

EL TRATADO HACENDÍSTICO DE UN AUTOR ESPAÑOL DEL SIGLO XIX; RELEVANTE EN SUS CONTENIDOS CONTABLES, NOVEDOSO EN SU EXPOSICIÓN

THE TAX BOOK A SPANISH AUTHOR OF THE NINETEENTH CENTURY; RELEVANT BECAUSE OF ITS ACCOUNTING CONTENTS, SUCCESSFUL IN THEIR EXPOSURE

Miguel Ángel Villacorta Hernández

RESUMEN

La defensa del método de la partida doble ha llegado desde muchos lugares. La presentada en este trabajo es la de Manuel Víctor de Christantes y Cañedo defensor del método desde su puesto de Jefe de Sección del Ministerio de Hacienda de España en el siglo XIX. El autor cree fundamental su utilización en todos los órdenes, pero con especial importancia en la planificación del sector público.

La novedad es encontrar esta defensa dentro de un texto para reformar la estructura organizativa de la Hacienda Pública española. El objetivo del trabajo consiste en analizar las propuestas del autor para modificar el sector público de aquella época incluidas en su segundo libro denominado "Las doce preguntas relativas a la organización de las oficinas para administrar la Hacienda Nacional". La conclusión es, que algunas soluciones que el autor plantea para aquellos días, pueden extrapolarse para mejorar la estructura del estado en el momento actual.

ABSTRACT

The defense of double-entry method has come from many fronts. The work presented here is that of Manuel Víctor de Christantes y Cañedo. He was defender of the method from his position as Head of Section at the Ministry of Finance of Spain in the nineteenth century. The author believed it was vital to use double-entry in all areas, but its use was especially important in public sector planning.

The novelty is to find this defense in a text which aim was to reform the organizational structure of the Spanish Treasury. Analyzing individual proposals to improve the public sector at that time, we observe that some solutions proposed by the author for those days, could be extrapolated to improve the structure of the state at the present.

PALABRAS CLAVE:

Historia de la contabilidad, Hacienda Pública, Partida doble, "cuenta y razón".

KEYWORDS:

History of Accounting, Treasury Department, double-entry accounting, "mind and reason".

1. Introducción

El trabajo analiza la vida y obra de Manuel Víctor de Cristantes y Cañedo Martínez Verde y Gorveña (Orden de Carlos III: 1840) (Ministerio de Hacienda: 1841a) (Ministerio de Hacienda, 1842), que firmó sus libros como Manuel Víctor de Christantes y Cañedo (1825) (1836) (1838).

Nació el 28 de julio de 1776 (Orden de Carlos III: 1840), en Siones, provincia de Santander (Ministerio de Hacienda: 1841b).

El 26 de noviembre de 1800 se casó con doña María Andrea Díaz (Ministerio de Hacienda: 1842).

Con formación de contador, trabajó en el Ministerio de Hacienda de España. En su Hoja de Servicios aparecen sus cargos y sus años de nombramiento: En 1799 Oficial de la Real Caja de Amortización, en 1802 Oficial de la Real Negociación del Giro, el 9/9/1812 Comisario de Guerra Interino, en 1819 Oficial de segunda de la Real Negociación del Giro, en 1822 Tenedor interino de Libros de la Tesorería General, en 1823 Tenedor en propiedad de Libros de la Tesorería General, en 1824 Oficial de segunda de la Secretaría de la Dirección General de tesoro y en 1826 Oficial sexto de la Secretaría del Despacho de Hacienda, encargado de la Sección de Contabilidad de la misma (Ministerio de Hacienda: 1840).

El 19 de julio de 1834 fue nombrado Jefe de la Tercera Sección del Ministerio de Hacienda (Gaceta de Madrid, 1834: 663). Desde este puesto, se dedicó a reformar la estructura organizativa de la Hacienda Pública española, llevando a cabo reformas para reducir los costes de la administración, para convertir en más eficientes los procesos administrativos y, lo más importante para esta investigación, intentó que se aplicara el método de la partida doble en todas las instituciones públicas. Su labor directa más importante en este tema fue la planificación y control de la adaptación del sistema contable de la "Instrucción de Loterías para que aplicara partida doble" (de Christantes, 1838: 51).

El 1 de octubre de 1836 fue nombrado Jefe de la Sección de Contabilidad de la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda (Ministerio de Hacienda: 1840). La sección

de Contabilidad del Ministerio de Hacienda fue suprimida en 1839 cuando él era el jefe (Ministerio de Hacienda: 1842).

Cuando el 8 de febrero de 1840, fue aprobado su nombramiento como Caballero de número de la orden de Carlos 3º (Decreto de 29 de abril de 1839, exp. 2398), era un Hijodalgo (miembro del escalafón más bajo de la aristocracia castellana) residente en Madrid.

El 10 de abril de 1840 fue nombrado Contador General de Distribución, su último puesto.

Murió el 13 de octubre de 1841 (Ministerio de Hacienda: 1842), tras 40 años y siete meses de servicio (Ministerio de Hacienda: 1841a).

