

apareciera en los manuscritos europeos—sus contactos con los árabes del Norte de África y de Constantinopla pueden asegurarlo. En 1202, los números árabigos y los métodos de cálculo fueron introducidos a Europa en un libro de Leonardo de Pisa.* Este libro tenía capítulos sobre la suma, la resta, los precios de artículos, el trueque, las sociedades mercantiles y otros aspectos semejantes. Y todo ello resultaba interesante para los comerciantes que estaban relacionados con dichos tópicos. También, el libro citado resultaba interesante porque utilizaba el nuevo sistema de diez números, incluyendo el "cero".

Naturalmente, tal sistema se prestaba para hacer cálculos y había sido ya utilizado por los árabes en los problemas aritméticos del comercio. Este conocimiento, adquirido por los comerciantes italianos en los primeros años del siglo XIII, probablemente —aunque bastante difícil de comprobar—, abrió las puertas para sistematizar el registro que necesitaban las letras de cambio, en una forma que ningún otro procedimiento podría haberlo satisfecho. Un historiador de las matemáticas (Ball), dice que una generación después de Leonardo de Pisa los números árabigos eran ampliamente utilizados por los comerciantes italianos, conjuntamente con el sistema romano. Sin embargo, debe hacerse notar que las reglas del gremio de banqueros prescribían invariablemente el uso de los números romanos para llevar el Mayor. Tal idea prevaleció durante mucho tiempo, porque se consideraba que dichos números dificultaban más las alteraciones fraudulentas. Pero no había ninguna restricción por parte del gremio para impedir otros usos informales de los números árabigos.

Es evidente que en la Edad Media las condiciones ambientales del comercio, del capital y del crédito, eran muy diferentes de las que acompañaban a los mismos elementos en el período de la Historia Antigua. Parece evidente que estas circunstancias cambiaron tanto la magnitud y la extensión del comercio y los fines para los cuales se empleaba el capital y el crédito, que los últimos elementos pudieron convertirse en los antecedentes vitales de la Contabilidad, mientras que antes habían permanecido inactivos. Ellos llevaron finalmente, sin duda alguna, directamente al desarrollo de la "partida doble".

Las prácticas contables utilizadas inicialmente en Inglaterra, tanto en los aspectos feudales como gubernamentales, no condujeron a la contabilidad por partida doble; pero desde diversos ángulos anticiparon en forma definitiva o la teoría y la práctica de la contabilidad moderna.

4. La Contabilidad Medieval en Inglaterra: El Tribunal de Hacienda y el Feudo

Michael Chatfield

Durante la Edad Media, la Contabilidad fluyó en diversos canales. El desarrollo en la parte Septentrional de Italia de las sociedades mercantiles y el comercio Transoceánico, condujo al sistema de la "partida doble" que se utiliza actualmente. Resulta tentador convertir la historia de la contabilidad en la historia de los registros por partida doble, pasando en forma muy rápida por el milenio que media entre la caída de Roma y la publicación de la *Summa de Paciolo*, y posteriormente pasando por otros trescientos años, hasta llegar al siglo XIX y a nuestras primeras obras teóricas contemporáneas. Fuera de la corriente más importante de los hechos que condujeron a la contabilidad por partida doble, se encuentran los detalles de la práctica medieval que son ajenos a Italia y que no pueden tomarse en cuenta, ya que, en el mejor de los casos, se les concede sólo un interés histórico.

Las técnicas contables inglesas de la época medieval merecen atención por diversas razones. Los libros de Contabilidad en aspectos impositivos y feudales se encuentran entre los documentos más antiguos que se conservan en la lengua inglesa, y los métodos que se utilizaban para problemas específicos en dichas áreas sugieren un gran paralelismo con las situaciones actuales. Por ejemplo, durante la Edad Media, la comisión o mandato ("agency accounting") proporcionó los cimientos para las directrices de la mayordomía y del conservatismo; y la época medieval creó las condiciones para el rápido adelanto que tuvo la técnica contable durante el Renacimiento.

* Conocido también como Leonardo de Fibonacci y se trata indudablemente del "Liber Abaci" (1202) (N. del R.)

