

Alberto Donoso  
Anes  
Profesor Asociado  
Departamento de  
Contabilidad y Economía  
Financiera  
de la Universidad  
de Sevilla

# ESTUDIO HISTORICO DE UN INTENTO DE REFORMA EN LA CONTABILIDAD PUBLICA: LA APLICACION DEL METODO DE LA PARTIDA DOBLE EN LAS CAJAS REALES DE INDIAS (1784-1787) (\*)

*Resumen.—Palabras clave.—Abstract.—Keywords.—1. Encuadre de la investigación.—2. Objeto, metodología y partes de la investigación. 3. Antecedentes legislativos.—4. El proyecto contable de Machado para las cajas reales de indias: 4.1. Punto de vista normativo: planteamiento y proceso de implantación. 4.2. Proceso de derogación y razones aducidas. 4.3. Funcionamiento real del sistema y las verdaderas causas de su derogación. 5. Conclusiones.—Bibliografía.*

## RESUMEN

**E**L trabajo que desarrollamos a continuación es una narración e interpretación de los hechos acaecidos en torno a una de las más ambiciosas reformas llevadas a cabo a finales del siglo XVIII, como fue la implantación del método de la partida doble en las Reales Cajas de Indias. En él tratamos desvelar no sólo las causas que llevaron a la apli-

(\*) Este artículo está basado en un trabajo de investigación realizado para la obtención del título de doctor. Dicho trabajo fue reconocido por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas a través de su comisión de Historia de la Contabilidad, el pasado mes de octubre de 1996, con la concesión del «Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad, 1996» (primera edición).

cación de tal reforma sino también los motivos por los cuales se derogó. Para ello, analizamos los libros de cuentas de las distintas Cajas Reales, comprobamos el grado de implantación que tuvo efectivamente dicha reforma, comparamos la veracidad del contenido de los documentos y estudiamos los períodos de tiempo que desde las distintas zonas tarda la información contable en llegar a la metrópoli. Una vez obtenida esta información comprobamos y rebatimos los argumentos que recogía la Real Orden de derogación del nuevo método.

#### PALABRAS CLAVE

Historia de la Contabilidad; Partida Doble.

#### SUMMARY

This paper presents a description and interpretation of the facts related to one of the most ambitious reforms among those which took place at the end of the XVIII century: the implementation of the double-entry bookkeeping system in the Reales Cajas de Indias (Royal Treasury of the Indies). We intend to ascertain not only the reasons which motivated the reform, but also the factors that led to its derogation. For that purpose, we analyzed the accounting books of the Cajas Reales, assessed the extent to which the reform was implemented, compared the faithfulness of the documents found and studied the delay with which accounting information was received in the metropolis. In the light of that information, we critically analyze the arguments comprised in the Royal Order by which the new accounting method was derogated.

#### KEYWORDS

Accounting History, Double-Entry Bookkeeping

## 1. ENCUADRE DE LA INVESTIGACION

El trabajo que desarrollamos a continuación se sitúa en un período que cubre los últimos veinte años del siglo XVIII y, más concretamente, la etapa que transcurre entre 1780 y 1787; últimos años del reinado de Carlos III [1788], monarca que, durante su mandato y con amplia visión de Estado, llevó a cabo importantes reformas no sólo en España sino también en América. Reformas que desde el punto de vista político, económico y social estaban influenciadas por las ideas de la Ilustración y, en concreto, desde el punto de vista económico, se encuadran dentro del ideario mercantilista del siglo XVIII, en el que las medidas de política económica formuladas estaban encaminadas, principalmente, a conseguir la acumulación de metales preciosos, por medio de la intervención del estado. Lográndose la prosperidad de las naciones mediante el fomento de la industria, agricultura y la manufactura a fin de aumentar las exportaciones y restringir las importaciones acumulando de este modo metales preciosos.

Para instrumentar esa política, el mercantilismo recurrió a listas de géneros de importación prohibidas, restricciones cuantitativas, altos aranceles y primas a la exportación. Fue la política económica imperante en Europa de los siglos XVII y XVIII con figuras como Cromwell en Inglaterra, Colbert en Francia, el Marqués de Pombal en Portugal, etc. En España el mercantilismo tuvo su máximo apoyo político en el Marqués de la Ensenada durante el reinado de Fernando VI.

Durante el reinado de Carlos III, las ideas mercantilistas se plasmaron en un vasto plan de reformas, mediante la elaboración de proyectos (1) concretos que seguían de cerca el proyecto francés que implantara Colbert durante el reinado de Luis XIV. Una de las primeras decisiones que tomó Carlos III, para poder llevar a cabo su política reformadora, fue la designación de personas con la intención de mandarlos al extranjero para que aprendiesen nuevas técnicas económicas, financieras y administrativas, para aplicarlas en España [Ramos Cerveró, 1992, p. 2]. Reformas que en la segunda mitad del siglo XVIII abarcarían también los dominios de Ultramar. Así, Céspedes del Castillo [1983, p. 343] nos marca los distintos

---

(1) Según CÉSPEDES DEL CASTILLO [1983, p. 319] «las reformas tenían como meta desarrollar la producción y el comercio, configurar una sólida economía nacional y protegerla de la competencia extranjera; el único medio de lograrlo es fortaleciendo el Estado, centralizándolo y haciendo eficaz la administración pública, y mediante la intervención estatal en todos los aspectos de la economía...».

ritmos renovadores mostrando varias etapas, dentro del proceso reformador en gran parte promovido por el ministro de Indias, J. Gálvez:

- 1763 - 1775, fase de experimentación a escala reducida.
- 1776 - 1788, implantación de las reformas.
- 1789 - 1792, agotamiento del impulso renovador.
- 1793 - . . . ., mantenimiento de las reformas.

Aunque el origen de las reformas lo podemos encontrar bajo el mandato de Zenón de Somodevilla, Marqués de la Ensenada, partidario de la introducción de innovaciones tanto en la administración indiana como en la organización del comercio; sin embargo, no podemos ignorar las directrices establecidas ya por su antecesor inmediato, José del Campillo, al realizar en 1743, una especie de informe donde se recogían los puntos principales de la reforma, bajo el título: «Nuevo sistema de gobierno para la América» [Céspedes del Castillo 1983, p. 314]. Sin embargo, la escasez de medios con los que contaba Ensenada para llevar a cabo las reformas hizo que se dedicara únicamente a recabar información y prepararlas para su posterior aplicación. Así, no podemos olvidar uno de los viajes realizados por Jorge Juan y Antonio de Ulloa (2) por las Indias, donde recogieron información confidencial conocida como «Noticias Secretas de América». No obstante, Ensenada insistía siempre en que, para llevar a cabo todas las reformas necesarias, era imprescindible una buena administración.

El paquete de reformas llevadas a cabo en las Indias abarcaban distintos aspectos que pasamos a mencionar:

- *Reorganización territorial.*
- *Reformas en la minería* y creación (o remodelación) de los monopolios Reales pasando a ser administrados de forma directa.
- *Reformas relativas al comercio:* En 1765 España ensaya sus primeras medidas de comercio libre; se autorizó el comercio entre las islas de Cuba, Puerto Rico, Santo Domingo, Isla Margarita y Trinidad, no sólo entre ellos sino también con nueve puertos peninsulares: Cádiz, Sevilla, Málaga, Alicante, Cartagena, Barcelona, Santan-

(2) Don Antonio de Ulloa, nacido en Sevilla, en 1716, en los primeros años del reinado de Felipe V, y fallecido en San Fernando en 1795 en plena época de Carlos IV, su larga vida de casi ochenta años, le permitió conocer la profunda transformación estructural tanto en el Continente europeo como en el americano. Las noticias secretas que en gran parte se deben a Antonio de Ulloa, se redactaron en 1735 y 1745, y fueron publicadas en Londres por primera vez en 1826. En 1747 se remitieron confidencialmente al Marqués de la Ensenada [José Cervera Pery, 1995, p. 26].

der, La Coruña y Gijón. En 1778 con la promulgación del «Reglamento y aranceles para el Comercio Libre de España e Indias» se autoriza el tráfico entre doce puertos peninsulares y veinticuatro ultramarinos.

— *Reformas administrativas*: tendentes a cortar los abusos y conseguir una mayor racionalización y control en la utilización de los fondos mediante las siguientes medidas:

- rescate de los oficios públicos vendidos;
- gestión directa de los servicios públicos;
- profesionalización de los cargos de la administración pública, y
- modernización de las técnicas administrativas.

Centrado en este último paquete de medidas tendentes a la «modernización de técnicas administrativas», vamos a tratar de analizar y contrastar las oscuras circunstancias que rodearon a una de las más ambiciosas reformas coloniales del siglo XVIII, como fue la implantación de la Partida Doble en las Cajas Reales de las Indias durante el corto período que estuvo vigente [1784-1787].

## 2. OBJETO, METODOLOGIA Y PARTES DE LA INVESTIGACION

Nuestro interés en esta investigación residía en que se trata de una parcela de la historia de la contabilidad poco estudiada hasta el momento, como es la aplicación de la partida doble para llevar las cuentas de las instituciones públicas y, particularmente, en las Cajas Reales en un ámbito geográfico concreto como eran las colonias americanas.

Una limitación importante al abordar este trabajo era la escasez de literatura sobre la materia, lo que en nuestra opinión se debe a que los investigadores han dedicado mucho tiempo y esfuerzo a la investigación económica en un intento de reconocer y justificar los acontecimientos acaecidos en tiempos pasados, sin reconocer la existencia de un instrumento, en particular, donde todo tipo de acontecimientos aparecen reflejados como es «la cuenta» y, en general, «la contabilidad». Sobre este particular, nosotros compartimos las ideas de Rodríguez M. E. [1966, p. 1523] al expresar que: «La documentación que recoge la contabilidad de las Cajas Reales indianas ofrece una buena muestra de ellos, pues a pesar de su carácter esencialmente hacendístico y fiscal, ilumina un terreno mucho más amplio de la historia social, político-militar, e incluso religiosa cultural de las Indias españolas.»

Sin embargo, la contabilidad dentro del entorno económico, social, político y cultural en el que se desarrolla, hay que concebirla como parte de un todo en permanente cambio, favorecido por otros factores como pueden ser políticos, sociales culturales... que le rodean. Así, para la *American Accounting Association* [1970, p. 53], la historia de la contabilidad comprende «el estudio de la evolución del pensamiento contable, así como de sus prácticas e instituciones, producida como respuesta al proceso cambiante del entorno y de las necesidades sociales».

Por tanto, creemos fundamental que, a la hora de abordar una investigación histórico-contable, no sólo hay que tener en cuenta la materia objeto de investigación, sino también todo el entorno que rodea, influye y da lugar al cambio; así como detectar aquellas fechas y hechos que actuaron de punto de inflexión en los cambios de las prácticas contables y los factores que intervinieron en dichas prácticas. Actuación que hemos seguido a lo largo de nuestra investigación marcando, en todo momento, las distintas etapas y las causas que la motivaron.

El objetivo central de nuestro trabajo es determinar, a través del análisis de la documentación original y de las leyes que se dictaron para las Indias, determinar no sólo las causas, sino también el proceso que se siguió tanto para la aprobación e implantación como para la derogación de la partida doble en las Indias.

Nuestra hipótesis de partida es, que la Contaduría General en el período que abarca nuestro estudio, entre sus funciones constaba la de emitir informes sobre el estado de las rentas Reales y asesorar al monarca cada vez que se le solicitara. El hecho de que la propuesta partiera de tal oficina, y en concreto de su principal responsable, Francisco Xavier Machado Fiesco, nos lleva a cuestionar cuál era la situación anterior de las cuentas. Ya que deja entrever una situación caótica de las mismas que encubría multitud de fraudes (partidas cobradas y no registradas) y cobros pendientes. Hechos que incluso pudieron haber sido la causa de que se rechazara el método de partida doble por su claridad y control que podría ejercer tanto sobre los deudores como sobre los Oficiales Reales. Por todo ello, el Contador General debió realizar un gran esfuerzo para controlar tal situación de confusión y no debieron ser pocos los documentos que se emitieron sobre tal proyecto de reforma.