Su obra es contemporánea de cinco notables autores de temas contables. Entre la doctrina internacional del siglo XIX destaca, por importante y prolífico, Francesco Villa. Su primera obra titulada *Manuale per la tenuta dei registri ossia esposizione teorico-pratica del metodo di tenere i registri a scrittura semplice e doppia*, se publicó en 1837. Tres años más tarde vería la luz su gran obra: *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*. Refundida diez años más tarde en *Elementi di amministrazione e contabilità* (Villa: 1950). Su obra culmina en 1867 con *Nozioni e pensieri sulla pubblica amministrazione*. Villa delimitaría el alcance de la contabilidad (Martín y Veiga, 1998: 408). Para él la teneduría de los libros es la parte mecánica de la contabilidad, a la que no se puede calificar de ciencia. El otro autor fundamental es Giuseppe Cerboni, que publicaría en 1886 su obra fundamental: *La ragioneña scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*. Entre la doctrina española del siglo XIX destacan tres autores, además del protagonista de nuestra investigación. José María Brost publica, en 1825, el libro titulado *Curso completo de Teneduría de libros ó modo de llevarlos por partida doble* y en 1845 *Rudimentos de Contabilidad Comercial ó Teneduría de libros por partida doble*. Mientras que el segundo es eminentemente práctico, el primero desarrolla de forma teórica la visión “de las cinco cuentas generales, apelando al recurso clásico de personificarlas” (Martín y Veiga, 1998: 410). El trabajo verdaderamente importante es el *Curso completo, teórico y práctico de la teneduría de libros por partida doble* publicado en 1863 por Francisco Castaño Diéguez. Partidario de la partida doble, señala que todos los negocios o transacciones mercantiles consisten en cambios de cosas por otras entre dos o más personas, y que estos cambios pueden reducirse a dos categorías: «completos» e «incompletos», división que “se ha hecho clásica en la literatura contable española” (Martín y Veiga, 1998: 410). El último autor, Bonifacio González Ladrón de Guevara, publica, en 1886, *Descubrimiento de la ciencia de la contabilidad ó Teneduría de libros demostrativa*, en 1888, *Elementos de contabilidad demostrativa* y, en 1891, *La contabilidad técnica*. En ellas se muestran la

oposición frontal del autor al sistema de partida doble; el autor no utiliza las cuentas de neto, por lo que la masa de activo no puede igualarse con la de pasivo.

La importancia de De Christantes y Cañedo es analizada a través de José Rogina (1902: 30-31), al observar el origen del método de partida doble: “*En 1838 D. Manuel Víctor Christantes publicó su notable Tratado de este sistema con aplicación al comercio y á las Rentas públicas*”.

En esta investigación se analizará en primer lugar toda su obra, para centrarse a continuación en los contenidos y opiniones emanadas de su segundo libro.

2. Obra

Manuel Víctor De Christantes y Cañedo publica un opúsculo en 1825 con el título Primera y última lección de Partida Doble para los que saben el sistema sencillo de contabilidad.

En 1836 publica su segundo libro denominado Las doce preguntas relativas a la organización de las oficinas para administrar la Hacienda Nacional.

En 1838, edita su tercer libro Tratado de Cuenta y Razón, ó cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en Partida Doble. El primer capítulo de este libro está compuesto por su primer libro.

La dimensión e importancia de su obra aparece señalada por las importantes citas a su reconocida obra: Vlaeminck (1961: 403), Hernández Esteve (1981: 19), Donoso (1996: 483), Mattessich (2003: 125), Lepore (2005: 61), Capelo et. al. (2005: 151), González Ferrando (2006: 41), Mattessich (2008: 8 y 23), Lepore (2010: 12). Eso sí, exclusivamente se citan al tercer trabajo (incluido el primero), sin que exista una referencia a la segunda obra. Esta segunda obra, sobre la que nadie ha escrito, es el objeto de este artículo.

3. Análisis del libro “Las doce preguntas relativas a la organización de las oficinas para administrar la Hacienda Nacional”

El libro comienza con doce preguntas escritas detalladamente, cuya resolución será el eje de su desarrollo (pp. 3-5)¹. Aunque en un primer momento, con la redacción de las

¹ Las preguntas, escritas con la grafía de la época, son las siguientes:

“1. ¿Convendrá que en las oficinas en donde se manejan caudales y efectos haya una persona con la obligación de llevar la cuenta y razón, y formar las cuentas generales justificándolas con los documentos que hubieren espedido los gefes que dirigen, é intervenido los encargados de esta

cuestiones, el trabajo esté muy bien ordenado y estructurado en temas y apartados, la resolución de todas las cuestiones es posteriormente resuelta de forma agrupada, en un único apartado denominado “*Diálogo*”.

- operación; para que ni los unos ni los otros eludan ó retarden la presentación de dichos documentos que han de servir para juzgarlos?.
2. ¿Convendrá también que la administración de las rentas del Estado se divida en dos partes ó direcciones generales, la primera para recaudarlas y pasar sus productos á la segunda, y esta para distribuirlos entre los respectivos Ministerios?.
 3. ¿Convendrá asimismo que toda recaudación de rentas, contribuciones, arbitrios y demás impuestos se haga por empleados dependientes del Ministerio de Hacienda, sin que los de otros ministerios puedan recibir mas caudales que los que les entreguen los primeros?.
 4. ¿Convendrá también quitar el abuso que se ha hecho y se hace de las rentas, contribuciones y arbitrios por haberse destinado muchas al pago de obligaciones determinadas con perjuicio de las demás atenciones del Estado, y aumentando por este medio las operaciones administrativas, el desorden y los empleados?.
 5. ¿Convendrá que los Secretarios de Estado y del Despacho rindan anualmente las cuentas al Tribunal mayor, justificando la inversion dada de los fondos que hubieren recibido para el pago de las obligaciones comprendidas en sus respectivos presupuestos?.
 6. ¿Convendrá igualmente que se establezcan tantas pagadurías cuantas sean las Secretarías del Despacho, para que reciban los fondos destinados al pago de las obligaciones contenidas en sus presupuestos, y que rindan anualmente las cuentas al Tribunal mayor por medio de los respectivos Secretarios de Estado y del Despacho?.
 7. ¿Convendrá asimismo que la Caja de Amortización sea una simple pagaduría que reciba los fondos en los mismos términos que los pagadores de los ministerios, y los distribuya con arreglo á los presupuestos aprobados por las Cortes, rindiendo la cuenta anualmente por medio del Secretario de Estado y del Despacho de Hacienda?.
 8. ¿Convendrá que el Tribunal mayor de cuentas dependa exclusivamente de las Cortes, y que sea de su obligación el examinar las cuentas que le presenten los Secretarios de Estado y del Despacho, y manifestar directamente de las Cortes los defectos ó malversaciones que observe para que exijan la responsabilidad de que trata la Constitución?.
 9. ¿Convendrá también que las instrucciones que se formen para el manejo de caudales y efectos, y para la rendición de cuentas sean aprobadas por las Cortes, considerándose como leyes, para que de este modo no puedan alterarse por una simple real orden, que suele gravar á la Nación con gastos no necesarios?.
 10. ¿Convendrá que las citadas instrucciones se redacten por peritos en cuenta y razón, ó que se dé este encargo á personas que ignoran cómo se hacen y cómo deben hacerse las operaciones?.
 11. ¿Convendrá el que por una ley se prohíba á los Secretarios del Despacho el expedir letras, libranzas y demás documentos de esta especie sobre los caudales públicos, respecto á que existen y deben existir oficinas que lo ejecuten con la intervención, necesaria?.
 12. ¿Convendrá igualmente que las próximas Cortes tengan presente estas indicaciones para que traten de remediar los males que ocasiona la actual desordenada administración de las rentas del Estado?.”