El antecedente feudal

En contraste con los procedimientos de contabilidad codificada del Imperio Romano, la contabilidad medieval se localizaba y se centraba alrededor de cierto número de instituciones especializadas. Con frecuencia se presenta a la sociedad feudal como una pirámide multiestratificada, con los integrantes de cada uno de los niveles inferiores garantizando ciertos derechos a cambio de ciertas obligaciones. Tal Estructura requeriría muchas delegaciones de autoridad, así como la transferencia de los derechos territoriales de parte de los propietarios nominales a los poseedores y usuarios de hecho. El problema contable fundamental era el de la comunicación vertical y el de verificación entre dueño y agente. En la contabilidad inglesa estatal, esto originó el "estado de cargos y descargos", hecho en favor del mayorazgo feudal por su amo; mientras que en las finanzas reales esto condujo al sistema de "oferta" del registro y a la verificación de los cobros de impuestos.

Contabilidad gubernamental

Las autoridades inglesas compartían con los primeros gobiernos una necesidad de regular los embargos y los cobros de impuestos. Después de haber invadido Inglaterra, Guillermo el Conquistador se apoderó de todas las propiedades en nombre de la Corona, y en el año de 1086 hizo una encuesta que incluía todas las propiedades reales y los impuestos que se le adeudaban. El "*Domesday Book*" se le recuerda fundamentalmente como censo, pero también servía de registro del valor predial en el cual podían basarse las valuaciones de la Corona.

El registro contable más antiguo que se conoce en la lengua inglesa es el "Pipe Roll" o "Gran Rollo del Tribunal de Hacienda", que se acumulaba anualmente a partir de las valuaciones en el "*Domesday Book*" y de los estados proporcionados por los alguaciles y otros funcionarios que hacían pagos a la tesorería. El "Pipe Roll" era un pergamino de piel de cordero, que registraba selecciones ingresos provenientes de rentas, multas, impuestos y otras cargas adeudadas al rey, conjuntamente con un resumen de los pagos efectuados y de los gastos incurridos al procederse a la recaudación.

En su contexto feudal, el Tribunal de Hacienda (Exchequer) era algo más que un Departamento de Estado a cargo de los ingresos reales. Su legitimidad provenía de una delegación de la autoridad real; la relación esencial era la que existía entre el rey y sus súbditos y dependía del poder real para fijar impuestos así como de la obligación de los súbditos de pagarlos. La interacción entre las dos divisiones que integraban el Tribunal de Hacienda, ilustra aún más este aspecto de comisión o mandato de la

contabilidad medieval. El Departamento del Tesoro, o Tribunal Menor, recibía dinero y pagos en especie y monedas ensayadas, para comprobar que eran "de la bondad requerida". Pero el "Pipe Roll" era el registro del Tribunal Superior o Consejo del Rey, que tenía también autoridad para auditar al Consejo menor, autorizar descuentos, arreglar problemas legales relacionados con las cuentas y conceder a los recaudadores de impuestos su finiquito.¹

Aunque ciertos pagos podían hacerse directamente a la Tesorería, en la mayor parte de los casos se necesitaba un intermediario entre la Corona y los ciudadanos. El alguacil era el representante del rey, tanto en los asuntos civiles como militares, y normalmente tenía el castillo principal del condado. Era el recaudador de los ingresos reales y mayorazgo de los bienes raíces de su condado, los cuales se rentaban mediante un estipendio fijo. Administraba justicia en el tribunal del condado; cobraba las rentas del uso de caminos, bosques y campos; recaudaba los impuestos de importación y exportación, los tributos de las poblaciones, multas, sanciones y otros impuestos. Era la persona más importante en el Tribunal de Hacienda.²

El sistema de oferta

Dos veces al año, en Pascua y durante la Fiesta de San Miguel (29 de Septiembre), el alguacil de cada condado era convocado para asistir a las sesiones del Tribunal de Hacienda en Westminster.³ En Pascua, llevaba y pagaba al Tribunal menor cerca de la mitad de los adeudos de todo el condado. Cualquier recaudación de cantidades vencidas y no pagadas provenientes de años anteriores, era verificada contra el "Roll"; pero no se corrían asientos contables de los depósitos de los cobros del año en curso. En lugar de eso, el tesorerero, después de haber aceptado la oferta o pago a cuenta del alguacil, daba órdenes para que se cortara una tarja (especie de estaca de madera) (tally stick).

