

Contabilidad, política y Estado: propuestas de implantación del método de partida doble en la contabilidad pública española y las negativas consecuencias de su rechazo (1849-1894)

Isidoro Guzmán-Raja

Ph. D. en Ciencias Económicas y Empresariales
Profesor titular, Universidad Politécnica de Cartagena
Cartagena, España
Rol del autor: conceptual, técnico y comunicativo
isidoro.guzman@upct.es
<https://orcid.org/0000-0001-8208-3433>

Fernando Gutiérrez-Hidalgo

Ph. D. en Ciencias Económicas y Empresariales
Catedrático, Universidad Pablo de Olavide
Sevilla, España
Rol del autor: conceptual, técnico y comunicativo
fguthid@upo.es
<https://orcid.org/0000-0001-9885-0094>

ACCOUNTING, POLITICS AND STATE: PROPOSALS FOR THE IMPLEMENTATION OF THE DOUBLE-ENTRY METHOD IN SPANISH PUBLIC ACCOUNTING AND THE NEGATIVE CONSEQUENCES OF ITS REJECTION (1849-1894)

ABSTRACT: The object of this paper is to study the different attempts for implementing the double-entry accounting method in Spanish Public Accounting during the second half of the XIX century, through the analysis of the regulations by the different Spanish governments along the aforementioned period. This work presents and explains the reasons for the failure of such proposals, concluding that such objective could not be reached due to the apathy of the political class of the time towards the double-entry accounting method, given that its enactment would have indirectly harmed their interests.

KEYWORDS: History of accounting, double entry, public accounting, second half of the XIX century.

CONTABILIDADE, POLÍTICA E ESTADO: PROPOSTAS DE IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO DE PARTIDA DOBRADA NA CONTABILIDADE PÚBLICA ESPANHOLA E AS CONSEQUÊNCIAS NEGATIVAS DE SUA REJEIÇÃO (1849-1894)

RESUMO: O objeto do artigo é o estudo das diferentes tentativas de implantação do método contábil de partida dobrada na Contabilidade Pública espanhola durante a segunda metade do século XIX, cujo propósito é objeto de exame a normativa perfilada pelos diferentes governos espanhóis ao longo do período citado. No trabalho, expõem-se e analisam-se as razões dos fracassos de tais propostas e pode-se concluir que tal objetivo não pôde ser alcançado devido à apatia da classe política da época pelo método contábil citado, dado que sua aplicação prejudicava indiretamente seus interesses.

PALAVRAS-CHAVE: contabilidade pública; história da contabilidade; partida dobrada; segunda metade do século XIX.

LA COMPTABILITÉ, LA POLITIQUE ET L'ÉTAT : LES PROPOSITIONS POUR LA MISE EN ŒUVRE DE LA MÉTHODE DE LA DOUBLE ENTRÉE DANS LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE ESPAGNOLE ET LES CONSÉQUENCES NÉGATIVES DE SON REJET (1849-1894)

RÉSUMÉ: L'objet de l'article est l'étude des différentes tentatives d'implantation de la méthode de la double entrée dans la comptabilité publique espagnole au cours de la seconde moitié du XIXe siècle. On y examine la norme définie par les différents gouvernements espagnols tout au long de cette période. Dans le document, les raisons des échecs de ces propositions sont exposées et analysées, et on peut conclure que cet objectif n'a pas pu être atteint en raison de l'apathie de la classe politique de l'époque envers cette méthode comptable, étant donné que son application nuisait indirectement ses intérêts.

MOTS-CLÉ: histoire de la comptabilité, double entrée, comptabilité publique, seconde moitié du XIXe siècle.

CITACIÓN: Guzmán-Raja, I., & Gutiérrez-Hidalgo, F. (2019). Contabilidad, política y Estado: propuestas de implantación del método de partida doble en la contabilidad pública española y las negativas consecuencias de su rechazo (1849-1894). *Innovar*, 29(71), 127-142. doi: 10.15446/innovar.v29n71.76400.

ENLACE DOI: <https://doi.org/10.15446/innovar.v29n71.76400>.

CLASIFICACIÓN JEL: M41, H83, N01.

RECIBIDO: septiembre 2017. **APROBADO:** noviembre 2017.

DIRECCIÓN DE CORRESPONDENCIA: Isidoro Guzmán Raja. Facultad de Ciencias de la Empresa. c/Real, n.º 3. CP: 30201. Cartagena, España.

RESUMEN: El objeto del artículo es el estudio de los diferentes intentos de implantación del método contable de partida doble en la contabilidad pública española durante la segunda mitad del siglo XIX, a cuyo fin es objeto de examen la normativa perfilada por los distintos gobiernos españoles a lo largo del citado periodo. En el trabajo se exponen y analizan las razones de los fracasos de dichas propuestas, pudiéndose concluir que dicho objetivo no pudo ser alcanzado debido a la apatía de la clase política de la época por el citado método contable, dado que su aplicación perjudicaba indirectamente sus intereses.

PALABRAS CLAVE: historia de la contabilidad, partida doble, contabilidad pública, segunda mitad del siglo XIX.

Introducción

Las actividades de los estados y sus prácticas contables están interrelacionadas de múltiples formas (Miller, 1990). Los estados realizan innumerables registros contables para la gestión y control de la actividad pública, debiéndose tener en cuenta, además, que muchas actividades comerciales y su contabilidad también son controladas indirectamente por el Estado. Estas interrelaciones hacen que la historia de la contabilidad de la Hacienda Pública merezca la pena ser investigada para comprender el papel jugado por la ciencia contable en la rendición de cuentas y en el control y la vigilancia del poder ejecutivo (Funnell, 2007).

Thompson (1994) estudia la aparición de la partida doble, basándose en la idea de contabilidad como un modo de lenguaje que aparece en un momento institucional propicio. Dicho momento fue durante los siglos xv y xvi, y estuvo favorecido por la Iglesia, el sistema educativo y la imprenta, siendo determinantes para el surgimiento de la partida doble los cambios comerciales y bancarios de la época, convirtiéndose las empresas en entidades gobernables distintas de sus propietarios, gestores y trabajadores. Es decir, el sistema comercial y bancario favoreció que surgieran *stakeholders* con intereses distintos a los de la propia empresa y que percibieran la contabilidad como un punto de encuentro en orden a mantener sus intereses, perspectiva esta última que será útil para explicar por qué no se implantó la partida doble en la contabilidad pública española en la segunda mitad del siglo xix.

El Estado moderno no solo sirve para la elaboración de leyes y la gestión de impuestos, sino que también comprende múltiples mecanismos que se extienden a muchos ámbitos de la vida social y económica de los ciudadanos; en ese sentido, la investigación contable ayuda a comprender cómo el Estado establece y mantiene sus relaciones de poder. El registro y difusión de la información contable elaborada por los oficiales públicos proveen de elementos suficientes para entender las ideologías sociales y económicas de los procedimientos estatales en los que están insertados, y en este aspecto Eastwood (1993) indica incluso que la contabilidad es una herramienta necesaria para la protección de la libertad de los ciudadanos. Por su parte, Carnegie y Potter (2000) señalan que, además de investigar problemas concretos, se deben estudiar los territorios y lugares no investigados hasta ahora, enfatizando estos autores en que hay áreas inexploradas y que la historia de la contabilidad pública está particularmente poco representada en la literatura.

Edwards y Walker (2009) han relacionado los deseos reformistas de los gobiernos europeos con la introducción de la partida doble. Según estos autores, los estados han usado la tecnología contable y la auditoría como un medio de vigilancia y control para mejorar sus relaciones de poder. En estos casos, la actitud del Estado y las tecnologías contables están interrelacionadas y han demandado mayor atención de los historiadores de la contabilidad en este campo. Además, los citados autores también señalan que hay que tener en cuenta que una cantidad importante de la literatura existente se centra en periodos relativamente cortos y en casos aislados, indicando al respecto que, si bien estos estudios son importantes, todavía se necesita un mayor énfasis para ubicarlos en contextos más amplios, ya que los debates sobre tecnologías contables solo se

comprenden en relación con teorías económicas y políticas generales.

También hay que considerar que estos debates son raras veces resueltos en un periodo específico, sino que más bien se resuelven en periodos posteriores y en diferentes lugares (Potts, 1978, 1982). Consecuentemente, los estudios longitudinales proveen una más rica y completa comprensión de la contabilidad y del Estado; por ello, dado que el cambio contable raramente tiene lugar en la jurisdicción particular de un país, son indiscutibles los beneficios de los estudios comparativos entre distintos Estados. En este sentido, Anderson (2002), Walker (2005) y Funnell (2007) se han lamentado de la poca atención dedicada a los estudios comparativos en el ámbito de la contabilidad y el Estado.

