

TESIS DOCTORALES

TESIS DOCTORAL: EL CONTROL DE LAS ARCAS MUNICIPALES A TRAVÉS DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS. LA TRANSFORMACIÓN DEL PROCESO DEL ANTIGUO AL NUEVO RÉGIMEN Y LA CONSOLIDACIÓN DEL MODELO LIBERAL: 1745-1914

Autora: María Soledad Campos Lucena
Directores: Guillermo Juan Sierra Molina
Rodrigo Fernández Carrión
Universidad de Sevilla
Tribunal: Presidente: Jorge Tua Pereda
Vocales: Esteban Hernández Esteve
Rafael Donoso Anes
Begoña Bustos Marroquín
Secretario: Marta Macías Dorissa
Fecha de la defensa: 17 de diciembre de 2004
Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

En la historia reciente de España existen dos fechas claves para la contabilidad municipal, 1760 y 1845. en ambas ocasiones fue la mala situación de la Hacienda Pública la que determinó el ordenamiento de la Hacienda Municipal, y en ambos casos se mejoró el conocimiento de los recursos de los ayuntamientos lo que favoreció la posterior enajenación de la propiedad concejil.

Los objetivos que nos marcamos con esta investigación eran en primer lugar demostrar, en el contexto socioeconómico del siglo XIX, la necesidad de un sistema de información capaz de proporcionar el control suficiente a los gobiernos que se sucedieron a lo largo del periodo de análisis sobre los recursos de los ayuntamientos, así como que el sistema contable se convirtió en el citado sistema de información. En segundo lugar nos planteamos el constatar o refutar la posible diferencia en la evolución del sistema de información contable en los pueblos de señorío y de realengo.

Para conseguir nuestros objetivos, en relación a la metodología utilizada y siguiendo la clasificación de Stewart (1992) sobre los distintos enfoques que permiten abordar la investigación en historia de la contabilidad, nuestra investigación se podría catalogar dentro del enfoque positivista, según el cual la investigación histórica consiste en el descubrimiento de hechos del pasado y en su comprobación y verificación. No obstante, dentro de esta aproximación a la investigación, nos podríamos limitar a la mera narración y descripción de

los hechos históricos, o incluir además una interpretación de los mismos acordes con las circunstancias contextuales. En este trabajo nos hemos decantado por la segunda opción, para lo que hemos tratado de analizar el contexto en el que se desarrolla el caso objeto de estudio y hemos estudiado a su vez la aplicación práctica del modelo contable en los Ayuntamientos de dos localidades de la provincia de Sevilla, Carmona y Tocina

A lo largo del estudio hemos realizado una serie de cortes en el periodo de análisis que representan las fechas más significativas en relación a los cambios políticos y las modificaciones del Sistema Contable. Las fechas previas a 1812 corresponden al Antiguo Régimen. En este periodo el déficit crónico que venía sufriendo el erario público hacía necesaria una sustancial reforma de la Hacienda del Estado. Esta necesidad reformista gozaba del asentimiento general de los políticos de la época, no obstante las posibles medidas a adoptar tenían naturaleza diversa pudiendo afectar tanto a la vertiente de los ingresos como a la de los gastos y por supuesto a la propiedad concejil que contaba con una situación de saneamiento envidiable por parte del Estado.

En 1812 comienza la transición hacia el Nuevo Régimen. A lo largo del siglo XIX, fueron muchos los cambios políticos que se produjeron, no obstante cabe destacar los años 1812 y 1845, el primero por constituir el comienzo del cambio, el segundo porque en ese año se produjo el despegue definitivo del modelo contable liberal para las corporaciones locales.

En definitiva, debemos decir que independientemente del color político de los gobiernos y del momento histórico en que se encontraran, a lo largo del periodo de análisis todos ellos tuvieron un denominador común, el intento de control de los recursos locales como medida para sufragar las deficiencias de recursos del Estado, control que como novedad con respecto a siglos anteriores no radicó únicamente en la obtención de financiación sino que intentó controlar la gestión de los recursos.

La relación entre la contabilidad y la fiscalidad que es manifiesta en cualquier momento de la historia, es si cabe de mayor importancia en un periodo en el que los cambios en ambos sistemas se suceden. Por ello, hemos realizado un estudio del sistema fiscal y de su evolución, así como de la relación de dicho sistema con el sistema contable.

Unido al problema de la imposición se planteaba el problema de la recaudación. A lo largo del periodo de análisis debemos decir que aunque el sistema recaudatorio cambiase, la recaudación de los tributos estatales y locales utilizaban el mismo sistema, debido fundamentalmente a la falta de medios para implantar dos sistemas de recaudación paralelos¹.

Los intentos de centralización tanto en la recaudación como en la gestión de los recursos, requerían de un sistema de información que permitiese el control de los mismos, siendo la contabilidad utilizada para tal fin.

La evolución de las cuentas locales, que debían ser rendidas a organismos superiores, así como el control que sobre ellas ejercían dichos organismos, supeditaba la autonomía de los ayuntamientos sobre sus propios recursos.

Con respecto a la gestión de los recursos de los ayuntamientos debemos decir que hasta el siglo XVII los municipios se autofinanciaban con sus propios recursos, que

¹ Durante mucho tiempo una parte sustancial de los ingresos tanto municipales como estatales fueron recaudados a través de la venta de cargos públicos, sistema en el que el comprador pagaba una cantidad estipulada a cambio de la recaudación tributaria que él mismo recaudaba con sus medios.

gestionaban su patrimonio con la suficiente autonomía como para controlar los recursos de los que disponían, procedentes de los bienes de propios y excepcionalmente de la tributación indirecta y repartimientos, y hacer frente a sus obligaciones que no iban más allá de los tributos que debían rendirse a la Corona u otros estamentos privilegiados como el clero y los señores.

A partir de esa fecha la hacienda patrimonial entró en crisis debido entre otros motivos a las exigencias de la Corona, a la mala gestión económica y a la disminución de los bienes de propios, comenzando a ser sustituida por la hacienda fiscal.

