

ESTUDOS DO I.S.C.A.A. II SÉRIE • Nº 1 • 1995
REVISTA DE PUBLICAÇÃO ANUAL

DIRECÇÃO: Joaquim José da Cunha

COORDENAÇÃO: José Fernandes de Sousa
Virgínia Maria Granate Costa e Sousa

CONSELHO CONSULTIVO: • Comissão Científica das Comemorações
• Professores Coordenadores das Áreas
ou domínios científicos do I.S.C.A.A.

EDIÇÃO E PROPRIEDADE: Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Aveiro

APOIO ADMINISTRATIVO E ASSINATURAS: Biblioteca do I.S.C.A.A.
R. Associação Humanitária dos
Bombeiros Velhos de Aveiro
Apart. 58 - 3800 - Aveiro
Tel.:034)381977•381911;Fax.:28975

Preço deste Nº: 3 000\$00

ISSN: 0873-2019

Depósito legal nº: 922 54/95

Capa: Design. Francisco Espindola

Composição/impressão: Tipografia Minerva Central, Lda./1995

Comemorações do
Centenário do Nascimento do Professor



Jaime Lopes Amorim
(1891-1991)

Jaime Lopes Amorim

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de
Aveiro

1992

ACTUALIDAD DE LOS ESTUDIOS DE HISTORIA DE LA CONTABILIDAD EN EL MUNDO Referencia especial a España.

ENRIQUE FERNÁNDEZ PEÑA*

Excmos. Señores, señoras y señores:

Es para mí una alta distinción estar de nuevo en Aveiro en un acto académico en su Instituto Superior de Contabilidad y Administración, que tantas y bien organizadas reuniones celebra.

Y en esta ocasión lo es para conmemorar el centenario del nacimiento del que fue experto destacadísimo de la disciplina de la contabilidad en Portugal, profesor Jaime Lopes Amorim, ampliamente conocido en España, como lo prueba que en libros españoles publicados en las décadas de los años cuarenta y cincuenta se le cita con frases de encomio a su obra.

Así, el profesor Antonio Lasheras Sanz, catedrático de la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Madrid, y para la cátedra de Contabilidad Superior de dicho centro, publicó un libro en 1948 en el que se lee en su página 14: Y es así, como dice el célebre y culto tratadista portugués Doctor Lopes Amorim que en tanto los expertos alemanes iban diseccionando el balance en todas direcciones y penetrando en la propia médula de sus células, para así enfocar la complicada circulación de la caprichosa savia del valor, sus colegas ingleses iban elaborando las bases del control de la Contabilidad; los americanos, verificando en bases doctrinales su "ciencia de los costes"; los italianos, conversando con sus clásicos, sondando sus actitudes,

* Catedrático de la Escuela de Estudios Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid; Profesor Extraordinario de la Universidad de Navarra.

engarzando sus conceptos y procurando nuevos caminos que les permitiesen alcanzar lo más rápidamente posible la meta que sus predecesores habían querido lograr, pero de la cual habían quedado bastante distantes; y, finalmente, los franceses, cuyos clásicos, en el periodo anterior, habían dado pruebas de gran actividad, iban procurando asentar, ahora sobre nuevas bases, más sólidas, los materiales mal estructurados de esos clásicos, a fin de construir un nuevo edificio con las necesarias condiciones de equilibrio y resistencia.

Como anticipaba el profesor Lasheras, sólo con una cultura generales y específica muy grandes en su tiempo, se podía saber y escribir lo que hemos leído.

En el libro *Ciencia de la Contabilidad*, volumen I, del profesor Emigdio Rodríguez Pita, publicado en Barcelona en 1956, páginas 18 a la 36, clasifica las definiciones de contabilidad y sus autores en a) rutinarias; b) registrales; c) comercialistas; d) contistas; e) matemáticas; f) mecánicas; g) controlistas; h) administrativistas; e i) científicas. Pues bien, en este último grupo cita al profesor Jaime Lopes Amorim y reproduce su definición de contabilidad como "ciencia del equilibrio patrimonial".

