

TESIS DOCTORALES

TESIS DOCTORAL: DISCURSO, PODER Y CONTABILIDAD: UN ANÁLISIS FOUCAULTIANO EN EL CASO DE LAS NUEVAS POBLACIONES DE SIERRA MORENA Y ANDALUCÍA (1767- 1772)

Autor: Juan Baños Sánchez-Matamoros

Directores: Concha Álvarez-Dardet Espejo

Francisco Carrasco Fenech

Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla

Tribunal: Presidente: Salvador Carmona Moreno

Vocales: Richard C. Baker

Anders Grönlund

Rafael Donoso Anes

Secretario: Fernando Gutiérrez Hidalgo.

Fecha de la defensa: 21 de febrero de 2003

Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

La situación actual de la teoría y la praxis de la contabilidad presenta un carácter dinámico, que abarca no sólo a la investigación en la perspectiva actual sino también en la parcela que se ocupa de la retrospectiva contable. En este último ámbito se suceden reuniones académicas y escritos que dan fe de la celeridad con que se unen nuevas formas de enfocar los trabajos en el examen del pasado contable (véase, por ejemplo: Hernández Esteve, 1996; 1997 o Ezzamel, 1998). La parcela histórico-contable ha permitido el acceso de diversos marcos teóricos y estrategias de investigación. Dicha introducción ha facilitado la búsqueda de las evidencias en el archivo histórico necesarias para corroborar o corregir algunos aspectos de referencia de la teoría y a la vez ha aportado luz sobre lagunas que aún permanecen en el pasado.

Debe entenderse la contabilidad en un sentido amplio, es decir, como indica Ezzamel:

“...la “esencia” de la contabilidad se refiere a esto último: qué hace y qué no hace la contabilidad. La contabilidad es un elemento constructor de valor y esta “esencia” es invariable en el tiempo y en el espacio...[...]... las prácticas contables son un medio de efectuar valoraciones alternativas, de facilitar el intercambio mediante la determinación de reciprocidades, de adjudicar derechos económicos, y, en general, de reconocer relaciones sociales...” (1998, p. 7).

En ese ambiente se han importado desde otras esferas conexas a la historia de la contabilidad no pocos enfoques teóricos, entre los que destacan las ideas del filósofo francés Michel Foucault (véase, por ejemplo: Loft, 1986; Hoskin y Macve, 1986; 1988; 2000; Miller y Rose, 1990; Rose y Miller, 1992; Miller y Napier, 1993; Miller, 1994). La perspectiva

foucaultiana proporciona una forma de análisis de los modos en los que el discurso influye sobre el individuo. Se parte del concepto de discurso, como conjunto de conocimientos que cubren un dominio o campo y que constituyen una unidad. A continuación se examinan las prácticas que, emanadas desde el conocimiento discursivo, logran modificar el comportamiento individual. Foucault construyó su modelo reflexionando en torno a los medios que se usan para ejercer poder desde los discursos (1983, p. 217) y lo denominó poder disciplinario. Por tanto, el poder disciplinario tiene como objeto la regulación y orden de varias personas dentro de un territorio (Dean, 1999). No obstante, Foucault advierte que no condena en su análisis a los discursos a ser siempre dominados o dominadores, sino que pueden revertirse los papeles, de modo que el discurso dominante puede ser dominado y viceversa, porque admite que el poder disciplinario puede ser objeto de oposición o resistencia desde otros discursos. Consecuentemente, las relaciones de poder pueden analizarse tanto desde el punto de vista del poder en sí mismo como del contrapoder (Foucault, 1983, p. 211).

Foucault amplió el conjunto de personas a las que podía abarcar el poder disciplinario hasta el tamaño de una población, generando el concepto de gubernamentalidad¹. La gubernamentalidad, o lógica de gobierno, entiende que el discurso se enfoca hacia la tarea de gobernar una población. El objetivo es ahora conocer y manejar las fuerzas y capacidades de los individuos, miembros de una población, entendidos como recursos que deben promoverse, usarse y optimizarse (Dean, 1999); se trata, por tanto, de controlar la conducta de otros desde el gobierno (Gordon, 1991). Las prácticas para ejercer poder surgen, pues, del discurso gubernamental.

La contabilidad, según ha mostrado la literatura, puede configurarse como práctica discursiva. Miller considera que las prácticas de cálculo contables son máquinas complejas con capacidad para representar e intervenir en la economía y la sociedad (1992, p. 78). Así, los expertos contables tienen la habilidad de desarrollar, a partir de esas prácticas, técnicas de vigilancia sobre el individuo que permiten su normalización y disciplina (Hoskin y Macve, 2000). Tanto en el plano del individuo como de la población, la contabilidad tiene ese carácter de proporcionar información sobre el objeto de poder del discurso (Miller y O'Leary, 1987; Miller, 1994; Miller y Rose, 1990; Rose y Miller, 1992). De acuerdo con Hoskin y Macve, la cuestión es identificar hasta qué punto las prácticas contables pueden considerarse integradas en el carácter disciplinario del discurso (2000, p. 99).

