

La Contabilidad en la Clase de Comercio de Portugal en 1765: Diferencias y Semejanzas con la Contabilidad Actual

Alvaro Ricardino

Doctor en Controladuría y Contabilidad (FEA-USP)

Profesor del Depto de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo (PUC-SP)

Rua Monte Alegre, 984, Perdizes CEP: 05014-901 São Paulo - SP

E-mail: alvaror@pucsp.br

Resumen

El artículo expone la aplicación del método de las partidas dobles enseñado a los alumnos de la Clase de Comercio que tuvo inicio en Lisboa en 1759. El objetivo de esta pesquisa es identificar las diferencias y semejanzas de la contabilidad practicada actualmente con la contabilidad por partidas dobles enseñada en la Clase de Comercio en 1765. La base bibliográfica utilizada corresponde, primordialmente, al manuscrito dictado por el primer *lente* (profesor) de la Clase, João Henrique de Souza. La metodología de pesquisa se caracteriza como documental histórico. La principal fuente documental, el manuscrito arriba citado, es de naturaleza primaria. El tema se reviste de importancia en la medida en que aborda los orígenes de la educación contable luso-brasileña. Cumple destacar que el método contable de la época – partidas dobles – contiene tanto diferencias como semejanzas en relación a los procedimientos adoptados en la actualidad para reconocimiento de operaciones similares. Al analizar el texto, el artículo aborda, con la presentación de diversos ejemplos transcritos del manuscrito, la escrituración de los libros utilizados en la época (borrador, diario y razón), las cuentas empleadas en las actividades comerciales e industriales y el método para apurar el balance de las transacciones ocurridas en el período. Se observa por fin que muchas de las formas y conceptos de hacer la contabilidad se asemejan con las de los días actuales.

Palabras clave: Historia de la contabilidad, Clase de Comercio de Portugal, Texto de la Clase de Comercio, Escrituración de las partidas dobles.

Editado en Portugués, Inglés y Español. Versión original en Portugués.

Recibido el 29/03/2011. Solicitud de Revisión el 25/12/2011 e 14/02/2012. Volvió a presentar el 17/04/12. Aceptado el 18/06/2012, por Valcemiro Nossa (Editor). Publicado el 14/09/12. Organização responsável pelo periódico: CFC/FBC/ABRACICON.

Copyright © 2012 REPEC. Todos los derechos, incluso los de traducción, son reservados. Se permite mencionar parte de artículos sin autorización previa, con tal de que se identifique la fuente.

1. INTRODUCCIÓN

La institución de la Clase de Comercio, en 1759, y la creación del Erario Regio, en 1761, marcaron la introducción oficial del método de las partidas dobles en territorio portugués y sirvieron de apoyo a las significativas mudanzas ocurridas durante la administración de Pombal. Rau (apud MAURO, 1973, p. 158) indica, en su obra *El Libro Razón de Antônio Coelho Guerreiro*, que la contabilidad de aquel comerciante portugués obedecía a los principios de partidas dobles, aunque la documentación existente no proporcione bases conclusivas a este respecto. No se imaginaba, no obstante, que el método era desconocido o que haya sido adoptado de inmediato en substitución a las prácticas hasta entonces vigentes. Como toda mudanza, ésta también se dio de forma lenta y gradual, principalmente en la iniciativa privada, que mantuvo el uso de la contabilidad de entradas y salidas durante largos años después de aquella fecha.

A pesar de que la adopción del método sea considerada un marco en la historia de aquel país, la pregunta que este artículo se propone a responder es: **¿En qué difiere y en qué se asemeja la contabilidad practicada en la actualidad con la contabilidad por partidas dobles enseñada en la Clase de Comercio en 1765?**

Para responder a esta cuestión, será utilizada como fuente primaria y bibliografía básica la apostilla denominada “*El Arte de la Escritura Doble que Dictó en la Clase de Comercio João Henrique de Souza y copiada para Instrucción de José Feliz Venâncio Couto, en 1765*” (SOUZA, 1765). La obra en pauta se refiere a un manuscrito compilado a partir de un dictado efectuado por João Henrique de Souza, primer lente (profesor) de la referida Clase.

La metodología de pesquisa se caracteriza como documental histórico. Documental en la medida en que en los decires de Silva y Grigolo (apud BEUREN, 2008, p. 89) “se vale de materiales que todavía no recibieron ningún análisis profundizado”. Histórica, pues, según Martins (1994, p. 30), “reconstruye el pasado, sistemáticamente, verificando evidencias y delineando conclusiones”. La principal fuente documental, el manuscrito arriba citado, es de naturaleza primaria. Los lanzamientos contables expuestos en este trabajo reproducen los lanzamientos contenidos en la apostilla dictada por João Henrique de Souza, excepto en lo que dice respecto al nombre de las personas involucradas en las diversas transacciones relatadas. La substitución corresponde a una pequeño homenaje hecho por el autor a algunas personas que fueron y/o continúan siendo muy importantes a lo largo de su vida personal y académica.

El tema se reviste de importancia en la medida en que trae a la luz un tema que, si no es inédito, fue poco pesquisado hasta el momento: el contenido de la primera manifestación oficial de enseñanza contable en Portugal ocurrida en el tercer cuartil del siglo XVIII.

Las secciones siguientes contemplan la descripción del manuscrito base para este trabajo, su autor, el contenido del manuscrito, abordando los libros necesarios a la escrituración contable (borrador, diario y razón), el balance, la aplicación del método a la actividad industrial y conclusión.

2. EL MANUSCRITO

El manuscrito mide 196 mm de altura por 150 mm de anchura. En total, son 452 páginas divididas en dos asuntos: Contabilidad por Partidas Dobles, pp. 1-156, y Aritmética, pp. 161-452. La Figura 1 muestra la Tapa del Manuscrito.

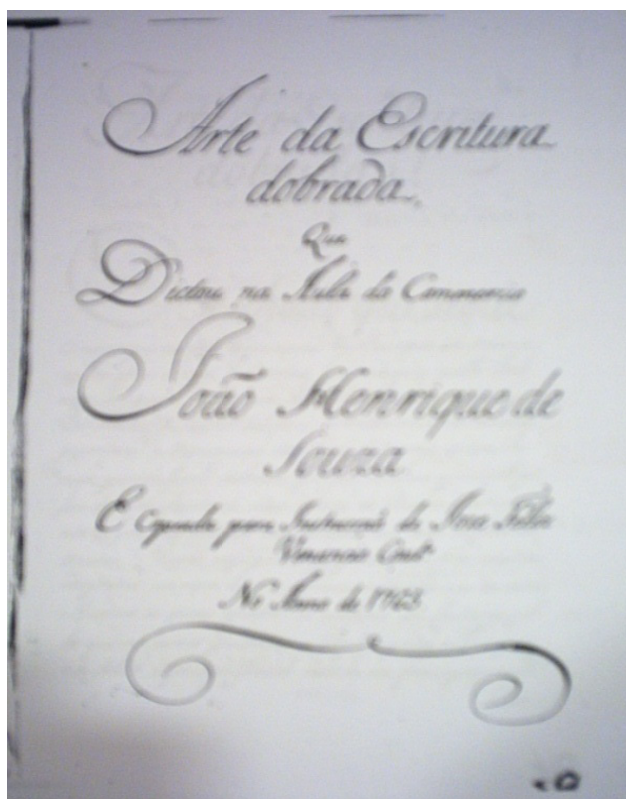


Figura 1: Reproducción de la tapa del manuscrito

El texto de la tapa del manuscrito ofrece cierta dificultad de comprensión, no solamente por las características del portugués escrito en aquella época, como también por la propia caligrafía, producida a pluma (instrumento de escritura de la época. Vale recordar que la pluma estilográfica solamente sería inventada en 1884, por el americano Lewis Edson Waterman). En función de su carácter didáctico, el texto es bastante prolijo y repetitivo. Cada tema es minuciosamente detallado y cada ejemplo procura abordar varias posibilidades. No por acaso, para explicar las nueve cuentas a ser escrituradas en el Libro Razón, son consumidas veintiocho páginas.

El manuscrito, en la parte relativa a la contabilidad, es dividido en 14 capítulos, a saber:

- Introducción, p. 1.
- Libro Borrador, p. 4.
- Libro Diario y Principios Fundamentales de la Escritura Doble, p. 17.
- Cuentas del Libro Razón, p. 30.
- Reglas Generales para dar el deudor y el acreedor a cualquier adición, p. 41.
- Adiciones de compras o ventas al contado, p. 56.
- Libro de Razón, p. 58.
- Pequeños ejemplos de Libro razón, p. 65.
- Balances, p. 72.
- Reflexiones que debe hacer el Mercader después de haber sacado el balance, p. 97.
- Abreviaciones que se pueden hacer en el método de la escritura, p. 100.
- Segundo ejemplo de escrituras dobles, aplicado al comercio, p. 105.
- Reflexiones sobre la escritura Doble dirigida a la mayor inteligencia de este Arte, p. 115.
- Aplicaciones de la escritura doble a los diversos negocios que se puede ofrecer, p. 134.

Él principia explicando el método de las partidas dobles, indicando Italia como su lugar de origen. Interesante notar que el autor clasifica la Contabilidad como “arte”, reflejando el pensamiento de la época. El párrafo de apertura aborda el asunto con el siguiente texto:

El método que sigue la mayor parte de los negociantes de Europa en el arreglo de sus libros de cuentas fue inventado por los italianos de los cuales es llamado *Scrittura Doppia* o Escritura Doble. Por escritura se entiende genéricamente arreglo de los Libros de Cuentas, y a ésta llaman particularmente doble por que en el libro principal se hace doble asiento [registro] de cada adición de Ingresos y Gastos, o sea, que cada adición va lanzada en dos lugares distintos. Varias expresiones propias de este Arte están ya adoptadas en nuestra lengua y lo mismo sucediendo con las otras Naciones, las cuales igualmente las recibieron de los italianos (SOUZA, 1765, p. 1).