El estudio de documentación original ha sido una de las tareas principales desarrollada debido a la falta de bibliografía sobre este aspecto concreto de la historia de la Contabilidad. Circunstancia que ha hecho que la parte central de nuestro trabajo se base en gran medida en documentación original conservada en el Archivo General de Indias.

Basándonos en lo anteriormente expuesto, nos opusimos a realizar una narración de los hechos de forma aislada «aplicación de la partida doble en Indias» y en un período muy delimitado [1784-1787]; por ello creímos conveniente realizar una explicación de los hechos a lo largo de los años tomando como premisa «que el conocimiento es un continuo no limitado por un aislamiento temporal o ambiental (3)» [Hopwood, 1984]. Consideramos que el trabajo se quedaría incompleto si no analizábamos las causas, determinantes del cambio, objeto de estudio. Por ello, nos trasladamos a los inicios del siglo xvi, época en la que encontramos las primeras leyes y ordenanzas para las Indias relativas a los libros de cuentas que se debían llevar; llegando a establecer una clasificación de los distintos métodos en base a los libros exigidos, hasta desembocar en la aplicación de la partida doble. Coincidiendo esta reforma con una época de esplendor comercial y de inspiración claramente francesa donde, a través de los documentos, percibimos la demanda de una mayor información contable, dotando a la misma de un enfoque social, como un instrumento o medio para aumentar el bienestar del pueblo. Pero pasemos a un detalle más amplio del trabajo realizado.

Referente a la metodología aplicada; si bien, existen distintas tendencias metodológicas y epistemológicas existentes a la hora de desarrollar una labor histórico-contable y que Hernández Esteve [1992, p. 23] describe y clasifica, nuestro trabajo lo situaríamos en la forma que Previts concibe como *narrativa e interpretativa*; y donde existe una justificación para el estudio de la historia a través de la relación entre *lo que fue* (estadio histórico), *lo que es* (estadio positivo) y *lo que debería ser* (estadio normativo).

La investigación tiene dos partes claramente diferenciadas desde el punto de vista contable: en una primera parte analizamos los antecedentes legislativos; en base a la normativa de la época, clasificamos en distintas etapas la evolución de la práctica contable. Donde marcamos una fecha crítica, como fue el año de 1596, en el que Felipe II, en Fuenzalida, ordenaba llevar los siguientes libros (4): *Manual y Mayor de Quintos Reales*, *Manual y Mayor de Almojarifazgos* y *Aprovechamientos*; y *Libro de lo que entra y sale de la Real Caja por cuenta de Rentas de la Corona*. El

(3) Cita que ha sido tomada del trabajo de HERNÁNDEZ ESTEVE [1992, p. 23].

(4) GONZÁLEZ FERRANDO [1994, pp. 647-674], nos relata cómo la confusión y desorden reinante en la Isla Margarita llevó al Contador Simón Bolívar a proponer a Felipe II una instrucción para corregir tal situación. Dicha propuesta fue estudiada en Junta de Hacienda y vista su utilidad se propuso su aprobación, ordenando su cumplimiento a los oficiales de la mencionada Isla mediante Cédula Real de 18 de agosto de 1596.

contenido de esta Real Cédula se insertó tomando la forma de diferentes leyes, en la Recopilación de las Leyes de Indias de 1681, donde aparecen no sólo separadas, intercalando leyes de otras fechas anteriores, sino colocadas en orden inverso al que llevan y deben llevar las operaciones de una cuenta.

Además, realizamos un análisis, no sólo de las leyes, sino de otros documentos con el objetivo de constatar los hechos. De esta forma nos planteamos las siguientes preguntas: *¿qué fue?* o, lo que es lo mismo, *¿qué ocurrió con las cuentas de la Real Hacienda indiana y sus libros antes de la promulgación de las leyes 6, 16, 19, librote 8.º, título 7.º?*; *¿qué es?* o, de otra forma, *¿cómo se entendieron y qué consecuencias tuvieron la aplicación de dichas leyes por los responsables de las Cajas Reales?*; *¿qué debería ser?* o *¿cuál debió de ser su verdadera aplicación?*, de las respuestas a estas preguntas extraeremos las circunstancias que precedieron a la aplicación del Método de la Partida Doble para las cuentas de las Cajas Reales indianas.

En la segunda parte, nos introducimos de lleno en la etapa objeto de estudio, donde analizamos los hechos tomando como punto de referencia, tanto el proyecto inicial como la instrucción elaborada, posteriormente, por don Francisco Xavier Machado Fiesco, Contador General de Indias y en base a estos documentos y a otros también relacionados, volvemos a plantearnos las siguientes cuestiones: *¿qué es?*, es decir, *¿cuál fue el proyecto que planteó Machado?*; *¿qué debería ser?* o *¿cómo se debió llevar a cabo todo el proceso?*, y *¿qué fue?* o *¿qué ocurrió en realidad?*; para dar respuesta a esta última pregunta, realizamos un análisis tomando como soporte los libros de la época. La pretensión de este estudio es principalmente aclarar, en cierta manera, las circunstancias en que se dieron la aplicación del método, el grado de aplicación que tuvo y si ésta se llevó a cabo de forma traumática para la Real Hacienda o si, por el contrario, tuvo efectos positivos. En nuestra opinión, si conseguimos dar respuesta a las preguntas planteadas, entenderemos que se ha cubierto el objetivo principal que nos planteamos anteriormente.

### 3. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

Del análisis de la información contenida en las obras, de tipo legislativo, como: *Colección de Documentos Inéditos*, el *Cedulario Indiano de 1596*, la *Recopilación de las Leyes de Indias de 1681*, *Política Indiana* de Solórzano Pereira [1648] y *Gazofilacio Real del Perú*, de Escalona Agüero [1647]; así como de otras instrucciones dadas, podemos destacar diferentes etapas, marcadas por los cambios que se fueron introduciendo para la administración, referentes a aspectos contables. En este orden de cosas realizamos una primera clasificación atendiendo al método contable utilizado, para seguir con una subclasificación donde detallamos los distintos libros que se ordenaron llevar en las Cajas Reales de Indias:

Tomando como criterio el método contable utilizado, podemos distinguir las siguientes fases:

- Hasta 1596, etapa cuya característica principal fue la ausencia de un libro manual y que nosotros siguiendo la clasificación de los distintos métodos que establece Jócana y Madaria (5) [1793], lo podríamos encuadrar dentro del «método que dictó la razón natural». En este sentido, nos manifestamos de acuerdo con Hernández Esteve [1981, p. 64] cuando parafraseando a Jócana [1793], reconoce que «la diferencia fundamental entre el sistema de la partida simple y el modo natural y primitivo de llevar las cuentas estriva en la existencia de un libro manual o diario, que actúa a modo de coordinador y plasmador de los asientos, al tiempo que da una guía segura y general al que las ha de pasar (las partidas) a las cuentas respectivas y es el registro y protocolo de todas ellas».
- Desde 1596 hasta 1784, utilización de la partida simple o método de Cargo y Data.
- Entre 1784-1787 se implantaba el método de Partida Doble.
- A partir de 1787 se volvía al antiguo método de Cargo y Data, considerando algunas modificaciones.

---

(5) JÓCANO en su obra, *Disertación crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razón contra la opinión del Barón de Bielfeld, acerca del arte en general y del método de Partidas Dobles en particular*, distinguía —p. 11— tres métodos: 1.º, el que dictó la razón natural; 2.º, el llamado de partidas simples o sencillas, y el 3.º, el que se denomina de partida doble.

Si detallamos en cada etapa los distintos libros de cuentas que se mandó observar, obtenemos la siguiente subclasificación:

— *Hasta 1596* podemos distinguir las siguientes etapas:

- Hasta 1528 se implantaban tres libros, uno para cada uno de los Oficiales Reales de la Caja (Contador, Factor y Tesorero). Podríamos decir que se establecía un *método por oficios*, o método particular.
- En 1528 se mandaba llevar un libro común o general a los Oficiales Reales, donde se registraba todo lo que entraba y salía de la Caja Real. Se creaba un nuevo *método mixto* de los dos anteriores, entre particular y general o común.

— *Desde 1596 hasta 1784*:

- El año de 1596 se convertía en un período, que podemos calificar importante para nuestro estudio, ya que supone un punto de inflexión en el desarrollo de los distintos métodos que se llevaron en Indias; por primera vez se ordenaba llevar tres libros: *Libro Manual*, *Libro Mayor* y *Libro de Caja*, aunque por el método de cargo y data. Sin distinción de oficios y común a los Oficiales Reales de las Cajas, implantándose un nuevo *método totalmente común o general*.
- En 1767, el Contador General, Landazuri, redactaría varias instrucciones (6) con el fin de instruir a los Oficiales Reales. En un intento de homogeneizar la información contable que enviaban de los distintos territorios, estableciendo una serie de reglas para los cargos y datas, así como del detalle de la información mínima que debía contener cada registro. Se puede decir que fue un primer paso hacia la normalización en la presentación de la información contable, en las Indias.

Es en el último tercio del siglo XVIII, cuando el intento de homogeneizar la información contable se potenciaría en todo el vasto territorio de Ultramar.

— De manera que, entre 1784-1787, se implantaba el *método de Partida Doble*, y con él los libros: *Manual*, *Mayor* y *Caja*. Realizándose

---

(6) Entre ellas destacamos, una instrucción práctica para realizar los tanteos y cortes de caja, del 18 de julio de 1766. Y otra instrucción de 3 de septiembre de 1767, donde se incluyen una serie de reglas que se debían observar para la ordenación de las cuentas a partir del 1 de enero de 1768. Las dos dadas en Madrid, por el Contador General don Thomas Ortiz de Landazuri.

registros dobles mediante anotaciones en el Debe y Haber. El cambio de método provocaría un gran revuelo, que puede constatarse por la gran cantidad de informes reservados que continuamente se pedían a entendidos en la materia.

- *A partir de 1787 se volvía a aplicar la Instrucción de Landazuri, pero admitiéndose algunas modificaciones, lo que implicaba la aplicación de un método híbrido.*

Hay que destacar, al mismo tiempo, que la información contable, enfocada al control de los caudales, se elaboraba para ser comunicada a otra institución. Institución que variaría con el tiempo, tendiéndose hacia la especialización, como veremos a continuación, para terminar en la metrópoli: Casa de la Contratación o Consejo de Indias, donde quedaba archivada:

- *Hasta 1554 no existía ninguna institución en Indias que controlara la información contable, la única noticia que tenemos es una Real Cédula dirigida al Gobernador y Oficiales de Granada (Nueva España), el 9 de noviembre de 1526, donde se ordena que «envíen un tiento de cuenta cada año de lo que montaren las rentas reales firmada por todos los oficiales».*
- *Desde 1554 hasta 1605 se designaba a las Audiencias para tomar las cuentas de las Cajas Reales, y hacer inventarios de caja, reconociendo si había caudales fuera del Arca de Tres llaves. Sin embargo, éstas no tenían competencia para dar certificados a los Oficiales Reales, documento indicativo de que las cuentas estaban conforme a los dispuesto, ya que esta facultad era exclusiva del Consejo de Indias.*
- *A partir de 1605 se creaban las Contadurías Mayores o Tribunales de Cuentas, uno en cada virreinato. A diferencia de las Audiencias, éstos sí estaban facultados para dar certificación de los libros.*

Consideramos, por tanto, que las causas que llevaron a plantear la necesidad de un cambio de método contable y con ello a la aplicación siguiente de la partida doble fueron:

- *Aumento considerable, con el paso del tiempo, del número de libros, debido no sólo a la distinta interpretación de las leyes sino también a la falta de derogación expresa y repetición de algunas de ellas. Hecho que desembocó, por un lado, en una necesidad de personal no sólo por parte de las Cajas Reales sino también de los Tribunales de Cuentas; y, por otro lado, en un aumento en los costes de administración. La administración indiana carente de racional-*

dad y bajo el peso de la burocracia estaba demandando cambios radicales e inmediatos.

- La necesidad de implantar un proceso contable completo y cerrado. Mediante el cual los libros controlasen, de forma clara y exacta, partidas tan importantes como las deudas y las existencias.
- La necesidad cada vez mayor, por parte de la Contaduría General, de conocer el estado de la Real Hacienda de Indias, para poder tomar decisiones.

