
ARTÍCULOS DOCTRINALES / ARTICLES

EL MÉTODO CONTABLE PROPUESTO POR BONIFACIO GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA EN CONTRAPOSICIÓN A LA PARTIDA DOBLE (1880-1905)¹**Isidoro Guzmán Raja**

Universidad Politécnica de Cartagena

Correo-e: isidoro.guzman@upct.es – ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-8208-3433>**Manuela Guzmán Raja**

Universidad Politécnica de Cartagena

Correo-e: manoli.guzman@upct.es – ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-1762-4154>

Recibido: 31-07-20; Aceptado: 16-02-21.

Cómo citar este artículo/Citation:

Guzmán Raja I., Guzmán Raja M. (2021). El método contable propuesto por Bonifacio González Ladrón de Guevara en contraposición a la Partida Doble (1880-1905). *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 18 (1), 5 - 30. doi: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v18i1.413>

Resumen: El presente trabajo está dedicado a Bonifacio González Ladrón de Guevara, figura relevante a finales del siglo XIX por sus aportaciones al método contable, que hasta ahora no ha logrado la atención que probablemente se merece, como lo demuestra los escasos trabajos sobre su obra, que no exenta de propuestas discutibles, cuando no equivocadas, merece la pena estudiar para conocer la perspectiva de su doctrina, basada fundamentalmente en su total rechazo al método de partida doble, que refutaba de forma ostensible.

Los más de dos lustros en los que González publicó diversas obras sobre materias contables, varias de ellas con reediciones, y su traslado a las ciudades de Barcelona y Madrid, donde a tenor de sus propios libros, regentó un establecimiento de enseñanza de la Contabilidad, hacen presuponer que su método tuvo un cierto éxito entre los profesionales del ramo, lo que apoya si cabe aún más el interés por conocer sus propuestas metodológicas, cuyo fin, en palabras del propio autor, era concluir “para siempre las defraudaciones, las quiebras, la pobreza, y desaparecido hasta las cárceles y presidios”.

Palabras clave: *contabilidad demostrativa, contabilidad técnica, método contable, historia de la contabilidad.*

THE ACCOUNTING METHOD PROPOSED BY BONIFACIO GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA IN CONTRARY TO THE DOUBLE ENTRY SYSTEM (1880-1905)

Abstract: The present work is dedicated to Bonifacio González Ladrón de Guevara, a relevant figure at the end of the 19th century for his contributions to the accounting method, which has not achieved the required attention until now. As an evidence by the scarce on his work, that not without debatable proposals, if not wrong, it is worth

¹ Los autores desean dejar constancia de que este trabajo se realiza en homenaje a su paisano, el cartagenero y español Bonifacio González Ladrón de Guevara, por su dedicación y aportaciones a la ciencia contable.

studying to know the perspective of his doctrine, based primarily on its total rejection of the double-entry method, which ostensibly is rebutted.

The more than two lustrums in which González published many works on accounting topics, several of them with reissues, and his transfer to the cities of Barcelona and Madrid, where according to his own books, he was the owner of a teaching establishment of Accounting, make it assume that his method had some success among professionals in the field, which supports even more the interest in knowing his methodological proposals, whose purpose, in the words of the author himself, was to conclude “para siempre las defraudaciones, las quiebras, la pobreza, y desaparecido hasta las cárceles y presidios”.

Key words: *demonstrative accounting, technical accounting, accounting method, accounting history*

Copyright: (c) 2021 Isidoro Guzmán Raja y Manuela Guzmán Raja. Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons Attribution (CC BY-NC-SA 4.0).

1. Introducción

A lo largo de la historia el pensamiento contable ha sido objeto de un ingente número de teorías para alcanzar lo que en terminología actual sería el objetivo de “imagen fiel” de una determinada entidad. Los planteamientos surgidos en los diferentes momentos históricos han sido vistos desde diferentes ópticas, destacando el siglo XIX como uno de los periodos que aglutina a un conjunto de autores de especial relevancia, entre los que se encuentra el nombre del español Bonifacio González Ladrón de Guevara, cuyas innovadoras propuestas merecen la pena ser estudiadas, aún en el caso, como el suyo, de ser un férreo opositor al método de partida doble, lo que tal vez provoca un mayor deseo por conocer sus personales reflexiones y tendencias en el terreno de la contabilidad.

De entre las facetas de González podemos destacar en el plano personal su aventurada vida, siendo paradójico que el poco conocimiento que se tiene de la misma haya llegado hasta nosotros precisamente a través de sus libros de contabilidad, esfera profesional en la que destaca por sus diversas publicaciones, cuyo denominador común es mostrarse un severo opositor al método de partida doble, aunque también se tienen noticias de que se dedicó a la innovación, como lo demuestra un invento sobre la salud patentado en 1892.

Centrándonos en la vertiente contable, el presente trabajo se dedica al examen de los planteamientos de este autor, sin bien, dado que en un corto periodo de tiempo escribió diversas obras, el estudio que realizamos se centra especialmente en el contenido del libro publicado en 1886 bajo el título *Descubrimiento de la Ciencia de la Contabilidad o Teneduría de Libros Demostrativa*, por otra parte de gran interés por recoger los que podemos calificar como sus pronunciamientos iniciales en cuanto al método contable se refiere.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente forma: en la sección segunda realizamos un sintético esbozo de la historia del pensamiento contable hasta finales del siglo XIX, momento en el que ven la luz las primeras publicaciones de González. En la sección tercera se ahonda en la vida y obra del autor, y en la sección cuarta se aborda el análisis de su obra inicial, denominada Contabilidad Demostrativa. Finalmente, en la sección quinta se recogen las conclusiones más relevantes del trabajo.

2. Breve reseña de la evolución del pensamiento contable hasta finales del siglo XIX

La Contabilidad tiene como objetivo fundamental el estudio analítico y registro sistemático y ordenado de las modificaciones del patrimonio de una determinada entidad, con el fin de conocer sus variaciones (Goxen, 1973), y por ello, el género humano ha necesitado en todo momento poner en práctica algún tipo de contabilidad, por incipiente que la misma pudiese ser, para conocer los movimientos de sus haciendas junto con sus resultados. Así, los inicios de la contabilidad se remontan a la antigüedad, habiendo ido su desarrollo en paralelo, aunque de forma rudimentaria, al progreso de la actividad comercial, y en este sentido, puede afirmarse que los libros de cuentas son tan antiguos como el comercio mismo (Vlaemminck, 1961), habiendo demostrado algunos estudios arqueológicos que en Mesopotamia se utilizaban técnicas contables análogas a las actuales, hechos que han venido a ser ratificados por el código promulgado por el Rey Hammurabi, que entre su extensa colección de leyes contiene textos y planchas relativas a transacciones comerciales que tenían reflejo contable a través de cuentas-registro (Martín y Veiga, 1998).

Posteriormente, en Grecia, los sacerdotes de los templos se convirtieron en los primeros banqueros y los propios templos en los primeros bancos, a través de los cuales se tienen noticias de la contabilidad helénica, siendo en torno al siglo V cuando se denota la especialización del comercio con dinero, al tiempo que afloran los primeros bancos privados. En Roma también se deja sentir la presencia de la contabilidad por las transacciones de banqueros y comerciantes, y especialmente por las grandes empresas agrícolas, que necesitaban un aparato contable que permitiese poner de manifiesto el detalle de sus operaciones (Mora, 2014).

Tras la caída del Imperio Romano de Occidente surge el nacimiento de la Edad Media y la sociedad feudal, etapa en la que se produce el inicio de una primitiva organización empresarial como unidad productiva, que junto con el auge del comercio, favorece el caldo de cultivo necesario para el desarrollo de las técnicas contables, siendo a partir de este momento histórico cuando surge la confrontación entre los temas técnicos y jurídicos de la contabilidad. En este sentido, entre los siglos XII a XV se produce el comienzo de un nuevo período, consecuencia de las líneas comerciales marítimas que recalaban en las regiones de Flandes y norte de Italia, de gran prosperidad en aquellos momentos, que ha permitido conocer a través de sus manuscritos las etapas históricas de la contabilidad², que podrían periodificarse en las siguientes: i) contabilidad memorial; ii) contabilidad por partida simple; y iii) contabilidad por partida doble (Martín y Veiga, 1998).

Así, durante la primera etapa se recurre a la contabilidad desde un punto de vista estrictamente memorístico, debido a la gran cantidad de operaciones que los comerciantes debían recordar, insertando los asientos en forma cronológica, mientras que en la segunda etapa se mejora el rudimentario método poniendo en práctica el sistema de partida simple bajo la división de las cuentas entre personales y de valores, siendo en la tercera etapa, que puede situarse entre los siglos XIII y XV, cuando se produce el paso al sistema partida doble como consecuencia del importante auge comercial del momento. El citado sistema fue denominado en sus inicios de “asiento doble” y posteriormente de “libro doble”, siendo conocido fuera de

² Leonardo de Pisa, conocido como Fibonacci, contribuyó al desarrollo de la ciencia contable a través de su obra *El Libro del ábaco* (1202), que introduce la aritmética de los negocios junto con la numeración indo-árabe (Martín y Veiga, 1998).

