

Control de los recursos locales a través de la contabilidad pública: la transformación del proceso del antiguo al nuevo régimen

CONTROL OVER LOCAL RESOURCES THROUGH PUBLIC ACCOUNTING: TRANSFORMATION OF THE PROCESS FROM THE OLD TO THE NEW REGIME

ABSTRACT: For a long time, the financial precariousness of the State collided with the bonanza from local coffers. This worsened at the end of the Old Regime due to the loss of colonies, the State's main source of income, along with the wars in which the country became involved, which increased its expenditures. This situation meant that the diverse governments that came to power in Spain between the middle of the 17th-century and the end of the 19th century had a common objective, namely control over local resources. In this work, we show that the system for accounting information was used for this purpose, making it a tool for governmental control over local resources.

KEY WORDS: Local Public Accounting, Old Regime, New Regime, 19th-century.

CONTRÔLE DES RESSOURCES LOCALES PAR LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE : LA TRANSFORMATION DE L'ANCIEN PROCESSUS AU NOUVEAU PROCESSUS

RÉSUMÉ: La précarité financière de l'Etat s'est longtemps opposée à la prospérité des caisses locales. Cette situation s'est aggravée à la fin de l'Ancien Régime par la perte des colonies, principales sources de ressources de l'Etat, ainsi que par les conflits dans lesquels le pays a été immergé, et qui augmentèrent les dépenses. Pour cette raison, le contrôle des ressources locales fut l'objectif commun des différents gouvernements qui se succédèrent en Espagne depuis la moitié du XVII^e siècle jusqu'à la fin du XIX^e siècle. Dans ce travail, nous démontrons que le système d'information comptable a été utilisé à cet effet par le gouvernement, en tant qu'instrument de contrôle des ressources locales.

MOTS-CLEFS: Comptabilité publique, Ancien Régime, Nouveau Régime, XIX^e siècle.

CONTROLE DOS RECURSOS LOCAIS ATRAVÉS DA CONTABILIDADE PÚBLICA: A TRANSFORMAÇÃO DO PROCESSO DO ANTIGO AO NOVO REGIME

RESUMO: Durante muito tempo, a precariedade financeira do Estado colidia com a prosperidade dos recursos locais. Isto se viu agravado no último período do Antigo Regime com a perda das colônias, principal fonte de ingressos do Estado, assim como pelos conflitos bélicos nos que o país esteve imerso, que aumentaram os gastos. Esta situação levou a que os distintos governos que se sucederam na Espanha desde a metade do século XVII até o final do XIX, tivessem um objetivo comum, o controle dos recursos locais. Com este trabalho demonstramos que o sistema de informação contábil foi utilizado para tal fim, convertendo-se em ferramenta de controle dos recursos locais por parte do governo.

PALAVRAS CHAVE: Contabilidade Pública Local, Antigo Regime, Novo Regime, Século XIX.

CLASIFICACIÓN JEL: M49, N4

RECIBIDO: junio 2008 APROBADO: enero 2010

CORRESPONDENCIA: Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla, Avda. Ramón y Cajal, 1 C.P. 41.018, España.

CITACIÓN: Campos Lucena, M. S., (2010). Control de los recursos locales a través de la contabilidad pública: la transformación del proceso del antiguo al nuevo régimen. *Innovar*, 20(36), 15-34.

María Soledad Campos Lucena

Doctora en Contabilidad y Economía Financiera. Profesora colaboradora del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Universidad de Sevilla.
Correo electrónico: mscampos@us.es

RESUMEN: Durante mucho tiempo, la precariedad financiera del Estado colisionaba con la bonanza de las arcas locales. Esto se vio agravado en la postrimería del Antiguo Régimen con la pérdida de las colonias, principal fuente de ingresos del Estado, así como por los conflictos bélicos en los que el país se vio inmerso, que incrementaron los gastos. Esta situación motivó que los distintos gobiernos que se sucedieron en España desde mitad del siglo XVII hasta finales del XIX tuvieran un objetivo común: el control de los recursos locales. Con este trabajo se demuestra que el sistema de información contable fue utilizado para tal fin, convirtiéndose en herramienta de control de los recursos locales por parte del gobierno.

PALABRAS CLAVE: contabilidad pública local, antiguo régimen, nuevo régimen, siglo XIX.

INTRODUCCIÓN

El trabajo que se presenta a continuación tuvo muchas motivaciones; la primera de ellas derivada precisamente de la abundancia de acontecimientos que se produjeron durante el periodo objeto de estudio, comprendido desde mitad del siglo XVIII hasta finales del XIX de la historia de España, que despertó en nosotros una curiosidad apasionante y que provocaron la transformación del país que de siglos pasados había heredado una estructura feudal proveniente de la Edad Media, en un país con una estructura centralizada que sirvió de base a la organización de un Estado liberal.

No sólo se debe hacer referencia a su complejidad sino también a su amplitud, no teniendo constancia de un estudio similar para un periodo tan amplio que permita obtener una visión global de lo ocurrido en el mismo.

Si se tiene en cuenta un entorno más extenso, la ideología liberal que se estaba extendiendo por toda Europa en aquella época, se fue introduciendo en España. El cambio dinástico¹ que se produjo en el siglo XVIII fue responsable en parte de la adaptación española, ya que el establecimiento de una monarquía centroeuropea trajo consigo la idea de administración que se estaba implantando en el resto del continente.

Los conflictos entre la burguesía liberal y la oligarquía dominante existían en toda Europa, dando lugar a retrocesos en el estructura liberali-

¹ Se hace referencia al cambio de la dinastía de los Austrias por la de los Borbones en 1700, tras morir Carlos II sin descendencia y después de la guerra de sucesión.



zadora que al final acabaría imponiéndose (Témine et ál., 1982, pp. 51-52). La mala situación de la Hacienda Pública, unida a otra serie de problemas internos, dio lugar a que los retrocesos en la modernización del sistema contable se acentuaran, retrasando su evolución con respecto al resto de Europa.

Por último, cabe aclarar que fue el modelo contable implantado a lo largo del periodo de análisis el que sentó las bases del actualmente aplicado por las corporaciones locales.

A pesar de existir trabajos previos relacionados con este tema, todos ellos lo enfocan desde otras perspectivas, cubriendo con ello áreas de la investigación complementarias pero totalmente diferentes a la abordada por este estudio. El trabajo de Campos (2003) se centra en la evolución normativa relacionada con la contabilidad pública durante el mismo periodo de análisis, sobre todo aquella que afecta a la contabilidad presupuestaria. Hace un recorrido por

las normas y sus cambios, relacionándola con los cambios políticos, de forma descriptiva, sin entrar en el análisis de las citadas normas. El artículo de Campos y Sierra (2006), aunque hace referencia al modelo contable, se centra en el aspecto liberalizador que supuso la implantación del citado modelo en la gestión de los recursos públicos. El trabajo de Del Moral (1996) coincide en parte del ámbito temporal con este estudio; no obstante, aunque hace referencia a la evolución presupuestaria y por tanto a la contabilidad, trata fundamentalmente de los recursos contenidos en los presupuestos: tipología, evolución, etc., así como a su ubicación dentro del modelo contable, sin centrarse en el propio sistema. En Sierra y Campos (2009) se aborda la evolución contable a partir de 1812, se hace una revisión de la normativa relativa al tema y su evolución haciendo hincapié en dos de las fases del sistema presupuestario, así como de la influencia que la aplicación práctica del mismo tuvo en el desequilibrio presupuestario que se produjo en el ayuntamiento de Carmona.

El objetivo que nos marcamos con este trabajo, a la vista de las lagunas existentes, es realizar un estudio de la evolución del sistema contable público desde el Antiguo al Nuevo Régimen, así como exponer el análisis en profundidad del mismo, de forma que permita 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 analizado sobre los recursos de los ayuntamientos, así como que la contabilidad se convirtió en el citado sistema de información.

También pretendemos demostrar la influencia que la evolución del modelo contable ejerció sobre los ayuntamientos, y la vinculación de los cambios políticos con la evolución del mismo.

Como objetivo secundario está el de 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 y siguiendo la clasificación de Stewart (1992) en relación con la metodología de investigación sobre los distintos enfoques que permiten abordar la investigación en historia de la contabilidad, este trabajo 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, en 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 cual se ha tratado de analizar el contexto en el que se desarrolla el caso objeto de estudio y se ha estudiado a su vez la aplicación práctica del modelo contable en los ayuntamientos de dos localidades de la provincia de Sevilla, Carmona y Tocina.

Nuestro trabajo está dividido en cuatro apartados además del presente que nos sitúa en el punto de partida y nos introduce en lo que va a ser su desarrollo. En la sección segunda, se pretende hacer el estudio del contexto en el que se desarrolla nuestro trabajo, al que ya se hizo referencia. En la tercera, se realiza un estudio cronológico de la evolución del modelo contable aplicado en los ayuntamientos a lo largo del periodo de análisis. Hasta aquí se desarrolla el cuerpo teórico del trabajo.

Las secciones cuatro y cinco, que componen lo que se podría denominar cuerpo práctico, se dedican, la primera de ellas, al estudio de la aplicación práctica del modelo contable municipal y su transformación del Antiguo al Nuevo

Régimen tanto en los pueblos de señorío como de realengo, y la segunda, a recoger las conclusiones del trabajo.

Con respecto a las fuentes documentales y bibliográficas utilizadas, en este trabajo se ha hecho uso de documentos contables extraídos fundamentalmente de los archivos históricos municipales de Carmona y Tocina. La elección del archivo de Carmona se debió fundamentalmente a su volumen de documentación, a la calidad de la misma, así como a la excelente organización y accesibilidad del archivo; al mismo tiempo, el ayuntamiento de Carmona se ajustaba al contexto rural que hacía posible generalizar sus prácticas contables al resto de pueblos. La documentación del Archivo Histórico Municipal de Tocina permitió comparar la evolución sufrida por los ayuntamientos de señorío y de realengo durante el periodo de análisis, contando dicho archivo con una serie documental completa hasta 1823, no siendo necesaria la comparación más allá de esta fecha debido a la desaparición de los señoríos² con la llegada del Nuevo Régimen.

Por otro lado, las fuentes secundarias utilizadas se pueden clasificar en dos grupos: el primero, referido a la historia en general, que nos ha permitido contextualizar la institución objeto de estudio, y el segundo, formado por textos actuales y coetáneos referidos a la contabilidad.

Por último se utilizaron normas y textos reguladores de la actividad contable, entre los que se pueden distinguir normas estrictamente contables y normas de competencias más amplias, pero que de forma directa o indirecta regulan aspectos contables.

LA EVOLUCIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS DEL ANTIGUO AL NUEVO RÉGIMEN. EL CRECIMIENTO DEL GASTO MUNICIPAL Y LA NECESIDAD DE SU CONTROL

A lo largo del trabajo se realizó una serie de cortes en el periodo de análisis que representan las fechas más significativas con relación a los cambios políticos y las modificaciones del sistema contable. Estas fechas son 1745, 1760, 1812, 1823, 1845, 1870 y 1877.

Los dos primeros años corresponden al Antiguo Régimen, época caracterizada por una organización económica feudal, una estructura social estamental y política basada en el absolutismo monárquico, proveniente de la Edad Media. En este periodo, el déficit crónico que venía sufriendo el erario público hacía necesaria una sustancial reforma de

² "El Decreto de 8 de agosto de 1811 acabó con la jurisdicción señorial, que desde entonces se quedaba incorporada a la corona de modo definitivo" (Pérez Ledesma, 1988, p. 671).

la Hacienda del Estado. Esta necesidad reformista gozaba del asentimiento general de los políticos de la época, y constancia de ello nos queda en la bibliografía que en el siglo XVIII se imprimió sobre el tema³. No obstante, las posibles medidas por adoptar tenían naturaleza diversa, pudiendo afectar tanto a la vertiente de los ingresos (Cabarrús 1783)⁴, como a la de los gastos (Ensenada, 1748)⁵, y, por supuesto, a la propiedad concejil⁶, que confería a los ayuntamientos una situación de saneamiento envidiable por parte del Estado.