A lo largo del periodo de análisis la evolución de los ingresos y los gastos no van al unísono. Por lo general, los gastos a los que los municipios van a tener que hacer frente van al alza, mientras que los ingresos no siguen la misma tendencia y cuando lo hacen no siguen el mismo ritmo. Esto provocó la aparición de déficit en las cuentas locales, déficit que había de cubrirse con algún mecanismo en principio excepcional y que requería la aplicación de controles que en muchos casos pasaban por la información proporcionada por la contabilidad.

Desde la primera época liberal, el presupuesto se convirtió en instrumento clave del control de los recursos públicos, tanto a nivel estatal como local, no obstante, la aplicación práctica a nivel local se retrasaría hasta después de 1845. El control del cumplimiento presupuestario era una fase clave del sistema, al permitir por un lado comparar las previsiones con la realidad y por otro detectar las debilidades del sistema presupuestario. El mecanismo presupuestario hacía aflorar el déficit público, convirtiéndose éste en uno de los principales problemas para la hacienda que requería solución desde dos vertientes, la financiación y el control.

Tras a pérdida de las colonias la principal fuente de ingresos públicos estaba en los ayuntamientos, lo que motivaba la reiterada necesidad de control por parte del gobierno y la resistencia al cambio que se genera en cualquier institución, máxime cuando el cambio supone la pérdida de autonomía fiscal y financiera.

Todo esto, unido al fraude existente requería de una reforma tributaria capaz de controlar no sólo la imposición y la recaudación, sino también la gestión de los recursos. Los intentos de reforma fueron muchos hasta su real implantación a mediados del siglo XIX con la reforma de Mon, que estableció los principios de la Hacienda Liberal en España, basada en la imposición de productos y en la fiscalización de los consumos.

En 1844, cuando Alejandro Mon plantea la necesidad de reforma, la situación del Estado era prácticamente de quiebra, fundamentalmente motivada por la hipoteca de las rentas públicas, que se encontraban en manos de particulares con derecho a cobrarlas antes que el Estado, y cuyo margen no le daba a éste para cubrir lo presupuestado para el año corriente, por lo que el déficit se incrementaba año tras año.

Esta reforma atacaba dos puntos del sistema fiscal, el primero la variedad de impuestos que provenía del Antiguo Régimen, y el segundo la capacidad impositiva, centralizando la potestad de crear tributos y condicionando la financiación local al control de la hacienda central.

Con respecto al sistema contable, éste fue utilizado por la administración central para controlar los recursos de los ayuntamientos. Fueron muchas las normas que de forma directa o indirecta regularon la contabilidad y sus modificaciones. De dichas normas hemos extraído el modelo contable que acabó implantándose en los ayuntamientos a mitad del siglo XIX. Este

modelo estaba dividido en cuatro fases: elaboración del presupuesto, cuenta y razón de las operaciones, liquidación del presupuesto y rendición de cuentas. Nosotros hemos estudiado con mayor profundidad la primera y última de las fases por considerar que eran estas las que permitían ejercer a los entes territoriales superiores un mayor control sobre los recursos locales.

El presupuesto había sido utilizado desde sus orígenes para controlar los ingresos y los gastos. A finales el siglo XVIII y sobre todo en el XIX el presupuesto del Estado empieza a ser utilizado también como medio de planificación económica.

Durante el Antiguo Régimen, el presupuesto entendido como previsión o hipótesis de los gastos e ingresos en los que se debe incurrir en un periodo no se recogía ni teórica ni prácticamente. Con la llegada del Nuevo Régimen comenzaron los intentos de instaurar un presupuesto que cumpliera con las funciones de planificación a través de la previsión de los ingresos y gastos, así como la adecuación de unos a otros y las medidas correctoras para ello; y la de control a través de la comparación de las previsiones con la realidad una vez ejecutado el presupuesto. En relación a la aprobación del presupuesto, la centralización o descentralización del proceso se constituyó como pieza clave en la regulación de los distintos sistemas presupuestarios.

La última de las fases, la rendición de cuentas, era clave en el control de los recursos. Durante el Antiguo Régimen el control de las cuentas públicas locales se realizaba exclusivamente a posteriori. Con la llegada del Nuevo Régimen, esta fase toma si cabe mayor relevancia. La comparación de la cuenta liquidada con el presupuesto, permitía controlar la adecuada ejecución del mismo, así como la correcta gestión de los recursos, sin desviarlos de los menesteres a los que habían sido asignados.

Ultimado el proceso de la rendición de cuentas la contabilidad del ejercicio quedaba totalmente cerrada.

Durante el Antiguo Régimen los municipios se encontraban divididos entre aquellos que dependían directamente del rey, llamados de realengo (caso de Carmona), y aquellos en los que entre el rey y el municipio mediaba con distinta intensidad el poder del señor, llamados de señorío (caso de Tocina).

Con respecto a la rendición de cuentas de los pueblos de señorío y de realengo, la única diferencia radicaba en que previamente a la remisión que el Intendente provincial debía hacer de las cuentas a la Contaduría General de Propios y Arbitrios, las cuentas debían pasar, en el caso de Tocina, por la Contaduría General del Ejército. Pero en ambos casos las cuentas quedarían cerradas de forma definitiva por la Contaduría General de Propios y Arbitrios.

En lo que respecta a la contabilidad pública hemos podido comprobar que no existen diferencias significativas en la evolución de los ayuntamientos de los pueblos de señorío y de realengo.

Como primera conclusión a nuestro trabajo y respondiendo al objetivo que nos marcamos con él debemos decir que el sistema de información contable que acabó imponiéndose a mediados del siglo XIX, proporcionó a los diferentes gobiernos el control que perseguían sobre los recursos locales.

En segundo lugar debemos decir que de la misma forma hemos podido comprobar que el sistema contable era modificado por los diferentes gobiernos en un intento de amoldarlo a

su ideología más o menos liberal. No obstante, todos ellos tenían el objetivo común de controlar los recursos locales.

Como tercera conclusión destacamos así mismo, que la aplicación práctica el sistema de información contable, motivó cambios en la organización y funcionamiento de los propios ayuntamientos.

Por último, como cuarta conclusión decir que no existe diferencia en la evolución del sistema de información contable en los pueblos de señorío y de realengo.