La temática de todas las preguntas se refiere, exclusivamente, a la necesaria modificación de la estructura y operativa de la Hacienda del Estado. La razón de dedicar un libro entero a este cambio en la estructura está justificado por las palabras del propio autor que considera que un cambio radical en su estructura, traería consecuentemente mejoras en el resto de áreas del Estado:

“Ninguna nación puede estar bien gobernada cuando la administración de los caudales que se exigen al pueblo se halla en desorden; por esta razón, y considerando que arreglándose la hacienda, se arregla el ejército, la armada, la administración de justicia, y la educación de los españoles, me ha parecido conveniente llamar la atención pública con las preguntas y diálogo que se espresa á continuación, para que si las indicaciones que se hacen merecen algun aprecio, contribuyan al arreglo radical de la administración de los fondos que constituyen la Hacienda del Estado” (p. 3) (cita textual con la ortografía de la época).

El proceso para llevar a cabo este “*arreglo radical*” de la administración de la Hacienda Pública es considerado por el autor como “*tan necesario como fácil*”; lo que es indudable es que el autor lo describe de forma detallada y sencilla. Sin embargo, el propio autor determina el posible problema para no realizar esta reestructuración por parte del estado español, pues destaca que este proceso sólo se podrá realizar “*si el Congreso desoye las pretensiones de personas interesadas*” (p. 31).

El apartado “*Diálogo*” es francamente novedoso. El autor intenta mostrar su teoría del cambio radical de la estructura de la Hacienda española por medio de una entrevista realizada a un experto funcionario, que previsiblemente es el autor. Esta entrevista es, seguramente ficticia, por no aparecer la identificación de los sujetos; sin embargo, tiene todas las ventajas del género periodístico de la entrevista. La principal ventaja es el dinamismo de su escritura, y la cantidad de posibilidades que posee de atraer la atención del lector. La importancia definitiva en cuanto al estilo del libro es que es uno de los primeros trabajos escritos en el género de la entrevista en España, sino el primero, sobre temas económicos y contables. Dentro de todos los subgéneros de la entrevista, el autor eligió una “*autoentrevista de opinión*”. La entrevista de opinión se suele realizar sobre un tema de interés permanente, en la que el entrevistador realiza preguntas a un especialista sin continuar la estructura de una noticia, realizando, sobre todo, la personalidad del entrevistado y sus opiniones al respecto del asunto en cuestión. La variedad de esta entrevista de opinión es que, seguramente, fue realizada por el mismo autor.

Las novedades del libro no se circunscriben a la forma de redacción utilizada por el autor, sino que incorpora, además, tres aspectos muy premonitorios sobre la expansión del conocimiento. La entrevista del libro, en nuestra opinión ficticia, está realizada tras un ciclo de conferencias impartidas por el autor para propagar sus conocimientos teóricos, pero sobre todo prácticos, de la partida doble; la alusión a este ciclo de conferencia en las páginas 28 y 31 es realizada de forma que quede claro que el entrevistador estuvo en ellas, y que el entrevistado estuvo tan brillante que, para futuras conferencias, los alumnos deberían exigir una persona con su valía. Recordemos que desde la segunda mitad del siglo XIX, se celebran congresos de contabilidad en España. Otra medida publicitaria del autor es la cita de su primer libro, en la página 27, pues utiliza el segundo libro para proporcionar el primero, dándolo a conocer a los lectores que no tuvieron la oportunidad. La tercera medida es la cita de la Revista número 76 de II del 1836, de forma que con todo ello se promociona en el propio texto del libro, todos los productos editoriales y de formación en los que participa el autor.

La exposición de los contenidos del libro se divide en tres partes. La primera es el objetivo fundamental del autor cuando lo escribió, la estructura que debería tener la Hacienda Pública española, y cómo debería ser el proceso para llegar a ella. La segunda es el conjunto de unas medidas recomendadas por el autor para mejorar el sector público español; la importancia de esta segunda batería de recomendaciones es que este artículo sostiene que algunas de ellas (racionalización del funcionariado, eliminación de duplicidades y mejoras en la estructura organizativa del estado) también deberían ser adoptadas en la España de las autonomías en el año 2012 para mejorar la situación de nuestro país ante el entorno económico y social presente caracterizada por una crisis económica con urgente necesidad de minimizar el gasto público y aumentar la eficiencia del dinero público invertido por los contribuyentes. La tercera medida se centra en el origen y desarrollo del verdadero objeto del libro: la cuenta y razón, la contabilidad y la partida doble.

4. Reformas de la Hacienda Pública española

La principal propuesta es de ordenación y simplificación de la administración hacendística, que se resumen en cinco puntos (cita textual con la ortografía de la época).

- “1. *Que se supriman las oficinas de partido, mandando que los Pueblos concurran á la Capital de la Provincia á ejecutar los pagos que deban hacer, respecto á que se han aumentado el número de Provincias.*
2. *Que se reuniesen en una sola oficina las cuatro que, existen en las Capitales de Provincia con los nombres de Secretaría de la Intendencia, Contaduría,*

Administración y Tesorería de Provincia, suprimiendo las plazas que no son necesarias.