Italia como el “método italiano”, renombrándose en el siglo XVIII como de “partidas dobles”, tomando su actual denominación de “partida doble” a partir del siglo XIX (Martin y Veiga, 1998).

Cabe resaltar que el sistema de partida doble se patentiza de forma especial a partir del 1494, con la aparición en Venecia de la primera obra impresa sobre contabilidad de Luca Pacioli, religioso italiano que es considerado como una de las figuras más relevantes de la doctrina contable. Su obra titulada *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* recoge en el Tractatus XI los conocimientos del autor sobre el método de partida doble (Vlaemminck, 1961; Hernández, 1994).

A partir del siglo XVI y hasta bien entrado el siglo XIX, se produce una importante expansión del método de partida doble, publicándose en España, y más concretamente en el Reino de Castilla, las Pragmáticas de 1549 y 1552, que exigían la llevanza de la contabilidad por partida doble (Blanco, 1980; Hernández, 1985). Posteriormente se desarrolla la primera escuela de la disciplina conocida como Escuela Contista, Escuela Clásica o Escuela Francesa, cuyo principal representante es Edmon Degranges con su obra *La Tenue de Livres Rendue Facile*, publicada en 1795, comenzándose a perfilar un cuerpo doctrinal de la contabilidad, a la que considera como la ciencia de las cuentas (Goxen, 1973).

A sensu contrario, Edward Thomas Jones, contemporáneo de Degranges, se muestra un convencido defensor del método de partida simple en contraposición al de partida doble, método al que califica de oscuro y misterioso, y sobre el que vaticinaba que pronto caería en el olvido (Martin y Veiga, 1998).

En lo que se refiere a España, durante el siglo XVIII son las Ordenanzas de Bilbao de 1737 las que recogen por vez primera el término de “partidas dobles” y determinan las obligaciones contables de los comerciantes, considerando para ello el tamaño de la empresa, a cuyos efectos se distinguía entre comerciante por mayor y comerciante por menor, debiendo llevar como mínimo cuatro libros en el primer caso y un solo libro en el segundo, los cuales tenían valor probatorio, si bien la norma dejaba a criterio del propio comerciante la posible llevanza de un número mayor de libros si lo considerase pertinente. En cuanto a obras doctrinales, en 1773 se publica el *Arte de Partida Doble* de Luis de Duque, y en 1793 la *Disertación crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razón*, de Sebastián de Jócana, ambos defensores del método de partida doble (Martin y Veiga, 1998).

En el siglo XIX se denota un importante progreso de la literatura contable con gran profundidad doctrinal, siendo a partir de la mitad de dicho periodo cuando comienzan a realizarse congresos de contabilidad, que permiten extender los métodos contables. En este aspecto, entre los numerosos autores que destacan podemos citar a Francesco Villa, Giuseppe Cerboni, Fabio Besta y Vincenzo Masi, entre otros. Así, Francesco Villa hace resurgir el pensamiento contable italiano, propiciando un punto de inflexión que da paso a una nueva era de la contabilidad denominada “contabilidad científica”. Para este autor la contabilidad debe considerarse como un “complejo de nociones económico-administrativas aplicadas al arte de llevar las cuentas”. Entre sus obras destacan *Manuale per la tenuta dei registri*, publicada en 1837, y especialmente *La contabilita applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, de 1840 (Goxen, 1973).

Por su parte, Giuseppe Cerboni desarrolla la Escuela Personalista o Logismográfica, que considera a la contabilidad como la doctrina de las responsabilidades jurídicas establecidas entre las distintas personas que intervienen en la administración del patrimonio de una empresa, siendo su principal obra *Primi saggi de logismografia*, publicada en 1870. Entre sus propuestas Cerboni plantea que “a un derecho en una cuenta se opone siempre un deber en la otra cuenta y viceversa”, proposición que provocó diversas críticas por la dificultad para identificar adecuadamente los conceptos de “derecho” y “deber” a efectos del movimiento contable (Goxen, 1973).

Francesco Besta, representante de la llamada Escuela Veneciana, se muestra un claro opositor de la Teoría Personalista de Cerboni, planteando a partir de los conceptos de Villa su Teoría Materialista o Controlista, sobre la base del valor del elemento patrimonial que representa una cuenta. Para Besta el control económico y la contabilidad son términos sinónimos, y en ese sentido, “la contabilidad es la ciencia del control económico de las empresas”. Su principal obra es *La Ragioneria*, publicada en 3 volúmenes durante los años 1909 y 1910.

En lo que respecta a España, a lo largo del siglo XIX son diversos los autores que esbozan sus puntos de vista sobre el método contable bajo la influencia de las doctrinas francesas e italianas. Así, en 1825 se publica el *Curso completo de Teneduría de libros ó modo de llevarlos por partida doble*, de José María Brost, seguidor de Degrange y defensor de la Escuela Cincocuentista (Hernández, 1981), viendo la luz pocos años después el *Tratado de Cuenta y Razón o cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en Partida Doble* de Manuel Víctor De Christantes y Cañedo, publicado en 1838, obra en la que su autor aboga por el establecimiento del método de partida doble en un momento histórico en el que no era conocido, justificando su posición en que dicho método permite fiabilidad en las operaciones y economía en los procedimientos de uso cotidiano, siendo además partidario de su implementación en la contabilidad del Estado (Villacorta, 2012).

Posteriormente, en 1846 se publica la obra de Felipe Salvador Aznar titulada *Manual de Teneduría de libros por partida doble*, en el que, al igual que Brost, sigue también los postulados de Degrange. Sin embargo, la obra que probablemente tuvo mayor influencia en la difusión de la contabilidad en España fue la publicada en 1863 por Francisco Castaño Diéguez bajo el título de *La verdadera contabilidad ó sea Curso completo, teórico y práctico de la teneduría de libros por partida doble*, como lo demuestran las más de 40 ediciones de la misma, en la que se muestra partidario del principio fundamental de la partida doble (Hernández, 2013).

3. Bonifacio Gonzalez Ladrón de Guevara: vida y obra

Cuando se consultan las contribuciones al pensamiento contable de los autores españoles a lo largo del siglo XIX, se llega a la conclusión de que las mismas no aportaron ninguna originalidad, limitándose a seguir las propuestas de origen foráneo, especialmente de procedencia francesa, si bien con la excepción de los estudios de Francisco Castaño, que con su teoría sobre los “cambios completos e incompletos” se anticipa en cierto modo a las teorías de los hechos administrativos de la Escuela Contista de Cerboni (Hernández, 2005).

En este estado de la cuestión, ha llamado vivamente nuestra atención la obra de Bonifacio González Ladrón de Guevara, que a pesar de no encontrarse entre la pléyade de autores más

reconocidos durante el siglo XIX en lo que aportaciones a la ciencia contable se refiere, no se le puede negar que realiza valoraciones de especial singularidad, no exentas de crítica, pero que desde luego merecen ser divulgadas, a lo que dedicamos modestamente el presente trabajo.

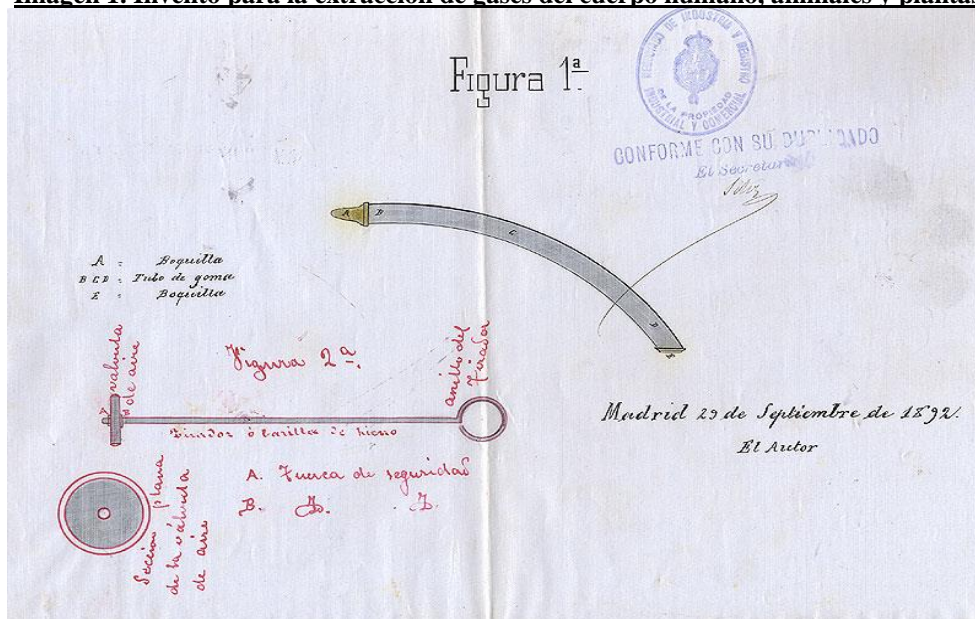
3.1. Biografía del autor

De la vida personal de González se desconoce prácticamente todo, siendo curioso que sus datos biográficos están recogidos de forma puntual en su propia obra contable. Así, se sabe que era natural de Cartagena, que su madre se llamaba María Dolores, y que estuvo casado y fue padre de tres hijos. Según sus propias palabras, como consecuencia de sus ideas en pro del desarrollo de la contabilidad, a la que el mismo denomina “ciencia soberana”, se vio privado de libertad, deambuló sin casa ni hogar, y hasta fue abandonado por su esposa e hijos.