TESIS DOCTORAL: LA INSTITUCIÓN PARROQUIAL A TRAVÉS DE LOS REGISTROS CONTABLES DEL SEÑORÍO EPISCOPAL DE LA VILLA DE AGÜIMES (1500-1860)

Autor: Candelaria Castro Pérez
Director: Mercedes Calvo Cruz
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria
Tribunal: Presidente: Esteban Hernández Esteve
Vocales: Rafael Donoso Anes
 Jorge Tua Pereda
 Santiago De Luxán Melendez
Secretario: Francisca Piedra Herrera
Fecha de la defensa: 6 de junio de 2005
Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

De acuerdo a nuestra afinidad con el enfoque positivista interpretativo en el marco de la Historia de la Contabilidad tradicional, hemos realizado nuestro trabajo de investigación, cuyo objetivo es estudiar unas fuentes primarias que desde el punto de vista contable no han sido tratadas con anterioridad, analizando en profundidad la variedad de libros, sus interrelaciones y su proceso contable, sin olvidar las interacciones que se producen entre la institución parroquial y su entorno.

Evidentemente, nadie pone en duda el papel político, económico, social y cultural que la Iglesia, como institución, ha jugado desde su nacimiento. Con el presente trabajo tratamos de resaltar y evidenciar la gran importancia que tiene la institución parroquial dentro de la Iglesia Católica, no sólo desde la perspectiva cristiana y evangelizadora, bajo la cual su misión principal puede decirse que es ofrecer ayuda a los necesitados -espiritual y material-, sino además desde el punto de vista económico, al ser una de sus principales fuentes recaudadoras de ingresos. También es nuestro objetivo analizar las figuras encargadas de su administración, el mayordomo parroquial y el colector, a través de la documentación contable recogida en el archivo parroquial y la normativa que regula a los citados administradores. Todo ello acompañado del estudio del proceso contable, para lo cual se utiliza la información que se obtiene de los diferentes libros, verificando la conveniencia o no del método contable empleado y su adaptación a los cambios en la institución parroquial. Ha resultado conveniente, además, analizar la incidencia del fenómeno de la desamortización eclesiástica en la parroquia, recurriendo a los libros contables de la citada institución. De igual forma, consideramos interesante conocer la influencia en la parroquia de dos instituciones claves en el conocimiento de la Iglesia y la sociedad en los años objeto de estudio, como son las capellanías y las cofradías, y sus correspondientes interrelaciones en el proceso contable.

En síntesis, el trabajo de investigación que se presenta trata de abordar la organización y gestión administrativa de la institución parroquial a través del estudio y análisis de los libros

contables, la normativa aplicada, correspondencia y demás documentos relacionados con la administración de las parroquias, con el objeto de poner de manifiesto su estructura organizativa, el método contable aplicado, los cambios organizativos y su incidencia en los registros contables. Tomando para todo ello como ejemplo la institución parroquial de la Villa de Agüimes, que cuenta además con la peculiaridad añadida de pertenecer a un señorío episcopal.

Esto último es lo que justifica el periodo elegido para nuestro trabajo de investigación, desde 1500 hasta 1860, puesto que la información más antigua del archivo parroquial data de principios del siglo XVI y hemos finalizado en 1860 para dejar constancia del efecto en la institución parroquial del fenómeno de la desamortización eclesiástica y consecuentemente la extinción del señorío episcopal.

El tipo de investigación realizado se nutre de las características tanto de la investigación empírica, como sobre normativa y aspectos legales. Por tal motivo, nuestra investigación ha seguido los siguientes pasos:

- Recogida de la documentación primaria en los archivos parroquiales y en el Archivo Histórico Diocesano de Las Palmas que, en definitiva, da sustancia y forma a la investigación. De las fuentes a las que hemos acudido, sobresale la documentación custodiada en el Archivo Parroquial de San Sebastián de Agüimes, por constituir el material más valioso y de mayor importancia informativa. Hemos de indicar que como consecuencia de la labor de indagación realizada se han obtenido gran cantidad de datos de tipo económico: percepción del diezmo, tributos, salarios, etc., que podrían utilizarse para confeccionar series de gran utilidad para los análisis de carácter histórico-económico. Ahora bien, decidimos centrarnos en los aspectos técnico-contables de la información y pospusimos el estudio de los datos histórico-económicos obtenidos de la documentación contable investigada para un trabajo posterior. No obstante, en ocasiones puntuales se ha estimado imprescindible ciertos planteamientos económicos, por su contribución relevante a las cuestiones estudiadas.
- Acopio de fuentes secundarias precisas, consultando las obras relevantes para su objeto: libros y artículos sobre epistemología y metodología de la Historia de la Contabilidad, investigaciones histórico-contables e histórico-económicas que podían aportar al trabajo, obras sobre la historia de la Iglesia española y sobre historia en general y diccionarios.
- Búsqueda de legislación en recopilaciones de leyes impresas y en dicha indagación nos ha llevado, en ocasiones, a la necesidad de encontrar los originales, en forma manuscrita, en otros archivos, como es el caso del Archivo Histórico del Museo Canario.
- Una vez dispuesta toda la información hemos procedido a su análisis, para de esta forma describir, analizar, explicar e interpretar los hechos, observando la evolución en el tiempo y las posibles discontinuidades que pudieran darse.

Por último, y antes de entrar en la exposición de la estructura del trabajo que presentamos, hemos de indicar que el principal motivo que nos ha llevado al estudio de este tema es observar la presencia de un vacío en las investigaciones contables sobre la institución parroquial y, más aún cuando el citado ente eclesiástico pertenece a un señorío episcopal.

Bien es cierto que existen trabajos sobre la institución parroquial, desde el punto de vista de la historia en general y de la historia económica en particular, y, por ello, nos planteamos realizar un estudio más específico de la organización administrativo-contable de la institución parroquial y de dos entidades afectas a la misma, como son las capellanías y las cofradías. Sin olvidar que nuestro objetivo final ha sido poner de manifiesto la importancia que representa la Contabilidad de la institución parroquial para la Iglesia, al ser, desde el punto de vista económico, un ente encargado de la protección y gestión del patrimonio eclesiástico.

