



UNIVERSIDAD  
DE BURGOS

CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ

Catedrático de Universidad del Área de Economía Financiera y Contabilidad

CUENTA Y RAZÓN:  
DEL PASADO AL FUTURO DE  
LA CONTABILIDAD

LECCIÓN INAUGURAL DEL CURSO ACADÉMICO 2022-2023

BURGOS

2022





UNIVERSIDAD  
DE BURGOS

CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ

Catedrático de Universidad del Área de Economía Financiera y Contabilidad

CUENTA Y RAZÓN: DEL  
PASADO AL FUTURO DE LA  
CONTABILIDAD

LECCIÓN INAUGURAL DEL CURSO ACADÉMICO 2022-2023

BURGOS

2022

Edita: UNIVERSIDAD DE BURGOS. SECRETARÍA GENERAL

SERVICIO DE PUBLICACIONES E IMAGEN INSTITUCIONAL  
Edificio de Administración y Servicios  
C/ Don Juan de Austria, 1  
09001 Burgos - España

Depósito legal: BU 229-2022

Imprime: AMÁBAR S. L.

*“Esta geometría desconoce las paralelas y declara que el hombre que se desplaza modifica las formas que lo circundan. La base de su aritmética es la noción de números indefinidos. Acentúan la importancia de los conceptos de mayor y menor, que nuestros matemáticos simbolizan por  $>$  y por  $<$ . Afirman que la operación de contar modifica las cantidades y las convierte de indefinidas en definidas. El hecho de que varios individuos que cuentan una misma cantidad logran un resultado igual, es para los psicólogos un ejemplo de asociación de ideas o de buen ejercicio de la memoria. Ya sabemos que en Tlön el sujeto del conocimiento es uno y eterno.”*

J. L. Borges, *Tlön, Uqbar, Orbis Tertius*



# Índice

---

AGRADECIMIENTOS .....	9
1. INTRODUCCIÓN .....	11
2. RACIONALIDAD COMO PREGUNTA.....	14
Técnicas de registro y valoración contable.....	15
La revuelta positivista.....	20
Un estudio menos dogmático de la contabilidad .....	24
3. INSCRIPCIÓN .....	28
El imperio tiránico de la escritura.....	31
¿Una nueva inscripción de la empresa?.....	34
4. MORAL.....	36
La dirección de las cuentas de Diego del Castillo .....	40
ESG o sostenibilidad.....	44
5. CONTINUA BÚSQUEDA.....	46
Cuentas incompletas: derecho y tiempo .....	49
Mediación inestable: información de sostenibilidad .....	53
6. CONCLUSIÓN.....	55
REFERENCIAS .....	57



## AGRADECIMIENTOS

Debo comenzar esta presentación agradeciendo la confianza que el Sr. Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales ha depositado en mí para impartir la lección inaugural de apertura del curso 2022-2023. Es para mí un honor representar de este modo a mi Universidad y, pese a la responsabilidad que conlleva, no dudé un instante en aceptar porque en este año de 2022 se produce una efeméride que en cierto modo ha motivado una parte sustancial de mi actividad investigadora y que espero celebrar con todos los asistentes a este acto. En 2022 hace justo cinco siglos de la publicación en Burgos del Tratado de cuentas de Diego del Castillo.

Quiero extender mi gratitud a todos los colegas cuyas ideas inspiran esta lección. Mi director de tesis, Paco Carrasco, me puso en el camino de las ideas que exploro en este documento. Mar Jimeno, Salvador Carmona, Jan Bebbington y Rob Gray me han iluminado con su talento para desarrollarlas. Mis estudiantes de doctorado/postdoctorado –Elena Carrión, Nuria Descalzo, Rosa Esteban, Manuel Fernández, Rosa Fernández, Javier Husillos, Antonio Mateo, Enrique Mesa, Luis Perera, Vicente Pérez, Héctor Sarmiento, Juliette Senn y Victoria Uribe, pero especialmente Nicolás García y Mercedes Luque– han realizado en diferentes momentos de su carrera académica contribuciones sobre contabilidad y sostenibilidad en las que me baso para esta lección. Todos continúan retándome intelectualmente cada día. También estoy en deuda con mis cómplices de investigación: Carol Adams, Michele Andraeus, Carla Antonini, Conny Beck, Cristóbal Casanueva, Carmen Correa, Ericka Costa, Iris García, Mauricio Gómez y Jose Moneva, entre otros. Finalmente, quiero hacer especial mención a Germán Gamero y a Marta Macías, con quienes trabajo en la línea de investigación sobre la contabilidad del siglo XVI.

Tampoco puedo olvidar que el contenido de esta lección no sería posible sin el apoyo financiero del Ministerio de Ciencia e Innovación y de la Consejería de Educación de la Junta de Castilla y León, entre otras entidades, recibido a través del Grupo de Investigación en Contabilidad Cambio y Sociedad (ERGO).



# Lección

---

## 1. INTRODUCCIÓN

Abusando un poco de la tolerancia del lector y haciendo uso de la libertad que confiere este estrado voy a hablar de diferentes cuestiones referidas a la contabilidad, viajar en el tiempo y mezclar algunos temas. Pero espero conseguir que al final de mi exposición les haya convencido de la conexión entre unas cosas y otras y haya podido poner de relieve la trascendencia de la contabilidad. Siempre se ha dicho que la contabilidad es el lenguaje de los negocios. De alguna forma, en esta lección voy a dar contenido a este adagio y presentar la contabilidad no tanto como una técnica sino como una construcción social, una gramática que genera diferentes formas de pensar y de actuar. Para ello voy a comenzar por referirme a dos hechos aislados y sin aparente relación.

En 2022 se cumplen 500 años desde que Diego del Castillo, natural de Molina de Aragón, publicó el primer libro que aborda en Castilla el tema contable de la teneduría de libros, el Tratado de cuentas, impreso en la casa de Alonso de Melgar, en Burgos, en el año de 1522 (imagen 1)<sup>1</sup>. No olvidemos que Burgos habría importado la imprenta solo unas tres décadas antes. Burgos es en ese momento una plaza importante, la capital de las finanzas de Castilla,

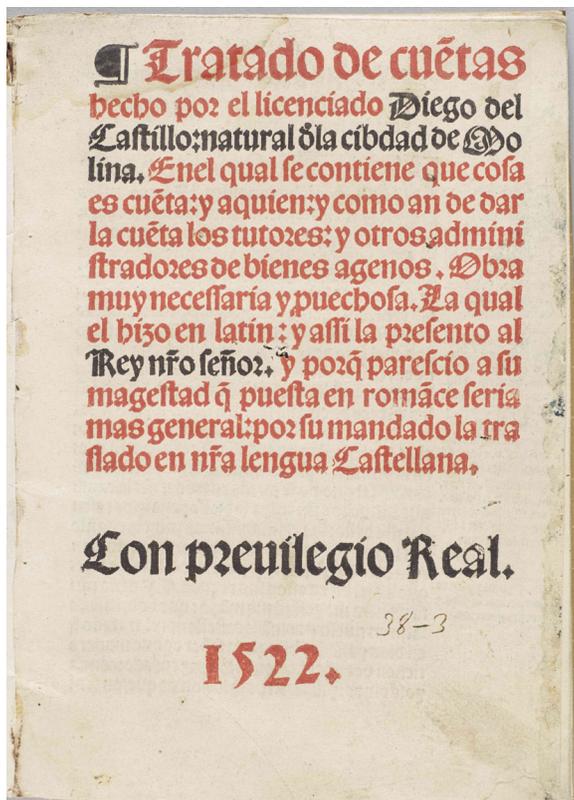
---

<sup>1</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas hecho por el licenciado Diego del Castillo: natural de la ciudad de Molina en el qual se contiene que cosa es cuenta: y a quien: y como an de dar la cuenta los tutores: y otros administradores de bienes ajenos. Obra muy necessaria y prouechosa. La qual el hizo en latin: y assi la presento al Rey nuestro señor. y porque parescio a su magestad que puesta en romance seria mas general: por su mandado la traslado en nuestra lengua Castellana*, Burgos, Alonso de Melgar, 1522.

---

con el Consulado del Mar como núcleo del comercio de lanas y paños y del seguro marítimo (Casado Alonso, 2021; Yun Casalilla, 2004). La monarquía castellana también había reformado por esas fechas su administración mediante numerosas leyes y disposiciones que regularon materias tan ordinarias como la estadística, la tributación, las finanzas y la contabilidad (Bernal, 2007). El lector me perdonará, pero no he podido evitar la tentación de utilizar esta feliz coincidencia en mi lección. En mi descargo debo decir que durante este año ya hemos celebrado un congreso alusivo a esta efeméride contable<sup>2</sup> y en colaboración con el Doctor Gamero Igea hemos publicado un análisis de la vida, obra y pensamiento de Diego del Castillo (Gamero Igea y Larrinaga, 2022).

*Portada del Tratado de cuentas de Diego del Castillo, 1522*



Fuente: The School of Salamanca. Digital Collection (<http://salamanca.adwmainz.de>)

---

<sup>2</sup> El XXV Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka” se celebró en Burgos los días 23 y 24 de junio de 2022.

---

Permítanme que de un salto en el tiempo y volvamos al presente. La actual Propuesta de Directiva de la Comisión Europea<sup>3</sup> que modifica los aspectos relativos a la información de sostenibilidad en las directivas contables dispone que a efectos de que el “auditor legal también esté autorizado para realizar trabajos de aseguramiento de informes de sostenibilidad, el examen de competencia profesional (...) garantizará el nivel necesario de conocimientos teóricos de temas relevantes para el aseguramiento de informes de sostenibilidad y la capacidad para aplicar tales conocimientos en la práctica”. Esta formación debe incluir entre otros aspectos: “a) requisitos legales y estándares de información relacionados con la preparación de informes de sostenibilidad anuales y consolidados; b) análisis de sostenibilidad; c) procesos de debida diligencia en materia de sostenibilidad; d) los requisitos legales y las normas de aseguramiento para los informes de sostenibilidad (...)”. Ya en 2014 la Unión Europea aprobó la Directiva de Información No Financiera<sup>4</sup> y en el Pacto Verde Europeo de 2019 se propuso el objetivo de crear el marco para que se proporcione información confiable, comparable y verificable sobre la sostenibilidad de las empresas. Así, se pretende facilitar la transformación ecológica de la economía y de las empresas, entendiendo que el establecimiento de indicadores y el análisis contable son claves en la movilización de recursos financieros para la sostenibilidad (European Commission, 2019).

Nos encontramos ante dos hechos aparentemente sin vínculo. Por un lado, un jurista, Diego del Castillo, natural de Molina, publica el primer libro sobre tema contable en lengua castellana, un tratado que está dirigido a los administradores para que rindan buena cuenta de los bienes cuya gestión se les confía por diversas razones. Por otro lado, una directiva europea revalida la inserción del desarrollo sostenible y de la ecología en el corazón de la contabilidad, en la formación de los auditores de cuentas que han de asegurar informes de sostenibilidad. Haciendo uso de la libertad que me otorga la invitación a presentar esta lección voy a acometer la tarea de trazar una conexión entre ambos casos para demostrar la trascendencia de la contabilidad y la importancia de su estudio. Tanto si miramos al pasado como al futuro, una mirada contable permite distinguir perspectivas que acaso pasan desapercibidas para el

---

<sup>3</sup> En el momento de escribir estas líneas la Propuesta de Directiva está siendo considerada por el Parlamento Europeo. Propuesta de Directiva COM (2021) 189: Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting. Más información: [https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2021\\_104](https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2021_104).

<sup>4</sup> Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, sobre divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por empresas.

---

público general. Mi propósito es, por tanto, tratar de transmitir esta curiosidad por la contabilidad, mostrando su trascendencia histórica, presente y futura en asuntos que tienen derivaciones económicas, sociales y ecológicas.

El estudio de la sostenibilidad necesita de una mirada al pasado, en particular al momento que nace la Modernidad, donde se situó a la humanidad “por encima de los ciclos materiales y energéticos y libre de la finitud y del metabolismo de la Tierra” (Hamilton et al., 2015, p. 4), en el que se separó a la sociedad de la naturaleza. La tesis que defiende es que, para dar respuesta a los retos de la sostenibilidad, la contabilidad necesita explorar el pensamiento y la praxis contables de la primera modernidad. Por esa razón, voy a esbozar una definición de la contabilidad que me permita explicar tanto la contabilidad de Diego del Castillo como la información de sostenibilidad, haciendo referencia a algunos resultados de investigación allí donde sea preciso, especialmente de la investigación desarrollada en el Grupo de Investigación ERGO.

## 2. RACIONALIDAD COMO PREGUNTA

La contabilidad no ha tenido buena prensa. Parece ciertamente una actividad fría, alejada de los sentimientos y de las emociones, nada romántica. Nadie mejor que Goethe, quien parece que conocía, al menos, algunos rudimentos de la contabilidad, para ilustrar esta fama. En su novela *Los años de aprendizaje de Wilhelm Meister*, en el diálogo con su amigo y antagonista Werner, donde este último aprecia belleza, orden y detalle, el joven Wilhelm, el héroe goethiano, ve en la contabilidad y en todo lo que la rodea un obstáculo para su desarrollo personal<sup>5</sup>. Esta reputación de la contabilidad no es terreno exclusivo de la literatura, sino que, en términos esta vez más positivos, teóricos sociales de la talla de Max Weber vieron en la contabilidad un elemento

---

<sup>5</sup> Wilhelm: --“¿Qué rápido golpe de vista proporciona el orden con que llevamos nuestros negocios! Hace que en toda ocasión percibamos el conjunto sin que por necesidad nos veamos confundidos por el detalle. ¿Qué beneficios no procura la teneduría de libros por partida doble de los comerciantes? Es una de las más bellas invenciones del espíritu humano y todo buen cabeza de familia debía introducirla en la administración de su hogar.

- Perdóname -dijo Guillermo, sonriéndose-, comienzas por la forma, como si eso fuera lo principal; habitualmente, a fuerza de sumas y balances, acabáis por olvidaros del verdadero total de la vida.
- (...) Por el contrario, nada puede ser más agradable para un buen amo de casa como obtener a diario el total de su bienestar creciente. Hasta una misma pérdida no puede espantarle, aunque le sorprenda enojosamente; pues sabe en seguida las ganancias efectivas que tiene que poner en el otro platillo de la balanza” (Goethe, 1795 / 2003, p. 20).

---

esencial para el desarrollo del cálculo racional que dio lugar al capitalismo (Weber, 1956/2019)<sup>6</sup>.

### ***TÉCNICAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN CONTABLE***

No ajena a esta reputación, la reflexión contable ha estado dominada por la adecuación de las técnicas de registro y valoración contable a la legislación administrativa, tributaria y mercantil (Carrasco Fenech et al., 2022). Este análisis es todavía una de las partes más reconocibles de nuestra disciplina, ocupando el pensamiento de los investigadores y profesionales de la contabilidad. Ilustremos este análisis con un ejemplo que me parece oportuno. Durante el curso anterior la Universidad de Burgos adquirió un raro ejemplar, el *Doctrinal de confesores* de nuestro Diego del Castillo, publicado en 1552 en Alcalá de Henares (imagen 2)<sup>7</sup>. La Universidad de Burgos pagó 3.500 euros en una librería de viejo. Este es su precio de adquisición. ¿Pero cuál es su valor?

Siguiendo el Plan General de Contabilidad Pública y la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 22 de febrero de 2016, el *Doctrinal* se habrá registrado dentro de los “Bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural”, si convenimos en que este libro tiene un valor histórico y la Biblioteca de la Universidad de Burgos lo va a incluir en sus catálogos, haciendo uso de él para su exhibición o consulta por parte de investigadores<sup>8</sup>. Asimismo, se habrá valorado a su precio de adquisición por tratarse de una adquisición onerosa. Es decir, en los balances de la Universidad de Burgos aparecerá inicialmente por un valor de 3.500 euros. Su reconocimiento

---

<sup>6</sup> Werner Sombart fue un poco más allá y defendió que fue la partida doble la que dio lugar al capitalismo (Miller y Power, 2013). Sin embargo, Yamey (1949) cuestionó esta tesis por cuanto la partida doble tuvo una difusión limitada antes del siglo XIX (ver también Carruthers y Espeland, 1991; Gamero Igea y Larrinaga, 2022).

<sup>7</sup> *Tratado que se llama doctrinal de confesores en casos de restitución. Donde también los penitentes tomarán mucho aviso para no dexar de examinar bien sus consciencias. Y todos generalmente podrán tener entera doctrina en cosa tan importante como es la restitución. Compuesto agora de nuevo por el bachiller Juan Arias Castillo, vezino de Molina*, Alcalá de Henares, Juan de Brocar, 1552. Esta obra póstuma, de la que también hay una versión manuscrita en la Biblioteca Nacional de España, fue llevada a imprenta por el hijo de Diego del Castillo.

<sup>8</sup> El artículo 2.1 de la Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan normas de registro, valoración e información de los bienes del patrimonio histórico de naturaleza material a incluir en las cuentas anuales, establece que integran el patrimonio histórico, entre otros, “el patrimonio documental y bibliográfico (...) que tengan valor artístico, histórico o antropológico”. La Resolución también prescribe la activación de tales bienes siempre que exista un potencial de servicio en el futuro. En cuanto a la valoración inicial, son admisibles el precio de adquisición o el valor razonable, pero en el caso de adquisición onerosa se dispone la utilización del precio de adquisición (véase también Plan General de Contabilidad Pública).