Dicha indefinición representa dos de las grandes lagunas de la interrelación de la contabilidad con el poder disciplinario. Por un lado, para Hoskin y Macve, la investigación de las prácticas contables a la luz del poder disciplinario necesita reforzarse por falsificación, mediante la acumulación de evidencias (2000, p. 100). Por tanto, son necesarios más análisis de situaciones en las que aparezca la contabilidad como agente disciplinario. Por otro lado, si bien el poder disciplinario es importante, no menos lo es la resistencia a ese poder. En este sentido, Armstrong (1994) o Findlay y Newton (1998) reclaman más estudios con contenido empírico sobre el modo en que los individuos rechazan el poder disciplinario.

¹ El concepto, no recogido en el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, es un neologismo establecido por Foucault (Gordon, 1991) que trata de recoger la idea de 'mentalidad de gobierno' (nota del autor).

Asimismo, la vertiente de la gubernamentalidad ha estado ceñida, casi en exclusiva, a ámbitos anglosajones en los siglos XIX y XX, con especial referencia a la revolución industrial. Al igual que en el poder disciplinario, son ineluctables más investigaciones en las que quede patente la materialidad del poder en el gobierno (Armstrong, 1994). Según Parker (1993, p. 106), el dominio de autores norteamericanos, australianos y británicos en la historia de la contabilidad con un interés casi unánime por el período antes citado, hace inexcusable que surjan estudios igualmente provechosos referidos a épocas y lugares diferentes de los antes citados.

Resulta, pues, interesante explorar otras esferas desde la perspectiva de la gubernamentalidad. En este sentido puede ser sugerente conocer el papel de la contabilidad en las propuestas de gobierno ilustradas en el siglo XVIII y su incidencia en la población. En el caso español, está pendiente aún de analizar el período del gobierno de Carlos III, momento de máximo apogeo ilustrado. Los motivos que llevan a ello, aparte de expandir la zona de estudio, estriban en que los discursos que guiaron ese gobierno eran previos a la revolución industrial, y por tanto, las consecuencias de los mismos, pueden ser diferentes de las derivadas de los anteriores trabajos.

De igual modo, conociendo las prácticas contables desarrolladas en el lapso de tiempo escogido, puede analizarse la influencia de la resistencia al poder disciplinario. Teniendo en cuenta las reformas del Gobierno de Carlos III encaminadas a modificar la realidad que lo rodea y el antagonismo que no pocas de sus propuestas encuentran en parte de la población, es de esperar que existieran grupos resistentes a dichas soluciones.

En este trabajo se plantea definir cuál es el rol jugado por la contabilidad en el proyecto de colonización de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía en el período 1767 a 1772, en relación con los discursos gubernamentales que promovieron ese fenómeno. De igual modo, y teniendo en cuenta las condiciones adversas en las que el mismo se desarrolló, se cuestiona si la existencia de resistencia tuvo alguna influencia en los sistemas de información y control allí promovidos y cuál es el plano en el que queda la contabilidad ante dicha resistencia.

Para conseguir esos objetivos, se utiliza la metodología del caso histórico. Como se ha indicado anteriormente, la introducción de nuevos cuerpos teóricos en la historia de la contabilidad, ha implicado un aumento de la metodología interpretativa, considerando imprescindible el uso del archivo y las fuentes primarias para responder a los problemas antes planteados, lo cual es, a la vez, un requerimiento necesario de la estrategia del caso histórico. Además, resulta indispensable una descripción del contexto que rodea al objeto de análisis adoptando así una postura holística, característica del método empleado.

Las evidencias empíricas surgirán del caso de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía. El momento escogido es peculiar por ser uno de los de máximo esplendor de la Ilustración Española que copaba entonces el Gobierno de Carlos III, una de cuyas preocupaciones principales fue la agricultura y la población. El interés de los ilustrados en el cultivo de la tierra y la cuantía de las cosechas surge por el temor a la escasez de los cereales, precios altos y dificultades que pudieran surgir para el abastecimiento de ciudades y villas. El sistema de propiedad de la tierra, mayoritariamente en manos de nobles y clero, junto al sistema de explotación de la misma, fundamentalmente mediante arrendamientos, y la

dependencia de las cosechas de la climatología, fueron las principales causas de los temores y los objetivos de las propuestas de solución.

Las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena sirvieron como mecanismo de los ilustrados del Gobierno de Carlos III para mostrar las soluciones al problema del grano. Las Nuevas Poblaciones, son pues, un experimento colonizador con tres propósitos: primero, formar una población modelo a imitar en el resto del país; segundo, poblar unas zonas desiertas; tercero, y debido a la influencia del cameralismo en el gobierno, mantener la seguridad y el orden público en la vía de comunicación que discurría a través del territorio cubierto por las colonias y que conectaba – y aún lo hace – la Corte en Madrid con Cádiz (Perdices, 1995). Respecto al primer y segundo objetivos, se desplazaron seis mil colonos desde fuera de España para ocupar y cultivar unos terrenos pertenecientes a la Real Hacienda situados en las estribaciones de Sierra Morena y en el desierto de La Parrilla, entre Écija (Sevilla) y Carmona (Sevilla). Por esos terrenos transcurría la vía de comercio entre el sur y el resto de España, con lo que se daba respuesta al tercer objetivo.

Derivado del análisis desde el punto de vista de la gubernamentalidad de Foucault, puede constatar que el papel jugado por los sistemas de información y control en la implantación de las soluciones planteadas por los discursos dominantes en las colonias fue determinante por dos motivos: de un lado, porque dichos sistemas siguen de forma exhaustiva las variables objeto de control en el experimento; de otro porque, como consecuencia de lo anterior, se adaptan a las necesidades de información para la toma de decisiones del máximo cargo del proyecto.