Por último menciono que el profesor José M^a Fernández Pirla, autor de la obra que más influjo ha tenido en España desde su aparición en 1957, *Teoría Económica de la Contabilidad*, en su página 11 expone literalmente: El profesor portugués J. Lopes Amorim, que ha reelaborado y expuesto con gran brillantez la nueva metodología contable según las directrices de la doctrina italiana, dice que la Contabilidad puede conceptuarse bajo su doble aspecto: como Ciencia y como Arte.

De la Contabilidad como Ciencia dice: "Ciencia que se ocupa do patrimonio das empresas, encarando — os pontos de vista qualitativo, quantitativo e valorativo num dado instante e na sucessão dos instantes".

Y como Arte: "Arte de relevar as modificações ocorridas na composição qualitativa, quantitativa e valorativa de património de qualquer empresa o de determinar periódicamente os aumentos ou diminuições que elas imprimen ao valor desse património".

Estar presente — repito — en un acto académico como éste, en el que se conmemora el centenario del nacimiento del profesor Lopes Amorim, es para mí una alta distinción y un alto honor, al que deseo corresponder no sólo con mi presencia sino también con algunas informaciones sobre un aspecto correlativo al acto que se celebra, sin duda relacionado con la historia de nuestra disciplina en la península ibérica; por ello a continuación voy a

exponer algunos aspectos del desarrollo de los estudios de la Historia de la Contabilidad en España, precedidos de unas breves consideraciones de la cuestión a nivel mundial.

Los estudios históricos en el ámbito de la economía en general y de la contabilidad y las empresas en particular ha tenido un considerable desarrollo en el siglo XX y en especial en su segunda mitad, lo que ha dado lugar al nacimiento de instituciones académicas y de publicaciones periódicas, como el *Journal of Economic History*, el *Journal of Economic and Business History*, el *Bulletin of the Business Historical Society*, etc.

En la disciplina de la contabilidad, su historia comprende, según ha sido definido recientemente por la *American Accounting Association*, "el estudio de la evolución del pensamiento contable, así como de sus prácticas e instituciones, producida como respuesta al proceso cambiante del entorno y de las necesidades sociales".

El desarrollo de estos estudios ha sido — reitero — extraordinario en esta segunda mitad del siglo XX y buena prueba de ello son los seis Congresos Internacionales de Historia de la Contabilidad que se han celebrado desde 1970 hasta 1992. El primero tuvo lugar en Bruselas en 1970, el segundo en Atlanta, Estados Unidos de Norteamérica en 1976, el tercero en Londres en 1980, el cuarto en Pisa en 1984, el quinto en Sidney, Australia, en 1988, y el sexto acaba de celebrarse el pasado mes de agosto en Kioto, Japón. El próximo se celebrará en 1996 en Canadá y para el año 2000 esta previsto que se celebre en Madrid.

Otra prueba del desarrollo a nivel mundial de los estudios sobre historia de la contabilidad son la constitución y funcionamiento de la *Academy of Accounting Historians*, de los Estados Unidos de Norteamérica, la *Accounting History Association* del Japón, el *Comité International des Historiens de la Comptabilité*, de Bélgica, el *Institut Français des Historiens Comptables*, la *Accounting History Society* de la Gran Bretaña y la *Società Italiana di Storia della Ragioneria*. Y según informaciones que he recibido recientemente se está gestionando la creación de la *Asociación Europea de Historia de la Contabilidad*.

Concretándonos a España, fue a comienzos del siglo XX, Alicante 1902, cuando apareció un primer trabajo sobre Historia de la Contabilidad. Fernando López y López, profesor que fue de la Escuela de Comercio de Alicante, tradujo y publicó uno de los estudios del checo Karl Peter Kheil, gran historiador de la contabilidad, que hacía referencia a un aspecto parcial de la misma.

Terciado el siglo, en 1933 se publicó en Málaga por otro profesor, esta vez José M^a Cañizares Zurdo, de la Escuela de Comercio de Málaga, un Ensayo Histórico sobre Contabilidad.

