

# La contabilidad del Almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX. Un estudio sobre su evolución desde el registro por cargo y data hasta la partida doble

*Bookkeeping in the Almacén de Agüera between the XVIII and XIX centuries. A study on the evolution from the record according the «cargo and data» method to the double entry method*

**María Dolores Capelo Bernal\***. Universidad de Cádiz

**RESUMEN** Este artículo estudia una empresa de propiedad privada, perteneciente a los siglos XVIII y XIX, con el doble objetivo de: *i)* describir y caracterizar el método de registro utilizado a lo largo del período estudiado, y *ii)* profundizar en el proceso a través del cual quedaron configurados el sistema contable estudiado y sus aplicaciones en el negocio. Las evidencias examinadas muestran la transición desde un sistema de registro muy rudimentario a formas más o menos evolucionadas de partida simple que culminan con la introducción de la partida doble. Asimismo, el artículo revela la paulatina aparición de nuevas prácticas contables —desarrolladas a partir de las introducidas originalmente por las presiones recibidas del entorno— conforme se van produciendo cambios en la organización estudiada. En general, la información contable obtenida debido a estas nuevas prácticas pudo aplicarse a una mejora de la gestión.

**PALABRAS CLAVE** Historia de la contabilidad; Partida Doble; Cambio Contable; Arqueología de los sistemas contables.

**ABSTRACT** This paper focuses on a privately-owned firm, belonging to the XVIII and XIX centuries, with the double aim of: *i)* describing and characterizing the system of bookkeeping and its evolution through time and *ii)* studying in depth the process through which the accounting system studied and its applications were shaped. The evidence examined shows the transition from a very rudimentary system to some more or less evolved instances of single-entry which ended up as the implementation of double-entry. Likewise, the article displays the gradual emergence of new accounting practices —developed from the ones originally implemented because of the pressures received from the environment— as changes happened in the organization under study. In general, the accounting information obtained due to these new practices could apply to an improvement in management.

**KEY WORDS** Accounting History; Double-entry; Accounting Change; Archaeology of accounting systems.

## 1. INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente, el interés de los historiadores de la contabilidad en España por las prácticas contables ha sido tanto mayor cuanto mayor la antigüedad de las mismas. Así lo ha

\* Dirección para correspondencia: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Cádiz, Glorieta de Carlos Cano, s/n 11002, Cádiz. Tel: +34 956015389, Fax: +34 956015386, Correo-e: dolores.capelo@uca.es.

evidenciado Hernández-Esteve [1995], al referirse a la escasez de estudios centrados en el siglo xvii y siguientes, en general, y, más concretamente, a la carencia de trabajos relativos a los siglos xix y xx. Más recientemente, Boyns y Carmona [2002] han identificado un cambio en la tendencia anterior, mostrando la creciente importancia que van adquiriendo los trabajos históricos centrados en cuestiones menos remotas en el tiempo. No obstante, determinados aspectos siguen justificando la investigación de períodos como los siglos xviii y xix; objeto de especial atención en este trabajo.

Por una parte, desde la perspectiva de la mera descripción de los sistemas contables, esta época se señala como especialmente interesante por asistirse durante la misma a la reaparición de las noticias acerca de la partida doble en España [Hernández-Esteve, 1992]. Un hecho que se concretaría, ya en el siglo xix, en la designación de este método como aquél que, según establecía el Código de Comercio de 1829, debían aplicar obligatoriamente las empresas contemporáneas. El estudio de los siglos xviii y xix permitiría, por tanto, extender el conocimiento respecto a los diferentes sistemas de registro utilizados a lo largo de los tiempos.

Por otra parte, y derivado de lo anterior, la obligada implantación de la partida doble debió impulsar la introducción del nuevo método allí donde todavía no se aplicara, incrementando las oportunidades de obtener evidencias sobre la dinámica del cambio ocurrido. Se posibilitaría, de esta forma, el estudio del papel de la contabilidad en la determinación de su propio cambio, ahondando así en su poder constitutivo respecto de la organización en su conjunto y de la contabilidad como parte de ésta —tesis desarrollada por Hopwood en su *arqueología de los sistemas contables* [1987].

El caso del Almacén de Agüera —una empresa pequeña, comercial y de propiedad familiar cuyos orígenes se sitúan en Cádiz en el último tercio del siglo xviii— constituye una interesante oportunidad de contribuir en los dos aspectos señalados anteriormente. Para ello, se propone el estudio de su sistema contable con un doble objetivo: *i)* describir y caracterizar el método de registro utilizado, y *ii)* profundizar en el proceso a través del cual quedaron configurados el sistema contable considerado y sus aplicaciones en el negocio. Sin embargo, no es el propósito de este artículo descubrir las fuerzas o razones indiscutibles que impulsaron el cambio contable observado, admitiéndose —siguiendo la perspectiva *arqueológica* de Hopwood [1987]— la existencia de otras explicaciones plausibles.

De acuerdo con los objetivos propuestos, el período analizado se extiende entre 1766 y 1859; abarcando así, desde la aparición del primer documento contable en la empresa hasta la plena implantación de la partida doble. El material primario referido a ese período, conservado por los sucesivos dueños de la empresa, se encuentra actualmente en el Archivo Histórico Provincial de Cádiz, catalogado como Archivo Histórico González de la Sierra (en adelante, AHGS). Para los propósitos de este trabajo se ha consultado principalmente la serie de *libros oficiales de contabilidad*, además de contar con las evidencias aportadas por otros trabajos realizados sobre esta misma empresa [Álvarez-Dardet y Capelo, 2003; Capelo y Álvarez-Dardet, 2004, y Capelo *et al.*, 2005].

El artículo ha quedado estructurado de la siguiente forma. En primer lugar, se incluye un apartado teórico donde se hace referencia al carácter reflexivo y constitutivo de la práctica contable respecto de la organización. En segundo lugar, se describen los métodos de registro contable conocidos en la época estudiada, atendiendo para ello tanto a la doctrina como a la normativa mercantil. A continuación, se exponen los principales rasgos de la em-

presa estudiada, la técnica y prestaciones de su sistema contable; pasando a caracterizar el sistema contable según la técnica utilizada y explicar su proceso de cambio en el análisis. Finalmente, se ponen de manifiesto una serie de consideraciones finales.

## 2. LA CONTABILIDAD COMO PRÁCTICA REFLEXIVA Y CONSTITUTIVA DE SU ENTORNO ORGANIZATIVO

A lo largo de las dos últimas décadas, un sector importante de la literatura ha estado abogando por el estudio de la contabilidad como una práctica no sólo reflexiva, sino también constitutiva, de las relaciones sociales, en general, y de las organizativas, en particular [véanse p. ej., Hopwood y Miller, 1994, y Macintosh y Hopper, 2005]. Bajo esta perspectiva, se argumenta que contabilidad y organización están ligadas indisolublemente, de manera que difícilmente se puede comprender el desarrollo de la primera al margen de la influencia que recibe y a su vez es capaz de ejercer sobre la segunda.

El carácter reflexivo de la contabilidad explica que ésta —en sus distintas manifestaciones a lo largo de los tiempos— se haya ido desarrollando en función de las diferentes necesidades técnicas impuestas por el entorno organizativo en cada momento. Sin embargo, bajo esta perspectiva, se justifica que también haya sido importante en su evolución la influencia de otros factores, como la necesidad de ejercer el control y el gobierno dentro de la organización —labor que hace posible la contabilidad con su potencial para hacer visibles los procesos económicos. Asimismo, ese potencial de la contabilidad para adentrarse en la organización, traducir a números los aspectos cualitativos de la realidad y hacer visibles los individuos, entidades y procesos, redundando en la comparabilidad de los individuos y actividades sometidos a cálculo, legitimando decisiones posteriores que terminan configurando la organización [Miller, 1994]. Es entonces cuando se despliega el poder constitutivo de la contabilidad.

Como precursor de esta corriente de pensamiento respecto al papel constitutivo de la contabilidad destaca Hopwood, con su artículo titulado *La arqueología de los sistemas contables*, publicado en 1987; en el cual, con una visión dinámica de la contabilidad, el autor investiga cómo interaccionan y resultan recíprocamente afectadas contabilidad y contexto durante el proceso de cambio de tres organizaciones. Así, en los casos estudiados, se muestra el potencial de la contabilidad para intervenir en la transformación de la organización, bien mediando en el reconocimiento de sus problemas y opciones, bien cambiando la percepción acerca de su funcionamiento.

De especial interés respecto al papel constitutivo de la contabilidad resultan los hallazgos de Hopwood [1987] en cuanto a como el potencial de la contabilidad para movilizar y cambiar en su nombre la organización puede alcanzar incluso al propio sistema contable, promoviendo su cambio. Se demuestra así la capacidad de la contabilidad para, en la medida que adquiere vida propia, pasar a cumplir con objetivos diferentes de los que le fueron asignados originalmente y terminar colaborando con prácticas organizativas no contempladas en principio. En definitiva, desde la perspectiva *arqueológica*, se explica que las prácticas contables halladas por el investigador no sean la respuesta lógica de la organización ante las presiones del entorno, sino el resultado de la combinación de los cambios introducidos en el sistema contable por estas razones con otros ocurridos en el terreno organizativo [Hopwood, 1987].

Por lo tanto, y de acuerdo con Hopwood [1987], la contabilidad que hoy conocemos, con sus funciones actuales, puede afirmarse que no fue predefinida en el pasado sino que ha ido emergiendo y adquiriendo forma a partir de su propia práctica; sin que se pueda llegar a establecer un patrón de cambios lineal y único para la misma. Argumento, que viene a corroborar el interés de estudiar el caso histórico como un «fenómeno local en el tiempo y en el espacio», señalado por Carnegie y Napier [1996: 7], para así indagar en las condiciones particulares que puedan haber contribuido a los desarrollos contables observados.

### 3. DOCTRINA Y REGULACIÓN CONTABLE SOBRE MÉTODOS DE REGISTRO EN TIEMPOS DEL ALMACÉN DE AGÜERA

Desde el presente apartado se realiza una aproximación a los métodos de registro conocidos en el entorno del Almacén de Agüera, para así permitir la posterior tipificación de aquéllos utilizados en el establecimiento. Para ello, se va a hacer referencia, básicamente, a la obra de un autor contemporáneo considerado como el primer investigador en historia de la contabilidad en España [Ramos, 1992]: la *Disertacion Critica y Apologetica del Arte de Llevar Cuenta y Razon* publicada por Jócana y Madaria en 1793<sup>(1)</sup>. Con ese mismo propósito, se van a identificar los requerimientos contables impuestos por la normativa mercantil de la época.