La tarja, en calidad de prueba de pago, es anterior aun al "Pipe Roll". En el Siglo XII, normalmente era una pequeña estaca de madera de avellano, de 8 a 9 pulgadas de longitud, con una muesca o incisión para indicar la suma recibida. Una incisión del ancho de la palma de la mano representaba mil libras; cien libras se representaban con una muesca del

¹ D.M. Stenton, ed., "*The Great Roll of the Pipe for the Second Year of the Reign of King Richard the First*," Vol. 39 (London: Publications of the Pipe Roll Society, 1925), Introducción, pp. xiii, xiv.

² Rudolph Robert, "*A Short History of Tallies*," A.C. Littleton and B. S. Yarney, Studies in the Accounting (London: Sweet & Maxwell, 1956), p. 78.

³ *Ibid.*, Stenton, op. cit., p. XV.

grueso del dedo pulgar; veinte libras, con la anchura del dedo meñique; una libra, con la de un grano de cebada madura; un chelín, con una incisión; un penique con una incisión sencilla, sin llegar a quitar madera y la mitad de un penique con un agujero.⁴ Después de que la suma de la oferta o proposición del alguacil había sido grabada, se hacía un corte cruzado y diagonal a una o dos pulgadas de la parte más gruesa de cada tarja, y ésta se dividía en dos partes idénticas, grabadas de longitudes desiguales. Los lados lisos de ambas piezas se inscribían en latín, para mostrar que estaban relacionados con la misma deuda, y en calidad de protección adicional; los cortes en cruz se hacían en varios ángulos de las distintas tarjas, de tal forma que ningún listón o pieza corta pudiera colocarse con la otra mayor que no fuera aquella de la cual provenía. Después de esto, el alguacil partía trozos de madera como "recibos" de los pagos enterados, y los "listones" o partes más pequeñas de las tarjas se conservaban por el Tesorero, a manera de "copias al carbón" para los archivos del Tribunal de Hacienda.

El alguacil regresaba por las Fiestas de San Miguel, pagaba el resto de los ingresos reales por contribuciones y se sometía a una auditoría. En esta forma concluía su responsabilidad. Pero, aún cuando en Pascua había pagado la mitad del adeudo de su condado, en la reunión del Día de San Miguel se le requería por el total de los ingresos anuales y entonces se preparaba la "Lista de Enteros" ("receipt Roll"). En este momento el tesorero preguntaba al alguacil si estaba listo para rendir sus cuentas. En caso afirmativo, el tesorero leía la cantidad debida de su copia del "Pipe Roll", preguntaba entonces si los gastos del alguacil eran los mismos que los del año anterior, y éste debería tener los comprobantes que soportaran cualquier erogación extraordinaria. Estos se leían en voz alta y se constataban con los "duplicados" del Tribunal de Hacienda, y luego se registraban en el "Roll". Los gastos, tales como reparaciones a los castillos, eran siempre comprobados con documentos y por dos de los investigadores del Rey; estos últimos certificaban la ejecución y el costo del trabajo. Seguía a esto una lista de cuentas que incluía cualquier atraso o demora de rentas "agrícolas", de "conventos" o de pagos voluntarios para obtener el favor real, multas por asesinatos impuestas a los condados en los casos en que no se encontraba al asesino, ayudas y "donativos" de ciudades y villas y los bienes de los felones y de los fugitivos.⁵

El arreglo final se llevaba al cabo sobre una mesa cubierta con una "leja de cuadros" (especie de tablero), después de lo cual se llamaba al oficial del Tribunal de Hacienda (Exchequer). En un lado se encontraba el alguacil con sus recaudaciones, su tarja y los comprobantes de sus desembolsos. El Tesorero leía la Lista de Exacciones ("Exatory Roll") en la

cual se encontraban registradas todas las "granjías" de los condados, del año. Al otro lado de la mesa, un oficial, al que se le llamaba el "calculista", hacía los cálculos en los cuadros de la cubierta, los cuales representaban todos los pagos anuales que se adeudaban a la corona. Después de que se llegaba a un acuerdo por ambas partes, el calculista se desplazaba al otro renglón o hileras de cuadros, en el que se mostraba la cantidad pagada por el alguacil en Pascua. La "tarja" del alguacil y el "listón" de la misma, del oficial del Tribunal de Hacienda, se "apareaban" para verificar que las muescas e incisiones se correspondían. A medida que el Tesorero mencionaba las cantidades adeudadas, las recaudaciones del alguacil que habían sido cubiertas en la Festividad de San Miguel, se indicaban en los cuadros de su lado del tablero de cálculos y se blanqueaban ("blanched") por el contador, quien debía examinar las monedas ensayadas y sustraía la cantidad necesaria de peniques del montón. Después de esto, se hacía una nueva tarja por la cantidad ajustada. Los comprobantes de la Corona, por las deducciones y gastos permitidos al alguacil, se colocaban en la cubierta como deducciones posteriores de la suma adeudada. Cuando todas las cuentas de la Corona eran saldadas con los pagos, las tarjas comprobatorias y con los comprobantes de deducciones, el alguacil quedaba liberado. Posteriormente éste juraba ante el Bastonero del Tribunal de Hacienda, que había llevado las cuentas legalmente y de acuerdo con su conciencia, y se le despedía.⁶