#### 4. EL PROYECTO CONTABLE DE MACHADO PARA LAS CAJAS REALES DE INDIAS

A continuación, nos introducimos de lleno en el objeto de estudio de nuestro trabajo, donde analizamos todos los acontecimientos que rodearon a la implantación del método de la Partida Doble en Indias, tanto desde el punto de vista normativo como positivo:

##### 4.1. PUNTO DE VISTA NORMATIVO: PLANTEAMIENTO Y PROCESO DE IMPLANTACIÓN

Desde este punto de vista, la primera cuestión que podemos plantearnos fue: ¿En qué consistió el proyecto que propuso Machado?

El 22 de junio de 1780: el Contador General de la Contaduría del Consejo de Indias don Francisco Machado proponía el método de partida doble para llevar las cuentas de la Real Hacienda indiana, tomando como base y justificación (7) las leyes que había dictado Felipe II en 1596, en Fuensalida. En la Figura 1, mostramos el título recogido en la primera página de la misma.

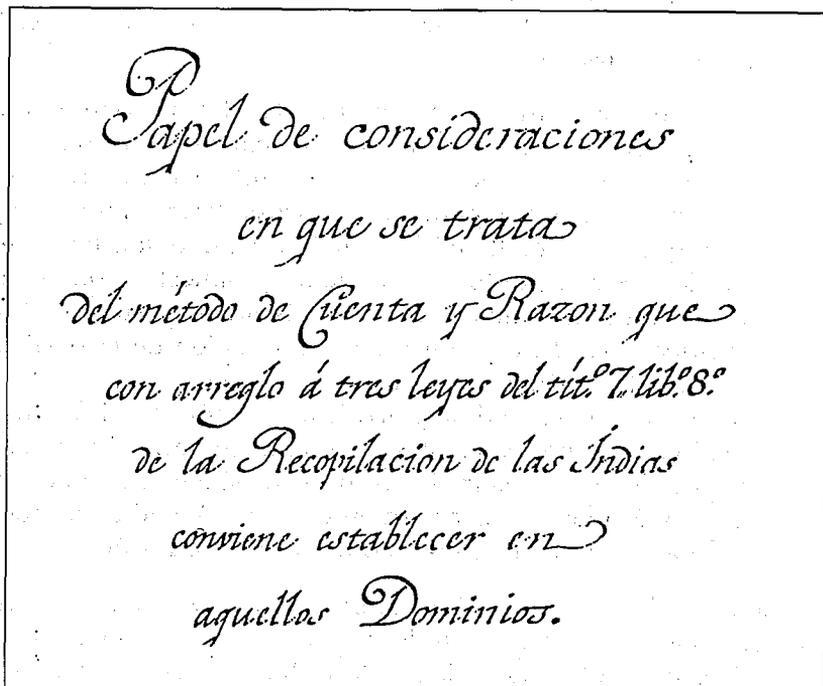
---

(7) Del manuscrito que recoge la propuesta del Contador General don Francisco Machado podemos extraer los siguientes párrafos, donde se puede observar cómo no simplemente se fundamenta en las leyes de la Recopilación de 1681, sino que además recoge el espíritu de esas leyes:

«Yo no dudo que el Sor. Felipe 2.º, le adoptó (en referencia al Arte de la Partida Doble) para las Cajas Reales de Indias; pues aunque no se nombre en las leyes de 18 de Agosto de 1596, y aunque se vea hoy tratado con diferentes términos y reglas al parecer diferentes... lo que no admite disputa es, que el método de partida doble se halla en las citadas leyes...»

FIGURA 1

(A.G.I., SECCION INDIFERENTE GENERAL, LEGAJO 1712)



Se trata de una obra manuscrita que recoge aspectos contables muy interesantes, entre los cuales resaltamos los siguientes:

- Se mostraba partidario de la utilización de tres libros: *Manual*, *Mayor* y *Caxa*, comunes a todos los Oficiales Reales, como los que se recogían en las leyes del libro 8.<sup>o</sup>, título 7.<sup>o</sup>.
- Reconocía que las Leyes 6, 16, 19 contemplaban todas las características especiales que debía reunir la cuenta: «integridad, claridad, distinción y economía», y contenían la partida doble.
- \* Definía el principio de dualidad en el que se basa la partida doble, expresándolo de la siguiente manera:

«...; y como no puede entrar ni salir cosa alguna sino en relación da los ramos y clases de gastos de Real Hacienda, o con relación á otra de las especies existente por conversión de una en otra, de aquí es que las cuentas del libro mayor y las de éste (Caxa) de entrada y salida tienen tan precisa conexión y dependencia entre sí que no pueden darse asien-

to único de una partida, como no puede darse forma sin materia ni materia sin forma; y así todas sin alguna excepción causan dos efectos contrarios uno de cargo y otro de abono, y por consiguiente todos piden indispensablemente dos asientos en uno u otro libro, ó entre ambos juntos; ...»

- Defendía la utilización racional de libros auxiliares, siempre y cuando mantuviese su correspondencia con el libro manual, al cual debían trasladarse los totales mediante asientos recapitulativos y de forma periódica, para después trasladarlos al libro mayor.
- Y lo que más nos llamó la atención fue que don Francisco Machado dedicase el punto noveno de su propuesta a rebatir las opiniones que manifestaba el Barón de Bielfeld en su obra *Instituciones Políticas* [1762], en contra de la aplicación de la partida doble en las cuentas públicas, lo que nos hace pensar que dicha obra debió de estar muy extendida y arraigada no sólo en el funcionariado de las instituciones españolas sino también entre los oficiales responsables de las rentas indianas, máxime si tenemos en cuenta que Jócana y Madaria, posteriormente, en 1793, dedicaría, todo un libro a rebatir asimismo las opiniones del citado Barón.

El 6 de julio de 1780 el Rey admitía la propuesta encomendándole que llevase a cabo la elaboración de una instrucción práctica para todas las Cajas Reales y Administraciones de Indias. Así el 9 de mayo de 1784 se aprobaba y se presentaba impresa el 22 de enero de 1785 para su envío a América. En la Figura 2, mostramos su primera página donde aparece recogido el título de la instrucción:

Uno de los objetivos principales que se planteó Francisco Machado era enseñar el Arte de la Partida Doble al personal de las Cajas Reales de Indias. Motivo por el cual durante cuatro años estuvo trabajando en su obra que, en forma de instrucción (8), viene a ser un verdadero manual de contabilidad pública del siglo XVIII.

Las Cajas Reales de Indias tenían una doble función: recaudar los derechos Reales y realizar los pagos autorizados. Los derechos reales, o lo que denominaban «Ramos», constituían los distintos conceptos que se recaudaban en las Cajas Reales de las Indias. En un intento de clasificación, comprobamos que se podían seguir distintos criterios, que pasamos a detallar:

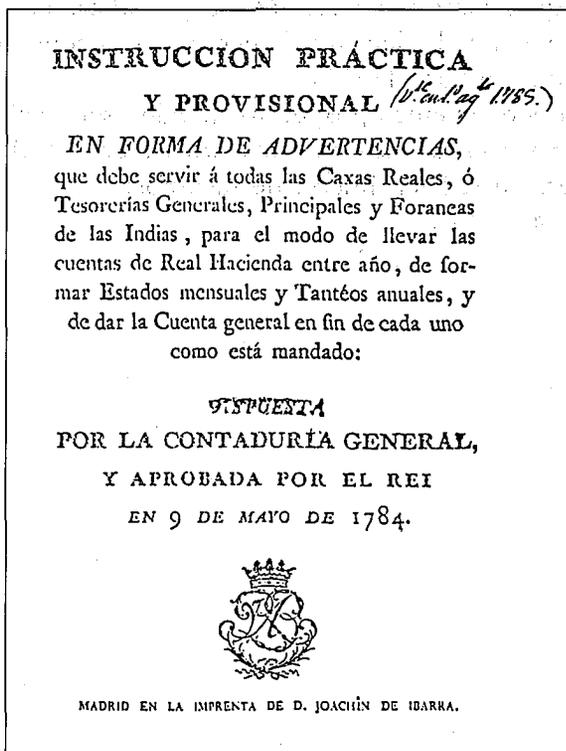
---

(8) De esta *Instrucción* existe una reimpresión hecha en Puerto Rico [1822], y la *Revista de la Biblioteca Nacional de Buenos Aires* la ha publicado en el número del segundo trimestre de 1940 [tomo IV, núm. 14, pp. 267-318].

— *Ramos de la Masa Común*: aquellos ramos cuyas recaudaciones se destinaban para sufragar los gastos generales de las Cajas Reales.

FIGURA 2

(A.G.I. SECCION INDIFERENTE GENERAL, LEGAJO 1712)



— *Ramos Particulares o Separados de la Real Hacienda*: eran aquellos que tenían un peculiar destino distinto de los de la masa común y cuyas cargas disminuían directamente el ramo correspondiente, mediante un cargo en su cuenta.

— *Ramos Ajenos a la Real Hacienda*: los que entraban en las tesorerías Reales por la especial protección que el Monarca les daba, y de su recaudación se ocupaban los ministros de las Cajas Reales.

La instrucción redactada con toda claridad, contenía una serie de reglas básicas para el funcionamiento de las cuentas:

- «1.<sup>a</sup> Lo que entre, debe.
- 2.<sup>a</sup> Lo que sale, ha de haber.
- 3.<sup>a</sup> Aquel a quien, ó por cuya cuenta se paga, da o remite alguna cosa, debe.
- 4.<sup>a</sup> Aquel por cuya cuenta se recibe, ó debe cobrar, ha de haber.»

Reglas que, como reconoce Jócana y Madaria [1793, p. 42], son fruto de la influencia de la doctrina francesa y, más concretamente, de la obra de Mathieu de la Porte [1753].

Los libros de cuentas propuestos pueden ser clasificados en dos categorías: *Libros Obligatorios o Principales* y *Libros de Aplicación Voluntaria o Auxiliares*. Entre los primeros destacamos:

**LIBRO MANUAL:**

En una página cualquiera del *Libro Manual*, podríamos distinguir: una columna interior o cuerpo central donde se detallaba extensamente el hecho, que había dado origen al registro; a la izquierda de ésta, en otra columna, más estrecha, se trazaba una pequeña línea horizontal, en la parte superior se indicaba el número del folio donde estaba la cuenta que había sido motivo de cargo y en la parte inferior de la misma el número del folio de la cuenta abonada. Ambos números solían ir precedidos de unas iniciales M o C, según se hubiese trasladado al libro *Mayor (M)* o al libro de *Caxa (C)*.

Una vez registrados los asiento en el *Libro Manual*, los correspondientes cargos y abonos se trasladaban a los otros dos libros (*Mayor* y de *Caja*). Esta operación se realizaba de la siguiente manera: conforme se iban pasando las partidas se punteaban; si todo había ido correctamente, se escribía en el margen izquierdo y en forma de advertencia, la palabra pasada seguida de un corchete: «pasada [».

A la derecha del cuerpo central se ponían la cifra global de las cuentas cargadas o abonadas. En los asientos es característico que aparezcan los términos «cargos en» y «abono a» precediendo al nombre de la cuenta que se cargaba y abonaba, respectivamente. Cuando resultan cargadas —o abonadas— varias cuentas utilizaban la expresión «Cargos en Diversas Cuentas» —o «Abono a Diversas Cuentas»— sacándose en la columna de la derecha (o de las cantidades), la suma total de los cargos o abonos. Detallándose, a continuación, cada una de ellas, en el cuerpo central (Figura 3).

FIGURA 3

DIARIO DE 33

Mayor. Cargamos en Diversas cuentas que expre  
folios saremos p<sup>r</sup> saldo, y abonamos a la H<sup>a</sup>  
Hacienda en común 8 ciento cincuenta  
y dos mil trescientos cincuenta y un p<sup>s</sup>  
que resultan por liquido. A saber

2	En d <sup>os</sup> de Fundición y Ensaye.....	578.2	-
4	En d <sup>os</sup> de uno por ciento y D <sup>icimo</sup> de Plata de Azogue.....	74.567.5	-
6	En d <sup>os</sup> de la de fuego.....	3.845.54	-
8	En d <sup>os</sup> de la de Bayilla.....	0.59.6	-
9	En Azogues de Castilla.....	53.820.2	-
12	En Azogues de Alemania.....	45.908.3	-
14	En Hierros de Azogues.....	6.517.34	-
17	En Papel Sellado.....	238.3	-
18	En Mediana mata.....	452.64	-
19	En Pilperias.....	975.0	-
20	En Alcabalas.....	9.845.3	-
23	En Extraordinario.....	000.6	-
33			152.351.0

pasada.



