
TESIS DOCTORALES**TESIS DOCTORAL: TRIANGULACIÓN TEÓRICA EN EL ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE: LA GESTIÓN DEL MONOPOLIO DEL TABACO EN ESPAÑA (1887-1986)**

Autor: Eva M^a Chamorro Rufián

Director: Macario Cámara de la Fuente

Universidad de Jaén

Tribunal: Presidente: Salvador Carmona Moreno

Vocales: Fernando Gutiérrez Hidalgo

Pedro Araujo Pinzón

Nieves Carrera Pena

Secretaria: Francisca Castilla Polo

Fecha de la defensa: 18 de julio de 2011

Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

La participación porcentual de la renta del tabaco en los ingresos del Tesoro público ha sido uno de los principales soportes de la Hacienda pública. Destaca la importancia del tabaco entre las industrias de bienes de consumo en los siglos XIX y XX. En 1887 el número de operarios, en su mayoría mujeres, de las fábricas de tabacos superaba las 32.000 personas, lo que representaba el 3% de la población activa industrial española. Por volumen de empleo generado, la Compañía Arrendataria de Tabacos (CAT) era la mayor empresa del país.

Es reducida la investigación española sobre la industria tabaquera; además los pocos trabajos existentes abarcan fundamentalmente los siglos XVII y XVIII. Desde la contabilidad las publicaciones que hemos encontrado sobre el Monopolio de Tabacos español han abordado principalmente las prácticas de contabilidad de costes llevadas a cabo en un establecimiento concreto, la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla, durante los siglos XVIII y XIX.

Nuestro estudio abarca el periodo de la historia del Monopolio de Tabacos español que va desde finales del siglo XIX, concretamente desde 1887, año en que se arrienda la gestión del monopolio a una empresa privada, la CAT, hasta finales del siglo XX, 1986, año que comienza el fin del Monopolio de Tabacos en España.

Consideramos que un caso como el analizado presenta los siguientes puntos fuertes: (i) es una empresa de gran dimensión; (ii) la Renta del Tabaco ha sido una de las principales fuentes de ingresos del Estado; (iii) disponemos de toda la información contable externa desde que el Estado decide abandonar la gestión directa del tabaco (1887) hasta 1985, cuando a consecuencia de la entrada de España en la Comunidad Económica Europea se inicia el proceso de liberalización del sector, fecha en que finaliza nuestro estudio. Esto supone

analizar un periodo ininterrumpido de cien años. Creemos que es complicado encontrar una serie tan larga de Memorias en otras empresas. Esta documentación contable entendemos que es especialmente significativa. De hecho, investigadores de reconocido prestigio en nuestra disciplina enfatizan la necesidad de utilizar fuentes primarias en el desarrollo de investigaciones en historia de la contabilidad y, en los casos en que, por inaccesibilidad de los archivos, ello no es posible, el trabajo resultante debería contener una justificación expresa de las razones; (iv) su actividad se enmarca en un período de profundos cambios en el entorno: social, económico, político y cultural; una época de gran inestabilidad, en la que tuvieron gran influencia grandes conflictos bélicos. Estos cambios necesariamente habrán afectado en la marcha de esta empresa, máxime cuando su carácter, independientemente de la naturaleza jurídica de la empresa gestora, es público. Además se trata de un período de especial trascendencia para la economía española; (v) la empresa gestora, cuya información analizamos, no es una entidad mercantil típica; entre los ingredientes a utilizar en su gestión no destacan exclusivamente criterios empresariales; y (vi) es un período de estudio (1887-1986) que ha recibido escasa atención en las investigaciones histórico-contables de nuestro país. Para los reguladores contables puede ser especialmente interesante conocer la práctica de elaboración y comunicación de la información económica que se ha venido haciendo en el pasado más reciente.

