

PECVNIA

Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León

2009

8

PECVNIA

Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León

Pecvnia (Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de León) es una publicación semestral con una marcada orientación interdisciplinar e intercultural. Su temática abarca todas las áreas del saber que confluyen en el mundo contemporáneo de la economía y la empresa. Con carácter anual se edita también un número monográfico.

Pecvnia da cabida a aportaciones científicas originales. El Consejo de Redacción, oído el parecer de los miembros del Consejo Asesor, compuesto por especialistas externos a la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de León, publica los originales seleccionados. Los trabajos pueden estar redactados en español, francés o inglés. Teniendo en cuenta la calidad excepcional del trabajo, el Consejo de Redacción estudiará la aceptación de investigaciones presentadas en otras lenguas. Si ese fuera el caso, los resúmenes irán en español e inglés.

Pecvnia está referida en los siguientes índices, catálogos y bases de datos:

- Latindex, Sistema regional de Información en Línea para Revistas Científicas de América Latina, El Caribe, España y Portugal. Universidad Nacional Autónoma de México.
- DICE (Difusión y Calidad Editorial de las Revistas Españolas de Humanidades y Ciencias Sociales y Jurídicas). Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC) y Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA).
- ISOC, Ciencias Sociales y Humanidades. Instituto de Estudios Documentales sobre Ciencia y Tecnología (IEDCYT-CSIC).
- Dialnet, Portal de difusión de la producción científica hispana. Universidad de La Rioja.
- IN-RECS, Índice de impacto Revistas Españolas de Ciencias Sociales.
- EC3, Grupo de Investigación Evaluación de la Ciencia y de la Comunicación Científica, Universidad de Granada.
- Base de Dades de Sumaris. Consorci de Biblioteques Universitàries de Catalunya.
- MIAR, Matriu d'Informació per a l'Avaluació de Revistes. Programa de Estudios y Análisis del Ministerio de Educación y Ciencia; Departament de Biblioteconomia i Documentació, Universitat de Barcelona.
- COMPLUDOC, Base de datos de artículos de revistas. Biblioteca de la Universidad Complutense de Madrid.
- ULRICH'S periodicals directory. ProQuest.
- DOAJ (Directory of Open Access Journals). Lund University Libraries.

Redacción y correspondencia:

PECVNIA
Fac. de Ciencias Económicas y Empresariales
UNIVERSIDAD DE LEÓN
Campus de Vegazana, s/n
24071 León (España)
ulepec@unileon.es

<http://www3.unileon.es/pecvnia/pecvnia.htm>

© Universidad de León, Secretariado de Publicaciones
© Los autores
ISSN: 1699-9495
Depósito Legal: LE-1514-2005
Maquetación: Emilio Fernández Alonso
Impresión: Universidad de León. Servicio de Imprenta

CONSEJO ASESOR

Temí Abimbola	<i>Univ. of Warwick (Reino Unido): Comercialización e Investigación de Mercados</i>
Manuel Ahijado Quintillán	<i>Univ. Nac. de Educación a Distancia: Fundamentos del Análisis Económico</i>
José Ignacio Alonso Cimadevilla	<i>Inst. Nac. de Estadística (León): Estadística e Investigación Operativa</i>
Alejandro Álvarez Béjar	<i>Univ. Nac. Autónoma de México (UNAM): Economía Aplicada</i>
Ana María Arias Álvarez	<i>Univ. de Oviedo: Contabilidad</i>
Valentín Azofra Palenzuela	<i>Univ. de Valladolid: Economía Financiera</i>
Laurentino Bello Acebrón	<i>Univ. de La Coruña: Comercialización e Investigación de Mercados</i>
Mario Biondi	<i>Univ. de Buenos Aires (Argentina): Contabilidad</i>
José María Bravo Gozalo	<i>Univ. de Valladolid: Filología Inglesa</i>
Manuel Brea Claramonte	<i>Univ. de Deusto: Filología Inglesa</i>
Jaime Cabeza Pereiro	<i>Univ. de Vigo: Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social</i>
Rafael Calvo Ortega	<i>Univ. Complutense de Madrid: Derecho Financiero y Tributario</i>
M ^a Teresa Cancelo Márquez	<i>Univ. de Santiago de Compostela: Economía Aplicada</i>
Hilario Casado Alonso	<i>Univ. de Valladolid: Historia e Instituciones Económicas</i>
José Luis Chamosa González	<i>Univ. de León: Filología Inglesa</i>
Fabián Estapé i Rodríguez	<i>Univ. de Barcelona: Economía Aplicada</i>
Ana Isabel Fernández Álvarez	<i>Univ. de Oviedo: Economía Financiera</i>
Manuel Fernández Bagüés	<i>Univ. Carlos III: Fundamentos del Análisis Económico</i>
Esteban Fernández Sánchez	<i>Univ. de Oviedo: Organización de Empresas</i>
Luisa Fronti de García	<i>Univ. de Buenos Aires (Argentina): Contabilidad</i>
Juan Manuel de la Fuente Sabaté	<i>Univ. de Burgos: Organización de Empresas</i>
Montserrat Gárate Ojanguren	<i>Univ. del País Vasco: Historia e Instituciones Económicas</i>
Ricardo García Macho	<i>Univ. Jaume I: Derecho Administrativo</i>
Myriam García Olaya	<i>Univ. de Cantabria: Economía Financiera</i>
Isabel García Planas	<i>Univ. Politécnica de Cataluña: Matemática Aplicada</i>
José Luis García Suárez	<i>Univ. de Oviedo: Contabilidad</i>
Avelino García Villarejo	<i>Univ. de Valladolid: Economía Aplicada</i>
José Luis García-Pita y Lastres	<i>Univ. de La Coruña: Derecho Mercantil</i>
Francesco Giunta	<i>Univ. degli Studi di Firenze (Italia): Contabilidad</i>
Andrés González Carmona	<i>Univ. de Granada: Estadística e Investigación Operativa</i>
Klaus Grunert	<i>Aarhus Univ. (Dinamarca): Comercialización e Investigación de Mercados</i>
Luis Ángel Guerras Martín	<i>Univ. Rey Juan Carlos: Organización de Empresas</i>
Ramón Gutiérrez Jáimez	<i>Univ. de Granada: Estadística e Investigación Operativa</i>
Esther Hernández Longas	<i>Univ. de Alcalá: Filología Francesa</i>
Juan Hernangómez Barahona	<i>Univ. de Valladolid: Organización de Empresas</i>
Rafael Herrerías Pleguezuelo	<i>Univ. de Granada: Economía Aplicada</i>
Esteban Indurain Eraso	<i>Univ. Pública de Navarra: Análisis Matemático</i>

Marko Järvenpää *Univ. de Jyväskylä (Finlandia): Contabilidad*

Antonio López Hernández *Univ. de Granada: Contabilidad*

Paul D. McNelis *Fordham University, New York (USA): Contabilidad*

Miguel Ángel Malo Ocaña *Univ. de Salamanca: Fundamentos del Análisis Económico*

Fernando Manrique López *Univ. de Deusto: Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*

José Ramos Pires Manso *Univ. de Beira Interior (Portugal): Economía Aplicada*

Danuta Marciniak-Neider *Univ. of Gdańsk (Polonia): Comercialización e Investigación de Mercados*

Jesús Martínez Girón *Univ. de La Coruña: Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*

Urbano Medina Hernández *Univ. de la Laguna: Economía Financiera*

Alejandro Menéndez Moreno *Univ. de Valladolid: Derecho Financiero y Tributario*

Marta Menéndez Rodríguez-Vigil *Univ. Paris IX-Dauphine (Francia): Fundamentos del Análisis Económico*

Alberto de Miguel Hidalgo *Univ. de Salamanca: Economía Financiera*

Mario J. Miranda *Victoria University, Melbourne (Australia): Comercialización e Investigación de Mercados*

José Ignacio Morillo-Velarde Pérez *Univ. Pablo de Olavide: Derecho Administrativo*

María Manuela dos Santos Natário *Instituto Politécnico da Guarda (Portugal): Economía Aplicada*

José Emilio Navas López *Univ. Complutense de Madrid: Organización de Empresas*

José Manuel Otero Lastres *Univ. de Alcalá: Derecho Mercantil*

Ewa Oziewicz *Univ. of Gdańsk (Polonia): Economía Aplicada*

Ricardo J.M. Pahlen Acuña *Univ. de Buenos Aires (Argentina): Contabilidad*

Antonio Pascual Acosta *Univ. de Sevilla: Estadística e Investigación Operativa*

Aldo Pavan *Univ. degli Studi di Cagliari (Italia): Contabilidad*

Lourdes Pérez González *Univ. de Oviedo: Filología Francesa*

Alicia Ponce Rodríguez *Rubiera, S.A. (León): Matemática Aplicada*

Fco. Javier Quesada Sánchez *Univ. de Castilla-La Mancha: Contabilidad*

Victor V. Raitarovsky *Univ. Internacional de Moscú (Rusia): Filología Románica*

Ignacio Rodríguez del Bosque *Univ. de Cantabria: Comercialización e Investigación de Mercados*

Carlos Rodríguez Palmero *Univ. de Valladolid: Economía Aplicada*

Mark E. Rosa *Univ. de New Orleans, Louisiana (USA): Economía Financiera*

Luis Ruiz-Maya Pérez *Univ. Autónoma de Madrid: Economía Aplicada*

M^a Isabel Sánchez Sánchez-Amaya *Univ. del País Vasco: Economía Aplicada*

Vida Skudiene *ISM Vadybos ir Ekonomikos Universitetas, Kaunas (Lithuania): Organización de Empresas*

Francisco Sosa Wagner *Univ. de León: Derecho Administrativo*

Isabel Suárez González *Univ. de Salamanca: Organización de Empresas*

Luis Julio Tascón Fernández *Univ. de Oviedo: Historia e Instituciones Económicas*

José Manuel Tejerizo López *Univ. Nacional de Educación a Distancia: Derecho Financiero y Tributario*

John A. Thorp *Regent's College London (Reino Unido): Economía Financiera*

Juan Trespalacios Gutiérrez *Univ. de Oviedo: Comercialización e Investigación de Mercados*

Rodolfo Vázquez Casielles *Univ. de Oviedo: Comercialización e Investigación de Mercados*

Luis Antonio Velasco San Pedro *Univ. de Valladolid: Derecho Mercantil*

Gianfranco Antonio Vento *Univ. Telematica "Guglielmo Marconi", Roma (Italia): Economía Financiera*

Demetris Vrontis *Univ. of Nicosia (Chipre): Comercialización e Investigación de Mercados*

Eduardo Zepeda Miramontes *United Nations Development Programme: International Poverty Centre, Brasilia (Brasil): Economía Aplicada*

CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Lanero Fernández *Univ. de León: DIRECTOR*
Mar García Casado *Univ. de León: SECRETARIA*
Juan Luis Martínez Casado *Univ. de León: SECRETARIO ADJUNTO*

Dolores Albarracín *Univ. of Illinois at Urbana-Champaign (USA): Comercialización e Investigación de Mercados*
Carlos Arias Sampedro *Univ. de León: Fundamentos del Análisis Económico*
Germán Barreiro González *Univ. de León: Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*
Jesús Basulto Santos *Univ. de Sevilla: Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*
Jaime Bonache *Cranfield University (Reino Unido): Organización de Empresas*
Roque Brinckmann *Univ. Federal de Santa Catarina (Brasil): Economía Financiera*
Giuseppe Catturi *Univ. degli Studi di Siena (Italia): Contabilidad*
Angustias Díaz Gómez *Univ. de León: Derecho Mercantil*
Mario Díaz Martínez *Univ. de León: Filología Inglesa*
José Manuel Díez Modino *Univ. de León: Economía Aplicada*
Miguel A. Fajardo Caldera *Univ. de Extremadura: Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*
José Luis Fanjul Suárez *Univ. de León: Economía Financiera*
Josefa Eugenia Fernández Arufe *Univ. de Valladolid: Economía Aplicada*
José Miguel Fernández Fernández *Univ. de León: Contabilidad*
Richard K. Fleischman *John Carroll Univ., Cleveland, Ohio (USA): Contabilidad*
Ana Frankenberg-García *Inst. Sup. de Línguas e Administração de Lisboa (Portugal): Filología Inglesa*
Javier Gómez Pérez *Univ. de León: Matemática Aplicada*
José Luis Goñi Sein *Univ. Públ. de Navarra: Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*
Pere Grima Cintas *Univ. Politècnica de Catalunya: Estadística e Investigación Operativa*
Agustín Hernández Bastida *Univ. de Granada: Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*
Esteban Hernández Esteve *Asoc. Española de Contabilidad y Admón. de Empresas (AECA): Historia de la Contabilidad*
Erzsébet Hetesi *Szegedi Tudományegyetem (Hungria): Comercialización e Investigación de Mercados*
David Hillier *Univ. of Leeds (Reino Unido): Economía Financiera*
Ruediger Kaufmann *Univ. of Nicosia (Chipre): Comercialización e Investigación de Mercados*
Kevin Keasey *Univ. of Leeds (Reino Unido): Economía Financiera*
Dmitry Vladimirovich Kuzin *Univ. Internacional de Moscú (Rusia): Economía Financiera*
Hermenegildo López González *Univ. de León: Filología Francesa*
Francisco López Menudo *Univ. de Sevilla: Derecho Administrativo*
Timoteo Martínez Aguado *Univ. de Castilla-La Mancha: Economía Aplicada*
Francisco Javier Martínez García *Univ. de Cantabria: Contabilidad*

Manuel Molina Fernández *Univ. de Extremadura: Estadística e Investigación Operativa*
M^a Jesús Mures Quintana *Univ. de León: Estadística e Investigación Operativa*
Mariano Nieto Antolín *Univ. de León: Organización de Empresas*
José Luis Placer Galán *Univ. de León: Comercialización e Investigación de Mercados*
Antonio Pulido San Román *Univ. Autónoma de Madrid: Economía Aplicada*
Tomás Quintana López *Univ. de León: Derecho Administrativo*
Héctor Ramos Romero *Univ. de Cádiz: Estadística e Investigación Operativa*
José Luis Rojo García *Univ. de Valladolid: Economía Aplicada*
Eduardo Scarano *Univ. de Buenos Aires (Argentina): Contabilidad*
Regio Marcio Toesca Gimenes *Univ. Paranaense, Umuarama (Brasil): Contabilidad*
Manuela Vega Herrero *Univ. de León: Derecho Financiero y Tributario*
Juan Ventura Victoria *Univ. de Oviedo: Organización de Empresas*
Alain Verschoren *Univ. Antwerpen (Bélgica): Matemática Aplicada*
Claudio Vignali *Leeds Metropolitan Univ. (Reino Unido): Comercialización e Investigación de Mercados*
Ulrich Zachert *Univ. Hamburg (Alemania): Derecho del Trabajo*

In Memoriam

Prof. Dr. D. José Antonio Rojas Tercero
(1959-2008)

PECVNIA

Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León

ISSN 1699-9495

Núm. 8

2009

SUMARIO

José Miguel Fernández Fernández <i>A la memoria de José Antonio Rojas Tercero (1959-2008)</i>	1–2
F. Javier Quesada <i>El Área de Contabilidad de la UCLM y José Antonio Rojas</i>	3–15
Carolina Blasco Delgado <i>Cuestiones esenciales del Análisis Jurídico Financiero de las fórmulas de colaboración público-privada en la financiación de obras y servicios públicos en España</i>	17–70
Betsabé Caunedo del Potro <i>Un Manual de Aritmética mercantil de Mosén Juan de Andrés</i>	71–96
Miguel Ángel Cillanueva de Santos <i>Ofrendas para la edificación de la Catedral de Segovia</i>	97–120
María Purificación García Miguélez <i>La participación de los trabajadores en materia de Prevención de Riesgos Laborales</i>	121–147
J. Lanero Fernández <i>Pretextos y contextos olvidados: Arte, ciencia y técnica en algunos tratados contables de la Inglaterra Tudor</i>	149–181
Maria da Conceição da Costa Marques <i>Os activos intangíveis nas contas das empresas do PSI 20: uma evidência empírica</i>	183–201
Elena Merino Madrid, Montserrat Manzaneque Lizano y Regino Banegas Ochovo <i>Retribución y composición del Consejo de Administración. Evidencia empírica para las empresas cotizadas españolas</i>	203–234
Beatriz Minguela Rata, M ^a Concepción Rodríguez Benavides y José Ignacio López Sánchez <i>Características del conocimiento transferido como determinantes del rendimiento de los sistemas de franquicia</i>	235–262
Anna Maria Nikodemaska-Wolowik <i>Organic Farming Brand Identity: Meeting Trends, Building Trust</i>	263–275
Sergio Paternostro <i>Verso la rappresentazione e valutazione dello sviluppo delle aziende: i limiti dell'informativa economico-finanziaria e il contributo di alcuni approcci informativi complementari</i>	277–305
F. Javier Quesada Sánchez y José Antonio Rojas Tercero <i>Antecedentes históricos de la previsión social</i>	307–323
Susana Villaluenga de Gracia <i>La remuneración y el control del servicio cultural en la Iglesia de Toledo (S. XVI)</i>	325–370
Normas de publicación	371–372

A LA MEMORIA DE JOSÉ ANTONIO ROJAS TERCERO 1959-2008

En septiembre de 2008 falleció después de una penosa enfermedad el Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Castilla - La Mancha, José Antonio Rojas Tercero, miembro del Consejo Asesor de la revista *Pecunia* desde su fundación.

José Antonio Rojas Tercero comenzó su andadura en el mundo universitario en la Universidad de Murcia en el equipo del profesor Pedro Luengo, para después incorporarse a la Universidad de Castilla - La Mancha en el Campus de su ciudad natal, Albacete. Se doctoró en el curso académico 1992-93 con el trabajo de investigación "La información contable externa de los fondos de pensiones: Normativa Española" dirigida por el catedrático Pedro Luengo Mulet. En el curso académico 2003-04 obtuvo la cátedra en Economía Financiera y Contabilidad, ejerciendo desde entonces su actividad docente e investigadora en los diversos campus de la Universidad de Castilla - La Mancha.

Pepe Rojas, como cariñosamente era conocido entre los más allegados, ha sido autor de numerosos artículos, ponencias y libros relacionados con la Contabilidad Financiera y de Sociedades, con el Análisis Empresarial y con la Contabilidad Pública, dejando siempre sobradas muestras de su buen hacer profesional y de su cualificación científica.

Todo el trabajo que desarrolló se caracterizó por la dedicación, la minuciosidad y el rigor, destacando, además, su capacidad para liderar grupos de trabajo por su carisma personal, por su talante dialogante y por su dinamismo. Buena prueba de ello, lo constituye su última aportación a la profesión contable y a la Universidad de Castilla - La Mancha, al encargarse, estando ya convaleciente de su enfermedad, de la organización del *XIII Encuentro internacional de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad -ASEPUC-* que se celebró con gran éxito en el Campus de Albacete del 4 al 6 de junio de 2008.

Todos los que le conocimos y nos honramos con su amistad sentimos profundamente la pérdida de Pepe Rojas, si bien nos reconforta el hecho de que su obra ha supuesto una valiosa aportación al avance científico en el ámbito de la Contabilidad y de que su carisma personal ha dejado una huella imborrable en todos aquellos que hemos tenido la fortuna de tratarle.

Pepe Rojas era una persona entrañable y familiar, un ejemplo para todos, un profesor que se implicaba intensamente en su labor docente, en la propia gestión de la Universidad y que supo dirigir con enorme acierto un equipo de investigación de reconocido prestigio en el campo de la Contabilidad.

La Universidad de León también tuvo la fortuna de contar con su presencia en varios tribunales de tesis doctorales, dejando siempre muestras de su saber, de su simpatía y de sus amplios conocimientos.

Aunque es imposible expresar con palabras los sentimientos de tristeza que nos invaden por tan terrible pérdida, sirvan estas líneas para rendir un sentido homenaje desde la revista *Pecunia* y la Universidad de León al profesor Rojas, al que siempre estaremos agradecidos y del que nunca podremos olvidarnos.

José Miguel Fernández Fernández
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
y Miembro del Consejo de Redacción de *Pecunia*
Universidad de León

Pecunia, 8 (2009), pp. 3-15

El Área de Contabilidad de la UCLM y José Antonio Rojas

F. Javier Quesada

Javier.Quesada@uclm.es

Universidad de Castilla La Mancha

Fac. de Ciencias Jurídicas y Sociales

Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n

45071 Toledo (España)

A MODO DE PRESENTACIÓN

Cuando el Dr. Juan Lanero, director de la revista *PECUNIA* y sobre todo buen amigo, me comentó su deseo e interés de realizar un homenaje al Profesor Dr. José Antonio Rojas Tercero, miembro que fue del Consejo Asesor de la Revista, que nos dejó en 2008, me encargó la realización de un trabajo sobre la personalidad de nuestro querido amigo Pepe Rojas, su labor en la Universidad de Castilla la Mancha, docencia e investigación. A tal fin, pensé en la preparación de dos trabajos. El primero de ellos, a su vez, tiene dos partes: la primera pretende contemplar nuestros orígenes y evolución en los que el grado de participación de

Pepe Rojas fue constante. Fue y es el profesor que siempre ha permanecido empujando y apoyando los deseos e inquietudes que nos impulsaron en la participación y desarrollo de una nueva Universidad en el Área de Economía Financiera y Contabilidad. La segunda parte consiste en plasmar de forma sencilla, como le gustaría a Pepe Rojas, su personalidad como ser humano, docente y organizador en todos los estamentos en donde se le requería.

El segundo trabajo es la presentación de una breve evolución histórica de la previsión social. Este trabajo es una modesta recopilación de parte de los trabajos realizados conjuntamente en los comienzos de los años 90, que han permanecido inéditos; podría ser el momento de su publicación, siempre con la autorización de mi coautor Pepe.

No pretendemos ser osados y presentar un trabajo de historia de la previsión social en *PECUNIA*, revista prestigiosa que ha sido de las primeras españolas en alcanzar la máxima puntuación en Latindex: no podemos dejar de mencionar a su Director, ya que tengo especial devoción por fomentar la Historia de la Contabilidad dentro de nuestro ámbito de las Ciencias Sociales, como él sabe; si bien siempre esperamos los autores de él un cierto grado de tolerancia, ya que en nuestra experiencia y conocimientos en el campo de la Historiografía Contable somos sus discípulos. Muchas gracias.