El saldo de los ramos pertenecientes a la masa común se trasladaba a una cuenta del libro mayor que se denominaba «Real Hacienda en Común» al igual que los gastos de la Real Hacienda, quedando todas saldadas [1]. Esta última cuenta recogía el resultado derivado de las operaciones típicas de las Cajas Reales. Y, por tanto, podríamos identificarlo con la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Trasladándose su saldo, posteriormente, a la «Cuenta General» [2].

El saldo de los ramos particulares y ajenos se trasladaban cada uno de ellos independiente y directamente a la cuenta general [3]. Estos ramos eran considerados como deudas pasivas para la Real Hacienda.

Al mismo tiempo se realizaba un arqueo de caja que, comparándolo con la información existente en el libro de *Caxa*, se podía determinar la responsabilidad de los Oficiales Reales [4]. Realizado este trámite y subsanados los inconvenientes se daba traslado de los saldos de las distintas cuentas del libro de *Caxa*, a la Cuenta General [5].

La Cuenta General se podía considerar como un Estado de situación final en forma de cuenta, sirviendo a la vez para cerrar el resto de las cuentas abiertas. Recogiendo en su debe, el líquido, las existencias, y los rezagos; en su haber el saldo de lo obtenido de la Real Hacienda en Común, —equivalente a los recursos generados (pérdidas y ganancias) en las cuentas de los comerciantes—, y las Deudas pasivas o exigible.

Al final del año la contabilidad quedaba totalmente cerrada, a partir de ese momento, tal y como recogemos en la Figura 4.b., debían realizar las copias oportunas y enviarlas a la Caja Principal y éstas al Tribunal de Cuentas, éste daría traslado a la Secretaría para finalizar en la Contaduría General, era allí donde se realizaba el análisis de la información contable y se emitían los informes solicitados.

FIGURA 4.b.

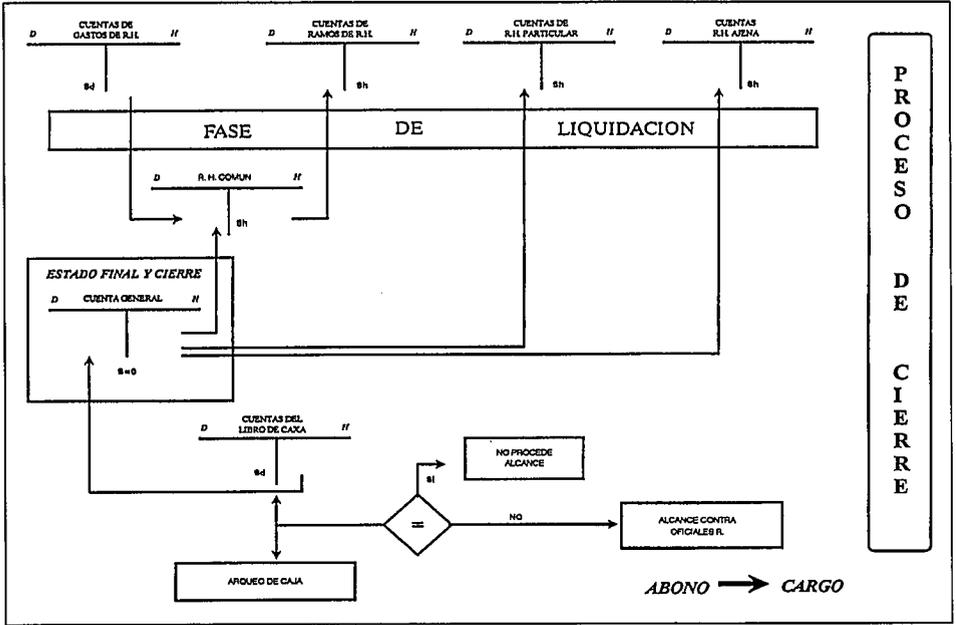
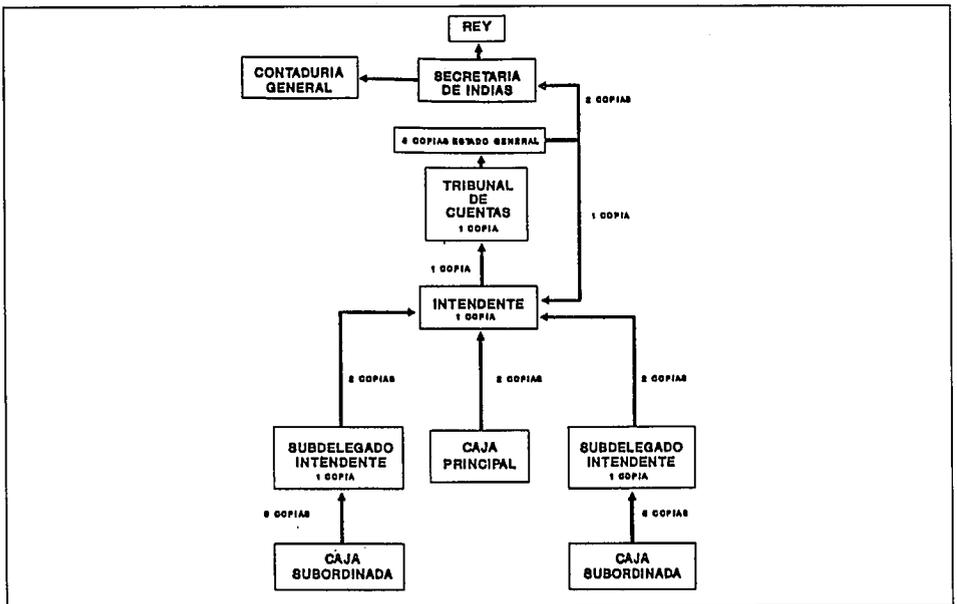


FIGURA 5



Sobre este último aspecto debemos destacar un documento que hallamos al margen de la Instrucción Práctica y Provisional, a través del cual Francisco Machado daba una serie de advertencias al personal de la Contaduría General para proceder a elaborar un estado general de la Real Hacienda indiana por encargo del Monarca (9), y que resaltamos los siguientes aspectos:

- 1.<sup>a</sup> Aclara lo que se entiende por «Productos» marcando la diferencia entre lo devengado o debido cobrar anualmente y lo cobrado.
- 2.<sup>a</sup> Hace alusión a los gastos o cargas, recordando que no es lo mismo, lo debido pagar que lo pagado.
- 3.<sup>a</sup> Establecía un principio del devengo.
- 4.<sup>a</sup> Considera la obligación de que en aquellos casos en los que por falta de documentos no se puedan extraer algunos de los productos o cargas, se haga mención de ello en un «Pliego» con el objeto de «fundar de este modo un cálculo prudente». Por tanto, establece una especie de memoria complementaria, donde se recoge toda aquella información que no se ha incluido en la cuenta, o bien donde se recogían las incidencias surgidas a la hora de analizar la información, basándose en el principio de prudencia.

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

Asimismo, desde el punto de vista normativo nos planteamos una segunda cuestión:

### *¿Cómo se debía llevar a cabo todo el proceso?*

El Contador General era consciente de la grandeza de la reforma y lo que ésta implicaba y no quiso correr riesgos dejando su implantación en manos de cualquier persona que pudiera viciar el proceso desde sus ini-

(9) Dicho documento lleva por título: «Plan y método que se ha de observar en la Contaduría General de las Indias en la ejecución de la obra de S. M. por la Real Orden de 25 de julio de 1787 manda formar para saber», que recogía los siguientes puntos:

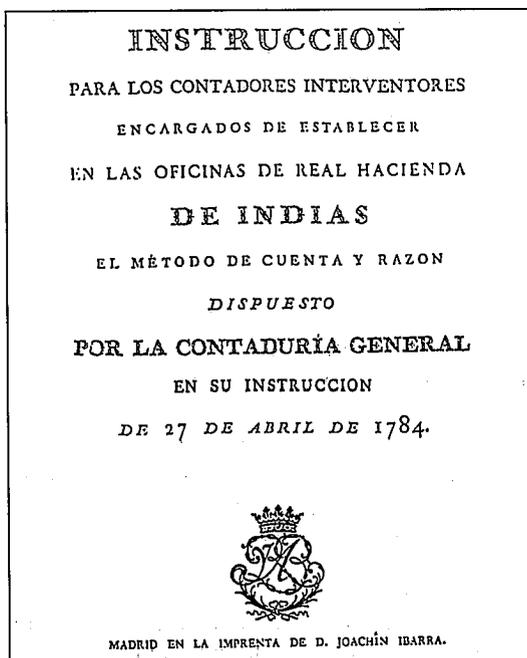
- 1.º Los productos de las Rentas de su R. Erario en aquellos dominios.
- 2.º Sus cargas.
- 3.º Los alcances o deudas.
- 4.º Con lo demas que conste en al Contaduría General quanto sea oportuno para instruir debidamente al Rei en materia de tanta importancia.

cios, ya que algunos no se mostraban partidarios de la aplicación del nuevo método. Creó el cargo de Contador-Interventor dejando, exclusivamente, en manos de estos señores todo el proceso y aislándolo de las posibles influencias que pudieran retrasar o impedir su implantación.

Juzgó preciso enviar, al menos, dos Contadores-Interventores a cada Caja Principal y que éstos «llevaran la cuenta durante un año completo empezando la del siguiente para que la continúe uno de ellos o la deje a aquel subalterno más instruido». Junto a la Instrucción Práctica Provisional anterior se acompañaba otra dirigida a los Contadores-Interventores (ver Figura 6) principales encargados de establecer el nuevo método. Instrucción que entre otros puntos resaltaba las dos funciones principales que debían realizar: la implantación del método y la de ejercer de maestros para enseñar esta nueva materia. Y al mismo tiempo contenía reglas precisas para guiar los primeros pasos de los contadores-interventores, dotando a éstos al mismo tiempo de independencia para evitar influencias de aquellos que estaban en contra de la aplicación del método de la partida doble.

FIGURA 6

(A.G.I., SECCION INDIFERENTE GENERAL, LEGAJO 1712)



Para no equivocarse, ante una situación tan delicada, prefirió asegurarse convocando a los aspirantes a dichas plazas a la realización de un examen. Referente a tal hecho, en uno de los documentos hallamos un párrafo, escrito por don Francisco Xavier Machado, que decía lo siguiente:

«Las preguntas se les han hecho por escrito una por una, y las han copiado en sus Manuales. Me pareció este modo el más apropiado para el silencio, para la brevedad, y para que cada uno pudiese responder sin presura, meditando quanto quisiese el caso y la respuesta. Si alguno ha preguntado algo para aclarar el concepto de las preguntas, se le ha explicado. El exámen ha consistido en tres partes:

- 1.<sup>a</sup> Del conocimiento teórico de la esencia, reglas y método del Arte de Partida Doble.
- 2.<sup>a</sup> De la práctica en casos de negocios y comercio.
- 3.<sup>a</sup> De la práctica en casos de Real Hacienda conforme a la Instrucción Práctica Provisional.»