Ha de esperarse al comienzo de la segunda mitad de nuestro siglo para ver una cierta continuidad, continuidad que la da, sobre todo, la publicación de artículos de autores nacionales y extranjeros, entre los que recuerdo al profesor Gonçalves da Silva, en la Revista Técnica Contable. En el análisis que de esta publicación ha realizado el prof. Martin Lamouroux, y referido a sus primeros cuarenta años de edición, ha encontrado cuatro periodos claramente definidos:

- de 1949 a 1956, periodo de aportaciones esporádicas,
- de 1957 a 1965, periodo en el que Vincenzo Masi acapara todo el tema histórico contable,
- de 1966 a 1980 periodo sin publicaciones sobre esta materia,
- de 1980 a 1987, periodo de importantes publicaciones nacionales y extranjeras.

Otra revista que también contribuyó a la publicación de trabajos sobre Historia de la Contabilidad, fue la Revista Técnica Económica, que dirigí durante diez años, desde 1956 a 1965 en su etapa de cobertura nacional. Concedor de las dificultades que encontraba el investigador José M^a González Ferrando para dar a la luz sus trabajos, desde el primer momento le ofrecí las páginas de la Revista. En el año 1956 apareció "Gaspar de Texeda precursor de la Teneduría de Libros en España"; en 1958 publicó "Antich Rocha y la primera obra impresa en España sobre Contabilidad por partida doble, primera parte", mientras que la segunda parte lo fue en el año 1960.

A finales de 1957 y al mandarme la primera parte de su trabajo sobre Antich Rocha me incluyó el índice del libro Historia y Doctrinas de la Contabilidad de J. H. Vlaemminck, que algunas editoriales de campanillas de la época habían rechazado. En 1961 la versión española revisada y ampliada sustancialmente por José M^a González Ferrando era una realidad. Como asesor de la Editorial Estudios Jurídicos, Económicos y Sociales, EJES, propuse y defendí la edición, que acaba de cumplir treinta años; su cita por parte de estudiosos ha sido y es constante e ineludible.

En 1959 se publicó en Barcelona la obra del prof. Boter Mauri, Las Doctrinas Contables; aunque se trata de un libro de tipo divulgador, valora correctamente las contribuciones de Antich Rocha y de Bartolomé Salvador de Solórzano.

Diversas investigaciones han sido publicadas en el Anuario de Historia del Derecho Español (1965), Hispania (volumen 26, nº 101) y Cuadernos de Historia de España. También pueden mencionarse diversas investigaciones realizadas por profesores franceses, como son Henry Lapeyre y Pierre Jouanique, en nuestros archivos, y posteriormente presentadas en diversos congresos y publicaciones.

Con referencias a trabajos de profesores de Escuelas y Facultades de Ciencias Empresariales recordamos que en 1974 el prof. Antonio Goxens Duch presentó en la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad de Barcelona su tesis doctoral sobre "Evolución de la Contabilidad en Barcelona entre 1795 y 1901. Aportación a la historia de la contabilidad en España en su relación con la historia mundial de las doctrinas contables". Y en el mismo año el prof. Francisco Javier Luna Luque, presentó otra tesis doctoral de carácter histórico, "Salvador de Solórzano: Teoría y práctica contable en España durante el siglo XVI. Actividad comercial y dineraria de los mercaderes".

En 1984 es el prof. Fernando Martin Lamouroux el que presenta su tesis doctoral en la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Complutense con el título "La revelación contable en la Salamanca Histórica". A finales de 1985, la profesora Maria del Pilar Pérez Garcia, presenta su tesina de licenciatura en la Facultad de Ciencias Empresariales de Valladolid, con el título, "La Real Fábrica de Moneda de Valladolid a través de los registros contables." Posteriormente ha publicado "La bancarrota de un banco emisor: El Banco de Valladolid".