También se tiene conocimiento de que fue inventor, tal como lo demuestra la existencia en la Oficina Española de Patentes y Marcas del depósito de una patente (Imagen 1) relativa a “un aparato para extraer los gases del cuerpo humano y de los animales y plantas y curar por este medio todas las enfermedades que aquellos gases originan y para preparar el éxito de las operaciones anatómicas, así como para quitar el hambre, la sed y el sueño a las tropas en campaña y demás personas y animales y para otros usos de la vida” (Capella y Monturiol, 2017). No cabe duda de que si este invento hubiera tenido efectos prácticos, hubiera sido de gran relevancia a tenor de la descripción del mismo, aunque por desgracia no se tiene constancia de su aplicación práctica, que suponemos no llegó a realizarse.

En cuanto a su residencia, de su producción literaria hemos podido conocer que, además de en su Cartagena natal, tuvo domicilio en Madrid, concretamente en el Paseo de las Delicias, nº 7, donde parece que regentó una academia para la enseñanza de la contabilidad, y asimismo se tienen noticias de que a comienzos del siglo XX residió también en Barcelona.

Imagen 1. Invento para la extracción de gases del cuerpo humano, animales y plantas



Fuente: Oficina Española de Patentes y Marcas (1892)

En síntesis, podemos decir que González tuvo una vida ciertamente compleja, aderezada con diversos acontecimientos que sin duda le influyeron de forma decisiva, de la que por motivos desconocidos quiso dejar constancia precisamente en sus obras sobre la disciplina contable, a la que parece se dedicó de forma muy intensa y apasionada a tenor de sus contundentes afirmaciones, como se demuestra cuando manifiesta que “por crear esta ciencia soberana encerrado en las cárceles me he visto y en tristes manicomios hasta la esposa dejóme y se marchó con los tres hijos” (González, 1905).

3.2. *Obra*

La producción literaria de González se inicia en el año 1880 con la obra titulada *Nueva industria para hacer producir libre y legalmente al capital lo que se quiera, sin hacer uso del préstamo ni del contrato de prenda* (27 páginas) (González, 1880a; 1880b; 1881) que se publica en Cartagena, y que reedita en dos ediciones posteriores, una el mismo año de su publicación y la otra en 1881. La citada obra tiene características de folleto, y a lo que parece no estuvo exenta de controversias, por cuanto el propio autor matiza en su última edición que se ha visto obligado a ella como consecuencia de las discusiones que la primera edición provocó, tal vez consecuencia del desconocimiento de las ciencias jurídicas que el propio González reconoce expresamente padecer (1880a).

La segunda publicación del autor ve la luz en el año 1886, también en la ciudad de Cartagena, bajo el título *Descubrimiento de la Ciencia de la Contabilidad o Teneduría de Libros Demostrativa* (321 páginas, índice y página de erratas incluidos) (González, 1886). En esta obra desarrolla su propuesta metodológica sobre la técnica contable, afirmando en el prólogo lo siguiente: “Tengo el honor de dar al público este método de contabilidad aplicable a toda clase de establecimientos, tanto mercantiles, como industriales y administrativos” (González, 1886, p. 5).

De esta misma obra hubo ediciones posteriores, y en concreto la 3ª edición se imprime en Madrid en 1887 (González, 1887), donde, como se ha dicho, el autor regentó una academia para la enseñanza de la Contabilidad. En el presente trabajo es precisamente a este texto al que dedicamos especial atención, por ser en el que el autor expone y desarrolla inicialmente su teoría sobre la ciencia contable (Hernández, 2013).

La tercera obra de González lleva por título *Elementos de Contabilidad Demostrativa*, y se publica en Madrid en 1888 (80 páginas) (González, 1888), autoproclamándose en su prólogo como descubridor de la ciencia de la contabilidad. En el momento de su publicación, el autor tenía fijada su residencia en Madrid, donde regentaba dos locales de su academia para la enseñanza de su método contable, lo que parece indicar que su obra era demandada, y en ese sentido, el propio documento incluía el coste de los honorarios de la impartición de las clases, que era de 10 y 25 pesetas respectivamente para clases de tipo general o especial, ofertándose también el envío de la enseñanza por escrito tanto a zonas de España como del extranjero, al precio de 1 peseta por lección (Hernández, 2005).

La cuarta publicación del autor se produce en 1889 en Madrid bajo el título de *Las Doce Reglas de Enteros. Obra de texto para las Escuelas de Primera y Segunda Enseñanza* (96 páginas) (González, 1889). En esta nueva obra, también de pequeña dimensión, vuelve a tratar el sistema contable que había propuesto inicialmente en su publicación de 1886, siendo

llamativo que cite de modo indirecto su academia de contabilidad con la denominación de “Empresa del descubrimiento de la Ciencia de la Contabilidad”, de lo que se infiere las fuertes convicciones que el autor atesoraba sobre su propuesta metodológica.

Es en 1891 cuando se publica en Madrid la quinta obra de González bajo el título de *La Contabilidad Técnica* (256 páginas) (González, 1891), donde se observa que el autor modifica el título de su método cambiando la palabra “demostrativa” por “técnica”, si bien sigue con su total oposición al de partida doble, como se puede constatar en el comienzo del libro, en el que incluye una “memoria sobre el descubrimiento de la Contabilidad Técnica” manifestando lo siguiente:

“Para poder apreciar las ventajas de la exactitud es preciso formarse una idea de los perjuicios que han ocasionado los errores, y vamos a estudiarlos con el detenimiento que el caso requiere.

Probado en la Contabilidad Técnica que carecían de significación los saldos de las cuentas que se han llamado hasta hoy de Capital, Mercaderías, Papel a negociar y otras muchas de los sistemas conocidos y puestos en práctica en todas las naciones, ha quedado probada su inexactitud, toda vez que *cuenta exacta* es aquella cuyo saldo tiene una significación verdadera en todo momento.

Los expresados sistemas, que pueden reducirse a dos: el de partida doble y el logismográfico, que es una reforma del primero, carecen de verdadero libro diario y de principios y cuentas fundamentales.....

.....

Pero como la Contabilidad Técnica ha puesto además el principio fundamental verdadero... ha dado el verdadero Diario, que no es el que necesita el balance general y el recuento de valores para conocer el activo y pasivo de la persona o sociedad, sino el que pone de manifiesto *diariamente* estos capitales sin hacer balance ni recuento alguno y sin pasar las cantidades a otros libros....” (González, 1891).

La obra se divide en dos partes, la primera dedicada a la teoría y la segunda a las demostraciones de los errores de los antiguos sistemas, definiendo a la contabilidad como “una nueva parte de las matemáticas que resuelve los problemas del activo, pasivo, capital líquido, déficit, deudores y acreedores de una persona o sociedad”, señalando a continuación que su objeto es “presentar constantemente a la persona o sociedad su cuenta total detallada, o sea su inventario, para que pueda ajustar a él los hechos administrativos” (González, 1891). Reseñar que, a diferencia de otras publicaciones, en este caso no se observan referencias personales ni tampoco a sus centros de enseñanza.

En 1892 se publica nuevamente en Madrid la última obra conocida del autor con el título de *Apéndice de la Contabilidad Técnica incluida en los programas oficiales para las Carreras de Comercio* (19 páginas) (González, 1892), en la que incluye una llamativa nota afirmando que para “poner en práctica la Contabilidad Técnica, antes Demostrativa, es indispensable la autorización firmada del autor...”, por lo que aunque expresamente no constaba la patente del método, es obvio que el autor lo reivindicaba de manera palmaria. Además, también se debe destacar que la citada obra incluía un cálculo relativo a los beneficios que a su entender habría procurado su método contable para el comercio, la industria y la Administración española, portuguesa y de los estados iberoamericanos, que cifraba en la nada desdeñable cifra de 124 millones de pesetas, lo que hace dudar de si efectivamente su personalidad pudiera haber sufrido algún tipo de trastorno ante semejante afirmación.

Su único seguidor conocido fue Domingo Domínguez Alfonso, quién en 1906 publicó la obra titulada *Tratado Metódico-Teórico-Práctico de la Contabilidad Lógica*, que si bien el autor plantea como una crítica al método contable de González, lo cierto es que se basa en sus mismos planteamientos, con el matiz de que Domínguez va más allá, y además de a la contabilidad de los comerciantes, propone su aplicación a entidades públicas, tales como el Estado, los gobiernos civiles y militares, etc...(Hernández, 2013).