---

como bien del patrimonio histórico, artístico y cultural es importante porque, siguiendo la Resolución de 22 de febrero de 2016, su vida útil “puede ser de cientos de años”, razón por la que esta norma presume una vida útil indefinida para este tipo de bienes. De hecho, el libro continúa siendo útil desde 1552; podríamos incluso decir que cada día es máspreciado. Por esta razón, la Resolución dispone que este tipo de bienes no se amortice, al contrario que ocurre con el resto del fondo bibliográfico de nuestra universidad, que de acuerdo con las últimas cuentas anuales se amortiza en un plazo de cuatro años. Consecuentemente, el Doctrinal aparecerá valorado a 3.500 euros de forma indefinida.

¿Pero que habría ocurrido si el Doctrinal hubiera llegado a la Biblioteca mediante una donación o hubiera aflorado con la realización de un inventario? En ese caso la citada normativa establece que sería necesario utilizar un valor razonable, por ejemplo, su valor de mercado. Pero éste es de difícil determinación porque los ejemplares de esta edición se cuentan con los dedos de la mano y son propiedad de bibliotecas y museos que no tienen intención de enajenar (o no pueden hacerlo por prohibiciones administrativas). No existe un mercado líquido, es decir, se realizan muy pocas transacciones, quizás solo una en un siglo. Las leyes de la oferta y la demanda no nos sirven. Alternativamente, un perito puede realizar una tasación siguiendo algunas reglas de comparación con bienes similares, pero tampoco nos dice mucho acerca del valor de este libro concreto para la Universidad. ¿Pero hemos respondido a la pregunta? ¿Qué valor tiene el Doctrinal de confesores? Como diría Goethe por boca de su héroe, a fuerza de sumas y balances, terminamos olvidando el verdadero total de la vida. Quizás tiene razón Goethe y, como muchos autores contables han propuesto, no tiene demasiado sentido contabilizar el patrimonio cultural porque desconocemos qué utilidad tiene su contabilización (Carnegie et al., 2022). Este es el tipo de disquisiciones en las que los contables nos enredamos con frecuencia, entre Goethe y el Plan General de Contabilidad, y que nos muestra desde el principio que la contabilidad no es una ciencia exacta, sino una disciplina controvertida y sometida a normas sociales.

---

*Portada del Doctrinal de confesores de Diego del Castillo*



Fuente: Biblioteca Universidad de Burgos, Fondo antiguo

Me he servido del Doctrinal para ilustrar la primera perspectiva de la contabilidad, aquella que se interesa por las normas de registro y valoración. Espero que el lector perdone esta travesura porque el verdadero objeto de esta lección es el Tratado de cuentas. De Diego del Castillo (Molina de Aragón, 147? – 1544) desconocemos dónde estudió, pero sí sabemos que tuvo una extensa formación en derecho y probablemente en teología, habiendo alcanzado el título de licenciado antes de 1504 y el de doctor antes de 1526, cuando ya había publicado el Tratado (Gamero Igea y Larrinaga, 2022). Nuestro

---

autor fue un notable jurista, que glosó las Leyes de Toro<sup>9</sup> y posiblemente las Siete Partidas<sup>10</sup>, pero que además publicó tres obras de contenido claramente económico y moral que han sido editadas en un volumen, acompañadas de una introducción crítica en Gamero Igea y Larrinaga (2022): el Tratado y el Doctrinal de confesores, ya mencionados, así como su Reprobación de los juegos<sup>11</sup>. A través de las lecturas que se desprenden de sus textos, incluyendo autoridades doctrinales religiosas, la sagrada escritura y la escuela de derecho boloñesa, Castillo se revela como un autor inserto en las corrientes intelectuales de su tiempo, a pesar de lo cual no deja de mostrar opiniones discordantes tanto con franciscanos como con dominicos (Gamero Igea y Larrinaga, 2022). A pesar de su formación no parece que tuviese una presencia muy relevante en la Corte, pero al objeto que aquí nos interesa, las investigaciones de Germán Gamero y las propias afirmaciones que Castillo hace en el Tratado sí que indicarían que desempeñó diversos cargos administrativos en casas nobiliarias, Iglesia y Hacienda Real. En Gamero Igea y Larrinaga (2022) especulamos con la posibilidad de que esta variedad de experiencias le pusiese en disposición de escribir el Tratado.

Lo cierto es que, a pesar de esa experiencia como administrador o quizás por ella, el Tratado no presta demasiada atención al registro y la valoración contable, contra el interés primordial de la historiografía contable del periodo por los antecedentes de la partida doble (Donoso Anes, 2002; Hernandez Esteve, 1985b; Hernández Esteve, 2013). Así, mientras que la mención en el Tratado a los diferentes métodos contables en uso en Castilla en aquel tiempo es precisa (González Ferrando, 1988), la explicación de Castillo es sucinta y no se detiene en los pormenores del registro contable. De hecho, no está claro que ninguno de los métodos a los que se refiere Castillo constituya una partida doble, ni que la partida doble se practicase en Castilla con anterioridad

---

<sup>9</sup> *Las leyes de Toro glosadas / utilis et aurea glosa dni Didaci Castelli doctoris iuris cesarei et romani interpretis optimus super leges Tauri*. Diego del Castillo fue el primer autor en glosar las Leyes de Toro. La primera edición de esta obra se imprimió también por Juan de Junta en Burgos en 1527, alcanzado una notable difusión como atestiguan sus tres ediciones. Esta obra al igual que otras obras de Diego del Castillo están atribuidas erróneamente a Diego del Castillo de Villasante en la Biblioteca Nacional de España, así como en la Real Academia de la Historia (Gamero Igea y Larrinaga, 2022).

<sup>10</sup> En Gamero Igea y Larrinaga (2022) aportamos algunos datos en el sentido de la existencia de un manuscrito sobre las Siete Partidas de Alfonso X, si bien su existencia no está confirmada.

<sup>11</sup> *Tratado muy útil y provechoso en reprobación de los juegos: y no menos provechoso para la vida y estado de los hombres. Compuesto por el famoso doctor Diego del castillo, vezino de la villa de Molina del qual se puede sacar mucho fruto para en castigo de otros delictos que del juego se causan*, Valladolid, Nicolás de Tyerry, 1528.

---

a la publicación del Tratado (Gamero Igea y Larrinaga, 2022). No es hasta los años treinta de ese siglo que tenemos las primeras noticias del uso de la partida doble en Castilla, al menos de una forma incipiente y precisamente en Burgos, en el primer libro de cuentas (1536-1537) “llevado inequívocamente por partida doble en España (...) por Gregorio Guerra, obligado de las carnicerías de Burgos” (Hernández Esteve, 2013, p. 193), así como en el mandato de utilizar libros de *deve y a de aver* en las Ordenanzas del Consulado de Burgos de 1538<sup>12</sup>.

El registro y la valoración de transacciones, la técnica contable, no constituye el objeto del Tratado, sino que éste tiene el propósito de explicar a todos los administradores (tutores, mayordomos, tesoreros y otros) que se ven inmersos en la administración de bienes ajenos en qué consiste y cómo se debe rendir cuenta. Si el Tratado no ofrece novedades en cuanto a la técnica contable, sí que sitúa la contabilidad en el plano de la rendición de cuentas sobre la que volveremos más adelante.

Doy un salto en el tiempo y, aunque no dispongo de espacio para hacer una incursión detallada en las implicaciones del concepto de sostenibilidad, sí que aludiré a los límites planetarios y a las implicaciones del Antropoceno (Larrinaga, 2021). Rockström et al. (2009) han realizado un inventario de nueve procesos globales, tales como el cambio climático o la pérdida de biodiversidad, que son esenciales para la sostenibilidad del sistema socio-ecológico planetario. Para cada uno de estos procesos estos autores han estimado “límites planetarios” cuya transgresión podría poner en riesgo el “espacio operativo seguro” que requiere la humanidad. En su estudio, al igual que en actualizaciones posteriores (Steffen et al., 2015), se evidencia que la humanidad ya ha sobrepasado algunos de estos límites. Asimismo, la escala del impacto humano en nuestro planeta ha llevado a proponer la existencia de un nuevo periodo geológico, el Antropoceno, donde la humanidad no solo está modificando la biosfera, sino también la geosfera (Bebbington et al., 2020).

Además, la sostenibilidad implica aspectos relacionados con la justicia y los derechos humanos que abordaré más adelante. Pero en este punto quería destacar dos asuntos: el cambio climático y la pérdida de biodiversidad, para señalar la dificultad de trasladar sus problemáticas al modelo convencional de registro y valoración de la contabilidad. ¿Es el clima un activo? ¿Lo es la biodiversidad? Sí que existe un relato sobre el *capital natural* (Feger y

---

<sup>12</sup> Ordenanzas del Consulado de Burgos de 1538. Cap. XVII. Se ha consultado la edición de Eloy García de Quevedo de 1905 disponible en: <https://bibliotecadigital.jcyl.es/es/consulta/registro.do?id=101>

---

Mermet, 2017), pero su valoración es controvertida y no está claro cuál sería el propósito de elaborar y comunicar esta información. No obstante, al igual que hizo el Tratado de cuentas, la contabilidad contemporánea ha pasado por alto el modelo clásico de registro y la valoración de la contabilidad financiera para instituir los informes de sostenibilidad entre otras prácticas que tienen el propósito de rendir cuentas por la administración de los recursos naturales. Por citar solo uno de los mecanismos que posibilitó la institucionalización de los informes de sostenibilidad que publican las empresas, durante los años setenta y ochenta del siglo pasado se hizo evidente la necesidad de utilizar indicadores de desempeño que sirviesen para administrar aspectos no financieros, tales como la calidad o la gestión ambiental (Larrinaga y Bebbington, 2021), que suscitan dificultades insalvables para su reconocimiento y valoración de acuerdo con los instrumentos clásicos de la contabilidad financiera.

Si tradicionalmente se tuvo al registro y valoración propios de la teneduría de libros por partida doble que evocaba Goethe como la esencia de la contabilidad, tanto Diego del Castillo como los informes de sostenibilidad muestran que las posibilidades de la contabilidad van mucho más allá.

### ***LA REVUELTA POSITIVISTA***

Contra la investigación especulativa interesada en la adecuación de las normas de registro y valoración, en los años setenta tuvo lugar, inicialmente en los Estados Unidos, una revuelta que transformó el estudio de la contabilidad con postulados supuestamente más *científicos* provenientes de la economía de la información y de la teoría de la firma (Jensen, 1976), importados de las finanzas (Miller y Power, 2013) y asociados a la ideología conservadora de la sociedad contractual individualista de la Escuela de Chicago (Christenson, 1983). La nueva teoría positiva de la contabilidad convirtió los guarismos y revelaciones contables en variables en el proceso de formación de precios de los mercados de capital (Miller y Power, 2013), instrumentalizadas por los administradores para responder a las demandas externas y a sus propios objetivos (Watts y Zimmerman, 1990). La teoría positiva de la contabilidad transformó la investigación contable, ayudada por la disponibilidad de bases de datos financieros y la capacidad de análisis estadístico. Sin embargo, esta teoría ha sido criticada por constituir una sociología de la contabilidad (Christenson, 1983), por restringir su estudio a la contabilidad financiera de grandes corporaciones por acciones y descuidar innumerables temas contables (Merchant, 2012) y, sobre todo, por inscribir una jerarquía en cuya cúspide se sitúa el inversor, el accionista y sus decisiones, el soberano regidor de la contabilidad.

---

El mercader, el comerciante, ha desempeñado también un papel protagonista en la interpretación de la contabilidad del siglo XVI. Por ejemplo, Vlaemminck (1961) afirma que “desde el comienzo de su evolución hacia la partida doble, la contabilidad se presenta como un instrumento de organización racional, como uno de los métodos de la organización científica de las empresas” (p. 73). Así, hay dos opiniones sobre la lenta difusión de la partida doble en España desde que Luca Pacioli publicase su obra en 1494<sup>13</sup>. De un lado, Soll (2009, 2014) sostiene que el relativo retraso contable de este país proviene del prejuicio cristiano contra el comercio. De otro lado, contradiciendo esta explicación, otros autores han dado noticias de una floreciente actividad comercial en Castilla (por ejemplo, Elliott, 1965) y han matizado el efecto que este prejuicio pudo tener, como demuestra la doctrina que elaboraría la Escuela de Salamanca<sup>14</sup>. Esto nos ha permitido proponer que centrar el estudio en la partida doble y en los mercaderes no permite una comprensión completa de la trascendencia de la contabilidad del siglo XVI (Gamero Igea y Larrinaga, 2022; Larrinaga y Macías, 2020).

El Tratado de cuentas no hace una contribución técnica sustancial a la práctica comercial, ni a la teneduría de libros de mercaderes y banqueros. Pero es una obra instructiva que, de acuerdo con lo afirmado por el propio autor, Carlos I “mandó que volviese de latín en nuestro romance castellano el tratado que en días pasados hice”<sup>15</sup> con el fin de evitar el perjuicio que en legos pudiera producir la falta de entendimiento sobre la forma en que se ha de rendir cuenta. Prueba de su carácter práctico y pedagógico, esta obra fue reeditada dos veces, en 1542 y en 1551<sup>16</sup> y su valor en el inventario de Juan de

---

<sup>13</sup> Fray Luca Pacioli, *Summa arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, Venecia, Paganinus de Paganinis, 1494). Especialmente *Tractatus XI particularis de Computis et Scripturis*, incluido en la *Distinctio Nona*. Versión digital: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes. <http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmc8g8k5>.

<sup>14</sup> La Escuela de Salamanca comprende diversos autores, la mayoría de ellos dominicos y doctores en teología, que durante el siglo XVI trataron de reconciliar la escolástica con la realidad de su tiempo. Se considera a Francisco de Vitoria (1480-1546) como su fundador. Además de en otros campos como el derecho internacional, su estudio de las nuevas prácticas financieras y comerciales situó a estos autores como pioneros del análisis económico, contribuyendo con lo que hoy denominaríamos una teoría del valor, una teoría cuantitativa del dinero o la paridad del poder adquisitivo y que, según Grice-Hutchinson (1952) luego influirían en los economistas clásicos.

<sup>15</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 1v.

<sup>16</sup> Las dos ediciones posteriores de 1542 y 1551 se imprimieron en Salamanca por Juan de Junta. Diego del Castillo incluyó nuevas explicaciones y adiciones en la edición de 1542 con respecto a la edición de 1522, como se puede ver en Gamero Igea y Larrinaga (2022).

---

Junta era de solo 17 maravedíes<sup>17</sup>. Diego del Castillo demuestra en el resto de su obra que conoce la teoría y la práctica del comercio y de los cambios, pero sitúa a comerciantes y banqueros en un plano de igualdad con otras personas que rinden y reciben cuentas. No estamos ante un compendio de la manera en que registran los mercaderes sus tratos al modo de Pacioli, sino ante un verdadero tratado de la rendición de cuentas de todos aquellos que administran bienes ajenos (tutores, socios comerciales, tesoreros reales y mayordomos, entre otros) ante los que tienen el derecho o aún la obligación de recibirlas (incluyendo el menor hecho mayor, nobles, jueces, corregidores, gobernadores o representantes del pueblo) que, por lo prolijo de la relación, Diego del Castillo finaliza definiendo como todos aquellos que puedan tener interés en la cuenta:

“Y porque no andemos a saber por menudo a quien se tiene de dar cuenta digo que se tiene de dar a todas las personas que pretenden aver interesse della”<sup>18</sup>.

Al igual que el Tratado de cuentas, la información de sostenibilidad no concuerda con el privilegio del inversor y del accionista para recibir los informes. Desde sus primeros esbozos, la contabilidad social y medioambiental se concibió como una actividad que permitía a las organizaciones descargar su responsabilidad y rendir cuentas a la sociedad en su conjunto, entendiendo que existe un contrato social que demanda a las empresas un comportamiento responsable (Gray, 1992; O’Dwyer, 2021). La teoría de la rendición de cuentas (*accountability*), de la que Gray (1992) sentó las bases y que está relacionada con la teoría de los grupos de interés (*stakeholders*), abrió la consideración del objeto de las cuentas de las empresas y de los colectivos e individuos que pueden tener interés en estas mismas cuentas.

En las últimas décadas se ha transformado la forma de concebir la contabilidad, posibilitando el desarrollo de la información de sostenibilidad no solo en términos teóricos sino también prácticos. Ya en 2001 puede observarse cómo la Unión Europea considera la rendición de cuentas como un aspecto sustancial de su política de fomento de la responsabilidad social de las empresas<sup>19</sup>, al tiempo que se publican las primeras guías para la

---

<sup>17</sup> Con un precio modesto el Tratado estaría al alcance de un número mayor de personas y evidenciaría su propósito pedagógico y práctico (Larrinaga y Macías, 2020). Como referencia *Las leyes de Toro glosadas* estaban valoradas a 612 maravedís en el inventario de Juan de Junta en Burgos (Pettas, 1995).

<sup>18</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 8v.

<sup>19</sup> Comisión Europea (2001). Libro Verde. Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas, Comisión Europea. COM(2001) 366 final. Comisión Europea (2001). Recomendación de 30

---

elaboración de informes de sostenibilidad por la Global Reporting Initiative (en delante GRI), que tan gran impacto han tenido luego en el desarrollo de los informes de sostenibilidad (Larrinaga y Bebbington, 2021). En las primeras guías GRI<sup>20</sup> se establece que el objetivo de los informes de sostenibilidad consiste en presentar información sobre el desempeño económico, ambiental y social de las organizaciones para informar a las partes interesadas, que comprenden comunidades, clientes, accionistas, proveedores, sindicatos, trabajadores y otros colectivos, como ONGs<sup>21</sup>. Igualmente, cuando la Directiva 2014/95/UE de la Unión Europea, mencionada en la introducción, estableció el marco para la obligatoriedad de los informes de sostenibilidad, lo motivaba haciendo referencia a los pronunciamientos de las instituciones europeas sobre la responsabilidad social de las empresas y la importancia de que éstas divulguen información de sostenibilidad, bajo la premisa de que “la divulgación de información no financiera resulta esencial para la gestión de la transición hacia una economía mundial sostenible que combine la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente.” (L300/1). Todavía más clara es la actual propuesta de Directiva de la Comisión Europea sobre información de sostenibilidad, ya citada, cuando relaciona los beneficiarios de la mejora de la información de sostenibilidad, a saber: “todos los ciudadanos deberían beneficiarse de un sistema económico estable, sostenible e inclusivo”, los ahorradores, sindicatos, trabajadores, inversores, actores de la sociedad civil, clientes socios comerciales, políticos y funcionarios públicos.