A fin de conseguir los propósitos marcados por el proyecto colonizador los sistemas de control tenían como misión la disciplina del individuo. En este sentido, la evidencia empírica ha mostrado que los sistemas de información y control hacían subir la información hacia la cúpula de la organización y dicha cúpula emitía en respuesta normas e instrucciones que modificaban y dirigían la vida del individuo. Incluso, la contabilidad se ha mostrado por sí en el caso como agente disciplinario dado que el registro de la información junto al cálculo fueron los elementos primordiales para crear normas que se comparaban con la realidad.

Igualmente, se ha confirmado la existencia de posturas divergentes respecto al proyecto colonizador, tanto fuera como dentro de éste. Especialmente interesante resulta la resistencia de los colonos. En este sentido, puede adelantarse que la coordinación de las normas emanadas del discurso, el espacio en el que se aplican esas normas y los sistemas de información y control es esencial para minimizar la influencia de la resistencia. Así, a mayor consolidación de esa relación, menor será la capacidad de la oposición, que se volverá más fuerte ante una descoordinación de esos tres elementos.

Por último, y motivado por la disposición de las fuentes primarias en las ubicaciones originales, ha sido necesario realizar una labor de recopilación y ordenación del material utilizado en este trabajo, fruto de lo cual es el disco compacto que se adjunta. Dicha labor no sólo ha facilitado el manejo de la información para la verificación de las propuestas a investigar, sino que favorecerá la realización de estudios futuros sobre el caso, al disponer de estas fuentes sistematizadas y en formato electrónico. Se espera que los criterios seleccionados para la clasificación de las fuentes respondan a las pretensiones del lector.

BIBLIOGRAFÍA

- Armstrong, P.** (1994): 'The Influence of Michel Foucault on Accounting Research', *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 5, nº 1: 25-55.
- Dean, M.** (1999): *Governmentality. Power and Rule in Modern Society*, Londres, Sage Publications.
- Ezzamel, M.** (1998): 'La Nueva Historia de la Contabilidad: Resultados y Retos'. Documento presentado al *II Encuentro de Trabajo sobre la Historia de la Contabilidad en España: Dos Formas de Entender la Historia de la Contabilidad*, septiembre, Mairena del Aljarafe (Sevilla).
- Findlay, P. T. Newton** (1998): 'Re-framing Foucault: The Case of Performance Appraisal', en McKinlay, A., K. Starkey (eds.): *Foucault, Management and Organization Theory*, Londres, Sage Publications.
- Foucault, M.** (1983). 'Afterword. The Subject and Power', en Dreyfus, H.L. y P. Rabinow (eds.): *Michel Foucault. Beyond Structuralism and Hermeneutics. 2nd edition*, Chicago, The University of Chicago Press.
- Gordon, C.** (1991): 'Governmental Rationality: An Introduction', en Burchell, G., C. Gordon, P. Miller (eds.): *The Foucault Effect. Studies in Governmentality*, Londres, Hertsfordshire, Harvester Wheatsheaf.
- 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 VV. AA.: *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- Hernández Esteve, E.** (1997). 'Historia de la Contabilidad: Pasado rumbo al Futuro'. Documento presentado en la apertura de las *7^a Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Figueira da Foz, Portugal, APOTEC.
- Hoskin, K., R. Macve** (1986). 'Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, nº 2: 105-136.
- Hoskin, K., R. Macve** (1988). 'The Genesis of Accountability: The West Point Connections', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, nº 1: 37-73.
- Hoskin, K., R. Macve** (2000). 'Knowing More as Knowing Less? Alternative Histories of Cost and Management Accounting in the U.S. and the U.K.', *Accounting Historians Journal*, vol. 27, nº 1: 91-149.
- Loft, A.** (1986). 'Towards a Critical Understanding of Accounting: The Case of Cost Accounting in the U.K., 1914-1925', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, nº 2: 137-169.
- Miller, P.** (1992). 'Accounting and Objectivity: The Invention of Calculating Selves and Calculable Spaces', *Annals of Scholarship*, vol. 9, nº ½: 239-264.
- Miller, P.** (1994). 'Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction', en Hopwood, A.G., P. Miller, (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge, Reino Unido, Cambridge Studies in Management.
- Miller, P., N. Rose** (1990). 'Governing Economic Life', *Economy and Society*, vol. 19, nº 1., pp. 1-31.
- Miller, P., C.J. Napier** (1993). 'Genealogies of Calculation', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, nº 7/8: 631-647.

Miller, P., T. O'Leary (1987). 'Accounting and The Construction of The Governable Person', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3: 235-265.

Parker, L.D. (1993). 'The Scope of Accounting History: A Note', *Abacus*, vol. 29, n°1: 106-109.

Perdices, L. (1995). *Pablo de Olavide (1725-1803) El Ilustrado*, Madrid, Editorial Complutense.

Rose, N. P. Miller (1992). 'Political Power beyond the State: problematics of government', *British Journal of Sociology*, vol. 43, n° 2: 173-205.