La obra de Gonzalez ha sido analizada por algunos tratadistas, y así, Vlaemminck (1961) pone de manifiesto el proceso evolutivo de su pensamiento contable en el corto espacio de tiempo en el que publicó la misma, pudiendo vislumbrarse ciertas reminiscencias con la postura de Eduard Thomas Jones, autor que prácticamente un siglo antes también se mostró un claro detractor del método de partida doble, y en la línea de Gonzalez publicó en 1796 una obra en la que también presumía de haber inventado un nuevo método contable, mientras que Ruiz Soler (1950) opina que el método contable de González es en realidad el del partida simple con un criterio personalista, reconociéndole como principal ventaja el conocimiento constante del activo y pasivo líquido de la empresa, pero con todos los problemas que el citado método de partida simple acarrea.

4. El método contable de Gonzalez Ladrón de Guevara: la Contabilidad Demostrativa

La segunda obra publicada en orden cronológico por el autor en 1886 podemos calificarla como la primera en el desarrollo de su pensamiento contable, puesto que la inicial divulgada en 1880, no pasa de ser un folleto de escaso número de páginas que, como se dijo, no estuvo exento de polémica.

Centrándonos en el contenido de la obra de 1886, la misma recoge, sin duda, una pretensión no exenta de cierta afectación, al poner en tela de juicio todas las propuestas metodológicas en materia contable anteriores a su publicación, lo que el propio autor pone de manifiesto en el prólogo de forma categórica cuando afirma que “no es reforma ni sistema lo que me atrevo a presentar, sino el descubrimiento de una ciencia que es en estos instantes desconocida: las palabras *cuenta, saldar y balance* están mal definidas en todos los diccionarios del mundo” (subrayado añadido) (González, 1886, p. 5).

Sin embargo, el propio autor parece tener ciertas dudas sobre la aceptación de su método contable, por cuanto posteriormente manifiesta que “la contabilidad de los Estados, Ayuntamientos, Bancos, Fábricas, Minas, Comercios, y en fin, todas las contabilidades, han de estar fundadas en la misma base de esta obra, y trataré más ampliamente de ellas en otras ediciones, si la presente encuentra, como espero, regular acogida” (González, 1886, p. 5), lo que efectivamente llevo a cabo para perfeccionar su propuesta metodológica en la esfera contable, que a lo que parece debió tener cierto éxito, como lo demuestra las obras publicadas reseñadas anteriormente, con especial referencia a la publicada en 1891 bajo el título de *Contabilidad Técnica*.

No obstante, González es contundente en sus apreciaciones respecto a la imperiosa necesidad de llevar contabilidad para evitar defraudaciones, quiebras y pobreza, llegando a afirmar con excesivo entusiasmo, que la ciencia contable podría procurar la desaparición de cárceles y presidios (González, 1886, p. 7), aseveración esta última extravagante y fuera de contexto en una obra dedicada a la contabilidad.

La obra en la que el autor desarrolla inicialmente su método contable, a la que dedicamos especialmente el presente trabajo, se publica en 1886 con el mencionado título de *Descubrimiento de la Ciencia de la Contabilidad o Teneduría de Libros Demostrativa* (321 páginas) (González, 1886), y se compone de un prólogo, y tres partes: la primera parte, sin título específico, se dedica fundamentalmente a intentar demostrar las inexactitudes y sofismas del método de partida doble, mientras que la parte segunda, bajo el título de “Teoría” colige los fundamentos del método alternativo que el autor propone, recogiendo finalmente la tercera parte titulada “Práctica”, los formularios para el desarrollo de la contabilidad, a cuyos efectos se expone el registro de la contabilidad de dos establecimientos a cargo de dos comerciantes que realizan operaciones de venta al por mayor (88 páginas) y al por menor respectivamente (13 páginas).

4.1. Bases de la Contabilidad Demostrativa

En el inicio de la que podemos denominar parte conceptual de su obra, el autor manifiesta que “toda contabilidad está basada en una operación de restar con su prueba, de donde se deduce que es ciencia exacta. La prueba ha de ir siempre unida a la cuenta, pues de otro modo no presentaría ésta igualdades ni comprobaciones inmediatas” (González, 1886, p. 11).

Para justificar su planteamiento aborda de forma inmediata el concepto de “cuenta” desde el punto de vista matemático, distinguiendo cuatro conceptos: minuendo, sustraendo, saldo y prueba. A partir de dicha conceptualización, en el sistema contable debe verificarse la siguiente igualdad (González, 1886, p. 12).

$$\text{Sustraendo} + \text{Saldo} = \text{Minuendo} = \text{Prueba}$$

Como se observa, primariamente sus planteamientos son puramente matemáticos, aunque con posterioridad “transforma” su propuesta a partir de los conceptos contables de “debe” y “haber”, asimilándolos a los de “minuendo” y “sustraendo” en los términos siguientes (González, 1886, p. 12):

- El *minuendo* en los *acreedores* es el *haber* por ser mayor que el debe, y por consiguiente figura en primer término la cantidad mayor en la cuenta de una persona.
- El *minuendo* en los *deudores* es el *debe*, y en este caso figura en primer término en la cuenta de cada uno.

Con este planteamiento el autor identifica de forma expresa el minuendo (cifra mayor de una diferencia) con el debe o el haber según se trate de una cuenta personal de un deudor o de un acreedor respectivamente, mientras que de forma tácita el sustraendo se debe identificar obviamente con la otra parte de la cuenta.

En base a las definiciones previas, posteriormente también delimita los conceptos de “saldo” y “balance” de la siguiente forma (González, 1886, pp. 12 y 13):

- *Saldo*: es un tercer termino que expresa la diferencia que existe entre un primero y un segundo término.
- *Balance*: es la prueba de la operación de restar, o cuarto término³.

Como podemos observar, el autor no plantea en ningún momento los conceptos tradicionales de activo, pasivo y patrimonio neto, aunque, no obstante, tras las definiciones descritas, afirma categóricamente que “el capital activo de una persona o sociedad ha de ser igual al balance, si el activo es minuendo”.

A partir de aquí, González identifica de forma inopinada los anteriores conceptos de “debe” y “haber” con los de “activo” y “pasivo”, mientras que el “saldo”, al que denomina “líquido”, se refiere al patrimonio neto, siendo el concepto de “balance” asimilable nuevamente al activo de la persona o sociedad cuyas variaciones patrimoniales se pretenden registrar (González, 1886, pp. 12 y 13). Además, matiza posteriormente que “si el pasivo fuese minuendo, es porque sería mayor que el activo, y resultaría en quiebra el comerciante”, apostillando que “en contabilidad no se debe aumentar el activo ni el pasivo sin una causa fundada” (González, 1886, p. 15).

Sobre los planteamientos reseñados, y para dar consistencia a su propuesta conceptual, el autor establece los siguientes cuatro teoremas fundamentales (González, 1886, pp. 13 y 14).

- ✓ *Teorema 1º*: El balance obedece a las alteraciones del capital activo cuando éste es minuendo, pero no a las del pasivo.
- ✓ *Teorema 2º*: Cuando el sustraendo aumenta, el saldo disminuye, y el minuendo y la prueba no sufren alteración alguna.
- ✓ *Teorema 3º*: Cuando el sustraendo disminuye, el saldo aumenta, y no sufren alteración el minuendo ni la prueba.
- ✓ *Teorema 4º*: Si el activo es minuendo, el saldo y el balance están subordinados en todo a dicho activo.

Como resumen de sus tesis afirma que “el saldo no puede aumentar o disminuir, si no es obedeciendo al activo o al pasivo. El balance no puede aumentar ni disminuir si no es obedeciendo a los aumentos o disminuciones del activo, si este es minuendo” (González, 1886, p. 14).

4.2. Objeto de la Contabilidad Demostrativa

Para González, la contabilidad tiene como objeto “anotar las operaciones de una persona o sociedad en libros preparados al efecto...” con las siguientes finalidades (González, 1886, p. 34):

³ Posteriormente González señala que para determinar este término “se suma el pasivo con el líquido, y esta suma, que es el balance general, se escribe en el 4º término” (González, 1886, p. 31).

- Conocimiento de los deudores y acreedores con sus correspondientes cantidades deudoras o acreedoras.
- Determinación en cualquier momento de los capitales activo, pasivo, líquido y balance de la persona o sociedad titular, con expresión de las clases de valores que conforman dichos capitales junto con las pérdidas y ganancias surgidas de las operaciones realizadas.