En definitiva, aun a riesgo de caer en el anacronismo, es de reseñar el amplio abanico de receptores de las cuentas, tanto premodernas como de sostenibilidad. No pretendemos comparar ambas realidades, pero esta coincidencia en su apertura sí que nos permite ensanchar el campo de los grupos de interés, como hoy diríamos, de la contabilidad.

---

de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas, DOCE. L156/33.

<sup>20</sup> El primer borrador de guías GRI para la elaboración de informes de sostenibilidad se publicó en 1999. Tras un periodo de pruebas, las primeras guías GRI se publicaron en 2002. Tuve el honor de participar en su elaboración como integrante de uno de los grupos de trabajo técnicos.

<sup>21</sup> GRI (2002). Sustainability Reporting Guidelines.

---

## UN ESTUDIO MENOS DOGMÁTICO DE LA CONTABILIDAD

A la teoría positiva de la contabilidad son aplicables las observaciones de Sloterdijk (1998/2003) acerca de la ilusión individualista, que nos hace “concebir a los individuos (...) como miembros de un club liberal [que] entrarán en contacto con otros libre, arbitraria, adicional, revocablemente como corresponde a la ideología de la sociedad contractual individualista” (p. 87). Como señala este mismo autor, las máquinas humanas funcionan en conjunto. Contra el enfoque de la contabilidad como una técnica de registro, pero también contra la ilusión individualista (Jepperson y Meyer, 2011), surgió en el Reino Unido otra corriente de investigación que acentuó el estudio contextual de la contabilidad, advirtiendo Hopwood y sus colegas (Burchell et al., 1980; Burchell et al., 1985; Hopwood, 1978) que la contabilidad desempeña diferentes papeles en organizaciones, sociedad, política o medio ambiente. Esta corriente no es ajena a un redescubrimiento de Max Weber (Miller y Power, 2013). La contabilidad se ve condicionada por el contexto, de forma que no existe una única forma de contabilidad trascendente, sino que ésta evoluciona y desempeña diferentes papeles. Además, es una *fuerza productiva* en potencia (Miller y Power, 2013). Esta perspectiva da nombre a una de las principales revistas de contabilidad, *Accounting, Organizations & Society*, y ha inspirado al grupo de investigación que dirijo: Contabilidad, Cambio y Sociedad (ERGO).

La perspectiva organizacional y social de la contabilidad ha permitido un estudio menos dogmático, tratando de abarcar la complejidad de lo social y del papel que la contabilidad desempeña dentro de la sociedad. Así, contra el axioma de la utilidad de información financiera para el inversor, en lugar de afirmar un fin indiscutible, esta perspectiva convirtió el objetivo de la contabilidad en pregunta de investigación (Carrasco Fenech et al., 2022) e inquirió sobre la racionalidad de la contabilidad, más que asumir la sola racionalidad del utilitarismo económico que ha dominado la economía (Granovetter, 2017). De acuerdo con esta perspectiva, las cuentas se pueden producir y demandar por diferentes razones –como la conformidad con reglas institucionales, eficiencia, sostenibilidad, rendición de cuentas, reafirmación del poder o toma de decisiones (Miller y Power, 2013)– que la investigación no debe desdeñar por no corresponder con una teoría en particular, sino que debe estudiar y explicar.

Ya hemos dicho que el Tratado de cuentas no presta demasiada atención al registro y valoración de transacciones ni a la partida doble. Por el contrario, Castillo está interesado en la explicación de en qué consiste rendir cuentas,

---

para lo que elabora una prolija relación de sujetos que rinden cuentas y de destinatarios que las reciben. Es cierto que el autor explica quién tiene que dar cuenta, quién ha de recibirla, de qué manera ha de darse, cómo y dónde. Pero inmediatamente se suscita la pregunta de por qué se rinden cuentas, una cuestión en la que Castillo no se detiene, que tal vez da por entendida. Por ello, para indagar en la razón última por la que han de rendirse cuentas hoy debemos leer el tratado entre líneas e interpretar el texto situándolo en su época. Así, con esta lectura podemos decir que, en primer término, las cuentas sirven para evitar el fraude de los administradores:

“Y es porque los dineros ciegan los ojos de los administradores, codiciando hazer suyo el dinero ageno”<sup>22</sup>

Este podría parecer un objetivo suficiente para explicar la contabilidad de Diego del Castillo y ciertamente es probable que muchas de las cuentas que se han rendido históricamente han podido evitar estos fraudes. Sin embargo, no hay evidencia de que estas cuentas se generalicen de forma espontánea por la relación entre administradores y beneficiarios, como sugeriría la interpretación contractual positivista. Al contrario, en Castilla se evidencia un papel protagonista de la monarquía en el fomento de la teneduría de libros entre particulares. Así, en el Código de las Siete Partidas que promulgó Alfonso X en 1265 ya aparecen los libros de cuentas como posible medio de prueba (Hernandez Esteve, 1985a). Pero es en 1491, con motivo de la gran reforma fiscal que llevan a cabo los Reyes Católicos, cuando el Cuaderno de Alcabalas dispone, por primera vez, la obligatoriedad de llevar libros de cuentas para los comerciantes. A esto se añade que la contabilidad por partida doble se haría obligatoria en las Pragmáticas de Cigales (1549) y Madrid (1552) para los mercaderes y cambistas (Hernandez Esteve, 1985a).

En consecuencia, el interés regulador de la monarquía, acentuado ciertamente a partir del gobierno de los Reyes Católicos, nos pone sobre la pista de que el objetivo inmediato de evitar el fraude entre individuos no es suficiente para explicar el desarrollo de la contabilidad. Al contrario, diversos indicios apuntan a que la monarquía estaba ciertamente interesada en el orden de la sociedad y en evitar aquellas acciones que pudiesen perturbar tal orden (Larrinaga y Macías, 2020). Las circunstancias de la composición del propio Tratado evidencian este interés de la monarquía por el orden y la buena rendición de cuentas, ya que Carlos I ordenó a Diego del Castillo traducir la obra del latín original al castellano con el fin de que estuviese al alcance y

---

<sup>22</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 21r.

---

aprovechase a los legos y así se pudiera rendir cuenta adecuadamente. Así lo afirma en el prólogo.

¿Cómo podríamos olvidar el papel de estado administrativo en el desarrollo de la contabilidad del siglo XVI? Es una obviedad afirmar que la monarquía está presente en el devenir de la contabilidad en esa época, evidenciando la complejidad de lo social y del papel de la contabilidad en diferentes contextos. No quiero, sin embargo, avanzar más en el examen de la racionalidad que dejo como pregunta para más adelante. De momento, me interesa destacar el papel de la monarquía en la evolución de la contabilidad y cómo ello atravesaba el Tratado de cuentas de costado a costado.

El estudio menos dogmático iniciado por la perspectiva organizacional y social de la contabilidad extendió la disciplina, identificando prácticas contables, antes desatendidas por el estudio, en lugares inesperados, con objetivos dispares, que conectan la contabilidad no solo con las finanzas y la economía, sino también con la estadística, la sociología o las ciencias. Se puso entre paréntesis la contabilidad de las empresas y la preeminencia del accionista y se desdibujaron las fronteras de la contabilidad, poniendo de manifiesto cómo la consideración de qué es la contabilidad ha ido cambiando históricamente (Hopwood, 1987; Miller y Power, 2013). De este modo, si tradicionalmente incluía cuestiones como la contabilidad financiera, los costes, la planificación financiera o la auditoría, en los últimos tiempos la contabilidad ha ampliado sus fronteras para incluir la gestión del riesgo, el control interno, la sostenibilidad y, en general, diferentes medios de representación financiera, del desempeño o del riesgo que, como Miller y Power (2013) proponen, *economizan* diferentes campos sociales, incluyendo la salud, la educación y, en general, los servicios públicos, la investigación, la ecología o el derecho.

En el resto de esta lección haré referencia, entre otros, a los *rankings* universitarios o a los informes de sostenibilidad como áreas en las que se ha producido este fenómeno de *economización*. Pero déjenme que me refiera aquí brevemente a la evaluación de la investigación responsable e innovadora en el contexto de las enfermedades del cerebro. La evaluación de esta investigación repercute en la obtención de fondos para la investigación o para el desarrollo de nuevos fármacos en el tratamiento de enfermedades como la esclerosis múltiple. Sin embargo, los criterios de evaluación se han limitado tradicionalmente a dos factores: la excelencia de la investigación (medida por el impacto de las publicaciones) y la eficiencia económica (medida por el retorno de las inversiones). Aun siendo cruciales, la aplicación de estos criterios

---

es insuficiente para la mejora de la calidad de vida de los pacientes (Zaratin et al., 2016). Por esta razón, el proyecto europeo MULTI-ACT (Zaratin et al., 2022), en el que he participado, ha desarrollado un modelo que representa el impacto de la investigación en el área de la esclerosis múltiple en consonancia con los principios de la investigación responsable e innovadora y contando con la participación de los pacientes (Kork et al., 2022; Senn et al., 2022).

Este caso me sirve para ilustrar cómo la expansión de la contabilidad ha dado lugar a la proliferación de medidas *no financieras* que, como dije más arriba, permiten abordar cuestiones que son irreductibles a términos financieros. Como propusieron Espeland y Stevens (1998), la expansión de la cuantificación tiene efectos sociales de diversa índole, empoderando algunas perspectivas, pero siempre descartando datos y perspectivas porque la cuantificación siempre es subtractiva, es decir, solo es posible mediante la reducción y el descarte de información. Nos encontramos así ante la disyuntiva de salvaguardar la diversidad de datos y de perspectivas que permanecen invisibles o de hacerlos visibles en un proceso que irremisiblemente ocasiona una pérdida de la riqueza, pero que contradictoriamente permite actuar. La contabilidad hace esto último a costa de lo primero (Espeland y Stevens, 1998; Porter, 1995) y ahí radica su potencial y sus limitaciones.

Las ideas de Wendy Espeland que han inspirado la reflexión anterior, juntamente con el trabajo de Peter Miller, Anthony Hopwood y Mike Power (Hopwood, 1987; Miller y Power, 2013), son las que, a mi modo de ver, mejor configuran esta perspectiva no dogmática de la contabilidad. Utilizando estas ideas y siguiendo a estos autores voy a definir provisionalmente la contabilidad como una estructura de representación que inscribe lo económico en una determinada dirección, una representación que siempre es incompleta, lo que motiva la búsqueda continua de nuevos modelos. La inscripción convierte lo abstracto en concreto y visible, posibilitando nuevas formas de pensar acerca de fenómenos y nuevas formas de poner en práctica ideales de gestión y de gobierno, transformando organizaciones, subjetividades y la propia racionalidad económica. Para dar contenido a esta definición en el resto del trabajo voy a hablar de la contabilidad como inscripción, como actividad moral (dirección) y como continua búsqueda, utilizando como referencia la contabilidad del siglo XVI y los informes de sostenibilidad.

---

### 3. INSCRIPCIÓN

Volvamos de nuevo a Max Weber, quien vio en el desarrollo de la contabilidad un elemento constitutivo de la racionalidad que posibilitó el desarrollo del capitalismo. No me interesa tanto esta tesis en sí, que ha sido cuestionada, entre otros, por Carruthers y Espeland (1991), como la idea de la compleja relación existente entre racionalidad y contabilidad. Como indicaba en el apartado anterior, la creencia extendida es que la contabilidad responde a unas razones preestablecidas (por ejemplo, utilidad para los inversores). Sin embargo, Miller y Rose (2008), entre otros autores, han extendido la pregunta weberiana sobre la contabilidad y la racionalidad, proponiendo que la contabilidad como tecnología (cálculos, selecciones y equivalencias) permite la configuración de nuevas lógicas que no serían concebibles sin su existencia (ver también Carrasco Fenech et al., 2022). Las cuentas problematizan aspectos sobre los que originan visibilidades, de forma que antes de que sean visibles son inconcebibles y después son inteligibles y se puede actuar sobre ellos (Busco y Quattrone, 2018; Carmona et al., 1997). En palabras de Miller y Power (2013), las cuentas “no solo informan la toma de decisiones económicas, sino que en muchos casos constituyen el dominio de la actividad económica en sí” (p. 579), es decir, la contabilidad *economiza*.

Estas ideas ponen en cuestión tanto la perspectiva normativa como la perspectiva positivista que pliega la contabilidad a los intereses de los inversores y accionistas. Mientras que la definición establecida de la información financiera nos dice que debe ser una imagen fiel de la esencia de los fenómenos económicos que dice representar (IASB, 2018)<sup>23</sup>, Robson (1992) recuerda que los elaboradores y usuarios de la información contable no tenemos medios de acceder a esos fenómenos económicos más que a través de estructuras de representación. Es decir, el postulado de la imagen fiel es tautológico porque no tenemos otro medio para conocer el objeto representado más que a través de la propia representación y, por lo tanto, no podemos decir si esa representación es fiel o no.

La contabilidad es una estructura de representación que hace visible e inteligible lo económico. Es lo que encontró Hopwood (1987) cuando estudió la contabilidad de costes que el inglés Josiah Wedgwood introdujo en su fábrica de cerámica en 1772. Así, “la disposición de una nueva contabilidad (...) [le permitió] observar la organización en términos económicos, haciendo

---

<sup>23</sup> El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, conocido como IASB por sus siglas en inglés (*International Accounting Standards Board*) ha sido rebautizado recientemente como *IFRS Foundation*.

---

aparentemente real lo que antes había sido abstracto.” (p. 225). Esto no quiere decir que la contabilidad esté completamente disociada de lo económico (que no haya manera de distinguir una contabilidad verdadera de una contabilidad falsa), sino que nuestra capacidad de entender lo económico está mediada por ese lenguaje especializado que es la contabilidad (Francis, 1990). Recordemos de nuevo el adagio de que la contabilidad es el lenguaje de los negocios. Esta mediación no es incontestable, sino que la relación que existe entre la representación y lo representado es a menudo ambigua, controvertida y objeto de interminables debates, un aspecto sobre el que volveré en el apartado cinco.

Regresemos ahora al ejemplo del patrimonio de nuestra Biblioteca para verlo con nuevos ojos. Así, con solo solicitarlo, el lector puede contemplar el Doctrinal de confesores de Diego del Castillo. El propio libro tiene una materialidad muy especial, impreso a dos tintas en papel de hace casi cinco siglos proporciona una experiencia estética muy definida para un amante de los libros. Pero, ¿qué realidad económica representa esta obra histórica? Podríamos decir que es un gasto de 3.500 euros para la Universidad de Burgos, pero las normas contables nos obligan a considerarlo una inversión. En cualquiera de los dos casos la contabilidad está *economizando* el Doctrinal porque le está confiriendo una nueva naturaleza económica para la Universidad de Burgos.

La representación es incierta (o si no preguntémosle a Goethe), pero una vez que se convierte en una inscripción adquiere una materialidad propia, en forma de textos, números, listas y tablas que *inscriben* lo económico (Robson, 1992) y le confieren una nueva realidad. La contabilidad es una inscripción, una operación semiótica por la que una entidad se materializa en un signo, un documento, un registro contable o un valor que tiene cierta relación con el objeto representado, que habla por el objeto representado en su ausencia, pero que tiene su propia materialidad (Busco y Quattrone, 2018). En su trabajo, ya clásico, Hines (1988) sostiene que la información financiera crea, mantiene y cambia el propio objeto de representación. La información financiera y los indicadores que se utilizan para gestionar la empresa tienen la facultad de involucrar y movilizar a los actores para hacer reales ciertas ideas, creando efectos que trascienden su función primaria de representación. En el caso de las nuevas cuentas que introdujo Wedgwood, aunque inicialmente tenían el fin de servir de “herramienta para decidir precios y volúmenes de producción, constituyeron un medio para intervenir y transformar la organización en nombre del nuevo conocimiento económico de la misma” (Hopwood, 1987, pp. 225-226). Por esto se dice que la contabilidad es performativa (Busco y Quattrone, 2018; Quattrone, 2009).

---

Continuando con el ejemplo del Doctrinal de confesores, no es lo mismo asentarlo como un gasto que como una inversión. La lógica presupuestaria de la Administración ha tendido a considerarlo como un gasto, pero la lógica de la Nueva Gestión Pública imita las prácticas de gestión y contabilidad del sector privado, ocasionando esta discutida norma de activar los bienes del patrimonio histórico, entre otras. Considerar el Doctrinal como una inversión y la aplicación general de principios de la contabilidad privada, como el principio del devengo, conduce a la evaluación del sector público con criterios empresariales, poniendo en evidencia, por ejemplo, su pretendida falta de eficiencia. Los criterios empresariales preguntarán cuál es la rentabilidad de la inversión en el Doctrinal, cuál es su retorno. La Nueva Gestión Pública, nacida hace pocas décadas, crea disfuncionalidades (Lapsley, 2008) y modela un sector público más orientado a cuestiones formales que a la consecución de sus fines (Mazzucato, 2019/2018) porque el sector público debe equilibrar consideraciones de eficiencia con su misión. Tenemos que dar la razón a Goethe; el registro contable opera en un plano completamente diferente y tiene como efecto que terminemos olvidando el *verdadero total* del Doctrinal de confesores.

