

DEFENSA DE LA APLICACIÓN DE LA PARTIDA DOBLE POR UN AUTOR DEL SIGLO XIX: MANUEL VÍCTOR DE CHRISTANTES Y CAÑEDO

CONTRIBUTIONS OF VÍCTOR DE CHRISTANTES Y CAÑEDO ACCOUNTING OF THE NINETEENTH CENTURY

Miguel Ángel Villacorta Hernández

RESUMEN

El artículo muestra los argumentos de una defensa de la partida doble en el siglo XIX. La novedad es encontrar esta defensa dentro de un autor, Manuel Víctor de Christantes y Cañedo, dedicado a reformar la estructura organizativa de la Hacienda Pública española, desde su puesto de Jefe de Sección del Ministerio de Hacienda.

En este trabajo se analizan sus dos principales libros para conocer la verdadera dimensión del autor.

Las principales conclusiones del trabajo serán que estableció, desde su tono humorístico, un conjunto de supuestos prácticos que permitirían la teneduría de libros de forma completa, desde el inicio del ejercicio hasta la elaboración de balances.

Además incorporó la necesidad de llevar libros auxiliares que ayudarían a la teneduría de libros: Libro de aceptaciones, Libro de letras para cobrar, Libro de letras expedidas y el registro de las cuentas Generales.

El autor recomienda expresamente la utilización del método de la partida doble en todas las instituciones públicas. El gran valor de la propuesta es que el autor fue el planificador de la adaptación del sistema contable de la Instrucción de Loterías para que aplicaran partida doble.

ABSTRACT

The article attempts to show a defense of double entry in the nineteenth century. The novelty in this defense is to find an author, Manuel Víctor de Christantes y Cañedo, dedicated to reforming the organizational structure of the Spanish Treasury, from his position as Head of Section, Ministry of Finance.

In this paper we analyze two of his books to learn the true dimension of life of the author.

The main conclusions are set out, from his humorous tone, a set of practical assumptions that would allow bookkeeping completely from the beginning of the year to the preparation of balance sheets.

Also incorporated the need for subsidiary ledgers, and specific books that would help the possession of books: Book of acceptances, letters to cash book, book of letters issued and the record of the General Account

The author expressly recommends the use of double-entry method in all public institutions. The great value of the proposal is that the author was the planner to adapt the system accounting for the Instruction of Lotteries to apply twice.

PALABRAS CLAVE:

Cuenta y razón, Partida doble, Historia de la contabilidad.

KEYWORDS:

Mind and reason, Double-entry accounting, History of Accounting.

1.- Introducción

Este trabajo intenta conocer la verdadera dimensión de la vida y obra de Manuel Víctor de Cristantes y Cañedo Martínez Verde y Gorveña, escritor español del siglo XIX.

Dos son los principales puntos de interés de este autor, uno de su vida, y otro de sus libros. En el plano profesional, realiza una aportación exótica al debate sobre la oportunidad del uso del método de la partida doble, tanto en el ámbito privado (algo ya tradicional) como en el ámbito público. El autor muestra los argumentos de una defensa de la partida doble en el siglo XIX, cuando, aunque aceptada, no estaba masivamente generalizado, ni su uso, ni su conocimiento por el gran público [la aplicación del método por parte de las empresas españolas del siglo XIX es analizada por Hernández Borreguero (2012)]. De Christantes realizó una defensa de la partida doble para todas las entidades privadas y públicas, siendo esto último lo más significativo por ser una persona dedicada a reformar la estructura organizativa de diversas instituciones públicas, desde diversos puestos de responsabilidad.

En el plano literario, nos dejó un conjunto de supuestos prácticos que permitirían la teneduría de libros de forma completa desde el inicio del ejercicio hasta la elaboración de balances. Y esto lo hizo de forma humorística, con múltiples chascarrillos y bromas, y utilizando herramientas literarias que ofrecen un producto muy agradable para el lector. Tanto, que podemos afirmar que la obra contable de este autor es relevante en sus contenidos, pero también novedosa en su exposición.

Este trabajo se centra exclusivamente en el primer y tercer libro porque ambos versan, de forma homogénea, sobre las ventajas del método de la partida doble, dejando fuera de estudio el segundo libro escrito por de Christantes, ya tratado en otro artículo anterior (Villacorta: 2012), realizado con un estilo muy distinto, y sobre un tema diferente como es el análisis de la administración española de su época y las posibles medidas para mejorarlas.

En el desarrollo del trabajo se acometen, además, dos objetivos adicionales, como son, analizar si los personajes que aparecen en el libro existieron realmente y si tuvieron alguna participación en la invención o el desarrollo de la partida doble y, en segundo lugar, indagar sobre si este método se aplicó antes en la Hacienda francesa o española.

Para desarrollar el trabajo se han analizado la obra literaria completa del autor y los documentos de la época que permitan corroborar o rechazar los argumentos allí expuestos. La narración de su vida ha sido posible por el estudio de las actas de nacimiento, matrimonio, defunción y los documentos laborales depositados en los correspondientes archivos.

El trabajo está dividido en siete apartados. Tras esta introducción, en el segundo apartado se analiza la vida del autor, y la ubicación geográfica del autor y de sus personajes. En el tercero se detallan los tres libros que componen su obra literaria, centrándonos en este artículo en el primer libro escrito por el autor, analizado en el cuarto apartado, y su tercer libro, recogido en el quinto apartado. El apartado sexto y séptimo intenta sintetizar individualizadamente dos asuntos tratados a lo largo de toda la obra del autor: los requisitos para considerar a unos registros como partida doble y el origen geográfico del método.

2.- Vida y ubicación geográfica

El nombre del autor es Manuel Víctor de Cristantes y Cañedo Martínez Verde y Gorveña (Orden de Carlos III: 1840) (Ministerio de Hacienda: 1841a; 1842), aunque 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).

Respecto a los lugares en que se desarrolló su obra destacamos los siguientes. El primer libro fue escrito en Montesclaros, impreso en Madrid, y se vendía en dos librerías de la capital. Montesclaros es una población española de la Sierra de San Vicente en las Tierras de Talavera, provincia de Toledo fundada en 1491 (Rodríguez Albarrán: 1984). No obstante, no sabemos dónde se escribió el tercer libro, pero fue impreso en Madrid.

El tercer libro comienza en unos términos similares a el Quijote (en la página 44 volverá a realizar otra referencia al gran libro español), indicando que el autor recibe la noticia de la entrada en vigor de la Real Orden de 2 de Septiembre de 1820 (en la cual se prevenía que un cierto número de empleados en las provincias fuese a Madrid para aprender el sistema de cuenta y razón por partida doble) estando en un lugar, que el autor quiere dejar misterio:

“En un lugar, de cuyo nombre no quisiera acordarme, porque siempre ha sido y sigue siendo el foco del desorden, á la sombra del cual se han enriquecido y enriquecen sus moradores con perjuicio de los que habitan en los pueblos de la jurisdicción, me hallaba yo, rodeado de personas que eran de opiniones contrarias á las mías” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 5). Seguramente este lugar sea Madrid.

En el primer y tercer libro aparece un personaje hebreo, de nombre Jeremías Hernández. De este protagonista conocemos, por los datos que aparecen en ambos libros, que su mujer se llamaba Marcela Sancho, su tenedor de libros Eleazar y su cajero Daniel. El autor se vale de este ficticio protagonista y de la historia inventada con estos otros personajes para, a través de ellos, exponer sus propias ideas de forma más amena y cercana. Sin embargo, ni los orígenes de la partida doble están en ese pueblo, ni fueron realizados por la persona que propone el autor, ni en ese momento. En el pueblo citado no puede haberse producido la acción, porque es ficticio e imaginario. Lo mismo que Jeremías Hernández, que parece no haber existido; por sus lamentaciones, seguramente es el mismo Christantes. Las actividades y las operaciones que realiza Jeremías Hernández en el tercer libro son realizadas realmente en 1832, y no en 1303, por dos razones. La primera es porque el Palo de Campeche y el Guayaco no se conocían antes de descubrir América. La segunda es que las actividades aparecen contabilizadas en reales de vellón, cuando los llamados “dobles de la Edad Media” o “reales de vellón” fueron creados durante el reinado de Carlos II en 1686.

Tanto el primer como el tercer libro establecen un ejemplo práctico que se desarrolla en un municipio inventado denominado Valderrabias, en el primero, o BALDE-RABIAS, en el tercero, en el que vivió Jeremías. Decimos inventado porque no se han encontrado datos de la existencia de ningún municipio con esa denominación.

Este municipio, escrito con B, podría indicar que este pueblo inventado es una mezcla de Baldellou en Huesca, y Fuenterrabía (Hondarribia) en Guipúzcoa. Esta arriesgada apuesta sobre el municipio vasco, puede sustentarse en alguna referencia a personas vizcaínas que el autor contará más adelante en el tercer libro: “*esto sería como si dijésemos debe cien reales Enero veinte à Caja Francisco Sanchez, lenguaje muy semejante al que usan los vizcaínos cuando aprenden el castellano*” (de Christantes, 1838: 17). En la página 46 del mismo libro, el autor vuelve a escribir otra broma sobre el habla y forma de ser de los vizcaínos. Esta alusión a los habitantes de esta zona de España ya tuvo similares referencias en el Quijote, al que de Christantes tiene muy presente en su tercer libro en sus páginas 17, 46 y 84: “*le dijo, en mala lengua castellana y peor vizcaína*” (Cervantes, 1605: 83).

En el tercer libro (de Christantes, 1838: 183-340) aparece el extracto de cuentas del libro mayor correspondiente al año de 1302 (aunque ya hemos afirmado que esto era imposible por la moneda y productos registrados). Entre sus deudores y acreedores se encuentran personas de muy diferente ubicación geográfica, ocho personas de la villa donde está ubicado el negocio, dos de Cádiz y dos de Valencia, y una persona de Valladolid, Londres, Andújar, Ocaña, Yepes, Toledo, París e Illescas respectivamente. Por la ubicación de sus clientes y acreedores podemos pensar que el posible municipio donde ficticiamente habitó Jeremías está en la provincia de Toledo. Por lo tanto, inferimos que Valderrabias (BALDE-RABIAS) realmente sería Montesclaros, donde el autor escribió su primer libro.

3.- 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” (de Christantes: 1825). El primer libro es incorporado totalmente en su tercer libro.

En 1836 publica su segundo libro denominado “Las doce preguntas relativas a la organización de las oficinas para administrar la Hacienda Nacional” (de Christantes: 1836).

En 1838, edita su tercer libro “Tratado de Cuenta y Razón, ó cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en Partida Doble” (de Christantes: 1838).

El primer y tercer libro fueron escritos con un estilo “cervantino” para propagar las ventajas del método de la partida doble y ofrecer argumentos para posteriormente recomendar su aplicación de forma generalizada a entidades públicas y privadas. En el segundo libro confluye simple prosa administrativa propia de su época, con un diálogo más novelado, para ofrecer la situación de la administración española de su época y las reformas por el autor propuestas para mejorarlas.