Por ello, en 1745 se produce el primer intento de control con la aprobación de la *Instrucción para la Administración de los Arbitrios*⁷ y en 1760 la *Instrucción para la Administración de los Propios y Arbitrios del Reino*, que produjo un cambio radical en la administración de los propios, preten-

diendo centralizar el sistema y dotar de eficacia la gestión de la propiedad concejil, hecho que topó con el poder de ciertos cargos municipales, basados en la adquisición⁸, que de dichos cargos hicieron en épocas anteriores (Fernández, 1993, p. 17).

En 1812 comienza la transición hacia el Nuevo Régimen. Esta nueva época modifica la organización política, basándola a partir de ahora en el Estado Liberal en cualquiera de sus vertientes (monarquía constitucional, monarquía parlamentaria o república), su organización económica —en la que empieza a predominar el capitalismo—, así como una nueva estructura social en la que se pasa de una sociedad estamental a la aparición de una nueva clase dominante, la burguesía que se abre camino. 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 fue en ese año cuando se produjo el despegue definitivo del modelo contable liberal para las corporaciones locales. En ambos años se aprobaron unas constituciones de carácter liberal y centralista que acabaron imponiéndose.

Estas constituciones fueron desarrolladas por distintas leyes, entre las que se debe destacar la *Instrucción para el gobierno económico-político de las provincias de 1823*, que supuso el desarrollo y la puesta en práctica de las ideas emanadas de la Constitución de 1812, y la *Ley de 8 de enero de 1845 de organización y atribuciones de los ayuntamientos*, que conseguiría consolidar el modelo liberal. Ambas normas, a pesar de ser aprobadas por gobiernos liberales, contenían diferencias sustanciales como se comprobará más adelante.

A lo largo del siglo, se aprobaron numerosas leyes que derogaban a su predecesora, aunque en realidad no suponían

³ Sirva como ejemplo la memoria presentada el 15 de julio de 1735 al rey Felipe V por una Junta de Ministros, siendo el secretario de despacho de Hacienda el marqués de Torrenueva, que pretendía examinar el gasto anual y proponer los medios oportunos, "teniendo en cuenta que el reino no es capaz de sufrir nuevas extraordinarias contribuciones" (Lasarte et ál., 1988, p. 299).

⁴ Ejemplo de ello se encuentra en la propuesta del marqués de Cabarrús, quien sugiere un cambio en la estructura del sistema fiscal que eliminase la contribución provincial e imputase la tributación a la propiedad, al tiempo que extendiese la imposición a todos los estamentos sociales (Lasarte et ál., 1988, pp. 93-94).

⁵ Sirva como ejemplo la propuesta del marqués de Ensenada del 18 de noviembre de 1748, que en relación con los gastos argumentaba que únicamente con su reducción sería posible mejorar las finanzas públicas y subsanar los gastos de guerra, proponiendo para ello una serie de medidas por adoptar (Lasarte et ál., 1988, pp. 143-144).

⁶ La propiedad concejil estaba compuesta por un conjunto de bienes pertenecientes a los municipios, unos destinados a la obtención de rentas (propios) y otros al disfrute del común de los vecinos (comunes). Las fincas concejiles proceden de la apropiación en el tiempo de los asentamientos, de donaciones del monarca o "cartas pueblas", de donaciones de particulares o de su compra. En el siglo XIX los ayuntamientos atribuyen generalmente sus derechos de propiedad sobre estas fincas a la "posesión inmemorial", aduciendo la dificultad de localizar los títulos o contratos correspondientes. También existen fincas pertenecientes a dos o más municipios y explotadas mancomunadamente. Otras veces el suelo y el arbolado pertenecen a distintos dueños, pudiendo el municipio compartir la propiedad con algún particular. Las prácticas de repartos comunales (aunque en pequeña medida) se extendieron al siglo XIX. No obstante, en la práctica la distinción entre propios y comunes no está tan clara. Las fincas concejiles no se encuentran uniformemente repartidas de una a otra región (De Castro, 1979, p. 32). De hecho, son muchos los autores que van definiendo unos y otros bienes en función del aprovechamiento que se hace de ellos.

⁷ Febrero nos define los arbitrios diciendo que son "aquellos derechos que por carecer de propios y con facultad Real han impuesto sobre el aceite, vino, vinagre, carne y otras cosas o frutos vendibles, como asimismo los impuestos en puertas, mesones y ventas". Citado por Fernández Carrión (1993, pp. 13-14).

⁸ La venta de cargos fue una de las principales fuentes de ingresos para la hacienda central durante los siglos XVI y XVII. A pesar de la intención reformadora de Felipe III a su llegada al trono a finales del siglo XVI, que impidió la venta de cargos municipales, la venta de los cargos públicos de ámbito estatal prosiguió durante su reinado. Su sucesor, Felipe IV, intentó una nueva reforma que pretendía reducir parte de los oficios públicos, hecho que no solo no se consiguió, sino que además siguieron las ventas de cargos, requeridas para hacer frente a las necesidades de la política exterior. El resto de representantes de la casa de Habsburgo siguió reconociendo los perjuicios de la venta de cargos, pero fue incapaz de recuperarlos al carecer de medios para ello, lo que hizo que la existencia de oficios enajenados se prolongase hasta la etapa final del Antiguo Régimen (Domínguez Ortiz, 1984, pp. 173-183), a pesar de la escasa aceptación social que tenían, debido a la excesiva presión que ejercían sobre los contribuyentes, que se veían obligados a sostener a sus titulares a la vez que incrementaban de forma progresiva los gastos municipales.

más que pequeñas modificaciones con respecto a ellas. No obstante, nos ha parecido conveniente resaltar la importancia de las leyes municipal y provincial de 1870, al suponer estas un punto de inflexión en la centralización del sistema contable. Dichas normas fueron aprobadas tras la revolución de 1868 y bajo la vigencia de la Constitución de 1869. El proceso de centralización y pérdida de autonomía de los gobiernos locales que se había generado a lo largo del siglo se quebró con la aprobación de estas normas que se regían por un espíritu descentralizador y quisieron dotar a los municipios de potestad suficiente en la gestión de sus recursos, tanto en la vertiente de los ingresos como en la de los gastos.

En 1877, es retomada la tendencia general seguida a lo largo del siglo a través de la aprobación de las leyes municipal y provincial del 2 de octubre, que suponían un retroceso en la democratización y descentralización que emanaba de la normativa anterior.

Esta pérdida de autonomía tuvo su origen en los siglos XVI y XVII, aunque se acentuó en el XVIII. Durante estos periodos los agobios financieros de la corona buscaron solución en las arcas municipales. Sin embargo, a lo largo del siglo XVIII no solo se buscó la financiación procedente de las corporaciones locales, sino que se intentó controlar la gestión de las mismas por parte de la administración central (García y Comín, 1995, p. 88).

Tras esta centralización subyacía la idea de fraude de las oligarquías locales, fraude que era necesario controlar. En este sentido, García (1996, p. 365) afirma que "la mejora en la administración se lograría mediante un rígido control por parte de las instituciones centrales sobre las autoridades concejiles".

En definitiva, se debe 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 CONTABILIDAD MUNICIPAL Y SUS FASES

Partiendo de que la contabilidad es un sistema de información utilizado por sus usuarios en el proceso de toma de decisiones, se debe señalar que el sistema ha sufrido muchas modificaciones a lo largo de la historia, tanto en el ámbito público como en el privado.

La contabilidad de la administración local desempeñó un papel fundamental en el cambio institucional que sufrió dicha administración del Antiguo Régimen hasta la configuración de la administración moderna que se produjo a lo largo de todo el siglo XIX. El sistema contable proporcionó a la administración central información necesaria para controlar los recursos de los ayuntamientos, tanto por la vertiente de los ingresos como por la de los gastos, y además provocó la transformación interna de los ayuntamientos, que se vieron obligados a seguir una metodología de trabajo sin precedentes en dicha institución; es decir, además de la recopilación de datos concernientes a las operaciones realizadas durante el periodo como medio de rendición de cuentas, la contabilidad debía proporcionar la información necesaria para la mejor ejecución del presupuesto.

Durante el Antiguo Régimen, el sistema contable vigente en los ayuntamientos aparecía reglamentado en el *Real Decreto e Instrucción de 30 de Julio de 1760 para la Administración de los Propios y Arbitrios del Reino, baxo la dirección y gobierno del Consejo*, y previamente por la *Instrucción del año 1745 para el gobierno y administración de los Arbitrios*. En la citada normativa se recogía un modelo contable que toparía con el que vendría a sustituirlo con la llegada del Nuevo Régimen⁹. A lo largo del siglo XIX fueron promulgadas muchas normas que dedicaban parte de su articulado a la regulación contable, tanto de forma directa como indirecta. El análisis de la normativa contable vigente en cada momento, así como los fines que se pretendían conseguir con ella, suponen un aspecto muy relevante en la investigación en historia de la contabilidad, hasta el punto de ser considerado por Hernández Esteve (2000, p. 60) como uno de los caminos a seguir por la investigación de la historia de la contabilidad en España.

No obstante, el modelo vigente en el Antiguo Régimen seguiría poniéndose en práctica durante el primer cuarto de siglo, a pesar de los intentos de los gobiernos progresistas por implantar el nuevo, que no empezaría a tener vigencia real sino prácticamente desde mitad de siglo.

Fueron muchas las normas promulgadas a lo largo del siglo XIX que dedicaron al tratamiento de la contabilidad una parte importante de su articulado, tanto directa como indirectamente.

Los cambios históricos no se produjeron repentinamente por la aprobación de una norma en un momento dado; son muchos los factores que intervienen en la evolución de las instituciones y sus prácticas: la resistencia al cambio,

⁹ El citado modelo viene recogido en los artículos VI, VII, VIII, XIX, X y XV de la Instrucción de 1760.

la lentitud de la información en aquella época, las turbulencias políticas que se produjeron, así como el poder que ejercían las oligarquías locales sobre los recursos municipales al que no estaban dispuestos a renunciar, supusieron la continuidad de las prácticas contables llevadas a cabo en los ayuntamientos durante el Antiguo Régimen tras varios intentos de implantación del nuevo modelo a partir de las cortes de Cádiz, sin llegar a tener éxito, prácticamente hasta 1845.

En este trabajo, como ya se anotó, se realizó un estudio de la evolución del modelo contable aplicado en los ayuntamientos a lo largo del periodo de análisis, a través de la normativa relacionada con el mismo. El sistema que llegó a implantarse durante el siglo XIX, y que posteriormente serviría de base al que actualmente es aplicado en los ayuntamientos, se puede dividir en cuatro fases:

1. Elaboración del presupuesto.
2. Cuenta y razón de las operaciones.
3. Liquidación del presupuesto, y
4. Rendición de cuentas.

ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO

El presupuesto ha sido utilizado desde sus orígenes para controlar los ingresos y los gastos. A finales del siglo XVIII, y sobre todo en el XIX, el presupuesto del Estado empieza a ser utilizado también como medio de planificación económica. En 1840, Canga Argüelles (1840, p. 133) define el presupuesto como

el cálculo anticipado que se hace del importe de las obligaciones que debe satisfacer el tesoro público, reducidas a las verdaderas e indispensables necesidades del servicio y del valor que hayan de rendir las contribuciones ordinarias: deduciendo de la comparación de ambas partidas, el déficit que resulte para buscar a su tiempo los recursos extraordinarios capaces de igualar la data con el cargo.