En cuanto a la estructura del trabajo de investigación que presentamos, hemos de indicar que ha sido dividido en cinco capítulos, además de la introducción, que versan, respectivamente, sobre la Iglesia y el régimen señorial, en general, y sobre la Iglesia canaria y el señorío episcopal de la Villa de Agüimes, en particular; el marco legal y administrativo de la institución parroquial; los registros contables de la institución parroquial y su proceso contable; la fundación, administración y control de las capellanías; y el estudio económico-contable de las cofradías.

En el primer capítulo se abordan los principales aspectos de la sociedad canaria en el periodo objeto de análisis, a través del estudio de su organización territorial, los aspectos administrativos y sociales y la economía canaria, dentro del contexto general español. Asimismo, se analiza la estructura de la diócesis, donde se inserta la parroquia como institución fundamental en la historia de la Iglesia, al ser un factor aglutinador durante siglos de los pueblos y sus gentes, controlando la vida tanto espiritual como material de sus feligreses. Hacemos especial referencia al régimen señorial y concretamente al señorío episcopal de la Villa de Agüimes.

A continuación, en el segundo capítulo, se estudia la normativa que debía aplicarse a la institución parroquial contenida en las normas que emanan del Concilio de Trento, de los Sínodos diocesanos y de los mandatos del obispo cuando realizaba la inspección de la institución, al objeto de detectar su cumplimiento o no y las variaciones que ello pudiera ocasionar. Finaliza el capítulo con el estudio de las figuras encargadas de la administración y control de los bienes parroquiales, y de las personas necesarias para el mantenimiento y cuidado del templo parroquial y todos sus ornamentos. Con especial referencia a las figuras del mayordomo y del colector parroquial, a los cuales les dedicamos sus correspondientes apartados, al tener gran incidencia desde el punto de vista económico-contable.

En el capítulo tercero, una vez analizada la normativa aplicable a las cuentas de la fábrica parroquial, describimos el proceso contable seguido para su formación por el administrador parroquial, la rendición de las mismas por parte de la persona encargada de su elaboración, la censura que realiza el obispo de la diócesis y la evolución de las cuentas de la fábrica parroquial durante el periodo objeto de estudio, con la finalidad de relacionar las distintas partidas integrantes del *Cargo* y la *Data* con los cambios acaecidos en la institución –la escisión parroquial, la desamortización eclesiásticas, entre otros-. Posteriormente, se analizan los documentos auxiliares utilizados por el mayordomo y el colector que hemos considerado más relevantes desde el punto de vista económico-contable.

La fundación, administración y control de las capellanías creadas en la institución parroquial constituye el objeto del capítulo cuarto. Para ello, se comienza con su concepto, evolución histórica y finalidad. Se continúa con el estudio de la normativa aplicable a este tipo de fundaciones y la descripción de las figuras intervinientes en las mismas, exponiendo

sus derechos y obligaciones. Asimismo, a través del estudio de los documentos contables que origina, se representa el proceso contable de la fundación, administración y control de las capellanías. Finalizamos este capítulo haciendo una referencia específica a los motivos que dieron lugar a la decadencia y extinción de las Capellanías, de forma general y particularizando para el señorío episcopal de la Villa de Agüimes.

Otra de las instituciones relevantes de las parroquias lo constituyen las cofradías, a las cuales se dedica el capítulo quinto. En el mismo se estudia el concepto, finalidad y normativa aplicable a esta institución. A continuación se realiza un análisis exhaustivo de las cuentas de la mayordomía de la cofradía, con la descripción del método contable utilizado, estructura y contenido de las cuentas, libros auxiliares que emplea el mayordomo de la cofradía y motivos que originaron su decadencia y posterior extinción.

Concluimos nuestro trabajo con un apartado donde presentamos las principales conclusiones obtenidas del estudio y análisis de la institución parroquial a través de sus registros contables, en el periodo considerado (1500-1860).

TESIS DOCTORAL: EL CABILDO CATEDRAL DE SEVILLA: ORGANIZACIÓN Y SISTEMA CONTABLE (1625-1650)

Autor: José Julián Hernández Borreguero
Director: Rafael Donoso Anes
Universidad de Sevilla
Tribunal: Presidente: Guillermo Sierra Molina
Vocales: Esteban Hernández Esteve
Jorge Tua Pereda
Salvador Carmona Moreno
Secretaria: Joaquina Laffarga Briones
Fecha de la defensa: 26 de febrero de 2003
Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

1. Planteamiento y estructura

En los últimos años, gracias a la enorme difusión que ha experimentado la investigación en Historia de la Contabilidad en España, han surgido dentro de ésta nuevos campos de estudio que han suscitado el interés de los investigadores. Uno de ellos ha sido el estudio de la contabilidad de las instituciones eclesiásticas, debido al papel tan importante que desempeñaron en la historia de España. Son varios los autores que hacen referencia a la necesidad de investigar en esta materia, y además el recientemente celebrado III Encuentro sobre Historia de la Contabilidad en España celebrado en Silos (2002) se centró precisamente en este tipo de instituciones relacionadas con la Iglesia.

Nuestro trabajo de investigación se ha realizado sobre el Cabildo Catedralicio de Sevilla, partiendo del estudio de su compleja su aparato organizativo, para poder comprender el sistema contable utilizado para gestionar esta entidad. Para ello centramos nuestros objetivos en clasificar y estructurar todos los libros contables utilizados por el Cabildo en los años 1625 a 1650; una vez realizada esta tarea nuestro segundo objetivo se centró en analizar los aspectos contables encontrados. La elección de un corto período temporal estuvo condicionada por las dimensiones de la institución económica que estudiábamos: así, tenemos que significar que para esos 25 años se encuentran catalogados más de 600 libros de cuentas.

En la elección del período han intervenido varios factores: en primer lugar pretendíamos analizar las cuentas en cualquiera de los intervalos en los que la ciudad de Sevilla era metrópolis del nuevo mundo; además, gracias a un estudio preliminar, hemos buscado el período para el que se conservaran mayor cantidad y variedad de libros contables; finalmente sabíamos que para esos años se conservan algunos libros llevados por el método de la partida doble y que se documentaba una descripción de la estructura organizativa del Cabildo, a la que haremos mención más adelante.

Teniendo en cuenta la naturaleza y los objetivos de este trabajo hemos elegido el enfoque teórico de la corriente tradicional dentro de la Historia de la Contabilidad, basándonos en el positivismo interpretativo, partiendo de que es el enfoque que pone mayor énfasis en el estudio empírico de las fuentes primarias, aunque también hace hincapié en la necesidad de interpretar los datos encontrados.