En 1983 el prof. Jose M^a Fernández Pirla, que sólo había hecho breves referencias históricas en su Teoría Económica de la Contabilidad, se incorpora al conjunto de investigadores y desde su cargo de Presidente del Tribunal de Cuentas de España publica el trabajo "Las cuentas del Gran Capitan"; en 1985 da a la imprenta un nuevo trabajo "Las Ordenanzas contables de Juan II de Castilla" y en 1986, "El Tribunal Mayor de Cuentas de Fernando VII".

En el año 1988 las publicaciones españolas sobre historia de la contabilidad adquirieron un carácter extraordinario. La Revista Española de Financiación y Contabilidad dedicó dos números monográficos a esta materia; los coordinó el Doctor Esteban Hernández Esteve, al que me referiré más adelante. Como en ese año se conmemoraba el cuarenta aniversario de la Revista Técnica Contable tuve la satisfacción de dirigir un volumen extraordinario con el título de "La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX"; en el que entre otros colaboró el profesor Martin

Lamouroux, aquí presente.

Otros muchos estudios y publicaciones se han hecho, pero no me es posible citarlos; ahora sólo voy a hacer referencia a un autor que por sí sólo ha hecho casi tanto como todos los demás investigadores juntos. Me refiero al Doctor Esteban Hernández Esteve. Desde que comenzó sus publicaciones en 1981 no cesa de dar a la luz nuevos trabajos, de intervenir en congresos, de recibir nombramientos y designaciones de revistas y asociaciones dedicadas al estudio de la historia de la contabilidad en el más amplio sentido.

En 1980 conocí al Doctor Esteban Hernández. Me llamó para ver si colaboraba en un trabajo que le habían encargado sobre Spanish Accounting — from past to present. Él iba a escribir sobre el pasado, yo me encargaría del presente, según sugerencia que le había formulado en Londres el prof. Forrester, de Glasgow, que me había conocido en Berlín en 1977 con motivo del IV Congreso Internacional sobre Educación en Contabilidad.

Teniendo en cuenta la extraordinaria capacidad de trabajo del Doctor Esteban Hernández y el interés que nacional e internacionalmente adquirirían durante la década de los años ochenta las investigaciones sobre historia de la contabilidad, a mediados de la década de los ochenta propuse en AECA, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, la constitución de una Comisión de Estudio sobre Historia de la Contabilidad. La propuesta no obtuvo éxito, pero no la eché en olvido; una nueva propuesta a comienzos de 1992 sí ha tenido éxito y por ello tan sólo hace quince días que ha quedado constituida en AECA una Comisión de Estudio sobre Historia de la Contabilidad bajo la presidencia del Doctor Esteban Hernández.

La constitución de la Comisión ha tenido lugar dentro de un Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad organizado por el Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid, en colaboración con AECA y la Universidad Autónoma de Madrid.

Durante tres días, del 24 al 26 de septiembre se han celebrado sesiones en las que se han presentado y comentado ponencias de los profesores Yamey, de la Escuela de Economía de Londres; Pierre Jouanique, de París; Forrester, de Glasgow; y de los españoles Rafael Conde, José M^a Passola, José M^a González Ferrando, Antonio Miguel Bernal, Rafael Ramos Cerveró, Fernando Martín Lamouroux, Salvador Carmona y del que os habla. La conferencia de clausura la desarrolló el conocido historiador económico Doctor Felipe Ruiz Martín, y estuvo presidida por Ricardo Bolufer, Presidente

del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Hizo presentación de la Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA el prof. Leandro Cañibano Calvo, vicepresidente primero de AECA y actual presidente de la European Accounting Association.

Por lo que de forma esquemática he expuesto puede deducirse que España se ha incorporado al movimiento mundial que sobre Historia de la Contabilidad se está produciendo.

Yo me permito animar a los estudiosos portugueses a unirse a este movimiento. Este acto y el homenaje al profesor Gonçalves da Silva que se desarrolla en Lisboa, son prueba de la sensibilidad de los profesores y centros universitarios portugueses a recordar a quienes se han destacado en el estudio de la amplia panorámica de la Contabilidad.