Es digno de destacar la riqueza bibliográfica de la época que maneja el autor (Jones, Jaclot, Degrange, Duque de Doudeauville...), que le confieren a sus libros un sustrato teórico que impide considerarlo como una obra exclusivamente de carácter práctico.

El rasgo literario más característico de toda su obra es la utilización de los diálogos para ofrecer una lectura más amena y dinámica, y para aumentar las posibilidades de atraer la atención del lector en unos temas tan arduos. En el primer y tercer libro los diálogos son entre el comerciante y su empleado, y en el segundo entre un funcionario de la administración y su entrevistador. El autor toma los papeles de comerciante y funcionario, según el libro, para desarrollar sus tesis.

En este trabajo analizaremos su primer y tercer libro para conocer la verdadera dimensión del autor.

La dimensión e importancia de su obra aparece señalada por las importantes citas a su reconocida obra: Rogina (1902: 31), Vlaemminck (1961: 403), Hernández Esteve (1981: 19), González Ferrando (1993: 288), Donoso (1996: 483), Martín Veiga (1998: 410), 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, todas las citas se ciñen exclusivamente al tercer trabajo.

Aparte de las valoraciones sobre su importancia -Rogina (1902: 31) por ejemplo le concedió ya entonces el calificativo de “notable”-, sobre su obra se han escrito dos citas respecto a sus contenidos. La primera es que “Los puntos relevantes de su doctrina se centra en la permanencia del inventario equivalente, que a finales de siglo utilizarían los autores italianos partidarios de la logismografía y la statmografía” (González Ferrando, 1993: 288), fundamentalmente el autor se refiere a Giuseppe Cerboni (1886), cuya obra más significativa es “*La ragioneña scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e social*”. La segunda cita es que “Influido por la idea de la contabilidad presupuestaria aconseja cambiar de libros todos los años y que no se pasaran los saldos al ejercicio siguiente, sino a medida que se fieran conformando las cuentas, lo que provocaba la duplicación de cuentas, al menos, en dos libros” (Martín Veiga, 1998: 410).

Además de las exclusivas referencias al autor objeto de nuestra investigación, es necesario encuadrarlo dentro de la doctrina española del siglo XIX. Entre las numerosas obras editadas podemos señalar tres. José María Brost publicó, 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 libro es eminentemente práctico, el primero desarrolla de forma teórica la visión “de las cinco cuentas generales”. Este último concepto fue muy criticado posteriormente por de Christantes, que pensaba “*podía establecerse el sistema de cuenta y razón por Partida Doble sin necesidad de ninguna de las cinco cuentas generales que tan indispensables consideran los escritores extranjeros y españoles*” (de Christantes, 1838: 41 y 94).

Los otros dos autores son posteriores a de Christantes. 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. Al igual que de Christantes, es 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).

Bonifacio González Ladrón de Guevara publicó, en 1886, “Descubrimiento de la ciencia de la contabilidad ó Teneduría de libros demostrativa” y, en 1891, “La contabilidad técnica”. Ambos textos mostraron una oposición frontal al sistema de partida doble, que tanto defendió de Christantes en sus tres libros.

La obra de de Christantes están caracterizada por conceder mucha importancia a la teneduría de los libros entendida como la parte mecánica de la contabilidad, y por una preminencia del carácter práctico de la contabilidad por encima de las disquisiciones teóricas. Por ambas, es posible afirmar que tuvo ciertos paralelismos con el autor italiano Francesco Villa, cuyos libros fundamentales son: “*Manuale per la tenuta dei registri ossia esposizione teorico-pratica del metodo di tenere i registri a scrittura semplice e doppia*” (Villa: 1837), “*La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*” (Villa: 1840), refundida diez años más tarde en “*Elementi di amministrazione e contabilità*” (Villa: 1850) y “*Nozioni e pensieri sulla pubblica amministrazione*” (Villa: 1867).

4.- Primera y última lección de Partida Doble para los que saben el sistema sencillo de contabilidad

El primer libro, de tan sólo 15 hojas, está terminado de escribir en Montesclaros el 4 de Octubre de 1825. El libro es una rápida pero completa guía teórico-práctica de la técnica de la partida doble. Con esta aproximación tan rápida pretende mostrar que en un breve espacio de tiempo se puede aprender técnica tan sencilla.

El libro comienza en la página 3, casi sin preámbulos, a explicar, con un mismo hecho económico, la diferencia entre un asiento en partida doble y un asiento de la partida simple. Este asiento (que será repetido en la página 8 de su tercer libro) tiene la intención de demostrar como la partida doble, para nada, supone una mayor carga de trabajo, al contrario de lo que se le acusa en la época.

“Esta demostración le hará ver á Vmd. que los que le han dicho que la partida, doble, tiene doble «trabajo, lo entienden al revés; ó mas bien no lo entienden de ningún modo, por lo cual deberian callar y aprender. Ningún requisito tienen los dos asientos que van figurados en partida sencilla, que no tenga el figurado en partida doble que contienen los dos sencillos: Vmd. y casi la mayor parte de los comerciantes pasan al Libro de caja, ó mas bien copian en él los asientos que hacen antes en el Borrador de cuentas: en la partida doble se pasan en extracto (en un solo renglón.) á las respectivas cuentas del Libro mayor, indicarlo en este el folio del Diario donde está hecho el asiento; de suerte que aunque se copie el Diario poniéndolo en limpio, siempre resulta que trabaja

doble el que lleva sus cuentas en partida sencilla” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 4).

Esta es la primera de las justificaciones del origen de la partida doble, la economía de procedimientos. Pero el autor proporciona otra; es posible que con la partida doble se buscara la fiabilidad en las operaciones.

“El autor de la partida doble dicen unos que fue un holgazán que (por casualidad) encontró el medio de trabajar menos, con mayor seguridad en sus operaciones; y otros dicen que fue un Hebreo que perdió una suma de dinero por habérsele olvidado hacer el cargo en tiempo oportuno á su corresponsal; pues cuando echó de ver su omisión (que fue al cabo de dos años), ya no tenía este con qué pagarle, por haber quebrado. Dicen que el Hebreo (tirándose; de las orejas) juró buscar un medio que le evitase en lo sucesivo esta- clase de perjuicios; que en seguida se quedó un rato pensativo, y que luego exclamó: ¡Si yo no hubiera abonado á Juan aquella suma, él me habria avisado de mi omisión en cargarla á Pedro!” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes: 1825: 4).

Evidentemente, esta interpretación de un Hebreo que perdió una suma de dinero parece demasiado tópico para ser real.

El párrafo anterior parte de la base de que el inventor de la técnica de la partida doble tuvo que ser español (porque más tarde argumentará que tiene una presencia anterior que en Francia y el resto de países limítrofes); ante este axioma, entiende que, sin duda, debía ser un español judío, por sus habilidades comerciales y su visión del negocio.

El autor intenta ser muy didáctico y dejar claro que la técnica es muy sencilla, y por eso crea una leyenda para explicar su origen, ensalzando los aspectos creativos y positivos, y denostando los poco acertados. La leyenda se basa en que ante las dos motivaciones anteriores, el judío español, de nombre Jeremías Hernández, lo pensó detenidamente e inventó un método que se lo transmitió a su dependiente de mayor confianza, Eleazar, y juntos lo perfeccionaron.

“Dicen que el Hebreo se sentó en el bufete; cruzó las manos, y reclinó la cabeza en ellas. En esta postura estuvo tanto tiempo, que sus dependientes creyeron que dormía; pero se equivocaron, pues que le vieron levantarse precipitadamente, tomar un libro en; blanco y que escribió (en castellano): DIARIO DE LAS OPERACIONES MERCANTILES DE JEREMÍAS HERNÁNDEZ DESDE EL 1º DE ENERO”.

Pasó a la segunda hoja y trazo un asiento de la siguiente forma:

Valderrabias 1º de Enero de

½ PEDRO debe á JUAN

Llamó luego al dependiente de su mayor confianza, y le dijo:

"Mira, Eleazar, haciendo los asientos por este orden ya ves que no se puede abonar sin hacer el cargo correspondiente; y como- á mí me interesa mas el cargar que el abonar, quiero que en lo sucesivo hagas los asientos según este modelo; haciéndolo así, si se olvida el cargar, también se olvida el abonar; y en este caso el acreedor tendrá buen cuidado en reclamarlo; y entonces, antes de abonárselo, veremos á quién se ha de cargar: es decir, que los acreedores nos avisarán nuestros descuidos; y si no lo hacen, nada perdemos" (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 4-5; 1838: 9).

En su tercer libro vuelve a contar la misma leyenda. Insistiendo con más intensidad en que el diálogo se produce en lengua castellana porque ambos son españoles. Las únicas diferencias son formales en el asiento. En el tercer libro el encabezado cambia el municipio y termina completando el año: es EN-BALDE-RABIAS Enero 1º. de 1302.

Los nombres de Jeremías y Eleazar son reconociblemente hebreos, seguramente los eligió por los de dos rabinos de la tribu de Eleazar (sumo sacerdote judío) de los setenta que tradujeron la Biblia (Becket: 1999). El nombre de "Balde-rabias" parece un chiste, sobre los sentimientos tras el hecho, muy tópico por otra parte, de que un judío perdiera su dinero, uno de los orígenes de la partida doble establecido por de Christantes dentro de su imaginario.

Tras el comienzo de la disertación y explicación del método, dejando claro que el punto de más interés es el cargar frente al abonar, la primera aportación de Eleazar es la posibilidad de explicar la cuenta de existencias.

"Eleazar, que le escuchaba con mucha atención, le interrumpió diciendo (en lengua castellana): "Si hacemos una remesa de Palo de Campeche á Pedro, y no se carga á este, ¿quién nos avisa? ¿El Palo?" (muy útil seria este modo de avisar). "El Palo, dijo el Hebreo, no puede avisarnos; pero nos avisará la cuenta que debemos llevar á este artículo, y á cada uno de los de mi comercio: para esto he determinado formar un estado de las existencias: haremos cargo á unas cuentas que llamaremos Palo de Campeche existente en el almacén: Zarzaparrilla existente en el almacén: Palo santo existente en el almacén &c, y abonaremos á una cuenta que se titulará Capital de Jeremías Hernández: por este medio personificaremos los artículos de comercio, y sus cuentas nos avisarán los descuidos que tengamos de no abonar en ellas las remesas que

yo haga á mis corresponsales, en el caso de que estos no me las abonen cuando remitan las cuentas corrientes, como sabes que hizo el que ha quebrado, y se ha comido mi dinero" (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 6; 1838: 10).

A continuación, el autor, por medio de su personaje imaginario hebreo, explica la necesaria correlación entre el libro diario y libro mayor, y la necesaria elaboración de un periódico balance. En esta explicación aparece la primera rectificación del autor a una de las medidas del método de partida doble, porque propone una nomenclatura más adecuada para el libro mayor ("Extracto de Cuentas").