Para alcanzar el pretendido objeto de la ciencia contable, el autor proponía la aplicación de los siguientes criterios (González, 1886, p. 35):

- Realizar un inventario inicial de la persona o sociedad titular del patrimonio.
- Los deudores y acreedores del titular deben ser “personas”, puesto que “no es sencillo, claro ni exacto que los objetos sean capaces de resultar deudores y acreedores”.
- Las pérdidas y ganancias se deben determinar en el momento de realizar las transacciones correspondientes, puesto que en caso contrario, no sería posible conocer el importe del capital de la persona o sociedad titular.
- Los gastos de comercio y otros, deberán de ser registrados diariamente en “libro separado” mediante el asiento correspondiente.
- Las cuentas deberán ser saldadas cada día, y vueltas a aperturar al día siguiente, excepto aquellas que no tengan saldo, que se considerarán cerradas y liquidadas.
- En cuanto a la valoración, el coste de los objetos adquiridos será el correspondiente al momento en que se recibe, aunque no haya llegado la factura.
- El coste establecido para un objeto es fijo e invariable, pues en otro caso la pérdidas o ganancia por su venta sería errónea.

Posteriormente se define el concepto de “inventario” en los términos siguientes (González, 1886, p. 85):

“El inventario es la cuenta⁴ del Comerciante, propietario o sociedad, con el detalle de los valores que constituyen el capital activo y de las obligaciones que forman el pasivo; la diferencia entre el primero y el segundo es capital líquido si el primero es mayor, y déficit si es menor.

.....

El inventario es al mismo tiempo el origen de la contabilidad y el principal documento de que dispone el Comerciante para probar las defraudaciones que pudieran cometerse en sus intereses”.

En su propuesta metodológica, se constata el rechazo del autor por aceptar la apertura de cuentas a objetos o valores, por entender que no pueden ser identificados como deudores o acreedores, aunque, sin embargo, la solución que adopta para resolver el problema no deja de ser de gran simpleza, por cuanto se limita a “personificar” tales cuentas añadiendo a cada una

⁴ Para el autor la noción de “cuenta” va más allá de su asignación a los distintos elementos patrimoniales para su inscripción en el Libro Mayor, y de hecho utiliza dicho concepto para referirse a los asientos contables, según sus cuatro componentes de debe, haber, saldo y prueba (Hernández, 2005).

de ellas en su encabezado el término “Encargado de...”, exceptuando al encargado del metálico y billetes de banco, al que denomina directamente “Cajero”, cuentas todas ellas que posteriormente serán objeto de estudio al analizar los libros en que deben ser asentadas (González, 1886, pp. 87 y 88).

4.3. Clasificación de cuentas en la Contabilidad Demostrativa

El autor propone la división de las cuentas en cuatro clases o tipos: cuentas simples, cuentas compuestas, cuentas parciales y totales. Además, distingue entre cuentas impersonales y personales, subdividiendo estas últimas en unipersonales y colectivas. Las cuentas personales forman la cuenta total del propietario, mientras que las impersonales indican las causas de los aumentos y disminuciones del capital (González, 1886, p. 110).

Para el manejo de las cuentas, trata las diferentes situaciones que pueden darse en la operatoria de las mismas en cuanto a su apertura, cierre, reapertura y liquidación, como se recoge en la Imagen 2 (González, 1886, pp. 54 y 55).

Imagen 2. Modelo de Cuenta (cerrada, saldada, aperturada y liquidada)

PEDRO MARIN.			
Debe.	Haber.	Saldo.	Prueba.
1200	>	>	1200
300	>	>	300
>	900	>	>
120	>	>	120
>	91	>	>
>	84	>	>
1620	1675	545	1620
545	>	>	545
	545	>	>
545	545	>	545

Fuente: González (1886, p. 57)

Posteriormente se hace referencia a los términos de “deudores” y “acreedores” sobre la base de que “la palabra deudor da idea del deber, y la palabra acreedor la da del derecho”, definiendo dichos conceptos de la siguiente forma (González, 1886, p. 83):

- ✓ *Deudor*: es el que tiene la obligación de entregar algún valor, cualquiera que sea la causa que motive la obligación referida.
- ✓ *Acreedor*: es el que tiene derecho a que se le entregue alguna cantidad o a que se le rebaje su débito.

Por otra parte, la clasificación de los elementos patrimoniales (que denomina “valores”) obedece a las seis categorías siguientes (González, 1886, p. 87):

- 1) *Metálico* (incluye billetes de banco y cualquier papel moneda de curso corriente).
- 2) *Mercaderías* (artículos de comercio).

3) *Documentos a cobrar* (documentos que dan derecho al comerciante a percibir la cantidad consignada en ellos).

4) *Documentos a pagar* (documentos a cargo del comerciante, que debe satisfacer por su valor nominal).

5) *Mobiliario* (mercantil y doméstico).

6) *Propiedades* (fincas rústicas y urbanas, minas, buques, fábricas y todo lo necesario para la práctica del comercio, y que no corresponda a ninguna de las categorías anteriores).

Sobre la valoración de tales objetos, el autor propone el criterio que actualmente coincidiría básicamente con el del “precio de adquisición”, señalando que dicho coste se determinará considerando el precio de compra y todos los gastos que la adquisición pueda generar hasta el momento de estar en poder de la empresa, apostillando que cualquier gasto posterior relacionado con la compra en ningún caso podría imputarse como mayor importe de la misma (González, 1886, p. 83).

No obstante, respecto a la elaboración del inventario, llama la atención la propuesta que se realiza para la valoración de los *objetos adquiridos* según su fecha de adquisición, aplicando a tal efecto los criterios siguientes:

- a) Los objetos comprados recientemente deben registrarse por su valor de compra.
- b) Los objetos poseídos algún tiempo deben tasarse por el “precio corriente” con el fin de consignar el verdadero valor del capital activo del comerciante.

Las anteriores apreciaciones pueden dar idea de la subjetividad propuesta por el autor en la valoración de los elementos patrimoniales, así como la inoperancia de criterios de valoración objetivos y homogéneos, y por tanto, alejados del actual concepto de precio de adquisición en el caso de compras externas.

4.4. Libros de contabilidad exigidos por la Contabilidad Demostrativa

La propuesta del autor sobre los libros de contabilidad necesarios para llevar adecuadamente la contabilidad de un comerciante se circunscribe a un total de cinco por cada establecimiento, con el siguiente detalle:

- 1º. Libro de Inventarios
- 2º. Libro Histórico
- 3º. Libro de Encargados principales y especiales
- 4º. Libro de Corresponsales deudores
- 5º. Libro de Corresponsales acreedores

A continuación se estudia el contenido de cada uno de dichos libros, así como de algunos otros que el autor no incluye inicialmente entre los citados, aunque posteriormente los desarrolla y utiliza en los ejemplos que incluye en su obra.

4.4.1. Libro de Inventarios

En este libro se incluyen por orden de fechas y número los inventarios del comerciante realizados a final de cada año en el caso de comerciantes al por mayor, y cada tres años para los comerciantes al por menor. No obstante, señala el autor que el comerciante tiene plena libertad para asentar en dicho libro los inventarios parciales o totales que considere oportuno realizar, con el fin de poder conocer en cualquier momento los importes de activo y pasivo que resultan de la implementación de cada inventario, y que en palabras de Gonzáles equivale a “comprobar las verdades de la contabilidad” (González, 1886, p. 101).

El modelo propuesto para la confección del inventario es el que se inserta en la Imagen 3, correspondiente al ejemplo que propone el autor sobre la contabilidad de un comerciante al por mayor:

Imagen 3. Libro de Inventarios

INVENTARIO NUMERO 1.	CUENTA de Rafael Izquierdo.			
	Activo	Pasivo	Líquido	Saldo
Capital de Rafael Izquierdo, vecino de Madrid, que deposita en poder de los encargados que á continuación se expresan.				
Activo				
E/ de mercaderías: 20 S. harina 1. ^a , peso 2000 kg. su costo pesetas	900			
E/ de documentos á cobrar: L. ^a núm. 31 de pesetas 1400 s/ esta S d/v c/ Gomez	1400			
Cajero. Metálico en caja	8000			
Pasivo.				
Julián Meca, de Madrid, saldo anterior á s/f. ptas.		1200		
Pedro Romero, de Sevilla. Saldo á s/f		2400		
Líquido.			6700	
Balance.				10300
Madrid 15 Setiembre 1886.	10300	3600	6700	1-0300
Firma del comerciante y de los encargados.				

Fuente: González (1886, p. 211)

4.4.2. Libro Histórico

Respecto de este libro, que sería el equivalente al Libro Diario en el método de partida doble, comenta el autor que es el más importante de todos, dado que los asientos inscritos en el mismo aseguran el éxito de la contabilidad al poder conocerse los deudores y acreedores de la empresa, así como los resultados de sus operaciones.

En este sentido, en el modelo que propone, recogido en la Imagen 4, se indica que en cada folio deben existir dos cuentas: por una parte la cuenta de “deudores y acreedores” y por otra la de “ganancias y pérdidas”. De esta forma, en la primera cuenta se deben anotar las operaciones que generen cargos o abonos, mientras que en la segunda se consignarán, en su caso, la ganancia o pérdida derivada de cada una de las operaciones realizadas, y que de acuerdo a la propuesta del autor, coincidirá con el saldo que se determine en la primera cuenta, consignándose ganancias cuando los importes adeudados sean superiores a los acreditados, o pérdidas en caso contrario, no aflorando resultado alguno cuando dichos importes sean iguales.