En esta definición se resumen los dos objetivos que persigue. Por un lado, la *planificación económica*, de manera que las finanzas públicas se mantengan saneadas, y por otro, el *control de los recursos*, ya que se estipulan por anticipado las obligaciones y su financiación.

En el proceso de elaboración del presupuesto se detectaron tres fases que se repiten a pesar de los cambios normativos que se produjeron a lo largo del siglo. Estas son las de formación del presupuesto, discusión-censura-publicidad del mismo y, por último, aprobación. En los gráficos 1, 2 y 3, con intención de aclarar su desarrollo posterior, se resumen los cambios realizados en cada una de las fases, respectivamente.

Con respecto a la primera de las fases, las diferencias más significativas a medida que el sistema contable era modificado, radicaba en el órgano competente para formar el presupuesto, en la fecha en que este debía formarse y en el tipo de presupuesto que se utilizaba en cada momento.

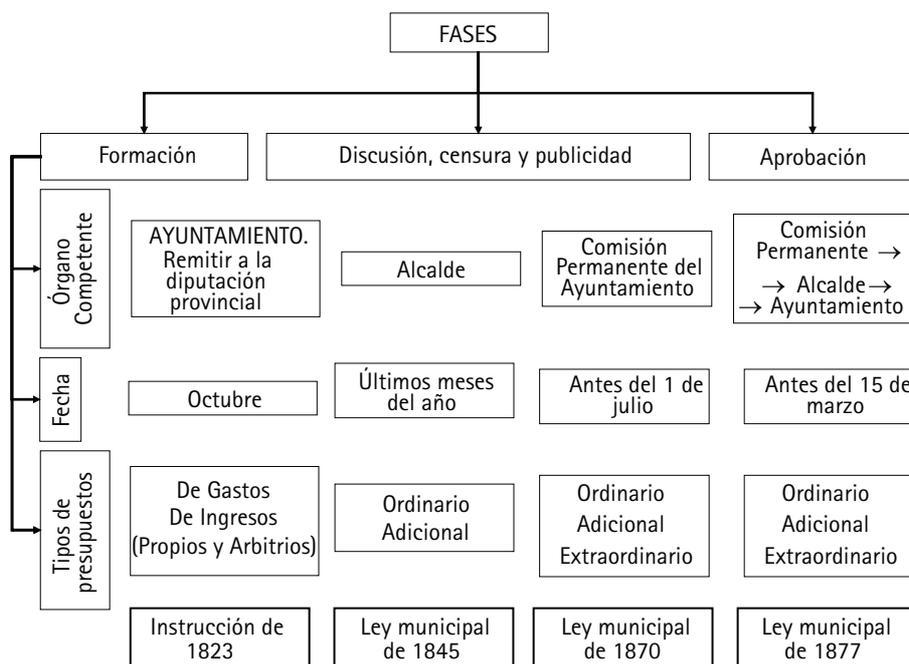
La Instrucción de 1823 (art. 30) encargaba a los ayuntamientos la formación de los presupuestos en el mes de octubre y su remisión a la Diputación Provincial. Debían formarse dos presupuestos, uno de gastos públicos ordinarios y otro que recogiese los ingresos procedentes de los propios y arbitrios, así como una proposición de nuevos arbitrios que cubriesen el déficit en caso de que existiera.

En 1845, la formación anual de los presupuestos pasaba a ser competencia del alcalde (Ley Municipal de 1845, art. 91). Aunque no se especificaba ninguna fecha para la formación del presupuesto, se preveía la prorrogación del presupuesto anterior (Ley Municipal de 1845, art. 99) si el nuevo no estaba aprobado antes de fin de año, por lo que debía ser antes de esa fecha. Los presupuestos que recoge esta norma son dos: uno ordinario de ingresos y gastos, que recogería los ingresos y gastos corrientes del periodo, y uno adicional (Ley Municipal de 1845, art. 103), que se formaría en el periodo de ampliación correspondiente a los seis meses siguientes al periodo ordinario, y que si además de recoger los resultados del periodo anterior recogiese algún incremento de gasto, seguiría el mismo trámite que el ordinario.

En 1870 la formación del presupuesto pasaba a ser competencia de la Comisión Permanente del Ayuntamiento (Ley Municipal de 1870, art. 126). No especifica la norma ninguna fecha para la formación del presupuesto; sin embargo, el periodo ordinario de vigencia¹⁰ transcurría del 1 de julio a final de junio, con base en la ley general de contabilidad del Estado (Ley Municipal de 1870, art. 125), por lo que los presupuestos debían estar elaborados antes de esa fecha. Con respecto a los tipos de presupuestos, además de los recogidos en la ley anterior se añade la posibilidad de elaborar un presupuesto extraordinario,

¹⁰ Con respecto al periodo de vigencia del presupuesto, este queda claramente definido en el libro de actas de la Junta Municipal de Asociados del ayuntamiento de Carmona (AHMC Patrimonio, 1010), dado que en sesión de 6 de septiembre de 1874 "a las nueve de la noche, se recoge el Acta de votación definitiva de los presupuestos y arbitrios que han de regir para este Ayuntamiento en el ejercicio económico desde primero de Julio de 1874 al 30 de Junio de 1875 y seis meses siguientes del periodo de ampliaciones para los resultados de cobros y pagos hasta el 31 de diciembre de 1875, en que se cerrarán los efectos de este presupuesto a fin de rendir su cuenta justificada por todas las operaciones de contabilidad practicadas durante dicho ejercicio".

GRÁFICO 1. Evolución de la elaboración del presupuesto: formación



Fuente: elaboración propia.

destinado a cubrir atenciones imprevistas, satisfacer alguna deuda o para cualquier otro objeto de importancia no determinado en el ordinario o porque sean insuficientes los recursos consignados en el mismo.

La Ley de 1877 establecía que la formación del presupuesto (Ley Municipal de 1877, art. 146) comenzara con la elaboración de un proyecto de presupuesto por la comisión permanente, y este pasase al ayuntamiento por medio del alcalde con una memoria justificativa del contenido del mismo. Tampoco en este caso se establecía de forma clara la fecha en que debía formarse el presupuesto; no obstante, debían ser remitidos a los gobernadores antes del 15 de marzo (Ley Municipal de 1877, art. 150). En relación con los tipos de presupuestos, esta ley no introduce modificaciones con respecto a la ley anterior.

El gráfico 2 resume la evolución de la segunda parte de la elaboración del presupuesto: discusión, censura y publicidad, a medida que la normativa se iba modificando.

De la segunda de las fases, la Instrucción de 1823 decía que la discusión debía realizarse "a puerta abierta, en día festivo, a una hora cómoda..."; en definitiva debía hacerse una discusión pública. Los presupuestos debían ser censurados por el síndico, cuyo informe sería remitido a la Diputación Provincial junto con los presupuestos (Instrucción de 1823, arts. 31-32). Este control por parte de la Diputación es reflejo de la centralización en el sistema contable, a la que se tendería a lo largo de todo el siglo.

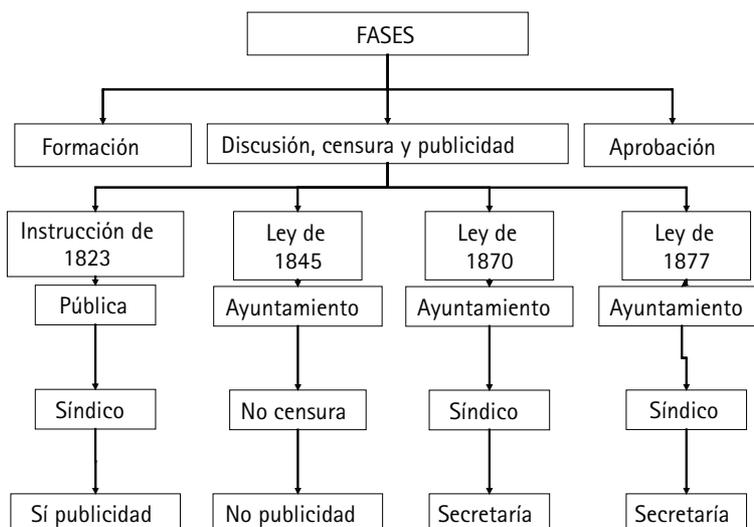
En 1845 se producen cambios importantes. El presupuesto era discutido y votado por el ayuntamiento, a puerta cerrada (Ley Municipal de 1845, arts. 65 y 98). No dice nada la ley de la censura del síndico ni, por supuesto, de la publicidad.

En 1870, los presupuestos se discuten en el ayuntamiento y vuelven a ser censurados por el síndico, tras lo cual debían recibir publicidad quedando expuestos en la secretaría del ayuntamiento tras su aprobación (Ley Municipal de 1870, art. 139). Estos requisitos de publicidad y censura se mantienen en la ley de 1877 (Ley Municipal de 1877, art. 146).

La centralización o descentralización del proceso de aprobación del presupuesto fue pieza clave en la regulación de los distintos sistemas presupuestarios. En el gráfico 3 se resume la evolución de esta fase a medida que cambiaba la normativa:

En 1823, la aprobación del presupuesto ordinario corría a cargo de la Diputación Provincial (Instrucción de 1823, art. 99); en 1845, era competencia del jefe político si los ingresos eran inferiores a 200.000 reales, pues en caso contrario la aprobación correspondía al rey (Ley Municipal de 1845, art. 98). La ley de 1870 (art. 140) supuso un cambio en la tendencia centralizadora que se siguió a lo largo del siglo, concediendo a los ayuntamientos potestad para aprobar los presupuestos, en concreto a la Junta Municipal compuesta por el ayuntamiento y los asociados.

GRÁFICO 2. Evolución de la elaboración del presupuesto: discusión, censura y publicidad



Fuente: elaboración propia.

GRÁFICO 3. Evolución de la elaboración del presupuesto: aprobación



Fuente: elaboración propia.

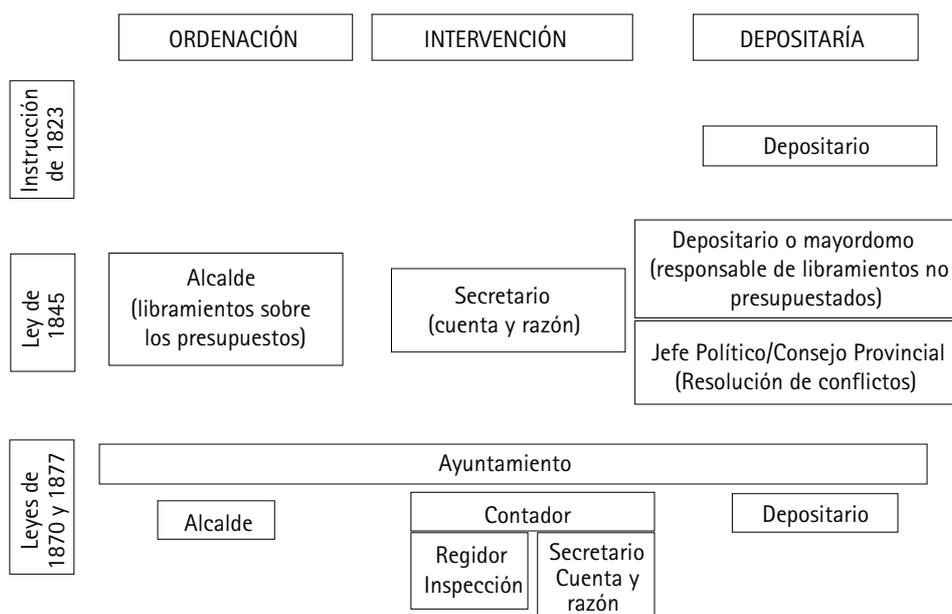
En 1877 vuelve la centralización y la pérdida de autonomía de los entes locales al aprobarse los presupuestos de forma previa en los ayuntamientos pero requiriendo la aprobación definitiva por parte de los gobernadores, pudiendo la Junta Municipal interponer ante el gobierno recurso contra los acuerdos de los gobernadores. Si los recursos no estuviesen resueltos antes del 15 de junio, registrarían los presupuestos aprobados por la Junta, pudiendo ser los acuerdos de esta última apelables ante el gobernador (Ley Municipal de 1877, art. 150). Existía una excepción para este proceso: se trataba de los presupuestos extraordinarios, destinados a atender medidas sanitarias

de absoluta urgencia en las calamidades públicas y obras de carácter perentorio y que podían ser aprobados por la Junta Municipal (Ley Municipal de 1877, art. 151).