"Estando mezclados en el Diario los asientos (repuso Eleazar), ¿cómo se han de comprobar las cuentas cuando las remitan los corresponsales?. Por otra parte, cuando V. quiera saber el estado de su casa, ¿cómo se hace?". "Para eso (contestó el Hebreo) tengo este otro libro: en él abriremos las cuentas que contenga el Diario, y pasaremos á ellas en extracto todas las partidas que á cada una corresponda: á este le llamaremos Libro mayor (aquí no anduvo acertado el Judío, porque hubiera sido mejor llamarle Extracto de Cuentas; porque libro mayor no significa otra cosa que ser mas grande), y cuando sea necesario saber el estado de mi casa, el resultado de las cuentas de este libro nos dará un verdadero Balance. En el Diario pondremos al margen del asiento los folios donde están las cuentas en el Libro mayor, y en este pondremos el folio del Diario donde se hallan las partidas que se pasan en extracto" (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 7; 1838: 11).

Fundamental para el desarrollo correcto del método, en este caso del traspaso de movimientos del diario al mayor, es la capacidad del tenedor de la contabilidad para ser ordenado. Así queda reflejado en el comentario del pupilo.

Eleazar (que era un poco vivo) le interrumpió diciendo:

"Esa foliatura deberá guardar el mismo orden que los asientos del Diario; en este dice Vmd. Pedro debe á Juan, luego los folios puestos en el Diario, al margen del asiento, tendrán un lenguaje mudo que dirá, v. gr., el folio L^o debe al folio 2^o" (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 6; 1838: 10).

Con toda esta conversación, queda claro que el discípulo ha entendido el método, por esta razón, le encarga la llevanza de sus cuentas, instaurándole el cargo de tenedor de cuentas. Con el siguiente comentario, el protagonista del libro resalta otra condición que debe poseer el tenedor que a su vez es una de las condiciones indispensables para el buen funcionamiento del método, y no es otra que debe existir un alto grado de confianza del propietario hacia su empleado (realizando una primera indicación del necesario secreto contable).

"Por tus preguntas y por la explicación que acabas de hacerme, conozco, Eleazar, que has comprendido mi plan de contabilidad: por esto, y porque eres la persona de mi mayor confianza, determino entregarte mis libros de cuentas; harás los asientos por el método que te he manifestado, y me darás cuenta del estado de mis negocios, porque nadie debe saberlo mejor que tú. Esta confianza que hago de ti, exige que seas reservado, que á nadie manifiestes el estado de mi casa" (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 7; 1838: 10-11).

El discípulo, teniendo una versión global del método, observa los primeros inconvenientes de aplicar el método de partida doble. Fundamentalmente, aduce que al mostrar de forma más clara la situación económico-financiera, ofrece información de su hacienda a los empleados, lo que supone cierto riesgo al tener que confiar en un tercero los secretos de tus derechos y obligaciones. Además, el autor desarrolla una sátira más, al considerar que no convendría adoptar el sistema de partida doble a algunos comerciantes que no quisieran conocer con claridad la marcha de sus negocios, intentando dejar en evidencia a los detractores del método contable, indicándoles su necesidad al no aplicarlo, e incluso, insinuando que su conducta podría deberse a oscuras razones.

"Según las observaciones que Vmd. me acaba de hacer (repuso Eleazar) veo que no á todos los comerciantes conviene adoptar este sistema de contabilidad; lo primero porque presenta mucha claridad en los negocios, y lo segundo porque tienen que poner sus cuentas en manos de otro; no obstante, conozco que llevando el comerciante por sí mismo el Libro mayor, no es fácil que sepan el estado de su casa, pues por el Diario solo es difícil saberlo, según he manifestado antes." "Repito, Eleazar, que te has penetrado bien del método de contabilidad que me he propuesto llevar, y no quiero reservarme el Libro mayor por la mucha confianza que me mereces; toma éste y el Diario: mañana te entregaré el estado de las existencias de efectos valorados, de las deudas á mi favor y en contra; con estos datos podrás empezar los asientos en el Diario según el sistema convenido" (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 7; 1838: 11).

El libro continúa con un muestrario práctico del libro diario. Dentro del desarrollo, se va perfeccionando el método, pero siempre sin faltar a lo establecido para el método acordado. La primera mejora es la de crear asientos con dos deudores y/o dos acreedores. La segunda es la de simplificar el asiento colocando una "a".

El Hebreo, exclamó:

"¡O amigo Eleazar! yo supe calcular un asiento de un deudor a un acreedor; pero tú has sabido combinar-diferentes deudores y acreedores, presentándolos bajo un solo asiento con toda la claridad posible: continúa, hijo mió, reflexionando sobre nuestro

plan de contabilidad, para ver si logramos perfeccionarlo simplificándolo mas. Desde que Vmd. me indicó su idea de hacer los asientos (contestó Eleazar), no he dormido, porque las dos noches que han mediado las he pasado cavilando acerca de este método, y no hallo que pueda haber en él otra clase de asientos, ni simplificarse mas: lo que me parece es que podemos suprimir la cláusula Debe ó Deben, y dejar subsistir la a para gastar menos tiempo (económico era el joven), respecto á que nosotros ya sabemos lo que se omite" (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 12; 1838: 14).

Con la práctica, el discípulo observó la utilidad de los libros auxiliares.

"Eleazar, viéndose recargado con mucho trabajo material, inventó unos libros (que llamó auxiliares), en los cuales hacia que los otros dependientes anotasen las partidas con los pormenores que habla en las operaciones, y él en su Diario; se refería á estos libros, poniendo el folio en el cual se hallaban los pormenores y las explicaciones que él omitía" (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 12; 1838: 14).

El autor considera que, con la incorporación de los libros auxiliares, ha explicado en su totalidad el método del partida doble. Con todo ello se ocupa de atacar a los detractores de la partida doble, acusándoles de no necesitar libros auxiliares. El ataque es realizado con el habitual sarcasmo, el autor recurre a registrar a uno de los bienes del asiento como "Necedades", término no válido en el actual Diccionario de la Real Academia de la Lengua, pero cercano a las dos acepciones de necesidad (sí incluido en el DRAE), ya sea hecho propio de un necio por un lado, o tontería, terquedad por otro.

"Como á Vmd., amigo mió, no le pueden servir los Libros auxiliares (nombre mas propio que llamar Libro mayor al Extracto de cuentas) del Hebreo, no me parece conveniente gastar el tiempo en hacerle explicación de ellos: solo sí le advierto que los Libros auxiliares deben ser según la clase de negocios que maneje el que adopte el sistema de contabilidad de partida doble. Este sistema es mas útil (según el Hebreo) que el sencillo que Vmd. lleva en su casa: es aplicable á todos los ramos de la Real Hacienda: lo es á toda clase de negocios' en que sea necesario llevar cuenta y razón; y si Vmd. quiere, puede aplicarle hasta el caso de llevar cuenta de las necedades que oiga en contrario, haciendo en el Diario (á imitación de Eleazar) un asiento que diga: Necedades deben á Diferentes. Estos diferentes serán acreedores, y tendrán derecho á reclamarlas como propiedad suya: si lo hicieren, y las reconocen por tales, salde Vmd. Sus cuentas, diciendo: Diferentes deben á Necedades. Advierto á Vmd. que algunos churrueras han enmendado la plana al autor Hebreo, introduciendo en su sistema de contabilidad un Diario sumado á derecha é izquierda, cuyas sumas son iguales á las

del Libro mayor (si no se equivocan al pasar á éste las partidas): Vmd. no le adopte, porque es mas trabajoso: da lugar á equivocaciones: hay que gastar el tiempo en averiguarlas, y no presta mayores seguridades que el Diario de Jeremías Hernández. He contestado á las preguntas que Vmd. me hace: si á la primera, lectura de ésta no queda Vmd. enterado, léala segunda ó tercera vez; reflexione, cavile y no duerma, y Vmd. sabrá lo que es la partida doble: entretanto se-repite de Vmd. su afectísimo amigo” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 13-14; 1838: 14-15).

Para concluir indica los principios de la partida doble, que él considera que son siete.

- 1.º *“Que no hay deudor sin acreedor, ni hay acreedor sin deudor.*
- 2.º *Que el que abona y no carga, y el que carga y no abona, hace las cosas á medias, y de consiguiente están mal hechas.*
- 3.º *Que en el sistema de contabilidad de partida doble no se puede abonar sin cargar, ni se puede cargar sin abonar.*
- 4.º *Que está mal el que no sabe quién es su acreedor.*
- 5.º *Que está peor el que no sabe quién es su deudor.*
- 6.º *Que para aprender la partida doble es necesario leer poco, y reflexionar mucho.*
- 7.º *Que el hombre que no sabe reflexionar debe dedicarse á arar”* (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1825: 14-15).

El autor incluyó, dentro de su tono irónico, un octavo principio, que solamente puede ser interpretado como un apoyo para reforzar la amena lectura dentro de sus argumentos inventados: *“Que para hallar este sistema caviló el Hebreo”* (de Christantes, 1825: 14).

5.- Tratado de Cuenta y Razón, ó cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en Partida Doble

En 1838 apareció publicado en Madrid su tercer libro, de 420 hojas, el más extenso sin comparación, titulado *“Tratado de cuenta y razón, o cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en partida doble”*.

El objetivo del autor, al escribir el libro, no era restar importancia al papel de Fray Luca Bartolomeo de Pacioli (o Luca di Borgo San Sepolcro) en la publicación del método. Tampoco realmente pretendía afirmar que una persona determinada denominada Jeremías fue la que la inventó. Con esta obra de ficción pretendía dos cosas, por un lado reforzar la idea de que los españoles fuimos de los primeros en adoptarlos, que tuvimos un importante papel en su utilización y que de nosotros lo tomaron muchas naciones, por el otro, realizar una ferviente defensa de la partida doble en el siglo XIX en el que vivió.

Al final del libro aparece el índice de los documentos que contiene esta obra. A continuación lo reproducimos según aparece en el texto, desordenado y con poca lógica aparente.

“Diario de las Cuentas de Jeremías Hernandez página 99

Extracto de Cuentas, ó sea Libro mayor, idem 183

Balances, ó Estados mensuales de las cuentas, idem 341

Balance inventado por los Borrionistas, reprobado 370

Libro de Aceptaciones, de Jeremías Hernandez 375

Registro del Libro de Aceptaciones, idem 383

Libro de Letras para cobrar, idem 395

Extracto de Letras á cargo de los corresponsales, idem 403

Cuenta de intereses ajustados por el nuevo método: 37

Idem idem... idem.. por el método antiguo 375

Diario de las cuentas de una Oficina de provincia 52

Cuentas generales (preparatorias), idem 407

No se acompañan los Libros, Copiadores de Cartas y de Letras para negociar, de Jeremías, por no considerarse necesarios para modelos; pues que estan reducidos á copiarse en ellos literal y cronológicamente las Cartas y Letras” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 419).