La contabilización del Doctrinal de confesores nos sirve para ilustrar cómo la contabilidad acompaña procesos de transformación que van más allá de la representación de lo económico. Con carácter más general, se ha dicho que, mediante el proceso de inscripción, la contabilidad permite comparar, agregar, combinar, estabilizar y trasladar diferentes realidades, creando visibilidades que originan nuevas formas de pensar acerca de fenómenos y nuevas formas de poner en práctica ideales de gestión y de gobierno (Rose y Miller, 1992). Esta perspectiva teórica se ha aplicado al estudio de ámbitos tan dispares como la fábrica premoderna (Carmona et al., 1997), la gobernanza internacional de la educación (Neu et al., 2006), la gestión científica del trabajo (Miller y O'Leary, 1987), la construcción del estado (Miller, 1990), las universidades (Sauder y Espeland, 2009) o los mercados de emisiones (MacKenzie, 2009).

Pongamos otro ejemplo sin salir de los muros de esta institución universitaria. Dentro de la corriente de la Nueva Gestión Pública, la Universidad también afronta una creciente demanda de rendición de cuentas y transparencia. Sauder y Espeland (2009) estudian uno de los instrumentos que forman parte de ese movimiento de rendición de cuentas: los *rankings* universitarios. La proliferación de *rankings* universitarios es un fenómeno reciente. Basados en criterios de reputación, recursos y resultados que se combinan de diferentes formas, los *rankings* establecen un orden jerárquico de universidades, comenzando por la mejor y descendiendo en la escala según los criterios

---

establecidos<sup>24</sup>. Los *rankings* establecen comparaciones entre universidades, agregan información de diferentes departamentos universitarios, combinan resultados de la investigación con encuestas de reputación y terminan trasladando una nueva realidad: una posición para cada universidad. La *receta* de cada *ranking* es controvertida, pero lo cierto es que el *ranking* no solo *representa* la universidad para la rendición de cuentas, sino que la *transforma*. Una vez que existe un *ranking*, este adquiere una materialidad propia porque no tenemos medio de acceder a la calidad de una universidad o a su investigación más que a través de su representación, y el *ranking* se ha inscrito como representación de esas cualidades. Insisto de nuevo: aunque se puede argüir que la calidad de una universidad se experimenta cotidianamente en la clase de un profesor, en la riqueza de los fondos de su biblioteca, en el laboratorio o en la lectura de un texto producido por un investigador, estas experiencias no se pueden comparar, agregar, estabilizar y trasladar; en sí no son nada más y nada menos que una experiencia subjetiva. Por el contrario, la calidad universitaria es un ideal en el que solo se puede intervenir mediante la mediación (valga la redundancia) de artefactos como los *rankings*, cuya esencia es precisamente la comparación, agregación, estabilización y traslación de ese ideal; el *ranking* es la calidad de la universidad. Por esta razón los estudiantes utilizan el *ranking* para elegir universidad y los gestores universitarios crean departamentos para gestionar los *rankings*. El *ranking* pretendía ofrecer una imagen de la Universidad, pero terminó cambiándola. El *ranking* es performativo.

### ***EL IMPERIO TIRÁNICO DE LA ESCRITURA***

Volviendo al Tratado de cuentas, vimos que esta obra se inserta en un proceso de difusión de la contabilidad en el que la monarquía es central. Podemos decir que, de forma concreta, la contabilidad se concibe como una forma de evitar el fraude, pero su esencia va más allá, como demuestra el interés de Carlos I. Yo interpreto que el aspecto esencial de la contabilidad tal y como la concibe Castillo es la escritura misma y su performatividad. Cuando nuestro autor se pregunta qué cosas debe tener el libro de cuenta, la respuesta inmediata es que “la data y rescibo de necesidad an de estar escritos y assentados en un libro o volumen”, que “es necesario que el administrador escriba

---

<sup>24</sup> Por ejemplo, el Academic Ranking of World Universities (Ranking Académico de Universidades del Mundo), conocido como Ranking de Shanghai, presenta anualmente un listado ordenado de las 1.000 mejores universidades de investigación en el mundo, dentro de las cuales se recogen 40 universidades españolas. En la edición de 2022 la mejor universidad era la de Harvard.

---

en el libro de cuenta”<sup>25</sup>. No me resisto a reproducir otros pasajes del Tratado en el que se muestra la consideración de la escritura:

“Y si el libro del administrador no tuviese escrito el día, mes y años en que rescibió los bienes del señor y el día en que los dio gastó o distribuyó y la causa de gasto, la cuenta sería intrincada y no se podría contar derechamente, y la tal cuenta causaría sospecha contra el administrador”<sup>26</sup>.

“Y así los cogedores de los tributos reales son obligados de embiar por escrito a la corte que cuánto cobraron y en qué lo gastaron; y de qué manera y por qué causa, y lo que gastaron (...) Y así quando cobraren tienen de assentar por escrito que cobraron de Pedro tanto y de Juan tanto”<sup>27</sup>.

La escritura representa la existencia de dineros que se recibieron y se gastaron o se dieron, de tributos reales que se recaudaron, pero cuya substancia el que recibe la cuenta no puede directamente juzgar, a la que solo puede acceder mediante su representación. En palabras de Diego del Castillo, en las cuentas “interviene escritura que siempre habla, la qual quando viene a tu poder habla contigo”<sup>28</sup>. Tú no puedes observar la recaudación de los tributos reales, pero las cuentas *escritas* están hablando contigo, te lo están *contando*. De ahí también que nuestro autor dedique gran parte de su análisis a la verosimilitud de las cuentas.

La contabilidad media el espacio entre el sujeto y el receptor de las cuentas por cuanto hace presente lo que está ausente o distante (Bouza Alvarez, 2004). Pero como se puede vislumbrar en la definición de cuenta que Castillo argumenta es “más conveniente a nuestro caso”, también podemos decir que la contabilidad es un movimiento de mediación en el tiempo:

“E digo que la cuenta y razón que tiene de dar el administrador es una memoria de lo que da y rescibe. Porque de lo que rescibe tiene de dar cuenta por memoria; y así mismo de lo que da”<sup>29</sup>.

La contabilidad está asociada a una preocupación esencial de su tiempo: la memoria (Gamero Igea y Larrinaga, 2022). La memoria es una evocación de lo que ya no está presente (Quattrone, 2015) y permite la disponibilidad no solo de espacios sino de tiempos, dando lugar progresivamente a la rendición

---

<sup>25</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 18v.

<sup>26</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 18v.

<sup>27</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 19v.

<sup>28</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 22r.

<sup>29</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 3v.

---

periódica de cuentas y a la problemática asociada. Esta rendición periódica de cuentas la podemos observar, por ejemplo, en la institución de la visita<sup>30</sup>, pero todavía no está presente en el pensamiento de Diego del Castillo más que de una forma incipiente. En efecto, en su análisis de cuándo debe rendirse cuenta, la edición de 1522 no hace ninguna consideración sobre su periodicidad. En cambio, en la edición posterior se incluye una larga disquisición sobre la prescripción de la cuenta<sup>31</sup>, en la que se introduce de forma un tanto enmarañada la presentación de cuentas de mercaderes y compañías a fin de cada año<sup>32</sup>.

Bouza Alvarez (2004) califica el periodo premoderno como *el imperio tiránico de la escritura*. La imprenta convirtió la lectura y la escritura de la realidad cotidiana de una parte creciente de la población, pero también permitió la utilización de la escritura para el gobierno y la gestión. La escritura hace presente (actualiza) lo ausente y abstracto, lo distante y lo pretérito; y fue utilizada por la monarquía para aumentar el alcance de su poder real, juntamente con otros desarrollos tecnológicos como la navegación o el correo (Casado Alonso, 2008). En los términos expuestos más arriba, la escritura permitió crear una nueva realidad en forma de libros de cuentas, visitas, averiguaciones, censos, juicios de residencia e informaciones que aportaron un nuevo conocimiento, una nueva forma de pensar y nuevas maneras de poner en práctica el gobierno y la gestión en una dirección (Larrinaga y Macías, 2020). Esta investigación no puede abarcar el análisis de toda la documentación que produjo el estado administrativo, pero sirva la imagen 3 de ejemplo de cómo la contabilidad posibilita una nueva gestión del erario real, al trazar una previsión del cargo y la data de las rentas del reino para el año 1504. El enorme volumen de documentos contables que atesoran los archivos españoles (Carande, 1987) es testimonio de esta nueva función que asumió la contabilidad (Larrinaga y Macías, 2020). ¿Cómo si no habría sido posible el gobierno de la monarquía hispánica sobre territorios en todo el mundo sin la disponibilidad de información que fluía en forma de rendición de cuentas?

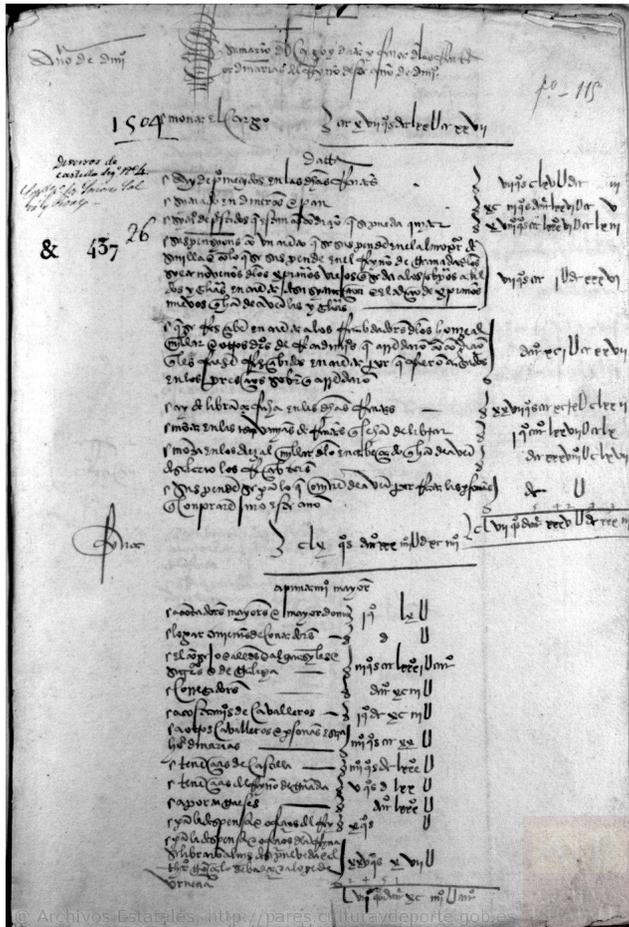
---

<sup>30</sup> La institución de la visita tenía orígenes medievales y religiosos, pero adquirió nueva relevancia con la práctica premoderna del gobierno por averiguación (Torres Aguilar, 1992). Un caso ejemplar lo constituye la Universidad de Alcalá, cuyos estatutos instituían una visita anual, cuyo cometido incluía tomar las cuentas por escrito a los diferentes oficios de la institución.

<sup>31</sup> La etimología de prescribir remite a la relación entre escritura y tiempo ya que proviene del latín *praescribere*, literalmente escribir antes.

<sup>32</sup> En el apartado cinco de este documento volveré sobre el tiempo en Castillo para hacer una consideración más amplia.

**Sumario de cargo y data de las rentas del reino del año 1504 (extracto)**



Fuente: Archivo General de Simancas, Contaduría Mayor de Cuentas, Leg. 182

**¿UNA NUEVA INSCRIPCIÓN DE LA EMPRESA?**

La pregunta a la que voy a tratar de responder ahora es en qué medida puede la contabilidad facilitar un gobierno semejante al de la monarquía hispánica en el caso de la sostenibilidad (Larrinaga, 2021). ¿Puede la contabilidad visibilizar las implicaciones del Antropoceno para las empresas? ¿Puede inscribir áreas en las que pensar las organizaciones de otro modo? ¿Puede poner en marcha una gestión en la dirección de crear un espacio operativo seguro para la humanidad?

---

Ciertamente, en las últimas décadas se ha producido una transformación de la contabilidad con el desarrollo de los informes de sostenibilidad (y en general con todos los informes corporativos que van más allá de los tradicionales informes financieros). Prueba de ello es la Directiva 2014/95/UE, ya mencionada y ahora pendiente de reforma, que ha sido traspuesta a la legislación española mediante la Ley 11/2018<sup>33</sup>, que obliga a las empresas de cierto tamaño a hacer público un informe de sostenibilidad (denominado en esta ley estado de información no financiera), que debe acompañarse de un informe de aseguramiento elaborado por un tercero independiente. En qué medida este tipo de información produce efectos reales en el comportamiento de las empresas es una cuestión que hemos revisado en García-Torea et al. (2022). En una primera mirada, la extensa literatura que ha estudiado la calidad y fiabilidad de la información social y medioambiental divulgada por las empresas es concluyente en cuanto a su falta de neutralidad e integridad (Boiral, 2013; Cho et al., 2015). Las empresas tratan de mostrar una imagen positiva de su impacto sobre el medio ambiente y la sociedad, integrándolo dentro de un relato amable; las empresas tratan de verse bien (Bebbington et al., 2008). Si, como arguyen estos estudios, son los departamentos de relaciones públicas de las empresas los que elaboran esta información social y medioambiental para presentar una buena fachada (*façade*) o mantener la reputación, cabe cuestionarse la performatividad de estos informes.

Sin embargo, creo que es improbable que el movimiento de los informes de sostenibilidad sea inocuo para la gestión de las empresas a largo plazo. De hecho, se pueden observar regulaciones (Esteban-Arrea y García-Torea, 2022), sectores (Bebbington et al., 2020) y materias (Carrión, 2022) en los que las empresas han transformado su aproximación a la sostenibilidad. Esto no quiere decir que los problemas sociales y medioambientales estén resueltos, sino que, como decimos más arriba, ha surgido una nueva forma de pensar el impacto de la empresa y se han puesto en práctica nuevas formas de gobierno y de gestión. Un ejemplo que ilustra la capacidad de inscripción de los indicadores lo proporciona el GHG Protocol.

El clima es uno de los límites planetarios a los que he aludido más arriba. En 2004 diferentes instituciones desarrollaron el GHG Protocol (Protocolo de Gases de Efecto Invernadero), incluyendo una ordenación de indicadores

---

<sup>33</sup> Ley 11/2018 de 28 de diciembre, por la que se modifica la legislación mercantil en materia de información no financiera y diversidad. Con motivo del debate de esta ley tuve la oportunidad de comparecer el 26/02/2018 en la Comisión de Economía del Congreso de los Diputados como experto para informar sobre el proyecto de ley.

---

de emisiones de gases de efecto invernadero (WBCSD, 2004)<sup>34</sup>. El GHG Protocol establece un marco para analizar las emisiones de una organización, distinguiendo tres alcances, en función de si las emisiones se producen directamente en las instalaciones de la organización o son emisiones indirectas. El GHG Protocol no solo ha tenido éxito en términos de su seguimiento, pues es uno de los indicadores más visibles en los informes corporativos (Antonini y Larrinaga, 2017), y del incremento de la transparencia de las empresas, sino que además ha sido instrumental en la traducción de objetivos científicos de descarbonización global a los planes de descarbonización de las empresas, mediante iniciativas internacionales como la *Science-Based Target initiative* (iniciativa de Objetivos Basados en Ciencia) (Carrión, 2022).

En general, podemos preguntarnos si los informes de sostenibilidad no están cambiando las empresas, es decir, la consideración que tenemos de qué es una empresa. El resultado de la empresa ya no se cifra solo en términos del resultado financiero, sino también en términos de su contribución a la descarbonización, su protección de la naturaleza, el respeto a los derechos humanos y los derechos de los trabajadores. Esta nueva inscripción de la empresa nos lleva, al igual que la contabilidad premoderna, a plantear la pregunta de cuál es la dirección de la contabilidad.

#### 4. MORAL

Recordemos que más arriba dijimos que la perspectiva positivista de la contabilidad ha estudiado la información contable como una variable en el proceso de formación de precios en los mercados de capitales. Este relato acerca de la contabilidad ha inscrito a los proveedores de recursos financieros (de capital) como los usuarios hegemónicos de la información contable, tal y como se puede observar en muchas de las formulaciones de los marcos conceptuales de la contabilidad (por ejemplo, IASB, 2018)<sup>35</sup>. Pero esta forma de

---

<sup>34</sup> Esta descripción del GHG Protocol (<https://ghgprotocol.org/>) la tomo de Carrasco Fenech et al. (2022). El GHG Protocol responde a las siglas en inglés de gases de efecto invernadero (*greenhouse gas*; GHG) y establece tres alcances para la contabilidad de las emisiones de gases de CO<sub>2</sub>. El alcance 1 (*scope 1*) comprende las emisiones producidas en los procesos de combustión internos de la entidad. El alcance 2 (*scope 2*) incluye las emisiones derivadas de la energía adquirida por la entidad a terceros en forma de electricidad o agua caliente, entre otros. El alcance 3 (*scope 3*) contiene el resto de las emisiones, incluyendo las generadas en la cadena de suministro para la producción de materias primas, al igual que el transporte.

<sup>35</sup> El Marco Conceptual para la Información Financiera del IASB señala que el “objetivo de la información financiera (...) es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones relacionadas

---

entender la contabilidad no es uniforme, sino que, por ejemplo, la regulación contable europea deriva en gran medida “de una tradición que reconoce lo social (...) y el papel del estado en permitir y facilitar en lugar de trascender los procesos de mercado” (Hopwood, 1994, p. 250). Así, por ejemplo, en las directivas contables de la Unión Europea se puede leer que el objetivo de la contabilidad no se limita a los inversores<sup>36</sup>.