CUENTA Y RAZÓN DE LAS OPERACIONES

La segunda de las fases del modelo contable, la cuenta y razón de las operaciones, se refiere a aquellos trámites que siguen al presupuesto, en concreto a las entradas y salidas de fondos en la Depositaria y demás actos que con ellos se practican antes de rendir cuentas (Abella, 1878, p. 630).

GRÁFICO 4. Evolución de la cuenta y razón de las operaciones



Fuente: elaboración propia.

En esta fase se pueden distinguir tres pilares básicos: la ordenación, la intervención y la Depositaria. En el gráfico 4 se resume su evolución.

En 1823, correspondía al depositario la percepción de los caudales de propios y arbitrios, así como pagar los libramientos que se expedían. Respecto del resto de capitulares, ni siquiera el alcalde podía percibir ni retener fondos (Instrucción de 1823, art. 28).

En 1845, la ordenación corresponde al alcalde, quien debía expedir los libramientos correspondientes sobre cantidades que estaban presupuestadas. Correspondía al secretario llevar la cuenta y razón de los ingresos y los gastos del presupuesto municipal (Instrucción de 1845, regla 18) y era responsabilidad del depositario o mayordomo el pago de partidas que no estuviesen presupuestadas, por lo que podían negarse a pagar libramientos del alcalde en caso de que este expidiese libramientos sobre cantidades no presupuestadas. Las discrepancias que surgiesen en este sentido serían resueltas por el jefe político, de acuerdo con el Consejo Provincial (Ley Municipal de 1845, art. 105). Se puede comprobar, entonces, que el nivel de autonomía en este periodo es mínimo, los presupuestos son aprobados por el jefe político o el rey según el caso, y cualquier gasto no presupuestado –en definitiva cualquier modificación presupuestaria–, podía ser resuelto por el jefe político, manteniendo este, en última instancia, el control presupuestario.

Las leyes de 1870 y 1877 regulan esta fase del modelo de la misma forma. Tanto la recaudación y la administración

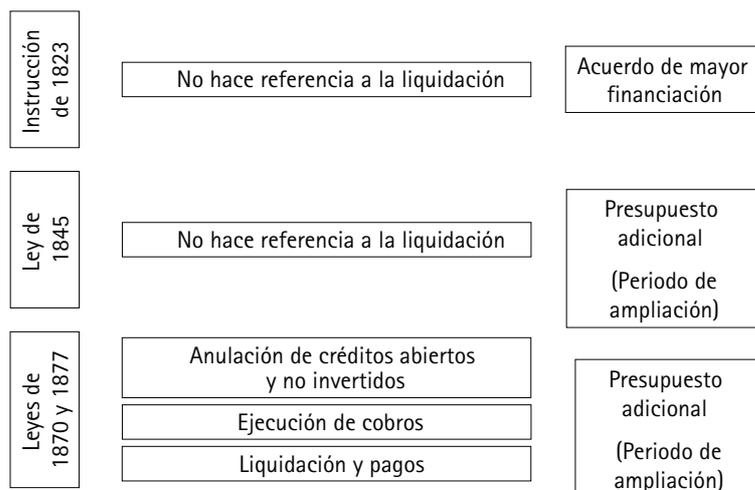
de los fondos como su distribución e inversión estaban a cargo del ayuntamiento (Ley Municipal de 1870, arts. 146-147; Ley Municipal de 1877, arts. 154-155). No obstante, al requerir estas operaciones una atención continuada, y para evitar abusos, la ley permitía la delegación de las mismas en órganos unipersonales, correspondiendo la ordenación de pagos al alcalde y la intervención al contador; en aquellos ayuntamientos donde no hubiese contador, la intervención sería ejercida por un regidor nombrado por el propio ayuntamiento (Ley Municipal de 1870, art. 148; Ley Municipal de 1877, art. 156).

En las mismas leyes se proclamaba al secretario como el encargado de registrar las entradas y salidas de caudales, autorizar los libramientos y tomar razón de las cartas de pago en aquellos ayuntamientos donde no hubiera contador (Ley Municipal de 1870, art. 120; Ley Municipal de 1877, art. 127). Por ello interpretamos del articulado de la ley que la función interventora se desgajaba en dos: la del regidor como mero inspector, y la del secretario como operador que ejecutaba la cuenta y razón de las operaciones relacionadas con los registros, libramientos, etc. Al depositario le correspondían fundamentalmente tres operaciones dentro de la cuenta y razón: percibir los fondos, custodiarlos y pagar.

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

En el gráfico 5 se resume la evolución de la fase de liquidación:

GRÁFICO 5. Evolución de la liquidación del presupuesto



Fuente: elaboración propia.

En 1823 no se hace referencia expresa a la liquidación, sino simplemente mención a la norma sobre la posible necesidad de mayor financiación para gastos públicos y objetos de utilidad común, para lo cual podía adoptarse un acuerdo al que debía dársele la misma publicidad que al presupuesto (Instrucción de 1823, art. 33).

La Ley de 1845 tampoco habla de liquidación, pero sí hace ya referencia al *presupuesto adicional* que se formaría cuando se reconociese la necesidad de aumentar los gastos para objetos indispensables, y seguiría el mismo proceso que el presupuesto ordinario (Ley Municipal de 1845, art. 103).

En esta fase, nuevamente las leyes de 1870 y 1877 siguen los mismos criterios, indicando que una vez terminada la cuenta y razón de las operaciones, y concluido el año económico, quedaban anulados los créditos abiertos y no invertidos durante el ejercicio, y que durante los seis meses siguientes en el periodo de ampliación se ejecutarían los cobros de arbitrios presupuestados y la liquidación y pago de los servicios realizados en el año. Transcurrido el periodo ordinario, dentro del mes siguiente y previa liquidación de los presupuestos del ejercicio anterior, que debería cerrarse definitivamente el 31 de diciembre, se formaría el presupuesto adicional (Ley Municipal de 1870, art. 131; Ley Municipal de 1877, art. 141).

Esta forma de operar tuvo su origen en el problema que suponía incluir en el presupuesto de un año los sobrantes del año anterior. Si únicamente este cumplía con el objetivo de enlazar las resultas del presupuesto vencido con los ingresos y gastos del año siguiente, para su aprobación bastaba con que lo formase la comisión y lo aprobase el ayuntamiento.

Además, este presupuesto podía cumplir un segundo objetivo: el de consignar los gastos no previstos en el ordinario y proponer transferencias de créditos que la necesidad de los servicios aconsejase (R.O. de 1859, art. 14). En este caso su trámite era similar a la de los presupuestos ordinarios (R.O. de 1859, art. 15). Con la ley del 20 de agosto de 1870 esta última posibilidad quedó derogada, al menos en teoría, incorporándose la opción de formar un presupuesto extraordinario para cubrir atenciones imprevistas (Ley Municipal de 1870, art. 135). El periodo de ampliación quedó suprimido en 1905 (R.D. de 1905, art. 1).

RENDICIÓN DE CUENTAS

Tras la liquidación del presupuesto, se llega a la última de las fases del modelo contable, la *rendición de cuentas*, etapa clave en el control de los recursos, y que durante el Antiguo Régimen se realizaba *a posteriori*.

La Instrucción de 1745 dotaba a los ayuntamientos de una gran autonomía, no recogiendo esta norma la obligación de rendir cuentas de propios y arbitrios, siendo los cargos de los ayuntamientos los encargados de tomar cuenta y razón de los propios y arbitrios, y estimular sus cobros y pagos.

La Instrucción de 1760 reduce la autonomía local. El Título VI de la citada Instrucción, señala que

la falta de Propios que generalmente tienen las Ciudades, Villas y Lugares de estos mis Reynos para sus precisas dotaciones han obligado a solicitar en todas sus urgencias facultades para imponer sobre sus abastos y otros géneros comerciales ciertos derechos con título de Arbitrios,

hipotecándolos a los censos que sobre ellos se han tomado para atender a la urgencia que los motivaba, y valiéndose de otros medios, en gravísimo perjuicio del común, con pretexto de necesidades públicas, de modo que esta especie de exacción grava más que las contribuciones impuestos para sostener la causa pública...

A pesar de nacer con un espíritu temporal, los arbitrios se prorrogan de forma interminable.

La citada Instrucción hace referencia a la falta de efecto de las providencias dadas para el buen gobierno, dirección y pura administración de estos caudales públicos, ya que no habían sido ejecutadas de forma adecuada por los encargados de manejar los citados caudales. Por ello, menciona:

...he resuelto que los Propios y Arbitrios que gozan y poseen todos y cada uno de los Pueblos de estos mis Reynos corran baxo la dirección de mi Consejo de Castilla, ..., los dirija gobierne y administre, y tome las cuentas de ello anualmente... Y quiero que anualmente me de cuenta por la vía reservada de Hacienda del estado de los Propios y Arbitrios, sus valores, cargas, redenciones que se hayan hecho, y Arbitrios que han cesado por haberse cumplido el término de la concesión, y no haber más motivo para la concesión de ellos, para enterarme de los efectos que produce esta providencia.

La mencionada norma establecía que el contador del ayuntamiento, si lo hubiese, o el *escribano* o *fiel de fechos* de cada pueblo, fuese quien formase cada año la cuenta de propios y la de arbitrios de forma detallada, además de estipular la intervención de determinados recursos para cubrir los gastos de la administración. Las cuentas eran rendidas en el propio ayuntamiento, y los recursos gestionados por distintos cargos del mismo, aunque siempre bajo el control ejercido por el Estado para lo que las cuentas se remitieran a la Contaduría de propios y arbitrios.

Esta Instrucción recoge lo que podríamos llamar las líneas generales de un plan de autofinanciación, instando a los ayuntamientos a que no cubriesen todas sus obligaciones, y a reinvertir, cuando les fuese posible, el excedente procedente de los arbitrios en la compra de bienes de propios:

En los pueblos donde los Propios no alcancen á cubrir sus obligaciones, procurará el Consejo con el sobrante de Arbitrios comprarle algún Propio equivalente á que tenga la dotación que necesita, de modo que no se vea precisado á valerse de otros medios que perjudiquen la libertad y disfrute de los comunes á los vasallos; y mientras no haya fondos para la compra del Propio, se suplirá lo que falte de los Propios con el sobrante de los Arbitrios.

A pesar de estos controles, los ayuntamientos seguían gozando de una autonomía financiera mayor a la que disfrutarían en el Nuevo Régimen (Instrucción de 1760, cap. XVIII).

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.