La exposición que haremos del libro será distinta. En el siguiente apartado realizaremos unos comentarios sobre la Introducción del libro, para a continuación, en los apartados sucesivos, realizar un desarrollo de los apartados que conforman el cuerpo de la obra. El cuerpo del libro está dividido en diez apartados, siendo el primero el más importante tanto por importancia como por extensión. Los apartados son los siguientes: Final-Contestación, Diario de las cuentas de una Oficina de provincia, NÚMERO 1: Diario de las Cuentas de Jeremías Hernández correspondiente al año 1302, NÚMERO 2: Libro Mayor de las Cuentas de Jeremías Hernández correspondiente al año 1302, NÚMERO 3: Balances mensuales de las Cuentas de Jeremías Hernández correspondiente al año 1302, NÚMERO 4: Libro de aceptaciones, NÚMERO 5: Balances mensuales de las Cuentas, NÚMERO 6: Libro de letras para cobrar, NÚMERO 7: Letras expedidas por Jeremías, y NÚMERO 8: Cuentas Generales.

5.1.- Introducción

El libro comienza con una Introducción compuesta de dos textos: un “Prólogo-Dedicatoria”, que no indica nada relevante, y una “Media-Confesión” con mucha enjundia.

En la “Media-Confesión”, el autor trata tanto la importancia del método, como su origen. Para de Christantes la importancia del método es tal que “*la Cuenta y Razon era y es*

señora de todas las demas artes y ciencias, porque todas la han menester, y ella no ha menester a nadie" (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 5-6). Aunque sin duda lo más interesante son los datos sobre el origen del método. En este apartado, el autor da cuenta de la Real Orden de 2 de Septiembre de 1825, en la que se prevenía que un cierto número de empleados de la Real Hacienda en las provincias fuese a Madrid para aprender el sistema de cuenta y razón de partida doble, de cuyo sistema dice ignoraba el origen (más antiguo que la Feria de Medina del Campo, en la cual ya era conocido), ni lo sabía Solórzano que escribió sobre esto en el año de 1590". El dato no puede ser pasado por alto, porque un documento legal del Reino de España afirma, sin dudar, que el método ya era conocido en tiempos de la Feria de Medina del Campo, y esto nos debe hacer reflexionar sobre el momento en que comenzó su utilización por parte de los mercaderes españoles.

Los antiguos privilegios de las ferias de Medina "habían sido confirmados por los Reyes Católicos" (Archivo de Simancas. Mercedes y Privilegios, L° 304), por lo que en su reinado ya existían, pero podemos ir más atrás porque siguiendo a Cristóbal (1908: 28) podemos afirmar que la existencia de las ferias ya se recogían en las ordenanzas de 12 de abril de 1421. Si esto fuese verdad, y la Real Orden de 2 de Septiembre de 1825 tuviera razón, y el sistema de cuenta y razón de partida doble, fuese más antiguo que la Feria de Medina del Campo, en el Reino de Castilla se utiliza este método desde antes de la publicación del libro de Pacioli (1494), lo cual es lógico porque lo que hizo el matemático italiano fue poner por escrito un uso extendido entre los comerciantes.

Para saber el origen del método es necesario identificar qué se entiende por partida doble. "*La contabilidad por partida doble debe su nombre al hecho de que cada asiento del Diario da lugar a la inscripción de dos partidas o asientos en el libro Mayor, una de ellas al Debe y la otra al Haber. Pero, esta condición no es suficiente por sí misma: es necesario también que el importe asentado en el Debe sea igual que el asentado en el Haber y que todas las cantidades estén expresadas en la misma unidad monetaria que sirva de medida común. En consecuencia, cuando se sume el Debe y el Haber del Libro Mayor, los totales deberán ser necesariamente iguales, si las anotaciones han sido efectuadas con exactitud*" (Roover, 1937: 270).

Según las opiniones más reconocidas actualmente, la contabilidad por partida doble surgió en algún momento del siglo XIII, y "la primera contabilidad llevada con certeza por partida doble fue la de los *Massari* de Génova en 1340", aunque estos registros no utilizaban libro diario (Hernández Esteve, 2005: 93-94). Por lo que es perfectamente posible que alrededor de 1421 se utilizara en nuestro país.

Es indudable que a la partida doble se la denominaba método italiano. Por ejemplo, los accionistas representados en el consejo de la de ferrocarril estadounidense Boston & Worcester Railroad en 1831 afirman que se llevan las cuentas según el "método italiano de contabilidad por partida doble" (Kirkland, 1948: 338). Puede ser porque los dos primeros

libros que describen el método están realizados e impresos en Italia (Kotruljević: 1458) (Pacioli: 1494), pero lo más normal es que su origen estuviera en los comerciantes italianos.

Más adelante, el autor señala que no es cierto que en Francia se haya adoptado en las Oficinas de Hacienda antes que en España, porque en ésta y en sus posesiones de Ultramar “*se estableció en el siglo XVIII y en Francia lo ha sido en el XIX, y hace pocos años*” (de Christantes, 1838: 417). Esta verdad la confirmó después el Duque de Doudeauville en su exposición al Rey Cristianísimo, que fue aprobada en París el día 24 de Enero de 1827. Este documento, fundamental para la argumentación sobre qué país utilizó antes el método en sus Oficinas de Hacienda, fue insertada en la Gaceta de Madrid del martes 6 de Marzo de 1827; y recogido más tarde por el propio de Christantes (1838: 417) para continuar con su argumentación.

Para interpretar correctamente el texto que a continuación vamos a reproducir, es necesario identificar que el término S.M. Cristianísima, al que destina el documento el Duque de Doudeauville, hace referencia al rey francés, mientras que S.M. Católica hace referencia al rey de España. “Los estrechos vínculos de la sangre que unen a los dos monarcas reinantes en España y Francia, y la singular propensión del uno para el otro, de que han dado tantas pruebas, empeñan a S.M. Católica y a S.M. Cristianísima en formar y concluir entre sí un Tratado de amistad y unión bajo el nombre de *pacto de familia*, cuyo principal objeto es hacer permanentes e indisolubles [...] aquellas mutuas obligaciones que traen consigo naturalmente el parentesco y la amistad (Céspedes, 1986: 325-326)”.

El Duque de Doudeauville, ministro de la casa real francesa, expone al rey de Francia, en París a 24 de Enero de 1827, lo siguiente:

“Admirado con razón al ver el orden recomendable con que en el día se dirige la administración de Hacienda del Reino, me ha manifestado el sentimiento de que no se rija por el mismo método la de su Real Casa; observando con sorpresa que al mismo tiempo en que yo presentaba á V. M. la cuenta concluida de 1824, se liquidaban ya todas las del Estado, relativas á 1825. Motivo hay sin duda para admirarse de que un Balance que versa anualmente sobre cerca de mil millones, se termine un año antes que el que sube apenas á treinta. No puedo yo desconocer la desventaja de esta comparación; pero aseguro á V. M. que no proviene ni de falta de inteligencia en las oficinas de mi Ministerio, ni de cooperación en los gefes de los diversos ramos. Esta es una consecuencia necesaria del sistema ineficaz de cuenta y razón que seguimos aun; el mismo que hasta pocos años hace regía también en la administración de Hacienda del Reino. La Real orden de 14 de Setiembre de 1822 desterró estos abusos. Se introdujo en la cuenta administrativa el método de los asientos por Partida doble, usado hasta entonces solamente en el Banco y en el comercio” (cita textual con la ortografía de la época).

5.2.- Final-Contestación

El principal cuerpo del libro, por importancia y extensión, es el denominado “Final-Contestación”. En él se vuelve a explicar la lección básica del método de partida doble recogida en el primer libro. La razón de repetirla es responder a las críticas recibidas de su anterior exposición al no haber incluido ni el Libro Mayor, ni el Balance o estado de cuentas (estas críticas estaban fundamentadas porque efectivamente incluía únicamente el libro Diario). La explicación y defensa del autor es que el lector lo debería haber reflexionado y obtenido por sus propios medios.

“En el tiempo que ha mediado, bien ha podido V. formar el tal libro y enterarse de los negocios del mismo para evitarme el volver á tratar de un asunto que, por su sencillez, está al alcance de cualquiera que se tome el trabajo de meditar las razones que mediaron entre Jeremías Hernández y su dependiente Eleazar antes de establecer el sistema de Partida Doble, perseguido en el día con doblez; pero ya que V. no lo ha hecho, y que, olvidándose de que para aprenderle es necesario leer poco y reflexionar mucho, quiere ocuparse en leer ejemplos (que por mas que se repitan nunca pasarán de cuatro, pues que no hay mas clases de asientos según manifesté en la citada lección), voy, antes de ponerlos, á repetir la contestación que le di en aquella época” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 7).

El autor continúa con las mismas reflexiones, que le llevan a la redacción de los principios de la partida doble, que ahora son mínimamente modificados, respecto a lo establecido en el primer libro.

- “1.º Que no hay deudor sin acreedor, ni hay acreedor sin deudor (esto con permiso de los escritores extrangeros y nacionales que intentan probar lo contrario), y cuidado que solo trato de cuentas.*
- 2.º Que el que abona y no carga, y el que carga y no abona, hace los asientos á medias, y de consiguiente estan mal hechos.*
- 3.º Que en el sistema de Partida Doble no se puede abonar sin cargar, ni se puede cargar sin abonar, y que por lo tanto este método es el único que constituye la verdadera cuenta y razón.*
- 4.º Que está mal el que no sabe quién es su acreedor.*
- 5.º Que está peor el que no sabe quién es su deudor.*
- 6.º Que para aprender el sistema de Partida Doble es necesario leer poco y reflexionar mucho.*
- 7.º Que el hombre que no sabe reflexionar debe dedicarse á arar, ú otra cosa equivalente”* (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 16).

El autor vuelve a incluir, al igual que en el primer libro, un octavo principio, sólo entendido como un apoyo para reforzar sus argumentos inventados: “*Que para hallar este sistema caviló el Hebreo*” (de Christantes, 1838: 16).

Una vez visto el libro Diario, el autor comienza a indicar las supuestas conversaciones del hebreo y su persona de confianza para cerrar el ejercicio, llevar el libro mayor y realizar el balance. Comienza con la estructura del libro mayor.

“Eleazar quiero que me digas con qué objeto has dividido las planas del Libro Mayor en siete columnas. Las he dividido, contestó Eleazar, en siete, y algunas en ocho, según puede V. observar en las páginas 5, 6 y 7 del mismo, para facilitar, y que guarde uniformidad, el extracto de las partidas del Diario, y con el objeto de que el dependiente á quien se confie este encargo se sujete á la indicada clasificación; porque no seria extraño que tuviese V. alguno que sin mas razón que su capricho, ó por prurito de innovar lo que otros hacen, como hay muchos que le tienen sin examinar si conviene ó no, pusiese las fechas en que se hacen las negociaciones á continuación de los reales de vellón que produjesen, y ya ve V. que esto seria como si dijésemos debe cien reales Enero veinte à Caja Francisco Sanchez, lenguaje muy semejante al que usan los vizcaínos cuando aprenden el castellano. Por evitar esto, y para cumplir con el encargo que V. me tiene hecho de perfeccionar su sistema de cuenta y razón, he distribuido las planas del Libro Mayor en siete columnas: 1ª para poner el mes en que está hecho el asiento en el Diario; 2ª para poner el día; 3ª para la página del Diario en donde está hecho el asiento; 4ª para poner el nombre del deudor ó del acreedor; 5ª para la página del mismo Libro Mayor en donde estan las cuentas de los deudores ó acreedores; 6ª para indicar el objeto porqué deben ó se les debe, y 7ª para poner los reales de vellón que se cargan ó se abonan. En algunas cuentas he puesto otra columna mas, entre la quinta y la sexta, con el objeto de poner en ella las arrobas, fanegas, piezas de paño, toneles de vino, ó cualquier otro artículo de esta especie, para que por ella sepa V. las existencias que tiene en sus almacenes, como puede saberlo ahora mismo reconociendo las cuentas que se hallan en el Libro Mayor, páginas 5, 6, 7, 17, 18, 19, 20 y 29. También sirve esta columna para las monedas extrangeras, como se ve en la página 21 de dicho Libro, y para saber las letras que hay pendientes de negociación, pago y cobranza, según las páginas 10, 14 y 15 del mismo” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 18).