Esta pequeña disparidad me sirve para introducir el siguiente argumento. Aunque se presenta como una actividad técnica, la contabilidad tiene *dirección* (Busco y Quattrone, 2018), está conectada con actividades políticas (Francis, 1990), es una práctica moral (Carnegie et al., 2022) o, como dice Quattrone (2015), “cómo se hacen las cosas está indisociablemente unido a por qué se hacen” (p. 437). Puesto que la contabilidad tiene capacidad mediadora, de hacer inteligibles y visibles los fenómenos económicos (Francis, 1990; Robson, 1992), las cuentas y los indicadores pueden tener un impacto considerable en la construcción del mercado, de la empresa, de la universidad, del sector público o del estado. Antes hemos dicho que la contabilidad es performativa. La contabilidad tiene la facultad de transformar organizaciones, subjetividades y la propia racionalidad económica. La transformación de organizaciones puede observarse en el caso de los *rankings* universitarios, pero también en los informes de sostenibilidad (Antonini et al., 2020) o en la gestión del riesgo (Mesa Pérez, 2021).

Que las cuentas y los indicadores transforman la subjetividad de los individuos es algo que espanta a Goethe y que debe analizarse de forma crítica. Los estudios sobre contabilidad que han seguido las ideas de Foucault sobre el control y el gobierno han mostrado de qué forma se construye la individualización y estandarización de trabajadores susceptibles de gestión (Carmona et al., 1997; Miller y O’Leary, 1987) o de sujetos de rendición de cuentas (Roberts, 1991). Miller y O’Leary (1987) estudiaron cómo la contabilidad de costes y los presupuestos subrayan la desviación personal con respecto a una norma, de acuerdo con los postulados de la administración científica taylorista. Puede decirse que las cuentas y los indicadores proyectan a los

---

con el suministro de recursos a la entidad” (párrafo 1.2). En la nota a pie de página número 4 el Marco abunda sobre la definición de usuarios de la información financiera que incluye “inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales y otros acreedores”.

<sup>36</sup> La Directiva 2013/34/UE de 26 de junio de 2013 de la Unión Europea en materia de contabilidad señala en sus consideraciones iniciales que los objetivos de los estados financieros “no se limitan a facilitar información a inversores en los mercados de capitales, sino que también dan cuenta de las transacciones efectuadas y fomentan la gobernanza empresarial.” (DOUE 182/20)

---

individuos como agentes que disponen de nuevas visibilidades, que realizan múltiples comparaciones con otros y con ciertos estándares, que toman decisiones y realizan elecciones, dando lugar al “yo *calculador* contemporáneo”. Continúan Miller y Power (2013) explicando que “en términos más generales, la contabilidad se ha convertido en una profesión que se define en gran parte por su esfuerzo por exigir la responsabilidad de las personas que se vuelven calculables y comparables.” (p. 584; énfasis añadido).

En este ámbito no puedo resistir la tentación de utilizar otro ejemplo universitario. De unos años a esta parte, se han establecido diferentes mecanismos para la evaluación de la investigación, en consonancia con la corriente de la Nueva Gestión Pública. Aunque no en todos los campos ni del mismo modo en cada país, hoy los investigadores se evalúan por diversos indicadores, como el índice de impacto de sus publicaciones o aun por su *H-Index*<sup>37</sup>. En España se arbitraron los llamados sexenios de investigación para evaluar a los profesores que tienen plena capacidad investigadora. Podemos convenir que la investigación debe evaluarse y que los investigadores debemos rendir cuentas a la sociedad sobre una actividad que constituye nuestra obligación y por la que la sociedad financia nuestros salarios y proyectos de investigación. No cabe duda de que ésta es la interpretación usual de la evaluación de la investigación. Sin embargo, además de representar la investigación, estos indicadores han transformado la subjetividad de los investigadores, quienes ahora se comparan entre sí por el número de sexenios reconocidos o por su *H-Index* que, como diría Goethe, quizás no represente el verdadero total de la vida investigadora. Esta transformación de la subjetividad de los investigadores hace que veamos con desasosiego cómo sus conversaciones ya no giren en torno al objeto de investigación y al mundo de las ideas, sino al más pedestre terreno del número de publicaciones, del factor de impacto de la revista u otros indicadores del estilo<sup>38</sup> (Senn et al., 2022).

---

<sup>37</sup> El reconocimiento de periodos de actividad científica (conocidos como sexenios) está regulado en el Real Decreto 1086/1989, de 28 de agosto, sobre retribuciones del profesorado universitario. El índice de impacto de las publicaciones, calculado por diferentes entidades, mide el promedio de citas que reciben los artículos publicados en una revista durante los dos o tres años que siguen a su publicación. El *H-Index* (factor h de Hirsch), también publicado por varias entidades, es el número h de artículos que han sido citados al menos h veces.

<sup>38</sup> En Carrasco Fenech et al. (2022) nos hacemos eco de una cita de Christenson (1983) a Imre Lakatos. Lakatos elogiaba a Newton por no haber publicado nada acerca de su teoría de la luna durante veinte años en tanto no consiguió resolver ciertas discrepancias entre la teoría y sus observaciones. La primera docena de versiones de la teoría de Newton hubieron de terminar en su papelera, según Lakatos. Tomándonos la licencia de transcribir una cita de Christenson (1983, pp. 20-21) a Lakatos, éste ironizaba que las “papeleras eran contenedores utilizados en el siglo XVII para desechar algunas primeras

---

Además de transformar subjetividades, las cuentas y los indicadores también son susceptibles de dar soporte a diferentes racionalidades económicas. Francis (1990) propone que la contabilidad tiene agencia moral, mientras que Miller y Power (2013) llaman la atención sobre su efecto de adjudicación (*adjudicating*), es decir, de determinar y atribuir resultados de acuerdo con determinados valores y la comparación con normas aceptables de comportamiento (Carmona et al., 1997). Volviendo al ejemplo del comienzo de este apartado, la contabilidad se puede concebir como una actividad dirigida exclusivamente a los inversores o que tiene una motivación que incluya un rango más amplio de grupos de interés. Como nos recuerda Francis (1990), la definición de los diferentes conceptos y prácticas contables no tiene un origen natural, sino que son el producto de una determinada *gramática* y *sin-taxis* que se ha adoptado por convención, pero que está en continua mutación (Hopwood, 1987). Podríamos añadir que cada convención contable está asociada a una determinada racionalidad, a lo que Busco y Quattrone (2018) llaman una *dirección*.

Así, la contabilidad financiera ha adoptado una determinada *gramática* y *sin-taxis* que determina que la utilización de bienes comunes, como aire limpio, la seguridad o las autopistas, no se considere un coste en la obtención del resultado, al contrario de lo que ocurre con la amortización del fondo de comercio<sup>39</sup> o con algunos impuestos diferidos. Por otro lado, la característica formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias considera los salarios como coste, mientras que los dividendos se consideran una distribución del beneficio. Sin embargo, esto no es siempre así: durante la segunda mitad de los años ochenta, cuando España armonizaba su regulación contable con Europa, existió un proyecto (finalmente abandonado) de cuenta híbrida de pérdidas y ganancias, que informaba sobre la distribución del valor añadido generado por la empresa (Larrinaga, 2001) al modo del estado de valor añadido (Burchell

---

versiones de manuscritos que la autocrítica (o la crítica privada de amigos eruditos) descartaba en una primera lectura. En nuestra era de explosión de publicaciones, la mayoría de la gente no tiene tiempo para leer sus manuscritos, y las revistas científicas han asumido la función de papeleras.” Tanto más así que Lakatos no llegó a conocer el mundo de las publicaciones electrónicas y de los factores de impacto.

<sup>39</sup> Normas particulares sobre el inmovilizado intangible del Plan General de Contabilidad, modificadas por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre. El fondo de comercio es un activo inmaterial que surge cuando un comprador adquiere un negocio por un valor superior a su patrimonio neto. Este valor recoge aspectos intangibles del negocio que le confieren valor pero que no están reconocidos dentro de ningún otro activo (por ejemplo, reputación o la formación y el saber hacer de los empleados). No hay ninguna razón para pensar que el fondo de comercio tenga una vida útil limitada, algo que corrobora el hecho de que la prescripción de la normativa contable haya oscilado entre la amortización y la no amortización, en un vaivén que desorienta a los teóricos y los prácticos de la contabilidad.

---

et al., 1985). El estado de valor añadido se caracteriza por hacer visible la colaboración en la generación del valor empresarial de los diferentes factores productivos que considera la teoría económica, tales como el capital y el trabajo. Así, ambos factores son partícipes de la generación y distribución del valor añadido por la empresa. Sin embargo, como se ha dicho, el modelo convencional de cuenta de pérdidas y ganancias inscribe al trabajo como un coste. La consecuencia de esta inscripción es que el trabajo será un epígrafe para minimizar en aras a la eficiencia de las operaciones.

La *dirección* de la contabilidad está siempre asociada a una racionalidad, a una forma de concebir las relaciones entre los diferentes grupos sociales (Francis, 1990). Esta asociación implica que el contexto hace a la contabilidad, pero también que la contabilidad, en tanto que inscripción, produce efectos sociales y políticos (Burchell et al., 1980; Cooper y Sherer, 1984). Es en este sentido que podemos decir que la contabilidad es esencialmente una práctica moral (Carnegie et al., 2022; Francis, 1990) o que tiene una determinada *dirección* (Busco y Quattrone, 2018). Nos quedaremos con la idea de la contabilidad como práctica moral, en el sentido de que la performatividad de la contabilidad tiene efectos que demandan un análisis ético y político.

### ***LA DIRECCIÓN DE LAS CUENTAS DE DIEGO DEL CASTILLO***

La noción de cuenta en el Tratado es prueba fehaciente de la compleja relación entre contabilidad y racionalidad. Aunque podemos convenir en que ambos vocablos tienen significados dispares en el presente, su común raíz latina es *ratio*, como se puede observar en los diccionarios de la época<sup>40</sup>. Es por eso por lo que para Castillo cuenta y razón son la misma cosa:

“E porque arriba se nombra cuenta o razón, y algunos podrían pensar que son diversas, digo que, en derecho, entre cuenta y razón no se haze diferencia.”<sup>41</sup>.

Siendo la misma cosa, Castillo define en la primera parte del Tratado “qué cosa es cuenta o razón”, anotando que “cuenta o razón se dice en muchas

---

<sup>40</sup> Así, por ejemplo, en el Vocabulario español-latino de Antonio de Nebrija, 1494 (Facsimil publicado por la Real Academia Española), tanto razón como cuenta se corresponden con el vocablo latino *ratio*. Más tarde, el Tesoro de la lengua castellana, o española de Sebastian de Cobarrubias, 1611 (Biblioteca Nacional de España: <http://bdh.bne.es/bnearch/detalle/4216062>) define la cuenta como “la razón de cada cosa” y se especifica que al contador llamaban los latinos *a rationibus*.

<sup>41</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 3v.

---

maneras”<sup>42</sup>, es decir, tiene muchas acepciones. De este modo, podemos ver cómo en la escolástica de Castillo *cuenta* pertenece al campo semántico de la *ratio*, al tiempo que trata de emanciparse de él. Así, por un lado, más del lado del sentido dominante contemporáneo de razón, la cuenta o razón remite al entendimiento<sup>43</sup>.

“Dízese también cuenta o razón un movimiento de la voluntad en aquellas cosas que se pueden discernir o conocer (...) Así mismo se dize cuenta o razón un movimiento de ánimo que declara por vista y obra la voluntad. Y distingue y aparta lo verdadero de lo falso”<sup>44</sup>.

Pero, por otro lado, nuestro autor muestra en otras acepciones la voluntad de asociar la cuenta o razón con la administración y los libros de cuentas. En estas explicaciones se extiende más y las asocia con temas centrales de su tratado, como son la certeza de la cuenta y el método de data y recibo.

“La primera se dize razón cierta y no dudosa confirmación. Dízese cierta y no dudosa, porque la cuenta que tiene de dar el administrador a de ser cierta y no a de tener duda de que se presuma contra él que no dize verdad (...) En otra manera se dize cuenta o razón un movimiento que procede del entendimiento, por causas sensitivas o intellectivas según la subjeta materia, para mostrar, o disponer, o necesario concluir, alguna cosa. Como sería en lo que se da y rescibe, porque de necesidad se tiene de concluir, mostrando lo que se recibió, en qué manera se dio gasto o pago”<sup>45</sup>.

A pesar de lo cual, todavía no considera suficientemente delimitado el concepto que quiere desarrollar en un tratado para “la cuenta y razón que los administradores tienen de dar de su oficio”<sup>46</sup>, motivo por el cual Castillo propone la definición basada en el concepto de memoria, cuyas implicaciones de cara a la inscripción se han discutido en páginas precedentes.

Podemos concluir que en el pensamiento contable de Castillo la inscripción trata de emanciparse de la razón, sin llegar a conseguirlo. Es más, de acuerdo con algunos autores (Busco y Quattrone, 2018; Carnegie et al., 2022; Francis, 1990), propongo aquí que la contabilidad, como inscripción,

---

<sup>42</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 3v.

<sup>43</sup> Aunque el uso dominante de razón remita al entendimiento, este vocablo también se utiliza como cuenta, cómputo o asiento en un registro (Diccionario Real Academia Española).

<sup>44</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 3r.

<sup>45</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 3r.

<sup>46</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 3r.

---

nunca llegó a disociarse de la contabilidad como razón. Como vengo diciendo: la contabilidad tiene *dirección*. Puedo aquí hacer una breve referencia a la *dirección* del imperio tiránico de la escritura (Bouza Alvarez, 2004) al que me he referido antes. Ya adelantaba la tesis de que la contabilidad, dentro de la administración burocrática, hizo posible acrecentar el alcance del poder, singularmente del poder real (Bernal, 2007; Elliott, 1965; Gamero Igea y Larrinaga, 2022). Así, mientras que la historia de la contabilidad ha tratado de indagar en los antecedentes de la racionalidad económica del presente (ya vimos anterioremente la posición de, por ejemplo, Vlaemminck, 1961) y la sociología ha visto un precedente de la racionalidad capitalista (Carruthers y Espeland, 1991; Weber, 1956/2019), en Larrinaga y Macías (2020), siguiendo ideas de Miller (1990), insistimos en la necesidad de estudiar la contabilidad del siglo XVI a la luz de la racionalidad administrativa del estado moderno (no de la racionalidad del presente). Sobre este particular hay que subrayar el pensamiento económico y administrativo de la Escuela de Salamanca como epítome de la nueva racionalidad que nos puede asistir en la explicación de la *dirección* de la contabilidad que se advierte en la obra de Diego del Castillo (Gamero Igea y Larrinaga, 2022).

No es este lugar para extenderme sobre una materia que hemos tratado con mayor profundidad en Larrinaga y Macías (2020), pero voy a mencionar de forma esquemática tres indicios de la *razón* de las prácticas contables del tiempo de Diego del Castillo. Para ello voy a seguir a un burgalés ilustre, fundador de la Escuela de Salamanca y contemporáneo de Diego del Castillo: Francisco de Vitoria (1480-1546). Me referiré en especial a su pensamiento político recogido en la *Relectio de postestate civili*<sup>47</sup> (Cordero Pando, 2008). En su teorización del estado (él lo llama república en un sentido diferente del contemporáneo), Vitoria explica que el estado alcanza la perfección con su soberanía (como entidad capaz de gobernarse a sí misma) que a su vez depende del orden, comunicación y circulación y de la abundancia de recursos para imponerse a otros estados (Walter, 2008). Así, en primer lugar, el interés de la monarquía en la traducción del Tratado para el fomento del orden en la sociedad adquiere una innegable *dirección* política en el diseño del estado moderno; la universal y correcta rendición de cuentas proporciona orden, comunicación y circulación internas, haciendo fuerte al estado (Larrinaga y Macías, 2020). Además de este tema general, hay dos

---

<sup>47</sup> Las reelecciones de Vitoria eran textos manuscritos preparados para presentar ante un público académico que los seguidores de Vitoria transmitieron, pero que no se publicaron originalmente. Vitoria presentó esta reelección en 1528 probablemente (Pagden y Lawrance, 1991).

---

argumentos más concretos que corroboran esta *razón* de la contabilidad, asociados a la fortaleza del estado moderno.

Como he dicho, en Vitoria la fortaleza del estado estriba en la abundancia de recursos; dos de estos recursos tienen especial preeminencia en el ideario y en la praxis de la época: los impuestos y los metales preciosos. Así, en segundo lugar, podemos decir que la obligatoriedad de tener libros de cuentas introducida por los Reyes Católicos en el Cuaderno de Alcabalas de 1491 con motivo de la gran reforma fiscal está dirigida a fortalecer el estado. Vitoria señala la importancia de los tributos para el estado administrativo, llevándolos al terreno moral del pecado mortal *civil*: “podemos tomar el ejemplo de un impuesto que aparezca como absolutamente necesario para la defensa de la república y para otras fortificaciones y obras públicas: si alguien no pagase, pecaría mortalmente [*si quis non solverit, peccaret mortaliter*], aun cuando no haya sido dada ninguna ley por Dios”<sup>48</sup>.

En tercer y último lugar, también hemos mencionado la obligatoriedad de tener libros por partida doble para mercaderes y cambistas, introducida por las Pragmáticas de Cigales (1549) y Madrid (1552). La salida de metales preciosos hacia otros países europeos fue una gran preocupación del siglo XVI, cuando la fortaleza del reino se medía en términos de la abundancia de tales caudales. Esta cuestión de gobierno motivó la norma contable, singular para su tiempo y primera en que se hace obligatoria la partida doble, no solo en España sino en Europa (Hernandez Esteve, 1985a)<sup>49</sup>. Como dijo Vitoria, “si se prohíbe que alguien saque dinero del reino, cualquiera que lo exporte peca gravemente, aunque una exportación cause poco daño a la república; pero, si se hace de forma generalizada, se arruinaría del reino. Por tanto, esta ley

---

<sup>48</sup> *Relectio de postestate civili*, 19. Traducción de Cordero Pando (2008, p. 59).