El tratado de Jócana y Madaria realiza un recorrido por los diferentes sistemas de registro desarrollados a lo largo del tiempo, denominándolos: *método que dictó la razón natural, partidas sencillas y partida doble*. Así, el primer método o método más antiguo fue el que *dictó la razón natural* en el cual se distinguía entre cuentas de personas y de cosas. En las primeras se informaba de lo que cada persona daba o recibía y en las segundas de lo que entraba o salía de cada efecto, sin que existiese ningún registro por orden cronológico que hiciese constar quién daba o recibía lo que se transfería en cada operación. El funcionamiento de estas cuentas se garantizaba con uno o más libros de contabilidad, sobre los que se asentaban los cargos y descargos de cada cuenta bien en libros diferentes, bien en las dos mitades del mismo libro, e incluso correlativamente [Jócana y Madaria, 1793].

Bastante antes de publicarse la obra de Jócana y Madaria, en 1522, Diego del Castillo se refería en su *Tratado de Cuentas* a un procedimiento de registro basado en la misma lógica anterior. Así, el sistema de registro conocido como *data y recibo*, consistía en llevar una única cuenta de todo lo que el mercader daba y recibía. En palabras de González Ferrando [1988: 188], este método de *data y recibo o cargo y data* también debió aplicarse por los que llevaban cuentas con otros por razón de administrar bienes y fondos ajenos.

El segundo método o método de las partidas sencillas se sustentaba básicamente en los libros Diario y Mayor. Su superioridad sobre el primero respondía a la utilización de un libro *Diario, Manual, Borrador, o Memorial*, donde asentar las partidas a cargar o abonar en las *cuentas de los sujetos o personas a quienes debía, o de quienes tenía que haber*, indicándose de ese modo la forma en que habían de anotarse seguidamente en el

(1) El conocimiento demostrado por Jócana y Madaria acerca de la literatura contable avala la aportación realizada por el mismo a la historia de la contabilidad [Donoso, 2003].

*Mayor* [Jócano y Madaria, 1793: 25]. A diferencia del anterior, este método se centraba exclusivamente en las cuentas de personas, aportando para ello dos registros, el provisional efectuado en el *Diario* y el definitivo asentado en el *Mayor*. Sus carencias informativas respecto a los movimientos y existencias de efectos en general se subsanaban con otros libros en los cuales se debían registrar directamente las transacciones. Consecuentemente, coexistieron con el *Diario* y el *Mayor*, libros como los de Facturas —utilizado para el control de las entradas y salidas de cada remesa de mercancías y sus correspondientes valores— y *La Caxa* —cuyo propósito era llevar la cuenta del dinero que entraba y salía.

Jócano y Madaria [1793: 34] argumentaba, siguiendo a Mattieu Laporte<sup>(2)</sup>, que la partida simple «sólo sirve para Mercaderes de por menor, y para artesanos, pues a un Comerciante de consideración no puede suministrar el conocimiento necesario de sus negocios sino con mucho trabajo, y con el socorro de Libros auxiliares».

En contraposición al segundo de los métodos, el método de las *partidas dobles* —al cual consideraba Jócano y Madaria por encima de los anteriores<sup>(3)</sup>— pasó a integrar las cuentas de personas y efectos en los mismos libros. Más concretamente, su libro *Diario* pasó a ser la explicación de las partidas que resultaban deudoras y acreedoras en cada transacción, objeto de posterior anotación en las respectivas cuentas del *Mayor*.

La principal aportación de Jócano y Madaria, según Hernández Esteve [1981], consiste en considerar como hito de la historia de la contabilidad la aparición del libro diario y no el paso de la partida simple a la partida doble. De acuerdo con este argumento, la partida simple representa una etapa por la que no tiene que pasarse necesariamente en el desarrollo hacia la partida doble.

Tras revisar los métodos de registro identificados desde la mencionada perspectiva doctrinal, nos referimos a aquéllos exigidos por la normativa mercantil de la época en sus diversas formas. Más concretamente, a finales del siglo XVIII, la práctica contable estaba regulada por los Consulados de Comercio<sup>(4)</sup>, entre cuyas ordenanzas se solía encontrar un capítulo dedicado a los libros del comerciante. Las primeras ordenanzas aprobadas fueron las del Consulado de Comercio de Bilbao, reproduciéndose los principales rasgos de esta primera regulación por las demás instituciones de este tipo.

Las Ordenanzas del Consulado de Bilbao aprobadas en 1737 —en adelante, O.C.B.— establecían en materia contable que todo comerciante, mercader o tratante por mayor debía tener por lo menos cuatro libros: un *borrador* o *diario*, un *mayor*, un *libro para el asiento de cargazonas o facturas* y un *copiador de cartas*. Todos tenían que estar en-

(2) Autor francés del siglo XVII, cuyos libros se seguían editando a finales del XVIII. En su obra destacan: la mención de un libro borrador o memorial, la propuesta de sustituir éste por una serie de libros auxiliares desde los que se realizaría el traspaso directo hasta el mayor y la clasificación de las cuentas en tres grupos o categorías [Vlaemminck, 1961].

(3) Jócano y Madaria ocupó el puesto de oficial de la Contaduría General de Indias durante el período en el que su superior —el Contador General de Indias— acometió la implantación de la partida doble. La *Disertacion critica y apologetica del arte de llevar cuenta y razon* se escribió como alegato en defensa de la aplicación de la partida doble a las cuentas públicas una vez frustrado este proyecto [Donoso, 2003].

(4) Como establece Hernández Esteve [1997: 127], éstas fueron unas «instituciones propias de la Edad Moderna con un doble carácter. Por un lado, constituían una asociación de mercaderes y hombres de negocios de una plaza, creada al objeto de defender sus intereses, coordinar sus actuaciones y actuar conjuntamente en iniciativas beneficiosas para la utilidad común del gremio en general. Por el otro, tenían el carácter de tribunal de justicia privativa y especial para pleitos sobre asuntos mercantiles surgidos entre los comerciantes».

cuadernados y, además, los dos primeros forrados y foliados. El libro *diario*, debería registrar «la cuenta individual de todo lo que se entrega, y recibe diariamente», para, a continuación, pasar todas las partidas anotadas en el anterior, al libro *mayor* (arts. 2 y 3, Capítulo 9, O.C.B.). De esta forma, se podrían formar con cada individuo sus cuentas particulares, siguiendo a este propósito el método «debe y ha de haber». Además, se preveía la inclusión de un abecedario o índice de las cuentas abiertas en dicho libro, así como la utilización de referencias cruzadas entre el *diario* y el *mayor* (art. 3, Capítulo 9, O.C.B.). En el *libro de facturas* se debían anotar «por menor todas las mercaderías que se reciban, remitan o vendan», y en el *copiador de cartas* «escribir en copia todas las cartas de negocios que se enviaren a los correspondientes» [arts. 4 y 5, Capítulo 9, O.C.B.].

El sistema contable anterior se completaba con el libro de balances, donde se asentarían dichos estados contables como mínimo cada tres años. Por último, si los libros anteriores no resultaban suficientes, el hombre de negocios podría abrir los demás libros que considerara necesarios utilizando para ello «partidas dobles o sencillas», ajustando siempre la disposición del *libro de facturas* a la aplicación de uno u otro método (art. 6, capítulo 9, O.C.B.). Como se deduce de estas últimas palabras, y ha argumentado más detalladamente Hernández Esteve [1996], los términos en los que están redactadas las O.C.B. no nos permiten afirmar que desde las mismas se estuviera exigiendo la aplicación de un sistema basado en la partida doble.

De acuerdo con lo anterior, en materia de regulación contable, la empresa estudiada estuvo sometida a lo establecido por el Consulado de Comercio de Cádiz —cuyas normas parece que nunca llegaron a aprobarse— amén de las disposiciones que pudieran establecerse desde la Corona, tales como la *Novísima recopilación de leyes de España* de 1805, en la que se incorporó lo dispuesto por las Ordenanzas del Consulado de Bilbao [Hernández Esteve, 1996]. Posteriormente, al producirse la unificación de la legislación mercantil española mediante la promulgación del Código de Comercio de 1829, se incluyeron en dicha norma ciertos requerimientos contables, pasando a ser obligatoria la aplicación de la partida doble.

#### 4. EL ALMACÉN DE AGÜERA Y SU SISTEMA DE REGISTRO CONTABLE

La empresa cuyo sistema contable se va a describir fue establecida en Cádiz el 12 de junio de 1770, por tres santanderinos. Tras fallecer en marzo de 1771 su socio mayoritario, José de Agüera, sus disposiciones testamentarias así como el carácter familiar de la empresa determinaron que los socios fundadores aún vivos y los sucesores de aquéllos se ocuparan de la gestión.

Con anterioridad a la fundación de la empresa, José de Agüera había llevado a cabo negocios relacionados con el vino. No obstante, el Almacén de Agüera se dedicó a la venta al por mayor de productos de origen ultramarino, desarrollando sus operaciones en la Bahía de Cádiz. En los años cuarenta del siglo xix, sus operaciones se expandieron a otros mercados. Como consecuencia, a mediados del siglo xix, el Almacén de Agüera mantenía relaciones comerciales muy fluidas con puertos importantes de España e iniciaba contactos comerciales con puertos europeos y americanos. Paralelamente, en la década de los cincuenta, la empresa inició su actividad como consignataria de vapores, esforzándose en su expansión

a lo largo de la década y llegando a participar incluso en la propiedad de un buque entre los años 1853 y 1856<sup>(5)</sup>.

Seguidamente, se describen los rasgos básicos del sistema contable, incidiendo especialmente en la técnica de registro utilizada y las prestaciones facilitadas por el mismo en cada momento. En particular, en lo que se refiere a las prestaciones, en este apartado descriptivo se va a hacer referencia a determinadas funciones ya sugeridas en trabajos anteriores sobre el mismo caso, tales como la rendición de cuentas ante la propiedad, el cumplimiento de obligaciones fiscales y la preparación y confrontación de cuentas con los socios en las operaciones comerciales [Álvarez-Dardet y Capelo, 2003; Capelo *et al.*, 2005].

Dado lo extenso del período estudiado, se ha optado por realizar la descripción del sistema de registro distinguiendo dos etapas. La primera, comprendida entre 1766 y 1850, coincide con un incremento incesante del número de libros utilizados. En la segunda, desde 1851 hasta 1859, se verifica el proceso contrario. Como podrá verse a continuación, este aspecto del sistema contable estuvo directamente influido por la técnica de registro utilizada en cada etapa.