En San Lorenzo del Escorial (Madrid), Navidad de 2008
Francisco Javier Quesada Sánchez

BREVE HISTORIA DE UNA COLABORACIÓN

La Universidad de Castilla la Mancha (UCLM) se crea en 1982, como fruto de la autonomía política con diversos Centros docentes y de investigación en varias poblaciones de la Comunidad Autónoma de Castilla la Mancha. En principio, los comienzos se centraron en el Campus de Albacete, si bien existían Centros en otras poblaciones adscritos a otras Universidades diferentes a la de Castilla la Mancha.

La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales abre sus aulas en el curso 1988, en el incipiente Campus de Albacete. Se comienza por el primer curso de la Licenciatura de Economía y de Administración y Dirección de Empresas. Por tanto, hace justo dos décadas que comienzan los estudios del Área de Contabilidad dentro del perfil Economía Financiera y Contabilidad, en manos de dos profesores Dr. Salvador Molla Titular de Universidad en Comisión de servicios perteneciente a la Universidad Complutense de Madrid y José Antonio Rojas Tercero, Titular de Escuela Universitaria en Comisión de servicio procedente de la Universidad de Murcia.

Estos años iniciales y los inmediatamente siguientes fueron, como se puede pensar, sumamente delicados a nivel personal, como comentaremos seguidamente. A su vez comenzaron unos años de notables cambios internacionales, como el cese de "la guerra fría", la caída del muro de Berlín y la aparición de modificaciones de la normativa mercantil y contable orientándose, ésta, a la tendencia armonizadora de las distintas posiciones legales, mercantiles y contables.

En la primavera del año 1990, trabajando en una auditoría en Barcelona me comenta el profesor Dr. Alejandro Larriba Diaz-Zorita la posibilidad de iniciar la actividad organizativa en el Área de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Castilla la Mancha, en la sede de Albacete. En principio me pareció un hito importante en mi vida académica, hecho que acepté con algunas reservas en el sentido de conseguir los apoyos oficiales de la Universidad a la que pertenecía, en

aquel momento, como Titular de universidad de la Universidad Autónoma de Madrid. Pregunté con quién contaba para acometer la misión encargada: con José Antonio Rojas que estaba en Comisión de servicios. Le conocía de algún congreso y de conversaciones que mantuve con profesores de la Universidad de Murcia, sobre el tema de Planes y Fondos de pensiones, aspecto sobre el que Pepe tenía intención de realizar su Tesis doctoral. En ese sentido le había enviado algunos trabajos míos sobre la previsión social complementaria.

En septiembre del mismo año, me incorporo a la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales con sede en Albacete de UCLM y comenzamos la labor organizativa, docente e investigadora. En sus comienzos realizamos la redacción de programas de los primeros cursos de la Licenciatura de Economía Administración y Dirección de Empresas y Graduado Social sobre materias de Economía Financiera y Contabilidad. Nuestro principio general consistía en disponer de una programación de las asignaturas propias de la Universidad de Castilla la Mancha, en el sentido de evitar la adaptación de programas de Contabilidad de otras universidades. Por ello, nos obligaba a disponer de un material propio de cada asignatura, al objeto de disponer de una forma de actuación académica con personalidad de la propia Universidad. Este hecho se ha puesto de manifiesto a la hora de las siguientes adaptaciones de los Planes de estudio durante dos décadas, en donde el Área de Contabilidad ha impartido asignaturas propias con clara diferenciación de otras universidades. A modo de ejemplo señalemos la asignatura de Contabilidad de Costes y de Gestión, Control, Gestión y Presupuestación, Normativa Contable Internacional, Contabilidad del sector Público, Auditoría Externa e Interna, Consolidación como asignatura obligatoria independiente, Metodología e Historia de la Contabilidad, etc. Todo ello realizado conjuntamente con los primeros profesores del Área de Contabilidad de Albacete. Esta forma de proceder respecto a la programación y material propio, se lo hice saber a nuestro Tutor el Profesor Dr. Pedro Rivero Torre; es evidente que manifestó su apoyo y el gran esfuerzo que teníamos que realizar. En efecto, este hecho, supuso un esfuerzo enorme de los profesores que iniciamos la andadura organizativa, docente e investigadora en Castilla la Mancha.

En el mes de septiembre de 1990, el profesor Salvador Molla me habló de dos profesores que mostraban interés de incorporarse a nuestro proyecto, ya que él se marchaba a la Universidad de Alicante por motivos personales. Estos dos candidatos fueron Raimundo González y Antonio Blanco. Ambos profesores, en aquel entonces, procedían de la

docencia, el primero de ellos, como profesor en un Instituto de Bachillerato en Albacete y el segundo procedente de la Universidad de Granada, cuyas referencias eran magníficas.

En esta situación comenzamos el curso 1990-1991 en Albacete, las clases para cada grupo las impartían dos profesores, uno de ellos con experiencia docente e investigadora y el otro profesor se incorporaba a impartir docencia cuando él mismo lo decidía. Por tanto, desde el primer momento todos los profesores participaban en todas las tareas académicas, así su grado de participación era total, su responsabilidad también lo era y sus opiniones eran tenidas en cuenta ya que disponían conocimientos suficientes para participar de toda la gestión.

Como manifestábamos anteriormente, redactamos los nuevos programas, realizando ejercicios adaptados al nuevo temario y a las disposiciones normativas, mercantiles y contables aprobadas, gran parte de ellas, en diciembre de este año 1990. Podríamos tener ejercicios según la normativa anterior (Plan General de Contabilidad 1973), si bien necesitábamos su adaptación y la realización de nuevos ejercicios. Como podemos imaginar nuestra labor se nos dificultó notablemente. Este hecho se fue solventando por los profesores y medios propios de los que disponíamos. Si deseábamos mantener una autonomía docente y académica, debíamos contrastar nuestro propio material, ya que podría alguien pensar que no era bueno para su publicación. Para ello, resultaba necesario que el material disponible y de elaboración propia rodara dos cursos académicos o que al menos tres profesores de Área impartieran dicho material. Realizar todas las actividades consensuadas, ofrecía ciertas ventajas y sólo una desventaja. La ventaja era que el material realizado y consensuado y "retro mejorado" era de más calidad. El inconveniente era que disponíamos de un material aceptable con posterioridad a nuestras necesidades presentes y con unos medios técnicos, de aquella época, insuficientes. No obstante se fueron cubriendo las fases. A modo de ejemplo, cuando presentábamos cualquier material de alguno de los profesores, siempre se debatía; la genialidad y originalidad del Dr. Blanco; la profundidad y rigor del Dr. Rojas; la claridad y la forma de redacción del Dr. González; y la rapidez y utilidad que eran mi preocupación. Al final el producto reunía cierta calidad.

En estas circunstancias, se encuentra en mis recuerdos las vacaciones de Navidad de este curso, trabajando hasta altas horas de la noche en los despachos de la Facultad, salvo los días festivos. Durante el día trabajamos los cuatro profesores; al tener familia Raimundo y Antonio

se marchaban a eso de las 8,00 p.m., para atender sus obligaciones familiares. Pepe y yo nos quedábamos hasta cerca de la media noche.

Uno de esos días, mejor noches, a eso de las 20,00 horas, le digo a Pepe que tengo hambre; podríamos ir a tomar algo, el bueno de Pepe dice "... si salimos ahora... hablamos y se nos va a hacer tarde...". Le convengo y salimos, realmente no fue así, intentamos salir de la Facultad, y... me dice no te muevas... he visto algo. En efecto dos perros Doberman con cara de pocos amigos, nos arrinconan en el descansillo de la escalera. El más grande de ellos introdujo la mano de Pepe en su boca, con unos dientes blancos y afilados que realmente asustaba, el perro más pequeño, era hembra, no dejaba de gruñirnos. Después de unos cinco interminables minutos, vemos al vigilante que hace la ronda por los pisos. Pepe que conocía a todo el mundo, le dijo con voz suave... estamos aquí... quítanos estas fieras... El vigilante nos dice: han tenido ustedes suerte porque pensaba ir a cenar. Le pregunté si tardaba mucho en cerrar, se rió y me dijo que aproximadamente media hora. Al fin fuimos a cenar y regresamos con cierto miedo a la Facultad para terminar los deberes de la jornada.

Continuamos el curso y creo que todos nosotros lo recordamos con agrado, aunque fuera tremendamente duro. A pesar de lo manifestado, siempre existen opiniones fuera de la docencia de que vivimos muy bien, con muchas vacaciones y tiempo libre. A estas personas que piensan de ésta manera de los docentes les recomendaría una sola semana de trabajo en nuestras circunstancias. Los alumnos sí fueron conscientes del esfuerzo realizado, cuando la universidad más joven del país, impartía docencia adaptada a la normativa en vigor en tiempo real.

La unión que tuvimos entre los cuatro profesores solamente la conocemos los propios interesados. La pregunta que empezaba a merodear era evidente, ¿merece la pena realizar este gran esfuerzo, cuando no se recibe el apoyo material necesario para acometer nuestra labor por parte de las instituciones? Se pretendió crear algo intangible, quimérico casi frizando la paranoia. En este sentido padecemos sensaciones de recelo, ideas persecutorias, egocentrismo y un falso concepto de las ideas, mediante la psicosis funcional con delirios construidos lógicamente de algunos personajes de la época. Estas circunstancias que añadían más carga negativa, sirvieron de apoyo implícito y de una férrea unión entre todos nosotros para continuar adelante. En esta situación concluimos el curso, muchos de nosotros pensamos en abandonar y retornar a nuestros lugares de origen. Una vez más fue Pepe Rojas el responsable de argumentar a favor de nuestro esfuerzo y continuar en la lucha con nuestra labor. Ya sabemos que en

nuestro querido país es muy difícil realizar algo diferente a lo establecido, salvo a nivel individual. En este caso, se estaba consolidando un grupo de personas en el que alguno de ellos se dedicaron a su destrucción y otros se encontraron en la barrera de su seguridad actuando como meros espectadores. Como decía Pepe, el primer paso ya se había producido, el resto era más sencillo, aunque fuera largo en el tiempo; siempre decía esto. Un auténtico piscis como era Pepe (28 de febrero) tiene paciencia, tesón y trabajando llega al final. En estos momentos creo que el protagonismo de Pepe Rojas alcanzó las máximas cuotas en el Área de Contabilidad de la UCLM.

Se inició el curso siguiente y comentamos en consenso la distribución de tareas entre el grupo. Para ello y a nivel docente, vinculamos parte de las tareas a asignaturas troncales u obligatorias del Área de Contabilidad como: financiera, financiera y sociedades, costes, análisis y optativas. En esta línea Pepe Rojas eligió la financiera y sociedades, la actividad normativa académica, burocrática y logística. En el comienzo del curso, contratamos a cuatro nuevos profesores de la cantera de la Universidad de Castilla la Mancha con un buen *curriculum vitae*. Dos de ellos para el centro de Toledo y dos profesoras para Albacete. En esta época ya aplicamos el principio de igualdad, aunque las mujeres estaban perjudicadas económicamente por tener que desplazarse a Albacete y vivían cerca de Toledo. Este hecho supuso una ventaja, como decía Pepe, al estar las "niñas" cerca del poder. Si a alguien le parece mal, debes invitarle, Javier, a que vengan a trabajar aquí.

El nuevo grupo quedó constituido en Albacete en el Área de Contabilidad, dividido por subáreas Financiera, Financiera y Sociedades; estábamos los profesores Inmaculada Alonso, Pepe Rojas y yo mismo, como responsables de docencia, investigación y material necesario para disponer de ejercicios y lecturas para nuestros alumnos. De la subárea de Costes y Gestión se encargaron los profesores M^a. Ángela Jiménez y Antonio Blanco que tuvieron que hacer un gran esfuerzo para disponer de material propio. De la subárea de Análisis y Optativas, se encargó el profesor Raimundo González.

En ese mismo año, 1991, organizamos el Centro de estudios Universitarios de Ciudad Real, trasladándonos una vez por semana para impartir toda la docencia de la Licenciatura de ADE y de la Escuela Universitaria de Trabajo Social. Paralelamente a los cursos reglados por la Universidad de Castilla la Mancha, contactamos con la Cámara de Comercio y CEOE-CEPYME de Ciudad Real primero, y posteriormente de Albacete.

Recuerdo que se impartieron más de una veintena de cursos sobre contabilidad, gestión y costes, finanzas y tributación para este curso y otra cantidad análoga para los dos cursos siguientes. Esto supuso un gran esfuerzo de todos los profesores del Área de Contabilidad de Castilla la Mancha, repartidos en todos los Campus. Este hecho fue relevante, en el sentido de servir de unión y enlazar a todos los profesores, al objeto de constituir un cuerpo docente más compacto de todos los profesores de Contabilidad. La razón fundamental residía en las reuniones periódicas para disponer de medios financieros complementarios por los cursos a impartir. Este hecho tuvo como respuesta la mejora de la investigación, publicaciones de libros, artículos y comunicaciones a congresos que se intensificaron, produciéndose una imagen de grupo compacto. Con ello, se demuestra que si las instituciones desean realmente una mejora en la innovación, desarrollo e investigación se puede pedir a los profesionales que realicen un esfuerzo personal, ya que la investigación es personas + ayudas materiales. En nuestro caso particular, el Área de Contabilidad tuvo su época más floreciente de investigación y más productiva en realización de artículos y magníficas Tesis doctorales. En estos años dispusimos de cursos complementarios que servían de ayuda familiar para cada uno de los profesores. Cualquier otra vía política de convencer a la sociedad y a los centros de investigación sin ayudas materiales reales es, simplemente perder el tiempo; la decisión es política, consiste en saber buscar los medios financieros para disponer de medios líquidos destinados a la investigación. Los Estados Unidos implican al tejido empresarial; Alemania a las instituciones mixtas públicas/privadas; Italia dispone de medios procedentes de fondos estructurales. En España sabemos cómo se canalizan muchas de estas fuentes de financiación que no generan valor añadido ni en el presente ni en el futuro. Este punto es clave para ser un país en primera línea, salir de la crisis en el menor tiempo posible y su permanencia fuera de ella.

Como decíamos, además del hecho de disponer de medios complementarios, nos propusimos otros dos retos importantes; por un lado, la mejora de la investigación, que se plasmó en el incremento de publicaciones de artículos y asistencia a congresos con participación directa de comunicaciones y en contactar con otros colegas de otras universidades. Por otro lado, la publicación de manuales como material docente de todas las asignaturas de la Licenciatura. En la actualidad disponemos de un material completo, que aunque constantemente necesita adaptaciones debido a los cambios financieros, económicos y contables,

está en función de las últimas novedades del momento. También es necesaria la promoción personal mediante la realización de Tesis Doctorales, que es la llave para poder avanzar en el mundo académico, mediante la mejora continua de los *curricula vitae* de los profesores y poder acceder a los distintos cuerpos docentes. En el curso de referencia de 1991, se iniciaron varias Tesis Doctorales; por ejemplo, Pepe Rojas realizó el concurso oposición como profesor Titular de Escuela Universitaria en Albacete (UCLM) y su Tesis cuya lectura se produjo en noviembre de 1992; ésta fue la tercera Tesis Doctoral que se presentó en el Área de Contabilidad de la Universidad.

En los cursos siguientes se avanzó en consolidar el material docente elaborado en el seno del Área de Contabilidad, se publicaron varios artículos de los profesores y se comenzó a viajar y a asistir a congresos internacionales europeos y americanos. En estos años se incorporaron plenamente al Campus de la Universidad los Campus de Toledo, Cuenca, Talavera de la Reina y Puertollano. Todo ello supuso incrementar la plantilla de profesores en una treintena, repartidos por toda la región de Castilla La Mancha. La gran diversidad de centros distantes entre sí fue una notable desventaja de coordinación con medios materiales escasos, si bien se palió, en parte, con la fuerte evolución tecnológica que supuso una mejora en la comunicación entre los profesores de los distintos centros. Otra novedad sustancial fue la incorporación de profesores del Área de Contabilidad a centros de responsabilidad de las Facultades, Departamento y en la Universidad toda. Podemos recordar que el primero que dio este paso fue Pepe Rojas, que estuvo de Secretario de Departamento, Vicedecano y Director Académico. Otros profesores han continuado en esa línea como Subdirector de Departamento, varios como Vicedecano, Decano y Vicerrector.

Como es sabido, en el terreno sociológico, todo grupo funciona unido hasta que empiezan a aparecer intereses personales o particulares no coincidentes con los objetivos generales. Este hecho supone una total ruptura del grupo o desagregación del mismo. Eso no ha ocurrido hasta el momento, contando con una antigüedad de veinte años en el grupo de profesores del Área de Contabilidad. También pudo ocurrir que las condiciones generales del grupo no entraran en conflicto con los intereses particulares o personales; a pesar de existir medios escasos para acometer los objetivos globales. En este caso los medios de los que disponía el grupo eran escasos, la distancia entre los centros era elevada para trabajar en docencia e investigación de forma conjunta y continua, a

pesar de disponer de tecnologías suficientes para la comunicación; pero a pesar de ello, la investigación conjunta no se puede realizar a distancia. Existía también otra razón significativa relativa a disparidad de formación, criterio y naturaleza de las distintas zonas de Castilla la Mancha. En efecto, la naturaleza de las diversas zonas de la Alcarria, de Castilla y de la Mancha es distinta y por tanto difieren entre sí. Si bien pueden prevalecer las ideas generales establecidas en el grupo inicial en cada centro. En cualquier caso, el grupo de personas, en término medio, no perdura más de diez a doce años, como dicen los sociólogos. La sintomatología se observa, cuando la mente de cada persona olvida o subordina los principios de general aceptación del grupo, frente a los personales. Cuando cada individuo desea imponer o implantar su cuota de poder personal frente a los objetivos generales, el grupo puede romperse, o mejor dicho, se rompe. Este hecho que ocurre en toda agrupación de personas ¿ha empezado a ocurrir en el Área de Contabilidad de la UCLM?

Hasta este momento hemos pretendido hablar de los primeros años o bien que los cinco primeros cursos iniciales del Área de Contabilidad de la UCLM y hemos señalado la dedicación y protagonismo del Profesor Dr. José Antonio Rojas Tercero (de Pepe Rojas, como a él le gustaba que le llamaran). El desarrollo de estas páginas pasadas han sido tratadas desde la óptica del objeto, esto es, los fines y principios mantenidos y constituidos por el Área de Contabilidad desde sus comienzos. Como hemos mostrado desde el principio, Pepe Rojas estuvo unido a este proyecto. Algunos profesores hemos estado con él un tiempo más o menos amplio, si bien lo recordamos con gratitud, agrado y cariño, pero todos hemos cambiado de centro o de actividad por motivos personales o de promoción. Podríamos decir que Pepe Rojas y Raimundo González han sido los primeros profesores que permanecen en el mismo lugar, y así ocurrirá en el futuro, ya que las ideas diseñadas en origen básicamente perdurarán en el tiempo y en el espacio, por ello Pepe continuará con nosotros.

Recuerdo el último día en Albacete, cuando recogía algunas cosas de mi despacho para trasladarme a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo, en un nuevo despacho original y provisional, con una superficie de menos de 8 metros cuadrados, en él solamente entraba una mesa pequeña y una silla. A los alumnos los recibía en el pasillo, claro siempre con la puerta abierta, como a mí me gusta; este espacio correspondía a una modificación de cuarto de baño sin ventilación. No obstante, debía estar agradecido ya que otros compartían despacho. Como

decimos, la conversación con Pepe Rojas cuando recogía el despacho fue en los siguientes términos:

ROJAS— ... siento mucho Javier que te marches, creo que hemos tenido muchas dificultades pero estábamos bien y a gusto, hemos trabajado mucho, pero hemos hecho muchas cosas y el Área está en marcha, pero entiendo que la distancia cansa y prefieras estar más cerca de casa, siempre te echaremos de menos, por tu dedicación y apoyo siempre a todos.

QUESADA— Muchas gracias por todo Pepe, seguro que donde voy no estaré mejor que aquí, pero no olvides que siempre os llevo en mi mente y en el corazón.

Nos dimos un fuerte abrazo y nos emocionamos..., después salimos a comer juntos.

En los años siguientes, la labor de Pepe continuó en Albacete y en diversos cargos organizativos en la facultad y en el rectorado. Siempre fue considerado imprescindible en temas organizativos y normativos. Así ha sido hasta el final, como en el Congreso celebrado este año (2008) en Albacete, organizado, principalmente por él. Si bien el resto de los compañeros de Albacete, fundamentalmente, estuvieron completando la labor e inquietud de Pepe. La semilla estaba prendida, esto es su gesto y su protagonismo en el Área. Si bien tu y yo sabemos que eres sencillo y no te gusta ser protagonista de nada. Lo siento chico, tú lo eres.

Me gustaría terminar, aunque sea una aproximación al epílogo y hablar de la persona Pepe Rojas como docente, compañero y amigo. Como el contenido de la parte por razón al sujeto, puede ser extensa, tal vez el lector desearía conocer, si bien a Pepe no le gustaría escuchar, por su naturaleza sencilla y generosa, su personalidad durante estos años en la UCLM. Por ello rompemos una lanza hacia el orden, en el sentido de conservar manuscritas las opiniones vertidas sobre la persona de Pepe Rojas en el año 1992, con motivo de su lectura de Tesis Doctoral.

JOSÉ ANTONIO ROJAS TERCERO estudia la Licenciatura de Ciencias Económicas y Empresariales en Valencia. Su formación como docente en la Facultad de CC. EE. y EE. de Murcia, bajo la dirección del Profesor Dr. Pedro Luengo Mulet. Si bien tenía experiencia previa en cursos impartidos en Formación profesional. Por tanto tiene un dilatado horizonte pasado y futuro docente.