La literatura ha puesto de manifiesto igualmente el hecho de que la mayor parte de los estudios se circunscriben al contexto angloamericano durante los siglos xviii y xix, habiéndose centrado una parte importante de ellos en el método contable elegido por los gobiernos para informar: devengo o caja. Así, la doctrina científica ha prestado una particular atención a la introducción de la partida doble en el gobierno de varios países europeos, así como en los debates en torno a la utilidad de reemplazar los sistemas contables de caja por los de devengo, y los discursos relativos al cambio del mandato de los auditores (Edwards & Walker, 2009).

Los trabajos sobre las ventajas y desventajas de la contabilidad de caja frente a la de devengo se han centrado en la contabilidad de los ayuntamientos del Reino Unido, EE. UU. y Nueva Zelanda. En este aspecto, estudiando cinco ayuntamientos británicos, Coombs y Edwards (1995) señalan que la evolución de la contabilidad de caja a la de devengo ocurrió entre 1852 y 1922, cambio que según estos autores fue llevado a cabo por los oficiales y autoridades locales que generaban la contabilidad y no por los que la demandaban. Por su parte, Scott *et al.* (2003), usando la teoría de los *stakeholder*, estudiaron el uso de los sistemas de caja o devengo en dos hospitales australianos entre 1875 y 1975, identificando en este caso al Gobierno como el *stakeholder* responsable del cambio.

Para Fleishman y Marguette (1986), los primeros promotores del cambio en la contabilidad gubernamental de EE. UU. respondieron a la percepción de que la gestión municipal era ineficiente, deshonesto y corrupta en el periodo que va desde la década de 1890 a la de 1920. Así, la Liga Nacional Municipal, creada en 1894, propuso mejoras para la gestión de varias ciudades estadounidenses, lo que supuso reformas contables encaminadas a crear prácticas uniformes de rendición de cuentas y a la mejora de los



procesos de la contabilidad de gestión. La introducción del presupuesto en los municipios fue un logro de dichas reformas durante este periodo.

Funnell (1994) estudia las luchas para conseguir una auditoría independiente en el Reino Unido y cómo se consiguió en 1866, año en el que además una ley enfatizó el control de la auditoría, que pasó del poder ejecutivo al Parlamento. Este autor también estudió el control del Parlamento británico sobre los gastos militares (Funnell, 1997).

En el Reino Unido, la concepción de estándares y la introducción de cambios en las prácticas contables de los ayuntamientos siguieron un patrón análogo al de EE. UU. Los cuerpos profesionales de los oficiales municipales tomaron la iniciativa y sugirieron cambios opuestos a los de los cuerpos estatales, siendo durante la década de 1880 cuando los cuerpos de oficiales municipales requirieron a los cuerpos estatales ejercer su poder estatutario para hacer cambios en la forma en la que los ayuntamientos preparaban sus cuentas (Coombs & Edwards, 1993).

Coombs y Edwards (2004) también estudiaron las disputas por el control de las auditorías en los ayuntamientos británicos durante el periodo 1835-1935. Según estos autores, hubo tres grupos de profesionales implicados en estas disputas: la profesión contable, los auditores locales y el gobierno central. En la década de 1880, la profesión contable detectó fallos en el sistema de elección de los auditores y vio en las auditorías municipales una oportunidad para sus negocios, haciéndose de esta forma más presente en los ayuntamientos.

Las contribuciones descritas se deben, en parte, al llamamiento que Carnegie y Napier hicieron en el 2002 para elaborar una historia de la contabilidad comparativa entre distintos estados, con el fin de averiguar si hubo una transferencia de ideas y técnicas contables de unos países a otros.

A finales del siglo XVIII, la Revolución Francesa supuso el nacimiento del Estado Moderno, que venía a requerir nuevas formas de gobierno basadas en un poder centralizado, capaz de debilitar las fuerzas del feudalismo. Así, la existencia de un patrimonio común administrado por el

Estado vendría a delimitar la noción de Hacienda Pública, relacionando su concepto con la coordinación económica de personas y bienes en un determinado ámbito territorial y con la finalidad de satisfacer las necesidades colectivas¹.

Según Comín (1988), el Estado en la España del siglo XIX tenía una dimensión reducida, cumpliendo las limitadas tareas de ofrecer los bienes públicos imprescindibles encomendados por el pensamiento hacendístico clásico. Siguiendo a este autor, el Estado español decimonónico gastó en servicios económicos menos que otros países europeos, y así la relación gasto público/renta nacional disminuyó entre los años 1830 y 1860, lo que refleja la transición desde una hacienda, como la del Antiguo Régimen —que incurría en grades desembolsos en tiempos bélicos—, a otra en la que la participación del gasto del Estado era baja. El estancamiento del gasto relativo del Estado durante la segunda mitad del siglo XIX español sugiere la vigencia de una hacienda liberal tradicional, con unas funciones restringidas y no ampliables. En este sentido, Comín (1988) señala lo siguiente:

La razón del menor intervencionismo presupuestario estaba en que los incrementos de gastos públicos exigían recaudar más impuestos, lo que era imposible sin establecer una mayor equidad tributaria e, incluso, la imposición personal. Como solo los privilegiados fiscalmente disfrutaban de representación política, ellos mismos obstruían cualquier tentativa de reforma fiscal, renunciando a la ejecución de gastos imprescindibles para el progreso de la economía española y para asumir las funciones sociales del estado de bienestar. (p. 81)

Ante los llamamientos anteriores, el presente trabajo pretende arrojar luz sobre el caso de la contabilidad pública en España, intentando completar el mapa de la contabilidad pública internacional, además de ampliar el elenco de trabajos ya presentado en el entorno español y señalados por Hernández-Esteve² (2013), dando a conocer de forma específica los problemas que tuvo la implantación de la partida doble en la contabilidad pública española durante la segunda mitad del siglo XIX.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente forma: la secciones segunda y tercera analizan los intentos de

aplicación del método de partida doble en el ámbito público español, mientras que la sección cuarta expone la opinión de los profesionales de la época sobre la situación de la contabilidad pública española, junto con sus propuestas de mejora, recogiendo en la sección quinta y última las principales conclusiones del estudio.

Primeros intentos de aplicación del método de partida doble a la contabilidad de la Hacienda Pública española (1849-1870)

En esta sección se analizará la reforma administrativa y contable del ministro Bravo Murillo (1849-1850), que culminó con la publicación de la primera Ley de Administración y Contabilidad en 1850, cuya continuación normativa es la Ley Provisional de Administración y Contabilidad de 1870 del ministro D. Laureano Figuerola.

La reforma administrativa y contable del ministro Bravo Murillo (1849-1850): el Decreto de 24 de octubre de 1849 y la Ley de Administración y Contabilidad de 1850

Desde un punto de vista cronológico, el método de partida doble ha venido siendo utilizado históricamente de forma intermitente para registrar los movimientos de las finanzas públicas. De hecho, a comienzos del siglo XIX, la contabilidad pública se venía rigiendo por el método de cargo y data (Hernández-Esteve, 2013), observándose, no obstante, un resurgimiento de la partida doble desde mediados del siglo XVIII, como consecuencia de la influencia francesa (Hernández-Esteve, 1996).

Sin embargo, a pesar de la fuerte implantación del método de cargo y data, durante el reinado de Fernando VII se dicta la Instrucción de 11 de diciembre de 1826 para la regulación de la contabilidad pública provincial, normativa que exigía la aplicación del método de partida doble, tal como se constata por el contenido de los modelos que recogía, de entre los que cabe destacar los números 3 y 4 de la norma, que respondían a los correspondientes libros diario y mayor del mentado método contable. Sin embargo, la tentativa no debió de surtir el efecto deseado por el legislador, por cuanto que quince años después la Orden de 12 de febrero de 1841 solicitaba información sobre la aplicación de la citada norma de 1826 y la justificación de no haber llevado los libros prevenidos por esta. En este aspecto, y sobre a lo que a contabilidad pública estatal se refiere, se tienen noticias de un intento de aplicación del citado método en 1827, que no llegó a fructificar.

¹ Cabe señalar que el concepto *Hacienda Pública* no ha estado exento de confusión, y así, en opinión de Sainz de Bujanda (1977), es un término con significado equívoco, y de hecho es objeto de acepciones diversas tales como "fisco", "tesoro" o "finanzas públicas".

² Hernández-Esteve (2013) dedica el capítulo 28 de su obra bajo el título de "Inicios del pensamiento moderno" a los autores del siglo XIX que pusieron las "primeras piedras" del pensamiento contable moderno en España.

De lo expuesto, se infiere que hacia la mitad del siglo XIX se perfila la existencia de una contabilidad pública contagiada de lagunas y fallos, cuyo fruto fue que “las cuentas no se rendían a las Cortes, y todas ellas se llevaban con un enorme atraso y no poca confusión e imperfecciones” (De Bona, 1871, p. 20).

