

# CONTABILIDAD DE REGISTRO VERSUS CONTABILIDAD PARA LA TOMA DE DECISIONES: EL CASO DE LA FÁBRICA DE LA CARTUJA DE SEVILLA (1841-1850).

Jose Julián Hernández Borreguero

RESUMEN: La empresa Pickman y Cía elaboró diversos estados contables durante los diez primeros años desde su apertura. Los libros de cuentas reflejan las enormes diferencias conceptuales y formales entre los estados financieros presentados al final de cada año y los que se elaboraron al final de los diez primeros años de la compañía. En los primeros se observa que el único objetivo de los mismos es cumplir con la función de registro de la contabilidad, mientras que los realizados al final de la primera década fueron calculados a conciencia para la toma de decisión de continuidad o liquidación del negocio.

## 1. INTRODUCCIÓN

La literatura considera que la contabilidad juega un papel importante en tres parcelas de la dirección de empresas: la toma de decisiones, la planificación y el control (Arnol y Hope, 1983, p. 356). De hecho, la finalidad de la toma de decisiones no solo es un objetivo fundamental de la Contabilidad de Gestión (Boyns y Edwards, 1996, p. 46), sino también de la Contabilidad Financiera. Sin embargo, se supone que durante siglos la función de registro de la contabilidad es la que prevalecía (Tua, 1988).

El presente trabajo pretende realizar una aportación a esa dualidad de funciones de la contabilidad estudiando un caso en el que superpusieron dos sistemas contables diametralmente opuestos, con reglas de elaboración muy distintas. En el primero, se observa una contabilidad cotidiana (basada en precios de adquisición y llevada por partida doble), cuyo principal objetivo es la función de registro, dando prioridad a la objetividad de las operaciones registradas. En el otro, de cara a una importante decisión, los estados contables mezclan criterios propios de los inventarios (nivel de detalle) y de un balance muy técnico (con correcciones valorativas significativas).

Este estudio se ha realizado en un negocio industrial que reúne numerosos atractivos para la investigación: pertenecer a una empresa de una importante dimensión, que ésta se fundara a mediados del siglo XIX y que dispongamos de sus registros contables completos (no sólo estados contables) desde el inicio de su actividad. Estas peculiaridades permiten analizar cómo fue el proceso de apertura de la fábrica desde un punto de vista organizativo y contable, cómo se articularon los primeros procedimientos administrativos y comprobar las sucesivas mejoras e implementaciones en los primeros meses y años de funcionamiento del negocio.

La empresa en cuestión, Pickman y Compañía, tomó como sede el antiguo Convento de la Cartuja de Sevilla, el cual, a la postre, se convirtió en emblema y marca de la empresa, y de uno de los negocios más fructíferos, duraderos e intensivos en mano de obra del sur de España. El período de investigación diseñado coincide con su constitución e inicio de su actividad como fábrica de loza, en febrero de 1841, así como los 9 años naturales sucesivos, hasta el momento de la primera elaboración de esa segunda contabilidad.

Asimismo, este trabajo pretende comprobar el nivel de cumplimiento de las obligaciones formales de la contabilidad de la empresa, partiendo de los preceptos contenidos en el Código de Comercio de 1829, vigente a esa fecha. Ese primer Código de Comercio implantó un importante grado de deberes para los empresarios que, como veremos, tardaron en cumplir completamente.

El trabajo se estructura como sigue: en el segundo apartado realizamos un breve resumen sobre el Código de Comercio de 1829. En el tercero ofrecemos una reseña histórica del proceso de fundación de la fábrica. En los siguientes apartados describimos los libros auxiliares y principales de la fábrica, y terminamos extrayendo una serie de conclusiones.

## 2. LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA EN EL PERÍODO ESTUDIADO.

A mediados del siglo XIX la normativa vigente en materia contable estaba compilada en el Código de Comercio de 1829 (CCom). Buena parte de los artículos con incidencia en la contabilidad mercantil se encontraban en el Título 2º, Sección II. En el art. 32 se señalan los libros obligatorios a llevar por todo comerciante: el libro diario, el libro mayor o de cuentas corrientes, y el libro de inventarios.

Ningún apartado de esta norma hace mención expresa al método de la partida doble, ni a la obligatoriedad de uso; sin embargo, como señala Fernández Peña (1991, 61), de los artículos 33 y 34 CCom se deduce que debería utilizarse:

- Art. 33: En el libro se sentarán, día por día, y según el orden en que se vayan haciendo, todas las operaciones que haga el comerciante en su tráfico, designando el carácter y circunstancias de cada operación, y el resultado que produce a su cargo y descargo; de modo que cada partida manifieste quien sea el acreedor y quién el deudor en la negociación a que se refiere.
- Art. 34: Las cuentas corrientes con cada objeto o persona en particular se abrirán por Debe y Ha de haber, en el libro mayor, y a cada cuenta se trasladarán por riguroso orden de fechas los asientos del diario.

El resto de alusiones a la contabilidad a lo largo del Código están referidas a aspectos formales, sin ocuparse de aspectos metodológicos o conceptuales. Entre éstas, destacamos las siguientes:

- Art. 36: El libro de inventarios empezará con la descripción exacta del dinero, bienes inmuebles y muebles, créditos (...) que formen el capital del comerciante al tiempo de comenzar su giro. Después formará cada comerciante anualmente, y extenderá en el mismo libro el balance general de su giro, comprendiendo en él todos sus bienes, créditos y acciones, así como también todas sus deudas y obligaciones pendientes a la fecha del balance (...).
- Art. 40: Los tres libros que se prescriben de rigurosa necesidad en el orden de la contabilidad comercial, estarán encuadernados, forrados y foliados; en cuya

forma los presentará cada comerciante al tribunal de comercio de su domicilio, para que por uno de sus individuos y el escribano del mismo tribunal, se rubriquen (sin exigirse derechos algunos) todas sus hojas, y se ponga en la primera una nota con fecha, firmada por ambos, del número de hojas que contiene el libro.

- Art. 49: No se puede hacer pesquisa de oficio por tribunal ni autoridad alguna, para inquirir si los comerciantes llevan o no sus libros arreglados.
  