**TESIS DOCTORAL: PERSONAS, TÉCNICAS Y CAMBIOS CONTABLES EN LA
SANTA CAPILLA DE SAN ANDRÉS DE JAÉN (1650-1900)**

Autor: Juan Luis Lillo Criado

Director: José M^a Carlos Álvarez López

Universidad de Jaén

Tribunal: Presidente: Daniel Carrasco Díaz

Vocales: Lázaro Rodríguez Ariza

Esteban Hernández Esteve

Adolfo Doderó Jordán

Secretario: Macario Cámara de la Fuente

Fecha de la defensa: 12 de diciembre de 2003

Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

El objeto global de la tesis es estudiar, analizar y, en su caso, interpretar los sistemas de información contable de la Santa Capilla de San Andrés de Jaén desde 1650 a 1900, de cara a su utilidad en la rendición de cuentas y en la toma de decisiones para la adecuada gestión del patrimonio, en orden al cumplimiento de sus fines. La Santa Capilla de San Andrés de Jaén fue, y es, una institución religiosa de carácter benéfico, fundada por el reverendo Gutierre González Doncel en 1515, para dotar doncellas, vestir pobres y enseñar niños, a más de exaltar el culto divino, para lo que gozó de toda una serie de privilegios eclesiásticos y de un importante patrimonio.

Dentro del objetivo genérico del estudio de la contabilidad de la Santa Capilla, en el periodo indicado, nos hemos planteado analizar más específicamente la organización administrativo-contable, con especial insistencia en el papel desempeñado por cada uno de los cargos personales componentes de su correspondiente organigrama, los libros contables y el método de llevanza y formación de cuentas y las medidas y procesos de control establecidas al efecto, particularmente sobre las operaciones de cobros y pagos. Teniendo como una de las finalidades principales, en cada momento, detectar cambios en el tiempo y, en la medida de lo posible, sus causas y sus efectos, esencialmente en la mejora de la información y en la más efectiva protección y gestión del patrimonio.

Las fuentes utilizadas han sido esencialmente de carácter primario. Así, la investigación se ha sustentado básicamente sobre la ingente cantidad de libros, cuentas y toda clase de documentos conservados en el archivo de la Santa Capilla. Además hemos estudiado la normativa que sobre obligaciones formales en la gestión de la entidad y rendición de cuentas, con el consiguiente suministro de información, se había emitido y exigido en el periodo de referencia.

En cuanto a los aspectos metodológicos de la investigación, debemos destacar que la etapa de indagación de fuentes en el archivo, selección de las mismas y recopilación y recogida de datos ha sido, con diferencia, la más larga, pues se ha extendido desde finales de 1994 hasta el verano de 2001. En segundo lugar, los medios utilizados para la recogida de

información han sido, entre otros, la hoja de cálculo Excel -por la que hemos tratado los 77.902 asientos de las cuentas de maravedís-, y una grabadora para reproducir los acuerdos y documentos de interés relacionados con la administración y contabilidad. En tercer lugar, tuvimos que delimitar más concretamente el tema objeto de estudio.

Al respecto, dada la enorme envergadura de los datos manejados y de la problemática que podía derivarse de ellos, que sobrepasaban en mucho las expectativas que inicialmente vislumbramos, tuvimos que optar por centrarnos en los aspectos técnicos-contables de la información. De modo que decidimos estudiar y analizar, sobre todo, los sistemas y métodos contables utilizados, así como la organización administrativa en que se insertaban, con vistas a observar la contribución de los mismos en la gestión de tal entidad benéfica a lo largo del prolongado periodo sometido a estudio.

Con ello, prescindimos, por el momento, de los análisis de carácter histórico-económico permitidos por la ingente cantidad de datos de tipo económico existentes: precios de bienes muebles e inmuebles, alquileres y otras rentas, salarios, etc., recopilados al tiempo de los asientos contables, merced a la intensa labor de indagación realizada. Haber hecho lo contrario hubiera significado alargar considerablemente el tiempo de elaboración y engrosar más allá de lo deseable el volumen de la tesis.

No obstante, en ocasiones puntuales, en que se ha estimado que no debía prescindirse de ciertos planteamientos económicos, por su contribución relevante a las cuestiones estudiadas, se ha procedido a la presentación y análisis de las oportunas series temporales. De tal manera, el estudio integral de los interesantes datos histórico-económicos obtenidos de la documentación contable investigada y de las series que con los mismos pueden elaborarse, para el amplísimo periodo abarcado, hubo de posponerse para un trabajo posterior, que ya se ha comenzado a elaborar, y que constituirá, de alguna manera, una segunda parte de la tesis doctoral que ahora se presenta.

Finalmente los años 2002 y 2003 se emplearon en el proceso de redacción del trabajo.

Por lo que respecta al contenido de la tesis doctoral, sin contar con la introducción y las conclusiones, la misma se estructura en los siguientes capítulos:

La Santa Capilla de San Andrés.

Contexto histórico desde mediados del siglo XVII hasta finales del siglo XIX.

Personas relacionadas con la contabilidad: funciones, responsabilidades y remuneraciones.

Libros y controles relacionados con la administración.

Método contable y procesos de rendición, revisión y aprobación de cuentas (1650-1845).

Reformas administrativas y cambios contables durante la segunda mitad del siglo XIX.