Nuestra investigación ha estado basada principalmente en el análisis de fuentes primarias como son las Memorias que el Consejo de Administración de la CAT y con posterioridad Tabacalera, SA, presentaban anualmente a la Junta General de Accionistas. Aparte hemos completado la información proporcionada por las Memorias con fuentes secundarias, realizando una revisión de trabajos previos sobre el Monopolio del Tabaco en España; tratados sobre historia económica, que nos permitan contextualizar el estudio y trabajos sobre metodología de investigación en historia de la Contabilidad.

El marco teórico que entendemos puede ser utilizado en un trabajo empírico como éste lo fundamentamos en: la *teoría de la agencia*, la *teoría de los stakeholders* y la *teoría institucional*. El hecho de usar múltiples teorías se debe a que, en nuestra opinión, una única teoría no recoge toda la complejidad existente en el mundo organizacional, por lo que entendemos que la combinación entre diversas corrientes teóricas permite minimizar esta limitación.

Con el marco teórico de la *teoría de la agencia* nuestro propósito es realizar un análisis del papel que asume la información contable en las principales relaciones de agencia que se establecen en la CAT y con posterioridad en Tabacalera. En concreto vamos a analizar la relación Estado-CAT y Estado-Tabacalera, centrándonos fundamentalmente en el estudio de los distintos contratos establecidos entre el Estado y las empresas gestoras, y el análisis de la información que en las Memorias aparece sobre estas relaciones. El objetivo es identificar los principales conflictos que se producen entre principal y agente y las medidas llevadas a cabo para lograr la adecuación de la conducta del agente hacia los objetivos del principal (capítulo II).

Con el marco teórico que proporciona la *teoría de los stakeholders* nuestro objetivo es realizar un análisis de las actuaciones realizadas por la CAT y Tabacalera para con sus trabajadores, con la finalidad de comprobar si estas empresas gestoras del Monopolio Fiscal del Tabaco y Servicios anejos intentan legitimarse con los intereses, demandas y expectativas de sus empleados. Pretendemos detectar, a través de la información disponible en las Memorias, si el personal forma parte de los grupos que son de mayor interés para estas empresas, si la atención prestada a los mismos varía con el tiempo, e incluso entre la CAT y Tabacalera, y si ambas empresas periódicamente y de forma voluntaria publican información para satisfacer las demandas de estos colectivos (capítulo III).

Siguiendo la *teoría institucional* nuestra finalidad es hacer un análisis de la CAT y Tabacalera e intentar detectar si estas empresas se adaptan a un entorno en continuo cambio, con el que intentan legitimarse. Nuestro objetivo es identificar las principales actuaciones, recogidas en las Memorias contables, que las empresas gestoras realizan, a lo largo de todo el periodo objeto de estudio, dirigidas a la sociedad en general; como acciones medioambientales, actividades socio-culturales, deportivas, etc., con la pretensión de obtener legitimidad por parte del entorno en el que desarrolla su actividad. Nos ha parecido oportuno incluir en este capítulo otro colectivo como son los clientes. Al ser el tabaco un producto de gran consumo, los clientes son una parte importante de la sociedad, que pueden afectar a la estrategia empresarial (capítulo IV).

Finalizamos este trabajo de investigación con el capítulo V: conclusiones, en el que hacemos una síntesis de las principales deducciones a las que hemos llegado tras nuestro estudio de la información que en las Memorias de la CAT y de Tabacalera, SA, durante el periodo 1887-1986, sobre: las relaciones Estado-empresa gestora, los empleados, la sociedad y la clientela; todo ello analizado desde las perspectivas planteadas por la teoría de la agencia, la teoría de los stakeholders y la visión sociológica de la teoría institucional. Conclusiones que podríamos resumir en los términos siguientes:

1º. Relaciones Estado-empresa gestora (1887-1986)

Del análisis de los distintos contratos celebrados entre el Estado y las empresas encargadas de la gestión del Monopolio de Tabacos, además de la información disponible en las Memorias de ambas sociedades, podemos concluir que el Estado –principal-, en esta relación contractual, establece un gran control sobre las empresas gestoras –agente-. Control que se da en todo el período de arrendamiento, aunque en algunos contratos la intervención estatal queda más relajada.