Imagen 4. Libro Histórico (operación con supuesto de ganancias)

Núm. de orden	Folios de las libras	DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES	CUENTA de deudores y acreedores				CUENTA de ganancias y pérdidas			
			Debe.	Haber	Saldo	Balance	Ganancias	Pérdidas	Saldo	Balance
24		16 Setiembre 1886. Girado á c/ L. Gomez Lr de ptas. 1.500 negociada de m/c á 1/2 b. y recibido su importe en efectivo. Deudor: Cajero. 1507'5 Acreedor: L. Gomez. 1500 ----- 1507'5 1500 7'50 1507'5 7'50								

Fuente: González (1886, p. 103)

Sin embargo, en el ejemplo que el autor plantea en la parte tercera de su obra, relacionado con la contabilidad de un comerciante al por mayor, a la que se ha hecho alusión anteriormente y que se reproduce en la Imagen 5, resulta paradójico que únicamente se incluyan los movimientos de deudores y acreedores, sin especificar los correspondientes a “ganancias o pérdidas”, si bien es cierto que, de acuerdo a las indicaciones del manejo del libro, es posible conocer el resultado en cada caso teniendo en cuenta la cantidad asignada a la partida de “saldo”. Así, por ejemplo, en las operaciones correspondientes al día 15 de septiembre de 1886, tras la inclusión del inventario del comerciante, existen dos hechos económicos realizados también en dicha fecha que pasamos a comentar:

Imagen 5. Libro Histórico (operación con supuesto de ganancias)

Fecha de las libras.	DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES.	CUENTA de deudores y acreedores.			
		Debe	Haber	Saldo	Balance
	Comprado á P. M. al contado 50 S. harina de 2. ^a peso 5000 hg., á 0'40 pesetas el hg., s/ta número 14. Pagado por gastos de recepción pesetas 115. 1 D/ E/ de mercaderías 2115 3 A/ Cajero 2115	2115	2115		
8	Dicho día. Vendido á L. C. al contado 10 S. harina 1. ^a peso 1000 hg. á 0'50 pesetas el hg. 1 D/ Cajero 500 2 A/ E/ de mercaderías 450 ----- Suavaz. 2615 2565 50 2615	500	450	50	2615

Fuente: González (1886, p. 215)

Como se observa, la primera operación registra una compra de mercancías por 2.115 u.m. con pago en efectivo (incluidos gastos de compra), en la que al ser los cargos igual a los abonos se deduce la no existencia de resultado; sin embargo, la segunda operación refleja una venta de mercaderías por importe de 500 u.m. cobrada en efectivo, cuyo coste es de 450 u.m., lo que se evidencia por el abono a la cuenta correspondiente, produciéndose una diferencia de 50 u.m.

que queda registrada en la columna de “saldo”, y que en este caso concreto, al ser el saldo deudor mayor que el acreedor, reflejar la ganancia derivada de dicha venta. En terminología del autor, el minuendo se identifica con la cantidad mayor de la operación, correspondiente al cajero, por lo que se debe atribuir al sustraendo el importe acreedor, correspondiente en este caso a la cuenta de mercaderías.

Por tanto, a pesar de no incluirse en este modelo de Libro Histórico la cuenta de “ganancias y pérdidas”, es posible inferir el resultado de las diferentes operaciones contables, si bien no cabe duda que quedaría mejor reflejado con la propuesta completa que para dicho libro realiza el autor, que de forma extraña y poco coherente no incluye en el ejemplo analizado.

4.4.3. Libro de Encargados

En este libro, que vienen a sustituir al Libro Mayor utilizado en el método de partida doble, se asientan las operaciones realizadas por los “encargados” en sus diferentes acepciones, en base a las cuentas de “valores” previamente definidas, los cuales tipifica como “principales”, “especiales” y “auxiliares” (González, 1886, p. 88).

En lo que se refiere a los “encargados principales”, el autor propone los correspondientes a los siguientes elementos patrimoniales o “valores”:

- 1º. Cajero
- 2º. Encargado de mercaderías
- 3º. Encargado de documentos a cobrar
- 4º. Encargado de documentos a pagar
- 5º. Encargado del mobiliario
- 6º. Encargado de propiedades

Además, dependiendo de las necesidades de cada negocio, González plantea el nombramiento de los mencionados encargados especiales y auxiliares, aunque, no obstante, únicamente prevé que se puedan recoger en el Libro Histórico los movimientos de los encargados especiales y principales, si bien se deberán de abrir por éstos últimos todas las cuentas que puedan ser necesarias respecto a los encargados auxiliares, quedando definidos los motivos de cargo y abono de cada uno de dichos encargados de forma pormenorizada en la obra del autor (González, 1886, p. 90).

Las Imágenes 6 y 7 recogen respectivamente los modelos de cuentas para los encargados principales correspondientes a los “valores” de “mercaderías” y “caja”:

Imagen 6. Libro del Encargado de Mercaderías

N.º de nº del Mercadería	FECHAS.	CUENTA del E/ de mercaderías.			
		Debe	Haber	Saldo	Balance
1	15 Setiembre 1886	900			
2	» » »	2115			
3	» » »		450		
		3015	450	2565	3015
	Saldo á s/c.	2565			
11	10 Setiembre.		2115		
		2565	2115	450	2565
	Saldo á s/c.	450			

Fuente: González (1886, p. 229)

Imagen 7. Libro del Encargado de Caja (Cajero)

N.º de nº del Mercadería	FECHAS.	Cuenta del Cajero.			
		Debe	Haber	Saldo	Balance
1	15 Setiembre 1886.	8000			
2	» » »		2115		
3	» » »	500			
		8500	2115	6385	8500
	Saldo á s/c.	6385			
4	15 Setiembre.	4000			
5	» »	8700-00			
7	» »	2563-58			
8	» »		6965		
11	» »		605		
10	» »		100		
11	» »		54		
		21715-08	7724	13991-08	21715-08
	Saldo á s/c.	13991-08			

Fuente: González (1886, p. 231)

4.4.4. Libros de Corresponsales deudores y acreedores

Estos dos libros son de similares características a los anteriormente enunciados de “encargados”, estableciéndose con la información facilitada por los tres conjuntamente “la cuenta general” del comerciante.

En el diseño de estos dos libros se incluyen los conceptos de debe, haber y saldo, si bien, dada la característica particular de cada uno de ellos, el de corresponsales deudores comienza con la columna del “debe”, mientras el que de corresponsales acreedores se inicia con la columna del “haber”, tal como se puede comprobar en las Imágenes 8 y 9 respectivamente, que se insertan a continuación:

Imagen 8. Libro de Corresponsables Acreedores

N.º de nº del Historial.	FECHAS.	CUENTA de Julian Meca, de Madrid.			
		Haber	Debe	Saldo	Balance.
1	15 Setiembre 1886	1200		1200	1200
	Saldo á s/f.	1200			

Fuente: González (1886, p. 239)

Imagen 9. Libro de Corresponsables Deudores

N.º de nº del Historial.	FECHAS.	CUENTA de Pedro Gimenez, de Lorca.			
		Debe	Haber	Saldo	Balance.
11	10 Setiembre 1886		2504	2504	2504
	Saldo á s/c.	2504			

Fuente: González (1886, p. 249)

4.4.5. Otros libros propuestos por el autor

Aunque, como se ha dicho, en la reseña de los libros necesarios para llevar una contabilidad no los cita expresamente el autor, posteriormente, en los ejemplos inserta algunos otros libros, de especial importancia a nuestro juicio, por lo que hacemos a continuación un breve comentario sobre cada uno de ellos al tiempo de reproducir su rayado.

4.4.5.1. Libro de Gastos de Comercio

Este libro se dedica a registrar gastos del negocio, tales como los relativos a alquileres, impuestos o gastos de oficina, que diariamente se debían pasar al Tenedor de Libros o Director de la Contabilidad por los encargados de los diferentes valores.