A continuación, como principales conclusiones del trabajo destacamos las siguientes:

En el aspecto organizativo, los estatutos dotaron a la Santa Capilla de un estudiado organigrama con una cuidada delimitación de funciones, obligaciones, requisitos, garantías y controles para posibilitar su adecuada gestión.

En teoría, el conjunto de libros de administración era suficiente para los objetivos perseguidos por el sistema: control del patrimonio y rendición de cuentas. En la práctica, la teneduría de los mismos no siempre se hizo con la diligencia necesaria y hubo épocas en que

el déficit informativo generado por este motivo impidió una adecuada gestión, a tiempo, de ambos objetivos.

En relación con el método contable utilizado, pensado principalmente para cumplir con la obligación de rendición de cuentas del receptor, debemos indicar, en primer término, que la Santa Capilla gozó de autonomía y no tuvo que ceñirse a ninguna normativa durante la mayor parte del periodo estudiado y, así, no fue hasta 1875 cuando hubo de adaptarse a las exigencias informativas y de control civil que introdujo la legislación de beneficencia. En segundo lugar, en cuanto a la técnica de registro se refiere, el método contable empleado fue el de Cargo y Data.

Las cuentas a formar eran dos, la de granos y maravedís. Ambas cuentas tienen una estructura y contenido apropiado para el control de los fondos en especie y en metálico administrados por el receptor. Según el criterio de registro aplicado para la formación de cuentas en la práctica totalidad del periodo estudiado (hasta 1852), podemos considerar que estuvo en la línea del devengo para los ingresos y en la vía del criterio de caja para los gastos. Posteriormente, desde 1853 se aplicó el criterio de caja tanto a ingresos como a gastos.

La Santa Capilla tenía instaurado un esquema de rendición y aprobación de cuentas muy minucioso, con diversas etapas y controles que, en teoría, debieron dar lugar a la obtención de una imagen verdadera de dichas cuentas y al descubrimiento de irregularidades y errores. En la práctica, hubo quizás más quebrantos de los deseables en dicho proceso, unas veces por negligencia y otras por falta de preparación de determinadas personas, que llevaron, en ocasiones, a un cierto descontrol en la información necesaria para dirigir la Institución.

El celo mostrado por determinadas juntas de gobierno y personas hizo que se introdujeran reformas, cambios contables y otras medidas para proteger el patrimonio, facilitar la rendición de cuentas y mejorar la información de cara a la toma de decisiones. Las principales reformas y cambios contables se producen en el siglo XIX, que fue el periodo más dinámico en tal sentido, en comparación con toda la etapa anterior, que se caracterizó por un mayor conservadurismo.

En primer término destacamos el cambio en el sistema de remuneración al receptor, de fijo a variable, que introduce el gobernador Fernando Cañabate Gámiz en 1828, con la expectativa de que se incentivara y mejorara la gestión de cobros, aunque en realidad no se consiguiera. En segundo lugar, los cambios producidos en las cuentas de 1846-1848 a instancias del consiliario Martín de Quesada y del diputado Clemente de la Chica. Esto supuso reducir considerablemente el número de asientos de las cuentas formadas y observar con más nitidez los gastos, ingresos y alcances. El tercero de los hitos importantes se concreta en las medidas tomadas por el gobernador Antonio María Guijosa en 1851. Con la excepción del estado de tesorería propuesto, que tuvo una vida efímera, todas se mantuvieron en el tiempo y, en nuestra opinión, contribuyeron, en particular, a aumentar el control sobre el receptor y, en general, a incrementar la cantidad y calidad de información de naturaleza económico-financiera.

La gestión de Manuel Sagrista y Nadal (1854-1864), figura clave sin duda en la administración de la Santa Capilla, fue ingente, incluso acaparadora, lo que se justifica en el afán desmedido de ser útil a la organización y en el convencimiento de que debía cumplir la misión de “salvar” y dar continuidad a la entidad, máxime cuando constataba la falta de preocupación en otros cargos administrativos. Aunque Sagrista fracasó en su intento de llevar

a buen término algunas iniciativas y medidas, no quita valor, en absoluto, a su importantísima contribución a la gestión de la Santa Capilla en una época de cierta penuria por la pérdida de importantes privilegios económicos.

Por lo que se refiere a los cambios introducidos en las cuentas de 1874-75, en virtud de la Instrucción de 27 de abril de 1875, excepto por la obligación de confeccionar presupuestos, no supusieron mejora informativa alguna y, por el contrario, tuvieron el efecto pernicioso de dilatar los plazos de aprobación de las cuentas -pues la autoridad civil no mostró, por lo general, la necesaria diligencia al respecto- y, con ello, también de los procesos internos de formación.