El objetivo del Gobierno no era otro que el de controlar minuciosamente la práctica totalidad de las decisiones tomadas por la CAT, fundamentalmente por la repercusión que el negocio del tabaco tiene para las arcas del Tesoro, así como para salvaguardar en todo momento el interés público frente a los intereses particulares de las empresas gestoras. Las interferencias políticas tuvieron un gran efecto en la gestión realizada, porque cualquier cambio que se producía en la Hacienda llevaba a modificaciones en el personal directivo de la compañía.

El control estatal sobre las actuaciones de las empresas gestoras se realiza a través de diversos mecanismos: (i) contratos muy detallados; (ii) remuneración a las arrendatarias en función de los resultados obtenidos; (iii) mecanismos de supervisión y control del comportamiento; y (iv) los estados financieros; la contabilidad, como sistema de información, que es uno de los principales instrumentos de que dispone el principal para controlar el comportamiento del agente. Tras el arrendamiento del Monopolio del Tabaco a la CAT, la contabilidad se convierte en un instrumento clave para el control del Estado a la Arrendataria. Las Memorias elaboradas anualmente por la CAT, y con posterioridad por Tabacalera, son consideradas por la Hacienda como fundamentales para conocer la gestión realizada, a pesar de disponer de otros instrumentos como la Delegación del Gobierno en la Compañía. De hecho, el canon que la Compañía recibe del Estado se determina a partir del resultado contable.

En los planteamientos más generalizados de la *teoría de la agencia*, se entiende que el principal es el que soporta la mayor parte del riesgo. Consideramos que en nuestro estudio, el agente (fundamentalmente la CAT) asume mayor riesgo en el arrendamiento, debido a que la compañía es creada exclusivamente para la gestión del Monopolio de Tabacos, y en caso de cualquier problema, inconveniente o conflicto, el Estado –principal- puede anular el contrato.

Según la *teoría de la agencia*, es el agente el que se comporta de un modo oportunista. En nuestro caso consideramos que es el principal, el Estado, el que tiene un comportamiento oportunista durante todo el arrendamiento, aprovechando en variadas ocasiones el poder que tiene por ser el titular del Monopolio, imponiendo las condiciones que entiende oportunas para el correcto desarrollo del negocio. De hecho, destaca que algunos contratos sean firmados sin haberse negociado previamente con la empresa gestora. Estamos de acuerdo con los autores que sostienen la necesidad de relajar algunas de las proposiciones de la *teoría de la agencia*, entre otras, extender el comportamiento oportunista también al principal, y considerar que el agente también puede soportar una parte importante del riesgo.

2º. Relaciones empleados-empresa gestora (1887-1986)

Tras el análisis longitudinal realizado en las Memorias de la CAT y Tabacalera, consideramos que estas empresas han seguido el modelo de los stakeholders, centrado en satisfacer, además de las necesidades de los accionistas (modelo de los shareholders), los intereses de otros colectivos interesados en la organización, entre ellos los empleados. El colectivo de trabajadores es muy importante en este negocio y con una reconocida experiencia, lo que unido a la condición de funcionario público que anteriormente ostentaba, le hace ser especialmente reivindicativo e influyente en la política empresarial. Tanto la CAT como Tabacalera tuvieron en consideración los intereses y expectativas de sus empleados, al entenderlos como un grupo estratégico, con poder sobre la organización, incorporando sus demandas en los objetivos y estrategias de la Compañía. Las Memorias muestran como cada vez las empresas gestoras prestan mayor atención a sus funciones sociales.