A continuación, los protagonistas del libro se interrogan sobre el criterio de cargo y abono de las cuentas de resultados y la forma de operar al cierre del ejercicio contable.

“Observo, contestó Eleazar, que todas las utilidades ó ganancias que V. ha tenido en sus operaciones estan colocadas en la plana de la derecha, y las pérdidas en la plana de la izquierda, y esto no está muy conforme con haber puesto en esta Ganancias y en

aquella Pérdidas; por cuya razón me parece que la cuenta debia titularse Pérdidas y Ganancias, y en este caso las partidas colocadas según lo estan, guardarían consecuencia con el título. Asi parece, dijo Jeremías; pero ¿no tienes presente que en la primera conferencia te dije que á mí. me interesaba mas el cargar que el abonar? ¿que el deudor debia preceder al acreedor para obligar por este medio á saber quién es el que me debe antes de abonar á quien se le deba. Bien me acuerdo, contestó Eleazar, y por lo mismo hago á V. esta observación, pues que las ganancias siempre son acreedoras y... Le interrumpió Jeremías, diciendo: Las ganancias son acreedoras aparentes, pues el verdadero acreedor es mi capital, á cuya cuenta las pasaremos á fin de año, asi como pasaremos las pérdidas: entonces verás como en último resultado son deudoras, y que el empezar el título ele esta cuenta, ó mas bien de estas dos cuentas unidas, con el nombre de ganancias, guarda consecuencia con los asientos que empiezan siempre con el deudor; con que déjalas que en el Libro Mayor ocupen el lugar de la izquierda, porque al fin no son acreedoras mas que en la apariencia” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 18-19).

El cierre contable y la elaboración de los respectivos balances, aparece explicado con detalle. El autor desprecia el concepto de balance de salida y entrada, asimilables al actual balance inicial y final, porque entiende que metodológicamente es un único balance, por lo que propone titularlo o Balance o Estado general de las cuentas.

“Es necesario cerrar las cuentas del Libro Mayor para abrirlas en el año siguiente en otro que va á traer el librero, y quiero que me digas cómo piensas hacerlo, pues el lunes próximo estaremos á 3 de Enero y será preciso empezar el nuevo Diario con las operaciones que se hagan en aquel dia. A mí me parece, contestó Eleazar, que debemos abrir en los libros de este año una cuenta titulada Balance de Salida, ó Estado general de las cuentas de Jeremías Hernandez: cargaremos en ella todas las cantidades que resulten debiendo las demás cuentas á las cuales se abonarán; y haciendo la operación inversa con las otras cuentas que sean acreedoras, esto es, cargándoles los respectivos importes que resulten á su favor, y abonándolos á la cuenta de Balance de Salida, resultarán todas saldadas, y en esta aparecerán los deudores y acreedores en los mismos términos que aparecen en los estados mensuales que en pliegos sueltos he dado á V. para su gobierno. En el año siguiente abriremos otra cuenta titulada Balance de Entrada, ó Estado general de las cuentas de Jeremías Hernandez; abonaremos en ella todas las cantidades que se le adeudaron en el año anterior, cargándoselas á los respectivos deudores, y le cargaremos las que se le abonaron, acreditándoselas á los respectivos acreedores, con lo cual resultarán abiertas en el Diario y Libro Mayor las mismas cuentas y presentarán los mismos resultados que aparecen en fin de Diciembre antes de hacer las operaciones indicadas. Jeremías, que habia escuchado con mucha atención á su dependiente, le dijo: Eleazar, yo no hallo conformidad en esas cuentas

que piensas abrir, pues que debiendo ser una misma le das nombres diferentes titulándolas Balance de Salida, y Balance de Entrada. Tiene V. razón, contestó Eleazar; pero esa impropiedad se le quita fácilmente titulándola solo Balance ó Estado general de las cuentas de Jeremías Hernandez; mas ahora me ocurre una duda sobre otro asunto de mas entidad. V. me ha dicho que las leyes prohiben el dejar en los libros hojas en blanco, y yo veo que hay necesidad de hacerlo en el Diario para poner el Balance del año anterior. No hay necesidad, dijo Jeremías, de que en el Diario aparezca el Balance, porque si yo quiero verle y saber el estado de mi casa, lo hallaré en el Libro Mayor en esa cuenta que piensas abrir, en lo cual estoy conforme. Bien puede V. saberlo, repuso Eleazar; pero ¿en dónde haré yo los asientos de los saldos de cuentas del año anterior si el Diario empieza con las operaciones que se hagan el 3 de Enero" (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 22).

Más adelante, el autor reproduce la supuesta conversación sobre la denominación que debería recibir el encargado de registrar los hechos económicos. Para decantarse por una de ellas, el autor muestra una diferencia de pareceres entre el cargo de tenedor de libros que le quiere conceder el dueño del negocio, frente a la de contador que le parece mejor a Eleazar. Esta discusión, llena de gracia, tenía y tiene su fundamento porque tenedor de libros era un término muy poco usual entonces, al igual que ahora.

“Eleazar, veo que ya nada hay que advertirte acerca del modo de llevar las cuentas, porque has concluido todas las operaciones á mi satisfacción, acreditando que te hallas bien penetrado de mi sistema de cuenta y razón; ahora, ademas de premiar, como es justo, tu aplicación y honradez, quiero darte un título que te distinga y manifieste la ocupación que tienes en mi casa, y no encuentro otro mas significativo que el de Tenedor de libros de Jeremías Hernandez, porque tú, como encargado de llevar mis cuentas, tienes cuidado de asentar las partidas que deben contener; haces los asientos hablando ó escribiendo á mi nombre, esto es, como si yo los fuera dictando; los guardas ó custodias, y por lo tanto significando la palabra Tenedor, el que tiene á su cargo una cosa à nombre de otro, nada parece mas propio que el nombrarte mi Tenedor de libros. Bien está, contestó Eleazar; pero quizá habrá quien, por hacerme rabiar, me llame Estante ó ¿armario de Jeremías, que también tienen los libros; ¿no era mejor que V. me llamase Contador?, ¿Y qué adelantarlas con eso? dijo Jeremías ¿te parece que asi te libertarias de lenguas mordaces? no lo creas: entonces dirían que eras uno de los contadores que yo mandé hacer de aquel gran zoquete de alcornoque que había en la leñera, y ya yes que los contadores son unos muebles que se hacen con mas facilidad que los estantes ó armarios, y que por lo tanto valen menos siendo de una misma madera” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 25-26).

En la página 27 aparece la mención del nombre de uno de los enemigos del método de la partida doble con los que utiliza un sarcasmo tan feroz, al que denomina “Curioso Parlante”. Su nombre es José María Carnecero. Existió una persona de ese nombre que era periodista, autor teatral y dueño de la revista “Cartas Españolas” entre 1831 y 1832. Tendría 54 años el año de la publicación del tercer libro de de Christantes, pues nació en 1784. Es posible que se refiera a esa persona.

Más adelante, el autor reconoce que sólo existen cuatro clases de asientos en el sistema de partida doble, de un deudor y un acreedor, de varios deudores a varios acreedores, de un acreedor a varios deudores, o de un deudor a varios acreedores.

“La primera clase de asientos se hace cuando en la operación se interesa solo un deudor, y un solo acreedor. La segunda se hace siempre que en una operación ó negociación tienen parte dos ó mas deudores, y dos ó mas acreedores; ninguna de estas dos clases de asientos puede evitarse si las operaciones ó negociaciones se hallan en los casos indicados. La tercera clase se hace cuando en la operación ó negociación hay un solo deudor, y dos ó mas acreedores; y la cuantía cuando hay dos ó mas deudores, y un solo acreedor. Estas dos últimas clases de asientos, esto es, la tercera y cuarta, se pueden evitar, si se quiere; pero regularmente no se evitan, porque usándolas se trabaja menos. En suma, el estudio del sistema de Partida Doble está reducido á aprender á hacer estos cuatro asientos en el Diario; á abrir las cuentas en el Libro Mayor; pasar á este las partidas del Diario; formar el Balance ó Estado de las cuentas, y cerrar estas en fin de año; operaciones tan fáciles de aprender, como son difíciles si se tiene la desgracia de estudiar por la multitud de obras que se han escrito sobre este sistema; en las cuales se confunde con los demás conocimientos que son propios de un banquero ó comerciante y con sus libros haciendo creer á los que solo tratan de aprender el sistema de cuenta y razón por Partida Doble que no puede establecerse sin abrir cinco cuentas generales, y entre ellas una con el título de Mercaderías generales donde se colocan todas las producciones de la naturaleza y la industria” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 32).

En el párrafo anterior, el autor comienza una serie de críticas a otros autores extranjeros que se extenderán en las páginas posteriores, fundamentalmente intenta despreciar a diversos autores franceses y británicos. En concreto, la última cuenta incorporada en el párrafo anterior es un ataque directo a Jaclot (1830: 23). Los ataques al británico se suceden desde la página 23 hasta la página 46. Las críticas al autor británico se concentran en todos los aspectos en los que de Christantes observa que se aleja de los fundamentos del “método de las partidas dobles”, que así denomina Jaclot (1830: 16).

Posteriormente también ataca de informal e inexacto el libro diario elaborado por Degrange (1828). Incluso, yendo más allá, incorpora, para criticarle, en su propio tercer libro (de Christantes, 1838: 35-40), los asientos erróneos del libro diario que aparecen en el texto

del autor francés, para luego acusarle de haber violado el principio de que “no puede hacerse un cargo sin hacerse el abono correspondiente; ni hacerse un abono sin hacerse el cargo”.

Dentro de las comparaciones del sistema de Jeremías y el que utiliza Degrange (1828: 72), el autor vuelve a citar al libro de El Quijote en la página 44, tras terminar de explicar el proceso de extractar cada uno de los saldos del libro Diario al Mayor. Escribimos “extractar” porque “trasladar” es, según el autor, un grave error.