**TESIS DOCTORAL: LA CONTABILIDAD EN EL AYUNTAMIENTO DE SEVILLA
EN EL ÚLTIMO TERCIO DEL SIGLO XVI: EL LIBRO
MAYOR DE CAJA**

Autor: Fernando Rubín Córdoba
Director: José A. Mallado Rodríguez
Universidad de Sevilla
Tribunal: Presidente: Rafael Ramos Cerveró
Vocales: Guillermo Sierra Molina
Esteban Hernández Esteve
Rafael Donoso Anes
Secretario: Manuel Larrán Jorge
Fecha de defensa: 7 de noviembre de 2003
Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

Con nuestro trabajo de tesis pretendemos alcanzar una serie de objetivos que, con la finalidad de alcanzar mayor precisión, clasificamos en principales y secundarios. Los principales, cuyo propósito es el estudio de los métodos de contabilidad en el Ayuntamiento de Sevilla, de las cuentas que se llevaban y de la información que suministraban. Los secundarios, cuya meta es establecer relaciones de la aplicación contable en el Cabildo sevillano con la Ciencia Contable de la época y con la Contabilidad Pública.

a) Objetivos principales

- Estudio de los métodos contables usados a través de sus instrumentos materiales: Libros de cuentas, documentación, justificantes e informes.
- Análisis de la información económico-financiera que se procesaba. ¿Se registraban únicamente operaciones de tesorería? ¿Existía algún tipo de presupuesto, de inventarios o de informes periódicos de gestión?
- Indagación acerca de los usuarios de la información contable. ¿Se rendían cuentas periódicamente? ¿Ante los diputados de propios? ¿Al Asistente de Sevilla? ¿Al Consejo de Hacienda de Castilla?
- Investigación sobre las autoridades y cargos que tomaban decisiones económicas y de la utilización que hacían de la información contable.

b) Objetivos secundarios

- Inserción de la Sevilla del quinientos en los circuitos de difusión de la Ciencia Contable. Partimos de la hipótesis de que los comerciantes y banqueros venecianos y de otras repúblicas y ciudades de Italia trajeron los conocimientos contables del pionero Fray Lucca Paccioli y otros a Sevilla, en la centuria del quinientos, y de aquí se extendieron al resto de España.

- Investigación acerca de si en la época se podía considerar la Contabilidad Pública como un cuerpo doctrinal y si experimentó cambios como consecuencia de la crisis.

Los primeros temas nos situarán en el marco histórico del siglo XVI español y sevillano, así como en el marco político, económico y administrativo de la época. Tras lo cual estaremos en condiciones de adentrarnos en el estudio del estado de la Ciencia Contable en la centuria del quinientos, por lo que nos centraremos en nuestro trabajo de campo en el Archivo Histórico Municipal de Sevilla.

Todo lo anterior nos lleva a establecer la siguiente distribución en capítulos:

1. Ubicación de Sevilla en España y en el mundo

Los hechos expuestos a continuación serán las piedras angulares que situarán la Sevilla del quinientos en su circunstancia histórica.

- Sevilla era la puerta de entrada en el occidente europeo del caudal de riquezas, especialmente significativas el oro y la plata, que desde las lejanas Indias Occidentales comenzaron a afluir a su puerto desde los albores del quinientos, lo que la convirtió en metrópoli y tierra de promisión para gentes llegadas de Europa y del Norte español.
- El poder hegemónico de España permite un desarrollo importante de la actividad científica y comercial, sustratos fundamentales de nuestro trabajo.
- Sevilla ha sido a lo largo de la centuria del quinientos la más importante plaza comercial y financiera del Occidente. Prueba de ello son las instituciones que en ella tenían su sede: la Casa de la Contratación y el Consulado, amén de la banca y las compañías mercantiles que aquí se establecieron.

2. Organización administrativa del Estado y de Sevilla

El Asistente de Sevilla, el más alto representante del poder real en la ciudad y su territorio era cargo proveído, entre otros de la administración de la ciudad, por designación del monarca. Por otra parte, las rentas de la Hacienda Real y las de Sevilla se administraban conjuntamente. Son las expuestas dos muestras significativas de los vínculos entre las administraciones político-económicas de Castilla y de Sevilla en la época que nos ocupa. El estudio de ambas administraciones lo llevamos a cabo desarrollando los temas siguientes:

- Organigrama administrativo y fiscal del Estado.
- Organigrama administrativo y estudio de la fiscalidad de Sevilla.
- El trazado de los organigramas se completará con la definición de los cargos y la descripción de sus funciones y atribuciones.

3. La Ciencia Contable en el siglo XVI

Los aspectos que hemos de tratar en relación con la ciencia contable se concretan en los apartados siguientes:

- Estado de la contabilidad en Europa en el siglo XVI, haciendo un estudio de los rasgos característicos del sistema de partida doble utilizado en la época.

- Estado de la contabilidad en España, en una doble vertiente, legal y científica, investigando especialmente las publicaciones que se hicieron, entre las que destaca la realizada en Madrid del *LIBRO DE CAXA* y *Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaración de ellos, compuesto por Bartolomé Salvador de Solórzano, natural de Medina de Rioseco*, con fecha en 1590.
- Estudio de las prácticas contables de la época, fundamentalmente la organización de la contabilidad y los intentos de reforma contable en la Hacienda de Castilla, para finalizar con una primera reseña de los métodos contables aplicados en Sevilla.

4. La contabilidad en el Ayuntamiento de Sevilla tras la reforma de 1569

En este capítulo iniciamos la transición de las fuentes bibliográficas, que hasta aquí hemos venido utilizando, a las fuentes primarias que investigamos en el Archivo Histórico Municipal de Sevilla.

La senda de nuestra transición viene marcada por el estudio de las características del método del *Libro de Caja* propuesto por Bartolomé Salvador, comprobando como dicho libro de caja y su manual, los básicos del método de la partida doble de la época, son los que se dispone que han de llevarse en un texto legal fundamental para nuestro estudio, los *Capítulos hechos por Sevilla para la contaduría del Cabildo*.