- Art. 50: Tampoco puede decretarse a instancia de parte la comunicación, entrega ni reconocimiento general de los libros de los comerciantes, sino en los juicios de sucesión universal, liquidación de compañía o de quiebra.

En definitiva, el primer Código de Comercio español contenía normas contables eminentemente formales, sin entrar a fondo en los métodos y procedimientos para configurar el sistema contable de cada institución.

La literatura contable ha documentado niveles muy dispares de cumplimiento de la obligación de implantación del método de la partida doble promulgada en el CCom. Por un lado López Manjón (2009, 37) explica los efímeros intentos de los gestores de la casa ducal de Osuna de implantar el método de la partida doble en su administración a mediados del siglo XIX. Este mismo autor cita el trabajo de Planas y Saguer (2005) quienes han estudiado los registros contables de grandes propiedades rurales catalanas en la segunda mitad del siglo XIX y primera mitad del XX, no habiendo encontrado evidencias del uso de la partida doble.

Más lejos aún van Álvarez-Dardet y Capelo (2003), al generalizar el retraso de las casas comerciales españolas en la aplicación de la partida doble. En la opinión de las autoras, esa no adopción de la partida doble en la práctica mercantil española está justificada por dos razones fundamentales: la falta de convicción en las bondades del nuevo sistema y en la escasa probabilidad de tener que presentar los libros a examen ante alguna autoridad legal (como acabamos de ver en los arts. 49-50 CCom).

Por el contrario, algunos autores han encontrado compañías que sí llevan sus cuentas por el método de la partida doble, aunque varias décadas después de la publicación del CCom. Así, Donoso, Giner y Ruiz (2006, p. 50) documentan que la empresa Trenor y Cía. llevaba las cuentas de su fábrica por partida doble, desde 1878. Castro y Calvo (2010, 12) demuestran que una empresa inglesa con sede en Canarias llevaba su contabilidad por partida doble desde, al menos, finales del siglo XIX.

En definitiva, a la espera de futuras evidencias significativas, podemos concluir que la literatura contable ha encontrado un uso poco generalizado de la partida doble entre las compañías comerciantes en las décadas posteriores a la promulgación del CCom.

### 3. LA FUNDACIÓN DE PICKMAN Y COMPAÑÍA.

#### 3.1 EL NEGOCIO DE PICKMAN.

El negocio de la loza estaba en pleno auge en Europa en el siglo XIX, desde la expansión británica del siglo XVIII (Haggar, Mountford y Thomas, 1981). En España dos condicionantes legales fomentaron el florecimiento de esta industria: 1) La aprobación por parte del Gobierno de Martínez de la Rosa en 1834 de un decreto que permitía la libertad de industria y de comercio (Fernández España, 1978); y 2) la política proteccionista del Gobierno, estableciendo unos enormes aranceles a la importación (Popp, 2001). En ese contexto económico, florecieron varias fábricas de cerámica en España, de las que ninguna ha llegado hasta nuestros días (Jorge Aragonese, 1960).

La familia Pickman era comerciante (que no fabricante) de loza y cristal en Liverpool, y estaba especializada en la exportación de los mismos hacia España (Maestre, 1993). Para ello, habilitó algunas sucursales de su negocio en ciudades con puerto de mar, entre ellas Cádiz. En 1822 Carlos Pickman llegó a esta ciudad, aunque pronto se trasladó a Sevilla, ejerciendo de comerciante asociado a su familia (ibídem).

Pickman fue un visionario: la demanda de loza “al estilo inglés” crecía, y los aranceles impedían que se consiguiera unos mejores resultados, por lo que planificó la apertura de una fábrica en España. Además, considerando los fracasos anteriores de algunas

fábricas estatales de loza en España, viajó mucho y concluyó que sin operarios ingleses el negocio no tendría éxito (ibídem).

Perfeccionada la idea de negocio y tras elaborar algunas partidas de productos, Carlos Pickman se encontró con que iba a necesitar nuevas fuentes financieras para traer los operarios ingleses, montar más maquinaria y para sostener el capital circulante necesario para el negocio, por lo que busca a un socio capitalista, Juan Pablo Eche copar, un comerciante gaditano, con el que crea una compañía que comenzaría de forma inmediata la fabricación y venta de productos cerámicos (ibídem).

### 3.2 LA ESCRITURA DE FUNDACIÓN DE LA COMPAÑÍA.

El Código de Comercio de 1826, Título II Sección 1ª, promulga “las formalidades que con las que se han de contraer las compañías mercantiles”. Pickman y Cía., cumpliendo el mandato del artículo 284 CCom., elevó a escritura pública el acuerdo de constitución del negocio. Este documento<sup>1</sup> formalizaba las intenciones de Carlos Pickman y Juan Pablo Eche copar de “*unirse en sociedad para la fabricación de loza, porcelanas y otras clases análogas fuese posible hacer en la fábrica planteada en el Convento de la Cartuja, extramuros de esta capital*”, firmadas el 3 de marzo de 1841, y elevadas a escritura el último día del mismo mes. De las veinte *condiciones* del acuerdo destacamos los siguientes aspectos:

- Carlos Pickman realizó una aportación no dineraria valorada en global compuesta por el edificio de la Cartuja, varias minas de tierras (situadas en Cabo de Gata, Peña de Hierro y Río Tinto<sup>2</sup>) y todo el inmovilizado ya adquirido para el negocio: hornos, máquinas, balsas y “*demás útiles efectos existentes hoy en*

---

<sup>1</sup> Libro de protocolo 18170, del Oficio 9, año 1841, libro 2º, folios 113-117, Archivo Histórico Provincial de Sevilla (AHPSE).

<sup>2</sup> “*Tres aranzadas de tierra que se hallan en el Cabo de Gata (...) adquiridas en 1840, de cuyo terreno es de donde se han explotado los diferentes cargamentos existentes hoy día en la fábrica (...); diferentes vetas de tierras en el sitio de la Peña de Hierro, término de la Aldea de Río Tinto (...) adquiridas en 1839; y en la inspección de Minas de Río Tinto hay un expediente a favor del Sr. Pickman de vetas de tierras en el sitio del Castillo Salomón, de cuyos activos son de donde se han explotado la mayor parte de las tierras de Río Tinto existentes en la Fábrica*” (anexo a la condición vigésima).