“Cualquiera que lo lea creerá que el Libro Mayor es una copia, clasificada, del Diario. Sí, amigo mío, lo creerá, porque trasladar escritos es copiarlos literalmente, y esto lo sabía bien Sancho Panza cuando no quiso que fuese trasladada la libranza primera de pollinos que le ofrecía D. Quijote, á quien dijo: esa si se traslada dirán que la firma es falsa, y quedaréme sin pollinos. Sin embargo en el Libro Mayor se encuentran extractados, y no trasladados, los artículos del Diario... No me detendré mas en los pormenores relativos al Libro Mayor, porque una persona que no pudiese trasladar á él los artículos del Diario por las instrucciones que se le acaban de dar, podria aprenderlo en un instante del mas limitado Tenedor de Libros” (cita textual con la ortografía de la época).

El último autor criticado, vuelve a ser un británico, Jones (1815), esta vez por la variedad de errores cometidos y por los escasos conocimientos de los diferentes métodos de llevar las cuentas (de Christantes, 1838: 47).

Por último, el autor indica que el sistema es aplicable a todos los ramos de la Hacienda pública, y lo que es más importante, en ese momento se había establecido en las Oficinas generales de la Dirección de Minas, Contaduría de Valores, Contaduría de Distribución, Hacienda militar, y últimamente en la Dirección general de Loterías, que ya había presentado sus voluminosas cuentas generales de 1837, y cuya Instrucción de Loterías dice haber formado él mismo (de Christantes, 1838: 51). En la misma página el autor no quiere pasar por alto que la entrega de cuentas se hace con más celeridad en España que en la administración francesa.

5.3.- Diario de las cuentas de una Oficina de provincia

En la página 52 del texto comienza un apartado, no muy bien identificado por el autor, pero que nosotros podemos individualizar. En él se expone el libro Diario de las cuentas de una Oficina de provincia para que sea interpretada posteriormente por la oficina central, con la denominación de: “Diario de los valores de las rentas y arbitrios en esta provincia; de su recaudación; de las obligaciones que deben satisfacerse con sus productos; de los pagos hechos á cuenta de ellas, y del resultado de estas operaciones”.

Esta relación tiene coherencia porque al final del apartado anterior, el autor afirmó que se debería aplicar el sistema de partida doble a todos los ramos de la Hacienda pública, en este

sentido, el autor comienza a ejemplificar cómo debería ser la rendición de cuentas para una oficina de provincia.

Está fichas de diario está rellena en todos los campos, excepto en el nombre de la provincia y el año.

Desde la página 52 a la página 94 se desglosa, de forma práctica, cada uno de los posibles asientos del libro diario que debería realizar una oficina provincial; desde las operaciones iniciales hasta las de cierre de ejercicio.

En este libro diario se recogen todas las cuentas de una provincia en todo el año, esto es, hasta su reunión en tres cuentas generales para presentarlas a la superioridad.

Con esta exposición de asientos, el autor demuestra, según su razonamiento expuesto en la página 41, que puede establecerse el sistema de Partida Doble sin necesidad de ninguna de las cinco cuentas generales que tan indispensables “*consideran los escritores extran-geros y españoles*” (cita textual con la ortografía de la época) (de Christantes, 1838: 94), y que él ha personificado en Jones (1815), Jaclot (1830), pero sobre todo en Degrange (1828). Los contenidos del “sistema francés” personificado en la obra de Edmond Degrange, y el “método inglés” de Edward Thomas Jones ha sido estudiado recientemente por Lanero (2012).

El concepto de las cinco cuentas generales tuvo un posterior seguimiento en el concepto de otro autor francés, de Roover. De Roover (1937) distingue cinco categorías de cuentas: cuentas de personas, de valores, de gastos, de resultados y de capital; estas cuentas se encuentran en toda contabilidad por partida doble formando un juego completo en el que todas las partidas se engarzan perfectamente, las unas con las otras, y dan lugar al balance, que refleja el equilibrio entre el Activo y el Pasivo, sintetizando los resultados. Para Degrange (1828: 8) “el comerciante está representado por las cinco cuentas generales, que son: Mercaderías, caja, obligaciones por cobrar, obligaciones por pagar y ganancias y pérdidas”. Según de Christantes (1838: 41), la base del sistema de partida doble es que “*no puede hacerse un cargo sin hacerse el abono correspondiente; ni hacerse un abono sin hacerse el cargo*”. Esta es la base en que está fundamentado el arte de llevar los libros en partida doble, “*y no las cinco cuentas generales, pues sin ninguna de ellas se puede establecer este sistema de cuenta y razón*”.

Este capítulo se cierra con otra crítica más al autor británico Jaclot (1830), esta vez sobre el gran tamaño del formato de los libros contables que propone, y que nuestro autor pretende minimizar para abaratar costes.

“No puedo desechar de mi imaginación las dimensiones del papel que destina Mr. Jaclot para los Libros: yo, que no estoy conforme con este autor, aconsejo á V. que los suyos no pasen de catorce pulgadas de alto y veinte de ancho, esto es, que sean apaisados, porque se aprovecha mas el papel, y por consiguiente resulta mayor economía: se manejan mejor: facilitan las sumas de las partidas que contienen, y evita el que los jóvenes destinados á escribir en ellos enfermen del pecho, como suele suceder cuando los Libros son grandes por el prurito de poner columnas ó casillas que

pueden excusarse aumentando cuentas que son menos expuestas á equivocaciones y mas fáciles de examinar”.

Pero sobre todo, a lo largo de este capítulo el autor establece el nombre preferido para el sistema que tanto defiende: “sistema de cuenta y razón por Partida Doble” (de Christantes, 1838: 94).

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”. La denominación de contabilidad no se utilizó en España hasta el cambio de dinastía real, pues fue un término importado de Francia por la casa de Borbón, se empezó a utilizar cuando empezaron a reinar en España en el siglo XVIII. Hasta entonces en el idioma castellano se empleaba el término “cuenta y razón”.

No obstante, el autor iguala el concepto de contabilidad a la “partida doble”, concibiéndola (de forma errónea) como la única forma de llevar las cuentas. Aunque pueda considerarse que es la más útil, es reconocida la utilización de otros métodos, y jamás se debería realizar esta equivalencia exclusiva.

5.4.- NÚMERO 1: Diario de las Cuentas de Jeremías Hernández correspondiente al año 1302

La página 97 del texto comienza un apartado, ahora bien identificable, que detalla de forma práctica y pormenorizada el Diario de las Cuentas de Jeremías Hernández correspondiente al año 1302.

Podemos suponer que el negocio de Jeremías era la distribución de bebidas. En las existencias iniciales del año 1302 aparecen tres bebidas: palo campeche, zarzaparrilla y palo santo.

Entre las operaciones del ejercicio referidas a las existencias podemos observar que el 16 de enero adquirió vino de jerez, el 17 de enero aceite de olivo, y posteriormente tocino lardo, jabón duro, trigo candeal, y algún producto más. Y por supuesto están registradas las ventas de las bebidas.

El autor, nunca deseó intentar convencer en serio al lector que un tal Jeremías es el creador de la partida doble, porque si hubiese sido esa su intención nunca hubiera incluido como uno de sus primeros productos anotados entre las operaciones el Palo Campeche. Este producto, ya sea interpretado como vino, o como acepción de madera, fue traído de América. Si hubiera querido disfrazar este hecho, y atribuirle a un español de 1302 su autoría, hubiera elegido materiales comerciales anteriores al descubrimiento de América.

El “palo de Campeche” o “palo de tinte”, es nativa de México, Guatemala y Belice. Este producto es una especie arbórea perteneciente a la familia de las leguminosas. Este árbol

fue muy importante como fuente para la producción de tinte rojo; la madera de este árbol fue utilizada tradicionalmente para teñir vestidos mezclando el líquido obtenido por decocción de su madera con sulfato de hierro. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española establece una cuarta acepción de “palo”: “Cada uno de varios tipos de madera, por lo general de América del Sur. Palo de rosa o Palo de Campeche”. Sin embargo, somos partidarios de creer que Jeremías se refiere a un tipo de vino, vino de Palo Campeche, que es recogido como bebida cotizada en García Fernández (2006: 444). Además, tanto las existencias de los almacenes del uno de enero de palo campeche, zarzaparrilla y palo santo están medidas en arrobas, una de las más frecuentes medidas del vino de la época (una cántara o arroba es igual a 16,133 litros).

En la página 182 termina los ejemplos de asientos del libro diario de las operaciones hechas en el año de 1302.

5.5.- NÚMERO 2: Libro Mayor de las Cuentas de Jeremías Hernández correspondiente al año 1302

Entre las páginas 183 y 340 aparece el extracto de cuentas del libro mayor correspondiente al año de 1302.

Como hemos visto, entre sus deudores y acreedores se encuentran personas de muy diferente ubicación geográfica, ocho personas de la villa donde está ubicado el negocio, dos de Cádiz, dos de Valencia, y una de Andújar, Illescas, Londres, Ocaña, París, Toledo, Valladolid y Yepes respectivamente. Además del citado “Curioso parlante”, con su venta de “necesades”, anteriormente estudiado.

Por la ubicación de sus clientes y acreedores podemos pensar que el posible municipio donde habita Jeremías está en la provincia de Toledo.

5.6.- NÚMERO 3: Balances mensuales de las Cuentas de Jeremías Hernández correspondiente al año 1302

En la página 341 del tercer libro, comienza un apartado donde se exponen los balances mensuales de la contabilidad de Jeremías Hernández correspondiente al año 1302. Este apartado termina en la página 374 tras haber realizado pormenorizadamente los doce balances del año.

5.7.- NÚMERO 4: Libro de aceptaciones

En la página 375 del texto comienza un apartado denominado “Libro de aceptaciones de las letras aceptadas”. El lugar donde se ubica dentro del libro aparecía expresamente indicado en cada uno de los asientos donde existía una letra de cambio aceptada.

5.8.- NÚMERO 5: Balances mensuales de las Cuentas

En la página 382 del texto comienza el registro del libro de aceptaciones, es decir, los días en que deben pagarse, o los días que quedan hasta su vencimiento. Dentro del libro, las columnas señaladas con la “P” tienen como función incluir las páginas del Libro de Aceptaciones.

5.9.- NÚMERO 6: Libro de letras para cobrar

En la página 395 comienza el reflejo del Libro de letras para cobrar en el pueblo donde se encontraba ubicado el establecimiento permanente del comerciante. El registro de este libro debe ser semejante al de los vencimientos de letras aceptadas, señalado con el número 5.º, y así lo tiene en cuenta el autor al establecer un diseño idéntico.

5.10.- NÚMERO 7: Letras expedidas por Jeremías

En la página 403 comienza el extracto de letras expedidas por Jeremías a cargo de los comisionados y demás corresponsales.

5.11.- NÚMERO 8: Cuentas Generales

En la página 407 comienza la exposición de las cuentas generales. En ella se deberían incluir las treinta y seis cuentas que contiene el diario de un negocio privado, al relacionarse con la hacienda pública, en el desarrollo de cualquier proceso productivo.

Sin embargo el autor sólo incluyó tres: “deudores de la hacienda pública”, “recaudación e inversión de fondos” y “acreedores de la hacienda pública”. Estas tres cuentas son el resumen de la Administración de la Hacienda pública en una provincia, hallándose en ellas al final del año el último resultado de las deudas a favor y en contra de la misma, “no habiéndose incluido los Efectos y Operaciones de las Fábricas por presentarlas más inteligibles; sin embargo de que ninguna dificultad hay para hacerlo, ni la halló Jeremías cuando personificó los Efectos de comercio”, según se observa en su Libro Mayor que se halla en la página 183.