Una vez establecida la relación entre el texto doctrinal y el texto legal, iniciamos nuestro trabajo de campo al verificar como se aplica el método de la partida doble en la contabilidad del Ayuntamiento de Sevilla. De tal forma, nuestro estudio de las fuentes primarias comienza desde una perspectiva metodológica y formal.

5. La información suministrada por el Libro Mayor de Caja

En los tres capítulos así titulados genéricamente efectuamos un estudio exhaustivo, ahora desde el punto de vista conceptual, de nuestras fuentes primarias, de las que es eje central el Libro Mayor de Caja. Así, de una forma no tan sistemática y continua, como fue nuestro deseo, dadas las dificultades de lectura y transcripción de las fuentes primarias en muchos casos, y dada la falta de rigor en cuanto a método y regularidad que hemos observado fueron frecuentes en las susodichas fuentes, nos hemos ocupado de estudiar cinco cuestiones fundamentales:

- Las cuentas utilizadas y sus relaciones.
- Los mayordomos, receptores y otros responsables de las finanzas públicas.
- Las transacciones más relevantes que tuvieron lugar.
- El establecimiento de series de datos financieros, cuando nos ha sido posible.
- La rendición y toma de cuentas.

Todo ello clasificado en los tres grandes grupos de transacciones que reflejamos en sus respectivos capítulos, los cuales mencionamos seguidamente:

- a) Las cuentas de la hacienda del Cabildo y Regimiento de Sevilla.
- b) Las cuentas de la hacienda real.
- c) Las cuentas de los servicios y de la deuda.

6. Capítulo final a modo de conclusiones

Las interrogantes que se nos plantean inicialmente sobre la idoneidad de la aplicación de los métodos y procedimientos contables, la comunicación de la información y su utilización en la toma de decisiones deben de resolverse en cumplimiento de nuestros objetivos principales.

La investigación de las conexiones entre los autores contables del Renacimiento y sus sucesivos discípulos, por una parte, y el estudio de la legislación administrativa de la época por otra, nos conducen a la culminación de nuestros objetivos secundarios.

**TESIS DOCTORAL: LA CATEDRAL DE TOLEDO EN LA PRIMERA MITAD DEL
SIGLO XVI: ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA, RENTAS
Y CONTABILIDAD**

Autor: Susana Villaluenga De Gracia
Director: Francisco Javier Quesada Sánchez
Universidad de Castilla-La Mancha
Tribunal: Presidente: Pedro Rivero Torre
Vocales: Miguel Ángel Ladero Quesada
Esteban Hernández Esteve
Juan José Lanero Fernández
Secretaria: María Ángela Jiménez Montañés
Fecha de la defensa: 11 de marzo de 2004
Calificación: Sobresaliente cum Laude por Unanimidad

**Esta Tesis doctoral ha obtenido el Premio Enrique Fernández Peña de
de Historia de la Contabilidad 2004**

RESUMEN

La Tesis Doctoral realiza primeramente una reconstrucción imprescindible, ante la falta de trabajos elaborados al respecto, de la organización, el origen y la disposición de las rentas del sujeto en cuestión, para acometer el objeto fundamental, la contabilidad de una de las instituciones económicas más poderosas del siglo XVI, la Catedral de Toledo. Importancia económica paralela, a tenor del resultado de la investigación, a su bonanza contable, al ser depositaria del primer documento por partida doble que afecta a las Iglesias Catedrales. Es este destacado papel el punto de partida para acometer la investigación que ha servido primeramente en el plano metodológico para cultivar un conjunto de creencias sobre cuestiones básicas que afectan al panorama de la investigación histórico-contable actual. Creencias que pasan por la búsqueda ineludible de la objetividad a través del estudio forzoso de la documentación primaria, en este caso ubicada en su totalidad en el Archivo Capitular de Toledo. Igualmente en la consecución de dicho objetivo, constituye un elemento fundamental en el desarrollo de la investigación el análisis del contexto histórico en el que se desenvuelve el sujeto económico, condicionante de su desarrollo contable y cuyo conocimiento proviene del examen, esta vez combinado de la documentación primitiva y elaborada, al respecto. Ya que la interrelación entre el estudio de la contabilidad y el contexto histórico que afecta al sujeto económico, intenta evitar el juicio de valor del investigador que puede caer en el error de ajustar los modelos contables pasados a los actuales, juzgándolos por las faltas que manifiestan los primeros respecto a los segundos.

La primera parte de las dos en que se divide esta Tesis Doctoral, *La Organización Administrativa y Rentas*, comprende los dos primeros capítulos y parte de la existencia en la catedral de dos organismos económicos independientes, el Cabildo y la Obra y Fábrica, con patrimonios propios y recursos financieros específicos centrados en la recaudación de rentas,

por lo que se les ha dado en calificar como “sujetos perceptores de rentas”; término que define también la naturaleza de sus registros contables, dedicados a plasmar los flujos de fondos, rentas, obviando el concepto de riqueza.