*Cartuja, de los que se ha formado nota exacta y así consta sin valorizar”* (condiciones primera y sexta).

- Aunque no se dice expresamente en el contrato, esa aportación le supondría dos terceras partes del capital social. Eso puede deducirse de la condición decimocuarta: “*El Sr. Pickman, por la parte de capital que representa (...) tendrá dos tercios de las utilidades o pérdidas que resultasen a la sociedad (...)*”.
- Por su parte, Juan Pablo Echecopar no realizó una aportación dineraria en el acto, sino que se comprometió a efectuarla “*a proporción que se vaya necesitando*”, por un importe de 16.000 pesos fuertes (condición segunda), lo cual le permitió disfrutar de un tercio del capital de la compañía.
- Teniendo en cuenta la equivalencia entre peso fuerte y real de vellón, y basándonos en los primeros asientos del libro diario de 1841 (AHPSE, C-73), el capital quedó formado por un valor de 960.000 reales, de los que 640.000 correspondían a Pickman y 320.000 a Echecopar.
- La dirección del negocio fue asumida como “*obligación exclusiva*” de Carlos Pickman. En su ausencia, la empresa quedaba bajo la autoridad de Benjamin Harris y, en su defecto, de Guillermo Aponte (condición tercera). Los tres garantizaban que el negocio, al mes de estar plenamente operativo, fabricaría “*loza de pedernal blanca y estampada cuya perfección y calidad no se ha de diferenciar de la buena inglesa; y que se pueda vender a menor precio de lo que hoy se vende en las fábricas del reino, dejando todavía buena utilidad a la sociedad*” (condición quinta). Además se les obligaba a vivir dentro del antiguo convento cartujano (condición tercera).
- Desde el momento en que el negocio se encontrara a pleno rendimiento, se admitía una retribución anual a Pickman por su labor de gerencia<sup>3</sup> de 30.000 reales de vellón, siempre y cuando la empresa proporcionara “*utilidades*

---

<sup>3</sup> Carlos Pickman se obliga a trabajar únicamente en la dirección interna de la fábrica, “*a fin de que no se distraiga su atención de este exclusivo objeto*” (condición décima).

*bastantes para cubrir*” ese importe. Si el negocio no fuera fructífero, esa retribución correría cargo a cuenta de su aportación de capital. Asimismo, destaca que de ese salario debería abonar a Benjamin Harris, “*como segundo director, lo que entre sí convengan*” (condición octava).

- Se acordó que los obreros que pondrían en marcha el negocio provendrían de Inglaterra, por lo que se comisionó a Benjamin Harris para que marchara “*para contratar y remitir operarios ingleses y establecer por contratar el abastecimiento del combustible y objetos necesarios para la fábrica bajo los términos más módicos (...)*” (condición decimonovena).
- Desde un punto de vista contable destacan algunos apartados del acuerdo de constitución: “*los gastos serán claramente especificados para que a primera vista se puedan examinar las operaciones interiores de la fábrica; y si alguna cosa ofreciere duda, dará una clara explicación el Sr. Pickman (...)* pero respetando la parte sagrada de los secretos fabriles” (condición cuarta). También “*toda la correspondencia y libros concernientes a la fábrica se hallarán en el escritorio de la misma para la inspección de los socios, siempre que lo tenga por conveniente*” (condición decimosexta). Además “*se hará al fin de cada año un Balance general expresivo para que sirva de conocimiento de la sociedad y con arreglo a lo prevenido en el código de comercio*” (condición decimotercera).
- La escritura de constitución denota el carácter de socio industrial del británico (quien recibiría un salario condicionado a beneficios) y como socio capitalista del segundo, quien no se involucraría en la gestión, no tendría acceso a los “secretos fabriles”, aunque podría acceder a los libros en los que “los gastos serán claramente especificados para que a primera vista se puedan examinar las operaciones interiores de la fábrica y si alguna cosa ofreciere duda, dará una clara explicación el Sr. Pickman”.
- Finalmente, tal como exige el CCom., se estableció la duración del contrato de sociedad: “*será por cinco años (...); terminados éstos se prorrogará por otros cinco más a voluntad del Sr. Echeconpar*” (condición duodécima). Llegado el

caso de la disolución “*se hará una especie de subasta entre los dos socios para que en proporción de lo que cada uno representa quede con la propiedad (...)*” (condición decimoctava).

De hecho, al final de la escritura, aparece indicado que “*esta escritura queda cancelada por otra de reorganización de la misma sociedad otorgada por D. Carlos Pickman, los señores Lacave y Echeopar, D. Lorenzo Hernández y D. Guillermo Aponte en Sevilla, 24 de marzo de 1851*”<sup>4</sup>.

### 3.3 EL INVENTARIO INICIAL

Anexo al contrato se incluyó un inventario inicial de los bienes de la compañía, aportados por Carlos Pickman, a fecha de 3 marzo de 1841. Ese inventario se registró en papel timbrado, y se dividió en tres apartados: inventario general, fundición y herrería, y herrería general.

- El inventario general comprende 252 ítems, sin valorar, entre los que se incluyen los terrenos ya mencionados, 10.204 argollas, 4 molinos de piedra, 161 piezas de moldes, 500 ladrillos refractarios, 1.000 quintales de tierra inglesa, etc.
- La fundición y herrería suma 107 ítems entre objetos tales como: 8 palaustres, 2 pares de tenazas grandes, un martillo, una fragua de doble fuelle, etc.
- La herrería general incluye 45 ítems. Por ejemplo: 4 cinceles, 4 tupidores, 1 compás, una fragua con su pila, 25 arrobas de hierro dulce nuevo, etc.

Este inventario no fue valorado partida a partida, ni por la empresa, ni por el aportante.

## 4. LOS LIBROS AUXILIARES.

---

<sup>4</sup> La estructura de capital ya había sido modificada antes de 1850: Carlos Pickman, 43,75%; Lacave y Echeopar, 19,44 %; Lorenzo Hernández 22,22% y Guillermo Aponte, 14,58%.