Las tarjas en los últimos tiempos

Las tarjas de madera sobrevivieron durante cerca de setecientos años, debido en parte a la escasez de papel, hasta el siglo XVI. La tarja con muescas era también una parte necesaria de la imposición (pago de impuestos) en una sociedad en la cual aún los nobles eran analfabetas, y para quienes un recibo en pergamino no tenía ningún significado. El sistema de oferta o proposición aportaba una forma ingeniosa de controlar los ingresos de los recaudadores, quienes a menudo sólo podían contar utilizando los dedos de la mano.

Aunque las tarjas continuaron representando recibos, en los últimos años también se las utilizó como documentos por pagar, garantías de anticipos de impuestos, cheques postdatados y letras de cambio. Una deuda privada podía reconocerse por una incisión en la tarja por la cantidad adeudada y entregada al acreedor, quien en el momento oportuno la presentaba para su pago.⁷ Los reyes de las dinastías Plantagenet y Tudor, inicialmente en forma ocasional y posteriormente en forma rutinaria, recaudaban dinero con garantía de tarjas, las cuales concedían al tenedor

⁴ Robert, *op. cit.*, p. 73.

⁵ Stanton, *op. cit.*, pp. XV-XVII.

⁶ *Ibid.*, pp. XV-XVII.

⁷ *Ibid.*, p. X.

el derecho a recibir ingresos futuros provenientes de impuestos, o aún más, siguiendo el estilo romano, el derecho de recaudar ciertos impuestos. Todavía un poco más adelante, las tarifas se asignaban y circulaban como instrumentos negociables, reduciendo los ingresos y egresos de dinero amonudado en el Tribunal de Hacienda y complicando el registro del "Rollo de Exacciones". Cuando el volumen de las transacciones con tarifas aumentó, en el Tribunal de Hacienda llegó a considerárselas como una forma de inversión especulativa en títulos públicos, y eran "descontadas" por la firma de banqueros Goldsmith. Durante el Siglo XVIII, las tarifas fueron poco a poco reemplazadas por las "letras" o "libranzas" del Tribunal de Hacienda.⁸ En (hasta) 1826 fueron abolidas las tarifas en Inglaterra.*

Contabilidad feudal

Los feudos, que consistían en bienes raíces de personas que poseían títulos nobiliarios, eran importantes tanto desde el punto de vista social como económico, en la Inglaterra medieval, que era predominantemente agrícola. La contabilidad feudal británica describía las recepciones y pagos de una entidad económica autosuficiente: los resultados de los tratos con extraños normalmente se designaban "extranjeros" en las cuentas. Otra característica de la vida feudal era la administración por representantes. El señor feudal, ya fuera conde o duque, en lo referente a su subsistencia, a menudo dependía de la productividad de los grandes terratenientes y de los esfuerzos de cientos de personas a las cuales no podía supervisar directamente. La administración cotidiana normalmente se delegaba a una jerarquía de subalternos y de jefes de departamentos. El incentivo del terrateniente para llevar cuentas, surgía de su propia necesidad de verificar la honestidad y confiabilidad de estos mayordomos, a fin de evitar pérdidas y robos y, generalmente, para estimular la eficiencia. Desde el punto de vista de los mayordomos, los registros contables proporcionaban la evidencia de que habían llevado a cabo sus obligaciones con integridad y eficacia.