El magno edificio de la Catedral de Sevilla es la sede del cabildo catedralicio, una de las instituciones más poderosas desde el punto de vista religioso, económico y cultural de la historia medieval, moderna y contemporánea del sur de España. Desde el siglo XIII y hasta bien entrado el siglo XIX esta entidad gestionaba un patrimonio y unas rentas inimaginables para su época, con la peculiaridad de que administraba cuantiosos ingresos para fines no lucrativos (retribución de sus miembros componentes, gastos de culto y limosnas), obtenidos por vía impositiva (diezmos, parte de los cuales correspondían a la Corona Real) y especulativa (arrendamiento de la gran cantidad de casas y fincas rurales que poseía).

El Archivo de la Catedral de Sevilla aglutina cerca de 9.000 libros de contabilidad para los siglos XV a XIX relacionados con el órgano gestor de la catedral, el cabildo catedralicio, gracias a la tradicional política de conservación de sus documentos por parte de la Iglesia.

En nuestro trabajo de investigación analizamos detenidamente los estatutos y el resto de normas por las que se rige la institución y sus miembros, denominados capitulares, haciendo hincapié en que hemos encontrado escasa regulación de naturaleza económica, y, dentro de ella, muy poco sobre obligaciones contables, ya fueran formales o metodológicas. En un documento aislado recopilado en una miscelánea encontramos una crónica del sacerdote Juan Gómez Bravo del año 1645, donde se menciona la división organizativa del aparato económico del Cabildo, dividido en siete contadurías, a cargo de 26 personas entre contadores y oficiales, que resumimos a continuación:

La Mayordomía del Cabildo era la encargada de gestionar unos enormes ingresos provenientes de los diezmos y del arrendamiento de una serie de bienes del Cabildo que permitían retribuir a los miembros capitulares, que eran 80. Debido al gran volumen de operaciones la Mayordomía utilizaba anualmente unos 20 libros contables para su gestión económica, agrupados en dos sistemas de libros ‘principales’, y no menos de 12 libros auxiliares a éstos, además de 2 libros borradores.

La receptoría de la Fábrica estaba a cargo de la gestión de los ingresos asignados al mantenimiento del templo catedralicio, aunque no de pagar directamente esos gastos, labor de la siguiente contaduría. La receptoría y la Mayordomía del Cabildo estaban “cedidas” a personas de gran solvencia, que adelantaban en ciertas ocasiones de sus fondos particulares los necesarios para afrontar una serie de pagos, a cambio de una cuantiosa retribución acorde con el esfuerzo financiero.

La contaduría de gastos de Fábrica era la encargada de pagar y administrar los gastos de conservación del edificio, retribuyendo a unos cien operarios (músicos, limpiadoras, porteros...), así como costeando todas las obras de reforma y mejora.

La contaduría de repartimiento de los diezmos realizaba labores más administrativas que contables, aunque registraba los ingresos previstos de los diezmos de toda la diócesis hispalense y su reparto entre sus legítimos perceptores. Para entender bien esta labor hemos

realizado un estudio a fondo de la realidad de este impuesto, su funcionamiento y los métodos de cobro utilizados por la Iglesia.

En la receptoría y caja del subsidio y excusado se administraban estos dos impuestos que gravaban a todos los eclesiásticos de la diócesis de Sevilla, y cuyos frutos se ingresaban en las arcas de la Corona. La cantidad a pagar por ambos tributos era fija y se prorrateaba entre todos en función de una serie de parámetros.

La sala y estrado de rentas era otro de los negociados del Cabildo dedicado a controlar el arrendamiento de las miles de propiedades inmobiliarias (urbanas y rústicas) que poseía esta entidad. Su labor comenzaba desde la negociación de los contratos de arrendamiento y finalizaba con el cobro de sus rentas y la remisión de sus ingresos a la contaduría correspondiente.

La Contaduría Mayor realizaba dos tipos de tareas: por un lado gestionaba una serie de ingresos y gastos de la institución como tal, y por otro lado estaba encargada de supervisar y controlar el funcionamiento del resto de contadurías y censurar periódicamente la veracidad de sus estados contables. Para ambas funciones utilizaba a siete de los contadores más capacitados.

Aparte del estudio de cada una de estas contadurías dedicamos un capítulo a una serie de instituciones benéficas con entidad jurídica propia, aunque dependientes y tuteladas por el Cabildo Catedral de Sevilla. Hemos analizado los libros de cuentas de las principales de ellas (podemos destacar el Hospital de Santa Marta y el Colegio de San Isidoro) y la forma en la que los contadores mayores las supervisaban.

2. Conclusiones

Una vez analizadas los más de 60 tipos de libros contables encontrados en el período estudiado, podemos concluir que la complejidad del sistema contable que utilizaba el Cabildo Catedral venía determinada por la gran cantidad de transacciones económicas en las que participaba este organismo, y por la variedad de estas operaciones, que dotan a esta institución de elementos benéficos (relacionados con el hospital y el colegio), públicos y fiscales (recaudación y reparto del diezmo, y recaudación entre los eclesiásticos del subsidio y excusado), mercantilistas (arrendamiento de la gran cantidad de casas y fincas rurales que poseían el Cabildo y la Fábrica), y comunitarios o comunales (reparto de los beneficios obtenidos, más que retribución de los mismos).

Otro aspecto que queremos destacar es la variedad de los métodos contables utilizados en cada uno de las diversas contadurías, que van desde los rudimentarios libros memoriales, o los libros llevados por partida simple ‘a sèsoni sovrapposte’ y los llevados ‘alla veneziana’; en muchos negociados se utilizaban un libro diario y otro mayor llevados por partida simple; en contadas ocasiones hemos encontrado el uso del método de la partida doble; además se utilizaron varios libros inventarios (para bienes inmuebles) y libros que hemos clasificado como “de cálculos” en los que se totalizaban una serie de partidas, y posteriormente se procedía a su reparto mediante el prorrateo.