3. *Que las nuevas oficinas se titulasen Direcciones de rentas de Provincia, y que no hubiese mas que tres gefes, uno para dirigir, otro para fiscalizar las operaciones, y otro para llevar y rendir la cuenta general de la Provincia.*
4. *Que se formase una instrucción (que deberían dar las Cortes), en la cual se fijasen explícitamente las obligaciones de los gefes y oficinas , y el modo de ejecutar las operaciones administrativas, y rendición de cuentas; y*
5. *Que después de arregladas las oficinas de Provincia, se arreglasen las oficinas generales que hay en la Corte” (pp. 14-15).*

A continuación desarrolla la estructura que debe poseer la administración de la hacienda nacional, diferenciando entre la que tiene por objetivo la recaudación y la distribución (cita textual con la ortografía de la época).

Para la Recaudación:

“Una Oficina Central en esta Corte con el título de Dirección general de rentas, incorporándose en ella la Contaduría general de Valores por las razones espuestas. Cuarenta y nueve en las provincias, con la denominación de Direcciones de Rentas de Provincia.

Ademas de las mencionadas oficinas conviene que subsistan las administraciones de Aduanas y Rentas decimales que se hallan establecidas, pero siempre dependientes de las Direcciones de rentas de provincia, asi como deberán estarlo las de Correos en cuanto á la entrega de sus productos en las Depositarias de las citadas Direcciones, porque en lo demás han de entenderse con la Dirección general de Correos de esta Corte, que conviene que subsista por ahora, y hasta que forme parte de la Dirección general de Rentas, que será cuando se vean los buenos resultados de este plan.

La Dirección general de Loterías, y Comisaría general de Cruzada, conviene igualmente que subsistan por ahora como se hallan en el dia, pero entregando también los productos de estos ramos en las Depositarias que estén á cargo de las Direcciones de Rentas de Provincia, para que de este modo se verifique la reunion de fondos en donde debe hacerse, á fin de que aparezca en una sola cuenta, que es la que debe dar la Dirección general de Rentas” (p. 26).

Para la Distribución:

“Una Oficina en esta Corte con el título de Dirección general del Tesoro Nacional (para recibir los fondos de la Dirección general de Rentas) y un Comisionado en cada Provincia sin sueldo ni consideración de empleado, y sí la comisión de medio por ciento sobre los ingresos.

Una Pagaduría general del Ministerio de Estado con los comisionados que necesite en España y en el extranjero.

Una Pagaduría general del Ministerio de Gracia y Justicia.

Una Pagaduría general del Ministerio de Hacienda.

Una Pagaduría general de la Caja de Amortización con los respectivos comisionados en las Provincias.

Una Pagaduría general del Ministerio de la Guerra y las de los distritos en las Provincias.

Una Pagaduría general del Ministerio de Marina y las de los Departamentos.

Una Pagaduría general del Ministerio de la Gobernación, y las oficinas que tiene en las Provincias á las órdenes de los Gefes políticos.

Estas ocho oficinas en la Corte son las que deben distribuir los fondos y rendir las cuentas generales, justificándolas con las que mensualmente han de rendir las de Provincia, y los comisionados de las Pagadurías que los tengan” (pp. 26-27) (cita textual con la ortografía de la época).

5. Medidas para mejorar el sector público español

En primer lugar, el autor identifica una estructura del sector público que permita un adelgazamiento de la estructura funcional española, pero no en los puestos de trabajo productivos de la administración, sino en aquéllos de tipo político y de libre designación:

El autor considera que es necesario únicamente tres responsables por cada puesto de la administración,

“á saber: el que manda; el que interviene ó fiscaliza, y el que ahora se propone para llevar y rendir las cuentas. Los demás que se conocen con diferentes títulos, los miro como un gravamen para la Nación-, y los considero perjudiciales en la administración, por cuanto los gefes principales se ven obligados á ponerlos al frente

de negociados que muchas veces no saben desempeñar, sin que tengan facultades de ocuparlos en otros trabajos por no ofender la categoría que les dan los nombramientos” (p. 5) (cita textual con la ortografía de la época).

Interrogado el personaje central del libro sobre la posibilidad de que se pueda ahorrar un puesto de trabajo más, no haciendo obligatorio que los Contadores rindan cuentas, ofrece dos argumentos:

“El primero y principal es que los Contadores son responsables de las operaciones que intervienen, por lo cual puede llegar el caso de que tengan un interés en retrasar la rendición de cuentas. Los funcionarios que no han dirigido, y los que no han intervenido el manejo de caudales y efectos con la integridad correspondiente, huyen de dar cuentas, y cuando se ven obligados á rendirlas lo hacen desfigurando los hechos para que no se descubran las malversaciones. Esta es la razón porque conviene que en la Administración haya una persona que no sea responsable de las operaciones, y sí de llevar y presentar las cuentas en que aparezcan tales como se hicieron, para que el Tribunal mayor exija la responsabilidad al que mandó y al que intervino en el caso de haber fallado á sus deberes. El otro inconveniente es, que la cuenta y razón debe ser también fiscalizada; y por lo tanto es impropio el que esté á cargo de los fiscales ó sean Contadores” (p. 6) (cita textual con la ortografía de la época).

Todo este argumentario se basa en el fondo en una propuesta de establecimiento de nomenclatura de los puestos de trabajo, concediendo una importancia suprema al tenedor de libros, por encima del Contador, que el autor propone sea denominado Inspector.