3. EL AUTOR

Según Rodrigues y Craig (2004, p. 8), João Henrique de Souza nació en 1720 y falleció en 1788. De los 7 a los 12 años, fue educado por el francés Michel Leboutoux, con quien aprendió francés. A los 12 años fue a trabajar en las casas comerciales que dos florentinos mantenían en Lisboa. Allí estuvo hasta 1742, ocasión en que fue a trabajar como tenedor de libros de la Compañía de Macao. En 1747, partió hacia Buenos Aires a negocios. En 1752, estaba en Rio de Janeiro, habiendo regresado a Portugal en 1755, para montar su propio emprendimiento. Sus actividades durante el período en que estuvo en Argentina y Brasil son desconocidas. Las cartas de recomendación que poseía influenciaron a Pombal a nombrarlo como primer profesor de la Clase de Comercio el 1 de febrero de 1757. Enseñó solamente para el primer grupo iniciado el 1 de septiembre de 1759. El 11 de enero de 1762, fue transferido para el Erario Regio para organizar la contabilidad por el método de las partidas dobles. En función de la transferencia, no llegó a efectuar los exámenes finales del primer grupo de estudiantes, en aquel mismo año.

Considerándose el período en que el lente impartió la Clase, se verifica una aparente imprecisión biográfica. El título destaca el año de la copia: “*copiada para Instrucción de José Felix Venâncio Couto, en 1765*”. Si en 1765, João Henrique de Souza ya no impartía la Clase, la copia no puede haber sido hecha por José Felix, aunque, sí, por alguien – ¿el propio João Henrique? - que la proporcionó al estudiante. Éste es un punto de interés para futuros estudios.

4. LA CLASE

La necesidad de establecer la enseñanza comercial en Portugal ya era prevista en los estatutos de la Junta del Comercio, creada por Decreto Real el 30 de septiembre de 1755, que a este respecto señalaba que:

habiendo considerado que la falta de formalidad en la distribución, y orden de los libros del mismo Comercio, es una de las primeras causas, y el más evidente principio de la decadencia, y ruina de muchos Negociantes; como también que la ignorancia de la reducción de los dineros, de los pesos, de las medidas, y de la inteligencia de los cambios y de otras materias mercantiles, no pueden dejar de ser de gran perjuicio e impedimento a todo, y cualquier Negocio con las Naciones extranjeras; y procurando, cuanto pide la obligación de su Instituto, enmendar este conocido desorden, propuso a Su Majestad en el Capítulo dieciséis de los Estatutos de la misma Junta, que se debía establecer una Clase, en que presidiesen uno o dos Maestros, y se admitiesen veinte Asistentes de numero, y otros supernumerarios, para que en esta publica y muy importante Escuela se enseñasen los principios necesarios a cualquier negociante perfecto y por la comunicación del metodo Italiano, aceptado en toda Europa, nadie dejase de guardar los libros de su Comercio con la formalidad debida. (SILVA *apud* LIMA y GOMES, 2011, p. 2).

Para admisión al curso, el lente de la Clase del Comercio examinaba si los candidatos sabían, mínimamente, leer, escribir y contar. La edad mínima para admisión era catorce años, no existiendo, en ese sentido, límite máximo.

Según Lima y Gomes (2011), el curso tenía la duración de tres años y funcionaba de las 8-12 horas en el invierno y de las 7-11 horas, en el verano. Hacían parte del currículo las siguientes materias: escrituración mercantil, aritmética elemental, conversión de monedas, pesos y medidas nacionales y extranjeras, seguros, pólizas, cambios y comisiones. La disciplina relativa a la escrituración de los libros mercantiles, asunto que será abordado en el próximo tópico, tenía por foco la enseñanza del método de las partidas dobles.

La Clase del Comercio perduró hasta 1844, ocasión en que fue reformulada, pasando a denominarse Escuela de Comercio o Sección Comercial del Liceo de Lisboa (LIMA; GOMES, 2011, p. 3).

5. LOS LIBROS NECESARIOS A LA ESCRITURACIÓN CONTABLE

Son tres los libros indicados: Borrador, Diario y Razón, siendo que el Borrador, en las palabras del autor, puede, eventualmente, ser excluido ya que “solamente sirve para hacer el asiento por recuerdo [registro para servir de memoria de la transacción efectuada] mientras no se escriba en el Libro Diario.” (SOUZA, 1765, p. 3).

En lo que dice respecto al Diario, éste sirve para disponer individualmente a las transacciones a ser lanzadas en el Razón. Además de los Libros Generales, el autor indica el uso de libros Auxiliares, tales como: Registro de Haciendas [stocks], índice de cuentas particulares y otros que varían en función de la naturaleza o porte de la actividad.

Cada libro, fuese él general o auxiliar, recibía una identificación en orden alfabético creciente, o sea, en vez de denominarlos libro X, n.º 1, 2, 3 y así en adelante, la secuencia utilizada era libro X, n.º A, B, C, etc.

5. 1. El libro borrador

Actualmente una transacción puede ser registrada tanto de inmediato como después de transcurrido algún tiempo, tomando como base el documento comprobatorio (un Recibo o Factura, por ejemplo). En la mitad del siglo XVIII, el comerciante, para no tener que recurrir a la memoria al final de una jornada de trabajo, se valía de un cuaderno en el cual las anotaciones eran hechas con prisas y para el cual era dato el nombre de Borrador. Las anotaciones que en él se registraban no poseían “toda la perfección” aplicada a los demás libros, como, por ejemplo, el Libro Diario, que debería ser escriturado “con la formalidad debida”, o sea, con buena caligrafía, sin errores o raspaduras.

El Borrador era descrito como un libro de papel común, encuadernado, conteniendo tres rayas verticales en cada página, una a la izquierda, indicando el número del lanzamiento, una al centro, para la descripción de la transacción, y una a la derecha para los valores que sufrieron transacción, conforme ejemplo a seguir:

<i>20 de Junio de 1760</i>		
<i>N.º 23</i>	<i>Compré a Libardi al Contado 5 Piezas de paño fino Inglês a 32\$000 la pieza</i>	<i>160\$000</i>

El valor de 160\$000 corresponde a Ciento Sesenta *Contos de Réis*. Si fuesen 160\$200, correspondería a Ciento Sesenta *Contos* y Doscientos *Réis*.

Según Souza (1765, p.4), para escriturar el Borrador era “necesario poca ciencia y gran exactitud porque de la certeza de este principio es de lo que depende esencialmente la verdad de las cuentas”.

La eficacia del borrador dependía de tres factores, según Souza (1765):

- a) efectuar el lanzamiento así que el negocio fuese concluido. Si él ocurriese fuera de la tienda, el negociante debería tener consigo un “cuaderno de *algibeira*”. La transacción para el borrador debería ser hecha así que él retornase a la tienda. El término *Algibeira* significa bolso de ropa (LUFT, 1988, p. 22);

- b) indicar todas las circunstancias esenciales al negocio;
- c) procurar, tanto como fuera posible, no cometer errores en el proceso de transcripción y al término conferir lo que fue escrito.

Las circunstancias esenciales, indicadas en el ítem “b”, dicen respecto a los siguientes datos: fecha, descripción del evento, persona, descripción del bien, cantidad vendida o adquirida, precio y forma de pago.

A respecto de la forma de pago, vale destacar que la terminología de la época indicaba cuatro posibilidades diferentes, conforme destacado en los ejemplos a seguir:

El 15 de Mayo de 1760

N.º 1	Compré a Elizabeth a dinero de contado
N.º 2	Compré a Nena a dinero
N.º 3	Compré a Amado Francisco para pagar a 5 meses
N.º 4	Compré a Lázaro para pagar al uso de la Plaza.

Esas transacciones se distinguían entre sí por los plazos de cobro de cada una de ellas, indicados en negrita. Comprar “a dinero” y “a dinero de contado” correspondía a operaciones significativamente diferentes. El manuscrito indica que,

Hacemos diferencia de comprar y vender a dinero o a dinero de contado. Por dinero de contado se entiende aquello que realmente cobra o paga el Mercader en el acto de la venta o de la compra. Por vender o comprar a dinero entendemos cuanto se ajusta pagar enseguida, pero no se da el dinero en el acto de recibir la hacienda [bien adquirido o vendido], si no que queda para otro día y a veces sucede que pasen muchos [días] hasta que se cobre. [...] (SOUZA, 1765, p. 9)

En términos actuales, una transacción “a dinero de contado” sería lo mismo que vender o comprar a la vista. Por otro lado, “a dinero” es una operación de cortísimo plazo, cuya liquidación debería ocurrir en tres o cuatro días después del cobro de la mercadería.

La transacción para pago en seis meses es auto-explicativa. En relación a aquella denominada “al uso de la Plaza”, aunque la apostilla no indique cuál es el plazo que los usos y costumbres de la época concedían para pago, la profesora Maria da Glória Paula, de la Facultad de Letras de la Universidad de Lisboa, a este respecto hace los siguientes esclarecimientos (obtenido en consulta directa a la autora, a quien agradecemos la gentileza de la información):

‘Pagar de acuerdo con el uso de la plaza’ tiene un sentido restrictivo, pues la plaza era compuesta por el conjunto de los negociantes de una ciudad que seguían prácticas regionales y locales.

Plazos y costumbres que regían las relaciones comerciales no tenían un carácter general, sino concreto; seguían un derecho de costumbre que las partes respetaban atendiendo a los valores de la buena fe, de la palabra dada, y no de la ley escrita.

Las operaciones a plazo eran denominadas, genéricamente, “a fiado” o simplemente “fiado”, expresión remanente hasta los días de hoy.

La apostilla ofrece diversos ejemplos de anotaciones en el borrador. La mayoría corresponde a operaciones rutinarias. No obstante, se reprodujeron casos en que se identificaron algunas características particularmente interesantes.

Ejemplo de Préstamo:

12 de Mayo de 1760

N.º 5	Presté a Giuntini A intereses del 5% por tiempo de 1 año con hipoteca de una quinta [propiedad rural] cita en el Campo Grande como consta de la Escritura celebrada en este día en las notas del notario João de Oliveira	7.800\$000
-------	--	------------

Se comprueba por ese ejemplo que el 5% era la tasa de intereses usualmente practicada en aquella época y que las propiedades eran registradas en notario y cuya transacción es efectuada mediante documento de hipoteca.

Ejemplo de Venta con cobro, parte en dinero y parte en mercaderías.