Hemos localizado que, al menos, se llevaban diez libros auxiliares a la contabilidad principal de manera simultánea durante el período estudiado. Los hemos agrupado en las siguientes categorías:

#### 4.1 Los libros de ventas.

##### a) Los libros “de contado y debe” de almacén.

Estos libros eran llevados por los responsables del área de ventas, ubicados en el almacén, registrando todas las ventas realizadas.

Son libros escritos con una caligrafía poco cuidada, y cuyas anotaciones eran tachadas, suponemos, al trasladarse sus movimientos a alguno de los dos libros que veremos a continuación: el libro de ventas al contado (mediante la fórmula “*sentado a Libro Contado folio...*”), o libros de debe (si la operación era a crédito, mediante la anotación “*sentado a Libro Debe folio...*”).

##### b) Diarios de ventas al contado.

Registraban las ventas que se cobraban al contado. Estas ventas solían ser de pequeño importe y, muchas de ellas, realizadas a personas de la ciudad de Sevilla. Por ejemplo, el 9 de mayo de 1844, se le vendió a Manuel Rull (residente en Sevilla), al contado, “loza verde paisaje para su casa”, por un importe de 499 reales, operación que se trasladaba a otro libro, “al folio 51” (C3 fº 51). En los años posteriores deja de utilizarse ese sistema de referencias y, simplemente, se anota al margen que se había “*cobrado el día...*”.

##### c) Los libros de debe.

Aunque por su denominación da a entender que es un registro de las facturas de ventas que se quedaron pendientes de pago, también encontramos algunas anotaciones donde se especifica que fueron operaciones al “contado”. Es digno de mención como se especifican los gastos repercutidos al cliente por empaquetado y transporte hasta el muelle, que aumentaban el importe debido por el cliente.

d) Los libros de facturas.

Estos libros, de gran tamaño aunque muy estrechos, anotan en cada plana una factura de venta, sin numerar, detallando todos los datos de la venta realizada: fecha, nombre del comprador, forma de pago (debe o contado), así como los ítems de la factura (cantidad, producto, subtotal y total).

e) Libros de cuentas corrientes.

Estos libros, de gran tamaño, se utilizaban para controlar los saldos pendientes de cobro de los clientes habituales a crédito del negocio. Comienzan con un índice de cuentas, en el que se remite a las páginas donde se recogen un total de 77 cuentas. En éstas se muestra la posición deudora de esos clientes, anotando, a doble página, sus débitos y sus pagos totales o parciales.

La forma habitual de cobro de esas partidas era entregando dinero a algún empleado de la empresa ("*Por efectivo entregado a...*", por ejemplo, a Miguel Guillot), o alguno de los socios de la compañía ("*por nuestras tratas s/c Lacave y Echecopar*"). También aparecen datas por problema con pedidos ("*6 fuentes que se extraviaron*") o por la devolución de envases ("*por importe de 80 cajones vacíos*").

f) Libros de letras a cobrar.

Son libros de tamaño cuartilla, impreso en inglés, especialmente para controlar las letras de cambio. Cada efecto comercial daba lugar a doce anotaciones en otras tantas columnas tituladas en inglés.

Se giraban varias letras todas las semanas. Normalmente se especifica que el librador era Pickman y Cíay el período de pago habitual fue ocho días vista (8 d/v).

#### 4.2 Otros libros auxiliares.

a) Los libros de caja.

Pickman y compañía utilizó desde su creación libros de caja de gran tamaño, rallados a tal efecto. Las páginas estaban divididas en cinco columnas. Se usa un sistema tradicional de cargo y data se anotaron a izquierda y derecha, respectivamente, las entradas y salidas de dinero en efectivo. Desde el primer día del año 1842, las anotaciones comienzan a tener una referencia numérica que señala la página del libro diario donde está registrado ese pago o cobro.

El primero año se confrontaron las entradas y salidas el 31/12/1841. El saldo a cuenta nueva fue de unos 3.700 reales, apenas un 1% de todo el dinero que fluyó en el negocio durante los primeros meses de vida del negocio. A partir de 1842, el saldo de caja se calculaba cada mes.

b) Libros de facturas extranjeras.

Estos libros, tamaño folio, anotan las importaciones necesarias para el proceso productivo de la empresa, copiando las facturas de compras correspondientes. Como la mayoría de las importaciones tenían su origen en Inglaterra, las facturas correspondientes estaban escritas y valoradas en lengua y moneda inglesa.

c) Libros de jornales.

Estos libros trienales recogen el detalle parcial de los salarios semanales que se liquidaban a los empleados de la fábrica. En formato tabla, recogen, por columnas, los nombres de los empleados y el número de jornadas que habían trabajado en esa semana. Los trabajadores son divididos por su especialidad e identificados por su apellido. Así los empleados estaban asignados a las siguientes secciones de la empresa: carpintería y albañilería; almacenes; balsas y molinos; hornos; barnizados; cajeros; y aprendices. Algunos años más tarde se organizó el trabajo en 4 sectores, bajo las órdenes de un jefe en cada una (Museos de Andalucía, 2011).

## 5. CONTABILIDAD DE REGISTRO: EL DIARIO Y EL MAYOR.

Pickman y Cía articuló un sistema de libros diario y mayor, llevados por partida doble, como libros principales para integrar todos los hechos contables acontecidos en relación al negocio. Los libros principales eran de gran tamaño, de imprenta, con rallados especiales para las anotaciones contables<sup>5</sup>. En estos libros encontramos los rasgos básicos de la partida doble: todos los asientos expresaban la cuenta cargada y la cuenta abonada y mediante una referencia remitían a las páginas del libro mayor donde estaban registradas las cuentas alteradas por ese asiento.

El asiento de apertura del libro diario (AHPSE, C-73) registra el 03/03/1841 las aportaciones de capital de ambos socios, tal como se recogen en el contrato de sociedad ya descrito.

El contable de la empresa utilizaba la expresión “Varios” cuando actuaban más de una cuenta en los cargos o en los abonos. El desglose de esa expresión siempre se realizaba a renglón seguido. Las referencias numérica al libro mayor son un tanto peculiares: así, por ejemplo, el número 4 indica la página 4 del libro mayor donde encontramos la cuenta de Capital (a pesar de que esa referencia numérica está al lado de la cuenta cargada, no de la abonada); en la página 2 estaba la cuenta de Carlos Pickman, y en la página 3, la de Ehecopar.