#### 4.1. PROCESO DE EXPANSIÓN EN EL NÚMERO DE LIBROS UTILIZADOS [1766-1850]

Los primeros registros contables conservados corresponden a dos cuentas de cargo y data del titular del negocio de vinos —José de Agüera— elaboradas para los períodos 1766-1770 y 1770-1772. En ellas, se acumulan en el cargo todos los pagos efectuados desde el establecimiento y en la *data* todos los cobros ingresados en el mismo, sea por ventas o por aportaciones realizadas por el propietario. La diferencia entre uno y otro, calculada al final de cada período liquidado, permitió determinar la cantidad que resultaba a favor del dueño.

Paralelamente, en 1770, daban comienzo las operaciones del establecimiento y con ellas el registro de las mismas. Desde su fundación y durante todo el período estudiado, el sistema contable del Almacén de Agüera conservó determinados rasgos relacionados con la rendición de cuentas ante la propiedad —tal como han evidenciado anteriormente Álvarez-Dardet y Capelo [2003]. Más concretamente, a lo largo de todo este tiempo, la empresa mantuvo una serie de libros con el propósito de registrar cuentas de personas con las que el negocio establecía relaciones por razón de ser socios, empleados, clientes o proveedores.

Así, entre el material conservado, se encuentra el libro donde se llevaban las cuentas con cada uno de los socios o familias de herederos que participaban en el negocio. Las cuentas de este libro recogían correlativamente los *cargos* —cantidades entregadas a los socios o que actuaban en contra de ellos— y *datas* —cantidades aportadas por los socios o que resultaban a su favor. Esta misma forma de registro se aplicaba al libro de empleados y probablemente a los distintos libros de clientes<sup>(6)</sup>. Las cuentas con los proveedores se llevaban, sin embargo, de otra forma, anotando por orden cronológico las sucesivas compras en el *Número 5. Libro de entradas*. Más concretamente, se ocupaba una plana con la explicación de cada una de las compras y otra con la cancelación de las respectivas deudas.

(5) Para un conocimiento más detallado de la actividad desarrollada por el Almacén de Agüera pueden verse los trabajos que ha publicado Lepore con relación a esta empresa [p. ej., Lepore, 2000].

(6) Sólo se han conservado los libros de clientes abiertos a partir de 1824, si bien se sabe de la existencia de libros similares por las referencias que figuran en los balances desde los primeros años del establecimiento.



Una vez llegado el cierre del ejercicio se extraían los saldos de los libros anteriores. Asimismo, se procedía a realizar el inventario mediante recuento físico de la mercancía existente, a la que se le aplicaban los valores de mercado. Con todos estos datos se elaboraba el balance, cuya estructura respondía al esquema presentado en la Tabla 1. De este balance se extraía el resultado o aumento de capital por diferencia entre la *data* —o activo corriente— y el *cargo* —o pasivo en sentido amplio. Así, al final de cada ejercicio contable, la rendición de cuentas ante la propiedad concluía con la aprobación mediante su firma del balance elaborado en presencia de los representantes designados por las distintas familias.

TABLA 1  
ESTRUCTURA DEL BALANCE O LIQUIDACIÓN

<i>CARGO</i>	<i>DESCARGO O DATA</i>
Capital	Existencias de comestibles
Cuentas corrientes con propietarios	Derechos de cobro
Salarios adeudados	Dinero
Saldos con proveedores	

FUENTE: Elaboración propia.

El sistema contable anterior se mantuvo sin apenas modificaciones hasta bien entrada la década de los años veinte. Es a partir de entonces cuando determinadas reformas fiscales impulsan la introducción de un importante número de libros —tal como han indicado Capelo *et al.* [2005]. Asimismo, a mediados de los años cuarenta, se asiste a un segundo período de expansión en el sistema contable coincidiendo con el inicio de las transacciones con comerciantes establecidos en otros puertos importantes. Los efectos de estos cambios se describen más detalladamente en los dos apartados siguientes.

#### 4.1.1. *Desarrollo del sistema contable en un entorno fiscal cambiante*

En 1824, las obligaciones fiscales del Almacén de Agüera se vieron alteradas con motivo de la introducción del *derecho de puertas*, el cual gravaba las entradas de mercancías en las poblaciones de más de 3.000 habitantes [Artola, 1986]. Dado su carácter de impuesto sobre el consumo, en Cádiz, el cobro del derecho de puertas se organizó estableciendo un plazo durante el cual se podían justificar las extracciones realizadas hacia otros puntos, las cuales quedaban así exentas del impuesto.

De acuerdo con lo anterior, la necesidad del establecimiento estudiado de asentar las remesas efectuadas hacia otras localidades derivó en la apertura de cuatro libros —uno para cada una de las poblaciones más importantes de los alrededores de Cádiz— aplicados al registro de las operaciones con los clientes. En la práctica, se anotaban en el *cargo* de estos libros las entregas de mercancía realizadas y en la *data* los pagos recibidos por ellas. Llegada la fecha de elaborar el balance, se procedía a determinar el alcance o saldo.

Posteriormente, en 1833, se abrió el *Borrador de ventas* para registrar, en forma de tabla, las sucesivas ventas efectuadas a clientes radicados en la propia ciudad de Cádiz. Un año después, en enero de 1834, este libro comenzaba a incorporar resúmenes mensuales con los importes adquiridos y las cantidades todavía adeudadas por cada cliente. Asimismo, al



menos desde mayo de 1834<sup>(7)</sup>, las operaciones captadas habitualmente por los libros de clientes abiertos en 1824, pasaron a ser objeto de registro previo —por orden de entrega— en un nuevo libro, el Libro de ventas a almacenes<sup>(8)</sup>. Como puede observarse en la Ilustración 1, este libro ponía más énfasis en el número de unidades enviadas e identificación de las piezas sacadas de almacén, que en el cálculo del importe de la venta.

Las modificaciones observadas en el sistema contable afectaron también al registro de las compras, circunscrito hasta entonces al *Número 5. Libro de entradas*, donde quedaban asentados los pasivos por este concepto. Desde 1833, dicha información se completó con la suministrada por el libro de *Facturas*, en el cual se efectuaba la descripción, registro individualizado —por número de pieza y peso— y valoración de cada partida adquirida por el Almacén de Agüera.

El conjunto de cambios iniciados en 1833, coincidieron con la vuelta del comercio gaditano al escenario fiscal anterior a la concesión del puerto franco. Así, si bien desde la obtención de la franquicia en 1829 se había estado abonando en Cádiz una cantidad fija por el *derecho de puertas* (Real Decreto de S.M. de 21 de febrero de 1829); tres años después, al retirársele a la ciudad este privilegio, el importe a pagar volvió a determinarse en función de las mercancías adquiridas y no remitidas a otras poblaciones. De acuerdo con lo anterior, en la página del libro de *Facturas* dedicada a cada partida adquirida, tras su descripción y valoración, se especificaron las cantidades vendidas dentro y fuera de la ciudad, calculadas a partir de los libros *Borrador de ventas* y de ventas a almacenes, respectivamente; importes que, seguidamente, se aplicaban al cálculo de la cantidad a pagar por derecho de puertas.

En definitiva, el cálculo del *derecho de puertas* se concretó en la expresión en el libro de *Facturas* de una serie de datos relacionados con las diferentes remesas realizadas a partir de cada partida introducida en almacén —p. ej., fecha de entrega, destino, número de piezas, peso e importe— de los cuales resultaron posibles aplicaciones adicionales. Estos detalles de las salidas de mercancía permitían conocer en cada momento el nivel de existencias en almacén. Asimismo, sobre la base de esos datos, resultaba factible la determinación del resultado o *utilidad* obtenida al completarse la venta de cada partida adquirida —cálculo que se expresaba al final de cada *factura*.

Además, desde 1836, un libro más, el *Borrador de compras y facturas* se utilizó para anotar todas las compras actuando a modo de borrador de los dos libros que le habían precedido en el tiempo, el de *Facturas*, utilizado para todo lo relacionado con los inventarios de las mercancías y sus *utilidades*, y el *Número 5. Libro de entradas*, más orientado a registro de los pasivos por compras.

Por último, la apertura de dos nuevos libros permitió mejorar el control del efectivo —coincidiendo con ciertos problemas en este sentido, según puede leerse en la correspondencia del establecimiento (Caja: 822, serie de *Correspondencia Nacional*, AHGS). Para ello, al menos entre 1834 y 1836, estuvo en funcionamiento un libro denominado *Diario*, desde el cual se extraía la información necesaria para anotar los cobros y pagos en el libro de *La caja*. La aparición de referencias al *Diario* en el segundo de los libros ha permitido comprobar este hecho. La introducción en estas mismas fechas de una medida preventiva como la cus-

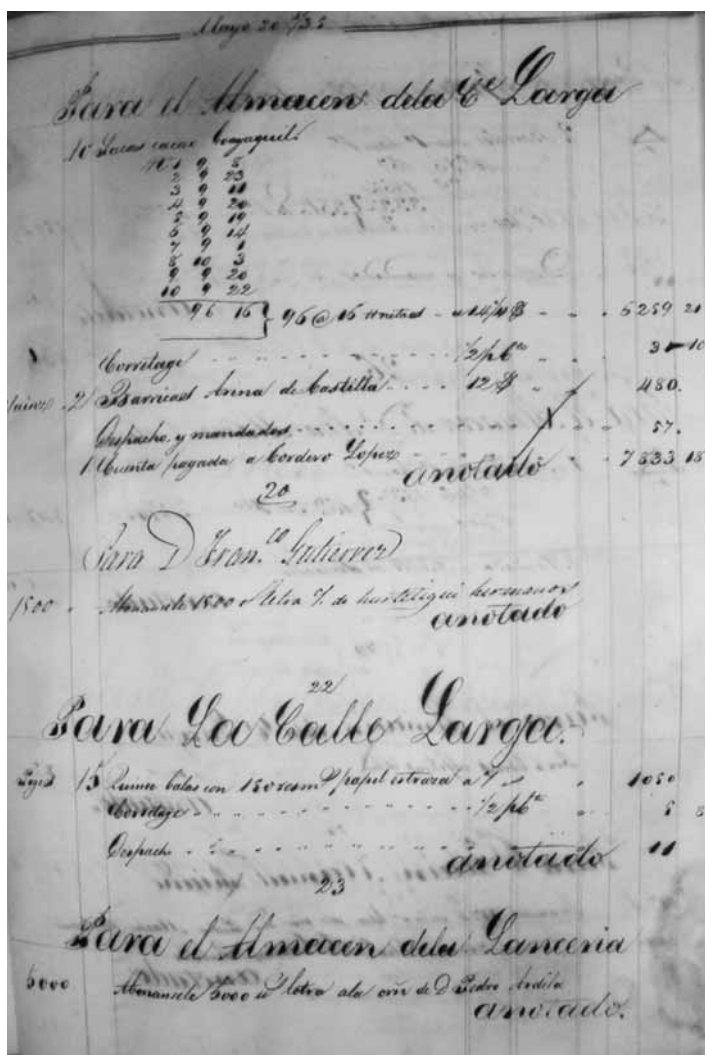
(7) Este libro está muy deteriorado, razón por la cual es imposible determinar la fecha de su introducción.