La Historia de Portugal es riquísima en descubrimientos y gestas asombrosos; su imperio colonial y las relaciones comerciales de gran magnitud, tanto entre la metrópoli y las colonias, como entre la metrópoli y el resto de los países de Europa occidental, por lo que estoy seguro y espero se conservarán en sus archivos una riquísima documentación que los estudiosos de la contabilidad pueden hacer asequibles al resto de sus compatriotas y de la comunidad internacional en la década final del siglo XX.

Para AECA y para la Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA sería muy satisfactorio que con motivo de este acto académico, algún investigador portugués formase parte de dicha Comisión de Estudio y que las investigaciones sobre Historia de la Contabilidad alcancen en Portugal el lugar que merecen, en parangón con el de países que se encuentran a la cabeza de la civilización mundial.

Por mi parte, después de agradecer su atención, nada más. Muchas gracias.

Anexo 1

Versión española del Índice que, para una posible historia de la contabilidad en España en el siglo XX, incluí en el trabajo *Developments in Accounting Research in Spain*.

Este trabajo forma parte del volumen *European Contributions to Accounting Research. The Achievements of the last Decade*, editado por VU Uitgeverij/Free University Press de Amsterdam en 1984.

1. Aspectos fundamentales de Contabilidad.
 - 1.1 Regulaciones generales y aplicaciones.
 - Código de Comercio.
 - Ley de Sociedades Anónimas.
 - Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
 - Legislación fiscal.
 - Regularización de Balances de Situación.
 - Regulaciones del Banco de España.
 - Regulaciones de la Dirección General de Política Financiera.
 - Regulaciones bursátiles.
 - Plan General de Contabilidad.
 - Planes Sectoriales de Contabilidad.
 - Contabilidad de Costes.
 - Contabilidad de Grupos de Sociedades.
 - Análisis financiero.
 - Organización de la Contabilidad: Mecanización.
 - Auditoría.
 - Contabilidad de Recursos Humanos.
 - 1.2 Aplicaciones prácticas.
 - Contabilidad de Grandes Compañías.
 - Banco de España.
 - Bancos en general.
 - Cajas de Ahorros.
 - Seguros.
 - Telefónica de España.
 - Campsa.

Tabacalera.
Renfe.
Grandes Almacenes.
INI.
Cooperativas.
Agricultura.

1.3 Educación, profesionales, asociaciones, investigación, publicaciones.

Enseñanza de la Contabilidad.
Profesionales y organizaciones profesionales.
Influencia de los exámenes para oposiciones.
Profesores destacados.
Congresos Internacionales celebrados en España.
Conferencias nacionales.
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
AECA.
Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras.
Archivos economico-contables.
Regulación contable en el periodo 1936/1939.
Revistas.
Editoriales y publicaciones.
Traducciones.

2. Contabilidad Pública.

Contabilidad de la Administración Central.
Contabilidad local y provincial.
Seguridad Social.
Mutualismo.
Fuerzas Armadas.
Prisiones.
Cámaras de Comercio.
Puertos.
Iglesia.
Asociaciones.
Partidos políticos.
Tribunal de Cuentas.

3. Contabilidad Nacional.
Contabilidad Nacional.
Input-Output.
Balanza de Pagos.
Flujos monetarios y financieros.
4. Contenido de cada capítulo.
Líneas generales para adecuar en cada uno de ellos.
 - Concepto, descripción o definición.
 - Antecedentes.
 - Evolución de las regulaciones legales.
 - Evolución de la realidad práctica.
 - Situación actual.
 - Perspectivas.
 - Bibliografía.

Anexo II

Recopilación cronológica de trabajos en los que recojo aspectos diversos del estudio, conocimientos y aplicación de la contabilidad en España en el siglo XX.

Año 1960

- Studi e tendenza della moderne ragioneria nella Spagna. Rivista Italiana di Ragioneria, julio-agosto.

Año 1969

- Primer catálogo de publicaciones y otros trabajos de Censores Jurados de Cuentas. Editorial ICJC.

Año 1973

- Hacia un año español de la Contabilidad. Cataluña Económica, septiembre.