Teniendo en cuenta que los responsables de cada contaduría tenían plena libertad metodológica, hemos observado que en la elección del método contable se utilizaba una

especie de ‘criterio de progresividad’: partiendo del grado de complejidad (en número y variedad) de las cuentas a registrar se utilizaba un método contable más elaborado.

Otro aspecto interesante de la metodología contable es la no integración de las cuentas de las diversas contadurías del Cabildo en la Contaduría Mayor, aunque creemos que está justificado si consideramos que la mayoría de los negociados estaban dedicados principalmente al reparto de una serie de rentas o impuestos. De hecho, la contabilidad de los bienes inmuebles de cada contaduría estaba, en cierto modo, integrada en la sala y estrado de rentas.

Finalmente queremos destacar el uso en algunas contadurías de contabilidades de cobros y pagos, y de ingresos y gastos, llevadas paralelamente en libros distintos, con el fin de controlar mejor las cuentas y obtener una información más precisa sobre las entradas y salidas asignables a cada año, con independencia del momento en que se cobrara. Esta doble contabilidad se aprecia con claridad tanto en la Mayordomía del Cabildo, como en la contaduría de diezmos.

**TESIS DOCTORAL: EL ESPLENDOR DE LA TENEDURIA DE LIBROS: LA
PARTIDA DOBLE EN LOS TRATADOS CONTABLES
INGLESES DE LA DINASTIA TUDOR (1543-1588)**

Autor: Juan Lanero Fernández
Director: José Miguel Fernández Fernández
Universidad de León
Tribunal: Presidente: Carlos Mallo Rodríguez
Vocales: Fco. Javier Quesada Sánchez
Esteban Hernández Esteve
Rafael Donoso Anes
Secretaría: Alicia Rodríguez Pérez
Fecha de la defensa: 9 de Julio de 2004
Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

El Debe y el Haber de los libros de Contabilidad, o dicho en otras palabras, la Partida Doble, fue un avance, que muchas veces no se ha considerado de forma debida o, sencillamente, se da por sentado que siempre fue así.

Esta estructuración en el arte de contar se expandió por toda Europa de forma rápida. Proliferaron las traducciones del libro de Pacioli y los mercaderes la pusieron en práctica en los enclaves comerciales más estratégicos del siglo XVI.

El trabajo se ocupa de los orígenes de la Partida Doble en la Italia Medieval. Existen documentos que acreditan que el sistema ya estaba en práctica en el siglo XIII, doscientos años antes de que el franciscano italiano lo recogiera en su libro Summa de Arithmetica.

Por contacto con estos mercaderes italianos, pero sobre todo venecianos, los comerciantes alemanes, holandeses, franceses, ingleses y españoles, pusieron en práctica esta técnica. Surgió la necesidad de publicar tratados en las lenguas correspondientes que sirvieran a aprendices de comerciantes a formarse en la ciencia contable, a los propios comerciantes y a sus factores para que pusieran en práctica el nuevo sistema.

Este fenómeno de expansión resulta admirable en el caso de Inglaterra. Se produce durante el reinado de los monarcas pertenecientes a la dinastía Tudor. Destacan, sobre todo, Enrique VIII e Isabel I, que sentaron las bases del futuro Reino Unido. El primero, inspirador de la Reforma; la segunda, también denominada la reina virgen, dinamizó el Renacimiento inglés con la figura señera de Shakespeare que viene a incorporar a sus obras nombres, anécdotas y prácticas de los mercaderes. Así, recuérdese a *The Merchant of Venice*. Así las cosas, enmarcado el tema de estudio, se identifican varios tratados ingleses.

El primer tratado inglés de teneduría de libros por partida doble se publicó, en Londres, en 1543, obra de Hugh Oldcastle. Se encuentra documentado en la Bibliografía

Inglesa, pero no se conserva ningún ejemplar. Llama la atención que, en ese mismo año, en la ciudad de Amberes, se publicaron dos tratados, uno en flamenco y su traducción al francés, obra de Ympyn Christoffels. En 1547, la obra de Christoffels se tradujo al inglés.

La pesquisa de los dos primeros tratados por partida doble en lengua inglesa resulta ser apasionante. La última noticia que tenemos del libro inglés de 1547 es la de una subasta de libros celebrada en 1779. Finalmente, después de múltiples cambios, se ha localizado en la Biblioteca Lenin de Moscú.

Posterior a esa fecha, y siempre prestando atención a los tratados ingleses, se publicó uno en 1553, obra de James Peele, que años más tarde, 1569, publicaría un segundo libro que, erróneamente, se le había venido considerando como edición corregida y aumentada del primero. En medio de ambas publicaciones, es un mercader inglés residente en Amberes, John Weddington, representante de las Compañías gremiales inglesas en el continente, el que publicó otro tratado documentado en la Bibliografía inglesa, pero del que no se conocía la existencia de ningún ejemplar hasta fechas recientes. En el proceso de su búsqueda, se halló en la Biblioteca del Blairs College de Aberdeen (Escocia) e, inmediatamente, después de una laboriosa restauración, se trasladó a la National Library of Scotland de Edimburgo.

En 1588, un autor londinense, de nombre John Mellis, publica otro tratado de teneduría de libros por partida doble. En su prólogo, asegura que es una reproducción del primer libro inglés desaparecido.

Era el momento del hilvanar los tratados aparecidos desde Fra Luca Pacioli (1494), publicado en la ciudad de Venecia, hasta este último citado.

Es demostrable que la partida doble, desde aquel siglo XVI, sufrió pocas modificaciones hasta bien entrado el siglo XIX. Interesaba, pues, ver las bases que se establecieron en aquel momento. El papel desempeñado por los mercaderes fue importante, pero los tratados concentraban en sus páginas la teoría y los ejemplos de los libros de cuentas.

Los mercaderes ingleses se ejercitaron en la práctica de la partida doble en Sevilla, como Thomas Howell, o en Amberes, como Sir Thomas Gresham que, además, llegó a ser una figura importante en el reinado de Isabel I, última monarca de la dinastía Tudor.