Tras el examen se llevó a cabo incluso un proceso de revisión sobre dos de ellos, y finalmente los aprobados fueron los que se muestran en el documento que puede verse en la Figura 7:

FIGURA 7

(A.G.I. SECCION ULTRAMAR, LEGAJO 782)

N.º 3

*Noticia de los sujetos elegidos p.<sup>a</sup> plantificacion  
hacia el numero met. de su plaza de doble con expe-  
riencia de sus destinos, y sueldo q.<sup>a</sup> han de gozar.*

<u>Destinos</u>	<u>Nombres de los sujetos</u>	<u>Sueldos o p.<sup>a</sup> fidei</u>
Havana	D. Juan Juan Salazar	cada uno 3000
	D. Thomas Wading	
Mexico	+ D. Ramon del Maso	cada uno 3000
	+ D. Toribio de Leon	
Coahuila	D. Nicolas de Rivera	3000
Tercera	+ D. Pablo Ruiz de la Bastida	a 2000
	+ D. Juan de la Cruz de Zamora	
Caxaca	+ D. Toribio de Leon	2000
B. Ayas	+ D. Felice Pico de Casamayo	a 3000
	+ D. Antonio Caxaca	
Lima	+ D. Juan Diego de Oyassavalcan	a 3000
	+ D. Juan de la Cruz de Zamora	
	+ D. Juan de la Cruz de Zamora	
		Total 96000

#### 4.2. PROCESO DE DEROGACIÓN Y RAZONES ADUCIDAS

El nuevo método entraba en vigor el 1 de enero de 1786, no había transcurrido ni dos años cuando en agosto de 1787 el nuevo ministro de indias (nombrado en julio de 1787) don Antonio Valdés se interesaba por el establecimiento de la partida doble y ante la duda de la efectividad de la implantación del Nuevo Método, tomando como únicos argumentos la reducción del trabajo y de los costes de personal, el nuevo ministro don Antonio Valdés solicitaría informes, por la Vía Reservada, sobre la bondad del método de partida doble. En concreto pedía, a un consejo de expertos, que argumentasen si el método de partida doble era más exacto, más breve y seguro, y más conforme a la buena administración de los reales intereses que el de cargo y data. Las personas que participaron en dicho consejo y emitieron los informes correspondientes fueron:

- Don Josef García de León y Pizarro: Ministro Togado del Consejo de Indias, que había sido Presidente y Visitador de Quito.
- Don Manuel Ignacio Fernández: Ministro de Capa y Espada del mismo Tribunal e Intendente de Buenos Aires con anterioridad.
- Don Joaquín Gutiérrez de Rubalcaba: Intendente de Marina del Departamento de Cádiz.
- Don Pedro Carranza: Oficial de la Contaduría General de Indias.

Algunas de cuyas opiniones eran las siguientes (10):

Don Josef García de León y Pizarro se amparaba en la solidez y antigüedad del método de cargo y data, adaptado por Landazuri a las dos Recopilaciones (Castilla e Indias):

«... el Methodo de Cargo y Data está canonizado de bueno, útil, y seguro por la experiencia, la antigüedad, y las legislaciones.»

Este personaje argumentaba una cuestión que hasta ahora nadie había destacado, cual era la diversificación de métodos, ya que, por un lado, se seguía en España el de Cargo y Data y, por otro lado, el de Partida Doble en América; en consecuencia apelaba al Principio de Uniformidad:

«... el Methodo de Cargo y Data es el que siguen todas las Administraciones Generales y Principales de Rentas Reales de España, y sus Contadurías, y no es de Partida Doble. Por lo propio se va desde luego a di-

---

(10) Opiniones que han sido extraídas de la documentación del AGI Sección Indiferente General, Legajo 1712, y en concreto del: «Expediente sobre el establecimiento de nuevo método de cuenta y Razón por Partida Doble propuesto por el contador general de Indias don Francisco Machado, hasta la muerte del señor Marques de Sonora.»

versificar en su entable en un punto fundamental la Cuenta y Razón de la Real Hacienda en toda la América, contra el político sentado principio de uniformidad.»

Si bien, decía que era un método seguro para los comerciantes y mercaderes no lo veía recomendable, en cambio, para los Oficiales Reales de la Real Hacienda de Indias, debido a la gran distancia que los separaba de la metrópolis que hacía más difícil el control sobre ellos.

En cuanto a los Interventores Comisionados para el establecimiento de la partida doble, criticaba el coste que suponía no sólo su traslado a las Indias, sino también los sueldos que se le asignaron; recomendando que se retiren, hasta nueva orden y pagándoles los gastos ocasionados por los viajes y estancia en los puertos.

Sin embargo, reconocía la labor realizada por don Francisco Machado en su Instrucción de 1784, por ello proponía que se enviasen dos contadores-interventores a una Caja Real de las Indias, para que llevasen a cabo todas las operaciones necesarias para la aplicación del método de partida doble, pero sin abandonar el método de cargo y data, que sería llevado por los Oficiales Reales de la propia caja. Una vez terminado el año, debían remitir los libros por ambos métodos para poder comparar uno con otro.

Don Ignacio Fernández hacía mención en su informe a la complejidad y diversidad de las operaciones aritméticas. Sin embargo, la principal razón por la que se oponía al Nuevo Arte era porque lo identificaba como un método que procedía del comercio y temía que los empleados de la Real Hacienda lo aprendiesen, convirtiéndose en un peligro potencial, ya que podían desviar su atención hacia actividades comerciales —tanto por tierra como por mar— utilizando tanto sus propios caudales como los del Rey, textualmente decía:

«... si fuera posible se debía desterrar entre los empleados en el Real Servicio el nombre de Comercio, Saldo y Partida Doble, á fin de que no tuviesen este recuerdo o aliciente para distraerse de sus obligaciones...

Gradúa perjudicial, que se siga el nuevo sistema de partida doble porque en Indias deva hacerse olvidar a los que manejan Real Hacienda todo lo que diga relacion con el comercio y separarlos de que puedan valerse de los caudales del Rey dejando sin cumplimientos las Ordenes...».

Don Joaquín Gutiérrez Rubalcaba, por su parte, aunque era el que hacía el mayor elogio del nuevo sistema de partida doble y de su autor, sin embargo, ponía en duda la capacidad tanto de los interventores comisionados como de los Oficiales Reales para poder entenderlo, estimaba que:

«es una ciencia no para personas que hayan tenido en ociosidad sus talentos.

... la mitad de los oficiales reales no alcanzaran a comprenderle, y la otra mitad lo logrará con dificultad: requiere haberse criado toda la vida en tal arte para familiarizarse con el.

Es exacto, claro é infalible y más breve, que el de Cargo y Data y capaz de reducir personal.»

Pero, al igual que don Ignacio Fernández, opinaba que «este arte fue inventado para el comercio el cual se basa en la buena fe».

En realidad, los informes anteriores se limitaban a reafirmar las objeciones que en su día, como ya veíamos, había recogido el Barón de Bielfeld [1762] en su obra. Son, sin embargo, las opiniones de don Pedro Carranza las que merecen ser destacadas, no sólo por su particular relación con el Contador General, sino también por la amplia y comprometida correspondencia e informes que hizo llegar, sobre el particular, a don Antonio Valdés.

Hemos de suponer que don Pedro Carranza debió de pasar momentos muy difíciles, ya que, como hemos dicho anteriormente, trabajó junto con Sebastián de Jócana y Madaria, bajo la supervisión directa de Francisco Machado, siendo éste el que abogó por él, en los momentos que más lo necesitaba, además de reconocer su gran talento e inteligencia.

En una curiosa carta de carácter reservado que envió a Valdés, con fecha 2 de agosto de 1787, en la que daba respuesta a un oficio que había recibido el día anterior del ministro, en el que se le pedía que realizase un informe sobre la aplicación del método de la partida doble en Indias, Carranza solicitaba que se le liberase de tal encargo, alegando falta de conocimientos de ese tipo, por no haber trabajado el tema al lado de Machado ni tomado instrucción formal del nuevo Proyecto y Formularios de Partida Doble. Destacando también los respetos personales hacia su jefe (don Francisco Machado). En un principio no quiso realizar ningún juicio de valor sobre un asunto tan delicado y en el que tanto esfuerzo e ilusión había depositado su superior, el cual siempre había admirado su capacidad de trabajo e inteligencia, y luchado por su permanencia en la Contaduría General (11); sin embargo, suponemos que debió de ocurrir

---

(11) A.G.I., Sección Indiferente General 1009. Oficio del Contador General a don Josef de Gálvez, en 28 de julio de 1781.

En ese documento se muestra la confianza y apoyo que depositó don Francisco Machado en don Pedro Carranza.

En él, se hace referencia a una gran pérdida, de una persona tan valiosa —por la marcha de don Pedro Carranza—, pues se le había propuesto la Secretaría de la Presidencia de Castilla. Antes de tomar una decisión, consulta a su jefe, expresándole la necesidad que tenía por la carga familiar —mujer y cinco hijos— no queriendo perder esa oportunidad, pese al cariño que tiene a la Contaduría. Machado, ante tal pérdida, comunicaba la situa-

algo entre ellos que le impulsó a realizar la crítica más dura y contundente de todos, realizando en su informe las ventajas del método antiguo de partida simple, en defensa de la Instrucción de 3 de septiembre de 1767 del Contador General Landazuri.

El primer informe de Pedro Carranza está fechado en Madrid el 26 de agosto de 1787. La representación está dividida en dos partes: en la primera realiza una exposición sobre el método de cargo y data, haciendo referencia, elogiando y justificando la instrucción de Landazuri, así como resaltando los puntos ventajosos del método propuesto (partida simple). Para reafirmarse en sus conocimientos contó con el apoyo y la opinión de Domingo Marcoleta, que fue durante muchos años contador de resultas del Tribunal de la Contaduría Mayor, después Oficial Mayor de la General de Indias y en esos momentos era Contador de Data de la Tesorería general, «sujeto bien conocido por su distinguida habilidad y conocimientos en materia de cuenta y razón de la Real Hacienda» (12). La segunda parte discurre sobre la partida doble y las circunstancias en las que se llevó a cabo su implantación.

Los puntos más destacados de su informe suponen más que una crítica a la partida doble, una serie de objeciones al proceso de implantación del método, así:

- Resaltaba, la falta de conocimiento de la partida doble, por parte de los responsables, no sólo de los encargados de llevarla a cabo sino también de los miembros del Tribunal de Cuentas (13) que debían censurarlas. Lanzando duras críticas hacia los interventores comisionados: «la mercenaria y escasa inteligencia de los más que se hallan nombrados para su establecimiento». El hecho de nombrar contadores para la aplicación de la partida doble y dotarlos de

ción a Gálvez, en defensa de su permanencia en la Contaduría General, pese a la difícil situación económica por la que estaban pasando, el ministro de las Indias, le concedía una dotación de 9.000 reales procedentes del 1 por 100 de la plata que viene de Indias que se cobra y distribuye a disposición del ministro, como gasto secreto del servicio.

(12) DOMINGO DE MARCOLETAS [1774] tradujo la obra de JACQUES ACCARIAS DE SERIONNE [1769].

(13) Para sustanciar esta declaración, ponía como ejemplo la experiencia del Banco Nacional de San Carlos, con estas palabras:

«Tengo entendido, que el Banco Nacional empezó a presentar sus cuentas en el Tribunal de la Contaduría Mayor de España baxo el mencionado método de Partida Doble, pero que el mismo Tribunal se las devolvió, y a sobstenido que debe arreglarlas al orden claro de Partida Sencilla de Cargo y Data, como parece lo ha practicado, cuyo hecho califica más y más, la proposición que dejo sentada de que dicho Plan presenta verdadera confusión en su inteligencia.»

una buena nómina nos hace suponer que desató el recelo del resto de los funcionarios, que no lo veían con buenos ojos.

- Reconocía, además, el escaso número de personas diestras en dicha materia, proponiendo como solución enviar a las Casas de Comercio francesas, para instruirse en el nuevo Plan:

«... su inteligencia es solo privativa de aquellos que han estudiado el Arte de la Partida Doble, de cuya instrucción hay muy pocos en España, y creo sea preciso a ocurrir a las Casas de Comercio de Francia, o de otras Potencias extranjeras.»

En su «representación», Carranza, no sólo proponía la derogación del método de la partida doble, sino también quiso entrar en una confrontación con su superior aportando nuevas ideas para mejorar y consolidar el método de cargo y data; cuyo último intento lo llevó a cabo Landazuri. Reconocía, por ello, la importancia que tenían tres puntos recogidos en la Instrucción dada por Machado, para aportar mayor claridad y orden a las cuentas indianas. El hecho de incorporar determinados puntos del modelo que propuso el Contador General significaba un reconocimiento implícito, por parte de Carranza, de la imperfección del método de cargo y data poniendo de manifiesto, de paso, algunos de los defectos del método antiguo.