De las diferentes estrategias –proactiva, acomodación, defensa y reacción-, que según la *teoría de los stakeholders* las empresas pueden seguir para la satisfacción de estos colectivos, podemos concluir que tanto la CAT como Tabacalera consideran que los empleados son un grupo estratégico clave para la organización, durante toda la vida del negocio, por lo que siguen una estrategia proactiva, siendo las condiciones laborales claramente mejores que en el resto de industrias, cumpliendo no sólo con las obligaciones legalmente establecidas, sino incluso por propia voluntad van introduciéndose diferentes mejoras sociales a lo largo del período. Este carácter estratégico de los trabajadores se ve difuminado a partir de la Guerra Civil Española, especialmente en la época de Tabacalera, ya en los dominios de la mecanización.

Especialmente significativo nos parece el hecho de que durante el período de estudio, 1887-1986, aparezcan dos discontinuidades en la información suministrada en las Memorias sobre los trabajadores, que quedan manifestadas en una evidente disminución de la atención informativa prestada hacia los mismos durante épocas concretas: (i) durante la gestión de la CAT, en el período que comprende la Guerra Civil española (1936-1939); y (ii) bajo la etapa de Tabacalera, desde 1947 hasta 1956, los años más representativos de la autarquía española. En ambos casos, esta ruptura en la atención informativa dedicada a los empleados podemos relacionarla con los cambios más relevantes de tipo político que se producen durante estos años en España.

Entendemos que ambas sociedades se anticipan a su tiempo en muchos aspectos, entre otros, el tipo de información que suministran en sus Memorias; cumpliendo no sólo con los mínimos legalmente establecidos, sino que además proporcionan voluntariamente gran cantidad de información, en aras al logro de una mayor transparencia informativa.

3º. Relaciones entorno/clientes-empresa gestora (1887-1986)

a) Actuaciones dirigidas a la sociedad durante la gestión de la CAT

Analizadas las Memorias de la CAT durante los años de su gestión (1887-1944), encontramos escasas actuaciones dirigidas a la sociedad. Durante este periodo entendemos que este tipo de actividades no son una práctica generalizada en las empresas españolas; en estos años entre las estrategias empresariales no cabe la idea de que con la incorporación de este tipo de actuaciones se pueda incrementar el valor de la organización. Atenciones hacia la sociedad que se hacen en contadas ocasiones, y que generalmente se producen por: (i) recomendación ministerial; o (ii) por seguir la conducta observada en entidades análogas.

Al amparo de la *teoría institucional* este tipo de actuaciones podemos asociarlas a los isomorfismos coactivo y mimético. La CAT realiza estas prácticas para obtener el visto bueno -la legitimidad-, de la sociedad que la rodea, en general, y del Estado, en particular. Con tal finalidad es por lo que cumple con las “invitaciones” ministeriales a realizar suscripciones y donaciones (isomorfismo coactivo); así como imita la conducta observada en otras sociedades (isomorfismo mimético), participando en donativos, suscripciones y exposiciones.

b) Actuaciones dirigidas a la sociedad durante la gestión de la Tabacalera

Durante los primeros años de gestión de Tabacalera aparece muy escasa información en las Memorias de la compañía sobre la realización de actuaciones de tipo socio-cultural. Entendemos que la causa principal de no producirse tales prácticas es la situación económica y política del entorno en el que desarrolla su actividad. A lo anterior hay que sumarle el régimen político del momento -dictadura-, que lleva a un aislamiento del país a escala internacional, debido a que los países de su entorno más cercano, con los que España generalmente mantenía relaciones, así como también diversos organismos internacionales, se oponen al régimen dictatorial.

Hay que esperar a la década de los setenta para encontrar referencias más continuas en las Memorias sobre este tipo de actuaciones. El entorno en el que se desenvuelve la compañía no es el existente en el inicio de su gestión, aunque sigue manteniéndose la dictadura, desde finales de los cincuenta se inicia una etapa de apertura al exterior, al declarar Naciones Unidas el fin de las hostilidades contra el régimen franquista, lo que va a permitir que se produzca un importante crecimiento económico.