(8) El nombre es figurado.

todia del efectivo por parte del director del establecimiento debió orientarse a reforzar la eficacia de los nuevos registros.

Entre el conjunto de libros abiertos en la etapa de cambios iniciada en 1824, se destacan el *Borrador de compras y facturas*, el Libro de ventas a almacenes y el *Diario* por compartir rasgos comunes. Así, cada anotación realizada en estos libros comenzaba con la identificación del individuo o establecimiento con el que se entraba en relación, procediéndose seguidamente a explicar los efectos objeto de transacción —mercancía o dinero. A modo de ejemplo, puede verse la Ilustración 1, extraída del Libro de ventas a almacenes y su correspondiente transcripción en el Cuadro 1.

ILUSTRACIÓN 1  
LIBRO DE VENTAS A ALMACENES (1835)



FUENTE: Libro 192, Serie: Libros Oficiales de Contabilidad, AHGS.

**CUADRO 1**  
**TRANSCRIPCIÓN DE LA ILUSTRACIÓN 1**

		Mayo 20 1835 <i>Para el Almacén de la calle Larga</i> Sacos cacao guayaquil 1 9 8 2 9 23 3 9 11 4 9 20 5 9 19 6 9 14 7 9 1 8 10 3 9 9 20 10 9 22 <hr style="width: 100px; margin-left: auto; margin-right: 0;"/> 96 16 } 96@ 16 libras netas			
Sainz	10		a 14 1/4 \$	6.259	21
	2	Corretaje	1/2 %	31	10
		Barricas Harina de Castilla	12 \$	480	
		Despacho y mandados		57	
	1	Cuenta pagada a Cordero López		7.833	18
			<i>Anotado</i>		
1.500		20 <i>Para D. Francisco Gutiérrez</i> Abonánsele 1.500 reales letra c/ de Hurtetigui Hermanos			
			<i>Anotado</i>		
Pagés	15	22 <i>Para la calle Larga</i> Quince balas con 150 resmas papel estraza a Corretaje Despacho	7 r 1/2%	1.050 5 11	8
			<i>Anotado</i>		
5.000		23 <i>Para el Almacén de la Lancería</i> Abonánsele 5.000 reales letra a la orden de D. Pedro Ardila			
			<i>Anotado</i>		

Como resultado de los cambios antes expuestos, y mientras estuvo en funcionamiento el *Diario*, se identifican en el Almacén de Agüera dos sistemas de registro independientes y en cierta medida completos (véase la Figura 1, en la que se identifican los flujos de información referidos a personas y a efectos):

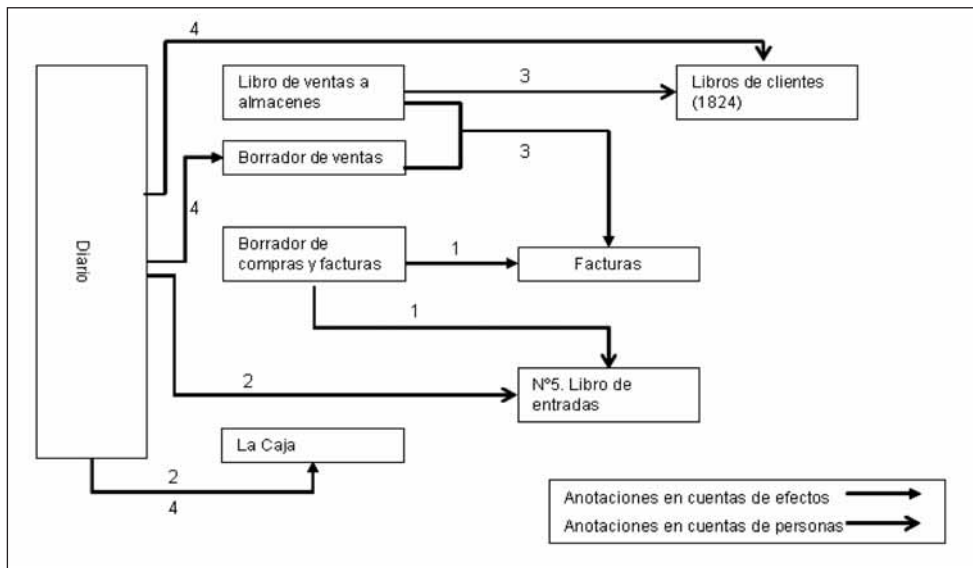
- La contabilidad de las compras, en la que las entradas de géneros pasaban por un primer registro o diario en el que no procedía la valoración del género —*Borrador de compras y facturas*— para luego quedar asentadas en sus respectivas cuentas de efectos —libro de *Facturas*— y de proveedores —*Número 5. Libro de entradas* (ver Figura 1, transacción 1). Asimismo, los pagos se registraban primero, si era preciso, en el *Diario*,

para anotarse seguidamente la cancelación de la deuda en el *Número 5. Libro de entradas* y la salida de efectivo en *La Caja* (ver Figura 1, transacción 2).

- La contabilidad de las ventas, que dependiendo de su destino —dentro o fuera de Cádiz— redundaba en anotaciones bien en el Libro de ventas a almacenes que actuaba como borrador de los libros de clientes abiertos en 1824, bien en el *Borrador de ventas*. Asimismo, cada venta registrada en estos libros era captada como salida de almacén por el libro de *Facturas* (ver Figura 1, transacción 3). Los cobros de las operaciones realizadas a crédito se incorporaban al sistema contable a través del *Diario*, anotándose a continuación la cancelación de la deuda en el libro de clientes correspondiente —Borrador de ventas o libro de cliente abierto en 1824— según su localidad de procedencia. Asimismo, estas entradas de efectivo eran captadas por *La caja* —indicándose el folio del Diario donde se detallaba— junto con las derivadas de las operaciones a contado (ver Figura 1, transacción 4).

En conjunto, según ha quedado de manifiesto en los párrafos anteriores, las modificaciones introducidas a partir de los años veinte redundaron en un registro más exhaustivo de las operaciones habituales del establecimiento y, en particular, de sus efectos sobre los elementos que rotaban en el curso de las operaciones. Bajo estas nuevas circunstancias, las correspondencias establecidas entre los libros permitían el rastreo de las operaciones del negocio desde la inversión de la primera unidad monetaria en existencias hasta su conversión en efectivo —es decir, desde la transacción 1 hasta la 4.

FIGURA 1  
FORMACIÓN DE LOS REGISTROS SOBRE PERSONAS Y EFECTOS EN LOS AÑOS TREINTA



#### 4.1.2. Desarrollo del sistema contable en un mercado en expansión

Los contactos comerciales establecidos a mediados de los años cuarenta despertaron el interés del establecimiento por especular con el género, favoreciendo que las transacciones en

las que participaba no fueran siempre en firme. Bajo estas circunstancias, se generaron nuevas formas de registro que permitían el seguimiento de este tipo de operaciones y, por tanto, la presentación y confrontación de cuentas ante sus socios en otros puertos —tal como lo ilustran las conciliaciones conservadas en la correspondencia del establecimiento [Caja: 837, serie de *Correspondencia Nacional*, AHGS]. En este sentido, destaca la aparición de cuentas de mayor propiamente dichas, abriéndose la primera a la empresa que suministraba papel al establecimiento. Posteriormente, esta práctica se extendió a otras transacciones, al introducirse un libro mayor para llevar, fundamentalmente, las cuentas con comerciantes de otros puertos. Este libro recibió el nombre de *Cuentas corrientes Francisco González de la Sierra*<sup>(9)</sup>.

Más concretamente, las novedades introducidas en el sistema contable afectaron a la circulación de la información sobre operaciones de compra y venta de la siguiente forma (véase la Figura 2):

- Con relación a las compras, las entradas de géneros y los débitos asociados a las mismas continuaron generando asientos en los libros *Borrador de compras y facturas, Facturas y Número 5. Libro de entradas*. Además, si estas compras se adeudaban a comerciantes de otros puertos, requerían de un registro adicional en el libro de *Cuentas corrientes Francisco González de la Sierra*, caracterizado por disponer dos planas para cada comerciante, denominadas *debe* y *haber* (ver Figura 2, transacción 1). Asimismo, conforme se iban cancelando las deudas se efectuaban las anotaciones correspondientes en el libro *Número 5. Libro de entradas*, desde donde se trasladaban al libro de *La caja* —indicando su correspondencia con el respectivo folio del libro anterior— y, en su caso, a la cuenta de mayor correspondiente abierta en el libro *Cuentas corrientes Francisco González de la Sierra* (véase en la Figura 2, la transacción 2).
- El flujo de información relativo a las ventas empezó a sufrir cambios en 1846, cuando tras haberse suprimido el *derecho de puertas* en 1845, se introdujo el Borrador de salidas de almacén<sup>(10)</sup> para el registro de todas las entregas. Desde el mismo, se generaban asientos para otros libros como los de *Facturas* y de créditos a clientes correspondientes, organizándose la elección de estos últimos de acuerdo con el origen del comprador. Es decir, el *Borrador de ventas* para las ventas locales, los libros de clientes abiertos en 1824 para las provinciales y el de *Cuentas corrientes Francisco González de la Sierra* para operaciones en el mercado nacional. Asimismo, a partir de 1849, el Libro de ventas a almacenes, que hasta entonces registraba exclusivamente las ventas provinciales, incorpora también las transacciones realizadas en el mercado nacional. Las transacciones tradicionalmente registradas en este libro se anotan ahora con asientos mensuales, extrayéndose esta información del *Borrador de ventas*. En la Figura 2, las transacciones 3a, 3b y 3c permiten identificar las anotaciones derivadas de las ventas locales, provinciales y nacionales, respectivamente. Desde ese momento, los libros Borrador de ventas y de ventas a almacenes suministran los datos necesarios para el registro de los cobros en el libro de *La Caja* (véase la Figura 2, donde las transacciones 4 y 5 identifican los cobros a clientes tradicionales y de otros puertos nacionales, respectivamente).