12 de Agosto de 1760

N.º 6	Vendí parte a cambio y parte a Dinero de contado Entregué 10 Piezas de xitas [tipo de tejido] de ramos azul c/ 261 côvados Recebi 6 Barriles de trigo de la tierra a 19\$200 En Dinero	138\$360 115\$200 23\$160 <hr style="width: 100%;"/> 138\$360
-------	---	--

Obsérvese el hecho de que el comerciante que efectuaba las anotaciones en el Borrador poseía una tienda de tejidos, pero cuando la ocasión le parecía propicia, sus actividades se extendían para otros géneros, como igualmente demuestra el próximo ejemplo. Se verifica, asimismo, que el cobro tanto podía ser hecho en dinero como en permuta de productos, como demuestran la transacción anterior y la próxima.

Ejemplo de Compra a plazo:

12 de Agosto de 1760

N.º 7	Compré de Georgia parte en género y parte fiada por 6 meses. 30 barriles de mantequilla 68:10 Ls Taras 13:10 Ls Líquido 55:00 a \$880 Entregué 34 Almudes de vino a 1\$200 Quedo debiendo	99\$232 44\$000 <hr style="width: 100%;"/> 55\$232
-------	--	--

El término *Taras* utilizado en una de las líneas del lanzamiento N.º 7 se refiere al descuento en el peso de la mercadería, correspondiente al peso del recipiente (LUFT, 1988, p. 533), mientras que el término *Almudes* utilizado en el mismo lanzamiento se refiere a una antigua medida variable de 16 a 25 litros (PESTANA, 1994, p. 54).

Ejemplo de Gastos (Gastos y Coste):

16 de Julio de 1760

N.º 8	Despendi Para gastos con mi casa Por el alquiler de la lojem [tienda] de 6 meses	24\$000 28\$800 <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> 52\$800
-------	---	---

Las transacciones demuestran que no había segregación entre la figura de la entidad y la del propietario. Ambos los gastos eran registrados como parte de las actividades normales del emprendimiento. Vale resaltar que el Postulado de la Entidad sólo vino a ser definido en el inicio del Siglo XX.

Ejemplo de Ajuste de Inventario:

24 de Julio de 1760

N.º 9	Perdi 1 pieza de paño que me faltó en la lojem y costó	1\$300
-------	--	--------

Los ajustes de inventario eran considerados como una pérdida y eran valorados al coste. Importante atender no sólo para el ajuste, sino también para el hecho de que los inventarios en la época eran cuantificados al coste.

Ejemplo de Ingreso Financiero:

N.º 10	Gané Por intereses de 1.200\$000 que presté a Maria Luiza y hoy me ha pagado este principal con los réditos [rendimientos] de 5 meses y 4 días a razón del 5%.	25\$666
--------	--	---------

Por último, la operación de N.º 10 indica que los intereses cobrados fueron calculados tomando por base un período de 360 días, que corresponden a lo que hoy denominamos “año comercial”, conforme demostración a seguir:

$$\text{Juros _ Simples} = \frac{\text{principal}}{100} \text{ taxa} \div \frac{\text{n}^\circ \text{ dias}}{360} \div$$

$$\text{Juros _ Simples} = \frac{1200}{100} 5 \div \frac{154}{360} \div$$

$$\text{Intereses simples} = 25\$666$$

A respecto del momento de reconocimiento del derecho a los intereses, el autor esclarece que “en el caso de que ya estuviesen vencidos los próximos seis meses del interés, entonces éste había de ser lanzado en deuda a Maria Luiza y el asiento de su cobranza en este caso debía ser efectuado como de deuda cobrada de un deudor.” (SOUZA, 1765, p. 15).

Se percibe, a partir de la contabilización arriba citada (N.º 10) un medio camino entre el régimen de caja y el de competencia, puesto que la deuda relativa a los intereses no era apropiada mensualmente, sino tan solamente debitada a la cuenta de Maria Luiza (cuentas a cobrar), caso ella no los pagase en la fecha del

vencimiento, o sea, seis meses después de su contratación. No obstante, el hecho de registrar la deuda antes del cobro efectivo, caso hubiese atraso en el pago, sugiere reconocimiento en régimen de competencia.

Al término de las explicaciones sobre la escrituración del Borrador, el autor advierte que los registros deberían ser continuos sin dejar espacios o páginas en blanco.

5.2 El Libro Diario

El Libro Diario debería ser confeccionado en papel de buena calidad, con cuatro rayas en cada página, dos en el lado derecho para registro de los valores y dos en el lado izquierdo distantes una de la otra “lo que bastase para escribir entre ellas tres letras del guarismo” (SOUZA, 1765, p. 17). La escrituración se hacía “por día” y el acreedor y el deudor deberían ser indicados en letras mayúsculas exponiendo: “tal cuenta debe a tal cuenta tanto, por éste o por aquel motivo, y la respectiva cuantía” (SOUZA, 1765, p. 17).

Se destacan a seguir dos de los lanzamientos presentados anteriormente, extraídos del Borrador, donde las transacciones fueron así registradas:

Em 15 de Mayo de 1760

N.º 4	Compré a Lázaro para pagar al uso de la Plaza.	80\$625
N.º 3	Pagué a Amado Francisco Por lo que debía	58\$000

En el Libro Diario, esas transacciones serian así escrituradas:

<i>Hoja 5 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 15 de Mayo de 1760</i>			
<u>3</u>	<i>HACIENDAS GENERALES Deben</i>		
<u>5</u>	<i>A Lázaro</i>	<i>R\$ 80\$625</i>	
	<i>Por 1 pç de paño fino que compré a 2.150 para pagar al uso de la Plaza</i>	<i>80</i>	<i>625</i>
<u>26</u>	<i>Amado Francisco Debe</i>		
<u>2</u>	<i>A CAJA</i>	<i>R\$ 58\$000</i>	
	<i>Que le pagué por lo que debía...</i>	<i>58</i>	<i>000</i>

El Libro Diario era la base para la escrituración del Libro Razón, consecuentemente, las cuentas utilizadas en ambos eran las mismas y pertenecían a dos grupos básicos:

- Cuentas Generales, que representaban al propio Mercader.
- Cuentas Particulares, que representaban a las personas con las cuales el Mercader efectuaba transacciones.

Esta distribución se apoyaba en la siguiente lógica: “cuando el Mercader gasta otro cobra y cuando él cobra, otro gasta. O sea, lo que es ingreso para uno es gasto para el otro” (SOUZA, 1765, p. 18).

Los números, en forma de fracción, escriturados en la columna a la izquierda, indican el número de la página del Libro Razón en que la cuenta fue registrada. Por ejemplo: si el Mercader necesitase localizar en qué página del Razón fue escriturada la operación realizada con Amado Francisco, él abriría en la página 26 de aquel libro y encontraría la cuenta Amado Francisco. El crédito sería encontrado en la página 2, correspondiendo a la cuenta Caja. “El folio [página] del Deudor siempre se pone por encima de la raya y la del Acreedor por debajo de ella” (SOUZA, 1765, p. 59).

Las Cuentas Generales eran, básicamente, las siguientes:

- Capital
- Caja
- Haciendas Generales
- Gastos Generales
- Ganancias y Pérdidas
- Gastos del Negocio
- Bienes de Raíz
- Bienes Muebles
- Interés en éste o en aquel negocio
- Otras que el Mercader quisiera abrir.

Cuentas Particulares:

- Una para cada persona con la cual el Mercader negociaba.

5.2.1 La denominación de las cuentas

La denominación de las principales cuentas utilizadas en aquella época se mantiene hasta los días actuales. La diferencia es que ellas no eran identificadas como pertenecientes al activo o pasivo, una vez que tal clasificación no existía. A lo largo de los meses, las cuentas eran simplemente debitadas en función de aumentos o acreditadas por las disminuciones.

Cuando de la apuración del resultado del período – y solamente en esa ocasión –, las cuentas eran agrupadas en dos columnas, siendo que a la derecha estaban aquellas que poseían saldo acreedor y a la izquierda las de saldo deudor. Tampoco había cuentas de resultado, por tanto, todas las transacciones eran tratadas dentro del balance, inclusive las que hoy conocemos como ingresos y gastos.

En la secuencia son presentados algunos ejemplos de lanzamientos, por tipo de operación, así como la denominación de la cuenta y su aplicación:

1) Lanzamiento de la cuenta *Cabedal* o Capital para inicio de un emprendimiento:

<i>Hoj. 1 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 04 de Enero de 1760</i>			
<u>02</u>	<i>CAJA Debe</i>		
01	<i>A CAPITAL</i>	<i>R\$ 480\$000</i>	
	<i>Por la lojem que inicié en la fecha de hoy.....</i>	<i>480</i>	<i>000</i>

Era la principal cuenta del Mercader y la que esencialmente lo representaba, pues indicaba el montante de sus bienes, recordando una vez más que no había distinción entre su comercio y sus bienes personales. En el crédito de la cuenta se lanzaba, en el principio del negocio, el montante efectivo que poseía en dinero, stocks, muebles, u otros cualesquier bienes. Después, sucesivamente, las herencias, dotes, donaciones u otro aumento considerable de bienes que le sobrevenían. En el débito de esa cuenta se lanzaban las donaciones que el Mercader eventualmente hiciese a sus hijos o a terceros.

La contrapartida de las entradas de Capital se hacía a débito de Caja, si fuese dinero, Haciendas Generales, si fuesen stocks, Bienes de Raíz o Bienes Muebles, si fuese inmovilizado.

Caso el emprendimiento tuviese más de un socio, en vez de la cuenta denominarse, genéricamente, *Cabedal* o Capital, ella asumía el nombre de cada uno de ellos con el montante de la participación de cada uno, pero eso solamente era válido en emprendimientos que contasen con un pequeño número de socios.

Las iniciativas mayores, con muchos socios, en la época denominadas Compañías Generales y cuyas participaciones se intercambiaban constantemente de manos, adoptaban una solución similar a aquella

empleada en los días de hoy: la utilización de un libro auxiliar para registro individual de los accionistas. La cuenta Capital indicaba solamente el montante colectivamente colocado a disposición de la Compañía.