En el perfil humano es especialmente trabajador, metódico, ordenado, sumamente tenaz "al final siempre se llega", son sus palabras, extremadamente paciente, buen expositor, con humor sencillo y transparente. Muy apreciado por los alumnos, sus tutorías eran siempre muy numerosas. En general a Pepe le conoce todo el mundo, dar un paseo con él por la calle, suponía pararse numerosas veces a saludar a muchas personas. Tenía una forma peculiar cuando ofrecía su mano, apretaba muchísimo cuando te saludaba, si te cogía la mano por la parte delantera, por los dedos, te hacía polvo. Los que conocíamos a Pepe ya sabíamos sus apretones de mano. Si te veía tres veces al día, por ejemplo, te saludaba las mismas veces y otras tantas para despedirse, siempre atento y delicado.

En los primeros años de la Facultad de CC. EE. y EE., podríamos tener más de trescientos alumnos en clase. Pepe siempre impartía clases sin micrófono, entre otras cosas, porque se tardó dos cursos en disponer en las aulas de megafonía; el resto de profesores que disponíamos de menor potencia de voz, nos poníamos en el centro de la clase para impartir las lecciones, con la dificultad de las clases prácticas, por la necesidad de utilizar la pizarra. Pepe siempre impartía las clases junto a la pizarra y se escuchaba perfectamente. En febrero, generalmente, nos quedábamos sin voz, cuando el viento fresco de Albacete y el esfuerzo de las clases con tantos alumnos y con los escasos medios de los que disponíamos hacía mella en nuestras gargantas.

A nivel investigador, siempre deseaba hacer las cosas con rigor. Resultaba difícil que algún escrito le pareciera bien, era muy crítico, para él todo era mejorable. Por ello a la hora de realizar un trabajo de investigación era tan meticuloso y quería hacerlo con tanta profundidad, que a veces se le podía achacar poca fluidez.

Durante más de dos años nos habíamos visto semanalmente y comentando las cuestiones relevantes relacionadas con las pensiones. Cuando era época de vacaciones y no existía el correo electrónico a nuestra disposición, nos comunicábamos por teléfono o bien se venía a casa para tratar cuestiones de los fondos y planes de pensiones.

Al final de la exposición de su Tesis Doctoral y después de muchas cuestiones aquí expuestas, voy a transcribir la última pregunta que le realicé aquel día y su elegancia y diplomacia en contestar ante el Tribunal, si bien solapadamente había una respuesta concreta para quien la realizaba.

QUESADA— Para concluir, desearía hacerle una pregunta, tal vez algo personal, pero muchas veces he estado a punto de formularle a lo largo de la gestación de la Tesis Doctoral. Ahora que dispone de conocimientos sobre la previsión social y a lo largo de sus escritos, se observa que apoya la tesis de la implantación, de forma generalizada, de los planes y fondos de pensiones en España. Desearía saber la opinión del doctorando, respecto a ello, y en su caso, si usted dispone de su propio fondo de pensiones, para que nos aconseje y podamos acogernos a él.

ROJAS— La implantación de un sistema de previsión social complementario en España, de forma generalizada, sería muy ventajoso para el sistema financiero y económico transcurrida una década desde su implantación generalizada, siempre que existieran órganos e instituciones que hicieran controles rigurosos y objetivos que garanticen su buen funcionamiento.

Respecto a la segunda cuestión, puedo decirle que si existiera una previsión social para todos los ciudadanos estaría, evidentemente, suscrito. Si bien, al tener el carácter privado no es mi deseo en la actualidad acogerme a ningún plan o fondo de pensiones. No obstante, las personas mayores deberían pensar acogerse a él.

En nombre de todos y en el mío propio MUCHAS GRACIAS,
PEPE ROJAS.

Pecunia, 8 (2009), pp. 17-70

Cuestiones esenciales del Análisis Jurídico Financiero de las fórmulas de colaboración público-privada en la financiación de obras y servicios públicos en España

Carolina Blasco Delgado

cblasco@ubu.es

Universidad de Burgos

Derecho financiero y Tributario

Facultad de Derecho

Hospital del Rey, s/n

09001 Burgos (España)

Recibido: Diciembre 2008

Aceptado: Octubre 2009

La actual coyuntura de crisis que atraviesa nuestro país nos obliga a plantearnos el modelo en el que queremos que se administren los intereses y necesidades públicas. Los mecanismos de colaboración con el sector privado y la implicación de todos los agentes sociales en la consecución del interés general tendrán probablemente gran protagonismo en el modelo de Administración del futuro, y por consiguiente, en la financiación de bienes y servicios públicos. En la actual coyuntura económica y legislativa la Administración debe asumir un nuevo papel e implicar al sector privado y a los particulares en la financiación de las obras y servicios públicos. Ante esta situación el Derecho financiero no puede permanecer ajeno a estos

The current crisis that our country is suffering forces us to reconsider the model by which we prefer to manage the interests and public needs. Partnership mechanisms with the private sector and involvement of all social partners in achieving general interest, will likely play an important role in the future management model, and therefore, in financing public goods and services. In the current economic and legislative situation, Administration should assume a new role and involve the private sector and individuals in the financing of public works and services. In response, the Financial Law can not remain detached from these changes affecting both public revenue

cambios que afectan tanto a los ingresos como a los gastos públicos. Es preciso aprovechar las ventajas de esta colaboración y minimizar sus riesgos, pero por encima de todo es necesario articular los mecanismos que hagan realidad el mandato constitucional de que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos.

Palabras clave: Infraestructuras públicas, colaboración público privada, gasto público, ingresos públicos, equidad.

and expenditure. It is important to take advantage of this collaboration and minimize their risks, but above all it is necessary to articulate the mechanisms that translate the constitutional mandate by which public expenditure assigns an equitable allocation of public resources.

Key words: Public infrastructure, public private partnerships, public expenditures, public income, equity.

I. INTRODUCCIÓN: LA RELEVANCIA DEL SECTOR PRIVADO EN LA FINANCIACIÓN DE OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS EN EL CONTEXTO ACTUAL DE CRISIS ECONÓMICA Y FINANCIERA Y CONSECUENCIAS DE SU PARTICIPACIÓN EN EL ÁMBITO JURÍDICO FINANCIERO

La actual situación de crisis mundial y española obliga a tomar decisiones importantes en diversos órdenes que diseñarán el futuro de nuestro país y de sus ciudadanos. Entre estas decisiones, es importante determinar el modo en el que queremos que se administren los intereses y necesidades públicas, y en definitiva, el modelo de Administración del que queremos dotarnos. Este debate que se ha venido planteando entre la doctrina administrativa y económica, se ha plasmado en progresivos pasos legislativos que apuntan hacia un Estado que en el plano económico deja de ser un operador directo y pasa a adoptar un papel regulador, organizador y de control. La aprobación de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (en adelante, LCSP), es un hito esencial en esta tendencia al tipificar normativamente la colaboración entre el sector público y privado en la financiación de las obras públicas.

La determinación del papel del Estado, sin embargo, es trascendente en un momento en el que se culpabiliza al fenómeno de la "globalización" de la crisis del modelo de administración contemporánea, y se escuchan con fuerza voces (Dorrego y Martín Vázquez 2009) que hablan de la necesidad de un replanteamiento de las técnicas de intervención de la Administración y de la búsqueda de fórmulas óptimas para satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

Para ello, no hay que olvidar que los modelos de Administración a lo largo de la historia se han movido entre dos extremos:

desde su intervención directa en la producción de bienes y servicios hasta la libertad de los actores privados para satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos que simplemente es vigilada desde las Administraciones. De la observancia de estos modelos, se extrae la conclusión de que ha existido una tendencia cíclica de las administraciones a intervenir en la satisfacción de los intereses públicos, hasta el momento en el que se perciben las consecuencias, en ocasiones nefastas, que provoca su actuación; momento que se convierte en el punto de inflexión que provoca la disminución de su protagonismo en la producción de bienes y servicios, para dar paso en mayor medida a la iniciativa privada. De cualquier modo, lo que parece evidente es que la iniciativa privada ha sido siempre clave y determinante en la producción de bienes y servicios públicos, y en el caso que nos interesa, en la realización de infraestructura y obra pública.

Pues bien, nos encontramos en un momento en el que es determinante iniciar el proceso de recuperación económica y paralelamente, clarificar el modelo de Administración y de satisfacción de las necesidades públicas que resulte más deseable, estableciendo sus perfiles. Un predominio de la iniciativa pública y la aplicación de las soluciones tradicionales para abordar la recuperación pueden generar un incontrolable déficit público, y por ello, la posibilidad de articular fórmulas de Colaboración Público-Privada (en adelante, CPP) que den cabida al sector privado en la provisión de bienes y servicios a los ciudadanos, puede resultar un elemento concluyente para mejorar la prestación de servicios y necesidades públicas e iniciar el camino de la imprescindible recuperación económica.

A estos efectos, y sin perjuicio de una posterior concreción de su significado, adoptamos un concepto amplio del significado de la CPP, incluyendo en el mismo tanto los mecanismos de colaboración institucional como contractual, y dentro de estos últimos, cualquiera que traslade a manos privadas la ejecución, mantenimiento o explotación de obra pública con la intención de posibilitar su financiación, intervenga o no en la misma este sector.

Desde el convencimiento de que los mecanismos en los que la colaboración con el sector privado es más intensa, serán un elemento crucial en la financiación de obras y servicios públicos, y que el futuro de nuestras Administraciones y del cumplimiento de sus fines se desarrollará a través de técnicas de actuación que impliquen la corresponsabilidad de todos los agentes sociales en la consecución del interés general (Fuertes Fernández 2008), se pretende realizar una aproximación a estas fórmulas

desde una perspectiva fundamentalmente jurídico-financiera, resaltando, específicamente, la importancia de su análisis desde la perspectiva del Derecho financiero, en su doble vertiente, la del ingreso y la del gasto público.

Desde el punto de vista de los *ingresos públicos* es evidente la necesidad de obtención de recursos para afrontar las inversiones y el posterior mantenimiento que requiere la realización de obras e infraestructuras públicas. La demanda de obras y servicios por parte de los ciudadanos ha llegado a ser ilimitada, y ha provocado la insuficiencia de los recursos presupuestarios disponibles, insuficiencia que se ha hecho más relevante en el momento en el que la crisis económica y la explosión de la "burbuja" inmobiliaria y financiera, han puesto de manifiesto las dificultades de financiación de estos proyectos con cargo a las previsiones presupuestarias anuales.

Por ello, las fórmulas de CPP que durante los últimos años habían adquirido gran protagonismo en nuestro país, fundamentalmente como alternativas que permitían sortear las limitaciones impuestas por los criterios de estabilidad impuestos desde Europa, se perfilan ahora como alternativas que posibilitan la financiación de nuevas obras o servicios, pero bajo un modelo distinto de Administración en el que adquiere un protagonismo clave la corresponsabilidad del sector privado en la consecución del interés público, y en el que tendrá un papel decisivo la colaboración entre el sector público y privado y las fórmulas legales que hacen posible esta colaboración.

Esta alternativa es necesaria en un momento de evidente descenso de recursos presupuestarios y de dificultades de financiación de todos los actores, públicos y privados, y en el que no parece conveniente desde una perspectiva hacendística, económica e incluso sociológica, incrementar los recursos impositivos y tributarios que gravan a empresas y consumidores. Esta realidad se manifiesta ya con crudeza en las previsiones que se perfilan para los presupuestos del próximo ejercicio, y en los que se observa las dificultades de mantener el nivel de inversión necesario, sin incrementar el nivel de déficit y de endeudamiento, incremento que por otra parte alejaría a España de las exigencias de la convergencia europea.

A estos efectos, hay que tener presente que desde Bruselas, la Comisión Europea, con catorce de sus dieciséis miembros de la moneda única con un déficit muy superior al del 3 por 100 recomendado, sigue insistiendo en la necesidad de recuperar este límite, y ha dado como

plazo a España -al igual que otros países como Francia o Alemania-, hasta el 2013 para volver a la disciplina presupuestaria. España tiene previsto para el cierre del ejercicio 2009 un déficit de 11,2 por 100, aunque el Fondo Monetario Internacional considera que superará el 12 por 100, y sin embargo, se insiste en que empiece a recortar el déficit de forma inmediata realizando cambios en el sistema sanitario o de pensiones, ya que de otro modo se encontrará con fuertes desequilibrios en la próxima década.

Por ello, el Derecho financiero no puede ni debe permanecer ajeno a este escenario de modificaciones en la provisión de bienes y servicios, ya que por una parte hay que poner todos los mecanismos en juego para allegar fondos a las arcas públicas que permitan seguir avanzando en el desarrollo del país, y por otra parte, porque hay que estar atentos a estas fórmulas de colaboración en las que el protagonismo del sector privado altera los sistemas de financiación y ejecución tradicionales de la realización de obra y prestación de servicios públicos con cargo a los recursos públicos presupuestarios, para asegurarnos que las mismas se desenvuelven en el ámbito de la justicia del sistema financiero que garantiza la Constitución Española (en adelante, CE). Se trata de un escenario de financiación complejo en el que las fuentes de financiación de estas infraestructuras pueden provenir de fuentes diversas. En este ámbito es preciso analizar el impacto que puede tener el establecimiento de tarifas en el conjunto del sistema tributario (Juan Lozano y Rodríguez Márquez 2006), ya que ello a nuestro juicio puede tanto provocar una reformulación de la naturaleza y estructura del conjunto de prestaciones de carácter público, como a un incremento impositivo que no tenga en cuenta las políticas de tarificación cada vez más generalizadas.

Por ello, es preciso explorar todas las posibilidades existentes y examinarlas desde la conveniencia de apostar por los principios contributivo o retributivo en la financiación de estas obras y servicios públicos.

Esta reflexión nos lleva al estudio de esta realidad desde la perspectiva del *gasto público*, ya que como se expone el escenario de crisis económica parece aconsejar, al menos inicialmente, mantener, e incluso, incrementar, el volumen de obra pública a promover y ejecutar por las Administraciones. De este modo, se podría seguir sosteniendo, y dimensionando, uno de los que han venido siendo claves en la economía.

La financiación privada, y más concretamente las fórmulas de CPP, se perfilan como una vía alternativa para acometer obras públicas, si

bien, hay que tener en cuenta que en la actualidad la viabilidad de estos modelos también atraviesa dificultades por los problemas de financiación que el sector encuentra en el mercado financiero. Por ello, el apoyo de las Administraciones será clave para la financiación de estos proyectos, obligando a priorizar y seleccionar cuidadosamente los que en mayor medida respondan a las políticas y necesidades sociales. En este ámbito, consideramos que es necesario articular los sistemas que hagan realidad el mandato constitucional del artículo 31.2 de nuestra Carta Magna, que establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderá a los principios de eficiencia y economía, así como el previsto en el artículo 133.4, que como es sabido recoge el principio de reserva de ley en el gasto público. Por ello, es necesario recordar el significado de estos principios a los que se someten las decisiones de gasto y analizar en qué medida la utilización de la CPP es respetuosa con su consecución.

Por todo lo expuesto, es preciso abordar con rigor las fórmulas que nos permitan mantener este complejo equilibrio, y en esta elección, el análisis jurídico financiero de las CPP resulta imprescindible. A estos efectos, hay que tener en cuenta que no nos encontramos ante un fenómeno nuevo en nuestro país, la CPP se viene utilizando desde mediados de los años noventa para la financiación de obras públicas, utilización que ha sido refrendada por las sucesivas modificaciones legislativas que han dado cobertura legal a vías que se iban utilizando para su ejecución. Ahora bien, la coyuntura económica y legislativa actual posiblemente sea la más idónea para su utilización, tratando de aprovechar al máximo las ventajas de la CPP y minimizando sus riesgos. Para ello, será preciso: analizar las fórmulas para financiar el coste de la ejecución de obras públicas y su posterior mantenimiento; decidir si su financiación se debe acometer por todos los contribuyentes o por los que se benefician en mayor medida de su ejecución; seleccionar qué inversiones pueden acometerse mediante CPP; o más concretamente, cuál es el método más conveniente para su ejecución y financiación. Todas estas cuestiones están estrechamente vinculadas tanto con los ingresos públicos (principio contributivo o retributivo, o la exigencia de tasas, contribuciones especiales y tarifas), como con el gasto público (asignación equitativa de recursos públicos, eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público y papel relevante de la ley en la adopción de decisiones vinculadas con las necesidades públicas prioritarias), así como con otras cuestiones entroncadas más directamente con la institución presupuestaria.

Estamos, por tanto, ante una realidad jurídica compleja, en la que los condicionamientos políticos y económicos son claves, y que parece necesario abordar globalmente desde la doble vertiente del Derecho financiero, para dar noticia de los aspectos que se consideran más relevantes o problemáticos. No obstante, se trata de un tema de carácter interdisciplinar que obliga a valorar otros aspectos de las fórmulas de CPP, desde los estrictamente contables hasta la regulación de la materia en otras ramas del ordenamiento jurídico, lo que pone de manifiesto la unidad esencial del mismo.

Para dar noticia de las cuestiones sistematizamos su análisis en tres apartados que abordan sucesivamente, en primer lugar, el papel de las administraciones públicas como proveedoras de obras y servicios públicos y la importancia que la fórmula de financiación tiene en la elección del método para su ejecución. En segundo término, en el contexto de insuficiencia de recursos públicos expuesta se analizarán las posibilidades actuales de financiación de obras públicas y las oportunidades que las fórmulas de colaboración público privada tienen en este ámbito. Y finalmente, y desde la perspectiva del gasto público, se analiza la CPP desde la perspectiva de los controles a los que nuestra legislación somete las decisiones de gasto de las administraciones, realizando un estudio de estas fórmulas a la luz de los principios que informan el gasto público, así como su configuración y programación en el presupuesto.

II. LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA COMO PROVEEDORA DE OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS: INFLUENCIA DE LA FINANCIACIÓN EN LA ELECCIÓN DEL MÉTODO PARA SU EJECUCIÓN

A. *Las obras públicas: delimitación conceptual*

Parece evidente que la doctrina mayoritaria coincide en que la puesta en marcha de una certera política de obras públicas contribuye al crecimiento de un país, repercutiendo tanto en su productividad económica, en su competitividad y en el incremento del bienestar social (Valcárcel Fernández 2007), y más en el momento por el que atraviesa nuestro país, en el que, como ya se ha expuesto, decisiones acertadas en ese ámbito serán un elemento clave para la recuperación económica.

En efecto, el Libro Blanco sobre el Crecimiento, Competitividad y Empleo (Comisión Europea 12/1993) puso ya hace años de manifiesto la conexión existente entre infraestructuras y competitividad

de la economía. Idea reiterada posteriormente por la Estrategia de Lisboa, que en nuestro país se concretó en el Programa Nacional de Reformas de 2005 y en la que se manifiesta la importancia de las infraestructuras como mecanismo de provisión que se han de adaptar al contexto de la estabilidad presupuestaria, considerando que las fórmulas de CPP son un instrumento básico para la dotación de infraestructuras y provisión de servicios públicos. Posteriormente, también desde Europa, el propio Consejo ha señalado que el recurso a mecanismos privados de construcción de las infraestructuras es determinante, señalando que:

... las inversiones en infraestructuras favorecerán el crecimiento e implicarán una mayor convergencia en los planos económico, social y medioambiental (...) El Consejo Europeo destaca la importancia de la realización de los proyectos prioritarios en materia de redes de transporte y de energía e invita a la Unión y a los Estados miembros a que prosigan su esfuerzos de inversión y fomenten asociaciones entre los sectores público y privado (Consejo Europeo 2005).

Por otra parte, aunque los principales impulsores de esa política han venido siendo los poderes públicos, y de modo particular, las administraciones públicas a quienes ha correspondido un papel protagonista en su definición, ya se ha adelantado que un nuevo modelo de corresponsabilidad en la consecución del interés público ofrece un nuevo rol al sector privado, y brinda posibilidades de financiación para la consecución de obras y servicios públicos. El máximo exponente de este cambio se ha plasmado en la nueva LCSP en la que se regula el contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado al que posteriormente se hará referencia.

Jurídicamente, como hemos tenido ocasión de comprobar, las opciones para la ejecución de la política de obras públicas son diversas, por lo que con la intención de aproximarse al tema parece conveniente en primer lugar delimitar el *concepto de obra pública* y conocer su vinculación con las técnicas del servicio y de dominio público. Además hay que concretar las principales alternativas para su ejecución, y sus últimas novedades, destacando la importancia que la financiación tiene en su elección, y prestando especial atención a las posibilidades que ofrecen el ya clásico contrato de concesión de obra pública o el más reciente de colaboración entre el sector público y privado, tal y como los define la nueva LCSP.

Centrándonos en el concepto de obra pública, existen múltiples realidades susceptibles de ser integradas dentro de este concepto,

por lo que es preciso ofrecer un concepto jurídico de la misma desde el que afrontar el estudio de su financiación y proponer cuáles son más permeables a las fórmulas de financiación con colaboración público-privada (Valcárcel Fernández 2006).

En esta tarea se pone de manifiesto que el elemento finalista es el más relevante de su definición: esto es, el interés público o colectivo que persigue la obra pública. Ello no impide que las obras públicas puedan ser contempladas desde la perspectiva de su resultado, y en este sentido, su relación con la técnica del dominio público es muy estrecha. La obra pública, también puede enfocarse desde el punto de vista de la actividad que la genera, perspectiva que la vincula con la actividad que desarrolla la administración pública que debe proveer servicios públicos, ya que es la competente para ejecutar las obras necesarias para su desarrollo.

Desde la primera perspectiva, esto es, desde el interés público o colectivo que mueve la realización de obra pública, se hace necesario individualizar la obra pública del dominio público en tanto que una identificación absoluta de ambas técnicas puede llevar a hacer inviables las fórmulas alternativas de financiación a las que se hace alusión, debido al estricto régimen jurídico que acompaña al dominio público, y que como es sabido, se caracteriza por su inembargabilidad, inalienabilidad e imprescriptibilidad.

Desde el segundo enfoque, la actividad tendente a la consecución de obras públicas exige aludir a los distintos modos de realizar obra pública, y fundamentalmente, a los modos contractuales, destacando cómo en función de la opción elegida, las fórmulas para su financiación difieren e inciden de forma diversa sobre el presupuesto del ente público.