La Constitución de 1812 sienta las bases del nuevo sistema contable; no obstante, su corta vigencia impidió su desarrollo práctico, que se inició realmente con la Instrucción de 1823. En ella se establecía que fuese el depositario quien presentase las cuentas. Estas debían ser examinadas por el ayuntamiento, asistido por el síndico, debiendo emitirse un informe por escrito si se hallaran algunos reparos contra ellas (Instrucción de 1823, arts. 40-41), y con el dictamen de este serían remitidas a la Diputación Provincial (Instrucción de 1823, art. 43).

Una vez corregidos los errores y aprobadas de forma preliminar por el ayuntamiento, las cuentas pasaban a ser gloradas por la Diputación Provincial, y con el visto bueno de esta eran remitidas a recibir la aprobación superior del jefe político de la provincia (Instrucción de 1823, art. 107).

En la fase de rendición de cuentas debía demostrarse la sumisión de los ayuntamientos a la voluntad superior del gobierno. Este, normativamente pretendía controlar los recursos de los ayuntamientos, permitiéndoles únicamente la recaudación e inversión que reconocía el presupuesto. En la fase de rendición de cuentas debía demostrarse que la ejecución del presupuesto se había llevado a cabo sin extralimitaciones y de acuerdo con la normativa vigente.

En 1845 sería el alcalde quien tenía obligación de presentar las cuentas al ayuntamiento. El ayuntamiento las examinaría y censuraría, y con el dictamen de la Corporación Municipal, el alcalde las remitiría al jefe político o al gobierno para su aprobación en función de los mismos criterios que se seguían para la aprobación de los presupuestos (Ley Municipal de 1845, art. 107).

La ley de 1870 establecía que fuese el contador o concejal interventor, asistido si fuera necesario por el secretario, el encargado de formar las cuentas municipales (Ley Municipal de 1870, art. 152). Las cuentas eran examinadas por la Asamblea de Vocales de la Junta Municipal, una vez hubiesen sido fijadas definitivamente por el ayuntamiento (Ley Municipal de 1870, art. 153). Tras ser discutidas y diligenciadas por la Junta, esta se reunirá a puerta cerrada y sin la asistencia de los concejales para acordar y votar por

mayoría absoluta el dictamen definitivo (Ley Municipal de 1870, art. 155). Es importante resaltar la descentralización que implica esta ley, pudiendo las cuentas municipales ser aprobadas de forma definitiva por los vocales de la Asamblea Municipal.

Si en la votación no se obtuviese mayoría absoluta, las cuentas eran devueltas al ayuntamiento para que realizara por escrito las observaciones pertinentes que pasaban a la Comisión Provincial para su aprobación definitiva (Ley Municipal de 1870, art. 156).

En 1877 se produce un retroceso en la democratización y en la descentralización que emanaba de la norma de 1870. Son dos las modificaciones fundamentales que introduce esta ley con respecto a la anterior. La primera se refiere al órgano encargado de revisar y censurar las cuentas, pasando esta de la Asamblea de Vocales¹¹ a la propia Junta Municipal¹². La segunda se refiere a la centralización que se produce en la aprobación de las citadas cuentas, que en este caso correspondía al gobernador oída la Comisión Provincial si los gastos no excedían de 100.000 pesetas, y en caso contrario al Tribunal Mayor de Cuentas del Reino, previo informe del gobernador y la Comisión Provincial. El resto de modificaciones son consecuencia de las dos anteriores.

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

LA EVOLUCIÓN DE LA PRÁCTICA CONTABLE MUNICIPAL DEL ANTIGUO AL NUEVO RÉGIMEN

Durante el Antiguo Régimen, los municipios se encontraban divididos entre aquellos que dependían directamente del rey, llamados de realengo, y otros en los que entre el rey y el municipio mediaba con distinta intensidad el poder del señor, llamados de señorío. En la Edad Media fue una división intermedia, de carácter administrativo, tratándose de un señorío territorial, y cuando asumían la función de justicia pasaban a ser un señorío jurisdiccional, lo que suponía la exención de la entrada de oficiales de justicia reales. Esto no quería decir que se rompiera la relación directa del súbdito con el rey, sino que el señor actuaba como inter-

mediario entre ellos y ejercía prácticamente de funcionario de la Corona. (García Calonge, 2001, p. 237).

En el caso de Carmona, Fernando III¹³ otorgó un fuero municipal a la ciudad, a la que decidió incluir en la categoría de realengo. Durante la centuria previa a los Reyes Católicos, el poder municipal progresivamente se vio monopolizado de forma hereditaria por determinados linajes, dando lugar a la aparición de nuevos señoríos jurisdiccionales otorgados por Enrique II¹⁴ como estrategia para garantizarse el apoyo de determinados grupos nobiliarios, en un periodo marcado por las luchas políticas entre la monarquía y la nobleza.

La precariedad de recursos de la corona durante el reinado de Felipe II¹⁵ provocó la disminución del término municipal de Carmona al ser enajenados baldíos, tierras comunales y señoríos de realengo a la nobleza. Durante los reinados de los Austrias el ayuntamiento se vio obligado a hacer frente de forma continuada a las exigencias de hombres y dinero de la Corte, que se encontró inmersa en multitud de conflictos militares (Wikipedia, 2009).

Con respecto a los señoríos, la expansión de los mismos se remonta a los siglos XVI y XVII, y la diferencia entre ellos radica en que durante el primero se vendieron lugares eclesiásticos, mientras que en el segundo se enajenaron los de realengo. Los señoríos de importancia datan del reinado de Felipe II. Algunos fueron adquiridos por la vieja nobleza y la mayoría por la alta burocracia o por comerciantes y banqueros extranjeros (Domínguez Ortiz, 1984, pp. 57-58). En el caso del señorío de Cantillana, por poner un ejemplo cercano a Carmona, hay que decir que perteneció al señorío del arzobispado de Sevilla desde 1252 tras su reconquista cristiana por Fernando III, y quedó incluida en tal señorío hasta su venta en 1567 (junto a Brenes y Villaverde) a Juan Antonio Corzo Vincentelo de Leca (Wikipedia, 2009; Carmona Ruiz, 1996, p. 17).

Los señores como grandes propietarios eran absentistas, motivados por la desarticulación de sus estados a lo largo de extensos territorios y delegando la jurisdicción en corregidores, alcaldes mayores y cargos municipales similares a los de realengo. A pesar de la existencia de señores benévolo ilustrados, eran frecuentes las quejas contra la mala calidad de la justicia y la administración señoriales. En 1802 se trató de regular por ley el nombramiento y salario de los alcaldes mayores en los señoríos y reunir

¹¹ "La Junta Municipal se compone del Ayuntamiento y de la asamblea de Vocales asociados en número triple que el de Concejales, designados de entre los contribuyentes del distrito". Ley Municipal del 20 de agosto de 1870, art. 59.

¹² "La Junta Municipal se compone del Ayuntamiento y de los Vocales asociados en número igual al de Concejales, designados de entre los contribuyentes del distrito". Ley Municipal del 2 de octubre de 1877, art. 64.

¹³ Entre 1201 y 1252.

¹⁴ Entre 1333 y 1379.

¹⁵ Entre 1556 y 1598.

en una misma persona varios cargos con la finalidad de ahorrar dinero, nombrando además el señor a personas identificadas con sus intereses económicos. Sin embargo, los puestos no eran renovados y compensaban sus escasas retribuciones a costa de los vasallos. Al ir cayendo en desuso los antiguos derechos vasalláticos y los derechos jurisdiccionales, la auténtica fuente de rentas para el señor se fue concentrando en la percepción de tributos enajenados por la corona, y sobre todo en la explotación de tierras, para lo que resultaba de gran utilidad el control de las autoridades territoriales y de las municipales (De Castro, 1979, pp. 43-44).

En los territorios de régimen señorial, entre la autoridad real y el vasallo existía una jurisdicción intermedia delegada que radicaba en señores particulares. En el terreno jurídico-administrativo, las prerrogativas de los señores suponían una serie de atribuciones que básicamente consistían en nombrar alcaldes o confirmar los propuestos entre los que habían sido elegidos por el Concejo, designar a regidores y, en general, todos los oficios relacionados con el "gobierno de una república". En las *Respuestas General del Catastro de Ensenada* se mencionan tres tipos de dependencia de los derechos jurisdiccionales de los señores. La primera es aquella en que el señor tiene poder absoluto para el nombramiento y la designación en cargos de gobierno, en cuyo caso tiene derecho de proveer todas las personas encargadas de funciones administrativas o de justicia y habitualmente es el beneficiario total o parcial de los rendimientos económicos de tales funciones; la segunda, aquella en la que el señor no ejerce ningún poder; y la tercera, en la que tiene la potestad para aprobar o confirmar las elecciones del Concejo, o en los que de una forma u otra dichos Concejos intervienen (Mateos, 1966, pp. 39-40).

Con respecto al cargo de mayordomo, este tenía encomendada, según las ordenanzas de 1550 de la Villa de Cantillana, la función de ordenar la vida agraria y llevar adelante toda la gestión económica del Concejo, debiendo dar cuenta al final de su mandato de las transacciones económicas que había efectuado (Carmona Ruiz, 1996, p. 23). Las citadas ordenanzas recogen la función del mayordomo en el capítulo CXX y se pueden transcribir como sigue (Carmona Ruiz, 1996, p. 79):

Porque la cuenta que el mayordomo del conçejo diere sea más çierta e verdadera y no pueda auer fraude en ella, hordenamos e mandamos que el mayordomo sea obligado a mostrar çedula de quanto gastare, diere e pagare en razón del dicho su ofiçio de mayordomo si pasare de tres reales arriba, e que no le sea resauido de otra manera en cuenta. E si lo pagare por mandado de los alcaldes o de alguno dellos haya de tener el tal mandato por esostros, so las mesmas penas.

Con respecto a Tocina, desde 1248 perteneció a la Orden de San Juan de Jerusalén o de Malta. Debió ser una villa rica, a juzgar por los documentos de los siglos XVI y XVII que se han conservado, lo que la convertía en muy "apetitiva" para los comendadores de la Orden, a pesar de contar con un término municipal muy escaso (Pueblos Andaluces, 2009).

Una vez situados en el contexto histórico en el que se desarrolla este trabajo, se pasa a analizar la información recogida de los archivos (en el cuadro 1 se resumen los documentos utilizados).

Dicha información se puede dividir en dos grandes grupos: por una parte, información recogida de los estados contables, como presupuestos o cuentas liquidadas, y por otra, la información recabada de otro tipo de documentos oficiales, fundamentalmente los libros de actas y las cuentas de propios.

De estos documentos, se han extraído a su vez dos tipos de información: una *cuantitativa*, que permite observar la evolución de la magnitud en que los acontecimientos se iban produciendo, así como el uso de la contabilidad como sistema de control de los recursos; y otra *cualitativa*, con la que se pudo contrastar el nivel al que se ponía en práctica el sistema contable implantado a lo largo del periodo analizado.

Con respecto a la información cuantitativa, únicamente se desgranó la relativa al ayuntamiento de Carmona a partir de 1845, fecha en la que las competencias de los ayuntamientos se incrementaron de manera notable, a la vez que los recursos con los que contaban se vieron mermados por la pérdida de propios y las limitaciones a la imposición¹⁶. A través de ella nos podemos hacer una idea de la magnitud del control que el Estado llegó a ejercer sobre los ayuntamientos, y cómo la contabilidad sirvió de base para su control.

Cabe señalar que a lo largo de este periodo circularon en España tres monedas distintas: reales de vellón, escudos y pesetas. A efectos comparativos se realizó la conversión de las dos últimas en la primera¹⁷, proceso que se repitió a lo largo del trabajo por ser la moneda cuyo uso ocupa una mayor extensión temporal dentro del periodo de análisis.