El trabajo que se ha realizado, y que sienta el fundamento de otros futuros, pretendía, y lo ha conseguido, localizar los manuales publicados durante los diferentes reinados Tudor. El primero, desaparecido, encuentra su reflejo en el de 1588, bien es cierto que con añadidos producto de los tratados publicados entre uno y otro. Las dos aportaciones del estudio de los tratados hasta ahora desaparecidos, permitirán a todo estudioso de la época Tudor un conocimiento más detallado de sus mercados, del aprendizaje y práctica de sus mercaderes, de las relaciones comerciales de Inglaterra con Europa. Y hasta en qué forma incidió la Reforma anglicana en llevar los libros de cuentas, que debían iniciarse con la señal de la cruz y una invocación de carácter religioso.

Lo que llama la atención es que el primer texto sobre contabilidad por partida doble, debido al franciscano italiano Fra Luca Pacioli, se extendió por toda Europa. En algunos casos por la práctica de los mercaderes y en otros porque los autores de manuales tradujeron y adaptaron a la realidad de su entorno el compendio que se había publicado en Venecia. Las diversas traducciones tienen innegables rasgos filológicos que las vinculan a la obra pacioliiana.

La entrada de la partida doble en España, a pesar de ser practicada en varios puertos, como Barcelona, Sevilla, Vigo y Bilbao, no había recibido, como método, la real sanción de la Cancillería. Debe recordarse que el primer tratado español se publicó en 1590, obra de Solorzano. Llegaba con casi cien años de retraso en comparación con el texto italiano. Y todo ello, a pesar de los esfuerzos realizados por el rey Felipe II que fundó en Sevilla la Universidad de Mareantes. La técnica de la partida doble, cobró carta de naturaleza cuando, en 1603, un ilustre benaventano, Francisco Muñoz de Escobar, adscrito a la Real Cancillería de Valladolid y protegido del Conde de Benavente, publicó *De Rationes Administratorum* que conocería 13 ediciones, la mayoría de ellas fuera de España.

El trabajo de investigación que comentamos abre puertas y facilita información para indagar sobre partes interesantes de la historiografía contable que hasta la fecha no han sido estudiados. Ese es el caso, de los mercaderes ingleses que estaban bajo la protección de los Medina Sidonia; de los consorcios angloespañoles para la expansión del comercio en el Nuevo Mundo. Y todo esto rompe un cliché generalmente aceptado hasta fecha reciente: que con motivo de la Reforma anglicana, ambos países se distanciaron.

En 1589, un año después de la derrota de la Armada Invencible a manos de los ingleses, se publicaba en Londres *The Marchants Avizo*. Se trata de una guía de cómo hacer negocios en España y Portugal, sorteando los problemas religiosos y aplicando especial atención a la moneda, a la forma de llevar los libros de cuentas y, sobre todo, a una parte interesante y necesaria para conocer el comercio anglo-español del siglo XVI: la función del factor o agente comisionado. Hasta fechas recientes, se consideró que la primera edición se había publicado en 1591, lo que en cierto situaba al tratado un poco más lejos del enfrentamiento angloespañol.

La técnica veneciana de teneduría de libros por partida doble revolucionó el comercio europeo. Dan buena fe los tratados en lengua flamenca, francesa y alemana de la época, además de los que, en la misma Italia, fueron ampliando, detallando y profundizando en el método. A esa visión de conjunto hay que considerar la realidad inglesa, sobre la que se concentra la atención de este estudio: la temprana introducción de la teneduría de libros por partida doble dio pie al nacimiento de un estado distinto y a un dinamismo en el comercio que sin la contabilidad por partida doble hubiera sido difícil que se produjera.

En síntesis: esta tesis arroja luz sobre los tratados contables ingleses del siglo XVI, dos de ellos perdidos hasta fechas recientes y ahora debidamente documentados, estudiados e incorporados a la bibliografía contable inglesa de la época Tudor. Su puesta en práctica por los mercaderes ingleses, que habían aprendido la técnica de familias italianas como los Borromeo o Datini, con intereses comerciales en Barcelona, Amberes y Sevilla, animó a algunos de ellos a confeccionar tratados, de clara inspiración italiana que sirvieron para la formación de las escuelas de negocios que comenzaron a funcionar en Londres o Amberes.

El contenido de este estudio, teniendo en cuenta la entrada de la partida doble en los países europeos, permitirá que en posteriores trabajos se preste atención a la metodología contable observada por el clero secular y regular, siguiendo la senda marcada por el valioso estudio de la Dra. Villaluenga de Gracia. La partida doble se introdujo en la contabilidad monástica. Uno de sus primeros exponentes se debió al monje benedictino Angelo Pietra que, en 1586, sacó a la luz un manual completo y que, curiosamente, o no tanto, a pesar de haberse publicado en Italia, tiene claras influencias de los aparecidos en Amberes y Londres.

**TESIS DOCTORAL: UN ANÁLISIS HISTÓRICO-CONTABLE DE LA
PROCURACIÓN DEL REAL PATRIMONIO EN EL REINO DE
MALLORCA, PERÍODO 1310-1330**

Autor: Maria Llompарт Bibiloni
Directores: Carlos Pomar Castellano
Jaume Sastre Moll
Universidad de las Islas Baleares
Tribunal: Presidente: Fernando Mir Estruch
Vocales: Jorge Tua Pereda
Esteban Hernández Esteve
Maria Barceló Crespi
Secretaria: Begoña Prieto Moreno
Fecha de la defensa: 15 de diciembre de 2003
Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

1. Objetivo

El objetivo de esta tesis, es dar a conocer las cuentas del Real Patrimonio del Reino de Mallorca, en el período 1310-1330, analizándose la documentación contable localizada y la estructura de sus libros, así como el procedimiento contable seguido. Asimismo, se estudia la institución de la Procuración Real dentro de la estructura del Reino de Mallorca.

El período abarcado por nuestro estudio coincide con el auge del Reino privativo de Mallorca, y en el que se encuentran localizados un número importante de los libros de cuentas de la Real Procuración, objeto de nuestra investigación.

La investigación realizada se corresponde al área de la contabilidad pública, con importantes puntos de contacto con la contabilidad privada, en concreto el campo de contabilidad señorial y se fundamenta, principalmente, en el análisis de fuentes primarias, los denominados Llibres de Dades, Llibres de Rebudes, Llibres de Deutes y Llibres del Compte, localizados en el Archivo Histórico de Mallorca. Dichos libros tenían como finalidad determinar los ingresos y gastos de la institución de la Procuración Real del Reino de Mallorca, con la finalidad de establecer un saldo resultante a entregar al Rey.