B. Mecanismos para la realización de obras públicas y relevancia de la financiación en su elección

Teniendo en cuenta lo previamente expuesto es preciso hacer referencia a los mecanismos de ejecución de obras públicas previstos en la legislación vigente y en concreto en la LCSP. Esta referencia ha de realizarse de forma genérica en un trabajo de estas características en que lo determinante es resaltar los aspectos jurídicos financieros que conlleva la utilización de fórmulas de CPP para su realización y ejecución.

Cuando la Administración se plantea la ejecución de una obra puede ejecutarla directamente o contratar con terceros su realización. En

el primer supuesto, estamos ante lo que la doctrina administrativa mayoritaria considera ejecución directa de obras públicas, y en el segundo realización indirecta.

A su vez, dentro de la ejecución directa de obras públicas, éstas pueden acometerse por la propia Administración o a través de organismos públicos o creación de entes instrumentales a los que se encargue su ejecución. Estos entes, pueden contratar con terceros la realización de las obras -opción que se denomina ejecución directa diferenciada-, posibilidad que cobró hace casi dos décadas gran fuerza en España en todos los niveles territoriales, fundamentalmente a través de la creación de sociedades mercantiles, hasta el punto que este mecanismo adoptó el nombre de "modelo español" entre los sistemas utilizados para sortear los límites del endeudamiento impuestos desde Europa.

La circunstancia que motivó esta tendencia, además de la búsqueda de mayor eficacia en la gestión de la actividad y a la intención de flexibilizar la aplicación de las normas de contratación pública -se regía por las normas del derecho privado-, fue que este modelo posibilitaba alcanzar los criterios de convergencia necesarios para acceder a la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, puesto que las normas contables entonces permitían no computar sus deudas en el cálculo del déficit público.

En otro orden de cosas, hay que tener en cuenta que si estas entidades proceden a contratar con terceros la realización de las obras, ya no estaríamos ante un supuesto de ejecución directa sino de ejecución indirecta de obras públicas.

Por lo que se refiere a la ejecución indirecta de obras públicas, se presentan varias alternativas: la celebración de un contrato de obra, de un contrato de gestión de servicios públicos, de uno de naturaleza concesional o la reciente puesta en marcha del contrato de colaboración entre el sector público y privado.

El contrato de obras se regula en el artículo 6 de la LCSP y en él es la Administración titular de la obra la que asume los riesgos derivados de su construcción y explotación y la financia con cargo a los créditos presupuestarios.

El contrato de concesión de servicios públicos, es una modalidad del contrato de gestión de servicios prevista en el artículo 253, a) de la LCSP por la que el contratista gestiona un servicio a su propio riesgo y ventura, y en la que dicho contratista puede estar obligado a construir

las obras o instalaciones que son necesarias para la correcta prestación del servicio. Estas obras revierten a la Administración al extinguirse la concesión, tal y como se dispone en el artículo 259.1 de la LCSP.

Por su parte, el contrato de concesión de obra pública se define en el artículo 7 de LCSP como el que tiene por objeto la realización por el concesionario de una obra -así como la restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos-, que responda a las necesidades especificadas por la entidad del sector público contratante, y en el que la contraprestación de aquél consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra o bien en el derecho acompañado del de percibir un precio.

Por tanto, la distinción entre este contrato y la figura del contrato de obras se difumina en la medida que en el primero la compartición de riesgos se mitigue por la asunción de los riesgos del contrato por la Administración, bien cuando existen aportaciones a la construcción o a la explotación, o cuando asume parte del precio de la obra aunque desvinculado del riesgo de explotación. A su vez, se diferencia de la concesión de servicios públicos en que en éste último la realización de las obras es accesoria respecto del servicio que es el objeto principal del contrato.

Pues bien, la mayoría de los modelos de financiación de obras públicas se han venido reconduciendo bien a la fórmula del contrato de obra o a los modelos concesionales, por lo que pasamos a realizar una referencia a los mismos.

Por lo que se refiere al contrato de obra, además de la tradicional contratación de obra pública en la que el precio que satisface la Administración por la obra se va realizando a cargo de créditos presupuestarios, mediante la emisión de certificaciones de obra a cuenta del precio total, y en el que estas cantidades figuran como deuda en el presupuesto de la entidad contratante, aparece una variante de este modelo, llamado "modelo de abono total del precio" o "modelo alemán" que pretende evitar que se computen como deuda los pagos parciales que se realizan a medida que se va recibiendo la obra en el contrato de obra tradicional. De este modo, en la modalidad de abono total del precio el pago al contratista se realiza en el momento en el que se recibe la obra en su totalidad. Por tanto, es el contratista el que ha de buscar financiación durante el período de construcción de la obra, asumiendo a su vez los riesgos de esta fase, y por su parte, la Administración además

de conseguir diferir el pago de la obra al ejercicio en el que ésta se recibe, controla su precio, ya que éste se pacta en el momento inicial.

Esta variante encaja tanto en los sistemas de financiación con cargo a los créditos presupuestarios como en los que no tienen un efecto directo sobre el presupuesto al financiarse por los usuarios de las obras, ya que es también posible que la financiación de los pagos se realice con cargo a un peaje por el uso de una infraestructura, siempre que en el momento de la extinción del contrato, la Administración decida explotar la obra realizada, bien directamente, en cuyo caso daría lugar a un precio público o indirectamente, generando una tarifa para el usuario.

En nuestro derecho positivo, esta modalidad fue incorporada con carácter excepcional a nuestro derecho positivo en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, limitada a una serie de infraestructuras: carreteras, ferroviarias, hidráulicas, en la costa y medioambientales, y siempre que en cada caso no se superaran determinados umbrales económicos. A pesar de su carácter excepcional, la LCSP recoge una referencia a esta variante en su artículo 111.

Por lo que se refiere al modelo concesional, tal y como ya se ha expuesto, las modalidades son la gestión de servicios públicos y la de obra pública (Ariño Ortiz 2005) y en ambos casos, a pesar de las antedichas diferencias, tienen como factor común que como contrapartida a la prestación del contratista de la obra se permite la gestión privada de unos servicios que de otra forma serían prestados por la Administración concedente. En estas figuras, la financiación privada es compatible con la financiación pública, como sucede en el denominado modelo de "peaje en sombra", en el que el precio pagado por el uso de la obra lo realiza en todo o en parte la Administración.

Estas variantes convierten esta figura en un mecanismo de financiación de obras públicas con multitud de posibilidades, ya que pueden realizarse con recursos presupuestarios o financiarse con cargo a los usuarios de los servicios a los que las obras están afectos.

Por lo que respecta a la concesión de obra pública con aportaciones públicas bien a la construcción o a la explotación, hay que destacar que para que este contrato no quede desvirtuado es preciso encontrar un equilibrio entre estas aportaciones y uno de los elementos característicos de la concesión: el riesgo y ventura del concesionario. En efecto, se trata de encontrar el equilibrio entre la captación de fondos privados para la realización de obras públicas, la rentabilidad del

concesionario limitando la asunción de riesgos y, finalmente, el interés de los usuarios. Ahora bien, esta difícil interrelación provoca que estos modelos tengan efectos sobre la distribución de los recursos públicos, en la medida que decisiones de inversión que se adoptan hoy pueden conllevar compromisos de gastos que afectarán a posteriores ejercicios presupuestarios, produciéndose un diferimiento del gasto.

Por otra parte, si se diluye en exceso el riesgo del concesionario sin que llegue a asumir un mínimo del riesgo de la construcción, de disponibilidad o de demanda, la construcción del activo, según las reglas de la contabilidad nacional tendrá efectos en el cómputo de la deuda pública, no alcanzándose uno de los objetivos que se perseguía.

Además, esta figura contempla la posibilidad de diversificar la financiación; financiación que podrá ser pública (subvenciones al precio, anticipos reintegrables, préstamos participativos, subordinados o de otra naturaleza), o privada (emisión de obligaciones, la titulización de créditos, la hipoteca de la concesión o créditos participativos), con la intención de facilitar la utilización de variadas fórmulas de financiación al inversor privado que estimulen su colaboración en estos proyectos.

Las fórmulas concesionales han sido muy utilizadas en el ámbito anglosajón en sus diversas variantes (Acerete Gil 2004) pero cuando se han querido trasladar a nuestro sistema continental han encontrado muchas limitaciones derivadas, por ejemplo, de nuestra concepción del dominio público que no encajaba con mecanismos de construcción en los que la propiedad de la obra estaba en manos privadas. En nuestro país, no obstante estas fórmulas se regularon inicialmente por algunas CC.AA., aunque en el ámbito estatal no fue hasta la Ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del contrato de concesión de obra pública, cuando se abrió esta posibilidad que se mantiene y amplía en la nueva LCSP a la que se hará posteriormente referencia. En efecto, en 2003 se dio carta de naturaleza a las fórmulas de colaboración público-privada en su versión no institucionalizada, y abrió las posibilidades de uso de esta figura por parte de las administraciones públicas, posibilidades que se han utilizado profusamente hasta sobrepasar sus perfiles, lo que de nuevo puso de manifiesto la insuficiencia de la nueva regulación para los proyectos de las Administraciones cada vez con menos recursos y obligadas a atender nuevas exigencias colectivas. En este ámbito aparece de nuevo contrato de colaboración entre el sector público y privado de la LCSP.

Precisamente, el contrato de colaboración entre el sector público y privado se define en el artículo 11 de la LCSP como aquel en que una Administración Pública encarga a un empresario por un período determinado, la realización de una actuación global e integrada que, además de la financiación de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para el cumplimiento de determinados objetivos de servicio público o relacionados con actuaciones de interés general, comprenda alguna de las prestaciones previstas y, entre ellas, la construcción de obras y explotación de obra, instalación o transformación de obras junto con equipos, sistemas, y productos o bienes complejos.

Por lo que respecta al modo en el que el contratista colaborador va a recuperar el coste de la inversión, el artículo 11.4 de la LCSP sólo prevé el pago de un precio que se satisfará durante toda la duración del contrato y que podrá estar vinculado al cumplimiento de determinados objetivos de rendimiento.

Este contrato de aplicación subsidiaria tiene un objeto que engloba todos los anteriores y se puede acudir a él, según lo estipulado en el artículo 118 de la LCSP, cuando la complejidad del contrato impida definir antes de la licitación los medios técnicos proyectados o establecer los mecanismos jurídicos o financieros para llevarlo a cabo. La doctrina más reciente considera que lo determinante de su utilización será la complejidad que en el orden financiero pueda presentar la realización de un proyecto, o mejor dicho, las dificultades de financiar el contrato, esto es, la insuficiencia de recursos públicos para hacer frente a la ejecución del proyecto (Jiménez Díaz 2009).

Esta figura facilitará vías de financiación en los proyectos que no son susceptibles de explotación comercial y en los que no puede repercutirse el coste a los ciudadanos, debiendo de asumir su coste la Administración, que podrá prorratear el mismo a lo largo de la vida del contrato. Por tanto, es de nuevo la financiación, la pieza clave de la elección de este contrato.

Hasta ahora se han analizado todos los mecanismos existentes para la realización de obras destacando su financiación: pública, de los particulares o del sector privado, y mixta; clasificación que es prácticamente coincidente con los efectos que estos mecanismos tienen sobre el presupuesto de los Entes Públicos.

De este modo, tienen una incidencia directa sobre el presupuesto, en tanto que se financian con recursos públicos: la ejecución

directa de obras públicas, el contrato de obra tradicional, la variante del sistema llave en mano, la concesión administrativa con retribución articulada mediante "peajes en sombra", la creación de sociedades a las que se destinan aportaciones públicas y el contrato de colaboración entre el sector público y privado. Por su parte, si las sociedades gestionan obras cuyo coste se sufraga por precios pagados por los usuarios de las obras o servicios, o en el caso de concesiones de obras y servicios que se financian con la gestión del servicio por el contratista, cubriendo con ello el coste de la obra, estamos ante modalidades que no tendrían efectos sobre el presupuesto. En muchos supuestos, como se ha comprobado, la posibilidad de simultanear tanto la financiación pública como la financiación por los particulares, hace que no encaje en una de estas clasificaciones sino que participe de ambas.

Otro factor importante, además del carácter público o privado de la financiación y de su incidencia o no en el presupuesto, es la posibilidad que estos mecanismos otorgan de diferir el coste de la obra, como sucede en el contrato con abono total del precio, o bien de convertir inversión en gasto difiriendo también su pago como sucede en el contrato de colaboración entre el sector público y privado.

Por consiguiente, en todos los mecanismos de realización de obra pública expuestos es determinante el modo de afrontar su financiación. A estos efectos, hemos visto que con carácter general las posibilidades de financiación de estos proyectos puede articularse: en primer lugar, con cargo a créditos presupuestarios; en segundo término, mediante cánones pagados por los usuarios del servicio, aunque estos cánones también puede ir acompañados de aportaciones de los poderes públicos; en tercer lugar, cuando no cabe la recuperación del coste de la inversión mediante el pago de un canon, el poder público debe financiar una parte del mismo para compensar los beneficios sociales derivados del mismo; y finalmente, se puede acudir a la compra de bienes y servicios por los poderes públicos, de manera que el socio privado se responsabilice de la inversión y el pago se efectúe en función de la realización de la obra o servicio.

Ahora bien, la decisión de cuál debe ser la forma de ejecutar la obra pública, que estará mediatizada por la disponibilidad de recursos por parte de la Administración promotora o por el modo en el que la financiación de la obra no incremente su endeudamiento, debe tener también en consideración que la elección tiene efectos diferentes frente a los usuarios de estos servicios, ya que en unos casos el coste recaerá

sobre ellos directamente, y en otros, sobre los contribuyentes en su conjunto, por lo que en una primera aproximación a este tema se puede decir que parece razonable utilizar estos mecanismos basados en el principio contributivo en la medida que se trate de obras y servicios que no tengan carácter esencial.

Es el momento de abordar estas cuestiones relativas a los efectos que tienen la utilización de fórmulas de CPP así como analizar vías alternativas de financiación de obras públicas que pueden resultar de interés ante la actual insuficiencia de los recursos públicos, en definitiva, analizamos desde la perspectiva del ingreso la necesidad de la utilización de CPP para la financiación de obras públicas aunque advirtiendo de sus efectos y consecuencias y ofreciendo otras vías poco utilizadas en el ámbito tributario que pueden allegar recursos para la consecución de estos objetivos.

III. INSUFICIENCIA DE RECURSOS PÚBLICOS PARA FINANCIAR OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS: ALTERNATIVAS DE CPP PARA SU FINANCIACIÓN Y EJECUCIÓN

Una vez que se ha puesto de manifiesto la conveniencia de que los entes públicos promuevan la realización de obra pública por los beneficios que esta situación provoca en la economía, se ha aludido brevemente a los mecanismos con los que cuentan las Administraciones para su realización, y se ha recordado, la relevancia que el modelo de ejecución elegido tiene en las fuentes de financiación de las obras, es preciso analizar las posibilidades de obtención de recursos para hacer frente a su realización. De este análisis será preciso concluir su viabilidad y su suficiencia en el contexto económico y político actual.

A. Insuficiencia de recursos públicos y limitaciones para financiar obras públicas

Como hemos tenido la oportunidad de recordar al principio de este trabajo, en el ámbito del Estado del Bienestar las consecuencias políticas que implica cualquier intento de minorar los logros que los ciudadanos han alcanzado parecen inasumibles, pero esta situación no encaja con la actual disminución de recursos públicos que han experimentado las administraciones públicas y con las exigencias que

demandan los ciudadanos en el contexto de la crisis que atraviesa nuestro país.

Apuntábamos en líneas precedentes, que en las teorías económicas keynesianas, el Estado debía tener un papel claramente intervencionista y estabilizador, siendo incluso recomendable recurrir a la emisión de deuda para financiar el gasto público si fuera necesario. La consecuencia de la aplicación de este modelo fue un importante incremento de la deuda pública y del déficit en los países desarrollados y provocó la recomendación contraria, la limitación de la deuda por parte de instituciones nacionales e internacionales.

A este marco de demandas ilimitadas de bienes y servicios por parte de los ciudadanos y un entorno económico mediatizado por las restricciones de generación de déficit y deuda, se añade el rechazo social que tradicionalmente se ha manifestado a que se incrementen los impuestos y a que se apliquen políticas de recuperación de costes de los servicios prestados por las administraciones públicas, sobre todo cuando se consideran que éstos son esenciales y venían prestándose en régimen de gratuidad. Rechazo que se acrecienta en la situación económica actual.

Por consiguiente, es necesario conocer en profundidad las restricciones existentes para la obtención de recursos públicos para poder abordar posteriormente el importante papel que en la financiación de determinadas obras públicas pueden tener los usuarios y beneficiarios de las mismas.

Estas limitaciones afectan a las dos vertientes de la actividad financiera, la obtención de ingresos y su aplicación al gasto público, y podrían sistematizarse en función de su carácter normativo o sociológico. Dentro de las primeras, se puede diferenciar entre las impuestas por la normativa comunitaria o interna.

Por lo que respecta a las limitaciones que afectan al gasto público hay que aludir a las provocadas por nuestra pertenencia a organizaciones supranacionales y de nuestra propia legislación presupuestaria interna. La primera conlleva que estemos sometidos a la disciplina presupuestaria que se adopta en el seno de la Unión Europea y las normas de contabilización de acuerdo con la disciplina establecida por EUROSTAT-95.

Por otra parte, la legislación presupuestaria española se apoya sobre un compromiso de estabilidad presupuestaria, basado en los principios de plurianualidad, transparencia y eficiencia, buscando una

mayor racionalización del proceso presupuestario. En este ámbito, hay que destacar dos aspectos importantes: la plurianualidad limita a tres ejercicios los escenarios plurianuales de programación del sector público y el límite cuatrienal para la adquisición de compromisos de gastos plurianuales, con excepción de los casos especialmente justificados.

Además de estas restricciones de carácter general, es preciso aludir a limitaciones más concretas, como las que encontramos en los artículos 86 y 87 del Tratado de la Unión Europea que limitan las ayudas de estado a empresas total o mayoritariamente participadas por entes públicos, con la finalidad de no alterar la competencia en los mercados.

Desde la perspectiva de los ingresos, es preciso referirse en primer lugar a una limitación que aunque no tiene carácter legal sí un importante componente sociológico que en ocasiones hace inviable su utilización: es evidente el rechazo por parte de los contribuyentes a aceptar incrementos impositivos, así como las consecuencias políticas que esta situación genera, y más aún en una situación de crisis económica como la que actualmente se atraviesa.

En efecto, los impuestos personales diluyen la relación entre la producción de los recursos, las necesidades que los provocan y las preferencias y valoraciones de los usuarios/beneficiarios, y suponen que los protagonistas del proceso presupuestario lo sean también de la asignación de estos recursos a bienes y servicios. Sin embargo el establecimiento de tributos finalistas y afectados hacen que el coste del bien recaiga sobre quien genera y utiliza el servicio. Esta opción, a pesar de ser cada vez más aceptada por los contribuyentes, no excluye, por ejemplo, el rechazo generalizado al establecimiento de contribuciones especiales para financiar las obras locales, ámbito en el que estos tributos tienen carácter afectado.

Junto a estos aspectos que limitan la obtención de recursos tributarios encontramos otros de carácter legal, en tanto que nuestro ordenamiento interno establece limitaciones respecto de la elección de las figuras que pueden financiar el coste de las obras públicas cuando se decide que parte sea financiado por los usuarios (Cayón Galiardo y Almudí Cid 2008). En efecto, existen imperativos constitucionales -exigencias de las prestaciones patrimoniales de carácter público-, y legales para la exacción de determinados recursos, en tanto que su régimen jurídico impone ciertas limitaciones materiales y competenciales para su establecimiento.

Adicionalmente, en algunos sectores como pueden ser las carreteras y el agua, la normativa comunitaria y también la interna

establecen determinadas exigencias que afectan a su financiación, así, por ejemplo, en el ámbito de la política de aguas, las legislaciones estatales, por exigencias comunitarias, han de fundamentarse en la recuperación del coste de los servicios relacionados con el agua.

Precisamente, la recuperación de costes en la prestación de servicios merece una atención especial en tanto que tal y como se ha expuesto, se va aceptando en mayor medida por los ciudadanos en tanto que les permiten vincular sus contribuciones con los servicios recibidos. En este ámbito, hay que llamar la atención sobre la utilización de algunos recursos tributarios y otras prestaciones patrimoniales de carácter público y valorar su exacción desde la perspectiva de los principios constitucionales que informan su establecimiento.

B. Los usuarios y los beneficiarios en la financiación de obras y servicios públicos

A pesar de las limitaciones expuestas, las Administraciones actualmente cuentan con un amplio margen para decidir el mecanismo de ejecución de una obra pública aplicable a cada caso y para elegir el mecanismo para afrontar su coste. En función del modelo por el que se opte para la financiación de la obra pública se realizará con cargo a los recursos presupuestarios existentes en el momento de realización de la obra, o bien, trasladando su coste y mantenimiento a los usuarios, o incluso, a futuros contribuyentes. En ocasiones, el mecanismo de financiación determina la propia realización de la obra pública.

En este escenario, de entre todas las opciones posibles habrá que elegir la que conjugue en mayor grado la satisfacción del interés general con el máximo aprovechamiento de los recursos de las Administraciones, y en este juego, en ocasiones, puede resultar relevante que parte del coste de las obras públicas lo asuman los usuarios o beneficiarios de las obras y servicios públicos.

En este sentido, hay que señalar que en tanto que el objeto de estudio de este trabajo lo constituye el análisis jurídico-financiero de los mecanismos de financiación de las obras públicas, que como se ha expuesto se caracterizan precisamente por el interés general y colectivo que subyace en su realización, inicialmente parece razonable que su financiación se acometa con cargo a los ingresos públicos generales, y fundamentalmente, impositivos. Ahora bien, en tanto que algunas obras públicas son susceptibles de producir, además de ese interés colectivo en

su realización, beneficios individuales, inicialmente puede mantenerse que su financiación se realice en mayor medida por quienes usan o se benefician de la obra o servicio.