Todos ellos, esgrimían argumentos similares a los que el citado Barón de Bielfeld recogía en su obra. Finalmente, el 25 de octubre de 1787, Valdés tomaba la decisión de derogar el nuevo método, basándose en gran medida en las opiniones de los informes que había solicitado, en particular en las de Carranza. Así, los motivos que recogía la Real Orden de Derogación eran los siguientes:

(A.G.I. SECCION INDIFERENTE GENERAL, LEGAJO 1707)

ARGUMENTOS RECOGIDOS EN LA REAL CEDULA:

(25 de octubre de 1787):

Opinión número 1:

«..., no habiendo correspondido los efectos al fin con que se meditó el expresado metodo, ya sea por lo trabajoso que es siempre desterrar practicas antiguas para establecer las nuevas...»

Opinión número 2:

«..., no es facil plantificarlo por personas que carezcan de la instrucción, talento y demás recomendables cualidades que concurren en su autor...»

Opinión número 3:

«..., o por la poca instrucción de los Subalternos y Amanuenses de las Cajas Reales, que sólo tienen en lo general la que le suministra la misma práctica.»

Opinión número 4:

«..., es más difícil de practicar a los que no se han criado en las Casas de Comercio, donde se observa y conviene sea inteligible a todos y a los Ministros de los Tribunales de Cuentas que la han de examinar...»

No obstante, tras la derogación se abrieron diversos expedientes solicitando la reimplantación de la partida doble. En el trabajo de investigación realizado resaltamos los expedientes de Lima y Méjico. De los dos procesos, cabe destacar por su tesón, el que abanderó del Virrey de Lima, don Teodoro De Croix.

El caballero De Croix, demostró a lo largo de su mandato su pasión por todos los asuntos referentes a la Real Hacienda, así nada más tomar posesión de su cargo realizó una inspección sobre el funcionamiento de las instituciones públicas que velaban por los intereses reales.

Pero sobre todo, debemos resaltar la gran fascinación que causó en De Croix el nuevo método de partida doble y que no sólo lo llegó a aprender sino que al ver las ventajas que se obtendrían con el nuevo método, obligó su aprendizaje a todos los Oficiales Reales, estableciendo como requisito indispensable para promocionarse o pedir destino el conocimiento del mismo, hecho que debían certificar los propios contadores comisionados para su establecimiento, en uno de sus informes manifestaba lo siguiente:

«..., creí que uno de los mayores servicios que podía hacer al Estado era celar que en todas las oficinas se adoptase executase esta Instrucción —RO de 20 de abril de 1785— a cuyo fin havia dado varias y eficaces providencias en el designio de instruir a todos los empleados de la Real Hacienda en este método mandando que ninguno pudiese solicitar ascenso ni otro destino sin acreditar primero estar instruido en el nuevo método de cuenta y razón, trayendo certificación de los Ministros Comisionados para su establecimiento.

Con esta providencia conseguí que muchos empleados se instruyesen perfectamente del nuevo método con grande facilidad y en muy pocos meses.» [A.G.I., Sección Lima, Legajo 688.]

Al recibir la Real Orden (25 de octubre de 1787) de derogación a finales de abril de 1788 quedó sorprendido y muy disgustado, decidiendo in-

tervenir en defensa de la partida doble, utilizando los medios legales que tenía a su alcance. Para ello, solicitó una serie de informes al personal que estaba implicado directamente en tareas relacionadas con las cuentas y su revisión, los cuales mostraron de forma casi unánime partidarios del Nuevo Método.

Los informes pasaron a manos de los Fiscales que reconocieron la importancia de la materia y las ventajas que conllevaba. Recomendando por ello que tal asunto debía ser examinado en Junta de Real Hacienda, por personas con conocimiento de ambos métodos para poder comparar uno con otro. La Junta, con un expediente tan completo acordó y resolvió la permanencia del método de cuenta y razón por Partida Doble, y así lo mandó ejecutar el Virrey en una carta de 28 de febrero de 1789, previo traslado del expediente al Rey.

El 18 de noviembre de 1789, el Monarca desaprobaba las disposiciones y providencias dadas por el Virrey y se le instaba a cumplir la Real Orden de 25 de octubre de 1787. La actitud del Rey en este asunto frente a las ilusiones que De Croix tenía depositadas en el proyecto de reforma de las cuentas de la Real Hacienda debió afectar al estado de ánimo del Virrey que le indujo a retirarse, tras su cese el 25 de marzo de 1790 en el Convento de San Pedro hasta su regreso a España el 17 de abril.

#### 4.3. FUNCIONAMIENTO REAL DEL SISTEMA Y LAS VERDADERAS CAUSAS DE SU DEROGACIÓN

Desde este punto de vista, la pregunta a la que intentaremos dar respuesta es: *¿Qué ocurrió en realidad?*

El éxito o fracaso de la implantación del método, dependía de todos y cada uno de los puestos claves, por los que debía fluir la información: desde los Interventores comisionados principales responsables de iniciarlo y consolidarlo, hasta aquellos usuarios últimos de la información contable, como eran la Secretaría de Indias o la Vía Reservada. Las causas posibles de la derogación del método podríamos inicialmente clasificarlas en dos grupos:

- I. Aquellas que pudieran surgir del Método en sí y su aplicación y por tanto controlables en cierta medida desde la Contaduría General.
- II. Las que son ajenas al método y su aplicación, derivadas del entorno sociopolítico de la época y por tanto no controlables por el Contador General.

#### 4.3.1. *Causas relacionadas con el método y su aplicación*

La única documentación oficial que recogía los motivos de la derogación de la partida doble, es la que se derivaba de la Real Orden de 25 de octubre de 1787. Motivos que no nos satisfacían plenamente; así, en nuestro afán de acercarnos a la realidad de los hechos, quisimos contrastar todos y cada uno de los inconvenientes que el Secretario de Indias achacaba a la aplicación del método de la Partida Doble. Por ello, realizamos un análisis de la documentación original existente en el Archivo General de Indias.

Respecto al ámbito geográfico analizamos un total de 101 Cajas Reales, por medio de consulta sobre los documentos o libros originales contenidos en legajos. La consulta ha abarcado un total de 139 legajos del Archivo General de Indias, de diferentes secciones.

El horizonte temporal, objeto de estudio, abarca los años comprendidos entre 1785 y 1790, ambos incluidos. Aunque, legalmente, la instrucción de Machado estuvo vigente un corto período de tiempo, desde el 1 de enero de 1786 hasta el 25 de octubre de 1787. Sin embargo, los datos extraídos de la documentación estudiada, nos llevó a ampliar ese intervalo de tiempo a un total de seis años. De cada Caja Real se obtuvo la siguiente información, mostrando a continuación como ejemplo mostramos el caso de Nueva España, Tabla número 1, página 32:

##### a) *Aspectos de carácter temporal*

- *Período* de aplicación de la partida doble, donde resaltamos la fecha que por primera vez se aplicó la partida doble y la fecha en la que se dejó de aplicar.
- *Fecha de cierre* de la contabilidad de cada uno de los años en que se aplicó la partida doble.
- *Fecha de revisión* de los libros de cuentas. Hemos considerado la fecha de fenecimiento de los libros de cuentas. En aquellos casos donde no constaba tal fecha, tomamos la fecha en que se depositaron los libros en el Tribunal de Cuentas para su fenecimiento.

##### b) *Aspectos relativos a la implantación de la Partida Doble*

- *Ramos* y cuentas que se distinguían en los libros de cuentas y más concretamente en los libros *Mayor (M)* y de *Caxa (C)*.

- *Estados Mensuales y Anuales*, donde queremos ver si, además de los libros que estaban obligados a llevar, se cumplía también con la obligación de elaborar dichos estados.
- *Implantación (Imp.)*, en este apartado tratamos de dar una calificación a la implantación que se llevó a cabo en cada Caja Real, en función del grado de fidelidad a la Instrucción de 27 de abril de 1784. En base a esto, otorgamos las siguientes:
- *Mala (M)*: en aquellos casos donde no se observaron los principios y reglas básicas del propio método de partida doble.
  - *Regular (R)*: calificación que se ha otorgado a aquellas Cajas Reales donde, habiéndose cumplido los principios y reglas básicas, se cometieron errores, como, por ejemplo, no realizar el asiento de apertura o cierre, o cometer errores en la contabilización de algún determinado ramo o producto.
  - *Buena (B)*: donde se cumplió bien la instrucción, aunque detectamos fallos en algunos ramos.
  - *Muy Buena (MB)*: esta calificación se la damos a aquellas Cajas Reales que cumplieron estrictamente la instrucción.
  - *Excelente (E)*: cuando, además del cumplimiento estricto de la instrucción, incorpora otro tipo de documentación, como memorias aclaratorias a los libros.
- *Alcances (Alc.)*: en este apartado hemos querido recoger la existencia de glosas o alcance, donde se expresaban los errores cometidos por los Oficiales Reales. Pero teniendo en cuenta sólo aquellos derivados de la aplicación de la instrucción de Francisco Machado, y no de otras normas.

En base a la información que obtuvimos pasamos a contrastar los hechos con las opiniones, ya mencionadas, del Secretario de Indias recogidas en Real Orden de Derogación del método de la partida doble.

#### Opinión número 1:

«..., no habiendo correspondido los efectos al fin con que se meditó el expresado método, ya sea por lo trabajoso que es siempre desterrar prácticas antiguas para establecer las nuevas...»

Con estas palabras, Valdés ponía en entredicho todos los resultados del proceso de implantación del método. La pregunta que nos planteamos de forma inmediata fue:

TABLA 1

		NUEVA ESPAÑA									
	MATERIA:	CASAS REALES	PERIODO	RAMOS	FECHA DE CERRAR	Real Mesa Aprob.	FECHA REVISION	I M P	A C	FUENTE: A.G.L. SECCION LEGADOS:	
P	México	México	1796 1797 1798	OH: C.P-A C: O	2/1/1797 3/1/1797	NO	20/1/1797 20/1/1799	2 2 2	• • •	206 207 208	
S	Quadrilajón	Quadrilajón	1796 1797 1798	OH: O-S OH: C-P	2/1/1797 2/1/1798 2/1/1799	NO NO NO	..... ..... .....	B B B	• • •	Quadrilajón, 443 Quadrilajón, 441 Quadrilajón, 444	
S	Quadrilajón	Quadrilajón	1797	OH: C-P C: O-S	3/1/2	S	19/3/1799	H	N	213	
S	Michoacán	Michoacán	.....	.....	.....	.....	.....	•	•	218	
S	Zacatecas	Zacatecas	1796 1797 1798	OH: O-S OH: C-P	3/1/1796 3/1/1797 3/1/1798	NO NO NO	..... ..... .....	B B B	N N N	Quadrilajón, 479 Quadrilajón, 479 Quadrilajón, 480	
S	Ampudia	Ampudia	1796 1797 1798	OH: C-P-A C: O-S	3/1/2 3/1/2 3/1/2	NO NO NO	6/6/91 10/1/91 3/1/91	B B B	N N N	313	
S	S. Luis de Potosí	S. Luis de Potosí	1796 1797	OH: C-P C: O-S	3/1/2/1796 3/1/2/1797	NO NO	26/7/99 31/7/99	B* K	N N	1347	
S	Bullón	Bullón	1796 1797	OH: C-P C: O-S	3/1/2/1796 3/1/2/1797	NO NO	1/9/92 16/9/92	MB MB	N N	2118	
S	Pulman	Pulman	1796 1797	OH: C-P C: O	3/1/2/1796 3/1/2/1797	NO NO	..... .....	B B*	N N	2133 2134	

¿Conocía don Antonio Valdés, principal responsable de la Secretaría de Indias, el grado de implantación que tuvo la Partida Doble en las Cajas Reales de las Indias?

Para ello puede verse en el Cuadro 1, la diagonal de la Tabla representa el número de Cajas Reales que establecieron, por primera vez, la partida doble. Mientras que los números de la mitad inferior, recogen el número de Cajas Reales, que continuaron aplicando el método, en años sucesivos. Por ejemplo, en 1787 hubo trece cajas, que lo aplicaron por primera vez, de ellas sólo nueve siguieron con él en 1788; tres en 1789 y dos en 1790.