Al final de los dos primeros años naturales, 1841 y 1842, el contable no realizó ningún asiento de cierre, pero sí se aprovecha para corregir una serie de errores. Así, el 31/12/1841 encontramos un asiento con la estructura “Abonar a Varios”. Debajo de esa anotación se escribe: “por las siguientes equivocaciones encontradas al hacer el balance de los libros”, y se registran 7 correcciones por “*omisiones en el diario*”, “*por error en el cantidad pasada al débito*”, etc.

Al final del año 1843 se “*hizo el balance de los libros*”, para lo cual se confeccionó un balance final del ejercicio. Antes de esto, el contable realizó una fase de regularización muy corta: simplemente contabilizó como ingresos y gastos del ejercicio algunas

---

<sup>5</sup> Uno de ellos señala en un adhesivo: “*Carter and Bromley Export and General Stationers. Manufacturers of Account Books and Copying Machines. Account Books paged by patent Machinery*”.

partidas de carácter excepcional: viajes de trabajadores, salarios a pagar "*por ausencia o muerte de los siguientes operarios*". Estos gastos cargaron la cuenta denominada "*Ganancias y Pérdidas*". También encontramos algunas reasignaciones de partidas que terminaron como abonos a esa cuenta. Ese año los cargos (pérdidas) sumaron 4.686,25 reales, y los abonos (ganancias) solo 31,1 reales.

A continuación, se registran los dos asientos de cierre, aunque con errores conceptuales importantes: el primer asiento, "*Varios a Balance*" recoge todas las cuentas deudoras con saldo final, entre los que predominan las cuentas de numerosos clientes, así como cuentas de casas, diversos, Fabricación, Pickman, Fundación. Por el contrario, en "*Balance a Varios*", aparecen pocas partidas: algunos acreedores, capital y efectos a pagar. Débitos y créditos sumaron 1.637.508,1 reales. Las cantidades aparecen agrupadas en el Anexo 1.

El libro mayor de 1841 (AHPSE, C-647) aparece legalizado, según la exigencia del art. 40 CCom ya mencionada, y como señala el propio libro en su primera página: "*este libro de ciento cuarenta hojas útiles se presenta para su rúbrica con arreglo al artículo 40 del Código de Comercio por la Sociedad titulada Pickman y Cía., Sevilla 20 de septiembre de 1841*" (firman Antonio Romero y L.D. José Sanjurjo, escribano mayor).

A continuación comienzan las cuentas anotadas en dobles páginas, con las aclaraciones "Debe" y "Haber" escritas. El libro tiene líneas impresas para separar los conceptos de las anotaciones, aunque a lápiz se hizo alguna separación más. Cada anotación tiene dos referencias numéricas, la primera remitiendo a la página del libro diario, y la segunda a la página del libro mayor donde se encuentra la contrapartida (cargo o abono correspondiente).

En la página 10 del libro mayor encontramos un ejemplo de proveedor, "*Oxley & Taylor de Londres, nuestra cuenta*". En el Haber se anotan las deudas contraídas por la empresa "*por fabricación importe de factura por*". En una de las ocasiones se adquirieron a este proveedor objetos de cerámica ya fabricados modelo "*Ulyses Gyb, Abion, de 40 diámetro de colores, Margarita*". En el Debe encontramos los pagos a cuenta realizados por medio de Eche copar u otro agente.

En la página 19 del mismo encontramos el caso de un cliente habitual, N. de M. Céspedes, de Granada. En el Debe se anotan los derechos de cobro bajo la denominación "*A Fabricación por importe de factura*". En el Haber se registran los pagos "*a cuenta*" realizados por el citado cliente.

Las dos cuentas principales, y que vertebran las peculiaridades del sistema contable de Pickman y Compañía, eran las de "Fabricación" y "Fundación":

- La cuenta de Fundación recogió inicialmente el débito "*por todos los efectos existentes en Cartuja*", aportados por Carlos Pickman al negocio, valorados en 640.000 reales (detallados en el inventario, pero no en los libros diario y mayor). A lo largo de los años sucesivos se activaron determinados gastos generales e inversiones para mejorar las instalaciones: algunos gastos semanales de los obreros, adquisiciones de burros, portes de cartas, seguros... El mayor de esta cuenta ocupó varias dobles páginas durante 1841, y no separó el final del año con el inicio del año 1842. De todas formas, se calcula el saldo final de la cuenta en números pequeños, al margen de la cuenta: cargos, 812.553,23 reales; abonos, 13.429 reales.
- La cuenta de Fabricación anotó en el debe todo lo necesario para el proceso fabril: compra de materiales, los salarios de los obreros implicados en la fabricación y el transporte de las mercancías. Durante el año 1841 los cargos ascendieron a 557.517,23 reales. Al mismo tiempo, los abonos de esa cuenta correspondieron a la venta de productos (a precio de venta), ya fuera a algún cliente concreto (por ejemplo, Vicente Franco o Manuel Guillot), o sin identificar ("*por caja*" o "*por varios*")<sup>6</sup>; este primer año los ingresos sólo ascendieron a 171.698,31 reales. De estos primeros años no se documenta ningún tipo de inventario final<sup>7</sup>, por lo que el saldo final de esa cuenta no fue significativo: aparecen acumuladas todos los gastos de fabricación, más las existencias finales menos los ingresos por ventas.

---

<sup>6</sup> Como señala el art. 39 CCom "*tampoco están obligados los comerciantes por menor a sentar en el libro diario sus ventas individualmente, sino que es suficiente que hagan cada día el asiento del producto de las que en todo él hayan hecho al contado, y pasen al libro de cuentas corrientes las que hagan al fiado*".

<sup>7</sup> El primero se documenta en el libro de inventario al final del año 1850 (AHPSE, C-301).