Comenzamos analizando la razón de conceder esa importancia a los tenedores de libros. Ante la pregunta de cómo se deberían denominar estos sujetos, el autor contesta lo siguiente, estableciéndose un interrogatorio posterior para identificar el papel del Contador (inspector para él):

*“— ¿Cuál es la denominación propuesta por usted para esta figura?
— Tenedores de libros, porque este título es sinónimo de inteligente en cuenta y razón.*

— *También el título de Contador es sinónimo de inteligente en cuenta y razón, y por lo tanto podría dárseles ese encargo sin necesidad de esas innovaciones que se pretenden.*

— *Esa inteligencia que V. supone en los Contadores es infundada, y mas cuando se puede probar que entre la multitud de Contadores que han sido y son no se hallarán seis que sean peritos en cuenta y razón. El estado en que se halla la administración de las rentas responde de esta aserción, y loe documentos que existen en el Tribunal mayor de cuentas lo confirma; pues no es creíble que siendo inteligentes les den curso en los términos que lo hacen. En Francia, Inglaterra, Italia, Alemania, y en todos los demás países del mundo cuando se habla de un Tenedor de libros, sabe hasta el menos instruido en cuenta y razón que se trata de un perito en ella que hace los asientos por sí mismo; pero en España los Contadores solo son conocidos como gefes de unas oficinas que se llaman Contadurías, los cuales no hacen por sí asiento ninguno, por cuya razón pueden desempeñar este destino todos los que tengan favor, aun cuando les falte la inteligencia en cuenta y razón. Los gefes principales de la administración no han encontrado dificultad en proponer para las plazas de Contadores á personas que no han practicado la cuenta y razón, ni los oficiales de las Secretarías de Estado y del Despacho la han tenido para apoyar las propuestas; pero unos y otros la tendrán y muy grande cuando se trate de nombrar un Tenedor de libros que al tomar posesión de su destino debe empezar á hacer por sí mismo los asientos, á presencia de una corporación que en el acto conoce su inteligencia ó su ignorancia. Si no hubiera otras razones, estas dos últimas deben de ser suficientes para acordar la estincion del nombre de Contadores.*

— *¿Y en el caso de extinguir los Contadores, qué nombre daría V. á los que intervienen y fiscalizan las operaciones?*

— *El de Inspector”* (pp. 6-7) (cita textual con la ortografía de la época).

En segundo lugar, el autor establece que es necesario un mayor control, aunque sea con un aumento de aportación en mayores cargas sociales (un número mayor de empleados y mejor pagados), porque se ahorraría una cantidad de dinero mucho mayor, si se disminuyen las pérdidas de dinero por estafas y robos. El autor pone el acento en suprimir los intendentes y nombrar otros jefes de una categoría inferior y menor sueldo. El entrevistador interroga sobre la imposibilidad inconstitucional de esta medida. El autor la salva con un mantenimiento del puesto, pero con una atribución salarial menor:

“— ¿Pues cuál es el camino?

— *Suprimir los Intendentes y nombrar otros gefes de una categoría y inferior con menos sueldo: arreglar las oficinas de provincia, teniendo presente que se han segregado de ellas la mayor parte de las obligaciones que tienen los gefes políticos, y evitar las operaciones duplicadas que se ejecutan en las mismas, para que de este modo pueda reducirse el número de empleados, y cesen los clamores del pueblo sobre este particular.*

— *No pueden suprimirse los Intendentes, porque la Constitución los nombra así.*

— *Pues bien: que se llamen Intendentes, hasta que las Cortes acuerden otro título mas significativo; pero entre tanto puede rebajarse su categoría y sueldo sin que se altere la Constitución”* (p. 9) (cita textual con la ortografía de la época).

En esta medida es inevitable observar la problemática actual de las Diputaciones provinciales actuales, en las que, siempre en nuestra opinión, ofrecen poca utilidad al contribuyente respecto al coste que les representan.

La tercera receta es la necesidad de planificar adecuadamente la estructura organizativa, porque quizás no es necesaria una eliminación del funcionariado, sino la ubicación correcta respecto a la departamentalización y desarrollo de actividades:

“— *Los defectos de nuestra administración traen su origen de que siempre se han empezado las operaciones al revés; es decir, se han hecho las plantillas de las oficinas, y se han nombrado los oficiales sin tener presente la cantidad de trabajo, y el modo de ejecutar las operaciones”* (p. 10).

Una de las ideas recurrentes del autor es llevar la aplicación de la cuenta y razón a todas las actividades, concretándolo en diversos ámbitos. En la planificación también se debería aplicar la cuenta y razón:

— *“Se hicieron las plantillas y se nombraron los empleados; pero no se estableció cuenta y razón, porque no es lo mismo hacer plantillas que decir cómo se hacen las operaciones”* (p. 18).

El cuarto aspecto es la importancia del capital humano en la administración de los fondos públicos:

“Se necesitan hombres instruidos en lo relativo á la administración de los fondos públicos”.”

El comentario está fundamentado porque el propio autor tiene una vasta experiencia práctica en materia de teneduría de libros. Este aspecto contrasta con la falta de experiencia profesional de, en nuestra opinión, demasiados políticos españoles del siglo XXI que únicamente han trabajado en el sector público, y nunca como gestores de fondos privados.

La quinta medida es el temor a la descentralización de las organizaciones territoriales de España, y sobre todo, en el problema que supondría concederles la recaudación, a efectos de caer en una mayor ineficiencia a la hora de rendir cuentas y de perseguir el fraude:

“— Eso es imposible, á menos que V. pretenda que las Diputaciones Provinciales se encarguen de la distribución de los fondos, asi como algunos aconsejan que se ponga á su cargo la recaudación de las rentas para que sea mas espedita y menos costosa. — Muy distante me hallo de aconsejar semejantes medidas, porque las considero perjudicialísimas, por razones que no es difícil conocer; sin embargo, dígame V. ¿si ahora se hallan tantas dificultades para exigir las cuentas á un solo administrador, que es el Gobierno, cuántas se hallarían para exigirselas á 49 Diputaciones Provinciales? ¿Con quién se entenderían estas, con las Cortes ó con el Gobierno? Si se entendían con este, fácil le seria eludir los principales cargos que pudieran hacerle las Cortes” (p. 11) (cita textual con la ortografía de la época).