Año 1975

- Vida, Obra y Ejemplo. Sección de la Revista Técnica Contable que ha recogido desde su iniciación en 1975 hasta mediados de 1992, cincuenta y seis biobibliografías de expertos en contabilidad; de ellos veintitrés de expertos españoles.

Año 1977

- XXV aniversario de la Ley de Régimen Jurídico de la Ley de Sociedades Anónimas. Revista Técnica Contable.

Año 1981

- Spanish Accounting — from past to present. La parte referida al presente con la colaboración de Jose Miguel Prado Caballero y Francisco Esteo Sánchez. La parte referida al pasado la redactó el doctor Hernández Esteve.
- La contabilidad en España en el Siglo XX. Revista Técnica Contable, octubre.
- La enseñanza de la contabilidad en España en 1980. Revista de Contabilidad e Comercio, febrero. Oporto.

Año 1983

- Código de Leyes Contables. Editorial SEMSA.

Año 1984

- European Contributions to Accounting Research. The Achievements of the last decade. VU Uitgeverij/Free University Press.
- Código de Leyes Contables, volumen III. Editorial SEMSA.

Año 1985

- Antigüedad de la profesión de auditoría en España: Referencias diversas sobre ella y la contabilidad. Revista Técnica Contable.
- Código de Leyes Contables, volumen II. Editorial SEMSA.

Año 1988

- La Revista Técnica Contable de 1949 a 1952 con algunas notas a su entorno, enero.
- La Revista Técnica Contable de 1953 a 1956 con algunas notas de su entorno, febrero.
- La Revista Técnica Contable de 1957 a 1960 con algunas notas a su entorno, marzo.
- Revista Técnica Contable de 1961 a 1964 con algunas notas su entorno, abril.
- Revista Técnica Contable de 1965 a 1968 con algunas notas su entorno, mayo.
- Revista Técnica Contable de 1969 a 1972 con algunas notas su entorno, junio.
- Revista Técnica Contable de 1973 a 1976 con algunas notas su entorno, julio.
- Revista Técnica Contable de 1977 a 1980 con algunas notas su entorno, agosto-septiembre.

- Revista Técnica Contable de 1981 a 1984 con algunas notas su entorno, octubre.
- Revista Técnica Contable de 1985 a 1988 con algunas notas su entorno, noviembre.

Año 1989

- La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX. Publicación de la Revista Técnica Contable al cumplir su XL Aniversario.
- La auditoría legal en España. Trabajo incluido en el volumen La Contabilidad en Iberoamérica, coordinado por el prof. Jorge Tua Pereda. Editado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas .
- La Contabilidad y la Auditoría en el VI Congreso Internacional de Contabilidad de la AIC. Revista Técnica Contable, noviembre.

Año 1991

- Código de Leyes de Contabilidad. Editorial Pirámide.
- La contabilidad y sus profesionales en la España de los siglos XIX y XX. Cuadernos de Estudios Empresariales. Editorial Complutense.
Traducido al inglés con firma de Francisco J. Martínez Pérez se ha incluido, sin cita de su autor, en el libro The European Accounting Guide, editado en 1992, en Europa, por Academic Press Limited, y en Estados Unidos de América y el Canadá, por HBJ Miller Accounting Publications Inc.

Año 1992

- Código de Leyes de Auditoría. Editorial Pirámide.
- La contabilidad en España en el siglo XX, trabajo incluido en el volumen Contabilidad en España 1992 coordinado por el prof. José Antonio Gonzalo Angulo. Hay versión inglesa en el volumen Accounting in Spain 1992, editada por Arthur Andersen. La edición española se ha realizado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Prólogo al volumen Plan de Contabilidad para la Administración Local. Nuevo sistema de información contable local e instrucciones de contabilidad. Editorial Lex Nova. Valladolid.
- Leandro Cañibano presidente de la European Accounting Association, en el Boletín AECA del primer cuatrimestre de 1992 y: en la Revista Técnica Contable del mes de junio.