Paralelamente a las innovaciones introducidas en cuanto a la función del Libro de ventas a almacenes, se producen también cambios en su forma, observándose un menor detalle de

(9) El nombre que reza en el título corresponde al director y socio principal del establecimiento en este tiempo.

(10) Este nombre es figurado.

los géneros expedidos, así como la introducción de la numeración de los asientos, que a partir de 1849 comienzan siempre con las palabras cargar o abonar. Para una observación más detallada de las diferencias respecto al aspecto primitivo de este último libro pueden compararse las Ilustraciones 1 y 2.

Según se ha visto en la descripción anterior, los cambios introducidos en los cuarenta, continuaron centrándose en el registro de las operaciones de compra y venta —que por estas fechas comenzaban a realizarse con la intervención de comerciantes establecidos en otros puertos españoles; permitiendo conocer así sus múltiples efectos sobre el patrimonio. Asimismo, como en la etapa anterior, los enlaces existentes entre los libros debieron facilitar el rastreo de cualquier operación.

FIGURA 2

FORMACIÓN DE LOS REGISTROS SOBRE PERSONAS Y EFECTOS A FINALES DE LOS CUARENTA

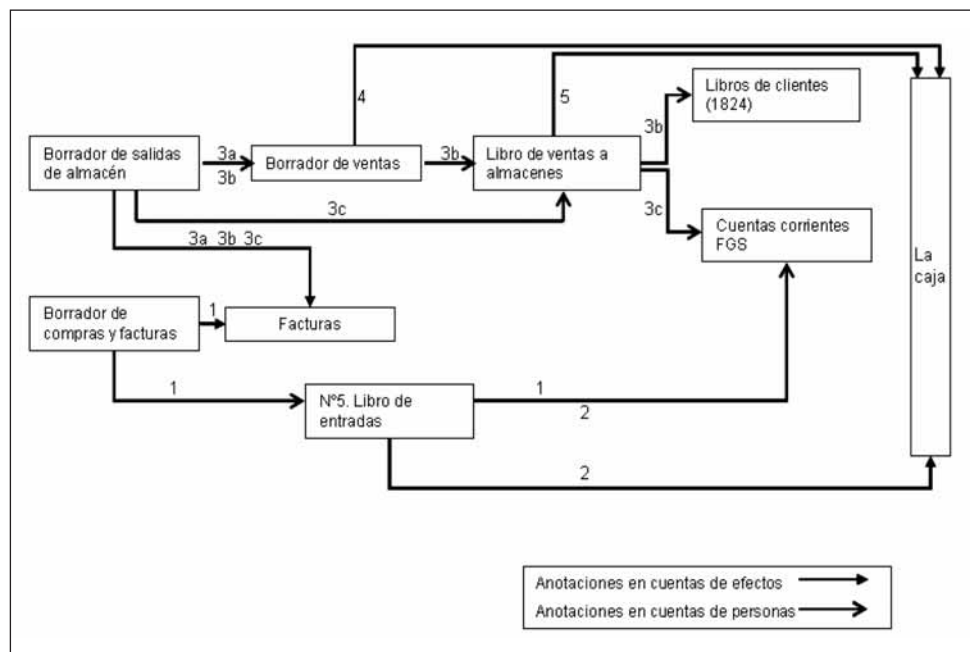


ILUSTRACIÓN 2  
LIBRO DE VENTAS A ALMACENES (1849)

Entry No.	Recipient	Date & Amount	Total Value
1198	Cargar a Sr. Xosé M. de Quijano	Per 6453 3/12 mrs emp <sup>te</sup> del g <sup>nero</sup> de febrero ult <sup>o</sup>	7453 3/12
1199	Cargar al Almacén de Sr. Xosé de	Per 8456 3/13 mrs emp <sup>te</sup> del g <sup>nero</sup> de febrero	8456 3/13
1200	Cargar a Juan Portillo	Per 4795 3/17 mrs emp <sup>te</sup> del g <sup>nero</sup> de febrero ult <sup>o</sup>	4795 3/17
1201	Cargar al Almacén de la Trinidad	Per 4066 3/32 mrs emp <sup>te</sup> del g <sup>nero</sup> de febr <sup>o</sup> ult <sup>o</sup>	4066 3/32
1202	Cargar a Frase <sup>o</sup> Portillo	Per 3235 3/66 mrs emp <sup>te</sup> del g <sup>nero</sup> de febr <sup>o</sup> ult <sup>o</sup>	3235 3/66
1203	Cargar a Frase <sup>o</sup> Portillo	Per 1739 3/19 mrs emp <sup>te</sup> del g <sup>nero</sup> de febr <sup>o</sup> ult <sup>o</sup>	1739 3/19
1204	Cargar a Juan Ant <sup>o</sup> Solapó	Per 7362 3/32 mrs emp <sup>te</sup> del g <sup>nero</sup> de febr <sup>o</sup> ult <sup>o</sup>	7362 3/32

Fuente: Libro 211, Serie: Libros Oficiales de Contabilidad, AHGS.



**CUADRO 2**  
**TRANSCRIPCIÓN DE LA ILUSTRACIÓN 2**

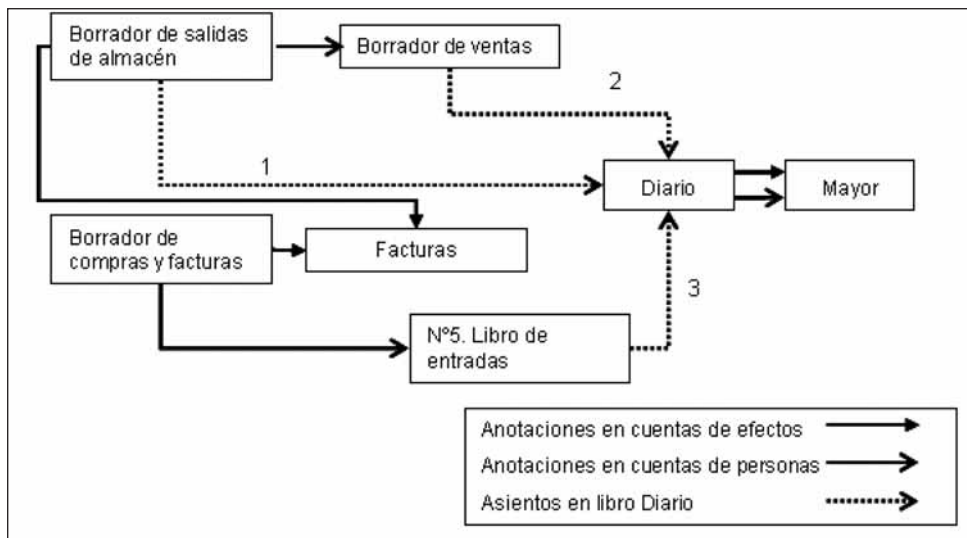
Marzo 7 1849			
1198	<i>Cargar a D. Francisco Manuel Díaz Quijano</i> Por 7.453 reales 12 maravedíes importe de los géneros de febrero último	7.453	12
1199	<i>Cargar a Almacén Calle Larga</i> Por 8.456 reales 13 maravedíes importe de los géneros de febrero	8.456	13
1200	<i>Cargar a Juan Portilla</i> Por 4.795 reales 17 maravedíes importe de los géneros de febrero último	4.795	17
1201	<i>Cargar al Almacén de la Trinidad</i> Por 4.066 reales 32 maravedíes importe de los géneros de febrero último	4.066	32
1202	<i>Cargar a Francisco Portilla</i> Por 3.235 reales 26 maravedíes importe de los géneros de febrero último	3.235	26
1203	<i>Cargar a Francisco Gutiérrez Torcida</i> Por 1.739 reales 19 maravedíes importe de los géneros de febrero último	1.739	19
1204	<i>Cargar a Don Juan Antonio Solapeña</i> Por 7.362 reales 32 maravedíes importe de los géneros de febrero último	7.362	32

#### 4.2. PROCESO DE REDUCCIÓN EN EL NÚMERO DE LIBROS DE CONTABILIDAD (1851-1859)

En 1851, la empresa introdujo un libro *Diario*, donde por primera vez se identificaban expresamente las partidas deudoras y acreedoras que intervenían en cada transacción; objeto de anotación posterior en el nuevo libro *Mayor*. De esta forma, se integraba en dos libros el registro de todas las transacciones, facilitándose, por tanto, la obtención de los datos utilizados para la preparación o conciliación de las cuentas con el creciente número de socios en las nuevas operaciones. Las copias de mayores recibidos y conservados entre la correspondencia del establecimiento aportan evidencias en este sentido —tal como puede verse en Capelo *et al.* [2005].

No obstante, paralelamente, se mantuvieron muchos de los libros antiguos, los cuales actuaron como auxiliares de los nuevos, permitiendo así la incorporación al sistema por partida doble —mediante asientos resúmenes— de los créditos y débitos generados por las operaciones tradicionales. Este es el caso del *Borrador de ventas*, donde se verifica, a partir de 1852, el cálculo mensual de magnitudes específicas como las ventas a crédito a almacenistas y las ventas a crédito a tenderos de la ciudad, las cuales pasan posteriormente al *Diario*. La misma práctica se observa en el *Número 5. Libro de Entradas*, desde el cual se extrae el importe de las compras efectuadas cada mes. Este funcionamiento combinado de ambos sistemas queda ilustrado en la Figura 3, donde la transacción 1 se refiere a las anotaciones por cada operación con comerciantes de otros puertos y las transacciones 2 y 3 a los asientos mensuales por ventas y compras, respectivamente.

FIGURA 3  
FORMACIÓN DE LOS REGISTROS SOBRE PERSONAS Y EFECTOS A PRINCIPIOS DE LOS CINCUENTA



FUENTE: elaboración propia.

En ocasiones, incluso se desarrollaron nuevas prestaciones en los libros que ahora pasaban a ser auxiliares. Así, en el libro de *Facturas*, existen evidencias de la elaboración de un estado conteniendo los resultados obtenidos en cada una de las partidas adquiridas de dos productos ultramarinos específicos —azúcar y manteca— durante un año completo de operaciones. Como dato relevante de este documento se destaca la expresión en su quinta columna del nombre de los vendedores o remitentes de la mercancía (véase, en la Ilustración 3, el informe elaborado para el período comprendido entre abril de 1856 y abril de 1857).