¹⁶ Se puede encontrar información más detallada sobre la evolución de los recursos con los que contaban los ayuntamientos así como de sus competencias en la obra de Francisco Comín de 1996, *Historia de la Hacienda Pública, II. España (1808-1995)*.

¹⁷ La equivalencia entre las monedas sería la siguiente:

¹ escudo – 10 reales de vellón

¹ peseta – 4 reales de vellón

CUADRO 1. Información archivística utilizada en el análisis de la evolución de la práctica contable municipal

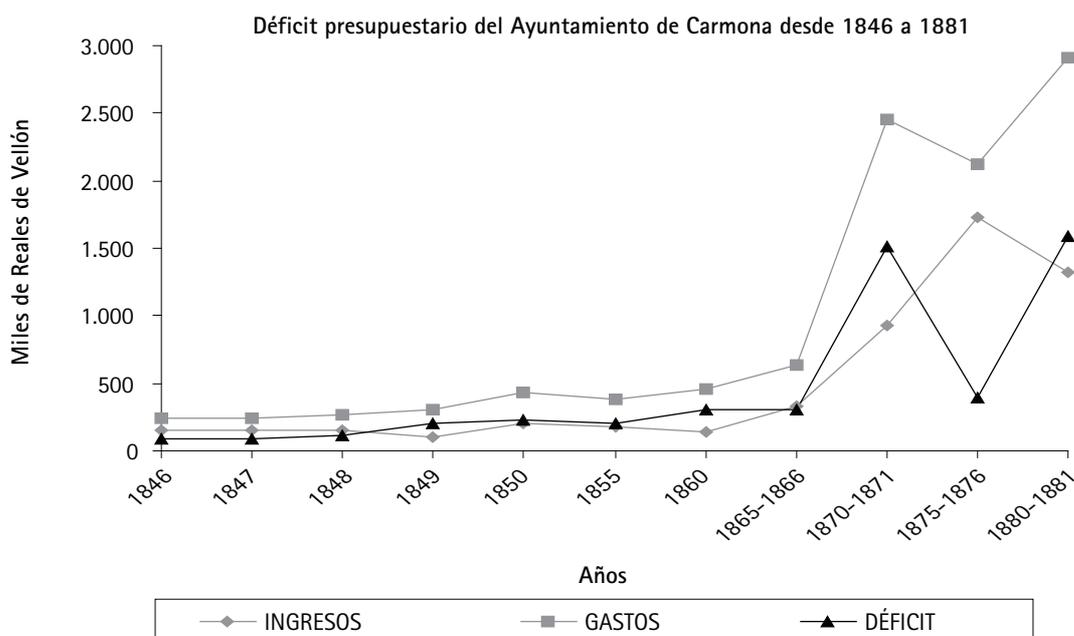
ARCHIVO HISTÓRICO MUNICIPAL DE TOCINA		
LEGAJO	DOCUMENTO	AÑO
1 (Libro)	Actas Capitulares	1896-1898
108	Libro de Cuentas de los bienes de Propios y Arbitrios	1675-1779
109	Libro de Cuentas de los bienes de Propios y Arbitrios	1780-1795
110	Libro de Cuentas de los bienes de Propios y Arbitrios	1796-1815
111	Libro de Cuentas de los bienes de Propios y Arbitrios	1816-1835
ARCHIVO HISTÓRICO MUNICIPAL DE CARMONA		
1008	Actas de la Junta de Propios*	1763-1799
1009	Actas de la Junta de Propios	1802-1846
1010	Actas de la Junta de Propios	1872-1900
1448	Cuentas	1813-1816
1862**	Presupuesto ordinario: gastos e ingresos	1836-1853
1863	Presupuesto ordinario: gastos e ingresos	1853-1862
1865	Presupuesto ordinario: gastos e ingresos	1863-1870
1866	Presupuesto ordinario: gastos e ingresos	1870-1877
1867	Presupuesto ordinario: gastos e ingresos	1877-1882
1868	Presupuesto ordinario: gastos e ingresos	1882-1888
1949 (Libro)	Presupuesto ordinario: gastos e ingresos	1896-1897

Fuente: elaboración propia.

* Las juntas locales de propios es el órgano encargado de velar por el cumplimiento de la normativa encaminada a la buena administración y gestión de los caudales públicos con el fin de aliviar a los pueblos en función de la naturaleza de los recursos (Novísima recopilación Libro VII - Título XVI).

** A pesar de que este legajo contiene presupuestos de ingresos y gastos a partir de 1836, no empiezan a ser consecutivos sino desde 1845.

GRÁFICO 6. Evolución del déficit presupuestario del Ayuntamiento de Carmona desde 1846 a 1881



Fuente: elaboración propia.

A partir de 1845, la tendencia de los gastos es alcista mientras que la de los ingresos es a la baja, lo que disparó el déficit presupuestario, que pasó de una cuantía de casi 90.000 reales en 1846 a más de 200.000 en 1855 y casi 1.600.000 reales a final de siglo. Únicamente durante la vigencia de la ley de 1870 se produjo un descenso pronunciado del déficit, puesto que esta ley descentralizaba el sistema contable y permitía un mayor grado de autonomía de los entes locales sobre sus recursos. Esta tendencia confirma la idea de que los ayuntamientos fueron obligados a hacer frente a un mayor número de competencias y en mayor cuantía, sin que este aumento de obligaciones de inversión fuese acompañado de un adecuado plan de financiación que les permitiese hacerles frente.

En las propias actas de las reuniones de la Junta de Propios del ayuntamiento de Carmona, se recoge en reiteradas ocasiones el apremio de los acreedores por el cobro al ayuntamiento, así como la referencia al estancamiento que han sufrido los ingresos procedentes de los propios y al incremento de los gastos a los que han de hacer frente.

Los ingresos en el ayuntamiento de Carmona habían aumentado en la primera década de implantación del modelo contable establecido por la ley de 1845 algo más de un 13%, mientras que los gastos lo hacían por encima del 55%. Durante este periodo los ingresos provenían de los bienes de propios del ayuntamiento y de la beneficencia, fundamentalmente; los gastos en cambio reflejan el incremento de la asunción de competencias del ayuntamiento, entre las que merecen especial atención por la magnitud de su variación la de policía urbana, que pasó de suponer un gasto de 3.660 reales de vellón en 1846 a 46.255 reales de vellón en 1855, motivado fundamentalmente por el gasto en el alumbrado público que de no tener dotación en 1846 supuso una cuantía de 39.310 reales de vellón en 1855, y la instrucción pública que aumentó de 14.400 reales en 1846 a 35.732 en 1855 y 26.136.44 pesetas en 1885-1886, lo que equivalía a 104.575,44 reales de vellón.

Si se observan las partidas que componían los presupuestos de gastos del ayuntamiento en esta época, se puede constatar que dicho déficit se veía incrementado por una partida denominada contingente ordinario para el presupuesto provincial, que recogía los repartimientos provinciales correspondientes al ayuntamiento. Esta partida aparece en los presupuestos tras la revolución de 1868, pero sigue haciéndose uso de ella hasta final del periodo de análisis a pesar de los cambios políticos y normativos que acaecieron en aquella época.

Con respecto al segundo tipo de información al que se hacía referencia antes, este nos ha permitido comprobar cómo a lo largo de todo el periodo de análisis, en la prác-

tica el sistema contable se fue ajustando a la legalidad vigente en cada momento.

Durante el Antiguo Régimen los recursos con los que contaban los ayuntamientos se reducían fundamentalmente a los propios, de los que el mayordomo de propios¹⁸ debía dar cumplida cuenta a la Junta de Propios del ayuntamiento. Se pudo comprobar cómo desde 1765 en los *Cuadernos de las Juntas de Propios* del ayuntamiento de Carmona, se le solicita al mayordomo de propios correspondiente la rendición de cuentas de su mayordomía: "Acordose de conformidad se haga saver a Antonio Martín Delgado Mayordomo que fue de los propios en el año próximo pasado forme y presente la quenta de su Mayordomía" (AHMC Patrimonio, 1008).

Posteriormente, ese mismo año, en una reunión de la Junta de Propios se exponía la liquidación de la citada cuenta en los términos siguientes:

Se dio quenta y leio a esta Junta la quenta de propios dada por Antonio Martín Delgado Mayordomo que fue en el año próximo pasado de sesenta y ocho¹⁹ por la que resulta de Alcanze contra el referido ocho mil y mas reales de vellón, y no ofreciendosele reparo alguno en ellas se remitan al ayuntamiento de la ciudad en el primero que se celebre y que en su vista acuerde lo que tenga por conveniente (AHMC Patrimonio, 1008).

Una vez inspeccionadas las cuentas eran remitidas a la Contaduría General de la ciudad de Sevilla, para su inspección. La respuesta de la Contaduría se producía prácticamente un año más tarde.

La puesta en práctica del modelo presupuestario iba a servir de base al gobierno para obligar a los ayuntamientos a hacer frente a competencias que anteriormente no les correspondían; no obstante, el sistema contable requería el adecuado sistema de control que se ejercía a través de las cuentas liquidadas que habían de rendirse a entes territoriales superiores.

No se encontró la misma regularidad documental en la rendición de cuentas como en la aprobación de los presupuestos, aunque la Junta Municipal de propios durante la primera mitad del siglo XIX controlaba la gestión de los

¹⁸ El mayordomo de propios era la persona encargada de recaudar y gestionar los bienes de propios de los ayuntamientos (Novísima recopilación, Libro VII).

¹⁹ Se refiere a 1768.

mayordomos de propios, los regidores²⁰ y corregidores²¹ en las reuniones de la Junta, que aunque no controlaban el presupuesto en su globalidad, sí que lo hacían de temas parciales de la gestión de los recursos.

Con respecto a la rendición de cuentas de los pueblos de señorío y de realengo, la única diferencia radicaba en que en los primeros, 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 (pueblo de señorío perteneciente a una orden militar), 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. Valga como ejemplo el acta de aprobación de las cuentas de caudales del ayuntamiento de Tocina del 10 de febrero de 1768, donde se presentan las cuentas referidas al año para su aprobación (AHMT Patrimonio, 108):

En la villa de Tocina en diez días del mes de febrero de mil setecientos sesenta y ocho a las precedentes cuentas de Caudales de Propios de esta villa que se contienen en esta foja y quatro precedente con los recargos a su justificación²² que los acompañan en ellas mismas y en ellas mismas resultan corregidas después del año pasado de mil setecientos sesenta y seis dadas, y formadas por el Mayordomo que fue de estos efectos Juan Joseph Daza, de quien pasarían firmadas.

Se observa que los controles de los ingresos y los gastos de los ayuntamientos se realizan siempre *a posteriori*, una vez que los recursos eran gestionados a lo largo del año por el mayordomo de propios, quien encontraba limitada su gestión por los controles de la Junta, de la que necesitaba autorización para determinados gastos. No se llevaba a

cabo una previsión a modo de presupuesto que permitiese mejorar la gestión de los recursos antes de su manejo, hecho este que se ha podido constatar en todos los casos estudiados, valiendo como ejemplo el acta de la Junta de Propios del 27 de enero de 1802 del ayuntamiento de Carmona (AHMC Patrimonio, 1009):

En la ciudad de Carmona en la mañana del día veinte y siete de Enero de 1802 los señores Presidente y Ministros de la Junta Municipal de Propios a consecuencia de citación anterior hecha por los Porteros de la Ciudad se juntaron a celebrarla en las Casas Capitulares a saber el Sr. ... Se acordó lo siguiente

La Junta en vista de la Cuentas dadas por Pedro Vicente Mayordomo de los Caudales de Propios correspondientes a sus Ventas del año pasado de mil ochocientos con el testimonio de sus valores y documentos que acreditan las Partidas de su Data como también las que estasen unidas a ellas por los gastos que se ocasionaron con motivo de las Enfermedades de Contagio que en el mismo año epidemiaron en las Ciudades de Cádiz, los Puertos de Sevilla y otros Puertos de esta Provincia, habiéndolas inspeccionado acordó de conformidad el aprobarlas en su todo y que en su consecuencia y que desde luego se remitan originales a la Contaduría General del Estado.