En 1849, surge la figura del Ministro de Hacienda D. Juan Bravo Murillo, a quien se debe una de las más importantes reformas de la Administración española, fruto de la cual sería la introducción de un sistema contable capaz de facilitar información detallada sobre las cuentas públicas. En este sentido, Bravo Murillo impulsó en primer lugar la promulgación del Decreto de 24 de octubre de 1849 (Gaceta de Madrid, 25 de octubre de 1849), disposición que vino a ser la antesala de la posterior Ley de Administración y Contabilidad (en adelante LAC) de 1850, que supuso un punto de inflexión en la información ofrecida por la contabilidad pública³.

El Decreto de 1849 recogía en 16 artículos los preceptos fundamentales que sustentaban la reforma de la Administración propiciada por Bravo Murillo, en cuya exposición de motivos el ministro se dirigía a S. M. la Reina Isabel II en los términos siguientes:

Señora: Facilitar la justa y legítima distribución de los fondos públicos y asegurar la pronta rendición y el detenido examen de todas las cuentas del Estado, es una de las primeras condiciones que deben llenarse en todo país cuya Hacienda esté regularmente organizada. Resuelto el Gobierno de V.M. a establecer desde luego un orden de cosas encaminado a obtener tan importante objeto, tiene preparados para su presentación a las próximas Cortes los correspondientes proyectos de ley para el *arreglo de la contabilidad y la reorganización del Tribunal mayor de cuentas*; pero siendo conveniente adoptar entretanto algunas medidas preliminares por cuyo medio puedan con tiempo prepararse las operaciones necesarias para obtener aquellos resultados, y las cuales sirvan de punto de partida al desenvolvimiento del nuevo sistema, me cabe la honra de someter a la aprobación de V.M., de acuerdo con el Consejo de Ministros, el adjunto proyecto de decreto. Madrid, 24 de octubre de 1849. Señora.- A.L.R.P. de V.M.- Juan Bravo Murillo (énfasis nuestro).

Como se señala en la exposición transcrita, el Decreto anticipaba la legislación contable de la Hacienda Pública

aplicable a partir de 1850, recogiendo entre sus aspectos más importantes la centralización en el Tesoro Público de todos los ingresos, con independencia de su clase, así como la adscripción de todos los empleados del servicio al Ministerio de Hacienda.

Tras la publicación del Decreto de 1849 como preámbulo de la reforma administrativa, el 20 de febrero de 1850 se promulgaba la LAC (Gaceta de Madrid, 23 de febrero de 1850), cuyo cuerpo legislativo, formado por cuatro capítulos y 46 artículos, infería importantes modificaciones respecto de la legislación anterior.

En lo referente a la publicación de información financiera, la LAC (art. 22) establecía una “contabilidad por ejercicios”, lo que permitía la regulación de la liquidación de los presupuestos y la rendición de cuentas, indicando que la liquidación del presupuesto debía practicarse sobre la base de un solo ejercicio anual, aunque se ampliaba el plazo de liquidación en seis meses respecto de las operaciones pendientes al finalizar dicho periodo anual, cuestión que fue objeto de debate en posteriores normativas⁴.

La reforma de Bravo Murillo culminó con la publicación de la Instrucción de 25 de junio de 1850 (Boletín del Ministerio de Hacienda, 25 de julio de 1850), de cuyo texto destaca el contenido de sus tres primeros artículos del capítulo I, en los que se recogía que la Dirección General de Contabilidad —creada por iniciativa de Bravo Murillo— era responsable de centralizar las operaciones de cuenta y razón relativas a Rentas Públicas, Gastos Públicos y Tesoro Público, debiendo presentar al Ministerio de Hacienda y al Tribunal de Cuentas del Reino las referidas a los ramos de la Hacienda Pública (art. 1), además de reunir los resultados de los actos relacionados con la recaudación y distribución de fondos, con la obligación de examinar y comprobar las correspondientes cuentas, que se deberían llevar en los ramos por el “sistema de partida doble” (art. 2, aptdo. 3).

En cuanto a la metodología contable, si bien el Decreto de 1849 y la propia Ley de 1850 no contemplaban de manera explícita la aplicación del método de partida doble a la contabilidad pública, la Instrucción de junio de 1850 apostaba por este, exigiendo su implantación en todo el ámbito público. Probablemente la elección del método de partida doble pudo estar justificada por ser el que se había

³ El artículo 1.º de la LAC define *hacienda pública* en los siguientes términos: “Constituyen la Hacienda Pública todas las contribuciones, rentas, fincas, valores y derechos que pertenecen al Estado. Sus rendimientos, que forman el haber del Tesoro, se aplican al pago de las obligaciones del Estado”.

⁴ Un aspecto de la LAC que merece ser destacado es el relativo al contenido de su capítulo IV, dedicado a la regulación de las cuentas provinciales y municipales, sobre las que también la norma establecía la obligación de su rendición pública anual, mediante su presentación a las Cortes por el ministro de la Gobernación, aunque esta exigencia no tuvo una línea continuista en legislaciones posteriores.

venido mostrando con mayores garantías para el reflejo de la actividad económica de la Administración, tal y como se había puesto de manifiesto en algunos tratados contables de finales del siglo XVIII (Donoso-Anes, 2003).

En síntesis, se puede afirmar que la LAC, precedida por el Decreto de 1849 y complementada con la Instrucción de junio de 1850, supuso un avance en la regulación de la rendición de cuentas por parte de la Administración, que desde el punto de vista organizativo se basó en la centralización de operaciones en el Ministerio de Hacienda, a través de las dependencias de contabilidad de cada uno de los ministerios.

La Ley provisional de Administración y Contabilidad de 1870

Tras la Revolución de 1868, el Gobierno presidido por el General Prim encargó al entonces ministro de hacienda, D. Laureano Figuerola, la remodelación de LAC de Bravo Murillo, prácticamente veinte años después de su publicación.

Si bien desde el punto de vista presupuestario la figura de Figuerola fue controvertida (Artola-Gallego, 1986), justo es reconocer que realizó un esfuerzo por mejorar la gestión administrativa y financiera de la Hacienda Pública, fruto de cuyos trabajos son dos disposiciones que afectan a la metodología contable de la época. Así, con fecha de 10 de mayo de 1870, se publicó la Instrucción de los libros que debían llevar las Intervenciones y Cajas de la Administración Económica Provincial, normativa enraizada con la posterior promulgación de la Ley Provisional de Administración y Contabilidad de 25 de junio de 1870 (Gaceta de Madrid, 25 de junio de 1870, en adelante LPAC), ya que, a pesar de ser la fecha de publicación de la Instrucción anterior a la de la LPAC —aunque próxima en el tiempo—, dicha Instrucción daba contenido al artículo 52 de la nueva Ley, cuyo tenor literal era el siguiente:

Artículo 52. Se confiere al Director general de Contabilidad el carácter de Interventor general de la Administración del Estado. La Dirección de contabilidad *fiscalizará* todos los actos de la Administración pública que produzcan ingresos o gastos; *intervendrá* la ordenación y ejecución de los ingresos y pagos, y llevará toda la contabilidad del Estado (énfasis nuestro).

La LPAC venía a ser una reproducción de la LAC, aunque realizaba algunas matizaciones sobre dicha legislación, introduciendo la unificación de la intervención y el examen de las cuentas⁵.

⁵ De entre los diversos aspectos a destacar de la LPAC, nos parece de

El contenido del capítulo VI de la reformista LPAC venía a coincidir básicamente con el capítulo III de la LAC, aunque con algún desarrollo suplementario, sin que en ningún momento se pronunciase sobre el método contable que debía aplicarse en las oficinas públicas. No obstante, como novedad que afectaría al desarrollo de la contabilidad pública posteriormente, el artículo 61 proponía una demora en la liquidación del presupuesto de hasta dos años y medio desde el fin del ejercicio a liquidar. Este hecho fue objeto de comentarios reprobatorios en proyectos de ley posteriores que trataron de modificar la LPAC, por cuanto el citado precepto, por una parte, pudo ser probablemente uno de los motivos que a la postre propiciaron el importante retraso en la rendición de las cuentas públicas en el último tercio del siglo XIX, y que, por otra, hubiese podido reducirse considerablemente si se hubiese aplicado el sistema de partida doble a la contabilidad pública según la opinión sustentada por el entonces Director General de Contabilidad, De Bona (1871), en un informe dirigido al ministro de hacienda, D. Servando Ruiz Gómez, sobre la situación de las cuentas públicas en España en aquellos momentos.

La memoria realizada por De Bona ponía de relieve que, si bien la LAC no ordenaba de forma expresa la aplicación del método de partida doble, sí lo hacía la Instrucción de 1850 que venía a desarrollarla, pero con el inconveniente de no haber previsto la implantación definitiva del citado método a la contabilidad provincial, que seguía aplicando el de “partida sencilla”, lo que había permitido conferir en España un método contable mixto —de partida sencilla en las contabilidades subalternas y por partida doble en la Dirección General— que no era el más proclive para conseguir la unidad y enlace necesarios al objeto de obtener la Cuenta General del Estado, tal vez porque no se supo asimilar el modelo que en aquel momento utilizaba la contabilidad pública francesa, y que la LAC de Bravo Murillo pretendió copiar por considerarlo el más perfecto del momento.