CUADRO 1

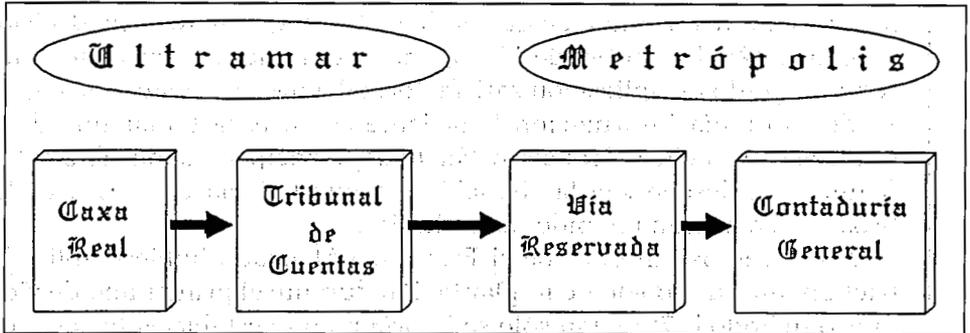
	1785	1786	1787	1788	1789	1790	
1785	3						3
1786	3	42					45
1787	2	34	13				49
1788	2	14	9	3			28
1789	*	*	3	*	*		3
1790	*	*	2	*	*	*	2
%	4,9	68,9	21,3	4,9	*	*	61

El número de Cajas Reales que llegaron a utilizar el método, fueron 61 de 101 consultadas. El año que más cajas llegaron a implantarlo fue 1787, con 49. Sin embargo, sería 1786 el que alcanzaría un grado de implantación más elevado muy próximo al 70 por 100, teniendo en cuenta que ése fue el primer año que se obligó a llevar las cuentas por partida doble. Debemos destacar, además, la existencia de tres Cajas Reales que aplicaron el método incluso antes de 1786, estas eran Trinidad de Buenos Aires, Montevideo y Salta, todas del Virreinato de Río de la Plata. Por el contrario, las Cajas que más se resistieron al cambio, tras la derogación del método, fueron las de Lima y Arica que llevaron su aplicación hasta 1790.

Por otro lado, si tenemos en cuenta el recorrido que seguían los libros y el tiempo que empleaban, vemos que el recorrido puede ser dividido en tres fases, tal y como se muestra en la Figura 8.

FIGURA 8

FLUJO DE INFORMACION CONTABLE



En cuanto a la determinación del tiempo medio (en meses) que los libros de cada año tardaban en ser revisados y trasladados, estableciendo una clasificación por zonas geográficas llegamos a los resultados que mostramos en el Cuadro 2:

CUADRO 2

	Duración Media
Nueva España	31 meses
Río de la Plata	72,5 "
Nueva Granada	25 "
Lima	20 "
Guatemala	48,5 "
Cuba	*****
Chile	19,5 "
Filipinas	*****
Venezuela	36 "

Donde como puede verse el retraso medio global que las cuentas sufrían, durante el período de estudio, oscilaba entre dos años y medio y tres. Siendo Río de la Plata el Tribunal de Cuentas que sufría un mayor retraso.

Si el mayor grado de implantación se dio en 1786, las cuentas de ese año no se revisarían hasta 1789, como mínimo; eso quiere decir que no se remitirían a la Vía Reservada, al menos, hasta esa fecha. Por tanto, no nos cabe la menor duda de que en la fecha en que se tomó la decisión de derogarlo (25 de octubre de 1787), eran escasas las noticias que se tenían sobre el grado de aplicación satisfactoria del método. Esto nos delata que Valdés no tenía información fehaciente como para tomar una decisión tan drástica. Incluso Francisco Machado, principal responsable de la implantación, desconocía la situación, ya que todavía eran escasos los libros que se habían recibido de las Indias.

No podemos ignorar que si Francisco Machado hubiese aplicado estrictamente su modelo de implantación durante el primer año de vida del nuevo método [1786], tan sólo se habría podido establecer en siete Cajas, como nos indicaban los destinos que se dieron a los Interventores Comisionados. Sin embargo, ese número se multiplicaba por 6,5 en esa fecha. Siguiendo ese modelo, en 1787 deberían haber sido catorce las cajas, que debían llevar sus cuentas por partida doble, pero realmente llegaron a cuarenta y nueve. Por tanto, el objetivo de Machado estaba más que cubierto, superando sus expectativas; lo que deja sin sentido la opinión de Valdés de que «no se habían correspondido los efectos al fin».

#### Opinión número 2:

«..., no es fácil plantificarlo por personas que carezcan de la instrucción, talento y demás recomendables cualidades que concurren en su autor...»

Esa falta de efectos, comentada en la opinión número 1, Valdés la imputaba a la falta de conocimientos y preparación que, según él, tenían los Contadores Comisionados. Pero ¿la derogación del método pudo ser consecuencia de una mala actuación de los Interventores Comisionados, principales responsables de su implantación?

Antes de 1786, mandarían Interventores Comisionados, con unas reglas expresas para aplicar la instrucción. Sin embargo, hemos podido averiguar que la realidad fue muy distinta, algunos de los Contadores Comisionados no obtuvieron el permiso para realizar el viaje hasta fechas muy posteriores, quedando retenidos en el Puerto. Fechas que pasamos a detallar a continuación:

— Manuel del Villar .....	1/12/1787
— Martín Josef de Urdaneta.....	1/2/1788
— Antonio Carrasco.....	20/11/1787
— Nicolás de Ribera .....	21/1/1788

- José de Limonta..... 18/2/1788  
 — Félix Pedro de Casamayor ..... 16/1/1788

Todos ellos obtuvieron los permisos, incluso, una vez que se había derogado la partida doble. Quedando demostrado que la mitad de los Interventores Comisionados para el establecimiento del método, no tuvieron participación en el proceso de implantación; por tanto, resultaba sin fundamento esa segunda opinión del Secretario.

#### Opinión número 3:

«..., o por la poca instrucción de los Subalternos y Amanuenses de las Cajas Reales, que sólo tienen en lo general la que le suministra la misma práctica».

¿Cuál fue la actitud de los Oficiales Reales hacia el aprendizaje de un nuevo método para llevar las cuentas de la Real Hacienda?

Como ha quedado demostrado, el alto grado de aplicación del método no fue debido, en su totalidad, a la actuación de los Interventores Comisionados, sino por el contrario, a la actitud y aptitud positiva mostrada hacia el método y el gran esfuerzo realizado por los titulares de las Cajas Reales indianas. Eso nos demuestra que los principales interesados en la correcta aplicación del método fueron los Oficiales Reales de las Cajas; siendo ellos, al mismo tiempo, los responsables de su implantación efectiva.

#### Opinión número 4:

«..., es más difícil de practicar a los que no se han criado en las Casas de Comercio, donde se observa y conviene sea inteligible a todos y a los Ministros de los Tribunales de Cuentas que la han de examinar...».

Opinión que no concuerda en absoluto con los datos obtenidos sobre la implantación y el cumplimiento de la instrucción. Para lograrlo optamos por dar una puntuación, por año y caja, mediante una escala de valores —entre uno y cinco— a las distintas calificaciones que hemos otorgado en los distintos años para cada Caja Real: M=1, R=2, B=3, MB=4, E=5. A partir de estos valores hemos determinado un Cuadro resumen, donde se recogen en términos de porcentajes el resumen de las puntuaciones obtenidas y el porcentaje medio por zonas —ver Cuadro 3—. De las 61 Cajas Reales que implantaron el método, eliminamos tres debido a que no llegó al año de duración.

CUADRO 3

GRADO DE ACERCAMIENTO DE LA IMPLANTACION  
A LA INSTRUCCION DE MACHADO.

	M.		R.		B.		M.B.		E.
PUNTUACION	1		2		3		4		5
N.º CAJAS REALES	1	1	9	2	37		4		4
% (sobre 58 Cajas)	1,7	1,7	15,6	3,4	63,8		6,9		6,9
% Acumulado	1,7	3,4	19	22,4	86,2		93,1		100
	22,4				77,6				
N.º DE CAJAS	13				45				
ZONAS GEOGRAFICAS	RIO DE LA PLATA (2,75) NUEVA GRANADA (2,31) CUBA (2,75) CHILE (2)				PANAMA (3) NUEVA ESPAÑA (3,32) LIMA (3,33) GUATEMALA (3) FILIPINAS (5) VENEZUELA (3)				

Con estos datos podemos afirmar que aproximadamente el 80 por 100 de las cajas observadas que aplicaron el método, llevó a cabo la implantación de acuerdo con lo establecido en la Instrucción. Lo que no implica que no hubiese problemas en la contabilización de determinados ramos, como, por ejemplo, el papel sellado, ya que este era el más complicado de contabilizar.

4.3.2. *Causas ajenas al método y derivadas del entorno*

Realizando un análisis más minucioso de la documentación hallamos posibles causas que podemos considerar dentro del segundo grupo (sociopolíticas). Así, detectamos en Indias, a lo largo de los informes, varios focos de resistencia al mantenimiento del método, pero no tuvieron suficiente fuerza como para impedir la continuación de la reforma.

Pese al tesón y esfuerzo demostrado por los Virreyes, la decisión de derogación tomada en España se mantuvo, lo que nos conducía a este otro interrogante: ¿Cómo podía un Monarca ignorar las peticiones de sus representantes si éstos pretendían velar por sus intereses? Esta curiosa situación nos llevó a contrastar los expedientes que remitieron desde las

Indias y los informes que el Secretario de Indias, don Antonio Valdés, enviaba al Monarca de forma resumida y por medio de la Vía Reservada. En uno de ellos tuvimos la oportunidad de comprobar cómo el Secretario de Indias redactaba y remitía al Monarca un resumen del caso suscitado en Méjico y, a lo largo del mismo, pudimos ser testigos de cómo la información que éste transmitía al Rey era subjetiva, parcial y utilizando argumentos fuera de su contexto. A continuación, mostramos algunos comentarios:

«El Conde Revillagigedo no está enterado de los informes que se tomaron, y razones que hubo, para mandar que se siguiesen el antiguo método de Cargo y Data.»

Evidentemente el Virrey de Nueva España no estaba enterado de los informes que Valdés solicitó en la Metrópoli, como tampoco lo estuvo Francisco Machado principal promotor de la reforma.

«Tampoco se hallan apoyadas sus razones más que en simple relato, pues no acompaña documentos, que acrediten haberse ventilado el asunto entre sugetos inteligentes e imparciales como deviera para hacer juicio de lo más conveniente.»

A través de la Vía Reservada, se dio traslado de todo un expediente que contenía las consultas de las personas que estaban implicadas en el día a día de las cuentas, como fueron los Oficiales Reales, Contadores del Tribunal de Cuentas e Interventores Comisionados. Expediente que no sólo recogía las ventajas sino también aquellos casos donde se había detectado fraude. Hecho, por tanto, que se ocultó al Monarca.

«Ygnoro que haya representaciones de los Gefes de Oficinas de España quejandose de que se perjudica al R. Herario en seguir el antiguo método de cuenta y razón.»

Hizo oídos sordos a los continuos informes que el Contador General enviaba a la Vía Reservada manifestando el grave perjuicio que implicaría a la Real Hacienda la vuelta al antiguo método de Cargo y Data.

«..., pero tambien tengo noticia de que el Contador General, aunque considera útil y benefico à la R. Hacienda el que se estableció, no desprecia el antiguo, y que después de la plantificación del de partida doble ha informado que llevada bien la cuenta y razón por Cargo y Data será vastante para asegurar los Reales intereses.»

Utilizó inadecuadamente las palabras de Machado, tratando de inclinar al Monarca hacia el antiguo método, ya que en ningún momento le

mostró las desventajas que el Contador General achacaba al método de Cargo y Data, por tanto la información no era completa ni objetiva.

«..., conozco lo que es un Virrey, que se halla en los primeros pasos de su mando, y lo que son muchos de sus subditos quando notan sus ideas, conocen sus deseos, que llevar desde España, â los que adhieren con facilidad por intereses particulares y por adulación.»

En el caso de Nueva España no fue el Virrey el que inició la reclamación, sino que fueron los propios funcionarios los que pusieron alerta a aquél, manifestándole su preocupación por la vuelta atrás.

Asimismo, en ningún momento el Secretario de Indias pidió informe al Contador General, al igual que hizo con su subordinado don Pedro de Carranza, lo que nos da a entender que todo se tramó a su espalda y sin tener conocimiento de ello.