La autosuficiencia feudal y la relación de mandato o comisión, son aspectos claves para comprender las diferencias entre las cuentas de bienes inmuebles y las cuentas que se utilizan actualmente. La independencia económica se traducía en que se necesitaban muy pocos registros en el área que actualmente denominamos contabilidad financiera. El "diario" feudal se llevaba por partida simple—no doble—y normalmente sobre la base de efectivo. Las ventas a crédito eran

ocasionales. Al igual que las cuentas de los mercaderes medievales, los asientos se llevaban en forma narrativa, con muy poca utilización de columnas para dinero o para saldos subsecuentes. Con frecuencia se omitían las fechas y a veces no quedaba clara la secuencia de las transacciones. A menudo se reunían aspectos semejantes, práctica que oscurecería los hechos importantes, desde el punto de vista del contador moderno. Los implementos del terrateniente podían agruparse con la propiedad personal de sus súbditos, y a veces los valores en efectivo se combinaban en los estados de los activos feudales con las cantidades físicas de los artículos. Se tomaban inventarios, pero rara vez se preparaban balances. No había distinción clara entre el capital y los gastos; por ejemplo, el costo de un caballo se registraba en la misma forma que el costo de la pastura que consumía. Los gastos se distribuían detalladamente en varias actividades, para mostrar los resultados de cada una de ellas; pero interesaba poco la pérdida o la utilidad total. Algunas veces se interrumpía la narración de una cuenta a fin de introducir las consideraciones de lo que hubiera podido ganarse si se hubiera tomado un curso diferente de acción.

Los oficiales feudales llevaban cuentas, no para el negocio o entidad mercantil—tal y como se hace actualmente—, sino para su propia protección. En los grandes latifundios, un oficial reunía en un libro las rentas de terrenos y los honorarios; dicho libro era utilizado por otra persona, quien realmente recaudaba estos ingresos y los registraba de acuerdo a la fuente. Otros pagaban y llevaban cuentas de gastos y sueldos. Normalmente, el día de San Miguel un auditor examinaba y resumía todas estas cuentas, que básicamente eran registros de las personas interesadas, no del feudo mismo. Como su finalidad era únicamente mostrar que las obligaciones se habían llevado a cabo en forma honesta y eficiente, había una tendencia natural a que cada mayordomo registrara exclusivamente los renglones de los cuales él se responsabilizaba, mostrando los recibos correspondientes en relación con cada pago.

A menudo se supone que el estado de "cargos y descargos" se originó en la contabilidad "ejecutoria". Realmente, ésta se desarrolló en Escocia en el Siglo XV por contadores del gobierno, se adoptó por los mayordomos feudales ingleses y no fue muy utilizada por los "ejecutores", sino hasta después de trescientos años. El estado en sí mismo era el informe de un agente o comisionado en relación con su mandato, para descargar su responsabilidad. Normalmente se iniciaba con el nombre del feudo e incluía los nombres de los mayordomos; en algunas ocasiones, los de los auditores, el lugar y la fecha de la auditoría y el periodo en que se había llevado al cabo la revisión. A menudo contenía una cuenta de dinero, con rentas y otros ingresos, subdivididos por tipos, y una cuenta de granos y existencias, con categorías separadas para granos, ganado y varios tipos de

* Robert, *op. cit.*, pp. 73-85

⁸ Dickens hizo mofa de este sistema en su crítica sobre la administración pública de Inglaterra, a mediados del Siglo XIX (V. del R)

productos. Se señalaban los saldos iniciales de cada artículo; posteriormente, el mayordomo "cargaba" por las recepciones del feudo y por las recepciones extrañas y los incrementos naturales en los rebaños, y "descargaba" por las deducciones de pagos hechos en efectivo, pérdidas y otras utilidades de estos recursos.

Control interno

En lo referente a la utilización de procedimientos de control interno, el feudo era comparable a un negocio moderno. Como el ejecutivo de una empresa contemporánea, se esperaba que el mayordomo feudal utilizara los datos contables para controlar las operaciones y para planear el futuro. Sus obligaciones incluían inspecciones frecuentes y sorpresivas a las áreas de trabajo e informes al señor feudal sobre la ejecución correcta o incorrecta. Se consideraba una buena práctica registrar cada transacción y separar las funciones de registro de operaciones y manejo de efectivo. Los ingresos provenientes de ventas de madera, carne y pastura, podían analizarse en comparación con los gastos. A menudo se registraba muy detalladamente la siembra de diferentes tipos de granos.⁹ Era normal estimar con un año de anticipación la necesidad de alimentos, combustible, vestidos y otros artículos, y programar con exactitud las fechas en las que los mayordomos tenían que hacer desembolsos, de acuerdo con las necesidades programadas.