2) Cuenta Caja obtenida por Préstamo:

<i>Hoj. 2 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 14 de Enero de 1760</i>			
<u>02</u> 19	<i>CAJA Debe</i> <i>A ARJOVALDO</i>	<i>R\$ 41\$200</i>	
	<i>Que me prestó a intereses del 5% por tiempo y seis meses, de que en este día le hice escrito de obligación [firmó documento contratando el préstamo].....</i>		41 200

Indicaba el montante en dinero que el Mercader tenía en su poder como parte de su Capital o de lo que debía a terceros. En el débito se lanzaba, en el inicio del emprendimiento, el dinero con que el Mercader comenzaba la actividad y después, sucesivamente, todo el dinero en efectivo que cobraba. En el crédito se lanzaba todo el dinero que se gastaba.

3) Cuenta Haciendas Generales (Estoques)

<i>Hoj. 1 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 07 de Enero de 1760</i>			
<u>03</u> 02	<i>HACIENDAS GENERALES Deben</i> <i>A CAJA</i>	<i>R\$ \$600</i>	
	<i>Por una caja con 12 piezas de seda francesa que compré a Nilton, a dinero de contado, a \$500 rs la unidad.....</i>		600

Mostraban los estoques del comerciante, formados tanto por su Capital como por préstamo de terceros. En el débito eran lanzadas todas las mercaderías que entraban en la tienda, fuesen ellas compradas a dinero o a fiado. En el crédito se lanzaban las salidas por el precio de venta y también mimos [obsequios y presentes], hurtos, pérdidas por deterioración o quiebra y otras salidas cualesquiera. Debe ser destacado que los obsequios, pérdidas por hurto o deterioración, etc., eran acreditados a la cuenta por el valor de coste.

4) Cuenta Bienes de Raíz (Inmovilizado)

<i>Hoj. 2 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 14 de Enero de 1760</i>			
<u>08</u> 14	<i>BIENES DE RAÍZ Deben</i> <i>A Masayukij</i>	<i>R\$ 71\$400</i>	
	<i>Por la compra de un terreno de 50 x 120 m que contraté pagar en 10 meses a R\$ 7\$140 al mes.....</i>		71 400

Indicaba los bienes que el Mercader poseía como parte de su Capital o lo que debía a terceros. En el débito se lanzaban tanto los bienes (básicamente inmuebles y terrenos) que poseía, cuando del inicio

del negocio, cuyo valor debería ser atribuido a partir de una “**evaluación prudente**”, como a los bienes adquiridos posteriormente, estos valorizados por su precio de coste. En esa cuenta eran también debitados los bienes cobrados por herencia o donaciones y su valor también era establecido por evaluación.

La recomendación de utilización de “evaluación prudente” poseía la intención de refrenar el impulso del Mercader de supervalorar sus activos. Los propósitos de aquella época se extienden hasta los días de hoy, conforme expuesto por Iudicibus (2000, p. 62): “el conservadurismo debe ser entendido como elemento vocacional de la profesión y de la ciencia, a fin de disciplinar el entusiasmo natural de algunos dueños y administradores de negocios en la presentación de las perspectivas de la entidad”.

El motivo de esta prudencia, aunque no explicitado en la apostilla, era evitar que el Mercader acreditase poseer un Capital mayor del que de hecho poseía. ¿Y cuál sería un valor prudente para sus bienes? Aunque la apostilla no ofrezca esa respuesta, parece razonable suponer que sea algo próximo a lo que hoy denominamos valor de mercado.

Por otro lado, la ausencia de cuentas de resultado hacía que los gastos con los bienes fuesen adicionados a su valor contable, mientras que los eventuales ingresos provenientes de ellos servían como recuperación de su valor. En relación a la eventual valorización o desvalorización del bien, éstas eran reconocidas en el momento de la apuración de las Ganancias y Pérdidas por medio de la reevaluación, o sea, por medio de una nueva “evaluación prudente”. La ganancia o pérdida proveniente de ese nuevo valor era lanzada a la cuenta de Ganancias y Pérdidas, como será demostrado más adelante, en el tópico relativo a la apuración del Balance.

Los gastos con manutenciones, reparaciones e impuestos de esos bienes eran igualmente debitados a esta cuenta. En el crédito eran contabilizados los ingresos provenientes de alquileres, el montante de las ventas y eventuales inmuebles cobrados en donación.

5) Cuenta Bienes Muebles

<i>Hoj. 6 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 24 de Marzo de 1760</i>			
09	<i>BIENES MUEBLES Deben</i>		
17	<i>A NELSON</i>	<i>R\$ 2\$900</i>	
	<i>Por la compra de un mostrador de caoba con 5 metros de largo para uso en mi tienda para pagar en 60 días.....</i>		2 900

Informaba los bienes que el Mercader poseía como parte de su Capital o lo que debía a terceros. Igual a los Bienes Inmuebles, el valor inicial era establecido por evaluación y los que ingresasen posteriormente por su valor de coste. En el crédito eran lanzadas las eventuales ventas de esos ítems. En esta cuenta eran, también, lanzados los muebles de la casa o de la tienda, piezas de plata u oro y otros ítems de efectivo valor.

6) Cuenta de Intereses (Inversiones)

<i>Hoj. 5 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 19 de Marzo de 1760</i>			
05	<i>CÍA. GENERAL DE COMERCIO DEL GRANO PARÁ Y MARANHÃO Debe</i>		
02	<i>A CAJA</i>	<i>R\$ 20\$000</i>	
	<i>Por la compra de cuatro acciones a 5\$000 rs cada que pagué a dinero de contado en esta fecha.....</i>		20 000

Intereses en éste o en aquel negocio es una denominación genérica equivalente a la que hoy denominamos Inversiones. En el Diario y en el Razón, debería ser identificado nominalmente cada emprendimiento. En ella se lanzaban las participaciones que el Mercader poseía “en un negocio de mayor valor”, así como la parte que le cabía en los resultados de ese emprendimiento. No importaba si el negocio era administrado por él o por terceros. Si, al iniciar su negocio, el Mercader ya poseía participación en algún emprendimiento, esta participación era considerada como parte de su Capital (el reconocimiento se hacía a débito de Intereses en el Emprendimiento y a crédito de Capital). Los créditos lanzados a la cuenta de intereses eran provenientes de la venta parcial o integral de la participación o de los rendimientos líquidos obtenidos.

Se percibe el hecho de que los resultados obtenidos en el emprendimiento, siendo acreditados en la propia cuenta, funcionaban como reductoras del inversión o, más adecuadamente, como una especie de recuperación de los valores aplicados. Otro aspecto se prende a la expresión “en un negocio de mayor valor”. En la mitad del siglo XVIII, los emprendimientos portugueses con subscripción pública de acciones eran solamente las Compañías de Comercio que, sin duda, eran de porte mayor que las actividades usuales de los Mercaderes de aquella época. No obstante, había la posibilidad de invertir en emprendimientos existentes en otros países europeos. En Francia y en Holanda, las negociaciones en bolsa eran una práctica establecida desde mediados del siglo XVI (CHANCELLOR, 2001) y accesible a cualquier persona que dispusiese de recursos, lo que abría la posibilidad a los comerciantes lusitanos que desearan hacerlo.

7) Otras Cuentas Generales:

<i>Hoj. 8 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 11 de Junio de 1760</i>			
<u>02</u>	<i>CAJA Debe</i>		
06	<i>A OTRAS CUENTAS GENERALES</i>	<i>R\$ 2\$050</i>	
	<i>Por la venta de una carroza y una bestia de carga que le vendí a dinero de contado</i>		<i>2 050</i>

Eran cuentas específicamente ligadas a operaciones de apoyo a las actividades del Mercader, como, por ejemplo, compra y venta de semovientes (animales de tracción), esclavos, ganado, etc. Normalmente no contenían valores expresivos.

8) Cuenta Bienes Casi Raíz:

<i>Hoj. 8 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 19 de Junio de 1760</i>			
<u>07</u>	<i>INTERESES Deben</i>		
2	<i>A CAJA</i>	<i>R\$ \$250</i>	
	<i>Por intereses de 20\$000 que me prestó IRAN al 5% y hoy le pagué el principal con los créditos de tres meses.....</i>		<i>250</i>

En esta cuenta el Mercader debería lanzar a débito los intereses pagados y a crédito los recibidos de terceros, normalmente derivados de préstamos.

Se resalta que esta cuenta era tratada a parte porque la naturaleza de esas entradas y salidas no pertenecían al negocio. Ella contiene una característica muy similar a la cuenta que hoy denominamos Resultados Financieros Líquidos, sólo que esta última es tratada como resultado operacional, mientras aquella era desvinculada de la operación.

9) Cuenta Gastos del Negocio:

<i>Hoj.6 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 31 de Marzo de 1760</i>			
	<i>GASTOS DEL NEGOCIO Deben</i>		
<u>11</u>	<i>A CAJA</i>	<i>R\$ 2\$350</i>	
02	<i>Que pagué por la contribución de este año a la Mesa del Bien Común de los Mercaderes de Retalho.....</i>		<i>2 350</i>

La expresión Mesa del Bien Común de los Mercaderes de *Retalho* se refiere al Organismo Público del gobierno portugués responsable por las actividades de los comerciantes de *retalho* [detallistas].

En esta cuenta, a débito, eran lanzados los gastos con fletes para entregar o recibir, las mercaderías comercializadas, salarios de *caixeiros* (vendedores externos), alquileres de la tienda o almacén, impuestos, coste del mostrador (muestrario) y “otros gastos” pertenecientes al negocio. Vale notar que aunque el método no contemplase cuentas de resultado, el concepto de gasto es explícitamente mencionado en esta cuenta. El término Muestrario se refiere a muestras de los ítems disponibles para comercialización; normalmente permanecían en poder del *caixeiro*, una especie de representante comercial, en sus viajes para vender en localidades diferentes de aquella donde se situaba la tienda.

10) Cuenta Ganancias y Pérdidas

<i>Hoj.10 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 30 de Junio de 1760</i>			
<u>10</u>	<i>GANANCIAS Y PÉRDIDAS Deben</i>		
3	<i>A HACIENDAS GENERALES</i>	<i>R\$ 1\$300</i>	
	<i>Por una pieza de paño que faltó en la tienda.....</i>		<i>1 300</i>

Indicaba el aumento o disminución del Capital. En el crédito se lanzaban todas las ganancias accidentales, o sea, no derivadas de la actividad operacional del Mercader. En el débito se lanzaban, igualmente, las pérdidas accidentales y los obsequios, donaciones y otras salidas de bienes de las cuales él no obtenía ningún ingreso. Esta cuenta era utilizada solamente en el momento de la apuración del resultado obtenido por el Mercader. Los mecanismos de su utilización serán descritos más al frente en el tópico relativo al Balance.