ILUSTRACIÓN 3  
INFORME SOBRE UTILIDADES (1856-1857)

*Resumen de las Facturas de compras y mant.*

Mes	Día	N.º de la	Nombre del vendedor o remitente	Coste	Ventas	Ganancia	Pérdidas
1856	1	1	Hija y lab. de S.º Diego de Arce	39.803	36.325		
Mayo	1	56	J. Balancoy	65.022	67.173	2101	
Junio	26	35	J. S.º S.º Dufrens	21.788	22.941	1153	
Julio	26	29	Benito Pizarro	215.478	23.199	16513	
Septiembre	18	27	Lorenzo S.º Mendara	22.875	23.660	784	
Octubre	14	80	Gomez y Pizarro	61324	62516	3192	
Noviembre	15	20	Servicio y Chapin	39907	24414	2406	
Diciembre	27	22	S.º S.º Dufrens	248.000	256.119	8119	
Enero	9	119	Jos.º S.º Gomez y P.	98120	102.725	12605	
Febrero	15	27	Jos.º Gomez y P.	30.286	37.681	1192	
Marzo	29	100	Manuel Luengo	24.679	80.140	5140	
Abril	8	25	Manuel Luengo hijo	23.529	24.251	671	
Mayo	20	100	Lorenzo S.º Mendara	35.849	36.390	540	
Junio	1	80	Miguel M.º Pizillo	39.063	62.169	3105	
Julio	7	154	J.º G.º Montaña	135.839	118.207	9343	
Agosto	5	30	Lorenzo S.º Mendara	24.662	24.977	315	
Septiembre	31	150	Jos.º Gomez y P.	132.131	140.251	8119	
Octubre	20	33	Benito Pizarro	26.173	26.505	331	
Noviembre	24	125	Jos.º S.º Mendara	107.063	119.001	10701	
Diciembre	1	100	Benito Pizarro	3.1865	98.812	10007	
Enero	19	30	Manuel Mont	20.771	22.239	1518	
Febrero	25	20	Franc.º de S.º V.º Mendara	30.131	37.120	7008	
Marzo	2	311	Abarca (Hern.)	25.1330	26.2337	11007	
Abril	2	600	Andrés.º S.º S.º	47.200	67.761	20517	
Mayo	22	65	Jos.º Santiago Mendara	63.444	172.262	10277	
Junio	4	185	Miguel Montoya Pizillo	162.126	170.477	30322	
Julio	12	150	Lorenzo S.º Mendara	1.06677	1.2.1466	1.1071	
Agosto	15	100	Gabriel P.º Montaña	130.375			

FUENTE: Libro 231, Serie: Libros Oficiales de Contabilidad, AHGS.

Los cambios introducidos permitieron que las cuentas de personas y efectos, tradicionalmente dispersas por una serie de libros, pasaran a concentrarse en el libro *Mayor*. A tal fin, se abrieron cuentas como *acreedores varios*, *deudores varios*, *cuentas de particulares*, *cuentas de dependientes*, *caja y mercaderías generales*. Asimismo, se abrieron cuentas de mayor específicas para los comerciantes de otros puertos y los clientes del establecimiento que operaban en los alrededores de Cádiz.

Este proceso de reproducción en el libro *Mayor* de las funciones asociadas hasta ahora a los libros antiguos —ilustrado en la Tabla 2 para el caso de las magnitudes relacionadas con la rendición de cuentas ante la propiedad— permitió que los balances comenzaran a basarse en el sistema por partida doble. Así, magnitudes que antes se calculaban en la fecha de cierre a partir de los datos extraídos de los libros antiguos, pasaron a obtenerse mediante la determinación de un saldo en el libro *Mayor* —p. ej., el montante adeudado por cada uno de los múltiples clientes locales que ahora aparecía agregado en la cuenta *Deudores varios*. Como consecuencia, se simplificó el acto de rendición de cuentas ante la propiedad, sin que con ello se produjera ninguna pérdida de información dado que los libros antiguos seguían registrando el detalle de las transacciones.

TABLA 2  
 CORRESPONDENCIAS ENTRE LIBROS ANTIGUOS Y CUENTAS DEL MAYOR  
 UTILIZADOS EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS

Función	TÍTULO	
	LIBROS ANTIGUOS	CUENTAS DEL MAYOR
Recopilación de inventarios de géneros existentes en Cádiz	<i>Borrador de balances y liquidaciones</i>	—
Registro de cuentas corrientes con comerciantes	—	Cuentas específicas
Registro de los derechos de cobro contra clientes de los alrededores de Cádiz	<i>Borrador de ventas</i>	Cuentas específicas
Registro de los derechos de cobro contra clientes de Cádiz	<i>Borrador de ventas</i>	<i>Deudores varios</i>
Registro de deudas con proveedores	<i>Número 5. Libro de entradas</i>	<i>Acreedores varios</i>
Registro de las relaciones financieras con socios	Diversos libros de cuentas corrientes con herederos	<i>Cuentas de particulares</i>
Registro de las relaciones financieras con empleados	<i>Gastos de dependientes</i>	<i>Cuentas de dependientes</i>
Valoración del efectivo	—	<i>Caja</i>

FUENTE: Elaboración propia [Secciones: Diarios y Mayores, Serie: Libros Oficiales de Contabilidad, AHGS].

Al margen de las funciones reproducidas en el nuevo sistema contable mediante la apertura de cuentas de mayor, el desglose de las cuentas —facilitado ahora con la implantación del libro *Mayor*— posibilitó la obtención de información adicional relacionada con los diferentes negocios. En lo que se refiere a la actividad comercial, las múltiples posibilidades en

cuanto a intercambios de géneros derivaron en el desglose de la cuenta de mercaderías. Se establece así la distinción entre las ventas en firme —para las cuales se utiliza la cuenta *mercaderías generales*— y las entregas efectuadas a la espera de obtener el mejor precio posible —registradas en cuentas del tipo *envíos a Barcelona*. En particular, esta última práctica consistente en abrir una cuenta diferente para cada uno de los destinos posibles de las remesas se mantuvo hasta abril de 1856. Asimismo, la entrada de la empresa en el negocio de los vapores derivó también en la apertura de diferentes cuentas para cada uno de los vapores explotados, fuera en consignación o propiedad.

Tanto las cuentas relacionadas con las mercaderías como la cuenta abierta para el vapor en propiedad tuvieron un funcionamiento especulativo, acumulándose en ellas los beneficios y pérdidas a lo largo del ejercicio. Esta práctica facilitó que al realizarse la liquidación de cada una de estas cuentas se pudiera identificar no sólo el resultado del período cerrado, sino también los resultados parciales obtenidos en la totalidad de las ventas en firme, en el montante de las remesas realizadas a cada uno de los puertos —a la espera de obtener el mejor precio— y en la explotación del vapor en propiedad. De esta forma, se podía conocer la incidencia de las distintas actividades en la formación del resultado total.

Por otra parte, se observa la realización de cierres en el libro *Diario* en fechas que no siempre coinciden con las de rendición de cuentas a la propiedad, facilitándose con ello la liquidación de las cuentas con funcionamiento especulativo entre balance y balance. Así, se verifica la realización de liquidaciones con motivo de la rendición de cuentas, es decir, al final de los ejercicios comprendidos entre: agosto 1851 y octubre 1852, noviembre 1852 y abril de 1855, mayo de 1855 y abril de 1856, mayo de 1856 y julio de 1858, y, agosto 1858 y diciembre 1859. Si bien, también existen evidencias de estos procesos en el transcurso de dichos ejercicios, tales como las liquidaciones practicadas en marzo de 1852 y diciembre de 1853, 1854, 1855 y 1856.

## 5. ANÁLISIS DEL SISTEMA CONTABLE

Durante el extenso período estudiado se producen numerosos cambios en lo que se refiere al sistema de registro utilizado en el Almacén de Agüera, siendo la tipificación del método utilizado el objeto del primer apartado dentro del análisis. Utilizando una perspectiva más dinámica, en el segundo apartado se profundiza en el proceso de cambio a través del cual quedaron definidos los rasgos y prestaciones del sistema contable, enmarcándose este análisis en la *arqueología de los sistemas contables* de Hopwood [1987].

### 5.1. TIPIFICACIÓN DEL SISTEMA DE REGISTRO

Como ya se adelantó anteriormente, el proceso de expansión y reducción en el número de libros de contabilidad utilizados en el Almacén de Agüera estuvo directamente relacionado con la técnica de registro utilizada, observándose su reducción con motivo de adoptar la partida doble en 1851 (véanse las Figuras 2 y 3). No obstante, si bien la introducción de la partida doble ocurrió en un momento puntual, no parece que su lógica resultase totalmente ajena a los contables del establecimiento, como puede comprobarse analizando las características del sistema contable a lo largo de todo el período.

Las primeras anotaciones contables abarcan un período de siete años y corresponden a las cuentas de *cargo* y *data*, por las que se determina el saldo que resulta a favor de José de Agüera. Este registro, como cualquier otra cuenta de *cargo* y *data* o *data* y *recibo* [González Ferrando, 1988], permitió determinar la cantidad adeudada al titular de la cuenta —en este caso, el dueño del negocio— haciéndole *cargo* de todo lo recibido por éste —por los pagos efectuados desde el establecimiento— y anotando en su *data* todo lo entregado —por el efectivo ingresado en el negocio. Asimismo, en el caso estudiado, la cuenta de *cargo* y *data* con el propietario cumplió una segunda función, determinando la variación de la riqueza obtenida en cada período como resultado de: *i*) la renta generada por el negocio —enumerando los distintos conceptos de gasto e ingreso— y *ii*) las cantidades aportadas y retiradas por el dueño.

Una vez en funcionamiento la sociedad Almacén de Agüera, el establecimiento operó durante más de cincuenta años con un sistema contable centrado en el registro de lo que daba o recibía cada individuo con el que se entraba en relación, fuese proveedor, cliente, empleado o socio. En la mayoría de los casos, este objetivo se conseguía formulando las cuentas de *cargo* y *data* de cada uno de ellos [González Ferrando, 1988], las cuales registraban en el *cargo* lo recibido por el titular de la cuenta y en la *data* lo entregado. Si existieran evidencias de la utilización de un libro borrador o diario donde se hubieran registrado por orden cronológico las anotaciones a efectuar en las cuentas de estas personas, estaríamos ante un sistema muy próximo a la partida simple tal como la define Jócana y Madaria [1793]. No obstante, dado que no se ha podido probar la existencia de este primer registro, el sistema descrito sólo se puede asimilar al método dictado por la razón natural [Jócana y Madaria, 1793], si bien el procedimiento utilizado en el establecimiento carece de una característica propia de aquél, la disposición de cuentas para conocer lo que entraba o salía de efectos como las mercancías o el dinero.