Con la llegada del Nuevo Régimen, los cambios que se produjeron en los ayuntamientos tanto de señorío como de realengo afectaron a la institución en todos los sentidos. Los avances y retrocesos en la evolución al sistema liberal se hicieron notar en la propia composición de la Junta Municipal de Propios, que cambia por completo tras la aprobación de la Constitución de 1812, y vuelve a hacerlo con el regreso al trono de Fernando VII.

Los cambios se advierten también en la ejecución del sistema contable. En lo que respecta a la contabilidad pública, se comprobó que no existen diferencias significativas en la evolución de los ayuntamientos de los pueblos de señorío y de realengo.

Con el modelo liberal que acabó implantándose en el Nuevo Régimen, el control *a posteriori* del presupuesto se convertía en la base del sistema; incluso se observó que la tendencia a la centralización que se vio turbada con la aprobación de la ley de 1870, tuvo su correctivo en 1881, cuando las cuentas rendidas por el alcalde y depositarios de los años en que la citada ley tuvo vigencia fueron examinadas por una comisión creada para ello y que debía emitir un dictamen al ayuntamiento, teniendo en cuenta que en este año estaba vigente la ley de 1877, la cual seguiría en vigor durante 47 años.

²⁰ Desde 1707, a la cabeza de los municipios empiezan a situarse a los corregidores, y bajo su control los regidores, que en principio pertenecieron a la nobleza local. Con el tiempo las regidurías fueron perdiendo interés para los nobles, quienes empezaron a permitir el acceso a otras personas al oficio de regidor.

²¹ El corregidor era el representante de la autoridad real en la vida de los pueblos, con funciones judiciales y administrativas, y jurisdicción en el ámbito de su corregimiento. El corregidor reside en la ciudad cabeza del corregimiento donde era jefe de la administración municipal y presidía el cabildo, quedando así los municipios vinculados a la autoridad real mediante este representante del poder central. Ejercía funciones judiciales siendo juez con jurisdicción civil y criminal en todo el ámbito de su corregimiento, salvo en las villas y lugares del mismo que tuviesen alcalde ordinario. Las apelaciones de las sentencias de corregidores y de alcaldes ordinarios correspondían a la Audiencia. También asumían los corregidores las funciones de policía, velando por el orden y la seguridad públicos y defendiendo la jurisdicción real en su territorio.

²² Junto con las cuentas y las actas de las reuniones, se recogen todos los justificantes de las cuentas.

A pesar de haber dejado a un lado la distinción primaria entre pueblos de señorío y de realengo, se observó cómo a final de siglo, en 1896, el modelo liberal había acabado implantándose en todos los ayuntamientos, quedando patente en las Actas Capitulares del Ayuntamiento de Tocina correspondientes a ese año (AHMT Actas Capitulares, 16).

Se dio cuenta al ayuntamiento de haberse recibido el presupuesto adicional de 1895 a 96 aprobado por el Sr. Gobernador civil de la provincia.

Adicional refundido con la correspondiente aprobación del Exmo. Señor Gobernador Civil de la provincia perteneciente al actual ejercicio de mil ochocientos noventa y cinco a noventa y seis.

Para terminar, cabe señalar que a través de la documentación analizada se pudo comprobar que tanto en el ayuntamiento de Carmona como en el de Tocina el cumplimiento de la normativa legal de cada momento era bastante riguroso en forma y tiempo, teniendo en cuenta la lentitud burocrática de la época. Durante el Antiguo Régimen las competencias del ayuntamiento eran muy limitadas, pero su autonomía bastante amplia. El Estado a lo largo de todo el periodo de análisis vio en los recursos locales la solución a sus problemas financieros, por lo que su control se convirtió en prioridad para todos los gobiernos.

CONCLUSIONES

A lo largo de todo el periodo de análisis se constata que los distintos partidos políticos, independientemente de su color, persiguieron el control de los recursos locales, pretendiendo utilizarlos para sanear las deficiencias financieras de las arcas públicas a nivel estatal.

La aprobación en 1745 de la *Instrucción para el gobierno y administración de los arbitrios*, supuso el primer intento de control al que nos acabamos de referir. Sin embargo, hubo que esperar hasta 1760 para asistir a la primera gran reforma de las Haciendas locales, con la aprobación de la *Instrucción para la administración, cuenta y razón de los Propios y Arbitrios del Reyno*.

Esta reforma conllevó una reforma del sistema de información contable. Con ella, además de crear la Contaduría de Propios y Arbitrios, que pretendía controlar que los recursos de los municipios se gestionasen de la debida forma y de acuerdo con la legalidad, se intentaba controlar la composición de dichos recursos. Pese a ello, el sistema de información implantado, que era ejecutado por las corporaciones municipales de acuerdo con la normativa que lo

regulaba, no fue suficiente para centralizar el control de los recursos locales.

La normativa se aplicaba de forma rigurosa tanto en los pueblos de señorío como de realengo, al tener vigor en todo el ámbito local, sin distinción del origen real o señorial del pueblo en que se aplicase, implantándose de forma similar en ambos tipos de municipios durante el Antiguo Régimen. El sistema de información contable establecido por la citada norma no albergaba diferencias sustanciales para unos u otros. Con la llegada del Nuevo Régimen y la desaparición de los señoríos, las escasas diferencias existentes quedaron totalmente erradicadas.

No fue sino a partir de la llegada del estado liberal nacido a raíz de las cortes de Cádiz cuando la centralización del control de los recursos locales se convirtió en un hecho. El sistema de información contable, que con sus múltiples modificaciones se fue implantando de forma escalonada a lo largo del siglo XIX, desempeñó un papel fundamental en la citada centralización. Tras el cisma que supusieron las señaladas cortes en la organización social y económica española, la restauración del absolutismo que se produjo posteriormente, así como la continua alternancia entre liberales y absolutistas acaecida a lo largo del siglo, únicamente ralentizaron en cierta medida el proceso, pero no lo detuvieron.

Los ayuntamientos, que hasta entonces habían gozado de un equilibrio financiero razonable, comenzaron a perder el control sobre sus recursos. Se vieron obligados a hacer frente a un mayor número de competencias que les venían impuestas legalmente, a la vez que contaban con una menor cantidad de recursos. Las inversiones y financiaciones no crecían a un ritmo ni tan siquiera similar; los ayuntamientos no contaban con recursos suficientes ni con capacidad para conseguirlos. El hecho de que el incremento de las inversiones no se viese acompañado de un adecuado plan de financiación provocó el incremento desorbitado del déficit presupuestario de los ayuntamientos.

Las transformaciones sufridas por la contabilidad pública a lo largo del siglo XIX fueron considerables. Centrándonos en el ámbito local, si se observan estas transformaciones desde una perspectiva amplia a lo largo de todo el siglo, la tendencia supone una pérdida de autonomía por parte de los municipios, a pesar de que desde un espacio temporal más acotado se puedan observar movimientos descentralizadores en la autonomía de las corporaciones locales, como es el caso del sistema contable emanado de la normativa de 1870.

El modelo contable desarrollado a lo largo del siglo XIX puede dividirse en cuatro fases. La primera de ellas con-

sistía en la elaboración del presupuesto, en cuya aprobación radicaban los cambios fundamentales introducidos por las normas, ya que el aumento o disminución de la centralización de esta fase, marcaba el control de los recursos de las corporaciones locales por parte de entes territoriales superiores.

Con respecto a la cuenta y razón de las operaciones, se desarrollaba en los propios ayuntamientos; no obstante también se detectó cierta pérdida de autonomía sobre todo en 1845, cuando los pagos que no estuviesen presupuestados debían ser resueltos por el jefe político de acuerdo con el Consejo Provincial.

La tercera fase de liquidación del presupuesto quedaría regulada legalmente de forma completa a partir de 1870, cuando se ordena la anulación de los créditos abiertos y no invertidos en el presupuesto ordinario, así como la ejecución posterior de los cobros de arbitrios presupuestados y la liquidación y pago de los servicios realizados. Tras todo ello, debía liquidarse el presupuesto del ejercicio anterior para cerrarlo definitivamente.

Para terminar, la última fase del modelo, la rendición de cuentas pretendía demostrar que la ejecución del presupuesto se había llevado a cabo de acuerdo con la legalidad y sin extralimitaciones en la administración de los intereses comunes. La clave en la rendición de cuentas estaba en a quién debían rendirse las cuentas para ser revisadas y aprobadas de forma definitiva, mostrando la centralización o descentralización en el citado proceso.

A pesar de que en 1812 se sembró la semilla liberal, no es sino casi a mitad de siglo cuando se produce el cambio definitivo e irrevocable de la administración. Después de varios intentos, la entrada en vigor de la ley de 1845 fue la que definitivamente puso en marcha el moderno sistema contable que el estado liberal pretendió desde las propias cortes de Cádiz.

A partir de esa fecha el modelo contable fue introduciendo modificaciones acordes con los cambios políticos que se iban produciendo, pero la puesta en marcha del sistema ya se había conseguido. Se puede considerar, por tanto, 1845 como la fecha clave que constituye el punto de ruptura o discontinuidad entre las prácticas del Antiguo y del Nuevo Régimen, lo que no ha de restarle importancia a 1812 como la fecha de comienzo del cambio del sistema que acabó implantándose.

Los ayuntamientos adaptaron su organización al entorno teniendo en cuenta su influencia y restricciones. A finales del siglo XIX, el modelo contable liberal había sido totalmente asumido por parte de los ayuntamientos. La elaboración de los presupuestos, su ejecución y rendición de cuentas se llevaba a cabo con total normalidad, sin que los ayuntamientos se plantearan la posibilidad de no aplicarlo. Por el contrario, acataban las modificaciones realizadas en el sistema contable por los gobiernos de la nación, que pretendían acercar el control contable que se ejercía sobre los municipios a sus ideales políticos.

En definitiva, y respondiendo al objetivo que nos marcamos al principio, hemos podido constatar cómo el sistema contable que acabó imponiéndose a mitad del siglo XIX, se convirtió en el instrumento de control sobre los recursos de las corporaciones locales utilizado por el Estado. No obstante, el objetivo común perseguido por los distintos partidos políticos, independientemente de su ideología, de control de los recursos locales, provocaba que a medida que pasaban a ocupar el poder, utilizasen el citado sistema de información como mecanismo de control. La evolución sufrida por el sistema contable afectó la organización de los ayuntamientos, su estructura y funcionamiento, logrando la definitiva consolidación del proceso contable dentro de los entes locales, durante la segunda mitad del siglo XIX.

Debido a la amplitud del periodo analizado, nos parece interesante profundizar en la implantación que a lo largo del mismo tuvo el sistema contable. Nos gustaría analizar la ejecución contable en periodos más cortos, teniendo en cuenta las fechas clave marcadas, y dividiendo el actual periodo de análisis en tres, uno correspondiente al Antiguo Régimen y dos al Nuevo, el primero de los cuales llegaría hasta 1845 y el segundo desde esta fecha hasta final de siglo, pero considerando un mayor número de ayuntamientos representativos del conjunto de España.