11) Cuentas Particulares:

<i>Hoj.3 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 15 de Febrero de 1760</i>			
<u>03</u>	<i>HACIENDAS GENERALES Deben</i>		
18	<i>A REINALDO</i>	<i>R\$ 10\$500</i>	
	<i>Por 10 piezas de brocado inglés que le compré a R\$ 1\$050 para pagar a 4 meses</i>		<i>10 500</i>

Eran cuentas abiertas para cada una de las personas con las cuales el Mercader compraba o vendía a plazo, siempre que las transacciones se repitiesen con cierta frecuencia.

Las cuentas particulares indicaban las deudas activas y pasivas del mercader. Éste llama deudas activas a las que se le deben y pasivas a las que él debe. Las deudas pasivas forman un Capital ajeno que está depositado en la mano del mercader el cual debe restituir legalmente. (SOUZA, 1765, p. 40)

En el débito de esa cuenta, eran lanzados los pagos a la persona declarada en el título de la cuenta y en el crédito lo que se recibía de esa persona.

Las características de esa cuenta son las mismas de las cuentas “proveedor” y “clientes”, en los días de hoy. La única diferencia es que si el mercader comprase y vendiese con la misma persona, habría una única cuenta donde serían lanzados los cobros y los pagos, en vez de indicarlo en una cuenta como proveedor y en otra como cliente.

12) Cuenta Varios Deudores

<i>Hoj.3 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 16 de Febrero de 1760</i>			
<u>15</u>	<i>ERNESTO RUBENS Debe</i>		
9	<i>A BIENES MUEBLES</i>	<i>R\$ 16\$000</i>	
	<i>Por la compra de una vajilla de porcelana china con 60 piezas para pagar a las costumbres de la plaza.....</i>		<i>16 000</i>

Aquí se lanzaban las deudas de aquellas personas que el Mercader creía que pagarían en pocos días y con las cuales mantenía negocios esporádicos. Equivaldría, en los días de hoy, a Otras Cuentas a Cobrar.

13) Cuenta Varios Acreedores:

<i>Hoj.3 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 18 de Febrero de 1760</i>			
<u>02</u>	<i>CAJA Debe</i>		
20	<i>A ELISEU</i>	<i>R\$ 13\$300</i>	
	<i>Que le tomé prestado para pagar a 10 días</i>		<i>13 300</i>

Semejante a la cuenta anterior, pero para registrar las deudas del Mercader para con personas con las cuales mantenía negocios eventuales. Equivaldría, en los días de hoy, a Otras Cuentas a Pagar.

Después de explicar la naturaleza de todas las cuentas y antes de pasar a las cuentas del Libro Razón, la apostilla indica como extornar cuentas lanzadas erróneamente.

<i>Hoj. 7 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 10 de Junio de 1760</i>			
<u>25</u>	<i>Lázaro Debe</i>		
3	<i>A HACIENDAS GENERALES</i>	<i>R\$ 80\$625</i>	
	<i>Por extorno de una adición de esta cuantía que el 15 de Mayo próximo pasado se asentó errado en este Libro</i>		<i>80 625</i>

Concluyendo el tópico relativo al Libro Diario, la apostilla recomienda que la escritura debiese ser efectuada con toda la atención y aseo y que las cuatro rayas verticales debieran ser guiadas por una regla, para “mayor perfección”.

5.3 El libro razón

La justificativa para su denominación es que este libro “da la Razón general en el estado de los negocios y de las posesiones o atrasos del Mercader” (SOUZA, 1765, p. 58). Los italianos lo denominaban Libro *Mestre* y los franceses, Libro Grande.

Para escriturar el Razón, era necesario un libro mayor que los demás, de papel de buena calidad. Cada página debería contener dos rayas en el lado izquierdo y tres en el lado derecho, como indicado en la Figura 2.

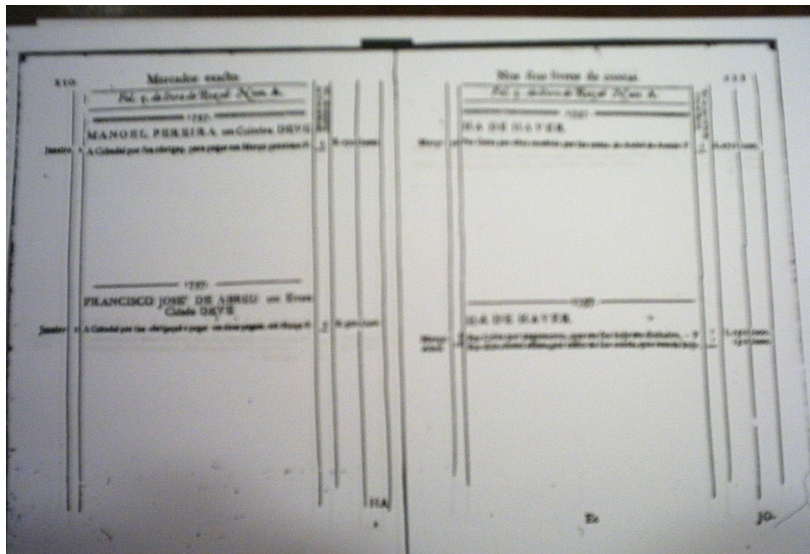


Figura 2: Reproducción de las páginas izquierda y derecha del Libro Razón extraída del libro El Mercader Exacto.

La utilidad de las cuentas del Razón y consecuentemente de la propia contabilidad poseía el siguiente entendimiento:

las diversas cuentas del Libro de Razón de un Negociante se dirigen [sirven] todas a mostrar por una parte la importancia del Capital aumentado o disminuido con el lucro o pérdidas que hubiere en el negocio; y de la otra a dar noticia [informar] de los bienes que componen ese capital (SOUZA, 1765, p. 130-1)

Eso lleva a la conclusión de que la utilidad de las informaciones contables, en aquella época, era bastante limitada, a ejemplo de lo que ocurría en Inglaterra, donde “parecía no haber mucho sentido en la apuración de balances periódicos como forma de mensurar el desempeño de los negocios, excepto, para medir la riqueza del mercader” (RICARDINO, 2004, p. 89).

En la apostilla, el Libro Razón aparece directamente relacionado a la expresión “principios fundamentales de la escritura doble”. En un primer momento, esas palabras impresionan principalmente si fuere recordado que la apostilla fue manuscrita en 1765 y que la necesidad de dar sustentación teórica a la contabilidad por intermedio de principios solamente fue llevada a cabo, en los Estados Unidos, en los años 30 del siglo XX. En nuestro país, la expresión Principios Fundamentales de Contabilidad fue adoptada a partir de 1993, por la Resolución CFC n.º 750/93.

Aunque pese tal sorpresa, no se debe imaginar que en estos “principios” estén contenidas esencias doctrinarias, como las que fundamentan la contabilidad en los días de hoy. En términos prácticos,

los “Principios Fundamentales” que apoyaban ese sistema de doble entrada, hace doscientos cincuenta años, eran solamente dos, según Souza (1765, pp. 23-4):

1º

Usar en el Libro Razón dos especies de cuentas, unas generales que representan al mercader y otras particulares que representan a las personas que le son deudoras o acreedoras. Cualquiera de estas cuentas debe tener su separación de Ingresos y Gastos.

2º

Lanzar cada adición de Ingresos o Gastos (sea de dinero o de otros cualesquiera efectos [bienes]) en dos cuentas diversas; en la Ingresos de una y en la Gastos de otra. Todas las Cuentas Generales o particulares se arman [lanzan] en el Libro de Razón, distinguiéndolas con sus títulos adecuados.

Las cuentas generales y particulares, mencionadas en el 1º principio, fueron expuestas en el tópico anterior. Las adiciones de Ingresos y Gastos, constantes en el 2º principio, serán tratadas en la seguir.

5.3.1 La escrituración del libro razón

Para lanzar una transacción en el Libro Razón, era necesario recorrer las páginas hasta encontrar aquella correspondiente a la cuenta que recibiría el lanzamiento a ser efectuado. En la página de la izquierda, eran registradas las Entradas y, en la de la derecha, las Salidas. Eso significa que el Razón no utilizaba la primera página del libro ya que la escrituración demandaba dos páginas.

La página izquierda tenía por título DEBE y la de la derecha HA DE HABER. En ese punto, el autor hace una explicación importante y utiliza por primera vez las expresiones débito y crédito. Dice Souza (1765, p. 25):

Estas palabras DEBE y HA DE HABER proceden de que en la escritura se llama deudor al que cobra y acreedor al que paga.

Así, DEBE y HA DE HABER o DÉBITO y CRÉDITO son palabras equivalentes y COBRA y PAGA o INGRESOS y GASTOS, pero en la Escritura doble solamente se hace uso de las primeras. Debe ser tenido siempre presente esta advertencia para evitar confusión.

Para escriturar el Libro Razón, era necesario atender a la siguiente secuencia: la primera cuenta a ser transportada para el Razón era la primera escriturada en el Libro Diario y así en adelante. El débito se hacía en la página de la izquierda. En la primera columna, a la izquierda de aquella página, se indicaba el mes. En la segunda columna, el día. La tercera columna recibía la cuenta acreedora a que correspondía aquel lanzamiento, precedido de la letra “A”. Por ejemplo: “A Pedro”, “A Caja”, “A Haciendas Generales”, etc. Si fuesen varios acreedores, se escribiría “A Diversos”. Después del lanzamiento del crédito, era indicada la naturaleza de la transacción “lo más sucintamente posible”, procurando no exceder una línea, “a no ser en casos de mucha necesidad”. El manuscrito no ofrece explicación de lo que venga a ser esos “casos de mucha necesidad”. En la penúltima columna, se indicaba el número de la página donde estaba localizada, en el propio Razón, la contrapartida del lanzamiento, lo que era una forma práctica de control. Si fuesen varios acreedores, se utilizaba “una *virgulinha* horizontal” para simbolizar esa pluralidad. La última columna indicaba el valor de la transacción.