En estos casos se pretende acercar el gasto a quien lo genera, aunque a su vez, y en función del modelo de financiación por el que se opte, y dependiendo de que la obra o servicio se ejecute y preste directamente por la Administración o por sujetos privados que normalmente colaboran en su financiación, se pueden generar distintos tipos de contraprestaciones con distinto régimen jurídico y cuyos aspectos más relevantes se tratan de exponer en las siguientes líneas.

a) Los principios contributivo y retributivo en la financiación de obras públicas

Nos encontramos por tanto ante el debate abierto tras la reforma de la Directiva 1999/62/CE, que amplió las tasas y peajes elegidos por el uso de autopistas, y a su vez, autorizó a los gobiernos a establecer compensaciones en el impuesto de circulación, sobre si es preciso una modificación del papel que los usuarios y beneficiarios han de tener en la financiación de las infraestructuras (Juan Lozano y Rodríguez Márquez 2006).

Por ello es preciso analizar la mayor o menor adecuación de los diversos ingresos públicos de derecho público para sufragar el gasto público que se precisa para la construcción de obra y prestación de servicios públicos. Así, los impuestos serían los más adecuados para financiar gastos indivisibles, las contribuciones especiales gastos en parte divisibles y en parte no divisibles, y las tasas se corresponderían con los gastos divisibles. Por consiguiente, si se adopta un modelo contributivo los impuestos serán el principal recurso a emplear para cubrir esos costes, con independencia incluso de la forma de gestión del servicio. No obstante, también es posible que parte del coste de los bienes y servicios se encargue a sus usuarios o beneficiarios, optando por tanto por el principio retributivo. En este ámbito adquieren gran relevancia las tasas, las contribuciones especiales, los precios públicos y las tarifas o precios privados. Su utilización, en ocasiones, depende del modo de financiación de la obra pública, como sucede en el caso de las contribuciones especiales o las tarifas. En algunos supuestos, es posible simultanear su utilización.

Pues bien, consideramos que en un Estado en el que la cobertura de las necesidades de los ciudadanos es muy elevada y en el que

una coyuntura económica desfavorable obliga a dedicar un importante montante de ingresos públicos al gasto social, el principio retributivo adquiere un mayor protagonismo y puede potenciar el incremento de instrumentos enmarcados en esta teoría, como las tasas, contribuciones especiales, precios públicos, tarifas, precios privados y otras figuras afines, aunque el principio del beneficio aconseja que sólo sean financiados de esta manera los bienes y servicios o actividades administrativas que sean beneficiosos para determinados sujetos (Ruiz Garijo 2008). En la medida que su provisión repercute sobre la colectividad estará justificado que se financien además con ingresos obtenidos de la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos.

En este ámbito, hay que destacar la adecuación de las tasas y las contribuciones especiales para financiar determinadas obras y servicios públicos en tanto que su hecho imponible precisamente se identifica con la utilidad o beneficio que la actividad o actuación de la administración genera en los sujetos pasivos. En el caso de que el beneficio o utilidad proceda de la prestación de un servicio o de la autorización para un aprovechamiento especial del dominio público estaremos ante una tasa, y si el hecho que lo provoca es la realización de una obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio se tratará de una contribución especial. En este caso, el importe a satisfacer por el beneficiario está justificado y mediatizado por los principios del beneficio, y en el caso de la tasa por el de equivalencia.

La exigencia de precios públicos tiene la misma finalidad, aunque en estos casos, en tanto que no son tributos, y por lo tanto su exacción no es coactiva, el principio retributivo adquiere toda justificación ya que son auténticas contraprestaciones por los servicios públicos de recepción voluntaria que además son prestados en concurrencia con el sector privado. Su importe no está limitado como en el caso de las tasas por el principio de equivalencia, que exige que no supere el coste del servicio.

Por lo que respecta a las tarifas hay que señalar que no forman parte del presupuesto de los entes públicos y se fundamentan en el principio retributivo en tanto que el usuario del servicio retribuye a quien se lo presta, que puede y suele ser un "gestor privado". Tienen por tanto, distinto régimen jurídico, distinta finalidad y distintos componentes cuantificadores, por lo que se ha venido perfilando como la figura más apropiada para aludir al precio que recibe el contratista por la gestión indirecta del servicio prestado.

En relación con esta figura hay que señalar que a pesar de la opinión que desde hace años viene sosteniendo parte de la doctrina (García de Enterría 1953) en la línea de considerar que tarifas eran tasas y no precios, el Tribunal Supremo ha refrendado durante mucho tiempo la diferencia entre el poder tarifario y el poder tributario. Esta situación se ha modificado con la última doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 102/2005, de 20 de abril; 121/2005, de 10 de mayo y 122/2005, de 11 de mayo) que respecto de la naturaleza jurídica de las tasas portuarias establece que son prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza tributaria con independencia de que el servicio se preste directa o indirectamente. Ello supone para algunos autores (Ruiz Garijo 2008) que el concepto de tarifa tenga los días contados, lo que no debiera perderse de vista en la financiación de cualquier infraestructura. No obstante, a estos efectos hay que matizar que desde nuestro punto de vista no todos los precios se ven afectados por esta situación sino sólo aquellos en los que la recepción o utilización del bien o servicio es coactiva para el usuario, por lo que habrá de tener en cuenta si estamos o no ante un servicio esencial y si existen más alternativas para su recepción.

Todas estas figuras, de carácter tributario o no, permiten recuperar el coste de la inversión y tienen ventajas desde el punto de vista de la equidad, si bien es cierto que también pueden provocar desajustes desde esta misma perspectiva dependiendo de cual sea el tipo de servicio u obra al que se apliquen. En efecto, estas obras y servicios generan también un beneficio a la colectividad, y por consiguiente, si el servicio es esencial no parecería muy razonable que lo financie el usuario, por lo que es importante observar su utilización teniendo presente la política de gasto que se realiza, en tanto que sólo de esta manera se puede valorar la justicia del sistema.

b) La potencialidad de las contribuciones especiales en la financiación de obras públicas

Especial mención merecen las contribuciones especiales en la financiación de obras públicas, sobre todo en el ámbito local en donde tienen más posibilidades de aplicación. La Ley General Tributaria define este tributo en su artículo 2.2.b), que establece que son "...los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o

ampliación de los servicios". Estamos ante un tributo sometido a debate respecto a su conveniencia y que goza de ventajas como son: la inmediatez en relación con la realización del gasto público, un mejor ajuste gasto-ingreso y la posibilidad de reducir las desviaciones de poder que pudieran producirse en situaciones determinadas; ahora bien, su complejidad administrativa, las dificultades que ofrece la medición de la capacidad económica en muchos supuestos, así como la cuantificación por separado del beneficio individual y general han sido sus mayores desventajas (Calvo Ortega 2008).

Por ello hay que definir su régimen jurídico y observar su escasa utilización por el rechazo que los ciudadanos suelen oponer a su pago en un momento de desarrollo local avanzado, sobre todo, porque cada vez en mayor medida es más difícil valorar el beneficio o el aumento de valor que un sujeto experimenta en sus bienes por la realización de una obra o el establecimiento o ampliación de un servicio. En este sentido, el beneficio especial o aumento en el valor de los bienes se mide dependiendo del coste de la obra o servicio, separándose del esquema más ortodoxo en el ámbito tributario, en tanto que en estos casos es difícil medir el mercado porque no hay juego de mercado.

Ahora bien, es indudable que en determinados sectores en los que este acotamiento resulta más factible puede ser una figura con un importante potencial, y que además tiene una ventaja en relación con otras figuras, y es que su pago puede anticiparse, sin que haya que esperar a la efectiva prestación del servicio, por lo que permite generar crédito a medida que se va realizando la obra. Además son ingresos afectados en el ámbito local, siendo precisamente esta característica de la finalidad financiera de este tributo.

c) Las "tarifas" por prestación de servicios: exigencias constitucionales, y su ubicación en el concepto de tasa

Retomando la cuestión abierta en líneas precedentes en relación con las exigencias que el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) ha impuesto a las tarifas, hay que señalar que en la generalidad de los supuestos, las normas, los convenios, contratos y pliegos de condiciones mediante los que se encomienda o atribuye la realización de una obra o la prestación de un servicio a la iniciativa privada venían calificando el precio como un precio privado, conteniendo en su caso la correspondiente tarifa.

Como ha venido reconociendo el ordenamiento y la jurisprudencia, se trata de una forma de intervención reguladora de las condiciones económicas de la prestación del servicio público que es manifestación de la potestad tarifaria de las administraciones públicas distinta de la tributaria. Esta ha sido la forma tradicional de fijar la financiación de los concesionarios ya que la tarifa posibilitaba obviar muchas de las dificultades que presentan las tasas. Entre otras ventajas podían prever una cuantificación de pagos que cubriera el coste del servicio y que arrojaran un razonable beneficio para el concesionario.

Ahora bien, como consecuencia de los mencionados pronunciamientos del TC relacionados con esta materia (SSTC 102,121 y 122/2005), cuando el servicio prestado sea coactivo y persiga un fin público, estamos ante una prestación patrimonial de carácter público, afectada por la reserva de ley, y según defiende un sector doctrinal (Cayón Galiardo y Almudí Cid 2008) hay que reconducir la contraprestación a la categoría tributaria de tasa, ya que la expresión: "en régimen de derecho público", que utiliza su actual definición en la Ley 8/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), se refiere a cualquier servicio cuya titularidad corresponda a un Ente público con independencia de la modalidad mediante la que se gestione, pudiendo incluso llegar a afectar los supuestos en los que aun prestándose el servicio conforme a las normas jurídico-privadas, se le restringe el derecho o anula la competencia.

Esta consideración de tasa provoca algunos problemas a la hora de articular, por ejemplo, la retribución del concesionario en tanto que es difícil armonizar el concepto de tasa con el derecho del gestor privado a obtener beneficios empresariales, ya que aunque pudieran incluirse esos beneficios en el coste del servicio no parece razonable que éstos deban ser sufragados por los beneficiarios del servicio, sobre todo cuando se trata de servicios que cubren necesidades básicas demandadas por sectores de menor capacidad económica. También resulta complejo introducir el régimen jurídico de la tasa con su recaudación por el concesionario -para lo que algunos autores han propuesto la figura del sustituto del contribuyente-, o con el equilibrio económico financiero de la prestación.

En este sentido, coincidimos con la doctrina de referencia cuando señalan que lo más oportuno hubiera sido calificar las obligaciones pecuniarias por la recepción de estos servicios como prestaciones patrimoniales de carácter público, sometidas al principio de reserva de

ley pero no al régimen jurídico de las obligaciones tributarias (Cayón Galiardo y Almudí Cid 2008).

En definitiva, todas estas consideraciones tienen que tenerse en cuenta en el momento de optar por la exigencia de una de estas modalidades de financiación de las obras públicas, y al respecto compartimos la idea de que tanto las características de la infraestructura, como la presencia de una finalidad pública y la situación de infraestructuras alternativas (Juan Lozano y Rodríguez Márquez 2006), serán las que determinen la necesidad de someter su exacción al principio de reserva de ley, e incluso, estos criterios debieran servir para establecer un planteamiento general de los recursos con los que puede financiarse la provisión de bienes y servicios a los ciudadanos.

En esta línea, entendemos que los bienes y servicios que se consideran esenciales han de financiarse con cargo preferiblemente a impuestos, el resto de servicios que no tengan esta característica -por si misma variable- podrán financiarse o costearse por quienes se benefician de su establecimiento o prestación. En el caso que sea coactiva su exigencia, deberá de sujetarse al principio de reserva de Ley, en otro caso, en función de su carácter o no tributario, podrán dar lugar a la exigencia de una tasa o contribución especial, si se gestiona por la Administración, o de una tarifa, si el servicio se gestiona indirectamente por el sector privado.

C. La colaboración público-privada como alternativa de financiación de obras y servicios públicos

Ante la insuficiencia de recursos públicos para hacer frente a las demandas de obras públicas y de prestación de servicios, la utilización de determinadas fórmulas para la participación del sector privado en la financiación de obras públicas se perfila como una alternativa para poder seguir acometiendo inversiones de estas características.

Con carácter previo es preciso diferenciar estas vías alternativas de financiación privada respecto de otras fórmulas en las que el sector privado financia (entidades financieras o directamente ahorro privado) pero sin asumir el riesgo inherente a la prestación de fondos al sector público para desarrollar obras públicas. Precisamente éste es el elemento que diferencia y caracteriza estas fórmulas de financiación.

A su vez dentro de los mecanismos de colaboración público privada, es posible diferenciar los mecanismos en los que ese riesgo es compartido por los sectores público y privado, y aquellas en las que el

sector público establece las condiciones de prestación y la financiación privada asume el riesgo y la producción del servicio en exclusiva. Asimismo, en tanto que muchos de estos proyectos públicos de inversión no son atractivos inicialmente para el sector privado o generan muchas incertidumbres por los riesgos que debe asumir, y sin embargo son deseables desde el punto de vista económico y social, en ocasiones la Administración se ve obligada a incrementar su atractivo haciéndoles más rentables (subvenciones a la inversión o a la explotación, anticipos reintegrables, avales, aportaciones de capital, aportación de terrenos, etc.), o bien a limitar los riesgos del proyecto de forma que se incremente el interés por la realización de estos proyectos, abriendo la puerta a mecanismos que persiguen más el diferimiento del pago de la inversión por parte de la Administración que otros objetivos. Paralelamente, una premisa imprescindible para el desarrollo de estas fórmulas de financiación es un marco normativo estable y adecuado, que permita su desarrollo con la mayor seguridad jurídica.

Ahora bien, a pesar del importante protagonismo del sector privado en este ámbito, las administraciones públicas siempre tendrán que estar presentes en estos proyectos de financiación en tanto que son garantes del interés general, y en último término, la Administración mantiene la titularidad del servicio, una capacidad de decisión relevante y un control sobre las condiciones con las que se presta el servicio, e incluso deberá de garantizar que éste se realiza cuantitativa y cualitativamente en condiciones adecuadas.

a) Delimitación del concepto de colaboración público-privada

Cuando se alude a la financiación privada de infraestructuras públicas se hace referencia a diversas situaciones y fórmulas de financiación con participación del sector privado que hemos tratado de delimitar al principio de este estudio. No obstante, a pesar de esa aproximación inicial, no existe un concepto de colaboración público-privada por lo que para aproximarnos al mismo nos basamos en las consideraciones que el Libro Verde sobre la colaboración público-privada y el Derecho comunitario en materia de contratación pública y concesiones ha realizado al respecto señalando que "la CPP designa una forma de cooperación entre las autoridades públicas y los agentes económicos. Esta cooperación tiene por objeto, en particular, financiar, construir, renovar o explotar una infraestructura o el suministro de un servicio" (Comisión Europea 2004).

Esta descripción de las fórmulas de CPP admite múltiples posibilidades, existiendo cierto consenso en que sus elementos definitorios, además de la asunción de riesgos por la iniciativa privada, son: una duración relativamente larga; un método determinado de financiación y un relevante papel del operador privado. A pesar de contar con estos elementos comunes, es evidente que los perfiles de la CPP no están definidos, lo que entendemos que viene motivado porque es un concepto en constante evolución que se va adaptando a lo que las necesidades de los Estados demandan, un concepto de difícil delimitación al que sólo se puede realizar una aproximación a través de sus rasgos definitorios, rasgos que desde nuestro punto de vista también están en constante evolución.

Por lo que respecta a la duración de la relación que se establece en la colaboración, se trata de fórmulas que suelen tener una vigencia superior a veinte años, aunque encontramos ejemplos de obras públicas de varias décadas de duración. Un ejemplo lo encontramos en la construcción y explotación del viaducto de Millau, realizado sobre el esquema concesional y cuya duración propuesta por el adjudicatario fue de setenta y cinco años. Este aspecto está íntimamente relacionado con la equidad, de manera que si el objeto de la colaboración es una larga vida útil parece razonable que no se financie exclusivamente a cargo de presupuestos actuales sino que su coste se difiera a lo largo de ésta.

En relación con el modelo de financiación ya se ha aludido a que estas fórmulas suelen apartarse de la tradicional financiación con cargo a los presupuestos.

Si se piensa en el reparto de riesgos, éstos deben ser compartidos entre la Administración y el socio privado, si bien es cierto que desde nuestro punto de vista se ha ido evolucionando hacia fórmulas -tanto las modificaciones del contrato de concesión de obra pública como el contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado, son una prueba de ello-, en las que este componente de asunción de riesgo se va suavizando y la remuneración del operador privado se vincula a estándares de calidad y disponibilidad que han ido relajando esta nota delimitadora de las fórmulas de CPP y que nos lleva a pensar de nuevo que el eje de la utilización de estos mecanismos pivota sobre el diferimiento de la inversiones a presupuestos futuros y no tanto sobre su repercusión sobre el déficit y el endeudamiento de las administraciones, y todo ello, sin perjuicio de que este último aspecto no debiera nunca descuidarse por las consideraciones realizadas al principio de este trabajo. Al igual que no debiera relegarse la importancia que la utilización de la CPP puede tener

en la utilización de técnicas más eficientes de gestión de los servicios a las que también se ha hecho ya referencia. Precisamente, en el siguiente epígrafe se pretende profundizar un poco más en estos aspectos.

b) Justificación y objetivos de la colaboración público-privada en la financiación de obras y servicios públicos

En este momento de la exposición, ha sido inevitable haber adelantado la justificación y los objetivos de las fórmulas de CPP, pero es conveniente poner de manifiesto que al igual que van modificándose y complicándose las fórmulas de colaboración utilizadas, los objetivos y justificación de su utilización también van variando y provocan que las Administraciones vuelvan a forzar los límites de los contratos administrativos típicos para dar cobertura a nuevas necesidades de realización de obra pública. Uno de los ejemplos más claros de esta situación es la actual regulación del contrato de colaboración público-privada que da la posibilidad de realizar obra pública con colaboración público-privada cuando el servicio al que está afecta no es susceptible de explotación.

La utilización de estas fórmulas en nuestro país posiblemente comenzó buscando flexibilidad en la gestión, posteriormente se dio un paso más tratando de soslayar las limitaciones del déficit y del endeudamiento presupuestario en un escenario económico favorable y con un sector privado económicamente fuerte, y por último, ha evolucionado hacia planteamientos en los que se tratan de superar las estrecheces presupuestarias de nuestras Administraciones en un momento en el que la inversión en infraestructuras es clave para nuestra recuperación económica y mejora de nuestra competitividad, por lo que un objetivo importante es producir un diferimiento del gasto a presupuestos futuros.

No obstante, conviene recordar que desde los planteamientos de quienes defienden la utilización de estas fórmulas de colaboración, el objetivo prioritario de su utilización debe ser aprovechar los conocimientos y métodos del sector privado para aplicarlos al ámbito de lo público debido a la capacidad de la empresa de rentabilizar las inversiones y porque el desarrollo de estas fórmulas forma parte de la evolución más general del papel del Estado en el ámbito económico, al pasar progresivamente de ser operador directo a organizador regulador y controlador.

Por otro lado, parece razonable sacar de la Administración actividades que pueden estar orientadas al mercado, dejando los recursos públicos para financiar otras menos proclives al mismo.

Por consiguiente, el objetivo debiera de ser la búsqueda de modelos óptimos que garanticen la eficiencia de los recursos invertidos y de la gestión de los servicios prestados con la obra pública ejecutada. De otro modo, sólo estaríamos ante fórmulas de contabilidad creativa, y por tanto, de modelos instrumentales que llevarían a su consolidación de las cuentas de la Administración promotora en cuanto se revisaran los criterios de contabilidad nacional.

En la medida que estas figuras se utilicen con la finalidad de potenciar la racionalización del gasto público y la introducción de criterios de eficiencia, eficacia, economía y calidad en la prestación de los servicios públicos vinculados a las obras públicas que se financian con colaboración privada, estará más justificada su existencia desde la perspectiva de los principios materiales que informan el gasto público.

Retomando las limitaciones que impone el cumplimiento de los criterios de estabilidad, no debe olvidarse que el impulso definitivo de estas fórmulas en nuestro país desde hace seis años se produce por las restricciones del déficit y el endeudamiento público a las que se ha hecho referencia.

No obstante, no puede obviarse que la utilización de muchas de ellas permite diferir el pago de las inversiones, y por consiguiente, en los momentos actuales aunque la CPP no es una solución milagrosa su utilización posibilitará a las Administraciones seguir invirtiendo en una situación de fuertes reducciones presupuestarias y de un horizonte de reconducción de los déficits acumulados por los Estados en estos últimos años.

c) La colaboración público-privada en la financiación de obras y servicios públicos en España

1. Principales vías de financiación público-privada utilizadas en España y su encaje en la regulación vigente

En este epígrafe se trata de recordar de forma sistematizada cuáles son las fórmulas de financiación que se han venido utilizando en nuestro país, en qué momentos, cuál ha sido su justificación, cuál es la normativa que ha amparado su aplicación y, de existir, cuáles son sus especialidades o características más relevantes de su régimen jurídico.

Así, la creación de sociedades mercantiles participadas mayoritariamente o totalmente por la Administración que va a acometer

la ejecución y gestión de la obra, ha sido de utilización recurrente en nuestro país por lo que recibió el nombre de "modelo español".

Con carácter general se trata de entidades instrumentales que actúan por cuenta de la Administración matriz y que tienen capacidad de endeudamiento.

Hasta hace unos años posibilitaban escapar a las restricciones de la estabilidad presupuestaria en tanto que su endeudamiento no se consideraba endeudamiento del ente público, aunque tras la entrada en vigor de las normas SEC-95, esta fórmula ha perdido en algunos casos parte de su aliciente en tanto que Eurostat ha previsto su tratamiento en la contabilidad nacional -existiendo la posibilidad de que su deuda compute a efectos de estabilidad presupuestaria-, distinguiendo entre administraciones públicas y empresas según un estricto criterio de mercado y con independencia de la titularidad pública o privada de la sociedad. De este modo, si el operador económico vende su producción en el mercado debe integrarse en el sector empresas y su endeudamiento no computa. A su vez, se considera que orienta su producción al mercado cuando sus ingresos por ventas cubren al menos el 50 por 100 de los costes totales de explotación y a estos efectos los pagos de la Administración matriz no tienen la consideración de ventas.