Inevitable es pensar en la estructura actual de las Comunidades Autónomas con cada vez mayor recaudación. En nuestra opinión, las afirmaciones del autor sobre las Diputaciones Provinciales pueden extrapolarse a las actuales Comunidades Autónomas caracterizadas por grandes transferencias recibidas sobre la recaudación y el gasto.

La sexta medida es intentar reducir las duplicidades de las plantillas. En ese momento, ahora también, existen cuatro niveles del Estado, lo que trae consecuencias sobre el montante de gastos y la operatividad de la administración, sin que exista un convencimiento generalizado de una mayor calidad del servicio a los ciudadanos. Para el autor, las “plantillas y los trabajos duplicados son la causa del aumento de gastos” (p. 9), igual que ocurre con los diferentes niveles de organización territorial actual, donde se solapan el estado, la comunidad autónoma, la diputación, el ayuntamiento, incluso en ocasiones el cabildo y similares. El

entrevistador encuentra como único argumento para mantener esas administraciones hacendísticas españolas en ese momento la costumbre:

“— *Está bien; pero esas oficinas siempre han existido y son necesarias. — Duplicadas sus operaciones como lo estan, son necesarias para entorpecer la administración, para aumentar los gastos, para incomodar á los pueblos y demás que tienen necesidad de acudir á ellas. — ¿Y cómo podrán arreglarse las oficinas de Provincia para disminuir los gastos, sin comprometer el servicio público y la seguridad de los fondos de la Nación? — Reuniendo en una sola las cuatro que existen en las Capitales de Provincia con los títulos de Secretaría de la Intendencia, Contaduría, Administración y Tesorería de la Provincia, puede conseguirse en el dia el ahorro de una tercera parte de los empleados que hay en ellas, y mas adelante (suprimiendo las resultas de las vacantes que vayan ocurriendo) reducirlos á la mitad, los cuales son suficientes para desempeñar todas las operaciones de una buena administración”* (p. 12) (cita textual con la ortografía de la época).

La última medida es sobre la necesidad de tener un potente conjunto de funcionariado con misiones de control frente a las malversaciones y, lo que es más importante un salario de los funcionarios suficiente como para minorar las posibilidades de sobornabilidad:

“*Las Cortes no deben reparar en el número de empleados, pues que si son necesarios como lo son para evitar las malversaciones, conviene que la Nación los pague, y los pague bien, sin escasear el número de ellos; porque si los empleados del Gobierno saben que sus operaciones no han de ser examinadas en todas sus partes, les es fácil malversar los fondos públicos”* (p. 29).

6. La cuenta y razón, la contabilidad y la partida doble

El centro del discurso del libro del autor es la “cuenta y razón”, porque con él entiende que es posible, desde reorganizar el estado, a gestionar mejor los recursos. La “cuenta y razón” es un sinónimo de contabilidad, y lo utiliza de forma generalizada porque, en el momento en que se escribe el libro, el Diccionario de la lengua española no reconocía el término “contabilidad”. El autor, además, iguala el concepto de contabilidad a la “partida doble”, concibiéndola (de forma errónea) como la única forma de llevar las cuentas. En el párrafo que vamos a analizar a continuación es posible observar la ciertamente jocosa autocita

del entrevistado, cuando clama al autor del libro “Primera y última lección de Partida Doble para los que saben el sistema sencillo de contabilidad”, que fue en 1825, el propio Manuel Víctor De Christantes y Cañedo:

“— *¿Y qué sistema de contabilidad se ha de establecer en esas oficinas?*

— *El sistema de cuenta y razón (porque contabilidad no se halla en el Diccionario de la lengua española) que ha de establecerse en las oficinas de Provincia, pues que en la Corte ya se halla establecido, es el conocido por partida doble.*

— *Partida doble no puede ser, porque no es aplicable á la Administración de las Rentas.* ’

— *¡Qué es lo que V. dice! Por Dios, no lo repita V. porque si llega á saberlo el autor de la primera y última lección de partida doble, le abrirá á V. la cuenta de N á imitación de Eleazar*” (p. 27) (cita textual con la ortografía de la época).

A lo largo del texto, se destaca la importancia de la “cuenta y razón” de forma expresa y reiterada:

“*los recursos deben administrarse con una cuenta y razón bien entendida para evitar las malversaciones, y para que los Directores conozcan la información en tiempo oportuno...*” (p. 16).

“*siempre he creído y creo que sin cuenta y razón no se puede dirigir bien; que la cuenta y razón es la parte sublime de la administración; (...), porque nada pueden hacer bien si la cuenta y razón no les dice lo que deben ejecutar*” (pp. 17-18) (cita textual con la ortografía de la época).

La utilidad de la “cuenta y razón” es expresada de la siguiente forma:

“— *La cuenta y razón es como las matemáticas indispensable para la administración de las rentas; buena para un general en jefe; buena para que un obispo cuide de sus ovejas; en fin, es buena para todo, y no crea V. que consiste en hacer guarismos como algunos piensan, pues son necesarios mas conocimientos que para extraer un expediente*” (p. 18) (cita textual con la ortografía de la época).