En resumen, llama la atención es la ausencia cotidiana de cuentas de gastos e ingresos en los asientos. Normalmente solo se usa el concepto de “Ganancias y Pérdidas” (y a final del año) para expresar determinadas partidas especiales que no podían imputarse directamente al valor de lo producido ni como mayor valor del inmovilizado. Como vimos la sociedad tenía un horizonte temporal de diez años, por lo que durante ese período la función principal de la contabilidad debería ser el registro sistemático de todos los cobros y pagos para que el socio capitalista tuviera la seguridad de que todo lo realmente acontecido había sido anotado en las cuentas. Ese objetivo principal se refleja en las cuentas elaboradas, en las que destacan los siguientes aspectos:

- 1) No se calculó el resultado de ningún ejercicio.
- 2) Ni siquiera se anota el valor de las existencias finales, la cuenta de fabricación sigue valorada por el procedimiento especulativo de cuenta única. De hecho en la mayoría de los años de esa década el saldo final fue acreedor, por lo que se anotó en el pasivo.
- 3) No se presenta un balance con partidas agrupadas ni ordenadas con una cierta lógica contable, sino que se realiza una especie de asiento de cierre el último día del año económico pero, erróneamente, bajo la forma de un asiento apertura (cargando las cuentas con saldo deudor y abonando las de saldo acreedor).
- 4) No se elaboró este balance-resumen todos los años: no se realizó ni a finales de 1841, 1842 ni 1845.

Los balances extraídos de esos asientos, agrupados y ordenados se presentan en el **Anexo I.**

## 6. LA CONTABILIDAD PARA LA TOMA DE DECISIONES: EL INVENTARIO DE 1850

Debido a la finalización del contrato de sociedad a los diez años de la constitución de la misma, Pickman y cía elaboró, por primera vez, unos estados contables apropiados para calibrar la situación actual del mismo, así como la evolución del negocio en esos años. Así, la función de mostrar la realidad patrimonial de la empresa se realizó mediante los balances y resultados contenidos en el libro titulado “*Inventario General de las*

*propiedades, edificios, oficinas, utensilios, materiales, manufacturas, créditos, obligaciones y demás que constituyen en este día el capital social de Pickman y Cía en la Fábrica de loza (...)*". Como veremos, las valoraciones contables y extracontables realizadas, superaron con creces los objetivos de un simple inventario. El denominado inventario es, en definitiva, un balance, en el que primero se detallan minuciosamente las partidas y luego se resumen todas para llegar a la igualdad patrimonial. Este inventario se realizó separando dos grandes masas patrimoniales, "*Capital Activo*" y "*Capital Pasivo*", valoradas en reales de vellón (véase **anexo II**).

En primer lugar se describían los bienes que poseía la sociedad, clasificados en 17 categorías contables, con todo lujo de detalles, a través de más de 100 páginas del libro de inventarios. En ese inventario identificamos diversos activos fijos del negocio (edificio, terrenos, maquinarias, herramientas, tejar), así como circulantes (materiales, productos terminados, ventas pendientes de cobro y disponibilidad de caja). Por la metodología contable usada, destacaremos tres partidas:

- "*Deudores en cuenta corriente*": se registran los nombres de los deudores y el valor de la deuda pendiente, remitiendo al folio del libro mayor correspondiente, y clasificándolos en cuatro categorías: "*banquero escritorio*" (donde aparecen los socios Echeopar, Pickman y Aponte con grandes cantidades pendientes); "*corresponsales buenos*" (unos 200); "*corresponsales dudosos*" (unos 20) y "*corresponsales malos*" (unos 30).
- "*Cuentas de buques a muestra consignación*": dos anticipos a capitanes de barcos por transportes no realizados.
- "*Cuentas de suspensas*": está referida a una venta de marzo de 1850 a Manuel Rodríguez de Sevilla, "*que tiene satisfecha según recibo en su poder, y no consta en la entrada de caja*". Por parto, es una especie de partida pendiente de aplicación.

A continuación se enumeran los pasivos de la sociedad, muchos menos numerosos, y de los que se ofrecían menos detalles. La empresa mantenía deudas con 50 acreedores, todos por motivos comerciales (no disponía de financiación bancaria). Destacan las

denominadas “*Reservas*”, que son provisiones que realizó la empresa para prevenir posibles pérdidas futuras relacionadas con algunas partidas. Por un lado aparece una especie de deterioro de las existencias almacenadas en el depósito de Barcelona, realizando una “*baja*” del valor de las mismas de un 10%. A continuación se registra una previsión de insolvencia de los derechos de cobro existentes (que denominan “*quebranto*”): a las letras a negociar se le calcula un 3%; a los deudores buenos, un 8%; a los deudores dudosos, un 60%; y a los deudores malos, un 95%.

Finalmente, por diferencia entre activos y pasivos, se calculó el valor de la inversión de los accionistas. En el balance se separan la inversión inicial de los accionistas (“*capital*”), de los beneficios generados durante los primeros diez años de la empresa (“*utilidades*”).

A continuación, el libro de inventarios de Pickman registra el detalle del origen de ese beneficio obtenido. No conocemos ni se indica cómo se han calculado esas partidas, solo hemos cotejado que las reservas son las dotaciones a las provisiones que antes aparecían en el pasivo del balance.

Como puede verse en el **anexo III** la práctica totalidad de los ingresos proceden del resultado positivo de la actividad de venta de los productos de cerámica fabricados. El beneficio de la actividad de fabricación de ladrillos y los réditos del pinar adquirido son insignificantes.

Del lado de los gastos, no aparecen los gastos de fabricación (ya descontados del beneficio del negocio principal), casi la mitad de los mismos se asignaron a mejorar las instalaciones del negocio (“*fundación*”). Del resto destacan los de origen financiero y las provisiones para impagos ya mencionadas (“*reservas*”), así como las enormes pérdidas reconocidas del valor de algunos inmovilizados.

Finalmente, en la siguiente doble página se realiza un reparto teórico proporcional de los beneficios entre los socios, para contabilizarlos en función de su porcentaje de propiedad (véase **anexo IV**). En términos societarios, destacaremos que el rendimiento obtenido ascendió a más de 3.500.000 de reales, un 368,75% sobre el capital invertido

en diez años; es decir, una rentabilidad anual para el accionista de un 36,87%. De todos esos réditos, se repartieron menos del 10% de los mismos. En nuestra opinión esa política de repartir pocos dividendos podría estar relacionada con el hecho de que tres de los cuatro socios eran empresarios (y por tanto, con otras fuentes de ingresos) y que Pickman percibía una importante retribución por la dirección del negocio. De hecho, los socios actuaban como distribuidores de los productos de la Fábrica y presentan al final de 1850 importantes posiciones deudoras, por más de 200.000 reales.