Con este nuevo escenario muchas sociedades han pasado a computarse como Administración Pública, y por consiguiente, su endeudamiento computa, por lo que algunas han optado por utilizar alguna variante en su modo de financiarse, como por ejemplo titulizando los derechos de crédito que le genera el compromiso de la Administración matriz de realizar transferencias a su favor para afrontar el pago de la obra pública, lo cual le permite descontar estos activos anticipadamente y cancelar deuda. No obstante, en estos casos el riesgo de la operación se traslada a la Administración matriz.

En relación con la creación de entidades de estas características, hay que tener presente operaciones en las que un gestor privado adquiere el control de una entidad pública, y adquiere carácter comercial obteniendo la mayor parte de sus ingresos en el mercado. En estos casos se diferencia del denominado "modelo español" en tanto que sus ingresos proceden mayoritariamente de su actividad y tiene su propia capacidad de endeudamiento. Admiten también capital privado sin que sus ingresos dependan de los compromisos públicos.

Por lo que respecta al contrato de obra en su modalidad de pago diferido también se regula inicialmente por la mencionada ley de medidas fiscales y que todavía no ha sido derogado, aunque en la actualidad este tipo de contrato se encuentra incluido en el artículo 99.2 del LCSP, tal y como ha sido interpretado por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). Se previó como un mecanismo excepcional ideado exclusivamente para la construcción inicial de determinadas obras públicas y siempre que su precio de licitación no superara determinados umbrales. La aplicación de esta medida ha sido intermitente. Se ha utilizado en el ámbito estatal, aunque en tanto que compromete presupuestos futuros se ha establecido un límite al volumen de inversión que puede contratarse por esta modalidad. En el ámbito autonómico se puso en duda su aplicabilidad, aunque muchas CC.AA. regularon expresamente la aplicación en su ámbito competencial de la normativa estatal precitada.

En este supuesto sólo se exige un certificado de compromiso de gastos futuros -no de existencia de crédito-. No existe la posibilidad de declarar nulo el contrato por inexistencia de crédito. En estos casos se excepciona la regla general que prohíbe el pago aplazado de los contratos para los contratos de las administraciones públicas. Debe incorporar un informe del Ministerio de Economía y Hacienda u órgano equivalente de la Administración competente. El ejercicio presupuestario en el que se recepcione la obra, el crédito para hacer frente al compromiso de gasto debe consignarse con carácter preferente. Existe la posibilidad de que si la obra es susceptible de explotación, la Administración opte porque todos o parte de los pagos previstos se financien mediante el cobro de un peaje o tasa por el uso de la infraestructura, supuestos en los que esta fórmula tendría menos incidencia en el presupuesto, evitándose una de sus mayores críticas que es la de que este mecanismo compromete presupuestos futuros por los que ha de limitarse su utilización.

De cualquier forma, esta modalidad ha perdido parte de su atractivo tras la entrada en vigor del SEC-95 porque la posibilidad de fraccionar el pago en diez años que permitía periodificar su incidencia en el déficit se ha modificado en tanto que éste se computa en el momento de la recepción de la obra.

Por lo que se refiere al contrato de concesión de obra pública han existido múltiples precedentes en normas sectoriales que se basaban en este tipo de contratos para ámbitos específicos. En este sentido fue pionera y avanzada la Ley 8/1972, de 10 de mayo, sobre construcción, conservación y explotación de las autopistas de peaje en régimen de

concesión. En este marco, también fue un hito relevante la mencionada Ley 13/1996 que introdujo el régimen jurídico del contrato de construcción y explotación de obras hidráulicas.

En España, en el ámbito estatal, salvo algún precedente lejano similar a esta técnica, hay constancia de que se trató de incorporar en la Ley 13/1996, aunque finalmente no se incluyó. Sin embargo, en el ámbito autonómico, algunas comunidades, Madrid, Murcia y la Comunidad Foral de Navarra, incorporaron esta técnica con distinta amplitud.

La aprobación de la Ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del contrato de concesión de obra pública, es la norma que ha abierto la figura de la concesión de obra pública como una vía prioritaria de colaboración público-privada en la ejecución de estas infraestructuras, esto es dio carta a la colaboración público-privada en su forma no institucionalizada y abrió la posibilidad de uso de estas fórmulas por las Administraciones hasta el límite de desdibujar sus contornos.

En estos casos, Euroestat ha aplicado criterios específicos para su contabilización reconduciéndolos contablemente a su consideración como un arrendamiento operativo o financiero. En España parece que gran parte de los modelos se reconducen al supuesto de arrendamiento financiero. A efectos de computo de deuda no será tenida en consideración si el riesgo de la construcción y el riesgo de disponibilidad o de demanda son soportadas por la parte privada, con independencia de que existan pagos por parte del ente público al socio privado.

Precisamente, como ya hemos adelantado, puso de manifiesto la necesidad de crear figuras más flexibles que posibilitaran salir al paso de la escasez de recursos presupuestarios de las Administraciones y en este ámbito adquiere gran relevancia el nuevo contrato de colaboración pública entre el sector público y privado, que se inspira en la regulación francesa y británica de esta fórmula de CPP (Jiménez Díaz 2009).

Hasta aquí se ha aludido a las modalidades que se han utilizado y se vienen aplicando en España, si bien hay que concluir que aunque las posibilidades de financiación público-privada se han reconducido hasta fechas recientes al contrato de concesión de obra pública, nuestro mayor interés reside en realizar una aproximación a los caracteres del contrato de colaboración del sector público y privado que se contempla en la LCSP, ya que como acaba de exponerse abre un abanico de nuevas posibilidades en la que tienen cabida fórmulas muy complejas siempre

que se ajusten a los requerimientos que establece la normativa vigente y que pasan a exponerse.

2. Nuevas perspectivas de financiación mediante el contrato de colaboración entre el sector público y privado

En el artículo 11 de la LCSP se regula un nuevo modelo contractual el "Contrato de colaboración entre el sector público y el privado", contrato que se caracteriza porque abarca actuaciones de caracteres muy dispares en los que la idea de complejidad está muy latente. Esta regulación deja muy abierto el objeto del contrato para facilitar cualquier tipo de prestación por parte del contratista, por lo que no puede dejar de subrayarse la flexibilidad que ofrece para diseñar diversas alternativas de CPP, y que posibilita la utilización de figuras que tenían difícil encaje en los contratos nominados previstos en la anterior regulación, como los arrendamientos operativos, que se habían venido celebrando utilizando el margen que posibilitaba la legislación de régimen patrimonial de las administraciones públicas.

Ya hemos expuesto con anterioridad cuál es la definición legal de este contrato, de donde se desprende que el legislador ha pretendido que en la misma encajaran todos los objetos contractuales existentes -contrato de obras, con gestión de servicios públicos, de concesión de obra pública, de de suministro y del de gestión de obra pública-, lo que supone que se trata de una forma de contratación subsidiaria que sólo puede utilizarse cuando el objeto perseguido no pueda obtenerse a través de la licitación de otro contrato.

Además de la subsidiariedad, la complejidad, la transferencia de riesgos, la eficiencia y la economía están latentes en la regulación de este contrato (artículos 11 y 118 de la LCSP).

Esta regulación recoge también la necesidad de que la Administración contratante realice una "evaluación previa" que puede compararse al trámite desarrollado en otros países consistente en valorar en términos económicos si compensa o no la celebración de un contrato con CPP, lo que inicialmente es una garantía de eficiencia en el sentido de que con este instrumento se persigue ponderar los costes y riesgos que pueden generarse durante la vida de un proyecto, comparando los que previsiblemente se producirían si el proyecto fuera realizado por la Administración. En definitiva se trata de valorar si la participación en esta forma de iniciativa privada resulta más oportuna, a pesar del mayor

coste que probablemente conllevará en relación con otras alternativas. Precisamente el artículo 118 de la LCSP bajo la denominación de "evaluación previa" contiene algunas de las notas que caracterizan este contrato al señalar que:

... la Administración deberá elaborar un documento de evaluación en que se ponga de manifiesto que, habida cuenta de la complejidad del contrato, la Administración no está en condiciones de definir, con carácter previo a la licitación, los medios técnicos necesarios para alcanzar los objetivos proyectados o de establecer los mecanismos jurídicos y financieros para llevar a cabo el contrato, y se efectúe un análisis comparativo con formas alternativas de contratación que justifiquen en términos de obtención de mayor valor por precio, de coste global, de eficacia o de imputación de riesgos, los motivos de carácter jurídico, económico, administrativo y financiero que recomienden la adopción de esta fórmula de contratación.

Otra de las novedades es que con carácter general se limita la duración de los proyectos a 20 años, aunque cuando el objeto del contrato se corresponda con las prestaciones propias del de concesión de obra pública puede tener una vida de hasta 40 años, o incluso 75 cuando se trata de obras hidráulicas.

Por otra parte, el contratista adjudicatario va a recuperar el coste de la inversión realizada mediante un "...precio que se satisfará durante toda la duración del contrato" (artículo 11.4 LCSP), sin que se prevea otra forma de retribución. Frente a esta opción la concesión de obras públicas permite optar entre varias soluciones para retribuir al concesionario, fórmulas que van desde el cobro de tarifas a los ciudadanos a las fórmulas de "peaje en sombra" muy cercanas a la retribución de este contrato.

En definitiva, como ha señalado la doctrina (Jiménez Díaz 2008), con esta figura las administraciones públicas pueden incorporar a la gestión pública las técnicas del sector privado y desde luego, obtener de éste financiación para nuevos proyectos que, además de complejos, supongan inversiones cuantiosas a las que las Administraciones no podrían acudir sin incurrir en déficits insostenibles. Ante esta situación, el contrato de colaboración también constituye una solución financiera que, además, podría superar con éxito el examen de las instituciones europeas en la medida que se ajuste a los criterios de EUROSTAT de transferencia de riesgos.

IV. LAS FÓRMULAS DE COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS QUE INFORMAN EL GASTO PÚBLICO Y SU CONFIGURACIÓN Y PROGRAMACIÓN EN EL PRESUPUESTO

A. Análisis de las fórmulas de financiación con colaboración público-privada a la luz de los principios constitucionales que informan el gasto público

El artículo 31.2 de la Constitución Española señala que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderá a los principios de eficiencia y economía. A su vez, el artículo 133.4 del texto constitucional recoge el que podría denominarse: principio de reserva de ley en el gasto público.

Por este motivo, es preciso recordar el significado de estos principios, que en definitiva son controles a los que la CE somete a las decisiones de gasto, para ver en que medida las fórmulas de colaboración público-privada a las que se ha hecho referencia se adecuan a los mismos.

a) Principios materiales: equidad, eficiencia y economía

La doctrina (Albiñana García-Quintana 1979) atribuye verdadero valor normativo a los principios materiales de justicia consagrados en el artículo 31.2 que establece que "el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía". Son de todos conocidas las dificultades que implica establecer los mecanismos a través de los que hacer efectivos estos principios, dificultad que se incrementa cuando se trata además de decidir si la utilización de fórmulas de CPP en la financiación de obras y servicios públicos son respetuosos con los mismos.

A pesar de las dificultades, la reflexión sobre la influencia de los principios materiales de justicia del gasto público en el análisis de las fórmulas de financiación de obras públicas con la colaboración del sector privado reviste gran importancia, y desde nuestra perspectiva su enjuiciamiento debe poner de manifiesto la necesidad de un mayor desarrollo del Derecho de los gastos públicos (Bayona de Perogordo 1982), superando, una visión de los mismos apegada a la institución presupuestaria. En efecto, desde esta última perspectiva la utilización de estas fórmulas es respetuosa en términos generales con las exigencias constitucionales y legales que implican estos principios, pero por sus repercusión en las

decisiones de gasto y en los recursos con los que deben financiarse, cuestiones como: la elección de las fórmulas utilizadas para atender las necesidades públicas con cargo a recursos públicos o privados, o las repercusiones que pueden tener en los presupuestos futuros, deben ser decididas con sujeción a normas que disciplinen la naturaleza del gasto y sus aspectos materiales. En definitiva, exigen superar la interpretación de estos principios con una visión apegada al instituto del presupuesto y entender el gasto como algo más que una función pública atribuida legalmente a un ente público (García Novoa 2001).

La utilización de estas fórmulas demanda una decisión previa respecto de si resulta deseable sacar de la financiación tradicional, articulada a través del presupuesto, los gastos en inversión que pueden resultar atractivos para el gestor privado en tanto que son susceptibles de explotación y destinar los recursos presupuestarios para actividades menos proclives al mercado. Desde este enfoque parece que no hay obstáculo para adoptar esta decisión, sobre todo si se tiene en cuenta que la insuficiencia de recursos en otro caso puede conllevar la no realización de determinadas obras públicas.

Por lo que se refiere a la asignación equitativa de recursos públicos, este principio implica que se contemplen los recursos económicos suficientes para hacer frente a las necesidades públicas y estas necesidades parecen identificarse con las necesidades públicas constitucionales (García Novoa 2001), esto es, las configuradas como derechos constitucionales y las que atienden a los principios rectores de nuestra política social y económica de nuestra Carta Magna.

Por tanto, en una primera aproximación, esta exigencia constitucional sólo implica que el gasto público se destine a una de estas necesidades (educación, vivienda, infraestructuras de transporte, sanidad...). Ahora bien, entendemos que esta exigencia es muy débil y cualquier decisión de utilización de fórmulas de CPP en la financiación de infraestructuras públicas, debe tener en consideración otras exigencias que desde nuestro punto de vista demanda el principio de asignación equitativa de recursos públicos.

Profundizando más en las exigencias de este principio, consideramos que éstas deben proyectarse (Orón Moratal 1995) en tres momentos diferentes del gasto público: en primer lugar en el momento de la elección del recurso, en segundo término, en el momento de la autorización o empleo de recursos públicos, y finalmente, en el momento

de la asignación de los gastos autorizados para la satisfacción de los fines públicos. Las dos primeras parecen afectar al poder legislativo, y la última a la Administración encargada de asignar los gastos autorizados a la satisfacción de las necesidades públicas.

En relación con el primero de los momentos en los que actúa este principio, esto es, en relación con el momento de la elección del recurso que debe utilizarse para satisfacer una determinada necesidad, ya se ha hecho referencia en líneas precedentes a la importancia que tiene este aspecto en la financiación de obras y servicios públicos, hasta el punto que los recursos pueden llegar a determinar la forma de acometer la obra o infraestructura pública. Por consiguiente, no se trata solamente de atender al aspecto cuantitativo del recurso, sino también al cualitativo (Cayón Galiardo 1988), y en esta medida este principio de equidad no sólo afecta al poder legislativo al establecer el crédito -aspecto cuantitativo- con el que se va a desarrollar una determinada inversión, sino también a la Administración que tiene que adoptar una decisión equitativa a la hora de decidir como se va a financiar una determinada infraestructura u obra pública.

Por lo que se refiere al momento de la autorización del empleo de recursos públicos para satisfacer necesidades públicas, nos encontramos con la particularidad de que la decisión de la Administración sobre el modelo de financiación de una obra pública y su posterior servicio puede conllevar discriminaciones de unas necesidades frente a otras, o desigualdades por la aplicación de distintos modelos de financiación dentro de una misma necesidad. Incluso, las decisiones de la Administración sobre el modelo de financiación, pueden no dejar claros los compromisos de gasto que se están asumiendo a largo plazo con cargo a presupuestos públicos. Todos estos casos, quedarían al margen de la decisión del legislativo tanto la priorización de las necesidades a satisfacer como el que no se produzcan discriminaciones en la selección de las necesidades.

Por lo que respecta a la verificación del principio de equidad en el momento de la asignación de los gastos autorizados hay que señalar que se trata de un mandato dirigido a la propia Administración, en tanto que la asignación por el legislativo de los créditos presupuestarios deja mucha libertad sobre el modo en el que debe realizarse el gasto, e incluso, modificar las previsiones de destino del gasto. Así podría vulnerar el principio de equidad que la elección del modo de financiar dos infraestructuras hospitalarias en una misma comunidad autónoma, una con cargo íntegramente a créditos presupuestarios y otra con colaboración

del sector privado si en este último caso se modificara la calidad del servicio de los usuarios o conlleva la exigencia de pago a los usuarios. En el ámbito de las infraestructuras terrestres, por ejemplo, podría vulnerar este principio dentro del mismo ámbito territorial de una comunidad autónoma si éstas se realizaran con distintos modelos de financiación que en unos casos implicaran peajes y en otros fueran gratuitas. Estos ejemplos nos llevan a poner de manifiesto que este principio está muy vinculado con el principio de igualdad (Cazorla Prieto 1979) y con la vertiente territorial de este principio (Juan Lozano y Rodríguez Márquez 2006).

Lo expuesto hasta este momento se refiere a una fase inicial en la que se priorizan los gastos y se deciden dentro de cada ámbito competencial los recursos con los que se van a acometer, aunque también sería deseable tener presente la equidad y la adecuación de la decisión una vez acometido el proyecto, en una fase posterior de control, con el objetivo de detectar y corregir deficiencias, sobre todo en lo que respecta a la calidad de los servicios, con la finalidad de controlar que las obras y servicios públicos destinados a atender las necesidades de los ciudadanos, cuando en su financiación interviene el sector privado, cumplen los requisitos de calidad establecidos por el sector público y se ofrecen a unos precios razonables. Todo ello nos lleva a su vez a analizar la eficacia y la eficiencia en el acceso a estas infraestructuras y servicios.

Por lo que respecta a los principios de eficiencia y economía hay que recordar que el respeto a estos postulados responde a las tendencias seguidas en los países de la OCDE que buscan incentivar una gestión de recursos que valore la eficiencia en el gasto público. Precisamente, como sabemos, las fórmulas de CPP en la financiación de obras y servicios públicos se incardinan en esta tendencia. Nuestra legislación presupuestaria, concretamente la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (en adelante LGEP) afirma que las políticas de gastos públicos deben orientarse a la eficacia, a la eficiencia y a la calidad, si bien esta afirmación queda limitada a la fase de ejecución del gasto público.

Pues bien, respecto del criterio de eficiencia, que mide la razón entre lo que se realiza y lo que podría realizarse, la CE establece la necesidad de conseguir la mejor proporción entre un elemento dado y otro alcanzable (Bayona de Perogordo 1991). Este principio exige que las necesidades públicas se tomen en cuenta y que traten de satisfacerse del mejor modo posible. El principio de economía, por su parte, exige que se obtenga la máxima satisfacción de los recursos escasos de los que se dispone. Por consiguiente, estos principios exigen que antes de elegir el

modelo de financiación para acometer las obras públicas se analice cuál es el más adecuado dentro de las opciones existentes, de manera que con los recursos disponibles se alcance la máxima satisfacción, aunque con los límites que imponen los distintos aspectos de la asignación equitativa de recursos públicos.

Bajo este punto de vista, la utilización de financiación del sector privado, en la medida que permite que las obras más rentables se orienten a la financiación privada, quedando el presupuesto para articular las infraestructuras públicas menos atractivas para el inversor privado, encaja con los postulados de estos principios, en tanto que la consecución de los mismos ha de observarse globalmente y no para cada una de las decisiones de gasto.

Además, las técnicas incorporadas recientemente en la LCSP, concretamente en la regulación del contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado, semejantes a las que se venían utilizando en otros países y con las que se trata de valorar la eficiencia del gasto público, fomentan una cultura con más conciencia de coste y preocupación por la productividad y calidad en la provisión de bienes y servicios públicos, por lo que son acordes con los mencionados criterios constitucionales.

Por otra parte, las disposiciones relativas al control del gasto recogidas en la Ley General Presupuestaria, esto es la auditoría operativa en sus tres modalidades: programas presupuestarios, de sistemas y procedimientos, y de economía, eficacia y eficiencia, tienen mayor eficacia jurídica aunque su principal inconveniente para asegurar el cumplimiento de estos principios en la realización de inversiones públicas es que sólo se refieren a la fase aplicativa del gasto público sin que incidan sobre la selección de necesidades. Por tanto, sólo constituyen un control a posteriori que impide corregir las deficiencias del ejercicio presente (Juan Lozano y Rodríguez Márquez 2006).

b) Principios formales: la reserva de ley en el gasto público

El artículo 133.4 de la CE establece que "las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gasto de acuerdo con las leyes". Según un sector doctrinal (Bayona de Perogordo 1991) este precepto no se identifica sin más con el principio de legalidad presupuestaria sino que implica que la ley sea el vehículo para disciplinar el gasto público, sin que se limite a establecer la sujeción de la

Administración al principio de legalidad en su gestión. Si esto fuera así, sería la ley la que debiera contener el régimen jurídico del gasto público, tanto en lo afectante a las decisiones de gasto como a los procedimientos de gestión y control, y las necesarias leyes de gasto, serían el lugar en el que deberían adoptarse la planificación de las inversiones en obras públicas, su temporalidad y las vías para su financiación, ya que de este modo dentro de los objetivos y limitaciones de la estabilidad presupuestaria sería más fácil adoptar decisiones de gasto dentro de los distintos ámbitos competenciales, que permitieran una asignación equitativa de recursos públicos sin que comprometieran los ingresos ni los gastos de ejercicios futuros.

No obstante, las decisiones a las que acabamos de aludir en líneas precedentes no deberían adoptarse sin el apoyo de una norma con rango de ley, porque en la ejecución del presupuesto la Administración puede estar comprometiendo de manera relevante presupuestos futuros - y en esta medida afecta al principio estricto de legalidad- más allá de los límites de la plurianualidad sin habilitación legal para ello. Esto supone que las decisiones de gasto en obras públicas y su financiación debieran articularse en leyes que tuvieran presente tanto la perspectiva del ingreso como la del gasto, posibilitando una asignación equitativa de recursos públicos, eficiente y con la mejor relación de objetivos y recursos disponibles, limitando la actual discrecionalidad de la que dispone la Administración para decidir el destino de los créditos aprobados por el presupuesto, cuando son decisiones que pueden comprometer la distribución de gasto de ejercicios posteriores de manera relevante.