6.- Requisitos para considerar a unos registros como partida doble

Tras analizar las aportaciones de de Christantes, es necesario observar los requisitos que ha estimado la doctrina son necesarios para que unos registros de hechos económicos sean calificados como llevados por el método de la partida doble, o “sistema de cuenta y razón por Partida Doble” que es la denominación preferida por de Christantes.

El establecimiento de los requisitos para que un registro contable sea considerado como una contabilidad por partida doble, es una cuestión que está todavía en espera de un

proceso de definición y clarificación. Así al menos opina Hernández Esteve (2005: 93-124) al analizar a los autores más cualificados que han estudiado la esencia de la contabilidad por partida doble: las de Fabio Besta, Raymond de Roover y Federico Melis. En efecto, las condiciones y explicaciones que proponen estos tres autores sobre lo que constituye la naturaleza de la partida doble son, en realidad, una mezcla de requisitos formales, conceptos y prácticas que se ofrecen formando un *totum revolutum* sin separación de alcances y cometidos.

Los requisitos que Besta (1891, tomo III) considera necesarios para que una contabilidad pueda considerarse llevada por partida doble son los siguientes:

1. Dualidad de las anotaciones en el Debe y en el Haber.
2. Cuentas dispuestas formalmente en dos secciones contrapuestas.
3. Una sola moneda de cuenta.
4. Referencia inexcusable a la cuenta de contrapartida.

5. Existencia de dos series completas de cuentas antitéticas. Las cuentas de los elementos reales, es decir, de cuentas de la primera serie como hoy día se denominan habitualmente en Italia, y las cuentas derivadas, o de la serie segunda, que es la denominación que se da en ese país a las cuentas de neto. La partida doble se obtiene de la antítesis entre las cuentas de los elementos reales y las cuentas derivadas: en las primeras las modificaciones activas se registran en el Debe y las modificaciones pasivas en el Haber, mientras en las cuentas derivadas las mutaciones activas se registran en el Haber y las pasivas en el Debe.

Por su parte, de Roover (1937) establece las siguientes condiciones:

1. Dualidad de anotaciones. Cada asiento en el Debe del Libro Mayor debe tener una contrapartida por el mismo importe en el Haber.
2. Todos los importes asentados en el Libro Mayor deben estar expresados en la misma unidad monetaria.
3. Las sumas totales del Debe y del Haber del Libro Mayor deben ser necesariamente iguales.
4. Las cuentas del Libro Mayor se presentan divididas en dos columnas, una para el Debe y otra para el Haber.
5. El Libro Mayor debe contener un juego completo de cuentas, es decir, compuestas por cinco clases de cuentas: cuentas de personas, de valores, de gastos, de resultados y de capital.
6. Todas las operaciones realizadas por el dueño de los libros deben ser contabilizadas, circunstancia permitida por la existencia de estas cinco clases de cuentas.
7. Estas cuentas, que se engarzan y encajan perfectamente unas con otras, proporcionan una información completa sobre las actividades comerciales del dueño de la contabilidad.
8. Las mismas dan lugar a la formación de un balance, reflejo del equilibrio entre Activo y Pasivo y síntesis de los resultados.

De Roover alivia el carácter formal de los requisitos previstos por Besta para que una contabilidad pudiera considerarse llevada por partida doble. No obstante, quien realmente los aligeró de forma considerable fue Melis (Hernández Esteve, 2005: 97-98).

Melis (1950) se propuso demostrar en su libro *Storia della Ragioneria*, que la partida doble tuvo su origen en la Toscana, su región natal. Lo cierto es que en la Toscana las cuentas se llevaban en un principio por la modalidad de secciones sobrepuestas.

Melis (1950; 1962) definió la partida doble como: “un método contable que basándose en la doble consideración analítica y unitaria de la riqueza con la que trata la hacienda, la traduce en dos series de cuentas y para cada hecho económico la expresa invariablemente en dos distintos asientos, de igual valor y antitéticos en su signo (Debe y Haber)”.

El autor descalificó las tesis de Besta y de de Roover, comentando que la forma en que las cuentas estuvieran dispuestas no determinaba en absoluto si las anotaciones estaban hechas en partida doble o no: “Se presente la cuenta en secciones una encima de la otra, o ubicadas o distribuidas en zonas diferentes del libro, o incluso diseminadas en libros distintos, con tal de que estén individualizadas en su signo y en el objeto de variación..., lo esencial es que la cuenta haya sido concebida de forma que permita la consecución del objetivo del método” (Melis 1962: 391-399).

Por otro lado, dado que en Florencia se utilizaban distintas clases de monedas, también la unidad de cuenta única es para Melis un factor totalmente irrelevante: “lo que cuenta no es la igualación inmediata de los valores bajo los signos contables unitarios, sino su equivalencia”.

Como en la contabilidad toscana medieval se omitía muy a menudo la referencia a la cuenta de contrapartida, Melis sostuvo siempre que esto era un elemento puramente formal; lo importante era que, si se buscaba, la contrapartida existiese. Para este autor una contrapartida sólo es tal si se demuestra su conexión con la partida correspondiente, de signo contrario. A este respecto, Melis ni siquiera consideraba necesario que la partida estuviera asentada en el Libro Mayor con la misma fecha que la contrapartida. Es importante recordar en este sentido, como hace Antinori (2003: 25), que en la Edad Media, antes del establecimiento de la partida doble, no se hacía constar la fecha en los asientos.

En definitiva, para Melis, aparte de la dualidad de anotaciones, la única condición verdaderamente válida para determinar la existencia de la partida doble era la presencia de las cuentas de neto.

Una vez observados los requisitos para que unos registros sean considerados como realizados por el método de partida doble, de Christantes relaja aun más los requisitos para conceptualizar el método. Para de Christantes (1838: 41), el único requisito para la base del sistema de partida doble es que “no puede hacerse un cargo sin hacerse el abono correspondiente; ni hacerse un abono sin hacerse el cargo”.

Esta es la base en que está fundamentado el arte de llevar los libros en partida doble, y no las cinco cuentas generales, que antes habían definido Jones (1815), Jaclot (1830), Degrange (1828), y que posteriormente estableció de Roover (1937). Para de Christantes sin

ninguna de las cinco cuentas se puede establecer este sistema de cuenta y razón. Pero aun más, para de Christantes el único requisito que califica al método es que “no puede existir un cargo sin abono; ni abono sin cargo”.

7.- Origen de la contabilidad en España

El autor parte de la idea de que el inventor de la técnica de la partida doble tuvo que ser español; pero interpreta aun más, partiendo de este axioma, entiende que, sin duda, debía ser un español judío, por sus habilidades comerciales y su visión del negocio (De Christantes, 1825: 4).

Esta idea ha tenido respaldo en dos tipos de autores. Por un lado, has sido admitido como válido por parte de la doctrina contable española: “que los españoles fuimos los primeros en adoptarlo, y que de nosotros lo tomaron las demás naciones” (Rogina, 1902: 30). Por otro lado ha sido alentado por la doctrina europea que estudia el origen del lenguaje y los números. Estos autores afirman que mientras que no se conocieron los números indoarábigos (inventados por los indios y mejorados por los árabes), no se pudo llevar la contabilidad por partida doble. Según esta idea, la contabilidad por partida doble tuvo que originarse en España porque conocieron los números indoarábigos mucho antes que ningún otro país europeo, fundamentalmente debido a la invasión de la Península (Scherber, 1873: 24) (Murray: 1978).

Ninguna de estas corrientes doctrinales está fundamentada. Las primeras ideas no tienen ninguna contrastación histórica y no pasan de opiniones y conjeturas. Las segundas ideas no se sostienen porque, aunque su operativa se complica sobremanera, la partida doble puede llevarse con números romanos, como podemos ver en las sumas y semisumas colocadas en columnas recogidas en el libro de Pacioli (1494).

No se conoce el origen del sistema de cuenta y razón de partida doble en España, pero en la Real Orden de 2 de Septiembre de 1825 aparece que es más antiguo que la Feria de Medina del Campo. Si esto fuese verdad, en España se utiliza este método desde antes de la publicación del libro de Pacioli, lo cual es lógico porque lo que hizo el matemático fue poner por escrito un uso extendido entre los comerciantes.

En nuestra opinión, es posible afirmar que el papel que tuvo Castilla en el desarrollo de la partida doble en sus orígenes fue fundamental, primero por el gran desarrollo comercial que tenía en la época, segundo porque fue la primera zona europea en conocer los números indoarábigos, tan importante para el desarrollo de la partida doble, tercero porque fuimos unos de las primeras zonas en adoptar el método de la partida doble y, por último, que de nosotros lo tomaron muchas naciones, Francia de la que luego adoptamos el término “contabilidad”, por supuesto. No obstante, no tenemos datos suficientes para afirmar que naciera en España, mucho más cuando la permeabilidad de conocimientos entre las diferentes regiones de la época era tan abundante.

En el Reino de Castilla se utiliza este método desde antes de la publicación del libro de Pacioli (1494), incluso podemos admitir que se utilizaran por los comerciantes castellanos en

los primeros años del siglo XV, lo cual es lógico porque lo que hizo el matemático italiano fue poner por escrito un uso extendido entre los comerciantes, sin embargo no tenemos ningún indicio de que existiera un documento contable en España que llevara con certeza sus registros por partida doble antes que los genoveses Massari en 1340.

Otra cosa bien distinta es que la utilización del método de cuenta y razón estuviese más adelantada en España que en nuestros vecinos europeos, sobre todo Francia. El autor deja claro que los documentos para la aplicación de la cuenta y razón a la Dirección general de Loterías en 1835 en España fue copiada posteriormente por la francesa, y que éstos últimos la quisieron pasar como suya (De Christantes: 1836, 23-24). Además, por de Christantes sabemos que en las Oficinas de Hacienda de España se adoptó antes el método que en Francia, porque en nuestro país y en sus posesiones de Ultramar se estableció en el siglo XVIII y en Francia en el XIX. Además, durante el siglo XIX, la entrega de cuentas se hacía con más celeridad en España que en la administración francesa (de Christantes, 1838: 417). La motivación del autor con todo esto es que, en su época, Francia era el país más incluyente y por eso quiere dejar claro que en España tiene una presencia anterior que en Francia y el resto de países limítrofes.

De todas formas, el autor nunca deseó intentar convencer en serio al lector que un tal Jeremías es el creador de la partida doble, porque si hubiese sido esa su intención nunca hubiera incluido entre las existencias de un español de 1302 materias anteriores al descubrimiento de América y, por el contrario sí hubiera disfrazado su historia con algunos otros datos de nombre, fechas y lugares más concretos para intentar hacer más verosímil la historia. No obstante, es indudable que los comerciantes castellanos fueron de los primeros en adoptarlos, y que tuvieron un papel estelar en su utilización y que de España lo copiaron muchas naciones.