Paralelamente estamos interesados en realizar trabajos similares referidos a otros entes públicos como el Estado y las Diputaciones Provinciales.

También nos parece relevante realizar un estudio sobre la influencia que el modelo contable estudiado en este trabajo ha tenido en la contabilidad pública posterior al periodo de análisis, llegando incluso a nuestros días.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Archivo Histórico Municipal de Carmona

Sección Intervención, serie Presupuesto ordinario:
Libro: 1949.
Legajos: 1862, 1863, 1865, 1866, 1867, 1868.
Sección Patrimonio, serie Propios:
Legajos: 1008, 1009, 1010

Archivo Histórico Municipal de Tocina

Sección Patrimonio, serie Propios:
Legajos: 108, 109, 110, 111.
Actas capitulares:
Libro: 1

Publicaciones

- Abella, F. (1878). *Manual del Secretario de Ayuntamiento o Tratado teórico-práctico de administración municipal* (3a. ed.). Madrid: Imprenta de E. de la Riva.
- Cabarrús, Conde de (1783). Memorial Rey Nuestro Señor Carlos III para la extinción de la deuda nacional y arreglo de contribuciones en 1783. En Lasarte, J., Castellano, J.L., & Arias De Saavedra, I. (Eds.) (1988). *La Hacienda en la bibliografía del siglo XVIII. Noticias de obras impresas* (pp. 93-94) de Madrid: Monografía nº 61, Instituto de Estudios Fiscales, Sección de Reprografía del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Campos Lucena, S. (2003). Efectos de los cambios políticos en la normativa sobre contabilidad pública del siglo XIX: especial referencia a las corporaciones locales. Sevilla: Investigaciones sobre historia de la contabilidad en España, Gráficas Minerva, 1, 131-145.
- Campos Lucena, S & Sierra Molina, G. J. (2006). La contabilidad presupuestaria: Instrumento de información y control. La transición de los ayuntamientos españoles del Antiguo al Nuevo Régimen. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 4, 4-41.
- Canga Argüelles, J. (1840). Suplemento al diccionario de hacienda con aplicación a España. En *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*, Madrid: Imprenta de la viuda de Calero, reeditada por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda en 1980.
- Carmona Ruiz, M. A. (1996). *Ordenanzas Municipales de la Villa de Cantillana (1550)* Sevilla: Cuadernos de historia local Nº 2. Concejalía de Cultura, Excelentísimo Ayuntamiento de Cantillana.
- Comín Comín, F. (1996). *Historia de la Hacienda Pública, II. España (1808-1995)*. Barcelona: Crítica.
- De Castro, C. (1979). *La revolución liberal y los municipios españoles*. Madrid: Alianza Universidad.
- Del Moral Ruiz, J. (1996, jul.-sept.). Evolución presupuestaria y reglamentación contable de las haciendas locales y provinciales (1845-1911). *Revista de Estudios Políticos*, 93, 445-464.
- Domínguez Ortiz, A. (1984). *Política fiscal y cambio social en la España del siglo XVII* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Ensenada, Marqués de. (1748). Exposición dirigida a Fernando VI por el Marqués de Ensenada representándole el estado de la Hacienda en 1748, y reformas que en ella pueden hacerse. En Lasarte, J., Castellano, J. L. y Arias de Saavedra, I. (1988). *La Hacienda en la bibliografía del siglo XVIII. Noticias de obras impresas* de Monografía Nº 61 (pp.143-144). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Sección de Reprografía del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Fernández Carrión, R. (1993). *De capital territorial a capital financiero: la conversión de los bienes de propios andaluces en láminas de deuda pública*. Sevilla: Libros el Caballero Andante, Ed. Don Quijote.
- García García, C. (1996). *La crisis de las Haciendas Locales. De la reforma administrativa a la reforma fiscal (1743-1845)*. Valladolid: Junta de Castilla y León, Consejería de Educación y Cultura.
- García Calonge, M. (2001). Arrendó: una ciudad de señorío jurisdiccional. *Kalakorikos*, 6, 235-252.
- García García, C. & Comín Comín, F. (1995). Reforma liberal, centralismo y haciendas municipales en el siglo XIX. *Hacienda pública española*, 133, 81-106.
- Hernández Esteve, E. (2000). *El papel de la historia de la contabilidad en la economía*. Ponencia presentada en la II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera organizada por Asepuc. Toledo.
- Lasarte, J., Castellano, J. L. & Arias de Saavedra, I. (1988). *La Hacienda en la bibliografía del siglo XVIII. Noticias de obras impresas*. Madrid: Monografía Nº 61, Instituto de Estudios Fiscales, Sección de Reprografía del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Mateos, M. D. (1966, oct. 24). *La España del Antiguo Régimen*. Salamanca: Estudios históricos editados por Miguel Artola. Fascículo 0. Universidad de Salamanca.
- Novísima Recopilación de las Leyes de España (1805). Dividida en XII libros. En que se reforma la Recopilación publicada por el Señor Don Felipe II en el año de 1567, reimpresa últimamente en el de 1775: I se incorporan las pragmáticas, cédulas, decretos, órdenes y resoluciones reales, y otras providencias no recopiladas y expedidas hasta el de 1804. (Con tres índices generales) / mandada formar por Carlos IV.
- Pérez Ledesma, M. (1988). Sociedad y conflicto social. En Miguel Artola (Dir.), *Enciclopedia de Historia de España* (pp. 619-705). Madrid: Alianza Editorial.
- Pueblos Andaluces. (2009). *Sevilla. Tocina. Datos históricos del municipio de Tocina*. Extraído el 14 de septiembre de 2009 desde <http://www.pueblosandaluces.com/pueblos/>
- Sierra Molina, G. J. & Campos Lucena, S. (2009). El sistema de información contable de las corporaciones locales: el caso de Carmona. *Revista Técnica Contable*, 715, 52-63.
- Stewart, R. E. (1992). Pluralizing Our Past: Foucault in Accounting History. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 57-73.
- Témime, É., Broder, A., Chastagneret, G. (1982). *Historia de la España contemporánea. Desde 1808 hasta nuestros días*. Esplugues de Llobregat (Barcelona): Ariel Historia. I. G. Seix y Barral Hnos., S.A.
- Wikipedia, la enciclopedia libre (2009). *Cantillana. Historia*. Extraído el 14 de septiembre de 2009 desde <http://es.wikipedia.org>
- Wikipedia, la enciclopedia libre (2009). *Historia de Carmona. De los Austrias a los Borbones. Carmona en la edad moderna*. Extraído el 14 de septiembre de 2009 desde <http://es.wikipedia.org>

Normativa

- Madrid Imprenta Real. (1803). Real Decreto e Instrucción de 3 de febrero del año 1745 para el gobierno y administración de los Arbitrios. En *Nueva colección de los Reales Decretos, Instrucciones y Órdenes de S.M. para el establecimiento de la Contaduría General de Propios y Arbitrios del Reino, su administración, gobierno y distribución baxo la dirección del consejo, u de las providencias dadas para su observancia y cumplimiento* (pp. 27-35).
- Madrid Imprenta Real. (1803). Real Decreto e Instrucción de 30 de julio de 1760 para la Administración de los Propios y Arbitrios del Reino, baxo la dirección y gobierno del Consejo. En *Nueva colección de los Reales Decretos, Instrucciones y Órdenes de S.M. para el establecimiento de la Contaduría General de Propios y Arbitrios del Reino, su administración, gobierno y distribución baxo la direc-*

- ción del consejo, u de las providencias dadas para su observancia y cumplimiento* (pp. 1-27).
- Constitución Española de 19 de marzo de 1812. (1678). En González Muñoz, M. Á. (Ed.), *Constituciones, Cortes y Elecciones españolas. Historia y anécdota* (1810-1936). *Crónica General de España* (pp. 21-53). Ediciones Júcar.
- Instrucción 3 de enero de 1823, Decreto XLV para el gobierno económico-político de las provincias. (1984). En Del Moral Ruiz, J. (Ed.), *Hacienda Central y Haciendas Locales* (pp. 185-240). Instituto de Estudios de Administración Local.
- Constitución Española de 8 de junio de 1837. (1978). En González Muñoz, M. Á. (Ed.), *Constituciones, Cortes y Elecciones españolas. Historia y anécdota* (1810-1936). *Crónica General de España* (pp. 77-83). Ediciones Júcar.
- Real Decreto de 18 de diciembre de 1843 (2001). En Estapé F. y Rodríguez (Ed.), *La Reforma tributaria de 1845* (2a. ed.) (pp. 143-144). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Ley de 8 de enero de 1845 de Organización y atribuciones de los Ayuntamientos. (1984). En Del Moral Ruiz, J. (Ed.), *Hacienda Central y Haciendas Locales* (pp. 241-266). Instituto de Estudios de Administración Local.
- Ley provincial de 8 de enero de 1845. (1984). En Del Moral Ruiz, J. (Ed.), *Hacienda Central y Haciendas Locales* (pp. 267-282). Instituto de Estudios de Administración Local.
- Constitución Española de 23 de mayo de 1845. (1978). En González Muñoz, M. Á. (Ed.), *Constituciones, Cortes y Elecciones españolas. Historia y anécdota* (1810-1936). *Crónica General de España* (pp. 97-104). Ediciones Júcar.
- Instrucción de contabilidad 20 de noviembre de 1845 (Circular de 20 de enero de 1846). En *Enciclopedia Jurídica Española* (pp. 590-592), publicación autorizada por Real Orden de 4 de junio de 1910, Tomo XXV. Barcelona: Ed. Francisco Seix.
- Real Orden de 30 de julio de 1859. En *Enciclopedia Jurídica Española* (pp. 593-594), publicación autorizada por Real Orden de 4 de junio de 1910, Tomo XXV. Barcelona: Ed. Francisco Seix.
- Constitución Española de 1º de junio de 1869. (1978). En González Muñoz, M. Á. (Ed.), *Constituciones, Cortes y Elecciones españolas. Historia y anécdota* (1810-1936). *Crónica General de España* (pp. 141-152). Ediciones Júcar.
- Ley de 25 de junio de 1870 de administración y contabilidad de la hacienda. (1870). En *Boletín de la Revista Española de Legislación y Jurisprudencia* (pp. 705-716), año decimoséptimo, tomo XXXII, primer semestre. Madrid: Imprenta de la Revista de Legislación.
- Ley Municipal de 20 de agosto 1870. (1871). En *Colección Legislativa de España* (pp. 555-599), segundo semestre, Tomo CIV. Madrid: Imprenta del Ministerio de Gracia y Justicia.
- Ley Provincial de 20 de agosto 1870. En *Colección Legislativa de España* (pp. 599-617), segundo semestre, Tomo CIV. Madrid: Imprenta del Ministerio de Gracia y Justicia.
- Constitución Española de 30 de junio de 1876. (1978). En González Muñoz, M. Á. (Ed.), *Constituciones, Cortes y Elecciones españolas. Historia y anécdota* (1810-1936). *Crónica General de España* (pp. 189-198). Ediciones Júcar.
- Ley Municipal de 2 de octubre 1877. (1878). En *Colección Legislativa de España* (pp. 749-799), segundo semestre de 1870, Tomo 119. Madrid: Imprenta del Ministerio de Gracia y Justicia.
- Ley Provincial de 2 de octubre 1877. (1878). En *Colección Legislativa de España* (pp. 799-818), segundo semestre de 1870, Tomo 119. Madrid: Imprenta del Ministerio de Gracia y Justicia.
- Real Decreto de 21 de marzo de 1905. En *Enciclopedia Jurídica Española* (pp. 620-621), publicación autorizada por Real Orden de 4 de junio de 1910, Tomo XXV. Barcelona: Ed. Francisco Seix.