## 5. CONCLUSIONES

Por tanto, en base, principalmente, a la documentación consultada, en el Archivo General de Indias de Sevilla, podemos decir que el Contador General Francisco Machado Fiesco, supo integrar en su modelo las principales aportaciones de la doctrina contable de la época, primordialmente de autores franceses, que fueron los de mayor influencia en la literatura contable del siglo XVIII. Fue un plan muy meditado, ya que tardó cuatro años en elaborarlo, y con el que pretendía, no sólo defender los Intereses Reales e incrementar el Bienestar Social, sino también conseguir un avance en el Desarrollo de la Contabilidad Pública, sino también proporcionar una teoría de la contabilidad, un marco general de referencia mediante el cual pudiera evaluarse la práctica contable en las Cajas Reales de Indias, y que sirviera de guía y desarrollo de nuevas prácticas y procedimientos, hecho que queda patente en la propia instrucción que realizó al denominarla «Instrucción Práctica y Provisional...» dando por hecho su susceptibilidad de desarrollo y perfeccionamiento posterior. Asimismo, queremos resaltar tanto la actitud como la aptitud positiva que mostraron los empleados de la Real Hacienda hacia el nuevo método.

De todos estos datos que hemos desvelados se pone de manifiesto que la causa principal de la derogación de la partida doble no se halla incluida dentro de lo que hemos considerado como primer grupo, ya que aunque no fue un proceso exento de dificultades, sin embargo éstas las consideramos que eran subsanables con el transcurso del tiempo. Debemos

reconocer, en base a los datos obtenidos y a la documentación analizada, no sólo el éxito del proyecto en cuestión sino también la gran labor realizada por su autor don Francisco Machado para establecerlo. Por consiguiente, podemos concluir que las causas fueron ajenas al método y de carácter sociopolítico, carente de razón alguna, ya que no encontramos pruebas evidentes de fracaso del proyecto.

Por otro lado, la muerte de Gálvez en 1787 supuso una paralización de las Reformas en las Indias. Su rechazo coincidió con la reciente llegada del nuevo Secretario de Indias don Antonio Valdés (cuyo nombramiento fue el 8 de julio de 1787). Dicho Secretario, como a lo largo de nuestro trabajo queda patente, desde su llegada a la Secretaría de Indias se vio influenciado por aquellas personas que se mostraban contrarias al establecimiento del nuevo método de partida doble, esgrimiendo argumentos similares a los expuestos por el Barón de Bielfeld en su obra *Instituciones Políticas* [1762]. Lo que, a nuestro entender, fue lo que impulsó a Jócana y Madaria [1793], subordinado de Machado en la Contaduría General, a escribir uno de los alegatos más firmes que se conocen en defensa de la aplicación de la partida doble en las cuentas públicas.

## BIBLIOGRAFIA

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1970): «Report of the Committee on Accounting History», en *Accounting Review* (Suplemento).
- BIELFELD, Barón de (1762): *Instituciones Políticas*, París, la edición en castellano de esta obra fue realizada por don Domingo de la Torre y Mollinedo entre 1767 y 1781. Ambos ejemplares lo hemos localizado en la Biblioteca Colombina de Sevilla.
- CERVERA PERY, J. (1995): «El marino don Antonio de Ulloa: un sevillano universal», *Revista de la Fundación El Monte*, año I, núm. 3, octubre.
- CÉSPEDES DEL CASTILLO, G. (1983): *Historia de España*, vol. VI: *América hispánica (1492-1898)*, Ed. Labor, S.A.
- ENCINAS, D. (1596): *Cedulario Indiano*, reedición en facsímil realizada por don Alfonso García Gallo, 4 vols., Ediciones Cultura Hispánica, Madrid, 1946.
- ESCALONA AGÜERO, G. (1647): *Gazofilacio Real del Perú*, Editorial del Estado, 4.ª ed., La Paz, Bolivia, 1941.
- FELIPE II, 1596: «Real Cédula, dada en Fuensalida el 18 de agosto de 1596, sobre los libros de cuentas que han de llevar los Oficiales Reales de la Isla Margarita», A.G.I., Sección Indiferente General, Legajo 606, l.2., folios 30 a 36.
- FERRER DEL RÍO, A. (1856): *Historia del Reinado de Carlos III en España*, Imp. de los señores Matute y Compagni, Madrid.

- GÁLVEZ, J. (1785): «Instrucción para los Contadores-Interventores encargados de establecer en las oficinas de la Real Hacienda de Indias el Método de Cuenta y Razón dispuesto por la Contaduría General en su Instrucción 27 de abril de 1784». San Ildefonso, 1 de agosto de 1785, Madrid.
- GONZÁLEZ FERRANDO, J. M.<sup>a</sup> (1994): *La Partida Doble en Castilla en el siglo XVIII*, Publicación realizada por la Comisión de Estudios de Historia de la Contabilidad de AECA y el Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid. Con motivo del Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli, *De las Cuentas y las Escrituras, 1494-1994*.
- (1994): «Una Ayuda Indirecta a la Introducción de la Partida Doble en la Real Hacienda de Indias: la Real Cédula de 18 de agosto de 1596 sobre los libros de cuentas», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 23, núm. 80 (julio-septiembre), pp. 647-674.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1981): *Contribución al Estudio de la Historiografía Contable en España*. Banco de España, Servicios de Estudios, Estudios de Historia Económica, núm. 3.
- (1985): «Pedro Luis de Torregrosa primer contador del Libro de Caja de Felipe II. Introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla (1592)», *Revista de Historia Económica*, núm. 2 (primavera-verano).
- (1986): *Establecimiento de la Partida Doble en las Cuentas Centrales de la Real Hacienda de Castilla (1592)*, vol. I: Pedro Luis de Torregrosa, primer Contador del Libro de Caja, Banco de España, Servicios de Estudios. Estudios de Historia Económica, núm. 14.
- (1991): *Propuesta de Contabilidad por Partida Doble para llevar las Cuentas Centrales de la Real Hacienda Castellana (hacia 1574)*, Lección de apertura del IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Universidad de Cantabria, Santander.
- (1992): *Problemática General de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas*, Ponencia presentada en el Encuentro de Trabajo en torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España, Miraflores de la Sierra, Madrid, septiembre 1992.
- JÓCANO Y MADARIA, S. (1793): *Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar la Cuenta y Razón contra la Opinión del Barón de Bielfeld acerca del Arte en General y del Método de Partidas Dobles en Particular*, Madrid.
- JUAN Y ULLOA (1953): *Noticias Secretas de América*, Ed. Mar Océano, Argentina.
- MACHADO FIESCO, F. (1780): «Papel de Consideraciones en que se trata el Método de Cuenta y Razón que con arreglo a tres leyes del título 7.º, libro 8.º de la Recopilación de las Indias conviene establecer en aquellos Dominios», *Documento manuscrito*, Madrid, 20 de junio de 1780.
- (1784): «Instrucción Práctica y Provisional en forma de Advertencias, que debe servir a todas las Caxas Reales, o Foránneas de las Indias, para el modo de llevar las Cuentas de la Real Hacienda entre año, de formar Estados Mensua-

les y Tanteos anuales y de dar la Cuenta General en fin de cada uno como está madado», Madrid, 27 de abril de 1784.

MARCOLETA, D. (1774): *Historia y descripción general de los intereses del comercio de todas las naciones de Europa en las cuatro partes del mundo*, traducido del francés por don Domingo de Marcoleta, Madrid.

ORTIZ DE LANDAZURI, T. (1766): «Instrucción Práctica Formada por esta Contaduría General que demuestra el Método, Reglas y Expresión con que Anualmente se deberán Executar los Tanteos y Cortes de Caja en todas las de la América...», Madrid, 19 de agosto de 1766.

— (1767): «Instrucción Dispuesta por la Contaduría General con el Fin de Instruir á los Oficiales Reales, Tesoreros, Depositarios y demás Personas que Perciban Caudales, y que Deban dar Cuenta en el Modo y Reglas que deben observar para la Ordenación de las que han de Presentar desde 1 de enero de 1768 en adelante en los Tribunales de México, Lima y Santa Fe y otros de aquellos Dominios», Madrid, 3 de septiembre de 1767.

PORTE, M. de la (1753): *La Sciencies des Negocians*, París.

RAMOS CERVERÓ, R. 1992: «La Contabilidad en la Administración Virreinal Americana. Ponencia presentada al encuentro», *Entorno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España*, Miraflores de la Sierra.

— *Colección de Documentos Inéditos, relativos al descubrimiento conquista y organización de las antiguas posesiones españolas de Ultramar*, Publicada por la Real Academia de la Historia, Madrid, 1885-1932.

RODRÍGUEZ VICENTE, M. E. (1966): «La Contabilidad Virreinal como fuente histórica», *Anuario de Estudios Americanos*, tomo XXIII, pp. 1523-1542, Sevilla.

— (1975): «La Contabilidad Privada como fuente histórica», *Anuario de Estudio Americanos*, tomo XXXII, pp. 303-327.

SALVADOR DE SOLÓRZANO, B. 1590: *Libro de Caja y Manual de Cuentas de Mercaderes, y otras Personas, con la Declaración de ellos*, Madrid, reeditado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en 1990.

## DOCUMENTACION CONSULTADA

FUENTE: Archivo General de Indias.

### Sección Buenos Aires

Legajos: 21, 144, 347, 402, 403, 404, 405, 406, 446, 452, 458, 459, 465.

### Sección Caracas

Legajos: 553, 554, 555, 556, 577, 578, 600, 601, 602, 603, 625, 626, 653, 654, 680, 681, 702, 703, 727, 728, 736, 737, 738.

*Sección de Charcas*

Legajos: 628, 633, 637, 640, 647, 651, 656, 667.

*Sección Chile*

Legajos: 178, 349, 400, 403, 408, 409, 414.

*Sección Consulados*

Legajos: L.33, 80, 1654, 1734.

*Sección Contaduría*

Legajos: 657, 663B.

*Sección Contratación*

Legajos: 5532 N.1 R.1.

*Sección Estado*

Legajos: 75 N.8.

*Sección Filipinas*

Legajos: 869.

*Sección Guadalajara*

Legajos: 450, 442, 443, 444, 458, 463, 470, 473, 474, 479, 480, 484, 485.

*Sección Guatemala*

Legajos: 749, 800, 802, 808, 813, 817, 818.

*Sección Indiferente General*

Legajos: 545 L.5, 564 L.1, 564 L.3, 606 L.2 F.30V-36V, 661, 662, 734, 874, 884, 892, 893, 894, 984, 986B, 987, 988, 989, 990, 992, 993, 995, 996, 997, 998, 1009, 1010, 1334, 1525, 1625, 1626, 1652, 1653, 1705, 1706, 1707, 1708, 1711, 1712, 1713, 1714.

*Sección Lima*

Legajos: 191 N.90, 610, 612, 646, 669, 670, 671, 672, 673, 674, 675, 676, 677, 678, 679, 680, 681, 682, 683, 684, 685, 686, 687, 688, 689A, 689B, 690, 691, 1068, 1069, 1122, 1131, 1153, 1154, 1155, 1156A, 1156B, 1222, 1285, 1302, 1362, 1384, 1397, 1400, 1421, 1436, 1437, 1438.

*Sección Méjico*

Legajos: 1158, 1218, 1243, 1244, 1249, 2056, 2058, 2059, 2113, 2118, 2125, 2128, 2135, 2136, 2139, 2147, 2151, 2154.

*Sección Panamá*

Legajos 331, 332, 350, 351.

*Sección Patronato*

Legajos: 8 R.1.

*Sección Quito*

Legajos: 422, 451, 455, 473, 474, 496, 497, 515, 516, 537, 539, 540.

*Sección Santo Domingo*

Legajos: 1830, 1831, 1851, 1852, 1853, 1883, 1887, 1890, 1891, 1895, 1911, 1915, 1919, 1937, 1942, 1943, 1950, 1960, 1967.

*Sección Santa Fe*

Legajos: 795, 796, 842, 843, 858, 866, 875, 876, 886, 891, 893, 901, 1103, 1139, 1146, 1212, 1213, 1221, 1226, 1231, 1235.

*Sección Secretaría de Guerra*

Legajos: 6906 Exp.10, 7092 Exp.2, 7130 Exp.4, 7077 Exp.2.

*Sección Ultramar*

Legajos: 713, 781, 782, 783, 805, 910.

FUENTE: *Archivo General de Simancas.*

*Sección Títulos de Indias: 188-654.*