Para paliar los defectos padecidos por la contabilidad pública, la Dirección General propuso medidas correctoras en

especial relevancia el contenido de los capítulos IV y V, por cuanto se abordaba de una manera significativa el desarrollo de la Intervención General del Estado. Así, mientras la LAC había conferido el control de la actividad financiera de la Administración al Ministerio de Hacienda, al regular la existencia de oficinas de contabilidad en los diferentes ministerios que dependían de aquel (art. 2 y 40 LAC), la LPAC consolidaba esta situación otorgando al Director General de Contabilidad el rango de Interventor General de la Administración del Estado, regulando que “la Intervención general ejercerá sus funciones por medio de agentes directos o delegados establecidos cerca de todas las dependencias encargadas de los diferentes ramos de la Administración pública y de la Ordenación, general o secundaria, de pagos”.

torno a dos ejes: en primer lugar, se abogaba por la implantación del método de partida doble en toda la esfera de la contabilidad pública, lo que implicaba una importante reforma respecto de la contabilidad provincial, que no estaría exenta de dificultades, pero que era necesaria para “tener una contabilidad clara, precisa, exacta y, sobre todo, al día” (De Bona, 1871, p. 70); en segundo lugar, se planteaba la necesidad de contratar personal cualificado que garantizara un nivel mínimo de conocimientos en la materia para comprender y aplicar el nuevo sistema, lo que se traducía en un considerable aumento del gasto de personal para alcanzar el objetivo perseguido. En este sentido, para reforzar su propuesta de reforma y la necesidad de personal experto, el Director General se hacía eco de un estudio comparativo que a nivel interno arrojaba unas cifras determinantes, pues si en 1832, reinando Fernando VII, existían dos contadurías (General de Valores y de Distribución) que aglutinaban un total de 182 empleados con un coste de 1.753.500 reales, en el ejercicio presupuestario de 1870-1871 el número de empleados dedicados a labores contables había descendido hasta 167, con un coste de 1.650.000 reales, lo que implicaba un ahorro de 103.500 reales y 15 empleados, a pesar de que el volumen de trabajo se había sextuplicado, evidenciándose de forma ostensible la escasez padecida en la contratación de personal para el servicio de la contabilidad pública (De Bona, 1871).

Hay que señalar que si bien la LAC, como norma de rango superior, no hacía mención al método de partida doble, cuyo desarrollo descendía en jerarquía normativa a la Instrucción de 1850 antes comentada, tampoco la LPAC se refería expresamente a la aplicación de tal método de registro contable, aunque del informe De Bona y del articulado de la Instrucción de 10 de mayo de 1870 se deduce que se admitía su aplicación.

Hacia la obligatoriedad de la aplicación del método de partida doble a las cuentas públicas: la reforma de la LPAC (1878-1894)

Durante el tiempo en el que estuvo en vigor la LPAC, fueron diversos los motivos que aconsejaron su modificación. En concreto, a lo largo del último tercio del siglo XIX hubo cinco disposiciones que modificaron la LPAC en lo concerniente a su regulación contable: tres con rango de ley (1878, 1881 y 1893) y dos con rango de real decreto (RD) (1884 y 1893), aunque también existió en dicho periodo un importante número de proyectos de ley que intentaron su reforma, sin llegar a conseguirla; en este sentido, resulta paradójico que, si bien en el título oficial de la LPAC se incluyó el término “provisional”, lo cierto es que se mantuvo vigente durante más de cuatro décadas, hasta que

finalmente fue derogada por la nueva la Ley de Administración y Contabilidad publicada el día 1 de julio de 1911 (Gaceta de Madrid, 4 de julio de 1911).

En los apartados siguientes se incluye la producción legislativa que paulatinamente generaron los intentos de modificación de la LPAC, en unos casos de forma efectiva y en otros como meros intentos que no llegaron a consolidarse.

Reformas preliminares de la LPAC en materia de contabilidad (1878-1884)

Transcurridos escasamente ocho años desde la publicación de la LPAC, las oficinas contables de la Administración comenzaron a resentirse del excesivo trabajo conferido por la legislación en vigor. Esto explica el retraso en la liquidación de las cuentas del Estado, que con relación al año 1878 se computaba en una demora de nueve años, dado que hasta dicho momento únicamente se habían presentado a las Cortes para su aprobación las cuentas del ejercicio 1867-1868 y al Tribunal de Cuentas las correspondientes al ejercicio 1868-1869.

Ante esta situación, el Gobierno presidido por Cánovas decidió abordar el problema presentando un proyecto de ley fechado el 30 de noviembre de 1878 (Gaceta de Madrid, 30 de noviembre de 1878), firmado por el entonces ministro de Hacienda, D. Manuel de Orovio, en cuya exposición de motivos se podía leer lo siguiente:

(...) La Contabilidad del Estado, que esclarece y guía en todos sus actos la gestión de la Hacienda pública y resume sus resultados para someterlos a la sanción de la ley y al juicio de la opinión, no realiza sino imperfectamente tan altos fines, cuando el *atraso en sus operaciones viene a privarla de interés y eficacia*. Para acudir al remedio de este grave mal con que lucha hace tiempo la Administración, tiene el Gobierno la honra de pedir a las Cortes la autorización necesaria en el adjunto proyecto de Ley (énfasis nuestro).

El proyecto de ley fue aprobado por las Cortes y convertido en ley el 27 de diciembre de 1878 (Gaceta de Madrid, 28 de diciembre de 1878), pretendiendo la nueva norma, más que reformar la LPAC, introducir una nueva situación para dividir las operaciones contables en dos periodos, permitiéndose de esta forma la presentación a las Cortes de la liquidación de las cuentas generales del Estado a partir del ejercicio 1879-1880, sin tener que esperar a la aprobación de las cuentas atrasadas, facilitándose así el acceso a la información contable más reciente, que en otro caso también hubiera devenido en obsoleta. Además, en línea con el planteamiento esbozado siete años antes por la

Dirección General de Contabilidad (De Bona, 1871), la Ley de 1878 reconocía nuevamente la necesidad de reclutar personal cualificado en materia contable, proponiendo a estos efectos la creación de un cuerpo de empleados especializados en materia de contabilidad⁶.

Tres años después de la reforma promovida por el ministro Orovio, en 1881 se volvía a proponer una nueva enmienda parcial de la LPAC, en este caso a cargo del entonces Ministro de Hacienda, D. Francisco Camacho, miembro del Gobierno presidido por Sagasta. El nuevo giro que se daba en la vertiente contable a la LPAC mediante la promulgación de la Ley de 31 de diciembre de 1881 (Gaceta de Madrid, 1 de enero de 1882) tenía por objeto la separación entre las cuentas del presupuesto corriente y las de ejercicios cerrados a partir del ejercicio de 1882.

A pesar de la pretendida agilización en la liquidación de las cuentas públicas perseguida por las leyes de 1878 y 1881, lo cierto fue que la situación continuó deteriorándose, hasta el punto de que con fecha de 12 de febrero de 1884 (Gaceta de Madrid, 18 de febrero de 1884) se publicó un RD firmado por el entonces ministro de Hacienda, D. Fernando Cos-Gayón, en cuya exposición de motivos se describía la situación existente respecto al retraso en la liquidación de la Contabilidad del Estado, sobre el que parecía influir especialmente la reforma legislativa de Bravo Murillo, por cuanto la LAC (1850) solicitaba una información más detallada que la LPAC (1870), quedando cuentas pendientes de justificar de aquella legislación —la de 1850— que venían a entorpecer la redacción de otras más modernas.

Por la trascendencia del contenido del mencionado RD, se reproduce parcialmente la literalidad del documento que el ministro Cos-Gayón dirigió al Rey Alfonso XII:

SEÑOR: El considerable *retraso* padecido por la Contabilidad del Estado está suscitando desde hace algún tiempo la cuestión de si es necesario cambiar de sistema en este ramo importante de la Administración pública, cuyas grandes ventajas quedan muy aminoradas cuando el *conocimiento* de los datos estadísticos no se obtiene sino muy *tardíamente* (...)

La redacción y publicación de las cuentas correspondientes a 1850 y a los años inmediatos, aunque por lo nuevo del procedimiento exigieron un constante y asiduo trabajo en todas las dependencias de la Dirección general de Contabilidad de la Hacienda Pública, pudieron llevarse a cabo con éxito relativamente satisfactorio; pero ya en

1856 se hizo *más difícil* este importante servicio a consecuencia de la *desamortización* civil y eclesiástica y de la incautación de los bienes del Clero, hechos notables en nuestra historia financiera que produjeron la multiplicidad consiguiente de cuentas de bienes, de valores a cobrar, de pagarés de compradores y otras, *con un número crecidísimo de operaciones* (...)