<sup>49</sup> Pedro Luis de Torregrosa (ver más adelante), en su aprobación del *Libro de caja y manual de cuentas de mercaderes*, 1590, de Bartolomé Salvador de Solórzano (<https://repositorio.bde.es/handle/123456789/2603>) dice textualmente: “Que este estilo de libro de Caja, y Manual (...) es útil no solo para los dueños de los libros, sino también para los que son, o pueden ser interesados en ellos, y para echar de ver, y que se entienda mejor si en ellos huviere escrita alguna cosa manos cierta, o que no sea verdadera (...) [el] manual con su libro de Caja: el qual es muy conuiniente para toda la republica, especialmente para los Reyes y Principes, y para los que a su nombre administran justicia, que si no fuera assi, no lo huviere aprobado y recebido todas las naciones. Y parece, que por entenderse esto en los años de 49 y 52 se mando por prematuca y ley a los hombres de negocios naturales y estranjeros, que en ellos residen, que por esta orden de libro de Caja y Manual, y no por otra, tengan las cuentas de lo que tratan y negociaban”.

---

obliga a todos bajo culpa mortal”<sup>50</sup>. Este otro pecado mortal civil de Vitoria revela cómo la razón del estado administrativo explica la contabilidad del siglo XVI.

Si la *razón*, la *dirección* de las novedades contables que se producen en el pensamiento contable del tiempo de Diego del Castillo es la fortaleza del estado, en Larrinaga y Macías (2020) sostenemos que esta nueva forma de pensar, de razón, también se posibilita en cierta medida por los nuevos ámbitos que la contabilidad hace visibles y sobre los cuales facilita una nueva forma de actuación y de gestión, ya sea en los impuestos, los metales preciosos o en el orden interno del estado.

### ***ESG O SOSTENIBILIDAD***

Ahora me pregunto cuál es la *dirección* de las inscripciones que está realizando la contabilidad y la información de sostenibilidad. En este punto me voy a referir al debate existente en este momento, entre dos enfoques que podríamos llamar *ESG* y *de sostenibilidad* (Pollard y Bebbington, 2022), para lo que seguimos el análisis que hemos hecho en Carrasco Fenech et al. (2022).

Una vez ha perdido adeptos la idea de que la gestión de cuestiones sociales y medioambientales disipa el capital de las empresas y sus administradores tan solo deben rendir cuentas por su responsabilidad fiduciaria de crear valor para los accionistas (Jensen, 2001), surgen dos *razones* opuestas para la contabilidad e información de sostenibilidad. Por un lado, el enfoque que se conoce como *ESG*, se ha popularizado internacionalmente para referirse a los aspectos medioambientales, sociales y de gobierno corporativo (*Environmental, Social, and Governance*). Iniciativas internacionales, tales como CDP (por las siglas en inglés del Proyecto de Revelaciones sobre Carbono), TCFD (por las siglas en inglés del Equipo de Trabajo para las Revelaciones Financieras Relacionadas con el Clima) están poniendo de relieve que ciertos impactos ecológicos de la empresa, en particular los relacionados con el clima, pueden volverse contra ella a corto o a largo plazo, a modo de bumerán, y ocasionar perjuicios o riesgos para el valor de las inversiones realizadas en la empresa (el valor de la propiedad). También se constata que algunos sectores empresariales dependen de la disponibilidad de recursos naturales, como por ejemplo es el caso del sector pesquero (Österblom et al., 2020). Siguiendo este razonamiento, ciertas dependencias e impactos sociales y ecológicos son parte del

---

<sup>50</sup> *Relectio de postestate civili*, 19. Traducción de Cordero Pando (2008, p. 59).

---

interés bien entendido (el interés *ilustrado* del que hablan los anglosajones) de la propiedad de la empresa, y así se está constatando en aspectos tales como el cambio climático o la debida vigilancia de las actividades realizadas en la cadena de suministro. Así, muchas empresas consideran que el cambio climático es financieramente material (Giner y Luque-Vílchez, 2022) porque puede disminuir el valor de sus activos, comprometer el suministro de recursos o afectar sus actividades mediante regulaciones. De este modo, el motivo para considerar la sostenibilidad que se puede extraer de las normas que está desarrollando la Fundación IFRS es el efecto que estos impactos tienen en la inversión, de manera que se considera que son materiales si condicionan la toma de decisiones de los inversores porque afectan a la generación de flujos de efectivo o a la evaluación de la administración de los gerentes de la entidad (Giner y Luque-Vílchez, 2022). La dirección de esta perspectiva es de afuera hacia dentro (*outside-in*).

Por otro lado, podemos hablar del enfoque que, siguiendo a Pollard y Bebbington (2022), llamaremos de *sostenibilidad*. Una organización de inversores éticos con el apoyo del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente y el Desarrollo promovió una iniciativa internacional, involucrando a diversos grupos de interés, para crear un modelo de elaboración de informes de sostenibilidad, dando lugar a las ya mencionadas guías para la elaboración de informes de sostenibilidad de la GRI. Las guías GRI instituyeron el principio de que las empresas deben informar sobre el impacto que sus actividades tienen sobre su entorno social y ecológico, además de sobre el propio negocio. Lo novedoso de las guías GRI es que instituyeron exitosamente la (podríamos llamar) *dirección* que se ha venido en llamar de dentro hacia fuera (*inside-out*), es decir, que informa de los impactos de la empresa en la sostenibilidad, independientemente del efecto que puedan tener sobre la valoración de sus inversiones (Giner y Luque-Vílchez, 2022). La dirección *inside-out* se ha superpuesto a la dirección *outside-in* de manera que ahora se habla de una doble materialidad (Giner y Luque-Vílchez, 2022). En cualquier caso, como hemos señalado en Larrinaga y Bebbington (2021), GRI instauró ciertas prácticas informativas, como la relevación de indicadores absolutos en lugar de indicadores de eficiencia, de resultados comparados con objetivos, establecimiento de límites organizativos o de informes de aseguramiento, además de señalar aspectos del desarrollo sostenible que, como la corrupción, las prácticas laborales o la biodiversidad, no habían recibido atención en los informes corporativos hasta el momento. Así, hoy encontramos que grandes empresas publican información sobre las condiciones laborales en su cadena

---

de suministro (Antonini et al., 2020), sobre su impacto en el clima (Charnock et al., 2021) o sobre biodiversidad (Bebbington et al., 2021). Aunque esta información diste de ser perfecta (una cuestión sobre la que volveremos más adelante), la información de sostenibilidad ha contribuido a visibilizar y poner sobre la mesa el papel que han de desempeñar las empresas en la sostenibilidad (Larrinaga, 2021). En este sentido, diferentes iniciativas internacionales y responsables políticos confirman el papel moral de la contabilidad cuando la llaman a tomar parte en la concienciación y difusión de conocimiento e información allí donde la ley no puede llegar a regular el comportamiento deseado (Carrasco Fenech et al., 2022). Piénsese, por ejemplo, en la política comunitaria de responsabilidad social de la empresa que ha dado lugar a la Directiva 2014/95/UE, actualmente en proceso de reforma. Las autoridades no legislan el comportamiento (emisiones o condiciones laborales) porque no tienen capacidad de imponer la norma (por ejemplo, por falta de jurisdicción) o porque no desean hacerlo (por ejemplo, por confiar en mecanismos de mercado) y optan por el derecho blando (*soft law*) (Larrinaga y Bebbington, 2021).

Con este análisis del binomio contabilidad-racionalidad quiero ilustrar el potencial de un estudio no dogmático de la contabilidad que se pregunta (en lugar de afirmar) la racionalidad y objetivos de los cálculos y prácticas contables (Miller y Rose, 2008). De momento, este análisis preliminar del Tratado de cuentas y de la información de sostenibilidad nos muestra el interés de interrogarnos acerca de la *dirección* de las cuentas, de los efectos que produce el devenir de la contabilidad, siempre entendiendo que la relación entre contabilidad y racionalidad es compleja, pues tanto la razón explica la contabilidad como la contabilidad crea nuevas racionalidades (Quattrone, 2015)<sup>51</sup>.

## 5. CONTINUA BÚSQUEDA

A través de la inscripción la contabilidad proporciona estructuras de representación que permiten comparar, combinar y trasladar diferentes fenómenos, creando nuevas abstracciones económicas y nuevas formas de poner en práctica ideales de gestión y de gobierno (Robson, 1992; Rose y Miller, 1992).

---

<sup>51</sup> No quiero extenderme sobre esta cuestión, pero sí debo anotar al margen la necesidad de contemplar el potencial de la contabilidad en la creación de lógicas tanto generadoras como destructivas. Así, aunque muchos de los defensores de la información de sostenibilidad han visto en esta actividad un potencial de motivación de prácticas más sostenibles, la contabilidad también sostiene lógicas de explotación del medio ambiente (Larrinaga y Bebbington, 2001; Larrinaga y García-Torea, 2022). Igualmente, la moralidad de las lógicas que pudo sostener la contabilidad en el pasado (por ejemplo, coloniales) es sin duda objeto de un creciente debate en la investigación contable (Sauerbronn et al., 2021).

---

Pero la inscripción contable no es un proceso aleatorio, sino que siempre tiene una *dirección* (Busco y Quattrone, 2018), por cuanto está asociada a una determinada racionalidad y produce determinados efectos sociales y políticos. Por eso hemos dicho que la contabilidad es una práctica moral. La tercera característica de la contabilidad que abordaré en esta lección es que es siempre insuficiente, incompleta, ambigua y, en cierta medida, imposible. En palabras de Porter (1995, p. 91) “los asuntos financieros nunca son lo suficientemente sencillos como para resumirse adecuadamente en una mera tabla de números”.

Las cuentas y los indicadores van siempre acompañados de una manifiesta ambigüedad, de una insatisfacción con las representaciones que inscribe, ocasionando formas de resistencia (Carmona et al., 1997), así como una continua búsqueda de nuevas formas de expresión, nuevas observaciones que se acumulan a las anteriores y que nunca alcanzan el ideal de una representación fidedigna de lo representado (Busco y Quattrone, 2018). Como decía Hopwood (1987) “La contabilidad siempre ha experimentado una tendencia a convertirse en lo que no fue. Un oficio fluido y emergente, cuyas técnicas y perspectivas concomitantes se han implicado de muy diferentes maneras en transformaciones organizacionales y sociales.” (p. 207).

La contabilidad está en continuo movimiento. En palabras de Miller y Power (2013), el papel mediador de la contabilidad es más un proceso permanente que un resultado estable. Como ya se explicó anteriormente, la contabilidad ha ido surgiendo al calor de diferentes racionalidades e ideales. Diferentes prácticas contables crean las condiciones de posibilidad para traducir ideales de eficiencia, sostenibilidad, responsabilidad social o gestión del riesgo en medidas concretas que mueven a la acción y permiten valorar (y autoevaluarse) empleados, organizaciones o países. Pero tanto los ideales como las prácticas contables cambian de manera permanente. En conexión con la concepción de la contabilidad como una actividad moral, las cuentas y los indicadores para evaluar la eficiencia, la sostenibilidad, la responsabilidad social o el riesgo son siempre perfectibles e incompletos, lo que motiva la búsqueda de nuevos modelos de cuentas y nuevos indicadores que representen mejor desde la perspectiva del ideal en cuestión. Por ejemplo, asistimos en los últimos años a una explosión del interés por la evaluación del cumplimiento normativo (Mesa Pérez, 2021) o de la diligencia debida en el control de las condiciones laborales y ambientales en la cadena de suministro (Antonini et al., 2020).

---

La distinción entre enmarcar y desbordar que Callon (1998) aplica al análisis de las externalidades permite aproximarnos al concepto de una contabilidad incompleta. De un lado, el marco establece unas fronteras definidas dentro de las que se producen interacciones en condiciones de estabilidad precisamente porque el enmarcar esa situación pone el mundo exterior entre paréntesis, se le deja en suspenso. De otro lado, enmarcar una situación (*framing*) indefectiblemente ocasiona desbordamientos (*overflows*) ya que, aunque se le haya dejado en suspenso, las fronteras siguen atravesadas por relaciones con el mundo exterior. Dentro de un marco, las representaciones contables están asociadas a determinadas racionalidades, contextos e ideales, de forma que las primeras proporcionan visibilidades y hacen operativos a los segundos, al tiempo que éstos hacen que las cuentas y los indicadores sean efectivos. Por ejemplo, la cuenta de pérdidas y ganancias proporciona a la propiedad información sobre su porción de la renta generada por la empresa. Dentro de este marco es necesario establecer una determinada clasificación de los costes laborales y poner entre paréntesis las externalidades y la utilización de bienes comunes. Ahora bien, este *poner entre paréntesis* ocasiona desbordamientos porque el *framing* no evita que se sigan produciendo externalidades y se sigan utilizando bienes comunes. Callon (1998) propone que el marco es siempre inestable, excepcional e incompleto, ya que requiere un volumen considerable de recursos para su sostenimiento. En consecuencia, el desbordamiento es continuo. Este proceso de desbordamiento de la contabilidad se puede observar en múltiples áreas, con motivo de los retos que plantean la pandemia (Broadbent, 2020), la sostenibilidad (Bebbington et al., 2020), las noticias falsas (Jia et al., 2020), los nuevos medios de comunicación (Gómez-Carrasco et al., 2021), la globalización (Gómez-Villegas y Larrinaga, 2022), la gestión de riesgos (Mesa Pérez, 2021), la diligencia debida en la cadena de suministro (Antonini et al., 2020), la guerra, la disponibilidad de energía (Burritt et al., 2021), el cambio climático (Carrión, 2022), el género (Carmona y Ezzamel, 2016; Haynes, 2013) o las nuevas identidades (Egan, 2018).

Lo anterior no comporta que la contabilidad sea infructuosa. Al contrario, la búsqueda continua es consustancial a la contabilidad y a su permanente expansión. Para Busco y Quattrone (2018), precisamente lo incompleto de la contabilidad aporta motivos y señala la necesidad de la búsqueda continua de nuevos modelos de representación contable “e inevitablemente genera y apunta a capacidades inventivas (...) uno puede observar procesos a través de los cuales lo incompleto, las referencias parciales, las cuentas fallidas, la carencia de observaciones y los signos estériles encajan estrechamente para generar

---

no solo inventarios defectuosos y parciales (es decir, representaciones) sino también re combinaciones, inventos y alternativas” (p. 16).

### ***CUENTAS INCOMPLETAS: DERECHO Y TIEMPO***

No hay duda de que el imperio tiránico de la escritura al que se refiere Bouza Alvarez (2004) que, trasladado a la administración del estado se materializa en la profusión de pleitos, libros de cuentas, visitas, averiguaciones, censos, juicios de residencia e informaciones, fue clave en la fundación del estado moderno. En consonancia con las tesis de Vitoria, Naszályi (1937) lo llama estado administrativo. Algunos historiadores subrayan el nivel de esta organización (Bernal, 2007; Elliott, 1965). Pero, al tiempo que la monarquía castellana utilizaba todos estos instrumentos para acrecentar su centralización y expansión territorial, su administración sufría de problemas endémicos derivados del reto que suponía la distancia física, de la venalidad de sus funcionarios, de la falta de pericia técnica y del predominio de la lógica jurídica sobre la administrativa, que hace que cualquier resolución se demorase con frecuencia en interminables pleitos (Larrinaga y Macías, 2020). Sin llegar a la tesis de Soll (2014) acerca del prejuicio castellano contra la contabilidad y el comercio y del desconocimiento de los soberanos españoles de la contabilidad<sup>52</sup>, el Tratado de cuentas sí es prueba fehaciente de la primacía del derecho sobre la administración. No olvidemos que Diego del Castillo era, ante todo, un doctor en derecho que también se desempeña como administrador (Gamero Igea y Larrinaga, 2022), algo característico de aquel régimen donde la administración de justicia y las finanzas están yuxtapuestas.

Como evidencia de la yuxtaposición entre derecho y administración, los consejos reales acumulaban funciones políticas, de finanzas y de última instancia judicial (Elliott, 1965, 2006; García Marín, 1998); igualmente, las contadurías mayores gestionaban las finanzas y la hacienda pública y también entendían de los pleitos relacionados con dichas materias (De las Heras, 1988). De ello no cabe inferir ignorancia: desde los Reyes Católicos hasta Felipe II, existía una consciencia de cómo la avalancha de pleitos entorpecía la administración (Kagan, 1981; Suárez Fernández, 1998). Sin embargo, la mentalidad de la época era incapaz de resolver lo que a nuestros ojos puede

---

<sup>52</sup> No deja de sorprenderme la personalización de Soll (2014) en los monarcas. El recurso retórico de hablar de ellos como “gestores financieros” es anacrónico como poco. La administración de la monarquía a este nivel recaía en los consejos. Más detalles sobre esta cuestión se pueden encontrar en Gamero Igea y Larrinaga (2022).

---

parecer una disfuncionalidad porque dentro de su armazón conceptual otra alternativa no tenía sentido.

En la decimocuarta parte del Tratado de cuentas, Castillo se pregunta por el acto de rendición de cuentas, llevándolo al terreno jurídico que tan bien conoce y utilizando su lenguaje: “Porque puesto que tenga este auto semejança de juyzio o de auto de juyzio tiene fuerça de pacto y es menester que se firme por leyes destos reynos”<sup>53</sup>. La de Castillo es una forma de entender la contabilidad muy de su tiempo, donde la rendición de cuentas es un auto que, por analogía jurídica, nos dice el autor, se puede tratar como un juicio y que, como tal, da como resultado una sentencia:

“cómo se tiene de hazer instrumento hechas las cuentas y las posiciones y sentencia y si es obligado el juez de executar la sentencia, aunque se apele della”<sup>54</sup>.