A partir de 1833, se identifican cambios importantes, tales como la aparición de libros que actúan como borradores o diarios de operaciones específicas. Este es el caso de los siguientes libros: *Borrador de compras y facturas*, en el que se identificaban quiénes suministraban las mercancías; Libro de ventas a almacenes, donde se registran los clientes; y libro *Diario*, cuya función consistía en identificar los compradores o suministradores implicados en movimientos de efectivo. A modo de ejemplo, en la Ilustración 1 se observa como la información más destacada en cada asiento del Libro de ventas a almacenes se corresponde con el nombre de los establecimientos con los que se entra en relación. De esta forma, los libros mencionados facilitaban el registro de forma expeditiva de las anotaciones a realizar posteriormente en las cuentas de personas en ellos indicadas, produciéndose un salto fundamental en cuanto a la técnica contable [Hernández Esteve, 1981, y Jócana y Madaria, 1793].

Según Jócana y Madaria [1793], las contabilidades por partidas sencillas se caracterizaban por utilizar diarios en los que se hace referencia a cuentas de personas, objeto de posterior localización en el libro mayor. El énfasis de estos libros en la identificación de los proveedores o clientes a los que se les carga o abona, sugiere, por tanto, que el método utilizado estaba inspirado en la partida simple. Asimismo, la utilización de otros libros como *La caja* y *Facturas* —para efectos como la tesorería y las mercancías— confirma aún más este argumento, al señalarse estos libros en la obra de Sebastián de Jócana y Madaria como libros auxiliares propios de un sistema por partida simple.

Sin embargo, de acuerdo con la literatura y normativa de la época, la correspondencia entre diario y mayor se da tanto en la partida simple como en la partida doble [Jócano y Madaria, 1793; O.C.B., 1737]. En el caso estudiado, los libros asimilados a diarios actuaban en correspondencia tanto con libros de personas como de efectos, verificándose la presencia de un sistema de registro en el que de cada asiento realizado en el diario se derivan dos anotaciones. Así, por ejemplo, se daba esta relación entre el *Borrador de compras y facturas* y los libros *Número 5. Libro de entradas* —por los cargos a proveedores— y *Facturas* —por las adquisiciones de mercancías (véase la Figura 1).

En definitiva, el sistema contable que estuvo operativo desde los años treinta había superado las debilidades del anterior en cuanto a que incorporaba las funciones propias del libro diario así como información sobre las existencias de efectos. Más específicamente, esta forma de registro se encontraba cada vez más cerca de la partida doble, en la medida que establecía correspondencias entre los libros memoriales o diarios y los de personas y efectos.

Independientemente de su caracterización como partida simple o doble, el método utilizado sólo cumplía algunas de las especificaciones establecidas en las Ordenanzas del Consulado de Bilbao [1737], tales como la utilización de los libros de *Balances* y *Facturas*, o la incorporación de referencias cruzadas entre los libros que actuaban como diarios y mayores. Sin embargo, el sistema contable observado faltaba a lo establecido en la medida en que se basaba no en uno, sino en múltiples diarios, carecía de abecedario en sus libros mayores y de libro copiadador de cartas.

En los años cuarenta del siglo XIX, se reproduce la tendencia observada en la década de los treinta para la contabilización de las compras y las ventas tradicionales. No obstante, surgen novedades importantes con relación a la técnica empleada en el Libro de ventas a almacenes y de *Cuentas Corrientes Francisco González de la Sierra*. Dichos libros funcionan como diario y mayor, respectivamente, aunque utilizándose exclusivamente para el registro de cuentas de personas. Estas evidencias sugieren el avance del sistema hacia una forma más perfecta de partida simple, aplicada, como en ocasiones anteriores, a un tipo específico de operaciones. La numeración de los asientos del libro que sirve de diario, su énfasis en señalar el individuo o establecimiento al que hay que cargar o abonar y el formato de libro mayor propiamente dicho del libro *Cuentas Corrientes Francisco González de la Sierra* —con debe y haber— son rasgos que apuntan en esta misma dirección. No obstante, sigue si observarse ningún avance en cuanto a las especificaciones establecidas en las O.C.B. [1737]

Finalmente, la década de los cincuenta dio comienzo con la implantación de un sistema de partida doble que integraba como libros auxiliares a varios de aquéllos que habían estado operativos en las décadas anteriores. La introducción de este sistema venía a satisfacer una obligación impuesta a las empresas de la época mediante el Código de Comercio de 1829, y ante la cual se había producido un proceso de inercia favorecido, sobre todo, por el marco cognoscitivo de los directores del establecimiento [Capelo *et al.*, 2005].

## 5.2. DINÁMICA DEL CAMBIO EN EL SISTEMA CONTABLE Y SUS PRESTACIONES

En la descripción de los cambios introducidos entre 1766 y 1852, se ha destacado el régimen impositivo como uno de los principales agentes del cambio. Atendiendo a este factor,



y más concretamente a la implantación del *derecho de puertas* y la subsiguiente necesidad de conocer las cantidades de género extraídas para otros puntos, queda justificada la implantación de los libros de clientes abiertos en 1824. Asimismo, desde esta perspectiva, también se explica la apertura en torno a 1833 de los libros *Facturas, Borrador de ventas* y de ventas a almacenes, al restablecerse entonces para el comercio gaditano el sistema original de exacción del *derecho de puertas*. La utilidad del primero para anotar las entradas de mercancías y de los dos últimos para conocer las ventas realizadas dentro y fuera de la ciudad, respectivamente, corroboran este argumento. Por último, el Borrador de salidas de almacén, abierto en 1846, parece responder a la supresión del mencionado impuesto —y al cese, por tanto, del interés por conocer dónde se consumiría la mercancía vendida— mediante la concentración en un solo libro del registro de todas las entregas realizadas.

De acuerdo con lo anterior, la suspensión del *derecho de puertas* entre 1829 y 1832 —con motivo de concedérsele a Cádiz el puerto franco— debió determinar el abandono en esos años de los libros de clientes abiertos en 1824; máxime, cuando también había concluido el proceso generador de reputación iniciado por la gestión en 1822, al cual habían contribuido estos libros suministrando los detalles necesarios para incrementar el desglose de los balances [Capelo y Álvarez-Dardet, 2004]. La misma situación paradójica se produce con los libros de *Facturas, Borrador de ventas*, y de ventas a almacenes, los cuales continuaron vigentes a pesar de la eliminación definitiva del impuesto en 1845.

En la práctica, junto a su propósito inicial, la actuación combinada del conjunto de libros implantados principalmente por motivos fiscales derivó en una serie de desarrollos contables y potenciales aplicaciones organizativas. Así ocurrió en el caso del *Borrador de ventas*, el cual evolucionó hasta incorporar los datos necesarios para la clasificación de los derechos de cobro según su antigüedad. Asimismo, la mayor visibilidad obtenida a través de la actuación combinada de este conjunto de libros —respecto a niveles de existencias, rentabilidad de las distintas partidas adquiridas, liquidez, saldos de los clientes y efectos patrimoniales de las operaciones— debió redundar en una mejora de las funciones de gestión de inventarios, compras y cartera de morosos, así como en una protección más eficaz de los activos afectados por las operaciones y del patrimonio en general. Se evidencia, por tanto, el potencial de la contabilidad no sólo para promover el cambio y desencadenar consecuencias organizativas [Hopwood, 1987], sino también para, en la medida en que aporta visibilidad y resulta útil para la organización, justificarse a sí misma.

Posteriormente, la introducción de las primeras cuentas de mayor a mediados de los cuarenta y la ulterior implantación de la partida doble coinciden con el inicio y expansión —respectivamente— de las operaciones comerciales de mayor alcance geográfico y complejidad. Estas anotaciones debieron servir para la presentación de cuentas a sus socios en estas operaciones, así como para el cotejo con las que se recibían en el establecimiento, según puede verse en la correspondencia del negocio<sup>(11)</sup>.

No obstante, con el tiempo, las aplicaciones de los libros propios de la partida doble también se fueron modificando. De esta forma, el *Diario*, con una aplicación inicial puramente técnica, como la de integrar todas las transacciones y garantizar así la correcta anotación en las cuentas del *Mayor*, pasó en escasos meses a facilitar la extracción de los resultados

(11) En Capelo et al. [2005] puede verse una reproducción de una de estas cuentas recibida por correspondencia.

parciales obtenidos en las distintas actividades de la empresa; datos que se calculaban incluso semestralmente, gracias a las liquidaciones «intermedias» entre balance y balance. Por segunda vez, se observa la actuación de la contabilidad como motor de su propio cambio [Hopwood, 1987]. Esta nueva práctica ponía especial énfasis en conocer como incidía en el resultado global el destino final de los géneros vendidos, distinguiéndose las ganancias o pérdidas obtenidas por las entregas realizadas en Cádiz y sus alrededores, de las generadas por las efectuadas para cada uno de los demás puertos de destino. Esta nueva forma de cálculo permitió reducir a números los múltiples negocios realizados en los diferentes mercados; desarrollándose así la capacidad de actuar sobre la realidad, intrínseca a la contabilidad [Miller, 1994]. Bajo estas circunstancias, siendo más fácil la comparación de los resultados obtenidos en cada una de las líneas de negocios, así como en los diferentes mercados —dada la mayor visibilidad obtenida— debió favorecerse también la función de toma de decisiones respecto a los mismos.

No obstante, desde abril de 1856, la agregación de todas las operaciones de especulación en una única cuenta de mercaderías denota un menor interés por conocer la incidencia del destino de las mercancías en los resultados. La información obtenida hasta ahora viene a sustituirse por otra calculada de modo diferente, al elaborarse un informe en el libro de Facturas —desde esa misma fecha y para un año de operaciones— con los resultados obtenidos por la comercialización de las distintas remesas recibidas de dos productos ultramarinos concretos, destacándose entonces el origen de la mercancía. Es decir, el énfasis observado en los resultados por destinos en los primeros años de la partida doble derivó hacia el interés por determinar los suministradores más ventajosos, materializándose éste en una práctica contable distinta. Con este giro en el aspecto del negocio hacia el que se focaliza la atención de la contabilidad, cambian asimismo los hechos respecto a los que se obtiene visibilidad y capacidad de actuar [Hopwood, 1987, y Miller, 1994], alterándose así el alcance y posibles consecuencias de una toma de decisiones.