En 1873 las Cortes decretaron el empréstito de 173 millones de pesetas, que había de cobrarse de los contribuyentes... y como era penoso y difícil para *funcionarios no prácticos en contabilidad*, los Jefes de la mayor parte de las provincias, en virtud de órdenes superiores acordaron que los empleados de las Intervenciones, con *suspensión de toda clase de tareas que no fueran el servicio diario del público*, se dedicaran a la formación de los repartimientos del empréstito, lo cual, si bien facilitó la cobranza de aquel importante recurso, que era entonces lo más interés, hizo que durante algunos meses se suspendieran por completo los periódicos trabajos de la contabilidad (...)

Agréguese a todo esto las perturbaciones, *la quema de Archivos* y otros desmanes causados en las oficinas de varias provincias durante el periodo de la última *guerra civil*, y quedará completo el cuadro de causas del grande *atraso* que se produjo en la *rendición de las cuentas* parciales y de todos los datos de contabilidad que debían redactar las oficinas de las provincias (...) (énfasis nuestro).

La tabla 1 sintetiza la situación esbozada por el ministro Cos-Gayón respecto al importante retraso existente en la presentación de las cuentas públicas:

Tabla 1.
Situación de la liquidación de la Cuenta General del Estado en la fecha de publicación del RD de 12 de febrero de 1884⁷.

Ejercicio liquidado	Año de publicación	Años de retraso
1866-1867	1878	11
1867-1868	1879	11
1868-1869	1881	12
1869-1870	1883	13

Fuente: elaboración propia.

⁷ Como complemento a la información ofrecida en la tabla 1, hay que añadir que el Real Decreto daba cuenta de que estaban próximas a publicarse las cuentas del ejercicio 1870-1871, último periodo vinculado a la LAC, esgrimiéndose cierto grado de optimismo en cuanto a la presentación de las de ejercicios posteriores, dado que, en opinión del ministro, caían dentro del "régimen más sencillo de la Ley de 25 de junio de 1870".

⁶ El título concreto era el de "Cuerpo de empleados especiales para los cargos de Jefes de Intervención y Tenedores de libros de las Administraciones económicas y demás dependencias del Estado" (art. 9).

Reforma integral de la LPAC en materia contable: la obligatoriedad con rango de ley de aplicar el método de partida doble a la Contabilidad del Estado (1889-1894)

Después de la última reforma parcial de la LPAC en 1881, distintos gobiernos intentaron enderezar la penosa situación que había descrito el ministro Cos-Gayón; con este fin, fueron promovidos varios proyectos de ley a lo largo de algo más de dos décadas (ver anexos 1 y 2), decantándose prácticamente todos ellos por proponer la aplicación del método de partida doble a la Contabilidad del Estado⁸.

El primero de los proyectos de ley para la reforma de LPAC fue publicado en la Gaceta de Madrid de 12 de marzo de 1889, siendo su principal impulsor el entonces ministro de Hacienda, D. Venancio González, recogiendo en este el empeño del Ministerio por introducir el método de partida doble tanto en las oficinas centrales como provinciales, con el fin de mitigar uno de los principales errores padecidos por la LAC (De Bona, 1871, p. 27), cuya justificación se recogía en la exposición de motivos del proyecto en los términos siguientes:

En el cap. 6º que trata de las Cuentas del Estado, se establece la *obligación de que la contabilidad en todas las oficinas centrales y provinciales se ajuste al sistema de partida doble*, que si de antiguo está reconocido como el más a propósito para darse cuenta y razón de los actos de una administración ordenada, y se halla, por tanto, adoptado en el comercio y sociedades mercantiles e industriales de más importancia, no ha llegado, sin embargo, a generalizarse en las oficinas del Estado, aunque en cierto modo esté suplido en lo esencial con la organización dada a la contabilidad de las oficinas de Hacienda por las instrucciones de 30 de agosto de 1868, 10 de mayo de 1870 y 28 de mayo de 1879, y en otros centros por reglamentos y disposiciones especiales, que han procurado *conciliar las dificultades* que para la aplicación del sistema de partida doble ofrece *lo vasto de las atenciones que abrazan los servicios del Estado y la falta de personal competente* para dirigir con acierto y ejecutar con precisión las operaciones de contabilidad por el indicado sistema. (énfasis nuestro)

En sintonía con el problema expuesto de la falta de personal cualificado, el proyecto abordaba una vez más la necesaria creación del "Cuerpo Especial de Ordenación de Pagos, Intervención y Teneduría de Libros", que ya había

sido invocado anteriormente por otras disposiciones en vigor, y que nuevamente no fructificaría.

Transcurridos dos años desde la presentación del proyecto de ley del ministro González, surgió un nuevo proyecto publicado en la Gaceta de Madrid de 22 de abril de 1891, firmado por el ministro de Hacienda, D. Fernando Cos-Gayón, que reconocía el fracaso de las disposiciones incluidas en la Ley de 1878, y proponía la reducción del examen de las cuentas atrasadas, justificando su decisión en la pérdida de la importancia del contenido de estas, dado el tiempo transcurrido desde que tuvieron lugar los hechos a que estaban referidas, con lo que se pretendía evitar el aumento de costes de personal que la legislación en vigor demandaba. Sin embargo, el método de partida doble impuesto por la LAC de Bravo Murillo quedaba olvidado en este proyecto de ley, sin justificar su supresión, circunstancia *a priori* extraña, que podría entenderse bajo la óptica de la fuerte presión a la que parece debía estar sometido el propio ministro ante el atraso de la información financiera pública, reconocido en el RD de febrero de 1884 firmado por él mismo. En cualquier caso, al igual que el proyecto de 1889, tampoco este pudo ver la luz como ley, ya que nunca fue aprobado por las Cortes.

Nuevamente dos años después del último proyecto de ley para reformar la LPAC, fue presentado un tercero publicado en la Gaceta de Madrid de 11 de mayo de 1893, en esta ocasión firmado por el ministro de Hacienda, D. Germán Gamazo, que una vez más se hacía eco del atraso en la presentación de las cuentas del Estado. El proyecto argumentaba que tal situación había sido provocada por tres motivos: i) el excesivo plazo de dos años y medio que autorizaba la LPAC para rendir cuentas; ii) la falta de personal cualificado en contabilidad, y iii) los inconvenientes derivados de un método contable carente de los principios fundamentales de una contabilidad científica.

Para remediar la situación expuesta, se proponía la implantación del método de partida doble, junto con la correspondiente dotación de personal cualificado. En este sentido, y en lo relativo al ámbito contable, a diferencia de los proyectos anteriores, el del ministro Gamazo fue capaz de anticipar la puesta en práctica de las reformas que recogía, publicándose al efecto un RD con fecha de 28 de marzo de 1893 (Gaceta de Madrid, 30 de marzo de 1893). La citada norma tenía de relevante el ser la primera disposición oficial publicada en la Gaceta de Madrid reconociendo la obligatoriedad de aplicar el método de partida doble a la Contabilidad del Estado (art. 1 RD), al tiempo que se disponía, una vez más, la creación de un cuerpo especial, que en este caso era denominado "Cuerpo pericial

⁸ Excepto en el proyecto publicado en 1891, firmado por el ministro Cos-Gayón, que hacía caso omiso de esta cuestión, probablemente influido por la idea de intentar reducir los procedimientos contables.

de contabilidad del Estado”, a cubrir por oposición pública⁹ (art. 2 RD).

En la exposición de motivos del citado RD, el ministro Gamazo defendía la implantación de la partida doble, intentando justificar la necesidad de su urgente aplicación para la mejora de la información financiera del Estado, ya que, a pesar de ser el método que oficialmente debía estar aplicándose¹⁰, la realidad era bien distinta, tal y como reconocía el propio ministro en los términos siguientes:

El sistema de partida doble, generalizado en todas partes, no ha tenido en las oficinas de Hacienda el desarrollo que era de presumir; y no es seguramente por ineficacia del sistema ni por falta del criterio para establecerle, como lo demuestran los resultados obtenidos en la Intervención general de la Administración del Estado, en la Contaduría de la Deuda pública, en la Intervención central de Hacienda y recientemente en las Ordenaciones de pagos por obligaciones de los ministerios.

La causa de no haberse generalizado se halla en el movimiento constante de los empleados, en la falta de un personal idóneo, tan numeroso, como numerosas son las oficinas que exige nuestro sistema tributario, a quién poder confiar, en un momento determinado, el cambio de un sistema arraigado con el tiempo, por otro más perfecto, aunque a primera vista más complicado (...).

No cabe aquí la crítica de la partida doble, ni la refutación de aquellas opiniones que la consideran de difícil aplicación a la contabilidad del Estado; baste afirmar que, si en efecto, la multiplicidad y variedad de operaciones a que esta contabilidad se presta, exige explicaciones precisas que marquen norma de conducta en cada caso, ni éstas

alteran el principio fundamental del sistema, ni han de omitirse, desde otro punto de vista, cuantas sean necesarias en instrucciones, reglamentos, formularios y modelos (énfasis nuestro).