Para indicar que el lanzamiento ya había sido efectuado, se adoptaba colocar un punto en el Libro Diario exactamente al lado del número que indicaba la hoja del Razón para donde la correspondiente transacción había sido transcrita. Idéntico procedimiento se aplicaba a la contrapartida, tanto en lo que dice respecto al proceso de escrituración en relación de la indicación del lanzamiento efectuado.

Para ilustrar esos hechos, se toma como ejemplo a seguir la transcripción de un lanzamiento del Diario para el Razón.

Ejemplo de lanzamiento en el Diario:

<i>Hoj. 2 del Diario Núm. A</i>			
<i>El 14 de Enero de 1760</i>			
<u>02</u> 19	<i>CAJA Debe</i> <i>A ARIIVALDO</i> <i>R\$ 41\$200</i> <i>Que me prestó a intereses del 5% por tiempo y seis meses, de que en este día le hice escrito de obligación [firmó documento contratando el préstamo].....</i>	41	200

El mismo lanzamiento transcrito en el Razón, recordando que éste contiene dos páginas, una para el débito y otra para el crédito, quedaría de la siguiente forma:

<i>Hoj. 2 del Libro Razón A</i>					<i>Hoj. 2 del Libro Razón A</i>					
<i>1760</i>					<i>1760</i>					
<i>Jan</i>	<i>14</i>	<i>CAJA DEBE</i> <i>A Ariovaldo por el préstamo efectuado</i>	<i>19</i>	<i>41</i>	<i>200</i>			<i>HA DE HABER</i>		

<i>Hoj. 19 del Libro Razón A</i>					<i>Hoj. 19 del Libro Razón A</i>					
<i>1760</i>					<i>1760</i>					
		<i>ARIIVALDO</i>			<i>Ene</i>	<i>14</i>	<i>HA DE HABER</i> <i>Del CAJA</i>	<i>2</i>	<i>41</i>	<i>200</i>

Debe ser observado que el nombre de la cuenta (Caja y Ariovaldo) es siempre indicado del lado izquierdo del libro, en la página correspondiente al débito.

El n.º 19, escrito en la cuarta columna del lanzamiento del Caja indica que la contrapartida del lanzamiento, Ariovaldo, se hizo en la hoja 19 del Libro Razón, así como el n.º 2, indicado al frente de la expresión Ha de Haber; en el segundo lanzamiento, indica el débito en la hoja 2. En los días de hoy ese lanzamiento sería así indicado:

D – Caja 41\$200
C – Ariovaldo..... 41\$200

El proceso de escrituración, además de ser moroso, propiciaba la ocurrencia de errores de transcripción, de clasificación, duplicidades u omisiones de lanzamiento. Por todos esos motivos, el *Lente* recomendaba que:

En el Libro Razón se debe escribir con mucho sosiego y aseo. Por una y otra circunstancia conviene evitar errores que es el fin esencial. Haciendo algún pequeño error o cayendo algún borrón, se raspará con una navaja, después que la tinta estuviere bien seca, restregando aquel lugar con polvo de Goma grasa (SOUZA, 1765, p. 61).

Vale resaltar que, en aquella época, la escritura era efectuada con tinta aplicada a la punta de una pluma, normalmente de ganso, por eso el término *borrón*. El término *goma grasa* descrito en la citación se refiere a una especie de resina que servía para reparar el papel después del raspaje.

Caso el error fuese descubierto posteriormente, y si no fuese interesante o posible rasparlo, era recomendado escribir en la misma línea del lanzamiento, tanto en el débito como en el crédito, las siguientes palabras: “No tiene efecto”. En el lugar donde estaba el valor de la transacción se ponía el símbolo Ø. Acto continuo era procedido el correspondiente extorno, pero, avisaba el autor, “es necesario evitar esos errores y este remedio, lo más posible” (SOUZA, 1765, p. 32).

Cada volumen del Libro Razón debería ser acompañado de un pequeño libro o cuaderno que le servía de índice. En la hoja “A” eran escrituradas las cuentas comenzadas por la letra A, con la indicación del número de la página del Razón donde estaban lanzadas las transacciones ocurridas en aquella cuenta y así en adelante.

Por último, en el tópico relativo al Razón, el método recomendaba que en casos de pocos lanzamientos en una página, ésta pudiera ser encerrada después de ser dividida por dos rayas horizontales y paralelas, debajo de las cuales se escribiría el nombre de la nueva cuenta. Si, no obstante, una página fuese insuficiente para lanzar todos los débitos o créditos del período, entonces se abriría una nueva página. Al término de la página rellena se escribía: sigue adelante en la hoja tal y en la página que se abría:

sigue el Débito/Crédito de la hoja tal.

6. EL BALANCE

Según definición de la época, “el Balance es una palabra mercantil que en general significa ajuste de cuentas, pero tiene varios sentidos particulares, conforme los diferentes objetos a que se aplica” (SOUZA, 1765, p. 72).

Dos eran los balances recomendados: el del Caja y el Balance de la Tienda o Balance General.

El Balance del Caja nada más era que efectuar el contaje físico del dinero disponible y confrontar la cuantía apurada con el respectivo saldo contable. La apostilla recomendaba realizarlo de ocho en ocho días y “es tan necesario que enseña la experiencia no haber otro medio de evitar los errores u obviar los fallos de los asientos [lanzamientos] que siempre acontecen, aún con los más experimentados” (SOUZA, 1765, p. 72).

En relación al Balance de la Tienda, que daba origen a la apuración de los resultados de las actividades del Mercader, se recomendaba ejecutar al final de cada año.

El proceso del balanceamiento de las cuentas era definido como la igualdad de la cuantía total del Débito con la del Crédito. Cuando tales cuantías no eran iguales, a la diferencia se denominaba “resto”.

Según la definición de Souza (1765, p. 74), “el Balance del Libro del Razón es la suma de los restos de las cuentas que son deudoras con la suma de los restos de las cuentas que son acreedoras”. Esta asertiva es fundamental para la comprensión del proceso de elaboración del balance.

Para demostrarlo, se tomaron como base algunas cuentas que serán expuestas en forma de “T”. Vale recordar que la denominación “*razonete*” o cuenta “T”, empleada en los días de hoy, no eran utilizadas aquella época, pero ellos estaban presentes en el Razón del Mercader. Para visualizarlos bastaba abrir el Libro Razón y considerar el espacio entre las hojas, como la demarcación vertical de la cuenta “T”, conforme demostrado a seguir:

Libro Razón		Cuenta “T”	
DEBE	HA DE HABER	Débito	Crédito

6.1 Cómo Hacer el Balance

La primera providencia para preparar el balance era sumar los débitos y los créditos de cada cuenta y, en la secuencia, lanzar uno contra el otro para identificar si había saldo y si éste era deudor (Debe) o acreedor (Ha de Haber). Las cuentas en que la diferencia entre los débitos y los créditos fuese igual a cero estaban, por sí sólo, balanceadas y excluidas del balance final.

Las cuentas remanentes deberían, entonces, ser analizadas en relación a su naturaleza para efecto de demostración final. En el siglo XVIII, las cuentas eran tan solamente deudoras o acreedoras. El concepto de activo y pasivo estaba relacionado solamente a las deudas que eran clasificadas como deudas activas y deudas pasivas.

La segunda etapa del proceso consistía en identificar el saldo de la cuenta Caja. Como demostrado en el ejemplo a seguir, contraponiendo el débito con el crédito, restaba a débito 86\$932, en caja.

Caja	
DEBE	HA DE HABER
141\$253	54\$321
86\$932	

En la tercera etapa, el Mercader apuraba inicialmente el saldo de la cuenta Gastos del Negocio. El saldo era debitado (por su naturaleza, difícilmente la cuenta podría tener saldo acreedor) a la cuenta Haciendas Generales y el crédito lanzado contra la propia cuenta de Gastos del Negocio, de modo a dejarla a cero, como sigue:

Gastos del Negocio		Haciendas Generales	
DEBE	HA DE HABER	DEBE	HA DE HABER
16\$975		324\$459	311\$230
	16\$975	16\$975	
		341\$434	

El objetivo de este lanzamiento era atribuir a las mercaderías adquiridas a parcela de gastos necesarios para adquirirla, así como los gastos necesarios para venderlas. Propositadamente nos valemos de la expresión “gasto” en vez de “coste”, porque esta última solamente era aplicada a ítems industrializados, como se observará más adelante.

En la secuencia, el Mercader debería apurar el saldo de la cuenta Haciendas Generales. En la columna del débito, él identificaba el montante de mercaderías adquiridas a lo largo del año, añadida de los Gastos del Negocio, y en el crédito, el total de las ventas efectuadas en el mismo período. La diferencia entre ambos correspondía al saldo de la cuenta.

La próxima etapa consistía en efectuar el inventario de los stocks no vendidos y que permanecían en la tienda al final del año. El criterio para valorizarlos era el precio de coste, como indicado en el texto a seguir:

Efectuado un presupuesto de lo que valen, poco más o menos por el coste, se descontará de su valor la importancia del resto de la cuenta [saldo], y el remanente es el lucro que ha habido en las haciendas [mercaderías] vendidas, el cual se pasará a la Cuenta de Ganancias y Pérdidas... (SOUZA, 1765, p. 80)

En síntesis, el texto indicaba como calcular el lucro operacional de una forma directa y sin uso de cuentas de resultado. Aunque diferente de lo que se practica hoy, el proceso es simple y eficiente.

Primeramente se abría una nueva cuenta para Haciendas Generales y el valor apurado en el inventario, digamos 85\$204, era debitado a ella, pasando a ser el saldo inicial de la cuenta para el ejercicio siguiente. La contrapartida era sumada al saldo acreedor de la cuenta Haciendas Generales, relativa al ejercicio que estaba siendo cerrado. La diferencia entre el débito y el crédito (*Debe* y *Ha de Haber*) era el lucro del Mercader.