Mediante un sistema de auditoría interna se verificaban las cuentas que se llevaban en cada área de trabajo del feudo. A.C. Littleton describe una propiedad¹⁰ en la que los ujieres que supervisaban el servicio de comidas llevaban registros de las comidas servidas, para compararlos con los registros que se llevaban en la cocina, los que a su vez debían "aparearse" contra las listas de los ingresos por provisiones y de alimentos disponibles. Se esperaba que coincidieran los registros del encargado de preparar el pan y el del encargado de hornearlo, en lo referente al pan enviado y consumido. El cervecero y el despensero debían coincidir en relación con la cerveza; el carnicero comprobaba las pieles con el curtidor, la carne con el despensero y el sebo con el "velero".

Las normas de producción reforzaban la comprobación interna. Se esperaba que el panadero, el cervecero y el despensero produjeran cierta cantidad de pan, cerveza y carne, a partir de cierta cantidad de materiales recibidos. Las adquisiciones para abastecimientos se registraban en el

momento del envío y las existencias que no estaban en uso se guardaban bajo llave. Los frecuentes inventarios físicos permitían a los mayordomos ver qué tanto apego había entre los niveles presupuestados y los logrados. Los empleados en la cocina, en el almacén de especias, en el granero y en otras áreas, hacían resúmenes mensuales de gastos y de inventarios bajo la supervisión de empleados del controlador o interventor, y los empleados encargados de las existencias reunían estos informes en su total de gastos y en un "comprobante de residuos" que señalaba los inventarios de todo tipo de propiedad.

Las técnicas de los tribunales hacendarios y de los feudos se utilizaban para llevar las cuentas domésticas de los propios feudos.¹¹ Aquí también la intención era controlar, por medio de la contabilidad cada renglón de gastos, y de nuevo, el fin básico de la cuenta no era ayudar a determinar el ingreso de bienes, o mostrar que el aspecto doméstico era autosuficiente, sino descargar la responsabilidad del contador. Con frecuencia los gastos domésticos se ponían en el mismo lugar que los de todo el feudo y para fines de presentación en estados, se podían combinar con los resúmenes anuales de otras cuentas del feudo.

Auditoría feudal

Dependía de cada feudo específico la selección de quienes iban a tomar parte en una auditoría, así como la frecuencia de las mismas. En algunas ocasiones un caudal o hacienda incluía cierta cantidad de feudos, los cuales podían auditarse (revisarse) como grupo; o bien, los auditores podían ir de feudo en feudo. Las cuentas de la mayor parte de los grandes feudos se examinaban anualmente por el señor feudal y por su consejo doméstico, y a menudo por un auditor designado especialmente para ello.¹² No se entregaban estados certificados a los extraños, ni el examen de auditoría se orientaba a la medición de la eficiencia administrativa. Se trataba sólo de una constatación de la contabilidad del mayordomo. En aquel tiempo —igual que ahora— facilitaba la labor el control interno y permitía que se les concediera más confianza a los estados financieros, a la vez que proveía el descargo final de los que manejaban el dinero, así como de las cabezas de departamentos. Los sirvientes a los que se les encontraban cuentas vencidas y no cubiertas, podían ser enviados a prisión por el testimonio del auditor.

⁹ N. S. B. Gras a y E. C. Gras, "The Economic and Social History of and English Village" (Crawley Hampshire) A. D. 909-1928 (Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1930), p. 16.

¹⁰ A. C. Littleton, "Old and New in Management and Accounting", The Accounting Review (April 1954), pp. 196-200.

¹¹ E. M. Watt, "Price", "Cromwell Household Accounts, 1477-1478", en A. C. Littleton y B. S. Yamey, Studies in the History of Accounting (London: Sweet & Maxwell, 1956), pp. 97-108.

¹² A. C. Littleton, "Accounting Evolution to 1900", (New York: Russell & Russell, 1966), pp. 250-264.

Desde hace seiscientos años se consideraba que la opinión de un auditor tenía más valor si permanecía independiente de las partes interesadas.¹³ El auditor empezaba a examinar cuidadosamente las cuentas de todos los que manejaban dinero, verificando su exactitud aritmética y la corrección del gasto de que se trataba. Si aun no se había hecho, posteriormente el auditor procedía a combinar estas cuentas en un estado de cargos y descargos que comprendía todo el feudo; en algunas ocasiones iniciaba los subtotales y escribía debajo del último saldo: "Escuchado por los auditores firmantes".