Justo es reconocer el impulso que el ministro Gamazo procuró a las reformas que planteaba en su proyecto, pues si bien es cierto que este no se aprobó en su integridad, sí entraron en vigor distintos artículos del citado proyecto a través del artículo 26¹¹ de la Ley de 5 de agosto de 1893, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 1893-1894 (Gaceta de Madrid, 6 agosto 1893). A través del citado artículo se venía a reformar 23 años después la LPAC de 1870, siendo la modificación expuesta de especial trascendencia en la esfera contable, por cuanto el artículo 63 del proyecto del ministro Gamazo, ahora convertido en Ley, ordenaba que la Contabilidad del Estado debía llevarse por el método de partida doble, debiendo estar a cargo de personal cualificado, a cuyo fin se debía formar el cuerpo pericial creado por el RD de marzo de 1893, antes comentado.

Dado que el anterior proyecto de ley de 1893 tan solo había sido aprobado de forma parcial, nuevamente surgió otra propuesta de reforma legislativa de la LPAC a través de otro proyecto de ley —el cuarto en orden cronológico— publicado en la Gaceta de Madrid de 21 de noviembre de 1894, firmado en esta ocasión por el ministro de Hacienda, D. Amós Salvador. En este, se hacía un recorrido por las diferentes normativas que habían tenido incidencia en la LPAC desde su publicación en 1870, destacando la implantación de la partida doble en la reciente Ley de 1893, sobre la que el ministro manifestaba lo siguiente:

(...) la de 5 de Agosto de 1893, la más importante de todas ellas, que varía la duración del año económico, establece nuevos principios y reglas para la modificación de créditos legislativos, establece la Contabilidad del Estado por el sistema de partida doble, modifica el número y clase de cuentas, reduce el plazo para la presentación a las Cortes de las cuentas generales, establece nuevos periodos para la contabilidad atrasada y corriente, y autoriza la constitución definitiva del Cuerpo pericial de Contabilidad del Estado; es decir, altera absolutamente el sistema implantado por la Ley de 1870, estableciendo

⁹ Adjunto al Real Decreto, se incluía el Reglamento Orgánico del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, recogiendo el artículo 9 los requisitos de los aspirantes para poder presentarse a la oposición pública en los términos siguientes:

Artículo 9. Para ser admitido a la oposición será necesario: 1º. Solicitud escrita de puño y letra del aspirante. 2º. Certificación de nacimiento que acredite que el aspirante es español y mayor de diez y ocho años. 3º. Certificación de un Facultativo de que no tiene defecto físico que le inhabilite para el servicio. 4º. Certificación de buena vida y costumbres, expedida por la Autoridad local. En igualdad en los ejercicios de oposición, serán preferidos: los empleados de Hacienda; los individuos de los cuerpos administrativos del Ejército y de la Armada; los Profesores y Peritos mercantiles; los cesantes con sueldo; los que hayan prestado más servicios en cualquiera carrera del Estado ó destino público; los que tengan cualquier título facultativo o literario para el cual se necesiten estudios o exámenes, o los que sean de mayor edad.

¹⁰ Así lo reconocía expresamente el artículo 2, aptdo. 3.º de la Instrucción de 25 de junio de 1850, que desarrollaba la LAC de Bravo Murillo.

¹¹ El tenor literal del citado artículo era el siguiente:

Artículo 26 (...) Mientras se aprueba el proyecto de ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública presentado a las Cortes con el de presupuestos, regirán provisionalmente los artículos 20, 25, 26, 33, 63 al 67 y primera y tercera disposiciones transitorias (cuya copia se adjunta) quedando el Gobierno facultado para adoptar las resoluciones que estime necesarias a su planteamiento (...).

uno completamente *nuevo*, en tales términos que por sí sólo constituye la materia legal vigente en cuanto se relaciona con la segunda parte de la denominación de esta ley fundamental de la Hacienda pública (énfasis nuestro).

El proyecto del ministro Salvador fue el último relativo a la modificación de la LPAC que se presentó a la Cortes antes de que finalizara el siglo XIX, pero una vez más no llegó a ver la luz como ley, debiendo esperar a que 16 años más tarde se publicara el quinto y definitivo proyecto (Gaceta de Madrid, 7 de octubre de 1910), que esta vez sí se convertiría en la LAC de 1 de julio de 1911 (Gaceta de Madrid, 4 de julio de 1911).

Propuestas de mejora de la contabilidad de la Hacienda Pública española según profesionales de la época (1887-1889)

Ante la situación descrita de la información contable pública, algunos estudiosos de la época opinaban que las diferentes normativas en vigor no habían sido capaces de aglutinar una reformar integral de la LPAC en materia contable y, en este sentido, Villa y Arnal (1907) enfatizaban lo siguiente:

[Se han] dejado de cumplir preceptos legales de verdadera entidad, como son los que disponen que la Contabilidad del Estado se lleve por partida doble y que una simple Real orden ha suspendido indefinidamente también la formación del Cuerpo de Contabilidad debido a la ley de Presupuestos de 1893-94. (p. 529)

Sobre esta cuestión, varios expertos plantearon una serie de propuestas en forma de asientos-tipo y modelos de libros contables que podrían facilitar su implementación en la Administración Pública, destacando las de Pérez-Gayoso (1887) y de Torrents y Monner (1889), que seguidamente se examinan.

La obra de Pérez Gayoso (1887), publicada en el libro titulado *La Contabilidad del Estado, defectos de los que adolece y modo de subsanarlos*¹², dirigida a la clase política para intentar solventar los problemas existentes en materia de contabilidad pública, no deja lugar a dudas en cuanto a la ruinoso situación en que se encontraban las oficinas públicas (Pérez-Gayoso, 1887), al tiempo que

recomendaba la urgente implantación del método de partida doble¹³, incidiendo en la necesidad de poner a cargo de esta misión a personal cualificado y bien remunerado, tal como se había venido defendiendo en los diferentes proyectos legislativos examinados¹⁴.

Sin embargo, a pesar de los buenos deseos de Pérez-Gayoso (1887), el prologuista de su obra ya auguraba el fracaso de las propuestas del autor cuando, en una apología de la partida doble, manifestaba lo siguiente:

(...) La sencillez de la partida doble, la lógica de sus asientos, la verdad de sus resultados y la brevedad con la que los hace patentes a los ojos del menos experto en cuestiones de números, son circunstancias que la alejarán por mucho tiempo de las oficinas del Gobierno. No sueñe, pues, el Sr. Gayoso que sus esfuerzos tengan el coronamiento y la sanción de la práctica (...) (p. 8).

Otra opinión relevante de la época es la de Torrents y Monner (1889)¹⁵, recogida en un dictamen referido a la reforma de la Contabilidad del Estado, cuyo germen hay que buscarlo en la aportación que se había propuesto realizar respecto a la demanda de información solicitada por el ministro de Hacienda Cos-Gayón, en el RD de 1884 anteriormente comentado. El citado dictamen tuvo un posterior reflejo en la obra del mismo autor publicada en 1890, titulada *Concepto de Contabilidad Administrativa, su importancia y desarrollo. Aplicación de la misma a toda clase de corporaciones*.

Del dictamen presentado por Torrents y Monner (1889), se podía inferir que tres eran las causas principales de la calamitosa realidad de la contabilidad pública en el momento de su redacción (1884). En primer lugar, la falta de personal idóneo, carente de la necesaria estabilidad en el empleo, así como de incentivos en cuanto a ascensos graduales que tuviesen conexión directa con antigüedad, mérito y servicios de cada empleado, hecho que podía solucionarse con la formación del "Cuerpo Especial de Contabilidad", como por otra parte las legislaciones habían venido reclamando de forma reiterada. La segunda cuestión a debate estaba

¹² En el acuse de recibo de una carta enviada a la redacción del *El Centinela Administrativo*, donde publicó diversos artículos que posteriormente conformarían el libro citado, se define a Pérez Galoso como persona dedicada "a la enseñanza de la contabilidad desde antigua fecha, practicándola constantemente con notable pericia", siendo "sin duda, autoridad respetable en la materia".

¹³ En su parte cuarta recoge de forma práctica y sencilla la implantación del método de partida doble en la contabilidad pública.

¹⁴ En el aspecto meramente organizativo, Pérez-Gayoso (1887) proponía la supresión del Tribunal de Cuentas por entender que su misión era ya realizada por la Intervención General de la Administración del Estado, lo que venía a suponer una importante economía para la nación estimada en 965.000 pesetas de la época (1887), cifra correspondiente a los sueldos y material del organismo que, a su juicio, debía de ser eliminado.