Bajo el marco teórico de la *teoría institucional* entendemos que tales actuaciones realizadas pueden asociarse con los isomorfismos coactivo y normativo; tanto por la presión, ya sea formal o informal, que ejerce la sociedad (isomorfismo coactivo), como porque la empresa entiende que tiene una “obligación social” que le lleva a realizar tales prácticas (isomorfismo normativo). Entendemos que, de alguna manera, también está presente el isomorfismo mimético, ya que en este período este tipo de actividades no son exclusivas de esta industria, sino que también se dan en más empresas. Este aspecto, sin embargo, no podemos deducirlo de nuestro estudio, ya que en ningún momento en las Memorias de Tabacalera, al contrario de lo que ocurre en las de la CAT, se dice que se realizan estas actuaciones de tipo cultural porque otras empresas también lo hacen.

c) Atención a los clientes

Tras el análisis de las Memorias de la CAT comprobamos que son continuas las referencias que se hacen a un objetivo que la compañía entiende fundamental, como es satisfacer los deseos de sus consumidores. Para ello a lo largo de todo el periodo de gestión mejora sus productos, adquiere modernos elementos mecánicos, presta nuevos servicios como la exportación de labores, ensaya nuevos productos, pone a la venta nuevos tabacos, etc. Actividades que realiza de un modo continuado y que sólo se ven paralizadas por motivos ajenos a la Arrendataria como son las guerras; tanto la Primera Guerra mundial como la Guerra Civil española, que van a afectar a la producción y venta de labores y al consumo. Pero incluso en estos periodos difíciles queda demostrada la voluntad de la compañía de responder y satisfacer a sus clientes, poniendo todos los medios a su alcance para lograr este fin.

Por la situación político-económica en la que se encuentra inmerso el país, durante los primeros ejercicios de actuación de Tabacalera las referencias hacia la clientela son escasas.

No obstante, cualquier novedad que les afecte sí es comentada en las Memorias, como la puesta a la venta de nuevas labores. A partir de los años sesenta, la calidad de los productos, su modernización o su presentación, son aspectos que están continuamente presentes en la estrategia empresarial. La mecanización, mejora de las instalaciones y la maquinaria son pilares fundamentales para la obtención de una labor adecuada a las demandas de los consumidores. Los contactos con otros centros de producción extranjeros permiten adoptar la mejor tecnología, más desarrollada y evolucionada.

Por tanto, aunque durante los primeros años de gestión de Tabacalera, las referencias que aparecen en las Memorias sobre actuaciones dirigidas a su clientela son escasas, por la situación política y económica que vive el país, consideramos que Tabacalera, al igual que la CAT, también intenta obtener legitimidad de este colectivo, preocupándose de que los productos ofertados sean los demandados por sus clientes, teniendo en cuenta su opinión y elevando año a año la calidad, presentación, salubridad, etc., de los mismos.

Como consideración final decir que con esta investigación hemos pretendido encontrar evidencia, a través del análisis de la información fundamentalmente cualitativa que proporcionan las Memorias contables de las empresas encargadas de la gestión del Monopolio del Tabaco en España (CAT y Tabacalera, S.A.), durante el periodo 1887-1986, sobre: la atención prestada en estos documentos a sus grupos de interés estratégicos; cómo se informa en relación con el contexto institucional; y cuáles han sido los cambios fundamentales en la información contable externa a través de un análisis longitudinal. Para ello hemos acudido a tres marcos teóricos, con los que entendemos puede explicarse nuestro objetivo, realizando una triangulación teórica para apoyar el análisis descriptivo que lo soporta: *teoría de la agencia*, para las relaciones Estado-empresa gestora; *teoría de los stakeholders*, para las relaciones empleados-empresa gestora; y *teoría institucional* para las relaciones entorno/clientes-empresa gestora.