El libro de inventarios continúa realizando un nuevo balance a finales del año 1851, aunque en este segundo año no volvió a realizar el cálculo del resultado. Durante ese año se realizó un reparto de beneficios (denominado “retirada de capital”) por un total de 320.000 reales.

A finales de 1852 sí volvió a realizarse una rendición de cuentas completa, en el que se reconoce un doble reparto de dividendos (640.000 reales entre 1851 y 1852) y se calculó la ganancia acumulada total, a la que se restaron los 3.540.000 anteriores y se consideró como una pérdida de capital los 640.000 repartidos.

## 7. A MODO DE BALANCE.

Los objetivos de nuestro trabajo eran estudiar la doble contabilidad llevada por Pickman y cómo durante los diez primeros años de su existencia, así como evaluar el grado de cumplimiento de la normativa contable vigente en ese momento. Comenzando por este segundo aspecto, hemos comprobado como la empresa cumplió con los requisitos formales impuestos por la legislación vigente: usó los libros diario y mayor (este último legitimado) y un libro inventario para los estados contables (que no empezó a usar hasta el final de la primera década). No solo cumplió los aspectos formales, sino metodológicos al usar de una manera correcta el método de la partida doble exigido.

Sin embargo, como ya dijimos, las exigencias contables del Código Comercio eran mínimas. Partiendo de un entorno normativo en el que se ofrece prácticamente libertad para configurar el sistema contable, son las necesidades de sus usuarios las que determinan las características del mismo.

La literatura contable ha identificado que tradicionalmente ha prevalecido la función de registro de la contabilidad, basándose en los criterios de verificabilidad y objetividad (Tua, 1988). Como hemos visto, Pickman S.A no fue una excepción, y dio prioridad en su contabilidad cotidiana a esa necesidad. Esta contabilidad basada en el registro dio lugar a un sistema contable de, al menos, nueve libros auxiliares y tres principales con los que controlar y dividir las responsabilidades del funcionamiento del negocio; seis libros dedicados a las ventas y clientes, otro al abastecimiento vía importaciones, otro a los jornales, un libro de caja, libro diario, libro mayor y de inventarios. Además, muchos de los auxiliares estaban conectados mediante referencias a los principales para facilitar las labores de gestión y control. Esta contabilidad cotidiana puede calificarse como de un alto grado de sofisticación, más que por la gran cantidad de libros usados, por los altos conocimientos demostrados del método de la partida doble.

Este método se implantó desde el momento de su fundación, con todos los condicionantes técnicos que exige: reconocimiento de las cuentas cargadas y abonadas en el libro diario, referencias a las páginas del libro mayor donde estaban las mismas, igualdad entre sumas deudoras y acreedoras, etc. Por lo que hemos visto, el uso de ese método entre las empresas españolas de la época parece no estar muy generalizado, por lo que debe valorarse nuevamente el grado de modernidad del sistema contable utilizado.

Sin, embargo, en nuestra opinión, algunos aspectos del método utilizado impedían el cálculo del resultado (“utilidad”, en términos de la escritura de constitución):

- Buena parte de los gastos se activaban aumentando el valor del inmovilizado afecto al negocio, mediante la cuenta de Fundación.
- Los ingresos y gastos por el ciclo de almacenamiento, fabricación y venta se llevaban a una misma cuenta, la de Fabricación, en la que no se separaba el valor de las existencias finales.
- Solo se considera el concepto de ingreso y gasto mediante la cuenta de Ganancias y Pérdidas para las partidas de carácter excepcional.

En definitiva, los gestores entendieron que los balances que arrojaban los libros mayores bajo esta perspectiva carecían de validez para analizar la situación real de la empresa y favorecer la toma de decisiones al respecto. Por ello se realizaron los estados contables de una manera completamente distinta de cara a la toma de dos decisiones fundamentales: la continuidad del negocio y el reparto del primer dividendo. De estos destacamos que se recalcularon el valor de todos los activos, excepto del dinero disponible de caja. Algunos activos se pusieron a valor de mercado, otros se corrigieron a la baja mediante una especie de amortización, las existencias finales se valoraron y los derechos de cobro se redujeron por prudencia, considerando las dudas razonables de conseguir cobrarlos todos. Todo este proceso se realizó sin asientos, de tal manera, que todos los aumentos y reducciones del patrimonio se acumularon y se calcularon por diferencia entre activo y pasivo.

Estos métodos contables acercaron la valoración contable de la empresa a la realidad para que los socios pudieran tomar la decisión de continuar el negocio o liquidarlo y recibir una cantidad de bienes y/o dinero bastante aproximada a la estimada contablemente. Una vez decidida la continuidad del negocio, la adecuada valoración del patrimonio neto ayudó a calibrar la cantidad del beneficio generado durante la primera década que se iba a repartir en concepto de dividendos.

En definitiva, hemos podido comprobar cómo convivieron dos formas radicalmente de valorar las partidas de la contabilidad de Pickman, en función de las prioridades de la gerencia del negocio.

## BIBLIOGRAFÍA

ALVAREZ, C. y CAPELO, M. Contractual relationships and accounting change: the case of Agüera Wholesalers, 1770-1835. *Accounting History*, Vol. 8, Nº 1, 2003.

ARNOLD, J. y HOPE, T. *Accounting for management decisions*. Prentice Hall, 1990.

BOYNS, T. y EDWARDS, J.R. The development of accounting in mid-nineteenth century Britain: a non-disciplinary view. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 (3), pp. 40-60, 1996.

CASTRO, C. y CALVO, M. Análisis descriptivo de la contabilidad de las obras del Puerto de la Luz y las Palmas (Canarias, España) a través del estudio realizado por su director, el ingeniero Juan de León y Castillo, siglos XIX y XX. *De Computis*, Nº 13, 2010.