Durante el desarrollo de la entrevista, el autor, por medio de su entrevistado, se interroga sobre el origen español de la “cuenta y razón”, y la observaciones de porqué tiene más importancia en España que en el resto de países de nuestro entorno:

—*¿Pues qué, la cuenta y razón no es mas conocida en los Reinos extranjeros que en España?*

—*No señor, no es mas conocida, y si V. quiere ver una muestra, compare V. la instrucción y modelos aprobada por S. M. en 25 de Enero de 1835 para la cuenta y razón de la Dirección general de Loterías, con la que se aprobó en 18 de Noviembre último, y diga V. luego de buena fe cuál es la mejor: en inteligencia de que la primera desde la escuela estrangera, y hecha por estrangeros; y la segunda de la escuela española y hecha por españoles. Notará V. que hay semejanza en alguno que otro modelo, y por lo tanto conviene saber que los que se hallan en este caso son de origen español, y que puestos en manos de estrangeros los adoptaron, ¡¡ero desfigurándolos para venderlos como fruto do su pais ¡Cuánta fechoría de esta clase se hace á los españoles!*

— *¿Y dónde estan esas Instrucciones y modelos?*

— *En Madrid circulan impresas; pero no crea V. que yo las considero suficientes para demostrar que en España se conoce mejor la verdadera cuenta y razón que en los paises estrangeros: no señor, tengo otros motivos para afirmarlo; hay hechos que son bien públicos, y que nadie podrá contradecir con justicia.*

— *¿Y cuáles son los hechos que pueden probar que las naciones estrangeras estan mas atrasadas en la cuenta y razón que la España?*

— *Que no dan conocimiento á las Cámaras del resultado de las cuentas hasta 1 8 meses después del año á que corresponden, es un hecho público: que se fugan los Cajeros y no se puede ó se tarda mucho tiempo en averiguar lo que han robado, es otro hecho que no podrá V. negarme; y de consiguiente estos dos solos hechos son suficientes para conocer que estan mas atrasados en cuenta y razón que los españoles” (pp. 23-24)..*

El entrevistado parte de dos ideas. En España hay pocos trabajadores que entiendan el sistema *de partida doble*, y menos en las oficinas de la Hacienda Nacional; ante esta situación parece difícil una aplicación generalizada del sistema de partida doble. Por otro lado, las obras doctrinales extranjeras y españolas que tratan la actividad de la partida doble, no permiten de forma fácil, siempre en criterio de entrevistador, aprender dicho sistema. El entrevistado

contesta a ambas preguntas en la página 28 dejando claro el matiz eminentemente práctico, tanto de la partida doble, como del autor:

“Lo peor que tiene V. es el haber estudiado tantas obras; si no hubiera V. visto ninguna, se hallaba en el caso de empezar y concluir los asientos y demás operaciones de partida doble, con solo tener presente la instrucción de que tratamos en la última conferencia. Si los que se han dedicado á estudiar por esas obras que V. dice, el sistema de partida doble, se hubieran acercado uno ó dos dias al escritorio de un comerciante ó á una oficina donde se hacen los asientos en partida doble, y hubiesen visto ejecutar las operaciones relativas á él, es bien seguro que habrían aprendido mas sin calentarse la cabeza, porque el asunto presentado tal cual es, se aprende en pocas horas, y mas pronto viéndolo ejecutar” (p. 28) (cita textual con la ortografía de la época).

7. Conclusiones

El autor intenta mostrar su propuesta del cambio radical de la estructura de la Hacienda española por medio de una entrevista realizada a un experto funcionario, que es el propio autor. Esta entrevista es ficticia, por no aparecer la identificación de los sujetos; sin embargo, tiene todas las ventajas del género periodístico de la entrevista. La principal ventaja es el dinamismo de su escritura, y la cantidad de posibilidades que posee de atraer la atención del lector. La importancia definitiva en cuanto al estilo del libro es que es uno de los primeros trabajos escritos en el género de la entrevista en España, sino el primero, sobre temas económicos y contables. Dentro de todos los subgéneros de la entrevista, el autor eligió una “autoentrevista de opinión”. La entrevista de opinión se suele realizar sobre un tema de interés permanente, en la que el entrevistador realiza preguntas a un especialista sin continuar la estructura de una noticia, realzando, sobre todo, la personalidad del entrevistado y sus opiniones al respecto del asunto en cuestión. La variedad de esta entrevista de opinión es que, seguramente, fue realizada por el mismo autor.

Respecto al contenido, el artículo intenta mostrar una defensa de la partida doble en el siglo XIX, cuando, aunque aceptada, no estaba generalizado su uso, ni su conocimiento por el gran público. La novedad es encontrar esta defensa dentro de un texto para reformar la estructura organizativa de la Hacienda Pública española por parte de un autor, que era Jefe de Sección de la Hacienda española.

La principal aportación del trabajo es observar como algunas soluciones que el autor plantea para modificar la Hacienda española en aquellos días, pueden extrapolarse como soluciones para mejorar el conjunto de la estructura del estado en el momento actual.

El autor identifica seis medidas para mejorar el sector público español, tanto en el momento presente como en vida del autor:

- El autor identifica una estructura del sector público que permite un adelgazamiento de la estructura funcional española, pero no en los puestos de trabajo productivos de la administración, sino en aquéllos de tipo político y de libre designación.
- La segunda medida es sobre la necesidad de tener un potente conjunto de funcionariado con misiones de control frente a las malversaciones y, lo que es más importante un salario de los funcionarios suficiente como para minorar las posibilidades de sobornabilidad. El autor pone el acento en suprimir los intendentes y nombrar otros jefes de una categoría inferior y menor sueldo.
- Otra medida es la necesidad de planificar adecuadamente la estructura organizativa, porque quizás no es necesaria una eliminación del funcionariado, sino la ubicación correcta respecto a la departamentalización y desarrollo de actividades
- El cuarto aspecto es la importancia del capital humano en la administración de los fondos públicos: Este aspecto contrasta con la falta de experiencia en los actuales políticos que únicamente han trabajado en el sector público, nunca como gestores de fondos privados.
- El autor presenta dudas a la descentralización de las organizaciones territoriales de España, y sobre todo, en el problema que supondría concederles la recaudación, a efectos de caer en una mayor ineficiencia a la hora de rendir cuentas y de perseguir el fraude. Inevitable es ahora pensar en la estructura actual de comunidades autónomas con cada vez mayor recaudación.
- La última medida es intentar reducir las duplicidades de las plantillas. En ese momento, ahora también, existen cuatro niveles del Estado, lo que trae consecuencias sobre el montante de gastos y la operatividad de la administración, sin que exista un convencimiento generalizado de una mayor calidad del servicio a los ciudadanos. Para el autor, las plantillas y los trabajos duplicados son la causa del aumento de gastos, igual que ocurre con los diferentes niveles de organización territorial actual, donde se solapan el estado, la comunidad autónoma, la diputación, el ayuntamiento, incluso en ocasiones el cabildo y similares.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Capelo, M.D.; Araújo, P. y Álvarez-Dardet, M.C. (2005):** “Accounting regulation, inertia and organisational self-perception: Double-Entry adoption in a Spanish *Casa de Comercio* (1829–1852)”. *Accounting, Business and Financial History*, vol. 15, núm. 2: 145-169.
- Carboni G. (1886):** “La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e social”, Vol. I, *I prolegomeni*, Roma, Loescher.
- Christantes y Cañedo, M. V. de (1825):** *Primera y última lección de partida doble para los que saben el sistema sencillo de contabilidad*, Madrid, Imprenta de Repulles.
- (1836): *Las doce preguntas relativas a la organización de las oficinas para administrar la Hacienda Nacional*, Madrid, Imprenta José Palacios.
- (1838): *Tratado de cuenta y razón, ó cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en partida doble*, Madrid, Imprenta Nacional.
- Donoso Anes, R. (1996):** *Una contribución a la historia de la contabilidad. Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*, Sevilla, Universidad de Sevilla-Servicio de publicaciones.
- González Ferrando, J.M. (2006):** “Baluceos y primeros pasos de la historia de la Contabilidad en España”, *DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad Spanish Journal of Accounting History*, N.º 5 diciembre, 39-63.
- (1993): «Los numerales en los libros de cuentas y documentos españoles de los siglos XII al XVIII», *Revista Técnica Contable*, n.º 531, 288 y ss.
- González Ladrón de Guevara, B. (1886):** Descubrimiento de la ciencia de la contabilidad o teneduría de libros demostrativa por Bonifacio González Ladrón de Guevara, Cartagena, Imp. y litogr. de M. Ventura.
- (1891): *La contabilidad técnica* por Bonifacio González Ladrón de Guevara, Madrid, Estab. Tip. de Ricardo Álvarez.
- (1888): *Elementos de contabilidad demostrativa por Bonifacio González Ladrón de Guevara*, Madrid, Librería Editorial de Guillermo Osler.
- Hernández Esteve, E. (1981):** “Contribución al estudio de la historiografía contable en España”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. X, Núm. 34, Enero - Abril, 11-30.
- Lepore, A. (2010):** “L’evoluzione dell’accounting history in Spagna tra l’Età Moderna e Contemporanea e la realtà attuale”, *VII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, AECA, León, 10 a 12 noviembre.

- (2005): "Sulle origini, sull'evoluzione e sullo stato dell'arte Della storia della contabilità in Spagna", *DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad Spanish Journal of Accounting History*, No.3 Diciembre, 33-71.
- Martín Molina, P.B.; Veiga Copo, A.B.** (1998): "Los libros de contabilidad: un apunte histórico", *Boletín de la Facultad de Derecho*, núm. 13, 395-414.
- Mattessich, R.** (2008): *Two Hundred Years of Accounting Research*, Abingdon, Oxon, Routledge.
- (2003): "Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications", *Accounting, Business & Financial History*, Volume 13, Issue 2, 125-170.
- Ministerio de Hacienda** (1840): *Hoja de Servicios de Manuel Cristantes de Cañedo*, Ministerio de Hacienda, Madrid.
- (1841a): *Expediente de clasificación de jubilación de Manuel Cristantes de Cañedo, Jefe de la Sección de Contabilidad del Ministerio de Hacienda*, Ministerio de Hacienda, Madrid.
- (1841b): *Comisión General de Clasificaciones de Empleados Civiles*, Ministerio de Hacienda, Madrid.
- (1842): *Expediente de clasificación del antiguo Montepío de Oficinas de don Manuel Victor Cristantes Cañedo, con el objeto de atender la demanda de pensión de viudedad de doña María Andrea Díaz*, Ministerio de Hacienda, Madrid.
- Orden de Carlos III** (1840): *Expediente de pruebas del caballero de la orden de Carlos III, Manuel Víctor de Cristantes y Cañedo Martínez Verde y Gorveña, Jefe de Sección del Ministerio de Hacienda; caballero del número*, Orden de Carlos III, Madrid.
- Rogina, José** (1902): *Tratado de Contabilidad General o Teneduría de Libros*. La Coruña; Viuda de Ferrer e Hijo.
- Vlaeminck, J.H.** (1961): *Historias y doctrinas de la contabilidad*, Madrid, EJES.
- Villa F.** (1867): *Nozioni e pensieri sulla pubblica amministrazione*, Pavia.
- (1850): *Elementi di amministrazione e contabilità*, Pavia (reedición 1870).
- (1840): *Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, Milano.
- (1837): *Manuale per la tenuta dei registri ossia esposizione teorico-pratica del metodo di tenere i registri a scrittura semplice e doppia*, Milano.

Miguel Ángel Villacorta Hernández es doctor en Economía y Derecho. Es Profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II de la Universidad Complutense de Madrid. Especializado en normas contables internacionales, es autor de numerosos artículos sobre contabilidad de diversa índole, parece iniciar con este artículo su interés por la historia de la contabilidad.

Su e-mail es: mianvi@emp.ucm.es

Miguel Ángel Villacorta Hernández is Doctor in Economics and Law. He is associated professor of Accounting and Finance at the Universidad Complutense of Madrid. He is specialized in international accounting

Miguel Ángel Villacorta Hernández: El tratado hacendístico de un autor español del siglo XIX; relevante en sus contenidos contables, novedoso en su exposición

161

regulations. He has authored many articles on different accounting subjects. Now with this paper he seems to begin to take an interest in accounting history.

His e-mail is: mianvi@emp.ucm.es