Haciendas Generales Inventario (saldo inicial en 1761)		.Haciendas Generales Saldo final en 1760	
DEBE	HA DE HABER	DEBE	HA DE HABER
85\$204			293\$230
			85\$204
		341\$434	378\$434
			37\$000

En este ejemplo, los 37\$000, indicados en la columna *Ha de Haber* de la cuenta Haciendas Generales, en 1760, correspondían al lucro del Mercader en aquel año, solamente en lo que dice respecto a la comercialización de sus stocks.

En la secuencia, el Mercader cerraba la cuenta de Haciendas Generales, relativa al año 1760, debitándola y acreditando la cuenta de Ganancias y Pérdidas, como sigue:

Haciendas Generales Saldo final en 1760		Ganancias y Pérdidas Ejercicio de 1760	
DEBE	HA DE HABER	DEBE	HA DE HABER
37\$000	37\$000		37\$000

La próxima cuenta a ser balanceada era Bienes de Raíz. Después de haber adquirido un inmueble por 71\$400, el Mercader pagó 7\$800 en reformas que fueron añadidas a débito de esa cuenta. El alquiler del inmueble le propició unos ingresos de 6\$200, indicados en el *Ha de Haber*. Contraponiendo el *Debe* con el *Ha de Haber*, él apuró un saldo deudor de 72\$000.

Este número no era definitivo para efecto de balance. Según las técnicas de la época, el propietario del inmueble debería hacer una evaluación prudente de su valor en aquel momento. Suponiéndose que el bien valiese 73\$500 en el mercado, él reconocía una ganancia de 1\$500. Así, el saldo de la cuenta en el balance pasaba a ser 73\$500 y el ajuste sería así contabilizado:

Bienes de Raíz		Ganancias y Pérdidas	
DEBE	HA DE HABER	DEBE	HA DE HABER
72\$000			37\$000
1\$500			1\$500
73\$500			38\$500

El mismo procedimiento se aplicaba a la cuenta Bienes Muebles. Se suponía, asimismo, que el

Mercader hubiese adquirido esos bienes por 2\$300 y vendido todos los ítems que componían a la cuenta por un valor ligeramente menor que el valor de adquisición, por hipótesis, 2\$220. Eso resultaría en una pérdida de \$100 a ser reconocida en la cuenta de Ganancias y Pérdidas. Para contabilizar la pérdida y dejar la cuenta Bienes Muebles, así se procedía:

Bienes Muebles		Ganancias y Pérdidas	
DEBE	HA DE HABER	DEBE	HA DE HABER
2\$300	2\$200	100	38\$500
\$100	\$100		38\$400

En este momento, no teniendo otro encuentro de cuentas a efectuar, el Mercader verificaba que su lucro, al final del ejercicio, era de 38\$400, el cual debería ser añadido a la cuenta *Cabedal*. Para efectuar la transferencia, se debitaba la cuenta Ganancias y Pérdidas y se acreditaba la cuenta *Cabedal* o Capital, aumentándole el saldo con el lucro obtenido, como sigue:

Ganancias y Pérdidas		<i>Cabedal</i>	
DEBE	HA DE HABER	DEBE	HA DE HABER
	38\$400		231\$736
38\$400			38\$400
			270\$136

En la cuarta etapa, el Mercader identificaba las cuentas que no habían sufrido alteraciones durante el año. Por hipótesis, y solamente para efecto de cierre del balance que se hará más al frente, imaginemos que las cuentas sin movimiento fueron: Intereses en Otros Negocios, representados por la participación accionaria en la Cía. de Comercio del Grano Pará y Maranhão (20\$000), Deudores Diversos (10\$500) y Acreedores Diversos (6\$000). Aunque el ejemplo propuesto procure demostrar solamente las cuentas más usuales de la actividad mercantil, otras cuentas podrían ser adoptadas de acuerdo con las necesidades del Mercader o el ramo al cual él se dedicaba.

Por último, el Mercader debería observar algunos cuidados antes del proceso de apuración del Balance, principalmente en lo tocante a cobros dudosos. Previendo tal hipótesis, el instructor recomendaba en su apostilla:

De las cuentas particulares examinará el mercader las deudas activas de que no tiene que esperar cosa alguna por estar muertos los deudores, sin dejar bienes o por haber hecho cesión [donación] de ellos, o por otro motivo semejante. Esas cuentas las cerrará pasando el resto por saldo de Ganancias y Pérdidas.

Después examinará las deudas activas mal paradas; y aquéllas de las cuales tuviere poca esperanza, las cerrará pasando los restos por saldo a una cuenta que ha de abrir con este título = Deudores de Poca Esperanza. (SOUZA op. cit, p. 82)

Tenemos aquí el origen de aquello que hoy denominamos Estimativa para Pérdida de Créditos de Liquidación Dudosa. Ya en aquella época, el Mercader, conservadoramente, procuraba ajustar sus cobrables al montante que, de hecho, esperaba realizar.

Analizadas todas las cuentas, y no teniendo dudas en relación a la realización de sus cobrables, el Balance del Mercader quedaría como sigue:

Balance del Libro de Razón A
Hasta 31 de Diciembre de 1760

Deudores			Acreedores		
p 2	Caja	86\$932	p 1	<i>Cabedal</i>	231\$736
p 3	Haciendas Generales	85\$204	p 10	Ganancias y Pérdidas	38\$400
p 8	Bienes de Raíz	73\$500	p 15	Acreedores Diversos	6\$000
p 5	Cía. de Comercio del Grano Pará	20\$000			
p 20	Deudores Diversos	10\$500			
		276\$136			276\$136

Las expresiones *Deudores* y *Acreedores* inseridas en la descripción del Balance del Libro Razón A fueron extraídas del texto original del manuscrito. En la lista de cuentas *Acreedoras*, el saldo de la cuenta *Ganancias y Pérdidas* está indicado en separado de la cuenta *Cabedal*, solamente para efecto demostrativo.

Si por acaso el mercader tuviese diversos socios, después de la apuración del balance se procedería a la distribución de los lucros del período. Los valores eran distribuidos proporcionalmente a la participación de cada uno. Interesante observar la forma de contabilización adoptada para pago de esos resultados: “Ya se ve que estos pagos se debitan todos en la Cuenta General de Capital y se acreditan en la Caja de donde sale el dinero”. (SOUZA, 1765, p. 137).

Como el resultado era distribuido después de que el resultado de la cuenta de Lucros y Pérdidas fuese incorporado al Capital, la distribución se encargaba de traer la cuenta de capital a su valor líquido, o sea, deducido de la parte distribuida.

En la apostilla, una última recomendación, relativa al sigilo de la escrituración del Libro Razón, encierra el tópico:

El Libro Razón se debe escribir con recato [reserva], o fuera de la tienda, o en lugar desviado por el mismo Mercader, o por la persona de su mayor confianza en ocasión sosegada, y debe estar guardado en poder del Mercader cuando no hubiere de escribirse en él. Todas estas cautelas son necesarias con un libro que da la razón distinta del estado de los negocios y no es conveniente que otros lo conozcan sino el mismo Mercader. (SOUZA, 1765, p. 89)

7. LA APLICACIÓN DE LAS PARTIDAS DOBLES A OTRAS ACTIVIDADES

Después de concluir sobre la contabilización de las actividades comerciales, Souza abre espacio para otras formas de negocio. Son ellas: Compañías Generales, Fábricas, Casas de Hidalgos y más Personas Ricas.

Las consideraciones a respecto de las Casas de Hidalgos y más Personas Ricas, bien como Compañías Generales, designación genérica para sociedades con diversos socios, no poseen mayores atractivos, excepto por una mención contenida en la explicación de esta última, que sugiere el cálculo de la variación cambial. Dice el autor:

La distinción que hacemos en las cuentas de los Correspondientes [...] no es totalmente necesaria, sino cuando los negocios de nuestra cuenta se han de computar y en la moneda propia del país del Correspondiente, y que ésta es diversa de aquella de nuestro País [Portugal]. Sin embargo usaremos de esta distinción en el ejemplo propuesto del

Negociante para el Reino y Conquistas, con el fin de mayor clareza de las cuentas y de ir dando conocimiento de ese escrito mercantil el cual será indispensablemente necesario que se practique en el último ejemplo de la Escritura, que hemos de proponer aplicado al Comercio con Países Extranjeros. (SOUZA, 1765, p. 130)

Infelizmente, el tal ejemplo no es presentado en la apostilla. No es, sin embargo, inoportuno que se hable de variación de cambio en aquella época una vez que la Clase de Comercio enseñaba la conversión de monedas, pesos y medidas. El propio Souza publicó una tabla de conversión de monedas titulada “De las 36 Plazas Cambistas a Dinero Portugués”. Lo que no se pudo verificar es si tales variaciones serían objeto de contabilización y, en este caso, cuál sería el lanzamiento indicado.

7.1 La Contabilidad Industrial

Aunque Portugal en la mitad del siglo XVIII fuese un país altamente dependiente de sus colonias y en fase inicial de aprendizaje de las prácticas comerciales, la actividad fabril, aunque rudimentaria y artesanal, no era insignificante.

La industria portuguesa existente fuese de lanificios fuese de tejeduría de sedas o lino fuese de fabricación de jabón, vidrio, cueros, transformación del hierro y otros metales, etc., se asentaba usualmente en la oficina. En la tejeduría, la máquina única era el telar manual tradicional que muchas veces ni en el taller propio trabajaba, sino en la casa de habitación del artífice, cuando lo era. [...] Sin embargo, existían unidades industriales más importantes que el simple taller. En la industria de cordelería, tabaco y de lanificios, en especial, se encontraba ya la manufactura con sus grandes edificios, un gran número de oficinas trabajando en un mismo lugar, facilitándose así la adquisición de materias primas, el almacenaje y la distribución de los productos fabricados. (MACEDO, 1982, p. 107)

Para Souza, la actividad industrial, independientemente del porte, podría ser contabilizada según las mismas reglas aplicables a la contabilidad mercantil “donde todo se reduce a comprar y a vender” (SOUZA, 1765, p. 140). En la fábrica, ponderaba él, también se compraban diversos materiales necesarios para su actividad, pero éstos solamente eran vendidos después de convertidos en otro producto que “mudan de nombre, de calidad y de precio”. (SOUZA, 1765, p. 140)

Si en la tienda el objetivo del Mercader era saber su variación patrimonial, conforme indicado anteriormente, en la fábrica ese objetivo era significativamente ampliado:

Como el objeto de las cuentas de una fábrica no es solamente saber lo que se gana, sino también reconocer lo que viene a costar cada material en sus diversas estaciones de preparación [etapas de fabricación] o beneficio, con el fin de estudiar nuevos medios de economía, y de perfección del trabajo, que hagan la obra [producto] más barata y por tanto más vendible.... (SOUZA, 1765, p. 140)

Concentrado en el futuro y volcado a preparar profesionales capaces de trabajar en los emprendimientos de mayor porte, el ejemplo didáctico de una actividad industrial, adoptado en las salas de la Clase de Comercio, fue un lanificio donde la lana era comprada “en bruto”.