De acuerdo al ejemplo propuesto por el autor, para el registro contable de las operaciones se practicaba una provisión de fondos como gasto anticipado, que posteriormente se iba acreditando de forma paulatina conforme se producía el devengo de cada gasto en concreto, tal como se puede patentizar en la Imagen 10 (González, 1886,p. 121):

Imagen 10. Libro de Gastos de Comercio

FECHAS.	DESCRIPCIÓN de las operaciones.	CUENTA de gastos de Comercio			
		Retirado de Caja	Gastos	Exis- tencias	Balance
16 Set. 1886	Retirado de Caja. . . .	605			
» » »	Pagado por libros de con- tabilidad.		50		
» » »	Id. por alquiler del al- macén.		40		
» » »	Por varios telegramas y sellos.		15		
» » »	Id por un trimestre de con- tribución.		500		
		605	605	»	605

Fuente: González (1886, p. 291)

4.4.5.2. Libro de Gastos de Casa

El autor dedica este libro por prescripción legal al registro de las cantidades detraídas del negocio por el comerciante para atención de sus gastos domésticos, puntualizando que dado el desconocimiento de la contabilidad que se le supone al encargado “especial” de esta cuenta, se sustituyen los conceptos de “debe”, “haber” y “saldo” por los de “recibido”, “gastado” y “existencias” (González, 1886, p. 123). La Imagen 11 reproduce el rayado del citado libro:

Imagen 11. Libro de Gastos Domésticos⁵

ENCARGADO de gastos de casa.	CUENTA			
	Recibido	Gastado	Exis- tencia	Balance
FECHAS.				
16 de Setiembre de 1886.	100	20	80	100
17 » »		15	65	
18 » »		16	49	
19 » »		12	37	
20 » »		19	18	
21 » »		18	00	
	100	100	»	100
22 » »	309	50	250	300
23 » »		25	225	

Fuente: González (1886, p. 124)

4.4.5.3. Libro de Balances Generales

En este libro, que el autor también denomina de “cuentas totales”, y cuyo rayado es similar al del Libro de Inventarios (aunque no exactamente porque se cambia el término “liquido” por el de “saldo”), se registra diariamente la situación patrimonial de la empresa, de forma que es

⁵ Cabe precisar que en el ejemplo del comerciante al por mayor incluido en la tercera parte de la obra, se refiere a este libro con la denominación de “Libro de Gastos Domésticos”.

posible conocer los distintos capitales líquidos (expresados en la columna de “saldo”) y consecuentemente, por diferencia, el beneficio o pérdida con periodicidad diaria, sin bien, no está previsto su consignación, dado que la misma se inscribe en el Libro del Comerciante, que analizamos en el siguiente epígrafe (González, 1886, p. 125). La Imagen 12 recoge el rayado del libro comentado:

Imagen 12. Libro de Balances Generales⁶

Folios del libro general.	Descripción de las operaciones.	CUENTA de Rafael Izquierdo			
		Activo	Pasivo	Saldo	Balance
	15 Setiembre 1886				
	Cuenta total número 1.				
1	Saldo á c/ del E/ mercaderías . .	2565			
2	Saldo á c/ del E/ de documentos á cobrar	1400			
3	Saldo á c/ del Cajero	6385			
1	Saldo á favor de Julian Meca . .		1200		
2	Saldo á f/ de Pedro Romero . .		2400		
		10350	3600	6750	10350
	Aumento del capital líquido, comparada esta cuenta con el inventario núm. 1, ptas. 50. Ganancia líquida s/ el saldo de la cuenta de deudores y acreedores del Histórico, ptas. 50. (Firma del Director de la contabilidad.)				

Fuente: González (1886, p. 293)

4.4.5.4. Libro del Comerciante

Como corolario de las operaciones económicas realizadas, el “Libro del Comerciante”, cuyo rayado se expone en la Imagen 13, extracta por totales las diferentes situaciones patrimoniales incluidas en el Libro de Balances Generales antes mencionado, aunque ampliando la información al consignar también el resultado derivado de las operaciones realizadas diariamente (González, 1886, pp. 291, 293, 297).

Imagen 13. Libro del Comerciante

FECHAS.	CUENTA DIARIA de Rafael Izquierdo.				CUENTA DIARIA de ganancias y pérdidas.			
	Activo	Pasivo	Saldo	Balance	Ganancia	Pérdida	Saldo	Balance
15 de Setiembre de 1886	10300	3600	6700	10300				
» » »	10350	3600	6750	10350	50	»		
16 » »	25310'08	19070	6210'08	25310'08	»	509'92		
17 » »	57265'36	50884'16	6381'20	57265'36	141'12			
	»	»	»	»	191'12	509'92	318'80	509'92

Fuente: González (1886, p. 297)

En consecuencia, mediante este libro es posible conocer día a día los valores del activo y pasivo del comerciante junto con el resultado de sus operaciones, el cual se obtiene por diferencia entre los valores consecutivos diarios del “saldo” o “capital líquido”. Como se

⁶ La imagen 2 recoge el inventario inicial del comerciante, en el que se puede ver que su capital líquido asciende a 6.700 pesetas, el cual se eleva a 6.750 pesetas tras las operaciones realizadas posteriormente, por lo que aflora un beneficio de 50 pesetas.

observa, el método respeta en todo caso la existencia de los cuatro conceptos de “cuenta” exigidos por el autor, adaptados en este caso a la representación que propone en cuanto a informar del capital líquido por un lado y de la cuenta de pérdidas y ganancias por otro, de modo que en el primer caso se incluyen los conceptos de “activo” y “pasivo” y en el segundo los de “ganancia” y “pérdida”.

4.4.6. La propuesta de refutación del método de partida doble

Uno de los fines principales de la obra de González, por no decir el más importante, es su refutación del método de partida doble, el cual se basa en el conocido principio de “*no hay deudor sin acreedor y viceversa y de que el importe de los deudores es igual al de los acreedores*” (González, 1886, p. 5). En este sentido, el autor critica de forma muy severa diversos aspectos contemplados por dicho método, como la imputación de gastos a las llamadas cuentas de “valores”, que a su entender aumentan ficticiamente el activo, cuando en realidad son “pérdidas”, así como los abonos a dichas cuentas, en los que se incluyen los resultados de las operaciones del negocio, que de esta forma no aflorarán de forma específica en la contabilidad, aduciendo además la inexactitud de su principio fundamental por cuanto “cada vez que hay una pérdida hay acreedor sin deudor, y cada vez que hay ganancia, hay deudor sin acreedor” (González, 1886, p. 6).

Así, al comparar el inventario de un negocio con el balance general que se hace por partida doble, ambos no son coincidentes, resultando necesario realizar ajustes, lo que en opinión del autor deriva en la incongruencia de llevar contabilidad, por cuanto si el inventario es el único documento contable para conocer los resultados de la empresa, “la contabilidad resultad nula y sobrante, pues para saber lo que se gana o se pierde haciendo el inventario, no es preciso llevar contabilidad alguna” (González, 1886, p. 59).

Para tratar de justificar su oposición al método de partida doble, González plantea algunos ejemplos, como el relativo a un comerciante que cuenta en su patrimonio con una determinada mercadería que acopia en distintos almacenes, lo que le acarrea gastos de desplazamiento de las mismas para mantener el abastecimiento en los distintos establecimientos de suministro. Así, partiendo del inventario inicial que se muestra en el Cuadro 1, supone que el gasto de desplazamiento de mercancías de un almacén a otro se eleva a 1 u.m., para cuyo registro según el método de la Contabilidad Demostrativa el autor plantea la siguiente situación contable:

Cuadro 1. Registro de inventarios y operaciones con criterios de Contabilidad Demostrativa

	Inventario Núm. 1	Asiento Libro Histórico	Inventario Núm. 2
Activo	5	-1	4
Pasivo	2	0	2
Líquido	3	-1	2
Balance	5		4

Como se aprecia, el pago del gasto por el desplazamiento de la mercancía genera un decremento del activo derivado de la consiguiente disminución del efectivo en caja, sin que deba registrarse otro movimiento en el resto de cuentas de encargados, lo que implica como resultado una pérdida por la operación de traslado de mercancías, y en consecuencia, la

disminución del líquido, que pasaría de 3 a 2 u.m., dado que según el autor es improcedente cargar dicho gasto como mayor importe de las mercancías, que siguen teniendo el mismo costo, puesto que dicho elemento patrimonial no ha tenido ningún movimiento que permita modificar su valor.

Plantea a continuación González (1886, pp. 60 a 62) el registro contable de dicha operación a través del método de partida doble, a cuyos efectos se debería de inscribir el correspondiente asiento en el Libro Diario cargando la cuenta de mercaderías por el gasto de desplazamiento, con abono a la cuenta de caja por el pago de los gastos de acarreo de las mercaderías, resultando en ese caso la siguiente situación contable:

Cuadro 2. Registro de Inventarios y operaciones con criterios del Método de Partida Doble

	Inventario Núm. 1	Asiento Libro Diario	Inventario Núm. 2
Activo	5	-1+1	5
Pasivo	2	0	2
Líquido	3	0	3
Balance	5		5

Lógicamente, según el método de partida doble, no existe variación en el patrimonio, por cuanto la salida de efectivo se imputa como un mayor valor de las mercancías, que en opinión de González no tiene justificación a partir de los conceptos de sus cuentas de “encargados”, dado que dicha cantidad no puede adeudarse al encargado de mercaderías, puesto que su cuenta no ha sufrido variación al no haberse producido ni entradas ni salidas, y en consecuencia la deuda del representante del comerciante no varía respecto de la cantidad adeudada a su representado.