Como vengo diciendo, el esquema interpretativo que utiliza Castillo para concebir la contabilidad es jurídico. Pero no es exclusivo suyo, sino que se pone en práctica en toda rendición de cuentas. Así, por ejemplo, Donoso Anes (2002) muestra cómo la rendición de cuentas por la administración de bienes de difuntos en Indias está regulada hasta en el más mínimo detalle. Asimismo, la institución de la visita consiste en la indagación y rendición de cuentas, pero periódicamente la visita puede dar como resultado nuevas leyes que regulan una nueva organización de la institución objeto de visita, como puede verse en las visitas de Juan de Ovando a la Universidad de Alcalá (Poole, 2004).

Sin duda hay resistencia al imperio del derecho civil. Las Ordenanzas del Consulado de Burgos de 1538 son un ejemplo de ello: habiendo obtenido una jurisdicción propia, el Consulado no admite la participación de letrados ni de sus escritos porque “los pleytos è causas que este juzgado de Prior y Cónsules se pueden y deben conocer (...) son cosas que no requieren letrados ni puntos de derecho, sino que ha de yr por cuenta é razón de libros de debe y ha de haber ó cambios ó seguros ó afletamientos (...) questán fundadas en verdad y buena razón é estilo de mercaderes”<sup>55</sup>.

---

<sup>53</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 37r.

<sup>54</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 36v.

<sup>55</sup> Páginas 196-197 de la edición de las Ordenanzas de Eloy García de Quevedo: <https://bibliotecadigital.jcyl.es/es/consulta/registro.do?id=101>

---

Aplicando aquí las ideas de Busco y Quattrone (2018), los problemas endémicos de la contabilidad del siglo XVI engendran una búsqueda continua de formas alternativas de representación, re combinaciones e inventos. Un caso insólito lo constituye el intento de introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla en 1592 por Pedro Luis de Torregrosa (Hernandez Esteve, 1985b). Sin duda, avanzado el siglo XVI, la contabilidad por partida doble había adquirido prestigio como método para la mejor administración y sabemos que Torregrosa era un convencido de sus bondades, pues fue quien aprobó y alabó la obra de Solórzano sobre la partida doble<sup>56</sup>. Según Hernández Esteve, el experimento de Torregrosa se prolongó durante 28 años, aunque no evitó sucesivas bancarrotas de la monarquía<sup>57</sup>.

Pero quiero volver a referirme a una innovación en la que se puede observar la evolución del pensamiento de Castillo: el tiempo. Como decía antes, la representación del tiempo no aparece en la obra de Castillo más que de una forma incipiente. Así, en la edición de 1522 la contabilidad es una representación lineal que termina con la rendición de cuentas. Sin embargo, tanto en la reedición del Tratado de 1542, como en su composición del Doctrinal (c. 1544)<sup>58</sup> se observa una evolución donde el tiempo comienza a desempeñar un papel en la contabilidad. Ya en la Reprobación de los juegos (1528)<sup>59</sup> aparece el tema estoico de la fragilidad del tiempo, cuyo derroche en el juego es pecado mortal. Pero es en 1542 cuando Castillo añade al Tratado un discurso jurídico sobre la prescripción en el capítulo sobre *cuándo* deben rendirse las cuentas, donde se introduce una referencia indirecta a la rendición de cuentas cíclica, al final de cada año: en los dos primeros párrafos explica nuestro autor las excepciones a la petición de cuentas en los negocios:

---

<sup>56</sup> Bartolomé Salvador de Solórzano. *Libro de caxa y manual de cuentas de mercaderes*, 1590. Versión digital en el Banco de España: <https://repositorio.bde.es/handle/123456789/2603>

<sup>57</sup> Como en tantos otros apartados de la historia de la contabilidad del siglo XVI es Hernández Esteve quien dio noticia de este original experimento, que sin duda reclama una mayor atención por parte de los investigadores. Aun a riesgo de incurrir en un anacronismo, parece reverberar en las actuales propuestas contables de la Nueva Gestión Pública.

<sup>58</sup> Fue su hijo quien publicó el Doctrinal de confesores en 1552, pero la Biblioteca Nacional de España conserva el manuscrito de Diego del Castillo con la signatura MSS/102. Castillo falleció en 1544.

<sup>59</sup> Diego del Castillo, *Tratado muy útil y provechoso en reprobación de los juegos: y no menos provechoso para la vida y estado de los hombres. Compuesto por el famoso doctor Diego del castillo, vezino de la villa de Molina del qual se puede sacar mucho fruto para en castigo de otros delictos que del juego se causan*, Valladolid, Nicolás de Tyerry, 1528.

---

“Y si dos compañeros tuvieron en compañía sus bienes y partidos pasó mucho tiempo, provada la partición no podrá el compañero pedir que le muten otra vez a hazer la cuenta, a el compañero, a su compañero, en fin de cada un año”<sup>60</sup>.

Si el concepto de tiempo en el Tratado es incipiente, aun así permite a Castillo aproximarse de forma innovadora a cuestiones económicas en la obra que más le acerca a la Escuela de Salamanca: el Doctrinal de confesores. Estos doctrinales servían para educar a los confesores sobre la incesante actividad comercial y financiera, cada vez más sofisticada, donde podía intervenir pecado y así no impedir a los mercaderes y cambistas dedicarse a sus negocios, “porque las ánimas de aquellos no se pierdan levando injusta ganancia”<sup>61</sup>. Hay que hacer notar la originalidad de Diego del Castillo, pues eran religiosos los que solían publicar doctrinales. Los doctrinales educaban a los confesores en la justa valoración de las transacciones económicas, pero, al mismo tiempo, hacían visibles a los guardianes de la fe las novedades que deparaba la incesante actividad financiera, la “malicia de los hombres inventora de tantos engaños”<sup>62</sup> como dice Castillo, pues “naturalmente los hombres buscan y procuran cosas nuevas”<sup>63</sup>.

Así, por un lado, en su discusión sobre el precio justo, Castillo hace notar el efecto del tiempo sobre el valor y la subida de precios (hoy diríamos inflación). Así, las rentas de capellanías fundadas en tiempo pretérito habían perdido valor y deberían actualizarse para considerar los mantenimientos de “estos tiempos (...) Porque yo alcance tiempo en que comúnmente valía una fanega de trigo dos reales y no mas y el arrelde de carnero diez doce maravedís y un cabrito un real (...) dos partes menos que agora valen”<sup>64</sup>. Igualmente, el tiempo es crucial en la explicación de la legitimidad del interés y del riesgo. En principio, el aplazamiento del pago hace sospecha, pues si “se vende la lana adelantada menos de lo que vale a la sazón que se vende o por razón del tiempo que se espera hasta el entrega y esto es usura y contracto reprobado”<sup>65</sup>, ya que puede disimular una circulación especulativa, contrato *infernal*

---

<sup>60</sup> Diego del Castillo, *Tratado de cuentas...*, fol. 11r.

<sup>61</sup> Diego del Castillo, *Tratado que se llama doctrinal de confesores...*, fol. 12r/v.

<sup>62</sup> Diego del Castillo, *Tratado que se llama doctrinal de confesores...*, fol. 1r.

<sup>63</sup> Diego del Castillo, *Tratado que se llama doctrinal de confesores...*, fol. 1v.

<sup>64</sup> Diego del Castillo, *Tratado que se llama doctrinal de confesores...*, fols. 22v y 23r.

<sup>65</sup> Diego del Castillo, *Tratado que se llama doctrinal de confesores...*, fols. 29r y 29v.

---

---

simulado, en sus palabras. No obstante, cuando en el tiempo media incertidumbre sobre la pérdida o ganancia (hoy diríamos riesgo, Castillo hablaba de *peligro*), la ganancia es legítima, no es pecado.

Desde una comprensión jurídica de la rendición de cuentas, Diego del Castillo y sus coetáneos eran conscientes de su imperfección, realizando continuas invenciones para alcanzar el ideal de la correcta representación, “la cual es muy útil para toda la república, especialmente para los reyes y príncipes”, como diría Torregrosa<sup>66</sup>. Si el Tratado es una obra eminentemente jurídica sobre la rendición de cuentas, en el resto de su obra muestra Castillo la preocupación de la época por la valoración, desde una vertiente económica basada en el pensamiento escolástico sobre el precio justo y la usura. La obra de Diego del Castillo nos muestra la innovación conceptual sobre la economía que se produce a partir de esta búsqueda: riesgo, inflación, valor. Me he detenido en la consideración del tiempo, que también me ha servido para dar un mínimo soporte en esta presentación a la propuesta que hemos hecho de que se considere a Diego del Castillo el pensador contable dentro de la Escuela de Salamanca, en cuya lógica se inserta plenamente y a cuyo pensamiento hace una aportación singular con el Tratado de cuentas (Gamero Igea y Larrinaga, 2022). Si la rendición de cuentas en Castillo tiene una consideración esencialmente jurídica, el Doctrinal demuestra que su conocimiento económico está a la par de los autores salmantinos.

### ***MEDIACIÓN INESTABLE: INFORMACIÓN DE SOSTENIBILIDAD***

Volviendo a los informes de sostenibilidad, hemos afirmado que es improbable que sean inocuos, pues coadyuvan a la generación de nuevas formas de pensar la empresa, si bien la investigación es crítica acerca de la correcta representación de la sostenibilidad (Boiral, 2013; Cho et al., 2015) pues “en ellos no se entiende si hubiere escrita alguna cosa menos cierta o que no sea verdadera”, que diría Torregrosa. Y es precisamente la idea de que las cuentas solo responden de forma incompleta lo que genera la búsqueda continua inherente a la contabilidad y a su permanente expansión (Busco y Quattrone, 2018).

Si hace tres décadas fue la constatación de que la contabilidad no representa adecuadamente todos los impactos de la empresa lo que dio lugar a la contabilidad social y medioambiental (Gray, 1992; Gray et al., 1996), hoy es la constatación de su imperfección frente a la sostenibilidad, el cambio

---

<sup>66</sup> Ver nota a pie de página número 50.

---

climático, el Antropoceno o sus efectos en el valor de las inversiones lo que da lugar a un incesante número de propuestas, al punto de que en estos momentos se habla de una sopa de letras<sup>67</sup> (Giner y Luque-Vílchez, 2022). Unas propuestas están más centradas en la *dirección* de la sostenibilidad, como GRI o la propuesta normativa del EFRAG, y otras más interesadas en la *dirección* ESG, como CDP, TCFD, TNFD, *reporting* integrado o la propuesta normativa de la IFRS Foundation.

Desde el terreno de la investigación, el proyecto de contabilidad social que fundó el profesor Rob Gray (2002) justamente proponía, ante la urgencia de los retos que plantea la sostenibilidad (ver también Tregidga y Laine, 2022), la necesidad de poner entre paréntesis ciertos *overflows*, así como la crítica a la contabilidad social y medioambiental por su imperfección y su inestabilidad, y trasladar la crítica a la realización de experimentos, involucrándose en la imaginación “de nuevas cuentas que pueden manifestarse a través de diversas prácticas, ya sea de divulgación voluntaria, influencia en la ley, prácticas corporativas, actividades de ONG o protesta” (Gray, 2002, p. 700). Este proyecto dista de estar concluido (Descalzo et al., 2022).

También se puede apreciar la imperfección y la búsqueda continua de mejores modelos para representar la sostenibilidad en la aplicación práctica de los informes de sostenibilidad. El estudio que realizamos sobre la configuración de los límites de los indicadores utilizados por Inditex para informar sobre las condiciones laborales en su cadena de suministro reveló que estos límites eran objeto de disputa (Antonini et al., 2020). Mientras que la empresa trataba de estabilizar sus fronteras de responsabilidad, la evidencia de *overflows* que se resisten a la omisión, a permanecer en suspenso, en forma de nuevos perímetros de responsabilidad, siempre revelaba lo artificial e inestable del contorno elegido para los indicadores. Desandar la cadena de suministro es una tarea interminable; cada vez que los informes de Inditex trataban de establecer un nuevo marco considerando una nueva *capa* de proveedores, estratos sucesivos se ponían entre paréntesis. Según Islam et al. (2021), los límites de los indicadores tendrían un efecto performativo, desplazando el trabajo barato (y las peores condiciones laborales) a las áreas de invisibilidad, creando así sucesivos *overflows*. Primero son los proveedores, luego los suministradores de estos, más tarde los talleres que suministran a los proveedores y así de forma interminable.

---

<sup>67</sup> No dispongo de espacio para entrar a explicar cada una de estas iniciativas. Una explicación de algunas de ellas se puede encontrar en Giner y Luque-Vílchez (2022).

---

## 6. CONCLUSIÓN

Con esta lección he tratado de ilustrar la trascendencia histórica, presente y futura de la contabilidad en asuntos que tienen derivaciones económicas, sociales y ecológicas. Para ello defino la contabilidad como una estructura de representación que inscribe lo económico en una dirección, representación que siempre es incompleta, motivando la continua búsqueda de nuevos modelos. Asimismo, he utilizado dos casos que me han permitido dar contenido empírico a esta definición, yendo del pasado al presente o incluso al futuro. El primer caso es la publicación en Burgos en 1522 del Tratado de cuentas de Diego del Castillo. El segundo caso lo constituyen las diferentes propuestas de elaboración de informes de sostenibilidad.

En esta lección subyace la tesis de que si la sostenibilidad demanda un estudio del periodo en el que la sociedad se separó de la naturaleza, la contabilidad necesita explorar el pensamiento y la praxis contables de la primera modernidad para dar respuesta a los retos que plantea la sostenibilidad.

Creo que la principal conclusión que se puede extraer del análisis realizado en las páginas previas es la impertinencia de abordar el estudio de la contabilidad desde posiciones dogmáticas. Tomar como artículo de fe su contenido técnico o su *razón* puede procurar beneficios prácticos inmediatos, si bien a costa de privarnos de un conocimiento más profundo sobre su pasado y sus posibilidades futuras. Por ello, la investigación en contabilidad ha de ser más fructífera si se pregunta por (en lugar de afirmar) el contenido y la racionalidad de esta práctica social. A partir de esta constatación general, el estudio de la contabilidad como inscripción, racionalidad y continua búsqueda nos permite extraer ciertas lecciones que quizás faculten a la contabilidad para afrontar los retos de la sostenibilidad.

En primer lugar, en el siglo XVI podemos observar cómo los libros y otras formas de rendición de cuentas, a pesar de sus extraordinarias limitaciones, inscribieron un nuevo conocimiento, una nueva manera de pensar y poner en práctica una particular forma de gobierno y de gestión, creando las condiciones de posibilidad para un creciente poder de la monarquía. Por su parte, a pesar de la crítica que se ha realizado de los informes de sostenibilidad de las empresas por su falta de correspondencia con la persistencia de los retos sociales y ecológicos, podemos decir que esa falta de correspondencia no obsta para que la representación esté generando un nuevo conocimiento sobre la empresa y una nueva forma de pensarla, que permite situarla como actor clave ante la sostenibilidad, quizás tanto en sentido positivo como negativo.

---

En segundo lugar, un análisis histórico nos permite observar la compleja relación existente entre contabilidad y razón/razionalidad/dirección. En el siglo XVI, la razón del orden y fortaleza del estado da suficiente sentido a las prácticas contables, más allá de su objetivo inmediato de evitar fraudes. Sin embargo, las cuentas no son solo una respuesta a la racionalidad, sino que también crean un nuevo conocimiento y permiten el desarrollo de nuevas razones. Es decir, la relación entre razón y contabilidad no es lineal, sino circular. En el momento actual está en debate la dirección que debe tomar la información de sostenibilidad; literalmente se utiliza una metáfora direccional, de dentro hacia fuera y de fuera hacia dentro, para referirse a las dos alternativas: ESG y sostenibilidad. En conexión con el párrafo anterior podemos decir que una vez que se ha inscrito una nueva forma de pensar la empresa, como sujeto de impactos en la sociedad y la biosfera, es improbable un retroceso hacia un marco en que la contabilidad dejaba en suspenso los efectos en el entorno.

De este modo, podemos considerar la perspectiva ESG como una forma de resistencia ante una nueva representación de la empresa. Esto conecta con la última característica de la contabilidad: su imperfección genera resistencias, así como una continua búsqueda de mejores representaciones. Nos hemos referido a la consideración del tiempo en Diego del Castillo y cómo esta evolución en su pensamiento da lugar en su obra a una creciente riqueza en la conceptualización de fenómenos económicos ignorados hasta ese momento. Del mismo modo, la imperfección de los informes de sostenibilidad ha creado una profusión de propuestas teóricas y normativas y de experimentos que está lejos de concluir y sobre la que es pronto para alcanzar conclusiones definitivas, en tanto no dispongamos de más investigación y hayamos tenido la fortuna de haber visto pasar el tiempo y presenciado nuevos acontecimientos y desarrollos.

No quiero terminar esta lección sin pedir disculpas por haber tratado muchos temas de forma introductoria, sin la profundidad que merecen. No obstante, he proporcionado referencias que permiten al lector interesado indagar más en los asuntos que sean de su interés. Además, considero que la celebración del quinto centenario de la publicación del Tratado de cuentas de Diego del Castillo merecía un esbozo de la actualidad de sus ideas.