La elección de la actividad no fue casual. Las actividades textiles, independientemente de su tamaño, eran ampliamente practicadas en Portugal, desde bien antes de Pombal. Dos ejemplos significativos son la Real Fábrica de Sedas del Rato (Suburbio de Lisboa), que, además del gran edificio central, tenía pequeñas oficinas anexas o dependientes, y la Real Fábrica de Lanificios. Las actividades textiles de pequeño porte proliferaban en Portugal, principalmente en la región de *Trás dos Montes*, donde al final del siglo XVIII fueron contadas cerca de 830 fabricantes de seda y lana (COLUMBANO apud MACEDO, 1982, p. 111).

La contabilidad del lanificio se hacía a partir de la acumulación de los costes de cada fase del proceso – lana, conducción (flete), lavaje, cardado y “las más que ocurren hasta que la lana es entregada a las hilanderas [mujeres que hilaban (tejían) la lana]”. El sumatorio de esos costes era debitado a una cuenta de nombre “Lana en Bruto”. También en esa cuenta eran debitadas las pérdidas de producción, correspondientes a la valoración monetaria de la diferencia entre el peso de la lana adquirida y el de la lana beneficiada.

El total monetario de los costes de fabricación divididos por 459 indicaba el coste de cada *arrátel* (medida equivalente a la libra [ibérica]) de lana producida. La transferencia de la cuenta “Lana en Bruto” para la cuenta “Hilanderas” se hacía acreditando en la primera el valor de los *arráteis* que iban para la segunda. El término *Arrátel* se refiere a la antigua medida y peso, utilizada en Portugal y España, correspondiente a 459 gramos.

Para mejor visualización, la apostilla ofrece el siguiente ejemplo:

<i>Lanas en bruto Deben</i>			<i>Han de Haber</i>		
100	Que cardan a 1\$800	180\$000	50	Ar p/ hilanderas a 2\$860	143\$000
150	Idem a 2\$000	300\$000	200	Ar Idem a 2\$820	564\$000
350	Idem a 1\$750	612\$500	150	Ar Idem a 2\$920	438\$000
	Conducción, lavar, cardar	50\$000			
600		1.142\$500	400		1.145\$000

Dos aspectos llaman la atención en ese proceso. El primero es la división de la fábrica en departamentos. El segundo aspecto dice respecto a la diferencia entre los valores finales de los ítems producidos y el valor por el cual ese ítem es transferido para el departamento encargado de la etapa siguiente en el proceso. Se puede constatar que aunque el coste medio de producción sea de, aproximadamente 1\$904, correspondientes a 1.142,\$500 / 600, el valor de salida de la cuenta es substancialmente mayor y para cada salida hay un valor diferente. ¡De hecho, el propio texto, más al frente, se encarga de esclarecer que ya en aquella época se practicaba lo que hoy denominamos “precio de transferencia”! Según Santos (1998, p. 173), el precio de transferencia puede ser entendido como “un precio debitado por segmento de la empresa a un producto o servicio que proporciona otro segmento de la misma empresa”.

La explicación para tal práctica es que los lanzamientos deberían continuar hasta el fin del año. Según Souza (1765, p. 142) “... la diferencia del coste y gastos de la lana en bruto, **al valor que se arbitró** la lana que pasó para otra cuenta, se lanza en ganancias y pérdidas...” (destaques nuestros).

Se verifica, aquí, una clara separación conceptual entre coste y gasto (gasto) para efecto de cuantificación del valor gastado con la fabricación y, asimismo, que el precio de transferencia era aplicado a cada una de las cuentas referentes al proceso productivo.

Continuando el proceso de fabricación, en el momento en que la lana fuese transformada en tejido, se acreditaba la cuenta “Hilanderas” y se debitaba la producción a la cuenta Haciendas Generales o, en el caso de producirse diferentes tipos de tejidos, debería ser abierta una cuenta para cada tipo. La materia prima, hasta entonces calculada en *arráteis*, una vez transformada en tejidos pasaba a ser calculada en *côvados*, medida equivalente a 66cm.

Con respecto a los costes de fabricación que hoy denominamos indirectos – alquileres y vencimientos y salarios referentes a servicios generales de la fábrica – ellos eran debitados a una cuenta denominada Gastos Generales, que, al final del año, sería transferida para la cuenta Haciendas Generales o era llevada “repartida [rateo] proporcionalmente a las diversas cuentas de géneros [especies] de tejidos, pues viene a ser un aumento de su coste” (SOUZA, 1765, p. 143).

Por último, el autor indica que otras cuentas podrían ser abiertas de acuerdo con las necesidades de cada tipo de actividad y que el método utilizado para el lanificio podría servir para cualquier otra manufactura. Segundo úl, “si el tenedor de libros tuviere alguna práctica, no le será dificultoso el aplicar las reglas generales de este Arte a cualquier caso que pueda ofrecerse, el cual [...] será similar a los que hubiere ejercitado” (SOUZA, 1765, p. 145).

Con esa explicación se encierra la enseñanza de la contabilidad fabril bien como se agota la primera parte de la apostilla que continúa con el tema *Arithmetica Applicada ao Commercio*, cuyo análisis huye al objetivo de este artículo.

8. CONCLUSIÓN

Este artículo analizó el **método** de las partidas dobles enseñado en la Clase de Comercio, iniciada en 1759, utilizando como fuente primaria el texto de la apostilla dictada por el primer *lente* de la Clase, João Henrique de Souza, para su alumno José Feliz Venâncio Couto, en 1765, con el objetivo de apuntar diferencias y semejanzas con los criterios contables adoptados en los días de hoy.

En lo que se refiere a las diferencias, se pueden apuntar como principales las siguientes:

- La base inicial para registro de las transacciones se hacía en un libro denominado “borrador”, que funcionaba como borrador antes de los lanzamientos definitivos en los libros Diario y Razón.
- No existía – como era de esperar – la segregación entre la figura de la entidad y la del propietario.
- El régimen adoptado era el de caja y, no, el de competencia.
- Pocas eran las cuentas destinadas a escrituración, no existiendo la demostración de resultados.
- No había segregación de activos y pasivos.
- En el razón, los débitos eran dispuestos en la página de la izquierda del libro y los créditos en la página a la derecha.
- En una cuenta denominada Ganancias y Pérdidas eran acumulados los saldos de las demás cuentas y, por la diferencia entre débito y crédito se apuraba el resultado del período.

En lo que atañe a las semejanzas con la actualidad se puede destacar:

- La reevaluación de activos era usada al final del ejercicio para compatibilizar su valor, presumiblemente al mercado. También era conocido el principio de la prudencia, de forma a no sobrevalorar tales activos.
- Pérdidas y donaciones eran bajadas al coste.
- Inversiones en otros emprendimientos existían y eran contabilizados bajo la denominación “Intereses en éste o en aquel negocio”.
- Ingresos y gastos financieros eran segregados de los ingresos y gastos operacionales y compensados en la misma cuenta.
- Los gastos con comercialización eran llevados a una cuenta específica de nombre “Gastos del negocio”.
- Cobrables que reconocidamente no serían recuperados eran bajados como pérdidas. Curiosidad: aquéllos que tenían alguna posibilidad de cobro, aunque remota, eran transferidos para una cuenta denominada “Deudores de poca esperanza”.
- La contabilidad de la época reconocía las variaciones cambiales en operaciones efectuadas en monedas diferentes.
- El concepto de precio de transferencia ya era conocido y practicado en la contabilización de las actividades industriales.

Concluyendo este trabajo, es oportuno registrar que no deja de ser sorprendente constatar que conceptos como variación cambial, precio de transferencia, coste como base de valor y reconocimiento de la baja de activos no cobrables ya estuviese incorporado a las prácticas contables de la época.

A ese respecto de lo poco que se conoce sobre la historia de la contabilidad, vale recordar un pequeño trecho de la letra de la música “El tiempo no para”, que dice:

*Yo veo el futuro repetir el pasado,
Yo veo un museo de grandes novedades.*

Cazuza

9. REFERENCIAS

BEUREN, Ilse Maria (organizadora) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. Ed. – 3. Reimpr. - São Paulo: Atlas, 2008.

CHANCELLOR, Edward. **Salve-se Quem Puder**: uma história da especulação financeira. São Paulo: Companhia das Letras, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 6ª ed. 2000.

LIMA, Lucia M.P. e GOMES, Delfina R.R. **A Aula do Comércio**: Primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no Mundo? Disponível em: <http://www2.egi.ua.pt/xxiiaphes/Resumos/c%20Gomes%20&%20Lima.PDF>. Acesso em: 18 nov. 2011.

LUFT, Celso Pedro. **Pequeno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Ed. Sipione, 7ª ed. 1988.

MACEDO, Jorge Borges de. **A Situação Econômica no Tempo de Pombal**. Lisboa: Moraes Editores, 1982.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. São Paulo: Atlas, 2ª. Ed. 1994.

MAURO, Frédéric. **Nova história e novo mundo**. São Paulo: Perspectiva, 1973.

PESTANA, Flávio Bonfin. **Dicionário Prático da Língua Portuguesa**. São Paulo, Ed Melhoramentos, 3ª ed. 1994.

RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária**: origens e desenvolvimento. São Paulo: Saraiva, 2005.

SANTOS, Joel José dos. **Formação de Preços e Lucro Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2ª Ed. 1998.

SOUZA, João Henrique de. **Arte da Escritura Dobrada que Dictou na Aula do Commercio João Henrique de Souza e Capeado para Instrução de José Feliz Venâncio Couto**, 1765.