DONOSO, R., GINER, B. y RUIZ, A. La contabilidad de costes a finales del siglo XIX: el caso de la empresa española Trenor y Cía. (1838-1926). *De Computis*, Nº 4, 2006.

FERNÁNDEZ ESPAÑA, M.J. *Sargadelos, Dibujos de Colecciones*. La Coruña, 1978.

FERNÁNDEZ PEÑA, E. La contabilidad y sus profesionales en la España de los siglos XIX y XX. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, Nº 1, 1991.

HAGGAR, R.G., MOUNTFORD, A.R. Y THOMAS, J. *The Staffordshire Pottery Industry*. Staffordshire, 1981.

LÓPEZ MANJÓN, J.D. Contabilidad y crisis de las casas nobiliarias españolas en el siglo XIX. *De Computis*, Nº 11, 2009.

MAESTRE, B. *La Cartuja de Sevilla: fábrica de cerámica*. Sevilla, 1993.

MUSEOS DE SEVILLA, [http://www.museosdeandalucia.es/cultura/media/museos/visitas/macpse\\_web\\_cartuja/Historia.html](http://www.museosdeandalucia.es/cultura/media/museos/visitas/macpse_web_cartuja/Historia.html), 2011.

POPP, Andrew, *Business Structure, Business Culture and the Industrial District. The potteries, c. 1850-1914*, Ashgate, 2001.

TUA, Jorge, Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. *XXV Años de Contabilidad Universitaria en España*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable, Madrid, pp. 895-956, 1988.

## FUENTES PRIMARIAS UTILIZADAS

Archivo Histórico Provincial de Sevilla (AHPSE), Sección Pickman, documentos: C-73, C-1188, C-927, C-340, C-1019, C-1221, C-1230, C-477, C-1436, C-1233, C-647, C-301.

Anexo I. Resumen de balances de Pickman y cía (1843-1849)

CUENTAS DE BALANCE	16/12/1843	31/12/1844	31/12/1846	31/12/1847	31/12/1848	31/12/1849
FUNDACIÓN	985940,15	1139894,4	1380343,14	1522348,21	1641157,1	1684465,29
HORNO DE LADRILLOS					40898,19	26869,19
TEJAR					16398,16	97186,02
PINARES		109117	91000			169960,03
PINAR CARRIJOLILLA						28135,27
HAZA PAJARERÍA						33268,2
HUERTAS				58366,27		304262,08
LETRAS A COBRAR						12305
OTROS DEUDORES	338869,48	312454,38	1024532,94	1407430,39	1649465,67	1235097,37
FABRICACIÓN	259925,18					
GANANCIAS Y PÉRDIDAS		176932,2		285562,1		324315,5
CAJA	52773,29	5575,32	21423,23	19831,26	25199,08	19273,2
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>1637508,1</b>	<b>1743973,3</b>	<b>2517299,31</b>	<b>3293538,23</b>	<b>3373118,2</b>	<b>3935137,15</b>
CAPITAL	960000	960000	960000	960000	960000	960000
PICKMAN Y CÍA EN LIQUIDACIÓN	33591,21	36885,16	36885,16	36885,16	36885,16	36885,16
LETRAS A PAGAR	513827,21		139726,8	116322,27	116687	264464,29
OTROS ACREEDORES	130089,68	731233,87	259054,35	158821,58	208014,04	114729,29
FABRICACIÓN		15854,27	1121633	2021509,22	2051532	2549878,15
SUSPENSAS						9180,26
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>1637508,1</b>	<b>1743973,3</b>	<b>2517299,31</b>	<b>3293538,23</b>	<b>3373118,2</b>	<b>3935137,15</b>

Anexo II. Balance de Pickman y cía (final de 1850).

CAPITAL ACTIVO		CAPITAL PASIVO	
Edificio y reloj	200.000	Acreeedores en cuenta corriente	151.485
Minerales	100.000	Cuenta de letras a pagar	294.917
Obras hechas en el edificio	439.680	Cuenta de suspensos	7.373
Maquinaria y utensilios	241.393	Reservas	174.220
Utensilios y herramientas	208.762	<b>Total Capital Pasivo</b>	<b>627.995</b>
Materiales	773.425		
Cuenta de hornos de ladrillo	117.300	Capital primitivo impuesto 1841	960.000
Cuenta Tejar	155.482	<b>Utilidades desde 1841-1850</b>	<b>3.540.000</b>
Cuenta Huertas	178.782		
Cuenta expedición a Londres	21.734		
Cuenta del pinar Carrajolilla comprado	76.468		
Cuenta de la haza de tierra pajarera	61.483		

Cuenta depósito en Barcelona	275.721		
Cuenta de caja	27.087		
Cuenta de letras a cobrar	6.000		
Cuenta de letras a negociar	59.545		
Deudores en cuenta corriente	989.762		
Buques a nuestra consignación	5.080		
Cuenta de suspensas	453		
<b>Total Capital Activo</b>	<b>5.127.995</b>	Total	5.127.995

Anexo III. Resumen de la cuenta de Ganancias y pérdidas de Pickman y cía (1841-1850).

PERDIDAS		GANANCIAS	
En descuento de letras	181.082	En gastos reintegrados	13.293
En intereses	103.169	En seguros	16.983
En comisiones	21.461	En hornos de ladrillo	98.710
Saldos de pérdidas, quiebras, bajas	110.630	En pinar de Carrajolilla	41.910
En el tejar	12.588	En fabricación	4.790.578
En la compra de huertas	134.273		
En la fundación	683.948		
En reservas	174.220		
<b>Pérdidas</b>	<b>1.421.475</b>	<b>Ganancias</b>	<b>4.961.475</b>
<b>Saldo utilidad líquida divisible</b>	<b>3.540.000</b>		

Anexo IV. Reparto del resultado entre los socios (1841-1850).

Socios	%	Utilidades	Capital inicial	Capital final
Carlos Pickman	43,75	1548750	590.000	2.138.750
Lacave y Eche copar	19,44	688333	213.333	901.667
Lorenzo Hernández	22,22	786667	106.667	893.333
Guillermo Aponte	14,58	516250	50.000	566.250
Total		3540000	960.000	4.500.000