Por último, venía la Declaración Anual de Auditoría. Tal y como lo había verificado el auditor, se leía el estado de cargos y descargos en presencia del señor feudal y de la asamblea de mayordomos, cuyos descargos estaban bajo escrutinio. Cada uno de ellos podía ser llamado para contestar preguntas y probar los hechos de su conocimiento personal. Una de las razones para un resumen oral de las cuentas es obvia: el feudo, igual que el Tribunal de Hacienda, tenía que ponerse a tono con las realidades de una sociedad en la que predominaban los analfabetas. Pero una *audientia publica* (la palabra "audit" significa *oír*)* proporcionaba también una protección especial en contra del fraude, porque los hechos se exponían simultáneamente ante todas las personas calificadas para conocer (oír) los errores y omisiones cometidos.

Escuelas y tratados feudales

Al igual que los romanos, que antecediéron a los ingleses, éstos prepararon "manuales" de instrucciones para los auditores¹⁴. Dichos manuales describían detalladamente los métodos de comprobar la exactitud de las cuentas e indicaban los tipos de errores y engaños que podían cometerse. En algunas ocasiones, los tratados sobre administración de bienes raíces incluían modelos de esquemas para elaborar los estados de cargos y descargos. Un auge agrícola durante el Siglo XIII, produjo un faltante tan fuerte de empleados feudales y de auditores, que la Contabilidad empezó a enseñarse como una parte obligatoria del curriculum de la Universidad de Oxford. Este adiestramiento formal, igual que las instrucciones escritas para los auditores, produjeron una tendencia a estandarizar las prácticas contables de bienes raíces.

¹³A. C. Littleton y V. K. Zimmerman "Accounting Theory", Continuity And Change (Englewood Cliffs, N. J. Prentice Hall, 1962), p. 105

* Más propiamente podría decirse "la palabra auditor significa oír, de la misma raíz que *audientia*" (N. del R.)
¹⁴D. Oschinsky, "Medieval Treatises On Estate Accounting" en A. C. Littleton y R. S. Yarnay, Studies in the History of Accounting (London, Sweet & Maxwell, 1956, pp. 91-98)

El feudo y el mundo

La autosuficiencia del feudo limitaba su desarrollo como institución. Inglaterra había sido eliminada geográficamente del comercio renacentista del Cercano Oriente; pero después del descubrimiento de América se encontró a sí misma en una posición más favorable. En el Siglo XVII, las aldeas empezaron a reemplazar a los feudos, en su calidad de centros de la vida económica, y los productores independientes empezaron a competir con los comerciantes agrimiados. El creciente comercio ultramarítimo creó nuevos mercados y nuevas fuentes de abastecimiento. El énfasis que se concedía a las mayordomías de los activos feudales se orientó hacia la protección de los empresarios inversionistas y hacia aspectos de ingresos y pagos de dividendos. Continuaron los contratos de comisión o mandato en aspectos contables, pero empezaron a asumir la forma elaborada que hacia siglos habían tomado en la Italia Septentrional, donde la acumulación de capital y las distancias en las que se llevaba a cabo el comercio, o en las que se hacían transacciones de préstamo, conducían a las operaciones de su cursales, arreglos crediticios y transacciones de consignación.

La contabilidad por partida doble, tal y como se desarrolló en las cuentas de los comerciantes italianos, utilizaba un sistema articulado de libros de cuentas diarias ("memoriales") diarios y mayores. En contraposición, a menudo los estados financieros feudales se presentaban conjuntamente con los documentos originales —garantías, contratos de arrendamiento, comprobantes y memoranda. Sin embargo, en las áreas de control interno y de auditoría independiente, la práctica feudal estaba mucho más avanzada que el "sistema de Venecia" de Luca Pacioli. El conservatismo era una forma de autoprotección por parte del mayordomo feudal que enfrentaba la auditoría.

Los "ejecutores" y los fiduciarios continuaban usando el "estado de cargos y descargos" para la administración de activos manejados en fideicomiso. Nuestro sistema de pesos y medidas, con todas sus fallas, proviene de esa época, en que "una yarda era la distancia entre la nariz del rey y el extremo de su brazo extendido". Aunque hayan cambiado muchas circunstancias, existen todavía multitud de semejanzas que hacen que nuestra herencia contable de la Edad Media sea rica en formas, en técnicas y en ideas.