¹⁵ Torrents y Monner fue Contador de la Diputación Provincial de Barcelona y profesor de la Escuela de Comercio de dicha ciudad.

ligada a la desorganización contable existente, derivada de la multitud de libros de contabilidad, gran variedad de formularios y diversas épocas de rendición de cuentas. Finalmente, la tercera causa estaba relacionada con la diversidad de criterios existentes en cuanto a los requisitos de los comprobantes de las operaciones, para cuya solución se proponía que se reglamentase con carácter público la multitud de operaciones de la Administración, atendiendo a tres puntos de vista: i) personalidad del interesado; ii) justificación del derecho del preceptor, y iii) demostración del importe a liquidar.

En definitiva, el estudio de Torrents y Monner (1889, 1890) venía a ratificar la necesidad de la implantación del método de partida doble, que junto con una reorganización administrativa supondría la solución a los problemas de la Contabilidad del Estado, y en esta línea de pensamiento, el propio autor señalaba que "aunque a algunos pueda parecerles simple paradoja, nos atrevemos a afirmar que la sola aplicación de la partida doble a la contabilidad pública sería suficiente para regenerar el erario español" (Torrents y Monner, 1890, p. 4).

Sin embargo, el devenir histórico demostró lo poco que se tomaron en consideración las propuestas de los profesionales citados, que probablemente hubieran solucionado en gran medida las dificultades existentes en aquel momento con respecto al registro contable de las operaciones realizadas por las oficinas públicas.

Conclusiones

El presente trabajo examina la situación de la contabilidad pública española, con especial referencia a los intentos de aplicación del método de partida doble a lo largo de la segunda mitad del siglo XIX. En este sentido, fue a partir de 1850 cuando se promulgó la primera Ley de Administración y Contabilidad (LAC) promovida por el ministro Bravo Murillo que, junto con el Decreto de 24 octubre de 1849 y la Instrucción sobre contabilidad de 25 de junio de 1850, vinieron a instaurar, al menos en teoría, el citado método contable como el operante para el registro de las operaciones de la Administración Pública. No obstante, el nivel de exigencia de la legislación citada contribuyó a un importante retraso en la liquidación de las cuentas del Estado, motivo por el cual fue derogada y sustituida por la Ley Provisional de Administración y Contabilidad (LPAC) de 1870, auspiciada por el ministro Figuerola, que, sin embargo, avanzó poco en el problema existente en cuanto al retraso de las cuentas públicas por diversos motivos, entre los que destacan la falta de implantación del mentado método de partida doble, así como la carencia de personal cualificado para la llevanza de dicha técnica de registro

contable, que en opinión de varios tratadistas de la época hubiera paliado la demora en la liquidación de las cuentas del Estado.

En el contexto descrito, durante el último tercio del siglo XIX se denota una reiterada preocupación por los diversos gobiernos de la época ante la caótica situación en que se encontraba la contabilidad pública, pretendiendo solucionar dicha situación mediante varios intentos legislativos, cuyo objetivo último era una reforma integral de la LPAC de 1870 que solucionase los dos problemas básicos existentes a nivel contable: i) la implantación definitiva del método de partida doble y ii) la creación de un cuerpo de funcionarios expertos en la aplicación de dicho método. Sin embargo, los esfuerzos legislativos llevados a cabo no llegaron a remediar los problemas enunciados, ya que ni se creó el cuerpo de profesionales reclamado por ministros y profesionales, ni el método de partida doble se llegó a desarrollar con la rotundidad pretendida.

La no implantación de la partida doble en la contabilidad pública española durante la segunda mitad del siglo XIX se puede explicar por las características de su contexto institucional, ya que no se dieron las circunstancias necesarias para que apareciesen *stakeholders* capaces de tener la suficiente fuerza para organizarse y defender sus intereses particulares. Cosa diferente fue lo ocurrido en el siglo XV, cuando Pacioli describió el modelo de la partida doble en su obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Propotionalita*, periodo en el que surgió un sistema comercial y bancario en el que se podían distinguir *stakeholders* con distintos intereses en la gestión de las empresas (propietarios, clientes y deudores), y que vieron en la partida doble un sistema adecuado para garantizar su intereses (Thompson, 1994).

En este sentido, a tenor de los hechos relatados, para unos de los principales *stakeholders*, cuales eran los parlamentarios de la época, la implantación del método de partida doble hubiera sido perjudicial para sus intereses, puesto que el citado método facilitaba transparencia y rapidez en la rendición de cuentas, cuestiones lejos de sus apetencias, dado que hubiera podido evidenciar la necesidad de una reforma fiscal que impusiese una mayor contribución de las clases más pudientes del país, por ellos mismos representadas en el Parlamento (Comín, 1988), de lo que en síntesis se deduce que España perdió la oportunidad de mejorar su contabilidad pública durante la segunda mitad del siglo XIX.

Los problemas aludidos no fueron ajenos al devenir histórico hasta finales del siglo XX, sino que antes, al contrario, tuvieron una importante incidencia tal como se deduce del texto del RD 324/1986, de 19 de febrero, en

cuya exposición de motivos el ministro de Economía y Hacienda, Solchaga Catalán, hacía alusión a las dificultades de la implantación en España del método de partida doble durante el siglo xx, expresándose con el siguiente tenor literal:

(...) la ya derogada Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911, en su artículo 75 establecía que 'la contabilidad del Estado se llevará por el sistema de partida doble'. Todos los intentos que desde entonces se han realizado para poner en práctica este planteamiento teórico *no han llegado a cuajar* siguiéndose, dentro de la Administración del Estado, un complejo sistema basado en un conjunto de libros auxiliares y de registro en que se asientan las operaciones efectuadas, indicando sus características deudoras o acreedoras pero *sin conseguir los adecuados enlaces y contrapartidas que impone el método de partida doble* (énfasis nuestro).

Afirmaciones como esta proponen la apertura de una línea de investigación continuista para intentar averiguar si a lo largo del siglo xx persistieron los mismos inconvenientes detectados en el xix, o si fueron otras las incidencias que contribuyeron a las deficiencias en la información financiera pública.

Declaración de conflicto de interés

Los autores no manifiestan conflictos de interés institucionales ni personales.

Referencias bibliográficas

- Anderson, M. (2002). An Analysis of the First Ten Volumes of Research in Accounting, Business and Financial History. *Accounting, Business & Financial History*, 12(1), 1-24. doi:10.1080/09585200110107939
- Artola-Gallego, M. (1986). *La Hacienda del siglo xix: progresistas y moderados*. Madrid: Alianza.
- Boletín del Ministerio de Hacienda n.º 50, de 25 de julio de 1850, Tomo II.
- Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (2002). Exploring Comparative International Accounting History. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(5), 689-718. doi:10.1108/09513570210448966
- Carnegie, G. D., & Potter, B. N. (2000). Publishing Patterns in Specialist Accounting History Journals in the English Language 1996-1999. *Accounting Historians Journal*, 27(2), 177-198. doi:10.2308/0148-4184.27.2.177
- Comín, F. (1988). Evolución histórica del gasto público. *Papeles de Economía*, 37, 78-99.
- Coombs, H. M., & Edwards, J. R. (1993). The Accountability of Municipal Corporations. *Abacus*, 29(1), 27-51. doi:10.1111/j.1467-6281.1993.tb00420.x
- Coombs, H. M., & Edwards, J. R. (2004). The Audit of Municipal Corporations – A Quest for Professional Dominance. *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 68-93.
- Coombs, H. M., & Edwards, J.R. (1995). The Financial Reporting Practices of British Municipal Corporations 1835-1933: A Study in Accounting Innovation. *Accounting and Business Research*, 25(98), 93-105. doi:10.1080/00014788.1995.9729932
- De Bona, F. (1871). *Memoria de la Contabilidad de la Hacienda Pública*. Madrid: Imprenta T. Fortanet.
- Donoso-Anes, A. (2003). Doctrina contable del Siglo XVIII y su influencia en los proyectos de reforma contable de la época. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 32(118), 797-832. doi:10.1080/02102412.2003.10779501
- Eastwood, T. M. (1993). Reflections on the development of archives in Canada and Australia, en S. Mckenmmis & F. Upward (Eds.), *Archival Documents: Providing Accountability through Recordkeeping* (pp. 27-39). Melbourne: Ancora.
- Edwards, J. R., & Walker, S. P. (2009). *The Routledge Companion to Accounting History*. London: Routledge.
- Fernández-Peña, E. (1991). La contabilidad y sus profesionales en la España de los siglos xix y xx. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 1, 61-70.
- Fleishman, R. K., & Marguette, R. P. (1986). The Origins of Public Budgeting: Municipal Reformers During the Progressive Era. *Public Budgeting & Finance*, 6(1), 71-77. doi:10.1111/1540-5850.00708
- Funnell, W. (1994). Independence and the State Auditor in Britain: A Constitutional Keystone or a Case of Reified Imagery? *Abacus*, 30(2), 175-195. doi:10.1111/j.1467-6281.1994.tb00349.x
- Funnell, W. (1997). Military influences on the evolution of public sector audit and accounting 1830-1880. *Accounting History*, 2(2), 9-29. doi:10.1177/103237329700200203
- Funnell, W. (2007). The reason why: The English Constitution and the Latent Promise of Liberty in the History of Accounting. *Accounting, Business & Financial History*, 17(2), 265-283. doi:10.1080/09585200701376618
- Hernández-Esteve, E. (1996). Problemática general de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas. En *Encuentro de trabajo entorno a la elaboración de una historia de la contabilidad*, Residencia "La Cristalera" de la Universidad Autónoma de Madrid, 24-26 de septiembre de 1992. Madrid: AECA, Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales.
- Hernández-Esteve, E. (2013). *Aproximación al estudio del pensamiento contable español: de la Baja Edad Media a la consolidación de la Contabilidad como asignatura universitaria*. Madrid: AECA.
- Instrucción de 10 de mayo de 1870, de los libros que deben llevar las Intervenciones y Cajas de la Administración Económica Provincial, *Ministerio de Hacienda*, Madrid.
- Ley de 1 de julio de 1911, de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, *Gaceta de Madrid*, 4 de julio de 1911.
- Ley de 20 de febrero de 1850, de Administración y Contabilidad, *Gaceta de Madrid*, 23 de febrero de 1850.
- Ley de 25 de junio de 1870, de Administración y Contabilidad, *Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda*, Tomo XXVI, Madrid.
- Ley de 25 de junio de 1880, modificando las facultades que confiere al Gobierno el artículo 41 de la Ley de Administración y Contabilidad de 25 de junio de 1870 sobre concesión de créditos extraordinarios, suplementos y transferencias de crédito, *Gaceta de Madrid*, 27 de junio de 1880.