Por lo expuesto, el autor señala que el inventario real es el correspondiente al propuesto según los criterios de Contabilidad Demostrativa (Cuadro 1, Inventario nº 2), no reflejado por el método de partida doble (Cuadro 2, Inventario nº 2), por lo que si se llevase la contabilidad del negocio por éste último método contable, sería necesario realizar ajustes en su inventario final, dado que la contabilidad debe reflejar la realidad patrimonial sustentada por el inventario, y en ese sentido, manifiesta que “si ahora se quieren hacer iguales los términos de la cuenta del libro a los de la del inventario, no queda otro recurso que nivelar por medio de una contrapartida el cargo hecho indebidamente a mercaderías, acreditándole la cantidad sin adeudar a nadie, y venir a la razón de que hay acreedor sin deudor” (subrayado añadido) (González, 1886 p. 62), razonamiento que justificaba la inoperancia e inexactitud de la partida doble para el reflejo de la verdadera situación del patrimonio del comerciante.

5. Conclusiones

El siglo XIX se encuadra en el denominado periodo científico de la Contabilidad, durante el que se constatan importantes esfuerzos dirigidos a consolidar dicha disciplina como ciencia, siendo precisamente en el último tercio de dicho siglo cuando surge la figura de Bonifacio González Ladrón de Guevara con su obra sobre el método contable, a través de la que, con una curiosa forma de redacción y sin ningún tipo de ambages, se erige en inventor de la Contabilidad, rechazando frontalmente el método de partida doble al refutar su principio

fundamental de que “no hay deudor sin acreedor”, por cuanto cada vez que existe una pérdida existe un acreedor sin deudor, mientras que en el caso de producirse una ganancia existe deudor y no acreedor.

Para este autor el verdadero objeto de la Contabilidad es la formación de un inventario que informe de forma constante de la situación patrimonial de la empresa, para lo cual rechaza el registro de las cuentas de neto representadas por la de capital y sus divisionarias, lo que implica que cualquier asiento que registre un hecho económico del que se derive un resultado en términos de beneficio o pérdida, propiciará que las sumas de “debe” y “haber” sean desiguales, o dicho en terminología del propio autor, existirá “saldo”.

En cuanto a los libros contables necesarios, el autor preceptúa la llevanza del Libro de Inventarios, el Libro Histórico, el Libro de Encargados y los de Corresponsales deudores y acreedores, además de otros libros, entre los que destacamos el Libro de Balances Generales y el Libro del Comerciante, que a nuestro entender facilitan una información excelente sobre la situación del negocio, aunque el autor no les da la importancia que en nuestra opinión tienen, y de hecho no los incluye inicialmente como principales. Comparativamente con el método de partida doble, el Libro de Inventarios sería similar, mientras que el Libro Histórico se asimilaría al Libro Diario y el resto de libros principales al Libro Mayor.

La relevancia de la obra de González viene dada por situar a la Contabilidad como ciencia, tal como anteriormente había hecho principalmente Francisco Castaño, pero sin aludir a su perfil matemático, siendo también interesantes los argumentos contra la partida doble, razonables en unos casos e inconsistentes en otros, pudiendo afirmarse que el entramado diseñado por este autor para el registro de las operaciones económicas hubiera otorgado probablemente un cierto retroceso en la operatoria contable, siendo prueba de ello que en el transcurso de los años no fue puesto en práctica, a sensu contrario del denostado por González método de partida doble, que ya en aquella época se erigió como el preferido por los autores más relevantes, y hoy en día sigue practicándose a nivel mundial.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Blanco Campaña, J. (1980). *Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios*. Madrid.

Capella, J. y Monturiol, A. (2017). *De la fregona al Airbus. Guía para empresarios y diseñadores innovadores*, LID Editorial. Madrid

González Ladrón de Guevara, B. (1880a). *Nueva industria para hacer producir libre y legalmente al capital lo que se quiera, sin hacer uso del préstamo ni del contrato de prenda*. Imprenta y Litografía de M. Ventura. 1ª edición. Cartagena

González Ladrón de Guevara, B. (1880b). *Nueva industria para hacer producir libre y legalmente al capital lo que se quiera, sin hacer uso del préstamo ni del contrato de prenda*. Imprenta de José Requena. 2ª edición. Cartagena.

González Ladrón de Guevara, B. (1881). *Nueva industria para hacer producir libre y legalmente al capital lo que se quiera, sin hacer uso del préstamo ni del contrato de prenda*. Imprenta de José Requena. 3ª edición. Cartagena.

González Ladrón de Guevara, B. (1886). *Descubrimiento de la Ciencia de la Contabilidad o Teneduría de libros demostrativa*. Imprenta y Litografía de M. Ventura. Cartagena.

González Ladrón de Guevara, B. (1887). *Descubrimiento de la Ciencia de la Contabilidad o Teneduría de libros demostrativa*. Imprenta y Litografía de J. Belío. 3ª Edición. Madrid.

González Ladrón de Guevara, B. (1888). *Elementos de Contabilidad Demostrativa*. Librería Editorial de Guillermo Osler. Madrid.

González Ladrón de Guevara, B. (1889). *Las Doce Reglas de Enteros. Obra de texto para las Escuelas de Primera y Segunda Enseñanza*. Establecimiento Tipográfico de Juan Cayetano García. 2ª edición. Madrid.

González Ladrón de Guevara, B. (1891). *La Contabilidad Técnica*. Establecimiento Tipográfico de Ricardo Álvarez. Madrid.

González Ladrón de Guevara, B. (1892). *Apéndice a la Contabilidad Técnica incluida en los programas oficiales para las Carreras de Comercio*. La Nacional. Imprenta a cargo de J. Cayetano García. Madrid.

González Ladrón de Guevara, B. (1905). *El poema de la vida inmortal. Moneda legal equivalente al valor de 1000 gramos de sangre pura*. J. Ortega. Barcelona.

Goxen Duch, A. (1973). *Contabilidad Fundamental*. Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas. Ediciones Giner. Madrid.

Hernández Esteve, E. (1981). *Contribución al estudio de la historiografía contable en España*. Servicio de Estudios del Banco de España. Madrid.

Hernández Esteve, E. (1985). Legislación Castellana de la Baja Edad Media y comienzos del Renacimiento sobre contabilidad y libros de cuentas de mercaderes. *Hacienda Pública Española*, 95, 197-221.

Hernández Esteve, E. (1994). *De las cuentas y las escrituras: Luca Pacioli*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.

Hernández Esteve, E. (2005). Bonifacio González Ladrón de Guevara: un innovador heterodoxo en la contabilidad española del siglo XIX, en *La Contabilidad como magisterio: homenaje al profesor Rafael Ramos Cerveró*. Edición Digital @tres, Sevilla.

Hernández Esteve, E. (2013). *Aproximación al estudio del pensamiento contable*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.

Kuter M., Gurskaya M., Aleinikov D. (2020). The earlier synthetic balance sheet of Datini's company in Avignon (1410): the combined accounting system. *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 17(1), 7-35. DOI: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v17i1.371>

Martín Molina, P.B. y Veiga Copo, A.B. (1998). Los libros de contabilidad: un apunte histórico. *Boletín de la Facultad de Derecho*, 13, 395-414. Disponible en: <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-1998-13-BB992EE0/PDF>

Mora Roa, G. (2014). *Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un enfoque histórico*. Enciclopedia Virtual (Eumet.net). Disponible en: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2014/1393/index.htm> (Consultado el 10/03/2020).

Oficina Española de Patentes y Marcas (1892): La Colección. Museo Virtual. Disponible en <http://historico.oepm.es/museovirtual/coleccion.php?imagenes=1&modalidad=0&ruta=patentes&galeria=39> (Consultado el 25/03/2020).

Ruiz Soler, L. (1950). *Tratado Elemental Teórico y Práctico de Contabilidad General*, V Edición corregida y aumentada. Imprenta de la Diputación de Guipúzcoa. San Sebastián.

Villacorta Hernández, M.A. (2012). Defensa de la aplicación de la partida doble por un autor del siglo XIX: Manuel Víctor de Christantes y Cañedo. *XVIII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*. Soria. Disponible en: https://www.aeca.es/old/viii_encuentro_trabajo_historia_contabilidad/comunicaciones/019.pdf

Vlaemminck, J.H. (1961). *Historia y Doctrinas de la Contabilidad*. Versión española revisada y ampliada por Gonzalez Ferrando, J.M., Editorial E.J.E.S. Madrid.

Isidoro Guzmán Raja

Profesor Titular del Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas de la Universidad Politécnica de Cartagena

Correo-e: isidoro.guzman@upct.es

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8208-3433>

Associate Professor at the Department of Economics, Accounting and Finance of the Technical University of Cartagena (Spain)

E-mail: isidoro.guzman@upct.es

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8208-3433>

Manuela Guzmán Raja

Doctora en Administración y Dirección de Empresas

Correo-e: manoli.guzman@upct.es

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1762-4154>

PhD in Administration and Business Management

e-mail: manoli.guzman@upct.es

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1762-4154>