En cuanto a los motivos que nos han llevado a escoger este trabajo de investigación, destaca el hecho de tratarse de unos libros de cuentas sobre los que únicamente existen estudios históricos, pero ningún trabajo desde el punto de vista contable, con lo cual intentamos realizar una aportación novedosa, en una época histórica poco estudiada desde el punto de vista contable.

2. Estructura

Nuestro trabajo se encuentra estructurado en cinco capítulos. El primero de ellos, realiza un estudio sobre el marco histórico e institucional del Reino de Mallorca durante la primera mitad del siglo XIV, con especial referencia a las rentas del reino, su economía, sociedad y cuestiones monetarias necesarias para la comprensión de los capítulos siguientes.

El segundo capítulo, estudia la institución de la Procuración del Real Patrimonio de Mallorca durante la primera mitad del siglo XIV, y su ubicación dentro de la estructura general del Reino de Mallorca. Asimismo se estudia la composición y funcionamiento de la administración del Reino de Mallorca, con especial referencia a su Hacienda. De igual modo se estudian las instituciones similares a la Procuración Real de los restantes reinos hispánicos en idéntico período.

El tercer capítulo se centra en la práctica contable durante el siglo XIV, primero, en forma somera, a nivel europeo, para a continuación centrarnos en algunos libros de cuentas concretos del Reino de Mallorca y en los demás reinos hispánicos.

El cuarto capítulo se dedica al estudio de los Libros de Cuentas del Real Patrimonio del Reino de Mallorca, en el período 1310-1330, con referencia a las fuentes documentales utilizadas, en especial los Llibres de Reebudes que recogían los ingresos percibidos por la Procuración Real durante cada año contable, Llibres de Dades que recogían sus gastos, Llibres del Compte que reflejaban los resúmenes del contenido de los dos libros anteriores, estableciendo balances parciales por conceptos y finalmente el saldo a entregar Tesorero Real y Libro de Deutes en el que se anotaban los débitos que tenían los arrendatarios de los diezmos en la Procuración Real. Se estudia detenidamente el sistema contable utilizado en dichos libros, estructura formal de los asientos, asientos de apertura y cierre, expresiones contables más relevantes, explicación de los conceptos utilizados, composición de las rentas reales, y descripción de los ingresos y gastos.

En el capítulo quinto se realiza un análisis económico de la totalidad de las partidas que se incluyen en los Llibres del Compte de dicho periodo que se han conservado, comparándose las magnitudes de ingresos y gastos obtenidas en diversos ejercicios. Se estudia, asimismo, la evolución durante el periodo objeto de estudio de los conceptos más relevantes, con indicación de las posibles causas de sus oscilaciones y se analiza su distribución geográfica en Mallorca.

Nuestro trabajo finaliza con las conclusiones obtenidas en nuestra investigación.

3. Metodología

La metodología que se emplea se basa en una inicial exposición contextual, en cuanto a lo que se refiere al gobierno, estructura económica y social del Reino de Mallorca y su entorno geográfico, para a continuación centrarnos en la descripción de los libros de cuentas analizados con la explicación de sus contenidos y finalmente el análisis pormenorizado de la totalidad de las rentas y gastos registrados.

Con esta metodología se intentan alcanzar dos niveles.

El primero, de naturaleza histórico-contable, mediante un exhaustivo análisis formal de los Llibres del Compte, Llibres de Dades, Llibres de Rebudes, con relación y explicación de todas las partidas contabilizadas en dichos libros como ingresos y gastos y desglosados por parroquias e islas.

Y un segundo nivel de naturaleza económica, mediante el estudio e interpretación de las magnitudes contabilizadas y que son fuente de enorme información sobre Reino de Mallorca en el periodo 1310-1330. Para ello se han confeccionado hojas de cálculo de la totalidad de rentas y gastos contabilizados, a fin de facilitar el estudio de sus variaciones y motivos. Así, se han podido determinar los montantes totales anuales de los ingresos y gastos, su distribución por clases y los elevados excedentes obtenidos.

Además, el estudio de la cuantía y evolución de los impuestos recaudados permite determinar múltiples aspectos, como los volúmenes aproximados de producción y precios de los principales productos agrícolas de la isla y zonas de mayor cultivo, año, a año, la importancia del comercio exterior a través del análisis de los derechos de amarre abonadas por las embarcaciones mercantes y del estudio del impuesto de la lezda o entrada y salida de bienes. Así también los datos contabilizados permiten analizar la evolución de la población sarracena y judía en la isla, a partir de los tributos de estancia y salida, o, por ejemplo los cambios en el dominio útil de la tierra, a través del estudio del "lluisme" o laudemio, percibido por el rey por cada transmisión de rentas cedidas en censo enfiteutico, etc.

4. Conclusiones

Desde el punto de vista contable la investigación de los libros de cuentas de la Procuración Real concluye que el método contable utilizado de partida simple de carácter avanzado e integrado en una estructura contable mayor era plenamente eficaz para su finalidad, a saber, la determinación de los ingresos y gastos de la institución y consiguientemente el cálculo del saldo final a entregar al Rey.

Mención especial merecen los Llibres del Deute, los únicos que presentan los asientos de debe y haber enfrentados en la misma página en un modo que no se encuentra en la contabilidad pública de los demás reinos ibéricos de la época y que demuestran la fecundidad contable en el Reino de Mallorca a principios del siglo XIV.

Desde el punto de vista económico, las dades y rebudes en los Llibres del Compte correspondientes al periodo 1310-1330 proporcionan una enorme información que deberá ser objeto de investigaciones posteriores pormenorizadas.

Toda vez que la Procuración fijaba los precios de trigo, cebada, olivo etc., a través del análisis de los derechos y censos pagados en especie se pueden establecer las zonas de Mallorca más productoras de los distintos cultivos, así como la evolución de las cosechas año a año.

El estudio y tratamiento estadístico de los ingresos y gastos de la Procuración Real, nos ha permitido concluir los montantes anuales de ingresos y gastos totales y por tanto los elevados saldos anuales entregados a la Corona, que le permitían mayores iniciativas que otras monarquías de la época.