- Ley de 27 de diciembre de 1878, modificando la legislación sobre Contabilidad de la Hacienda Pública, *Gaceta de Madrid*, 28 de diciembre de 1878.
- Ley de 5 de agosto de 1893, de Presupuestos Generales del Estado para el año económico de 1893-94, *Gaceta de Madrid*, 6 de agosto de 1893.
- Miller, P. (1990). On the Relationship Between Accounting and the State. *Accounting, Organization and Society*, 15(4), 315-338. doi:10.1016/0361-3682(90)90022-M
- Pérez-Gayoso, J. (1887). *La Contabilidad del Estado. Defectos de que adolece y modo de subsanarlos*. Madrid: Imprenta de Alfonso Rodero.
- Potts, J. H. (1978). The Evolution of Municipal Accounting in the United States, 1900-1935. *Business History Review*, 52(4), 518-536. doi:10.2307/3113417
- Potts, J. H. (1982). A Brief History of Property and Depreciation Accounting in Municipal Accounting. *Accounting Historians Journal*, 9(1), 25-37.
- Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero, por el que se implanta en la Administración del Estado un nuevo Sistema de Información Contable y se reestructura la función de ordenación de pagos.
- Real Decreto de 1 de octubre de 1910, autorizando al Ministro de Hacienda para presentar a las Cortes un proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, *Gaceta de Madrid*, 7 de octubre de 1910.
- Real Decreto de 12 de febrero de 1884, por el que se abre información sobre las causas del retraso sufrido en la rendición de las cuentas generales del Estado, Ministerio de Hacienda, *Gaceta de Madrid*, 18 de febrero de 1884.
- Real Decreto de 20 de noviembre de 1894, autorizando al Ministro de Hacienda para presentar a las Cortes un proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, *Gaceta de Madrid*, 21 de NOVIEMBRE DE 1894.
- Real Decreto de 22 de abril de 1891, autorizando al Ministro de Hacienda para presentar a las Cortes un proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, *Gaceta de Madrid*, 25 de abril de 1891.
- Real Decreto de 24 de octubre de 1849, Ministerio de Hacienda, *Gaceta de Madrid*, 25 de octubre de 1849.
- Real Decreto de 28 de marzo de 1893, por el que se adopta el sistema de partida doble para la Contabilidad del Estado y se crea el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, *Gaceta de Madrid*, 30 de marzo de 1893.
- Real Decreto de 30 de noviembre de 1878, facultando al ministro de Hacienda para presentar a las Cortes un proyecto de Ley facultando al Gobierno para reformar la Contabilidad general del Estado a partir de ejercicio 1879-80, *Gaceta de Madrid*, 5 de diciembre de 1878.
- Real Decreto de 7 de marzo de 1889, autorizando al Ministro de Hacienda para presentar a las Cortes un proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, *Gaceta de Madrid*, 12 de marzo de 1889.
- Real Decreto de 9 de mayo de 1893, autorizando al Ministro de Hacienda para presentar a las Cortes un proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, *Gaceta de Madrid*, 11 de mayo de 1893.
- Sainz de Bujanda, F. (1977). *Sistema de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Scott, J. E. M., Mckinnon, J. L., & Harrison, G. L. (2003). Cash to Accrual and Cash to Accrual: a Case Study of Financial Reporting in Two NSW Hospitals 1857 to Post 1975. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(1), 104-140. doi:10.1108/09513570310464309
- Thomson, G. (1994). Early Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Accounting Calculation. En A. G. Hopwoods & P. Miller (Eds.), *Accounting as Social and institutional Practice* (pp. 40-66). Cambridge: Cambridge University.
- Torrens y Monner, A. (1889). *Reforma de la Contabilidad del Estado e informe acerca del retraso de las cuentas generales y medios de remediarlo*. Barcelona: Establecimiento tipográfico-editorial "La Academia".
- Torrens y Monner, A. (1890). *Concepto de la Contabilidad Administrativa. Su importancia y desarrollo. Aplicación de la misma a toda clase de corporaciones*. Barcelona: Establecimiento tipográfico "La Academia", de Viuda e Hijos de E. Ullastres y C^ª.
- Villa y Lindeman, D., & Arnal y Fernández, J. (1907). *Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, Teoría y Práctica*. Madrid: Imprenta de la Revista de Legislación.
- Walker, S. P. (2005). Accounting in history. *Accounting Historians Journal*, 32(2), 223-259.

Anexo 1.

Proyectos de Ley para la reforma de la Ley Provisional de Administración y Contabilidad (LPAC) de 25 de junio de 1870

Fecha del proyecto de Ley	7 de marzo de 1889	22 de abril de 1891	9 de mayo de 1893	20 de noviembre de 1894	1 de octubre de 1910
Fecha de publicación en <i>Gaceta de Madrid</i>	12 de marzo de 1889	25 de abril de 1891	11 de mayo de 1893	21 de noviembre de 1894	7 de octubre de 1910
Jefatura del Estado	Regencia de la Reina María Cristina	Rey Alfonso XIII			
Presidente del Gobierno	Práxedes Mateo Sagasta	Antonio Cánovas del Castillo	Práxedes Mateo Sagasta	Práxedes Mateo Sagasta	José Canalejas Méndez
Ministro de Hacienda	Venancio González y Fernández	Fernando Cos-Gayón y Pons	Germán Gamazo Calvo	Amós Salvador Rodrigáñez	Eduardo Cobián Reffignac

Fuente: elaboración propia.

Anexo 2.

Contenido por Capítulos de los Proyectos de Ley para la reforma de la Ley Provisional de Administración y Contabilidad de 25 de junio de 1870

	Proyecto 1889	Proyecto 1891	Proyecto 1893	Proyecto 1894	Proyecto 1910
Capítulo I	De la Hacienda Pública	De la Hacienda Pública	De la Hacienda Pública	De la Hacienda Pública	De la Hacienda Pública
Capítulo II	De las obligaciones del Estado y de los presupuestos	De los Presupuestos	De las obligaciones del Estado y de los presupuestos	De las obligaciones del Estado y de los presupuestos	De la Deuda Pública
Capítulo III	De la contratación de servicios y obras públicas	De la recaudación y de los pagos	De la contratación de servicios y obras públicas	De la contratación de servicios y obras públicas	De la prescripción y caducidad de créditos
Capítulo IV	De la ordenación de los gastos del Estado y de los pagos que para cubrirlos realice el Tesoro	De las cuentas del Estado	De la ordenación de los gastos y pagos del Estado	De la ordenación de los gastos y pagos del Estado	De las obligaciones del Estado y de los presupuestos
Capítulo V	De la Intervención	De responsabilidades	De la Comisión de las Cortes	De la Intervención	De la contratación de servicios y obras públicas
Capítulo VI	De las cuentas del Estado	-----	De la Contabilidad	De la Contabilidad	De la ordenación de los gastos y pagos del Estado
Capítulo VII	De responsabilidades	-----	De la Intervención	De responsabilidades	De la Intervención
Capítulo VIII	-----	-----	De responsabilidades	-----	De la Contabilidad
Capítulo IX	-----	-----	-----	-----	De responsabilidades
Disposiciones Transitorias	Tres	Una	Una	Una	Dos
Disposiciones Finales	Ninguna	Una	Una	Una	Una

Fuente: elaboración propia.