---

## REFERENCIAS

- Antonini, C., Beck, C. y Larrinaga, C. (2020). Subpolitics and sustainability reporting boundaries. The case of working conditions in global supply chains. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(7), 1535-1567.
- Antonini, C. y Larrinaga, C. (2017). Planetary Boundaries and Sustainability Indicators. A Survey of Corporate Reporting Boundaries. *Sustainable Development*, 25(2), 123-137.
- Bebbington, J., Cuckston, T. y Feger, C. (2021). Biodiversity. In J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O'Dwyer y I. Thomson (Eds.), *Routledge Handbook of Environmental Accounting*. Routledge.
- Bebbington, J., Larrinaga, C. y Moneva, J. M. (2008). Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), 337-361.
- Bebbington, J., Österblom, H., Crona, B., Jouffray, J.-B., Larrinaga, C., Russell, S. y Scholtens, B. (2020). Accounting and accountability in the Anthropocene. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(1), 152-177.
- Bernal, A. M. (2007). *Monarquía e Imperio*. Crítica.
- Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(7), 1036-1071.
- Bouza Alvarez, F. J. (2004). *Communication, knowledge, and memory in early modern Spain*. University of Pennsylvania Press.
- Broadbent, J. (2020). The response to Covid-19 in England: political accountability and loss of trust. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(4), 527-532.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. y Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.
- Burchell, S., Clubb, C. y Hopwood, A. G. (1985). Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 381-413.

- 
- Burritt, R., Christ, K. y Schaltegger, S. (2021). Materials and energy accounting. In J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O'Dwyer y I. Thomson (Eds.), *Routledge Handbook of Environmental Accounting*. Routledge.
- Busco, C. y Quattrone, P. (2018). Performing business and social innovation through accounting inscriptions: An introduction. *Accounting, Organizations and Society*, 67, 15-19.
- Callon, M. (1998). An Essay on Framing and Overflowing: Economic Externalities Revisited by Sociology. *The Sociological Review*, 46(1\_ suppl), 244-269.
- Carande, R. (1987). *Carlos V y sus banqueros*. Crítica.
- Carmona, S. y Ezzamel, M. (2016). Accounting and lived experience in the gendered workplace. *Accounting, Organizations and Society*, 49, 1-8.
- Carmona, S., Ezzamel, M. y Gutierrez, F. (1997). Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory. *Accounting, Organizations and Society*, 22(5), 411-446.
- Carnegie, G. D., Ferri, P., Parker, L. D., Sidaway, S. I. L. y Tsahuridu, E. E. (2022). Accounting as Technical, Social and Moral Practice: The Monetary Valuation of Public Cultural, Heritage and Scientific Collections in Financial Reports. *Australian Accounting Review*.
- Carrasco Fenech, F., Correa Ruiz, C. y Larrinaga, C. (2022). Evolución de la contabilidad social y medioambiental: reflexiones sobre el papel constitutivo de la contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*.
- Carrión, E. (2022). Accounting for net-zero emissions: translating the rules of science-based targets into business operations. *Documento de trabajo*.
- Carruthers, B. G. y Espeland, W. N. (1991). Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality. *American Journal of Sociology*, 97(1), 31-69.
- Casado Alonso, H. (2008). Los flujos de información en las redes comerciales castellanas de los siglos XV y XVI. *Investigaciones de Historia Económica*, 10(10), 35-68.
- Casado Alonso, H. (2021). *El seguro marítimo en Castilla en los siglos XV y XVI*. Universidad de Valladolid.
-

- 
- Charnock, R., Brander, M. y Schneider, T. (2021). Carbon. In J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O'Dwyer y I. Thomson (Eds.), *Routledge Handbook of Environmental Accounting*. Routledge.
- Cho, C. H., Laine, M., Roberts, R. W. y Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 78-94.
- Christenson, C. (1983). The Methodology of Positive Accounting. *The Accounting Review*, 58(1), 1-22.
- Cooper, D. J. y Sherer, M. J. (1984). The value of corporate accounting reports: Arguments for a political economy of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3-4), 207-232.
- Cordero Pando. (2008). *Corpus hispanorum de pace. Segunda parte. Francisco de Vitoria. De potestate civili.* (J. Codero Pando, Trad.). Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
- De las Heras, J. L. (1988). La Jurisdicción del Consejo de Hacienda en tiempos de los Austrias. In C. M. Cremades Grinñán (Ed.), *Estado y fiscalidad en el Antiguo Régimen* (pp. 117-127). Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.
- Descalzo, N., Bebbington, J. y larrinaga, C. (2022). Socio-Ecological Perspectives on Accounting in the Anthropocene: A Scientific/Intellectual Movements analysis. *Documento de trabajo*.
- Donoso Anes, R. (2002). Accounting for the estates of deceased travellers: an example of early Spanish double entry bookkeeping. *Accounting History*, 7(1), 79-99.
- Egan, M. (2018). LGBTI staff, and diversity within the Australian accounting profession. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 9(5), 595-614.
- Elliott, J. H. (1965). *Espana imperial : 1469-1716*. Vicens.
- Elliott, J. H. (2006). *Empires of the Atlantic world. Britain and Spain in America 1492-1830*. Yale University Press.
- Espeland, W. N. y Stevens, M. (1998). Commensuration as a social process. *Annual Review of Sociology*, 24, 313-343.
-

- 
- Esteban-Arrea, R. y Garcia-Torea, N. (2022). Strategic responses to sustainability reporting regulation and multiple stakeholder demands: an analysis of the Spanish EU non-financial reporting directive transposition. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(3), 600-625.
- European Commission. (2019). *The European Green Deal* (COM(2019) 640 final, Issue).
- Feger, C. y Mermet, L. (2017). A blueprint towards accounting for the management of ecosystems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(7), 1511-1536.
- Francis, J. R. (1990). After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3(3), 5-17.
- Gamero Igea, G. y Larrinaga, C. (2022). *Un contador para el Imperio. Diego del Castillo y el pensamiento contable del siglo XVI castellano* Sílex Ediciones.
- García Marín, J. M. (1998). *Teoría política y gobierno en la monarquía hispánica*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Garcia-Torea, N., Larrinaga, C. y Luque-Vílchez, M. (2022). Bridging the Understanding of Sustainability Accounting and Organizational Change. *Organization & Environment*, 10860266221083339.
- Giner, B. y Luque-Vílchez, M. (2022). A commentary on the “new” institutional actors in sustainability reporting standard-setting: a European perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- Goethe, J. W. v. (1795 / 2003). *Los años de aprendizaje de Guillermo Meister* (R. M. Tenreiro, Trad.). Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes.
- Gómez-Carrasco, P., Guillamón-Saorín, E. y García Osma, B. (2021). Stakeholders versus Firm Communication in Social Media: The Case of Twitter and Corporate Social Responsibility Information. *European Accounting Review*, 30(1), 31-62.
- Gómez-Villegas, M. y Larrinaga, C. (2022). A critical accounting project for Latin America? Objects of knowledge or ways of knowing. *Critical Perspectives on Accounting*, *Pendiente de publicación*.
-

- 
- González Ferrando, J. M. (1988). De las tres formas de llevar ‘cuenta y razón’ según el licenciado Diego del Castillo, natural de Molina. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 18(55), 183-222.
- Granovetter, M. (2017). *Society and Economy. Framework and Principles*. Belknap Press of Harvard University Press.
- Gray, R. (1992). Accounting and environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 399-425.
- Gray, R. (2002). The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 687-708.
- Gray, R., Owen, D. L. y Adams, C. A. (1996). *Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice Hall.
- Grice-Hutchinson, M. (1952). *The School of Salamanca. readings in Spanish monetary theory, 1544-1605*. Clarendon Press.
- Hamilton, C., Bonneuil, C. y Gemenne, F. (2015). Thinking the Anthropocene. In C. Hamilton, C. Bonneuil y F. Gemenne (Eds.), *The Anthropocene and the Global Environmental Crisis* (pp. 1-14). Routledge.
- Haynes, K. (2013). Sexuality and sexual symbolism as processes of gendered identity formation: An autoethnography of an accounting firm. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(3), 374-398.
- Hernandez Esteve, E. (1985a). Legislacion castellana de la Baja Edad Media y comienzos del Renacimiento sobre contabilidad y libros de cuentas de mercaderes. *Hacienda Publica Española*(95), 197-221.
- Hernandez Esteve, E. (1985b). Pedro Luis de Torregrosa, primer contador del libro de caja de Felipe II. Introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla (1592). *Revista de Historia Económica*(2), 221-245.
- Hernández Esteve, E. (2013). *Aproximación al estudio del pensamiento contable español*. AECA.
- Hines, R. D. (1988). Financial accounting: in communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 251-261.
-

- 
- Hopwood, A. G. (1978). Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 3-13.
- Hopwood, A. G. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.
- Hopwood, A. G. (1994). Some reflections on ‘The harmonization of accounting within the EU’. *European Accounting Review*, 3(2), 241-254.
- IASB. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. International Accounting Standards Board.
- Islam, M. A., Deegan, C. y Haque, S. (2021, 2021/01/01/). Corporate human rights performance and moral power: A study of retail MNCs’ supply chains in Bangladesh. *Critical Perspectives on Accounting*, 74, 102163.
- Jensen, M. (1976). Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting. *Stanford Lectures In Accounting*, 11-19.
- Jensen, M. C. (2001). Value Maximisation, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function. *Journal of Applied Corporate Finance*, 14(3), 8-21.
- Jepperson, R. y Meyer, J. W. (2011). Multiple Levels of Analysis and the Limitations of Methodological Individualisms\*. *Sociological Theory*, 29(1), 54-73.
- Jia, W., Redigolo, G., Shu, S. y Zhao, J. (2020). Can social media distort price discovery? Evidence from merger rumors. *Journal of Accounting and Economics*, 70(1), 101334.
- Kagan, R. L. (1981). *Lawsuits and litigants in Castile, 1500-1700*. University of North Carolina Press.
- Kork, A.-A., Antonini, C., García-Torea, N., Luque-Vílchez, M., Costa, E., Senn, J., Larrinaga, C., Bertorello, D., Brichetto, G., Zaratín, P. y Andreaus, M. (2022). Collective health research assessment: developing a tool to measure the impact of multistakeholder research initiatives. *Health Research Policy and Systems*, 20(1), 49.
- Lapsley, I. (2008). The NPM agenda: Back to the future. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 77-96.

- 
- Larrinaga, C. (2001). Aspectos sociales y políticos del estado de valor añadido. *Revista de contabilidad*, 4(8), 35-62.
- Larrinaga, C. (2021). Environmental accounting and 21st century sustainability governance. In J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O'Dwyer y I. Thomson (Eds.), *Routledge Handbook of Environmental Accounting*. Routledge.
- Larrinaga, C. y Bebbington, J. (2001). Accounting change or institutional appropriation?--A case study of the implementation of environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(3), 269-292.
- Larrinaga, C. y Bebbington, J. (2021). The pre-history of sustainability reporting: a constructivist reading. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(9), 131-150.
- Larrinaga, C. y Garcia-Torea, N. (2022). An ecological critique of accounting: The circular economy and COVID-19. *Critical Perspectives on Accounting*, 82, 102320.
- Larrinaga, C. y Macías, M. (2020). Early modern accounting and the emergence of the administrative state. *Documento de trabajo*.
- MacKenzie, D. (2009). Making things the same: Gases, emission rights and the politics of carbon markets. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3-4), 440-455.
- Mazzucato, M. (2019/2018). *El valor de las cosas: quién produce y quien gana en la economía global* (R. González Ferriz, Trad.). Taurus.
- Merchant, K. A. (2012). Making management accounting research more useful. *Pacific Accounting Review*, 24(3), 334-356.
- Mesa Pérez, E. (2021). *Accounting and risk management in the age of compliance*. Tesis doctoral. Universidad de Burgos.
- Miller, P. (1990). On the interrelations between accounting and the state. *Accounting, Organizations and Society*, 15(4), 315-338.
- Miller, P. y O'Leary, T. (1987). Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 235-265.
- Miller, P. y Power, M. (2013). Accounting, Organizing, and Economizing: Connecting Accounting Research and Organization Theory. *The Academy of Management Annals*, 7(1), 557-605.
-

- 
- Miller, P. y Rose, N. (2008). *Governing the present*. Polity.
- Naszályi, A. (1937). *El estado según Francisco de Vitoria* (I. G. Menéndez-Reigada, Trad.). Ediciones Cultura Hispánica. (Original publication in 1948)
- Neu, D., Ocampo Gomez, E., Graham, C. y Heincke, M. (2006). “Informing” technologies and the World Bank. *Accounting, Organizations and Society*, 31(7), 635-662.
- O’Dwyer, B. (2021). Theorising environmental accounting and reporting. In J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O’Dwyer y I. Thomson (Eds.), *Routledge Handbook of Environmental Accounting*. Routledge.
- Österblom, H., Cvitanovic, C., van Putten, I., Addison, P., Blasiak, R., Jouffray, J.-B., Bebbington, J., Hall, J., Ison, S., LeBris, A., Mynott, S., Reid, D. y Sugimoto, A. (2020). Science-Industry Collaboration: Sideways or Highways to Ocean Sustainability? *One Earth*, 3(1), 79-88.
- Pagden, A. y Lawrance, J. (1991). *Vitoria Political Writings*. Cambridge University Press.
- Pettas, W. A. (1995). *A sixteenth-century Spanish bookstore: the inventory of Juan de Junta*. American Philosophical Society.
- Pollard, D. y Bebbington, J. (2022). ESG and sustainability – different but related ideas. *Pentland Centre*. Recuperado el 05/08/2022 de <https://www.lancaster.ac.uk/pentland/news-and-events/blog/>
- Poole, S. (2004). *Juan de Ovando. Governing the Spanish Empire in the Reign of Philip II*. University of Oklahoma Press.
- Porter, T. M. (1995). *Trust in numbers. The pursuit of objectivity in science and public life*. Princeton University Press.
- Quattrone, P. (2009). Books to be practiced: Memory, the power of the visual, and the success of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(1), 85-118.
- Quattrone, P. (2015). Governing Social Orders, Unfolding Rationality, and Jesuit Accounting Practices: A Procedural Approach to Institutional Logics. *Administrative Science Quarterly*, 60(3), 411-445.
- Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 355-368.
-

- 
- Robson, K. (1992). Accounting numbers as “inscription”: Action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685-708.
- Rockström, J., Steffen, W., Noone, K., Persson, A., Chapin, F. S., Lambin, E. F., Lenton, T. M., Scheffer, M., Folke, C., Schellnhuber, H. J., Nykvist, B., de Wit, C. A., Hughes, T., van der Leeuw, S., Rodhe, H., Sorlin, S., Snyder, P. K., Costanza, R., Svedin, U., Falkenmark, M., Karlberg, L., Corell, R. W., Fabry, V. J., Hansen, J., Walker, B., Liverman, D., Richardson, K., Crutzen, P. y Foley, J. A. (2009). A safe operating space for humanity. *Nature*, 461(7263), 472-475.
- Rose, N. y Miller, P. (1992). Political power beyond the state: Problematics of government. *British Journal of Sociology*, 43(2), 173-205.
- Sauder, M. y Espeland, W. N. (2009). The Discipline of Rankings: Tight Coupling and Organizational Change. *American Sociological Review*, 74(1), 63-82.
- Sauerbronn, F. F., Ayres, R. M., da Silva, C. M. y Lourenço, R. L. (2021). Decolonial studies in accounting? Emerging contributions from Latin America. *Critical Perspectives on Accounting*, 102281.
- Senn, J., Luque-Vílchez, M. y Larrinaga, C. (2022). The role of accounting in the assessment of knowledge production from a multi-stakeholder’s perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- Sloterdijk, P. (1998/2003). *Esferas I. Burbujas. Microsferología* (I. Reguera, Trad.). Siruela.
- Soll, J. (2009). *The information master. Jean-Baptiste Colbert’s secret state intelligence system*. The University of Michigan Press.
- Soll, J. (2014). *The Reckoning: Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations*. Basic Books.
- Steffen, W., Richardson, K., Rockström, J., Cornell, S. E., Fetzer, I., Bennett, E. M., Biggs, R., Carpenter, S. R., de Vries, W., de Wit, C. A., Folke, C., Gerten, D., Heinke, J., Mace, G. M., Persson, L. M., Ramanathan, V., Meyers, B. y Sörlin, S. (2015). Planetary boundaries: Guiding human development on a changing planet. *Science*, 347(6223), 1259855.

- 
- Suárez Fernández, L. (1998). *Claves históricas en el reinado de Fernando e Isabel*. Real Academia de la Historia.
- Torres Aguilar, M. (1992). Sobre el control de los oficiales públicos en la Castilla Bajomedieval y Moderna. La larga pervivencia del Derecho Romano. *Revista de Administración Pública*(128), 171-182.
- Tregidga, H. y Laine, M. (2022, 2022/01/01/). On crisis and emergency: Is it time to rethink long-term environmental accounting? *Critical Perspectives on Accounting*, 82, 102311.
- Vlaemminck, J. H. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Editorial E.J.E.S.
- Walter, R. (2008). Governmentality accounts of the economy: a liberal bias? *Economy and Society*, 37(1), 94 - 114.
- Watts, R. L. y Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131-156.
- WBCSD. (2004). *The greenhouse gas protocol, a corporate accounting and reporting standard. Revised edition*. World Business Council for Sustainable Development.
- Weber, M. (1956/2019). *Economy and society* (K. Tribe, Trad.). Harvard University Press.
- Yamey, B. S. (1949). Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism. *The Economic History Review*, 1(2/3), 99-113.
- Yun Casalilla, B. (2004). *Marte contra Minerva : el precio del imperio español, c. 1450-1600*. Crítica.
- Zaratin, P., Bertorello, D., Guglielmino, R., Devigili, D., Bricchetto, G., Tageo, V., Dati, G., Kramer, S., Battaglia, M. A. y Di Luca, M. (2022). The MULTI-ACT model: the path forward for participatory and anticipatory governance in health research and care. *Health Research Policy and Systems*, 20(1), 22.
- Zaratin, P., Comi, G., Coetzee, T., Ramsey, K., Smith, K., Thompson, A. y Panzara, M. (2016, 2016/10/01/). Progressive MS Alliance Industry Forum: Maximizing Collective Impact To Enable Drug Development. *Trends in Pharmacological Sciences*, 37(10), 808-810.
-



