenta de Marina, Cádiz.
- MANSELL [1975]: *Historical Accounting Literature. A catalogue of the collection of early works on book-keeping and accounting in the Library of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, together with a bibliography of literature on the subject published before 1750 and not in the Institute Library, Great Britain*.
- MELIS, F. [1950]: *Storia de la Ragioneria*, Dottore Cesare Zuffi, Editore Bologna.
- MONTESINOS, V. [1978]: «Formación Histórica, Corrientes Doctrinales y Programas de Investigación de la Contabilidad», *Técnica Contable*, marzo-octubre.
- OTS CAPDEQUI, J. M. [1946]: *Nuevos aspectos del siglo xviii español en América*, Editorial Centro, Bogotá.
- [1965]: *El Estado Español en las Indias*, Fondo de Cultura Económica, 40.ª ed., México.
- RAMOS CERVERÓ, R. [1992]: «La Contabilidad en la Administración Virreinal Americana». Ponencia presentada al Encuentro de Trabajo: «En torno a la elaboración de una historia de la Contabilidad en España», Miraflores de la Sierra, Madrid.
- RICARD, S. [1721]: *Traité Général du Commerce Plus Ample et Plus Exact de la Hollande ou d'Amsterdam*, Amsterdam. Localizado en la Biblioteca de la Institución Colombina, Sevilla.

- RICARD, S. [1732]: *Traité Général du Commerce*, Amsterdam. Localizado en la Biblioteca de la Institución Colombina, Sevilla.
- ROOVER, R. DE [1955]: «New Perspectives ou the History of Accounting», *The Accounting Review*, julio de 1955.
- SALVADOR DE SOLÓRZANO, B. [1590]: *Libro de Caja y Manual de Cuentas de Mercaderes, y otras Personas, con la Declaración dellos*, Madrid. Reeditado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en 1990.
- SEMPERE Y GUARINOS, J. [1821]: *Biblioteca económico-política*, Madrid.
- STEVELINCK, E. [1970]: *La Comptabilité á travers les âges*, Bruxelles.
- VLAEMMINCK, J. H. [1961]: *Historia y doctrinas de la Contabilidad*, Editorial Index, Madrid. (Con abundantes notas de su traductor, J. M.^a González Ferrando, relativas a la Historia Contable española.)

DISPOSICIONES LEGALES Y TEXTOS JURÍDICOS

- «Real Cédula, dada en Fuensalida por Felipe II, el 18 de agosto de 1596, sobre los libros de cuentas que han de llevar los Oficiales Reales de la isla Margarita». A.G.I, sección Indiferente General, legajo 606, 1.2., folios 30 a 36.
- «Real Orden de 19 de agosto de 1752 por la que se aprueba la Instrucción y Reglamento para el régimen y gobierno de la Real Negociación del Giro».
- «Ordenanzas de la Ilustre Universidad y Casa de la Contratación de Bilbao. Aprobadas y confirmadas por D. Felipe V, año 1737». Capítulo nono: «de los mercaderes, libros que han de tener y con que formalidad». A.G.I. sección Consulado, libro 33.
- ENCINAS, D. [1596]: *Cedulario Indiano*. Reedición en facsímil realizada por D. Alfonso García Gallo, 4 vols. Ediciones Cultura Hispánica. Madrid, 1946.
- ESCALONA AGÜERO, G. [1647]: *Gazofilacio Real del Perú*, Editorial del Estado, 40.^a ed., La Paz, Bolivia, 1941.
- MACHADO FIESCO, F. [1780]: «Papel de Consideraciones en que se trata el Método de Cuenta y Razón que con arreglo a tres leyes del título 71, libro 1.81 de la Recopilación de las Indias conviene establecer en aquellos Dominios». Documento manuscrito. Madrid, 20 de junio de 1780.
- [1784]: «Instrucción Práctica y Provisional en forma de Advertencias, que debe servir a todas las Caxas Reales, ó Foraneas de las Indias, para el modo de llevar las Cuentas de la Real Hacienda entre año, de formar Estados Mensuales y Tanteos anuales y de dar la Cuenta General en fin de cada uno como esta mandado». Madrid, 27 de abril de 1784.
- PAREDES, J. [1681]: *Recopilación de las Leyes de los Reynos de las Indias*, tomo III, Madrid. Facsímil impreso en México en 1987.
- SOLÓRZANO PEREIRA [1647]: *Política Indiana*, 10.^a ed., Diego de la Carrera, Madrid. Ejemplar conservado en la Escuela de Estudios Hispanos-Americanos, Sevilla.

DOCUMENTACIÓN CONSULTADA

Sección Buenos Aires:

legajo: 347.

Sección Indiferente General:

legajos: 990, 993, 1009, 1712, 1707.

Sección Consulado:

Libro 33.