CONCLUSIONES

Manuel Víctor de Christantes y Cañedo realiza una aportación peculiar al debate sobre la oportunidad del uso del método de la partida doble, tanto en el ámbito privado como en el ámbito público. Aunque el autor expone un ciclo contable de un negocio privado para explicar con detalle el método, la aplicación es válida para los dos ámbitos. Es más, cómo su utilización en el ámbito privado había sido tratada por muchos otros autores, las principales aportaciones del autor pueden observarse en la aplicabilidad y utilidad del método de la partida doble sobre las instituciones públicas.

El autor estableció, desde su tono humorístico, un conjunto de supuestos prácticos que permitirían la teneduría de libros de forma completa, desde el inicio del ejercicio hasta la elaboración de balances. Además incorporó la necesidad de llevar libros auxiliares que ayudarían a la teneduría de libros: Libro de aceptaciones, Libro de letras para cobrar, Libro de letras expedidas y el registro de las cuentas Generales.

A lo largo del texto, el autor destaca la importancia de la cuenta y razón de partida doble, dejando entrever cinco ideas que salpican todo el texto:

- La cuenta y razón es, como las matemáticas, indispensable para la administración de las rentas
- El sistema permite una economía en los procedimientos y en la fiabilidad en las operaciones. Los recursos deben administrarse con una cuenta y razón de partida doble bien entendida para evitar las malversaciones, y para que los gerentes conozcan la información en tiempo oportuno
- Las obras doctrinales de la época que trataban la partida doble, tanto extranjeras como españolas, no permiten de forma fácil aprender dicho sistema.
- En la España de la época había pocos trabajadores que entendieran el sistema de partida doble, y menos aun en las oficinas de la Hacienda Nacional; ante esta situación, parecía más difícil una aplicación generalizada del sistema de partida doble.
- El método debe ser aplicado tanto en empresas privadas como en entidades públicas.

Estas necesidades detectadas por el autor fueron tenidas en cuenta por la regulación y legislación española, haciendo realidad sus predicciones sobre la necesidad de profundizar en el estudio de la partida doble y en la aplicabilidad del método en la esfera de la administración pública.

La Real Orden de 2 de Septiembre de 1825 fue fundamental para el desarrollo y generalización del método en España porque estableció la obligación de que un cierto número de empleados de la Real Hacienda en las provincias, fuese a Madrid para aprender el sistema de cuenta y razón de partida doble.

El autor escribe en su primer libro que el sistema es aplicable a todos los ramos de la administración del estado. Más adelante, en el momento en que escribe su tercer libro, se había establecido en las Oficinas generales de la Dirección de Minas, Contaduría de Valores, Contaduría de Distribución, Hacienda militar, y en la Dirección general de Loterías; cuya Instrucción de Loterías planificó y controló el autor.

La idea del autor de que la partida doble debería ser aplicada por los organismos públicos, tuvo un inmediato refrendo porque el 20 de Noviembre de 1845 se ordenó que las Diputaciones provinciales y los Municipios llevasen la contabilidad por partida doble.

BASE DOCUMENTAL Y BIBLIOGRÁFICA

FUENTES DOCUMENTALES

Archivo Histórico Nacional, ESTADO-CARLOS_III.

Ministerio de Hacienda (1840): *Hoja de Servicios de Manuel Cristantes de Cañedo*, Madrid: Ministerio de Hacienda.

--- (1841a): *Expediente de clasificación de jubilación de Manuel Cristantes de Cañedo, Jefe de la Sección de Contabilidad del Ministerio de Hacienda*, Madrid: Ministerio de Hacienda.

--- (1841b): *Comisión General de Clasificaciones de Empleados Civiles*, Madrid: Ministerio de Hacienda.

--- (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*, Madrid: Ministerio de Hacienda.

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.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Antinori, Carlo (2003): "Prácticas contables italianas antes de Pacioli". *Conferencia en el Curso de Verano "Pacioli y el Renacimiento"*, Miraflores de la Sierra, Madrid, 11-13 de septiembre.

Becket, John A. (1999): *The Catholic Encyclopedia*, Volume I, New York: Robert Appleton Company.

Besta, Fabio (1891): *La Ragioneria*, Venecia.

Capelo Bernal, Marilo; Araujo Pinzon, Pedro; Álvarez-Dardet Espejo, María Concepción (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, Giuseppe (1886): "La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e social", Vol. I, *I prolegomeni*, Roma: Loescher.

Cervantes Saavedra, Miguel de (1605): *El ingenioso hidalgo don Quijote de la Mancha*, Madrid: editor Juan de la Cuesta.

Céspedes del Castillo, Guillermo (1986): *Textos y documentos de la América Hispánica (1492-1898)*, Barcelona: Labor (Historia de España, XIII).

Christantes y Cañedo, Manuel Victor 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.

Cristóbal Espejo, Julián Paz (1908): *Las antiguas ferias de Medina del Campo: investigación histórica acerca de ellas*, Valladolid: Maxtor.

Degrange, Edmond (1828): *La teneduría de libros simplificada*, tomo I, traducida por José María Ruiz Perez, Girona: Antonio Oliva.

Donoso Anes, Rafael (1996): <http://www.casadellibro.com/libro-una-contribucion-a-la-historia-de-la-contabilidad-analisis-de-las-practicas-contables-desarrolladas-por-la-tes/9788447203345/551295> *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.

Escudero, José Antonio (1993): *Administración y Estado en la España moderna*. Valladolid: Junta de Castilla y León. Consejería de Cultura.

Fernández Bajón, María Teresa (2000): "Desarrollo legislativo y estructuras administrativas en materia de política documental en España en el siglo XIX. De la constitución de Cádiz de 1812 al reinado de Isabel II", Primer Congreso Universitario de Ciencias de la Documentación, Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 565-578.

Gaceta de Madrid (1834): "Reales Decretos", *Gaceta de Madrid*, nº 53.

García Fernández, María Nélica (2006): *Comerciendo con el enemigo: el tráfico mercantil anglo-español en el siglo XVIII (1700-1765)*, Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas.

Gil Novales, Alberto (1980): *Trienio Liberal. De 1821-1823*, Madrid: Siglo XXI.

González Ferrando, José María (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.

Hernández Borreguero, Julián (2012): “La apertura de la fábrica de la Cartuja de Sevilla y la dualidad contable (1841-1850)”, *Encuentro de Trabajo de Historia de Contabilidad*, Soria, 14-16 de noviembre de 2012.

Hernández Esteve, Esteban (2005): “Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble”, *Pecunia*, N.º 1, 93-124

--- (1981): “Contribución al estudio de la historiografía contable en España”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. X, Núm. 34, Enero - Abril, 11-30.

Imprenta Real (1831): *Calendario. Manual y guía de forasteros*, Madrid: Imprenta Real.

Jaclot, J. (1830): *Teneduría de libros que se aprende en veinte y una lecciones sin maestro, o Tratado completo de la teneduría de libros en partida sencilla y partida doble, puesta al alcance de las personas que no tienen noción de esta ciencia*, traducido por Pedro Antonio Daguerre, Madrid: Imprenta de León Amarita.

Jones, Edward Thomas (1815): *Método simplificado de llevar los libros de cuentas por el cual el jornal y el libro mayor se balancean mutuamente*, traducido por Antonio María de Oviedo y Oviedo, Sevilla: Ilustre Comercio de Sevilla.

Lanero Fernández, Juan (2012): “La controvertida propuesta de un método inglés de teneduría de libros (1796): versiones españolas afrancesadas”, *Encuentro de Trabajo de Historia de Contabilidad*, Soria, 14-16 de noviembre de 2012.

Lepore, Amadeo (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.

Kirkland, Edward (1948): *Men, Cities and Transportation: A Study in New England History, 1820-1900*, vol I, Cambridge: Harvard University Press.

Kotruljević, Benedikt (1458): *Della mercatura et del mercante perfetto*, Venecia (aunque escrito en 1458 fue impreso en 1573). El nombre del autor fue posteriormente italianizado pasando a denominarse Benedetto Cotrugli.

Martín Molina, Pedro Bautista; Veiga Copo, Abel Benito (1998): “Los libros de contabilidad: un apunte histórico”, *Boletín de la Facultad de Derecho*, núm. 13, 395-414.

Martínez De Velasco, Ángel (1990): “España, 1808-1833”, en *Manual de Historia de España. Siglo XIX*. Madrid: Historia 16.

Mattessich, Richard (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.

Melis, Federico (1962): *Aspetti della vita economica medievale*, Siena.

--- (1950): *Storia della Ragioneria*, Bolonia: Zuffi.

Murray, Alexander (1978): *Reason and Society in the Middle Ages*, Oxford: Clarendon Pr.

Pacioli, Luca (1494) *De las Cuentas y las Escrituras. Título Noveno, Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proporcionalita, Venecia. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve, con una reproducción fotográfica del original*, 1994, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

Pérez-Bustamante, Rogelio (1995): *Historia de las Instituciones Públicas de España*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

Rodríguez Albarrán, Eliseo (1984): *Montesclaros: cinco siglos de vida*, Talavera de la Reina: Edit. E. Rodríguez Albarrán.

Rogina, José (1902): *Tratado de Contabilidad General o Teneduría de Libros*, La Coruña: Viuda de Ferrer e Hijo.

Roover, Raymond de (1937): "Aux origines d'une technique intellectuelle. La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double", en *Annales d'Histoire Economique et Sociale*, vol. IX.

Sánchez Belda, Luis (1952): *Presidencia del Gobierno*. En *Guía de los Archivos de Madrid*. Archivos de la Administración Pública. Madrid: Dirección general de Archivos y Bibliotecas. Servicio de publicaciones del Ministerio de Educación nacional, 12-13.

Vlaemminck, Joseph H. (1961): *Historias y doctrinas de la contabilidad*, Madrid: EJES.

Scherber, Jacob (1873): *Kompendium der Buchhaltung für Kaufleute, Banquiers, Fabrikanten, Urproduzenten, Staats-, Communal-, Eisenbahn- und Versicherungsbeamte, Schiffscapitäne (Bordbuchhaltung) und höhere Handels-Lehranstalten*, Wien: Hölder, (Brünn : R. M. Roher).

Villa Francesco (1837): *Manuale per la tenuta dei registri ossia esposizione teorico-pratica del metodo di tenere i registri a scrittura semplice e doppia*, Milano.

--- (1840): *Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, Milano.

--- (1850): *Elementi di amministrazione e contabilità*, Pavia (reedición 1870).

--- (1867): *Nozioni e pensieri sulla pubblica amministrazione*, Pavia.

Villacorta Hernández, Miguel Ángel (2012): "El tratado hacendístico de un autor español del siglo XIX; relevante en sus contenidos contables, novedoso en su exposición". *DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad-Spanish Journal of Accounting History*, nº 16, junio, 141-161.

Miguel Ángel Villacorta Hernández es Doctor en Economía por la Universidad Complutense de Madrid y en Derecho por la Universidad Carlos III. 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.

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 regulations. He has authored many articles on different accounting subjects.

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