Paralelamente, en diciembre de 1856, se realizaba la última liquidación «intermedia». Coincidían con este hecho el cese de la participación en el vapor y la introducción de la nueva forma de conocer los resultados de las operaciones de especulación. Así, la incursión de la empresa en negocios distintos —como la explotación de vapores— o de mayor envergadura —como las remesas de carácter especulativo con destino a los principales puertos españoles, europeos e incluso americanos— había generado nuevas necesidades de información que quedaron satisfechas con el cálculo de resultados parciales e intermedios; asociándose la posterior disminución en la frecuencia de los datos con el abandono de uno de estos negocios y el cálculo por otra vía de los resultados comerciales.

De acuerdo con los argumentos anteriores, y siguiendo a Hopwood [1987], los cambios introducidos por motivos externos —como el régimen impositivo o la legislación mercantil— e internos —como el mayor alcance de las operaciones— se integraron en el sistema contable, facilitando un incremento en la visibilidad de la organización. En adelante, las oportunidades que ofrecían estas nuevas prácticas, sumadas a las características de la organización y los cambios que se iban produciendo en la misma, determinaron la aplicación final de dichas prácticas a prestaciones distintas de las originales; denotándose el potencial del cambio contable como motor de su propio cambio. En síntesis, los distintos desarrollos contables iniciados en los años veinte y cuarenta se concretaron —al adquirir vida propia— en la obtención de información útil para el sistema de control interno, la gestión de existen-

cias, compras y cartera de clientes morosos, e incluso, la toma de decisiones sobre la apertura o cierre de líneas de negocio y mercados en los que operar.

## 6. CONSIDERACIONES FINALES

El presente trabajo nos ha permitido ahondar en el sistema contable de una empresa privada perteneciente a los siglos XVIII y XIX, contribuyendo con ello a mejorar el conocimiento respecto a dos cuestiones fundamentales: el método de registro utilizado en cada momento —en un contexto apenas abordado por la literatura— y el complejo proceso de cambio a través del cual quedaron configurados el funcionamiento de su sistema contable y las prestaciones derivadas de éste.

Tras una descripción de los rasgos fundamentales del sistema contable estudiado, su caracterización conforme a la tipología de Jócana y Madaria [1793], ha puesto de manifiesto como evolucionó éste desde un sistema primitivo, basado exclusivamente en cuentas de *cargo* y *data*, hasta la partida doble, pasando previamente por formas más o menos desarrolladas de partida simple y doble. En este sentido, se destacan los siguientes aspectos:

- i) el inicio del negocio con una contabilidad basada en una sola cuenta de *cargo* y *data* —la cual satisfacía todas las necesidades de información del propietario;
- ii) la ampliación del sistema contable con la introducción de múltiples cuentas de *cargo* y *data*, cada una con un titular diferente, y respecto de los cuales se calculaban las cantidades en contra o a favor de dichos titulares;
- iii) la paulatina integración de las cuentas de *cargo* y *data* —sistema que se puede asimilar al método que dictó la razón natural de acuerdo con la tipología de Jócana y Madaria [1793]— en un sistema más avanzado basado en múltiples diarios o memoriales;
- iv) el paso por la partida simple como antesala inmediata de la introducción de la partida doble —en contra de lo se deduce de la lectura de la obra de Jócana y Madaria [1793];
- v) la aplicación de la lógica de la partida doble en etapas anteriores a su implantación efectiva, y
- vi) la incorporación en el sistema de registro por partida doble de una serie de libros heredados del sistema que le precedió en el tiempo.

En el análisis del proceso de cambio, han resultado claves varios estudios previos sobre el Almacén de Agüera en los que quedaron identificados los principales hitos de este proceso y los factores que los explican. Así, a partir de las evidencias extraídas de los mismos, este trabajo ha permitido profundizar en la dinámica en que entraron las prácticas introducidas en cada jalón del período estudiado hasta derivar en las prestaciones obtenidas finalmente.

Más concretamente, en primer lugar, se ha puesto de manifiesto cómo la paulatina introducción de registros relacionados con las mercancías y sus compradores, por motivos principalmente fiscales, redundó en la generación de información aplicable a la gestión de las compras, el almacén y la cartera de clientes morosos. Posteriormente, la incorporación en el sistema anterior de controles sobre el efectivo —mediante la apertura de libros que permitían conocer las entradas y salidas de efectivo, y sus causas— terminaría proveyendo de garantías frente a una apropiación indebida del patrimonio.

En segundo lugar, se ha evidenciado la dinámica de cambios que siguió a la implantación de la partida doble —coincidiendo con la fase de mayor alcance y complejidad de las operaciones. Se asiste entonces a un creciente interés por conocer cómo inciden los diferentes aspectos del negocio en la formación del resultado global —pasando de comenzar calculando resultados parciales e intermedios por diferentes negocios y mercados, a hacerlo para cada remesa adquirida y su respectivo proveedor. Este giro en el campo de visión suministrado por la contabilidad debió ir asociado a la introducción de nuevas alternativas en la toma de decisiones, creando nuevas posibilidades para el cambio en la organización.

En síntesis, y al margen de la tipificación del sistema de registro utilizado, este trabajo, ha permitido poner de manifiesto el proceso a través del cual quedaron integradas en el sistema contable estudiado una serie de prácticas contables introducidas por motivos que podríamos denominar racionales. Más concretamente, ha sido posible poner de manifiesto —corroborando de esa forma la tesis de Hopwood [1987]— como una vez en funcionamiento dichas prácticas, generaron una mayor visibilidad, derivando, mediante su interacción con las circunstancias específicas de la organización, en la obtención de nuevas aplicaciones que, quizás por sus repercusiones organizativas, justificaron incluso la permanencia de las prácticas originales una vez desaparecidas las razones iniciales.

## FUENTES PRIMARIAS

AHGS: Archivo Histórico González de la Sierra, localizado en el Archivo Histórico Provincial de Cádiz.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁLVAREZ-DARDET, C., y CAPELO, M. D. [2003]: «Contractual relationship and accounting change: the case of the Agüera Stores (1770 -1835)», *Accounting History*, Vol. 8, n.º 1, may.: 61-88.
- ARTOLA, M. [1986]: *La Hacienda del Siglo XIX. Progresistas y Moderados*, Madrid: Alianza Editorial, S.A.
- BOYNS, T., y CARMONA, S. [2002]: «Accounting history research in Spain, 1996-2001: an introduction», *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 12, n.º 2: 149-155.
- CAPELO, M. D., y ÁLVAREZ-DARDET, C. [2004]: «La reputación de los gestores y su elección contable: el caso del almacén central de agüera (1822-1830)», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIII, n.º 121, abril-junio, pp. 281-312.
- CAPELO, M. D.; ARAÚJO, P., y ÁLVAREZ-DARDET, C. [2005]: «Accounting regulation, inertia and organisational self-perception: double-entry adoption in a Spanish casa de comercio (1829-1852)», *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 15, n.º 2, July: 145-169.
- CARNEGIE, G. D., y NAPIER, C. J. [1996]: «Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, n.º 3: 7-39.
- DONOSO ANES, A. [2003]: «Doctrina contable del siglo xviii y su influencia en los proyectos de reforma contable de la época», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXII, n.º 118, julio-septiembre: 797-832.
- 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*, Vol. XVII, n.º 55, enero-abril: 183-222.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. [1981]: «Contribución al estudio de la historiografía contable en España», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. X, n.º 34, enero-abril: 11-30.

HERNÁNDEZ ESTEVE, E. [1992]: «Orígenes y desarrollo de la Contabilidad en España (siglos XIII-XIX)», en GONZALO, J. A. (Coord.): *Contabilidad en España*, 1992 (Madrid: ICAC).

HERNÁNDEZ ESTEVE, E. [1995]: «A review of recent Spanish publications in accounting, business and financial history», *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 5, n.º 2: 237-69.

— [1996]: «Merchants' organizations and accounting regulation in Eighteenth-Century Spain: The ordinances of the Tribunal of Commerce of Bilbao», *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 6, n.º 3: 277-99.

— [1997]: «La normativa contable emitida por los Consulados de Comercio y Organizaciones de mercaderes en la España del siglo XVIII», en la obra conjunta *Estudios de Contabilidad y Auditoría en Homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde* (Madrid: ICAC).

HOPWOOD, A. G. [1987]: «The Archaeology of Accounting Systems», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, n.º 3: 207-234.

HOPWOOD, A. G., y MILLER, P. [1994]: *Accounting as social and institutional practice* (Cambridge: Cambridge University Press).

JÓCANO Y MADARIA, S. DE [1793]: *Disertacion critica y apologetica del arte de llevar cuenta y razon*. Reproducción fotográfica editada en 1998 con un estudio introductorio de Rafael Donoso Anes y Alberto Donoso Anes (Madrid: AECA).

LEPORE, A. [2000]: *Mercato e Impresa in Europa. L'azienda González de la Sierra nel commercio gadi-tano tra XVIII e XIX secolo* (Bari: Cacucci Editore).

MACINTOSH, N., y HOPPER, T. [2005]: *Accounting, the social and the political. Classics, contemporary and beyond* (Oxford: Elsevier Ltd.).

MILLER, P. [1994]: «Accounting as social and institutional practice: an introduction», en HOPWOOD, A., y MILLER, P. (Eds.): *Accounting as social and institutional practice* (Cambridge: Cambridge University Press).

ORDENANZAS de la Ilustre Universidad y Casa de Contratación de la M. N. y M. L. Villa de Bilbao, aprobadas y confirmadas por las Magestades de los Sres. D. Felipe V en 2 de Diciembre de 1737, y D. Fernando VII en 27 de junio de 1814 [...] [1819], Madrid: Imprenta de D. Miguel de Burgos.

RAMOS, R. [1992]: «La Contabilidad en la Administración Virreinal Americana», *Primer Encuentro de Trabajo en torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, Miraflores de la Sierra, Madrid.

REAL DECRETO de S. M. de 21 de febrero de 1829 declarando a Cádiz Puerto Franco (Cádiz: Imprenta de la Viuda e hijo de Bosch).

VLAEMMINCK, J. H. [1961]: *Historia y doctrinas de la contabilidad*, Edición española traducida, corregida y aumentada por José María González Ferrando (Madrid: Ejes).