El primer capítulo comprende la organización administrativa del Cabildo y de la Obra y Fábrica, basadas ambas en la existencia de un órgano de dirección y decisión; unos cargos de garantía y representación encargados de velar por los intereses de la administración patrimonial y asegurar la ejecución y el control de las disposiciones económicas; y un tercer grupo formado por los receptores confiados a la recaudación y distribución específica de rentas de diferente naturaleza de las que era titular el organismo al que se vinculaban. En este último grupo se identifican para el Cabildo el refitor, el receptor de vestuarios, el receptor del pan, y los receptores particulares y general del subsidio; y para la Obra y Fábrica, el receptor de la Obra. La labor de estos receptores se controlaba con la toma de la cuenta y razón, periódica e individual por parte de los contadores en la denominada carta cuenta, que contenía los ingresos (cargo) y los gastos (descargo); resultando por diferencia el alcance a favor o en contra del receptor. La carta cuenta que era firmada por las partes en presencia del notario y el secretario del Cabildo.

El capítulo dos muestra un análisis completo y puntual de la procedencia y destino de las rentas que correspondía al Cabildo y Obra y Fábrica y su vinculación a cada uno de los receptores identificados. Así para el Cabildo se refieren las rentas de la mesa capitular que manejaba el refitor; las rentas de los diezmos que incumbían al receptor de vestuarios; las rentas del grano de todas las posesiones capitulares, que concernían al receptor del pan; y las rentas atribuibles al subsidio que gestionaban los receptores particulares y general del subsidio. Finalmente, las rentas de diferente naturaleza atribuidas a la Obra y Fábrica que manejaba en su totalidad el receptor de la Obra.

La segunda parte de esta Tesis, *La Contabilidad. Contribución práctica al estudio de los manuales*, contiene, además de la reconstrucción completa y relacionada del procedimiento de registro de las diferentes receptorías en los capítulos tercero, cuarto y quinto; el estudio de la primera muestra de contabilidad por partida doble de la Catedral de Toledo que corresponde a 1535-1536 en el capítulo sexto. Así, el estudio de la contabilidad pasa por dividir la documentación para cada receptor en tres grupos: los manuales que contenían el registro diario de las operaciones; un conjunto de libros de cuentas y apuntación prescritos o acostumbrados para cada uno de los receptores; y la carta cuenta que contenía la rendición de cuentas.

El capítulo tercero dedicado a la contabilidad del refitor identifica y analiza el contenido de los manuales; los libros prescritos, entre ellos el libro de posesiones que incluía los remates de las rentas capitulares; el libro de cargo y data, más tarde libro de beneficiados, que contiene la distribución de las rentas; y el libro de gallinas, con el recopilatorio de las recaudaciones y el empleo de las mismas; y, finalmente, la carta cuenta del refitor donde los contadores del cabildo tomaban el alcance al refitolero.

El capítulo cuarto tiene por objeto el análisis de la contabilidad del resto de los receptores del Cabildo. En él se analiza nuevamente la contabilidad diaria del receptor de vestuarios; el contenido del libro de vestuarios y el de reparto de vestuarios, que concluía con la carta cuenta correspondiente. Igualmente, se detalla el contenido del libro granero que englobaba todas las recaudaciones y distribuciones del grano que hacía el receptor del pan,

además de la carta cuenta del grano y del dinero procedente del refitor para el mantenimiento del granero. Por último, se describe el contenido de los libros de los receptores particulares y general del subsidio.

En el capítulo quinto se expone lo concerniente a la actividad contable diaria del receptor de la Obra, y de los registros prescritos que corresponden al libro de excusados de Obra, que contiene los remates de estas rentas; el libro de Obra y Fábrica, que hace recopilatorio de las rentas de este organismo y el empleo de las mismas; y la carta cuenta, adjuntada en el libro de Obra.

Para concluir, el capítulo sexto aborda el estudio de los manuales escasamente conservados y de donde surgen los hallazgos más interesantes. Estos libros clasificados en el Catálogo del Archivo Capitular de Toledo en su totalidad como del refitor, a tenor de la investigación, tienen una procedencia muy diversa y una metodología desigual, que puede responder a los diferentes conocimientos de sus tenedores. En concreto este apartado del trabajo se dedica enteramente a un libro manual de 1535-1536 acompañado de su mayor y que hasta ahora constituye la primera muestra completa por partida doble de la Catedral de Toledo. Decimos completa porque existe otro mayor anterior de 1533-1535 del mismo receptor que los dos anteriores, al que debía acompañar, por las continuas referencias, un manual no conservado del mismo período.

El libro manual y mayor de 1535-1536 según descubre la investigación corresponde al receptor Gutierre Hurtado, miembro de una de las familias de mercaderes de ascendencia conversa más importantes de la ciudad de Toledo, que simultaneó durante este tiempo su cargo de receptor de vestuarios con el de la Obra y Fábrica. Situación que lleva a una contabilidad diaria conjunta, que es la que presenta esta documentación, con una rendición de cuentas independiente que es la que se manifiesta en las cartas cuentas que se le hacen al receptor durante este tiempo.

El manual y mayor de Gutierre Hurtado de 1535-1536 sigue fielmente los postulados del tratado de Solórzano, publicado más de 50 años después de la datación de estos libros y demuestra una vez más que la práctica contable por partida doble era anterior a la publicación de los primeros tratados. Circunstancia que ya evidenciaron las investigaciones del Dr. Esteban Hernández Esteve, al confirmar la existencia de una Legislación en nuestro país que obligaba desde 1549, con la promulgación de la Pragmática Cigales, a llevar a los hombres de negocios sus registros contables por partida doble.