B. Aspectos presupuestarios de las fórmulas de colaboración público-privada en la financiación de obras y servicios públicos

Corresponde en este momento analizar todos los aspectos con incidencia en el marco presupuestario de las fórmulas de colaboración público-privada en la financiación de obras y servicios públicos, tanto en lo que afecta a su repercusión sobre el documento presupuestario como su análisis desde la perspectiva de los principios que informan la configuración del presupuesto, así como su programación, y fundamentalmente, desde la perspectiva del escenario presupuestario en el que ésta ha de realizarse.

a) Incidencia presupuestaria de las fórmulas de colaboración público-privada en la financiación de obras y servicios públicos

Han sido muchos los criterios que se han utilizado para hacer referencia a la incidencia de las fórmulas de CPP en el presupuesto, destacando entre ellas las que tratan de sistematizarlas en función de su naturaleza presupuestaria o extrapresupuestaria, clasificación que parte de si la financiación de la obra pública acaba realizándose o no por los contribuyentes, con cargo por lo tanto a recursos públicos.

Ahora bien, las variantes que presentan las diversas fórmulas de CPP son tan diversas que es difícil encajarlas en una clasificación previa y el resultado es que hay más excepciones que los supuestos de CPP que encajan en la clasificación previamente establecida.

Por otra parte, la utilización de las diversas fórmulas de CPP han variado en la última década y si bien a mediados de los noventa se utilizaron con profusión en España los denominados modelo español y el alemán, en la actualidad han quedado relegados por otras fórmulas que no sólo pretenden el diferimiento o el aplazamiento de pagos, sino que permiten obtener otro tipo de ventajas de la aplicación de técnicas y planteamientos del sector privado, buscando la eficiencia y la calidad de los modelos. En otro caso, como de hecho ha sucedido, cualquier variación de las normas de contabilidad nacional puede alterar su utilidad como vehículo para evitar el endeudamiento, y por tanto, propiciar su desaparición o modificación.

Para clasificar la incidencia de las fórmulas CPP sobre el presupuesto se ha optado por diferenciar entre las presupuestarias y las no presupuestarias, aunque dentro de las primeras casi todas ellas se reconducen al concepto de fórmulas de financiación que venimos denominando interpresupuestarias (Blasco Delgado 2008), en tanto que queremos prestar especial atención sobre el hecho que acaban afectando a varios presupuestos, normalmente más allá de los límites de la plurianualidad.

Entre las fórmulas de financiación presupuestaria hay que hacer alusión a las siguientes:

- a) La financiación tradicional a través de contrato de obra pública con abono de certificaciones que se realiza a través del Capítulo VI del Presupuesto (inversiones reales). En la medida que puede pagarse en varias anualidades se convierte en financiación interpresupuestaria aunque no diferida.

- b) La modalidad de abono total del precio, se realiza con cargo al Capítulo VI del Presupuesto pero de forma aplazada. El pago, a la recepción de la obra puede aplazarse hasta en 10 anualidades. Se trata de financiación diferida y en este caso interpresupuestaria.
- c) El peaje en sombra. Pagos realizados por la Administración al gestor privado a través del capítulo IV del presupuesto de gastos (transferencias corrientes), ya que estas cantidades se consideran subvenciones a los usuarios. No son gasto de capital sino gasto corriente. De nuevo se trata de un modelo interpresupuestario con financiación diferida.
- d) Gestión del proceso inversor por un ente público o privado al que se le transfieren los fondos. En estos casos la financiación se realiza con cargo al capítulo VII del presupuesto de gastos (transferencias de capital). Se tratará de un modelo interpresupuestario en la medida que las transferencias afecten a varios presupuestos. Dentro de estas fórmulas figuran también las sociedades instrumentales públicas que reciben ingresos con cargo a la Administración pública correspondiente. En estos casos, la financiación puede calificarse de interpresupuestaria en tanto que afectará a varios presupuestos.
- e) Aportaciones a entidades que desarrollen actividades empresariales a través del capítulo VIII del presupuesto de gasto (variación de activos), fuera del presupuesto no financiero, y por tanto del déficit, aunque sí que tiene una incidencia diferida sobre el déficit en la medida que es necesario emitir deuda pública para financiar estas aportaciones, y por consiguiente, habrá que hacer frente a sus intereses, por lo tanto se trata de un modelo interpresupuestario diferido.
- f) Modelos concesionales con financiación de la Administración y de los usuarios. Los pagos de la Administración al concesionario pueden articularse de muchas formas en tanto que se prevén distintas modalidades. Pueden articularse, por ejemplo, a través del Capítulo IV de transferencias corrientes, o del capítulo VII del presupuesto como una transferencia de capital o también a través del capítulo VIII, de variación de activos. Se trata en todos los supuestos de financiación interpresupuestaria y que en algunos casos conlleva el diferimiento de la deuda, como en este último supuesto por los motivos que se han expuesto.

Por lo que respecta a las fórmulas no presupuestarias:

- a) Cuando las entidades públicas no reciben asignación de los presupuestos, financiando su actividad por su propia actividad o mediante financiación ajena pero siempre con apoyo en la prestación de sus servicios. En la administración central cabe diferenciar entre entes públicos empresariales y sociedades estatales.
- b) Concesiones puras, cuando el gestor privado recibe su retribución exclusivamente de los usuarios.

Por consiguiente, excepto estos dos últimos supuestos estamos ante fórmulas presupuestarias que afectan a varios ejercicios, por lo que se han calificado como interpresupuestarias, lo que nos lleva necesariamente al estudio de los principios configuradores del presupuesto, ya que éste en principio se basa en su anualidad y habrá que compatibilizarlo con estos gastos de carácter plurianual.

b) Análisis de las fórmulas de colaboración público-privada en la financiación de obras y servicios públicos desde la perspectiva de los principios presupuestarios

1. Principios configuradores del presupuesto

Finalmente, las fórmulas de CPP analizadas desde la perspectiva de los que se han denominado doctrinalmente principios configuradores del presupuesto y que se recogen en el artículo 134 CE. Estos principios son: el principio de competencia, el principio de universalidad, el principio de unidad y el principio de anualidad.

Desde la perspectiva del principio de competencia habrá que analizar en qué medida las decisiones de acometer determinadas obras públicas con fórmulas de CPP cuando la adopción de este sistema conlleva trasladar gastos a ejercicios presupuestarios futuros, y por tanto, comprometer su presupuesto, debiera de autorizarse expresamente por el legislador.

El principio de universalidad nos hace pensar si este principio se respeta cuando una fórmula de CPP prevé el desplazamiento temporal en la imputación presupuestaria de gastos realizados en el año, aunque este desplazamiento esté legalmente previsto.

El principio de unidad demandará que todas las entidades del sector público estatal presenten sus presupuestos en unidad de acto, con independencia de su carácter de unidad de mercado desde el punto de vista contable.

El principio de anualidad que se refiere tanto a la aprobación como a la ejecución presupuestaria debe de compatibilizarse con uno de los principios o reglas de la programación presupuestaria, como es la plurianualidad.

2. Principios de programación y gestión presupuestaria

Los principios de la programación presupuestaria son cuatro: la estabilidad presupuestaria, la plurianualidad, la transparencia y la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, aunque los tres últimos están al servicio del primero que se analiza con más detenimiento en el siguiente epígrafe.

La regla de la plurianualidad no pretende ampliar la duración del ejercicio presupuestario sino el horizonte a la hora de establecer las previsiones presupuestarias. Estas previsiones, junto con los compromisos de gasto contenidos en cada política presupuestaria se vierten en los escenarios de previsión plurianual que elabora el Ministerio de Economía y Hacienda. Desde este punto de vista, en la medida que las fórmulas de CPP superan las previsiones de gastos plurianuales que con carácter general en nuestra legislación está limitada a cuatro años, vuelve a ponerse de manifiesto la necesidad de una norma legal que previera y autorizara los modelos de financiación de las infraestructuras públicas cuando utilizan modelos que difieren o aplazan el gasto con un horizonte temporal más amplio.

Por lo que se refiere al principio de transparencia, que es de naturaleza predominantemente contable, exige que los presupuestos y sus liquidaciones tengan información suficiente y adecuada para permitir verificar el principio de estabilidad presupuestaria. Por ello, la medición de los objetivos de estabilidad presupuestaria se debe realizar de conformidad con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, ya que la información posibilita su análisis y comparación. Este principio adquiere gran relevancia en el ámbito que se estudia en tanto que la transparencia demanda que los objetivos propuestos no enmascaren otros no confesados, que no se primen políticas territoriales o que no se establezca el verdadero coste de los objetivos propuestos.

El principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos persigue una gestión de los recursos públicos orientada a la eficiencia, eficacia y calidad, aspecto que abre las puertas a determinados mecanismos de financiación con CPP que se justifican precisamente por la consecución de estos objetivos.

En relación con los principios de gestión presupuestaria hay que realizar una especial referencia al principio de no afectación de recursos en tanto en el ámbito de la financiación de obras públicas pueden ser constantes las excepciones que se planteen mediante el establecimiento de supuestos de gastos con financiación afectada.

c) Especial referencia al objetivo de estabilidad presupuestaria y su compatibilidad con las fórmulas de colaboración público-privada en la financiación de obras públicas

Uno de los motivos de la profusión de las fórmulas de colaboración público privada, tal y como se ha expuesto en un capítulo precedente es el escenario de limitaciones del déficit y del endeudamiento que ha provocado el objetivo de la estabilidad presupuestaria que nos llega desde Europa. En efecto, el principio comunitario de estabilidad presupuestaria recogido en el artículo 104.1 del TUE impide a los Estados incurrir en déficits excesivos, y se ha concretado en nuestro ordenamiento en la LGEP exigiendo que la elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos se realice en el marco de la estabilidad presupuestaria, de acuerdo con los principios derivados del Pacto de estabilidad y crecimiento. En este sentido, una primera tarea es definir qué ha de entenderse por estabilidad presupuestaria y sus exigencias en los distintos escenarios a los que afecta. Al respecto, hay que señalar que por estabilidad ha de entenderse la posición de equilibrio a la que en su caso se debe acceder a través de estrategias de saneamiento que eviten o disminuyan las pérdidas y puedan aportar beneficios a su objeto social o institucional.

A su vez, es preciso señalar que debido a la interrelación existente entre la economía y las decisiones sobre ingresos y gastos, la presupuestación ha de realizarse con una perspectiva plurianual, que a nuestro juicio se perfila como el marco idóneo en el que deben adoptarse las decisiones referentes a la financiación de obras y servicios públicos y a las posibilidades de colaboración privada en este ámbito, ya que permitirá planificar las infraestructuras que hay que acometer, su repercusión sobre el conjunto de la economía, su financiación y su repercusión en presupuestos

futuros, y en definitiva, permite asignar equitativamente recursos públicos escasos a las necesidades públicas más prioritarias, y decidir con una perspectiva más amplia que la anualidad presupuestaria la financiación de obras públicas.

Por ello se prevé unos escenarios plurianuales de programación presupuestaria como marco del proceso de asignación de recursos públicos que se definen como la programación de la actividad del sector público con presupuesto limitativo en los que se concretan los equilibrios presupuestarios básicos, la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar a las políticas de gasto, en función de sus correspondientes objetivos estratégicos y los compromisos de gasto ya asumidos. Para hacer realidad estos escenarios plurianuales se han ampliado los compromisos de gasto de carácter plurianual, antes tasados, siempre que no superen las cuatro anualidades, salvo casos excepcionales.

Por otro lado, para poder verificar el cumplimiento de estos principios es necesario que los presupuestos y los documentos que acompañan sus liquidaciones contengan información adecuada y suficiente, de manera que se proporcione a todos los agentes implicados en el proceso económico la información adecuada para comprobar el cumplimiento de las normas que los rigen y de los objetivos que se pretende alcanzar.

Pues bien, es preciso analizar las distintas formas de colaboración público privada para comprobar si se adecuan a las exigencias que demanda la estabilidad presupuestaria desde la perspectiva de la plurianualidad. En este sentido, se podrá comprobar que algunos de los modelos, a nuestro juicio, sobrepasan los límites de los escenarios plurianuales previstos en la legislación vigente, y otros no permiten su verificación en tanto que no tienen reflejo ni en los presupuestos ni en los balances de las administraciones públicas que los utilizan, de manera que no es fácil saber la situación de las finanzas públicas.

En definitiva, una de las causas directas de la búsqueda de fórmulas alternativas de financiación de obras públicas, las limitaciones de la estabilidad presupuestaria, es también la que nos brinda el marco de programación plurianual para poder decidir cuáles son las necesidades prioritarias de gasto y la oportunidad de utilizar financiación privada para acometer algunas de ellas, ahora bien, entendemos que estas decisiones deben ser estudiadas, conocidas y comprendidas por sus protagonistas, y desarrolladas dentro del marco legal vigente de manera que no comprometan el gasto de ejercicios futuros al margen del marco plurianual

establecido. En definitiva, es el modelo de estabilidad por el que hemos optado y en el que han de desarrollarse las actuaciones de los poderes públicos.

C. El control de las fórmulas de financiación con colaboración público-privada

Uno de los aspectos más relevantes de las fórmulas de colaboración público-privada en la financiación de obras públicas, y sin embargo la más descuidada es su control. En función de los objetivos del control sobre estas fórmulas podría diferenciarse entre el control de legalidad, el control contable, y el control de la calidad. En relación con éste último, las auditorías operativas previstas en nuestra legislación presupuestaria persiguen esta idea en tanto que tratan de corregir deficiencias incluyendo el control del cumplimiento de los principios de economía, la eficiencia y la eficacia. Ahora bien, en tanto que el cumplimiento de estos principios, así como la calidad en la prestación del servicio devienen en aspectos esenciales, se plantea la necesidad de que se verifique que las fórmulas de colaboración público-privada permitan que están enfocadas a la consecución de estos objetivos.

De cualquier modo, la parte más débil del fenómeno de las CPP es su control, en tanto que la rendición de cuentas es una de sus grandes deficiencias. En este sentido, la información, la publicidad y la transparencia a la que se ha hecho referencia sería un modo de poder controlar y conocer el proceso.

Por otra parte, el cambio operado en el sector público, en el que la calidad en la prestación de los servicios a precios razonables es una de las exigencias más relevantes, parece que se precisa un órgano que pueda encargarse de su control, bien sean agencias independientes, el propio Tribunal de Cuentas u órganos de ellos dependientes, aunque no es lo más importante, ya que lo verdaderamente relevante es que se arbitren los mecanismos suficientes para su consecución.

V. CONCLUSIONES

La coyuntura de crisis que actualmente atraviesa nuestro país nos obliga a retomar el debate sobre el modelo con el que queremos que se administren los intereses y necesidades públicas. Los mecanismos de

colaboración con el sector privado y la implicación de todos los agentes sociales en la consecución del interés general tendrán probablemente gran protagonismo en la Administración del futuro, y por consiguiente, en la financiación de bienes y servicios públicos.

En el actual escenario económico y legislativo la Administración debe asumir un nuevo rol e implicar al sector privado y a los particulares en la financiación de las obras y servicios públicos. Es evidente que la colaboración público-privada es una realidad consolidada aunque en constante evolución, que abre nuevos caminos y que brinda nuevas oportunidades de financiación de obras públicas y de satisfacción de necesidades públicas.

Si bien en un primer momento las fórmulas de colaboración público-privada en nuestro país buscaban mayor flexibilidad en la gestión pública mediante la utilización de la colaboración institucionalizada, y en una fase más reciente, sortear las limitaciones que imponían los criterios de estabilidad presupuestaria -limitativos del déficit y del endeudamiento público-, pensamos que en el momento presente, caracterizado por una drástica reducción de los recursos públicos, uno de los objetivos de estos modelos es diferir pagos a presupuestos futuros, sin perjuicio de que en la medida de que se trate de obras susceptibles de explotación, su coste sea asumido por los usuarios de los servicios.

Ahora bien, aunque los mecanismos de ejecución y explotación de obras públicas se adecuen a las limitaciones financieras de las administraciones públicas, deben de buscar prioritariamente la eficiencia y la calidad en la prestación de servicios.

La legislación más reciente ha establecido las bases para acoger fórmulas de colaboración utilizadas en otros países y basadas precisamente en técnicas concesionales o en el diferimiento del pago de la obra durante su vida útil, convirtiendo así inversión en gasto corriente. El primer paso en este sentido fue la Ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del Contrato de Concesión de Obra Pública, que abrió las puertas a la CPP no institucionalizada basada en contratos concesionales, y la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, que ha constituido un hito esencial en esta tendencia de tipificación de la colaboración entre el sector público y privado al regular el contrato que bajo esta misma denominación facilitará la realización de proyectos que no son susceptibles de explotación comercial y en los que el coste no puede ser repercutido a los ciudadanos, debiendo ser asumido por la Administración.

Desde nuestro punto de vista, este nuevo contrato de colaboración entre el sector público y privado permitirá a las Administraciones diferir y prorratear el pago de las obras a lo largo de la vida del contrato, estableciendo un procedimiento para su adjudicación en el que se recogen mecanismos, como la evaluación previa, que permiten introducir criterios de eficiencia en la contratación. Se trata de un paso importante en la incorporación a nuestra legislación de las técnicas de colaboración público-privada utilizadas en otros países y que modifica el rol de la Administración en la provisión de bienes y servicios, permitiendo la contratación de proyectos eficientes, ajustados a las necesidades de los ciudadanos y que proporcionan mayor calidad del servicio.

Todo lo expuesto nos lleva a concluir que estas nuevas fórmulas de acometer proyectos de colaboración con el sector privado deben analizarse de manera multidisciplinar desde la Economía financiera, el Derecho administrativo, la Contabilidad pública, y también por el Derecho financiero que no puede permanecer ajeno a esta realidad que afecta tanto a la vertiente de los gastos como a la de los ingresos públicos.

Estas fórmulas han alterado los sistemas de financiación tradicionales de obras públicas y los mecanismos para su pago, por lo que debemos asegurarnos que las fórmulas de colaboración público-privadas se desenvuelven en el ámbito de la justicia del sistema financiero que garantiza la Constitución Española.

Desde la perspectiva de los ingresos públicos hay que tener presentes varias cuestiones. Por ejemplo, hacer un uso excesivo del poder tarifario de la Administración -sin perjuicio de la consideración de tasa de las tarifas-, puede justificar un incremento de impuestos que no tenga en cuenta la contribución de los usuarios al coste de los servicios. Asimismo, puede conllevar un cambio en la estructura de los ingresos públicos e incluso obliga a plantearse la utilización de figuras tributarias poco utilizadas hasta ahora en la financiación de obras públicas como las contribuciones especiales. Tarifas, tasas, contribuciones especiales, lo que parece evidente que el principio retributivo comienza a ganar terreno al contributivo, aunque hay que matizar que esta ventaja no debiera afectar a la provisión de bienes y servicios públicos esenciales. El problema estará en la delimitación de este concepto.

Examinar las fórmulas de colaboración público-privada a la luz de los principios que informan el gasto público es una tarea prioritaria de la que se desprende la necesidad de un mayor desarrollo del Derecho

de los gastos públicos. Este desarrollo daría respuesta a muchas de las cuestiones que plantea su financiación y asignación: cuál debe ser el recurso más adecuado para la financiación de las necesidades públicas en función de la política fiscal que se desarrolle, cuáles son las necesidades que es prioritario atender con recursos presupuestarios, cuáles son las infraestructuras en las que está justificado diferir el gasto a presupuestos futuros, y en definitiva, la consecución del mandato constitucional de que se realice una distribución equitativa del gasto público.

Desde nuestro punto de vista, la clave se encuentra en que sea la ley la que discipline el régimen jurídico del gasto público, una norma en la que debiera de regular la planificación de inversiones en obras públicas, su temporalidad, las vías para su financiación, ya que de este modo sería más fácil la consecución de una asignación equitativa de recursos públicos que no comprometiera los presupuestos de ejercicio futuros.

En este ámbito es esencial incrementar la transparencia y la información de la utilización de todas estas fórmulas, que requieren de un exhaustivo control por parte de la Administración que garantice la calidad en la cobertura de las necesidades públicas.

BIBLIOGRAFÍA

- ACERETE GIL, J.B. (2004) *Financiación y gestión privada de Infraestructuras y servicios públicos: Asociaciones público-privadas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1979) *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Ministerio de Hacienda, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1979) "Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos", *Presupuesto y Gasto Público*, 2, pp. 65-80.
- (1982) "El procedimiento de gasto público y su control", *Presupuesto y Gasto Público*, 13, pp. 27-36.
- (1991) *El Derecho de los gastos públicos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- BLASCO DELGADO, C. (2008) "La colaboración del sector privado en la financiación 'interpresupuestaria' de infraestructuras públicas en España", R. FALCÓN Y TELLA (dir.) *Análisis jurídico de los mecanismos de*

- financiación de las infraestructuras públicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CALVO ORTEGA, R. (2003) "La tasa por utilización de autovías en la Unión Europea", *Nueva Fiscalidad*, 7, pp. 9-17.
- (2008) *Curso de Derecho financiero. Derecho Tributario*, 12ª Edición. Cizur Menor (Navarra): Civitas.
- CAYÓN GALIARDO, A. (1988) *La unidad funcional de la Hacienda Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- y J.M. ALMUDÍ CID (2008) "La posición del Usuario ante las modalidades de financiación de los servicios públicos prestados por la iniciativa privada", R. FALCÓN Y TELLA (dir.) *Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CAZORLA PRIETO, L.M. (1979) *Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CONSULTORES DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (2004) *El uso de la figura concesional en la financiación de obras*, 145.
- DORREGO DE CARLOS, A. y F. MARTÍNEZ VÁZQUEZ (2009) "La colaboración público-privada". A. DORREGO DE CARLOS y F. MARTÍNEZ VÁZQUEZ (dirs.) *La colaboración público-privada en la Ley de Contratos del Sector Público: Aspectos administrativos y financieros*. Madrid: La Ley.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2004) "Las tasas y peajes por el uso de infraestructuras Directiva 'Euroviñeta' ¿contraposiciones o medidas fiscales?", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 19, pp. 907-916.
- FOLGADO BLANCO, J. y A. SÁNCHEZ SOLIÑO (1999) "La Política Presupuestaria y la financiación de las infraestructuras en España", *Revista de Obras Públicas*, 3.391, pp. 11-28.
- FUENTES FERNÁNDEZ, A. (2007) "Fundamentos de la colaboración público-privada para dotación de infraestructuras y servicios", *Revista de Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en red*, 29, pp. 37-124.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1953) "Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos", *Revista de Administración Pública*, 12, pp. 129-160.
- GARCÍA NOVOA, C. (2001) "Fundamento de la Ley de Estabilidad Presupuestaria", *Presupuesto y Gasto Público*, 27, pp. 147-166.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y M.A. GRAU RUIZ (2008) "Reflexiones sobre el carácter tributario de las cantidades cobradas por la prestación de servicios públicos en régimen de concesión", R. FALCÓN Y TELLA (dir.)

Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

GONZÁLEZ GARCÍA, J.V. (2008) "El riesgo del concesionario como elemento central de las concesiones de obra pública", R. FALCÓN Y TELLA (dir.) *Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

GUTIÉRREZ FRANCO, Y. (2008) "Las asociaciones público-privadas desde la perspectiva de la economía pública", R. FALCÓN Y TELLA (dir.) *Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F.J. (1999) "Hacia un nuevo concepto de infraestructura pública/obra pública desligado del dominio público y del servicio público", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 3, pp. 195-201.

JIMÉNEZ DÍAZ, A. (2009) "Técnicas contractuales de colaboración público-privada (II): el contrato de colaboración público-privada en la nueva Ley de Contratos del Sector Público", A. DORREGO DE CARLOS y F. MARTÍNEZ VÁZQUEZ (dirs.) *La colaboración público-privada en la Ley de Contratos del Sector Público. Aspectos administrativos y financieros.* Madrid: La Ley.

JUAN LOZANO, A. (2008) "La financiación de infraestructuras y el gasto público", R. FALCÓN Y TELLA (dir.) *Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

– y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2006) *La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

LOZANO SERRANO, C. (1998) "Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público", *Revista Española de Derecho Financiero*, 97, pp. 25-52.

MARÍ OLANO, J. (2009) "Técnicas contractuales de colaboración público-privada (I): el contrato de concesión de obra pública", A. DORREGO DE CARLOS y F. MARTÍNEZ VÁZQUEZ (dirs.) *La colaboración público-privada en la Ley de Contratos del Sector Público. Aspectos administrativos y financieros.* Madrid: La Ley.

MARTÍN QUERALT, J. (1980) "La Constitución española y el Derecho financiero", *Hacienda Pública Española*, 63, pp. 97-131.

- MARTÍNEZ CALVO, J. (2005) "Hacia la construcción de un 'Derecho Administrativo Financiable'. Crónica del Caso Mintra", *Revista de Administración Pública*, 167, pp. 369-402.
- ORÓN MORATAL, G. (1995) *La configuración constitucional del gasto público*. Madrid: Tecnos.
- (2001) "Sobre la financiación de infraestructuras hidráulicas y el principio de recuperación de costes", *Revista Valencia de Economía y Hacienda*, 3, pp. 9-21.
- PALOMAR OLMEDA, A. (2005) "La doctrina sobre las tarifas portuarias: un nuevo paso en la lenta reconquista para el Derecho público de la acción administrativa", *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, 7, pp. 21629-21636.
- RAMÍREZ CUEVAS, G. (2008) "La colaboración (asociación) público-privada como mecanismo de financiación de las infraestructuras públicas en el ámbito de la Unión Europea", R. FALCÓN Y TELLA (dir.) *Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- RUIZ GARIJO, M. (2002) *Problemas actuales de las tasas*. Valladolid: Lex Nova.
- (2005) "Tarifas exigidas por la prestación de servicios públicos: por fin tasas y no precios privados. La esperada doctrina del Tribunal Constitucional", *Nueva Fiscalidad*, 7, pp. 79-94.
 - (2008) "El principio del beneficio en la financiación de determinadas infraestructuras: idoneidad de las tasas, contribuciones especiales y peajes", R. FALCÓN Y TELLA (dir.) *Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- RUIZ OJEDA, A. (2000) "Aplicaciones en materia de financiación privada en España: entre la financiación diferida y las fórmulas concesionales", A. RUIZ OJEDA, G. MARCOU, J. GOH, *La participación del sector privado en la financiación de infraestructuras y equipamientos públicos: Francia, Reino Unido y España (Elementos comparativos para un debate)*. Madrid: Civitas, pp. 133-211.
- SANTOS SABRÁS, M. (2000) "La situación actual de España y la necesidad de definir un modelo coherente", *La financiación de infraestructuras: nuevos desafíos y exigencias*. Santander: Universidad Internacional Menéndez Pelayo.
- SERRA, M. y R. BUENAVENTURA (2003) "El uso de la figura concesional en la financiación de obras", *Revista de Análisis Local*, 51, VI, pp. 5-14.

VALCÁRCEL FERNÁNDEZ, P. (2006) *Ejecución y financiación de obras públicas. Estudio de la obra pública como institución jurídico administrativa*. Madrid: Thomson-Civitas.

- (2007) "Fórmulas alternativas de financiación de infraestructuras públicas. Experiencias de colaboración público-privada", en las Jornadas sobre la iniciativa privada en la financiación de proyectos públicos. Universidad de Burgos.

Pecunia, 8 (2009), pp. 71-96

Un Manual de Aritmética mercantil de Mosén Juan de Andrés*

Betsabé Caunedo del Potro

betsabe.caunedo@uam.es

Universidad Autónoma de Madrid

Fac. de Filosofía y Letras

Carretera de Colmenar, Km.15

28049 Madrid (España)

Recibido: Diciembre 2008
Aceptado: Septiembre 2009

La difusión de aritméticas mercantiles por Europa Occidental en los últimos siglos de la Edad Media, debemos entenderlos como una lógica consecuencia de la expansión y desarrollo del comercio. La evolución de las técnicas mercantiles convirtió a esta disciplina en una herramienta de apoyo y de uso imprescindible para el mercader, quien llegó incluso a considerarla como razón clave del éxito empresarial. Esta alta consideración estimuló su aprendizaje y la difusión de manuales como el

The spreading of arithmetic for merchants in Western Europe in the last centuries of the Middle Ages, should be understand as logical consequence of the expansion and development of trade. The evolution of the mercantile techniques turned this knowledge into an indispensable tool of support of use by the merchant, who even considered it the key of success in trading. This high opinion on it was strong stimulus to learn it and the cause or the wide diffusion of Manual like one presented

* Este trabajo ha sido elaborado en el marco del proyecto de investigación HUM 2007-63856, *La transmisión del saber técnico y profesional: literatura técnica en la España Medieval*, subvencionado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología.

que aquí presentamos, elaborado ya en los primeros años del siglo XVI.

here, produced in the early years of the XVI th century.

Palabras clave: Aritmética mercantil, desarrollo del comercio, aprendizaje mercantil, manuales bajomedievales y renacentistas.

Key words: Arithmetic for merchants, development of trade, learning mercantile techniques, Manual from the Lower Middle Ages and Renaissance.

El objeto de este trabajo es hacer una breve aproximación al manual de aritmética mercantil elaborado por Mosén Juan de Andrés en los albores del siglo XVI, *Sumario breve de la practica de la Aritméthica*. Y lo hago apuntando una primera consideración sobre el mismo que me satisface especialmente dada mi condición de medievalista y es la enorme deuda que éste y otros textos de los primeros años del siglo XVI tienen con las aritméticas medievales. Éstas, revolucionarias en su día, las debemos contemplar hoy, como testigos activos y brillantes del dinamismo y eficacia de unos hombres de negocios y de la pujanza urbana a ellos ligada. Efectivamente, toda la producción aritmética occidental de los siglos XIII, XIV y XV aparece íntimamente ligada a la "revolución comercial" y como herramienta de apoyo imprescindible de unas actividades contables y fiscales.

Las técnicas mercantiles habían ido evolucionando desde el siglo XI. Primero lentamente, después a mayor velocidad, se había ido recorriendo un largo camino de progreso y desarrollo, no exento de tropiezos, que permitió superar la excepcionalidad e irregularidad del incipiente comercio de esos años. La definitiva sedentarización del mercader, la profesionalidad del servicio de transporte, las nuevas formas de asociaciones mercantiles y de aportación de capital, el mayor uso de los sistemas de crédito, los nuevos modos de llevar la contabilidad... exigía al mercader moverse con soltura en un mundo cada vez más complejo y diversificado que suponía tanto conocer mercados y rutas diferentes como instrumentos de cambio, medios de transporte o reglas aritméticas con las que efectuar diferentes operaciones y llevar con eficacia su nueva contabilidad. Igualmente el carácter internacional de muchas transacciones y la ya comentada sedentarización del mercader, cabeza de una compañía y gestor responsable ante sus "compañeros" de los negocios que capitaneaba, requerían una correspondencia mercantil y una red de información, totalmente necesaria para asegurarse el éxito y/o desviar la competencia. Además, problemas como los endeudamientos

de las monarquías, las pérdidas de créditos, las quiebras de bancos, las alteraciones monetarias... sufridas durante la denominada "crisis del siglo XIV"¹ habían alertado al mercader. En ese ambiente, un aprendizaje determinado empezaba a perfilarse como razón del éxito empresarial a la vez que se consideraba imprescindible².

Ese aprendizaje -no exclusivamente empírico- y que cubriría una serie de etapas³, se iniciaba como cualquier otro con la enseñanza de la lectura, la escritura y el cálculo. Debemos destacar que estas disciplinas se utilizaron como herramientas de trabajo, no valorándose en sí mismas, sino como instrumentos que permitían y facilitaban una mejor administración de negocios y propiedades. Se extendió así un alfabetismo de cuño utilitario, práctico y profesional⁴ que junto con el cálculo constituyó un conocimiento indispensable para llevar a buen término cualquier negocio mercantil. Y aunque existía un abismo entre el comercio internacional a gran escala y el comercio al detalle de algunos mercaderes, a todos los que practicaban cada una de sus modalidades, al igual que a otros muchos sectores urbanos, les interesó el desarrollo de una aritmética práctica⁵. Unos y otros, sintiendo esa imperiosa necesidad de formación, manifestaron un cierto culto a las cifras, al manejo correcto de las mismas, a las proporciones, a la exactitud..., propiciando un nuevo sistema de valores que lentamente acabaría imponiéndose. No tenemos más que fijarnos en

¹ C. Cipolla (1994) *El gobierno de la moneda. Ensayos de historia monetaria*, Barcelona: Crítica, pp. 153-159.

² Hilario Casado considera que la creación de instituciones y técnicas que permitieron que las compañías castellanas redujesen costes y fuesen más eficaces y competitivas favoreció el éxito y prosperidad del comercio castellano a fines de la Edad Media. H. Casado Alonso (1999) "Comercio y nacimiento del Estado Moderno en Castilla (S. XIV - XVI). Algunas reflexiones a la luz de nuevas corrientes de investigación internacional", *El Estado en la Baja Edad Media. Nuevas perspectivas metodológicas*. Universidad de Zaragoza, pp. 51-75.

³ Ver al respecto mi trabajo (2006) "La formación y educación del mercader", *El Comercio en la Edad Media*, XVI Semana de Estudios Medievales Nájera y Tricio 2005, Nájera, pp. 417-454.

⁴ Según la expresión del prof. Castillo Gómez (1997) *De Escrituras y Escribientes. Práctica de la cultura escrita en una ciudad del Renacimiento*. Las Palmas de Gran Canaria: Fundación de Enseñanza Superior a distancia, p. 271. Explica como se trataba de una alfabetización restringida en la que el aprendizaje "no es un fin en sí mismo, sino consecuencia de un uso necesario o directamente útil".

⁵ Pensemos, por ejemplo, en las necesidades fiscales del nuevo estado o de los diferentes municipios. Contar a la población y el dinero serán instrumentos básicos para su actuación. Colocar a los jóvenes en situación de dominar las técnicas de la profesión a la que se dedicarían en un futuro próximo, fue un objetivo a conseguir por diferentes sectores urbanos. Mercaderes de diferente nivel, artesanos, arrendadores de impuestos... forman parte de un grupo que se amplía continuamente entre los siglos XIII y XV y que se perfila como demandadores de una formación específica. Ver sobre esta problemática, B. Caunedo del Potro y R. Córdoba de la Llave (2004) "Oficios Urbanos y desarrollo de la Ciencia y de la Técnica en la Baja Edad media: La Corona de Castilla", *Norba, Revista de Historia*, 17, pp. 41-68.

las cualidades y virtudes que pregonaban los *Manuales* medievales como necesarias para ser un buen mercader para entenderlo. El gusto por el orden, la claridad, la precisión... también la discreción, la lealtad, la honorabilidad o la prudencia se ensalzan continuamente. Dejaban claro que la confianza en el mundo comercial se ganaba cada día mediante la práctica permanente y sin excepción de valores éticos como la honestidad, confidencialidad, lealtad y honorabilidad. El profesionalismo se entendía ya como la prestación oportuna de servicios de calidad basados en la experiencia, el conocimiento y la prudencia⁶.

En este marco de crecimiento, en el que tomar ventaja requería capacitarse en nuevas habilidades, se difundieron desde Italia, a raíz de su iniciativa, todas las innovaciones técnicas. Entre ellas, sus logros en el campo del aprendizaje y formación mercantil. En este país encontramos las mejores *escuelas de ábaco*⁷, centros de formación celosamente contruidos y mantenidos por las grandes ciudades italianas y a las que diariamente acudían sus jóvenes, futuros mercaderes. Y encontramos también, los ejemplos más numerosos, sino primeros⁸, de

⁶ En algunos de los Manuales de Mercadería a los que nos referiremos inmediatamente, se dedican unas líneas a la descripción de las cualidades de un buen mercader. Un ejemplo es el *Llibre de coneixences d'especies i de drogues i d'avisaments de pesos, canes i mesures di diverses terres* y del que M. Gual Camarena (1981) *El primer Manual Hispánico de Mercadería (siglo XIV)*, Barcelona, realiza una buena edición crítica. Para su anónimo autor, el mercader ideal debe gozar de buena salud, ser justo, sabio, discreto, tener don de gentes y además reunir las cualidades de discreción, veracidad, lealtad, diligencia, sobriedad, templanza, religiosidad... cualidades de las que también debe participar el mercader ideal descrito por el más tardío manual mallorquín *Primera faç d'art de mercaderia o el Llibre que explica el que ha de ser un bon mercader*, que insistiendo en este tipo de cuestiones se acerca al *Libri di Buoni Customi*, del florentino Paolo de Certaldo, libro de filosofía moral y consejos comerciales y que se considera como el más importante de este tipo de tratados, diferentes de los Manuales de Mercadería y del que A. De Schiaffani, ya en 1945, realizó una edición. P. Certaldo (1945) *Libri di Buoni Customi*, ed. A. De Schiaffani, Florencia.

Al manual mallorquín se han acercado F. Sevillano Colón (1974-79) "Un Manual mallorquín de mercadería medieval", *Anuario de Estudios Medievales*, 9, pp. 517-530 y A. Santamaria Arández (1993) "La compilación mallorquina de mercadería de Domingo Pau", *Homenatge a Antoni Mut Calafell, arxiver*, Mallorca, pp. 249-276. De todos los escritos en lengua catalana nos ofrece un breve resumen, L. Cifuentes i Comamala (2001) *La Ciència en català a l'Edad Mitjana i el Renaixement*, Barcelona, Palma de Mallorca, pp. 310-315.

⁷ Ver las páginas que les dedico en (2006) "La formación y educación del mercader", *El Comercio en la Edad Media*, XVI Semana de Estudios Medievales Nájera y Tricio 2005, Nájera, pp. 436-439.

⁸ Recordemos que además de la introducción a gran escala del sistema numeral indio y del sistema posicional en base 10, los musulmanes volvieron a dar a las matemáticas una finalidad práctica, aplicándola a situaciones concretas de la vida diaria. Tipificaron un género y una denominación, aritmética mercantil, cuyos ejemplos nos mostrarían sus *Liber Mahameleth*. Algunos ejemplos de éstos podemos encontrar en la Península Ibérica. Ver al respecto mi trabajo "La formación y educación...", pp. 429-431. En esta última incluimos los comentarios de J. Hoyrup sobre el primer escrito en lengua vulgar elaborado en Umbria a finales del siglo XIII, y que considera mucho más que una vernaculización de Fibonacci, ya que de sus 31 capítulos en al menos 23 no toma préstamos del *Liber Abaci*, inspirándose en otras fuentes. El *Liber Abaci* de Leonardo Pisano escrito

diferentes tipos de manuales de los que ya hemos hecho mención: Los *Manuales de Mercadería* y los de *Aritmética Práctica*, a los que nos acercaremos más al presentar uno de ellos, el de Mosén Juan de Andrés. Unos y otros se destinaron a la formación mercantil, pero su uso resultó muy diferente. Mientras que los manuales de aritmética práctica eran textos considerados escolares -muchos de los maestros de ábaco italianos elaboraban sus propios textos para utilizarlos en sus escuelas-, los de *Mercadería* contenían conocimientos sistematizados a partir de experiencias vividas en la organización. Se trataba de una información restringida y privada. Ésta, muy variada -pesos, medidas, peajes, tasas, características de los productos, rutas, itinerarios...- eran fruto de la experiencia acumulada por los miembros de una compañía, y sólo a ellos se dirigía. Las firmas, con su elaboración facilitaban la transmisión y conservación de unos conocimientos considerados imprescindibles para lograr el éxito, pero que no debían trascender. Tomaban medidas para salvaguardar y proteger su información ya que su difusión podía acarrear un riesgo para la firma⁹.

Los Manuales de Aritmética Mercantil tuvieron un carácter más general, pues se concibieron, como hemos dicho, como textos escolares. Dada esta orientación eminentemente práctica, sus ricas colecciones de problemas reflejarían, sin lugar a dudas, situaciones concretas en las que los mercaderes podrían verse involucrados. Esta particularidad nos brinda la posibilidad de conocer diversos datos de interés económico y comercial que pueden servir para ampliar, matizar o confirmar una información ya conocida, de ahí, que con las debidas precauciones, puedan utilizarse sus datos como fuente histórica.

Los diferentes manuales medievales castellanos que conocemos¹⁰, pueden resultar más o menos ricos en este tipo de datos.

en latín abre el paso a una serie de tratados elaborados en lengua vulgar para uso fundamentalmente del grupo mercantil.

⁹ Remito a mi trabajo citado en la nota 6, pp. 449-454.

¹⁰ Elaborados durante la Edad Media, son, por ahora, cuatro los que conocemos. Tres escritos en castellano, *El arte del algarismo*, manuscrito 46 de la Real Colegiata de San Isidoro de León, *De Arismética*, Ms. 155 de la Real Academia Española y un tercero sin título, que se conserva en la Biblioteca Nacional. Sobre estos tres hemos trabajado, B. Caunedo del Potro y R. Córdoba de la Llave (2000) *El Arte del Algarismo. Un libro castellano de aritmética comercial y de ensayo de moneda del siglo XIV*, Salamanca; B. Caunedo del Potro (2003-04) "De Arismética. Un manual de aritmética para mercaderes", *Cuadernos de Historia de España*, LXXVIII, pp. 35-46, y "Three Castilian Manuscripts on Mercantile Arithmetic: Their problems of alloys", presentada en el Coloquio *Culture monétaire, aspects mathématiques, technologiques et marchands (XIII-XVI siècle)*, celebrado en París y Orleans en Septiembre del 2004 (actas en prensa). Entre estos tres manuscritos existen diferencias sustanciales en cuanto a la información que de carácter comercial pueden aportar. El manuscrito 10.106, Raros, Biblioteca Nacional, se centra muy especialmente en el Mediterráneo. Ribereñas al

Pero, en general, todos nos proporcionan una interesante información sobre diversas cotizaciones de monedas, medidas de longitud, peso y capacidad, mercancías comercializadas y sus precios, itinerarios más frecuentados, ganancias que se obtenían en su compraventa, tipos de interés aplicados en las operaciones... ajustándose en general a la realidad, pues, como hemos mencionado, los autores procuraban utilizar magnitudes obtenidas de la vida real, con objeto de ir familiarizando a los jóvenes aprendices con aquellos parámetros con los que más tarde tendrían que desenvolverse.

Tras estos manuales medievales aparece el tratado que vamos a presentar, el del clérigo zaragozano, Juan de Andrés, *Sumario breve de la practica de la Aritméthica*¹¹, impreso en Valencia en el taller de Juan Joffre, uno de los más activos de la ciudad en los primeros decenios del siglo XVI¹². Se trata pues de un bello post incunable según la precisa definición de Julián Martín Abad del que se ha realizado también una edición facsimilar¹³. Comienza con un breve prefacio en el que la invocación religiosa, que no falta en ninguno de los tratados medievales, es sustituida por la dedicatoria al noble a quién está destinado, fórmula más al uso en los nuevos tiempos. En este caso, se trata del *muy ilustre y*

Mediterráneo son las ciudades que en más ocasiones se repiten, mediterráneas con también las monedas y las mercancías. Venecia, Acre, Pisa, Marsella... son las ciudades y dominaciones más repetidas. Sicilia -Venecia y Acre- Venecia resultan los itinerarios y trayectos por los que circulan la mayor parte de las mercancías: aceite, seda, paños de Pisa o de Marsella, que viajan casi siempre en compañía de las valoradas especias: pimienta y clavo. Todas, se pagarán en diferentes monedas, pero los besantes, quirates, tarines, torneses y barceloneses no faltan en los textos de los diferentes ejercicios.

A estos tres textos escritos en castellano debemos añadir, uno en catalán, *Summa de l'art d'Aritmética*, estudiado por Antoni Malet. Es una cifra muy modesta, aunque significativa, si se compara con los más de 300 recogidos por W. van Egmond en su importante catálogo. W. van Egmond (1980) *Practical Mathematics in the Italian Renaissance: A Catalog of Italian Abacus Manuscripts and Printed Books to 1660*, Firenze: Istituto e Museo di Storia della Scienza. Todos ellos proporcionan una información comercial de características similares a pesar de las posibles diferencias que acabamos de comentar observadas en los manuscritos castellanos.

¹¹ Este tratado se cobija en la Biblioteca Nacional, sección Raros, 9124. Se imprimió en Zaragoza en 1515. En adelante citaremos solamente: B.H. Raros, 9124.

J. Martín Abad (2001) *Post Incunables Ibéricos*, Madrid, p. 90.

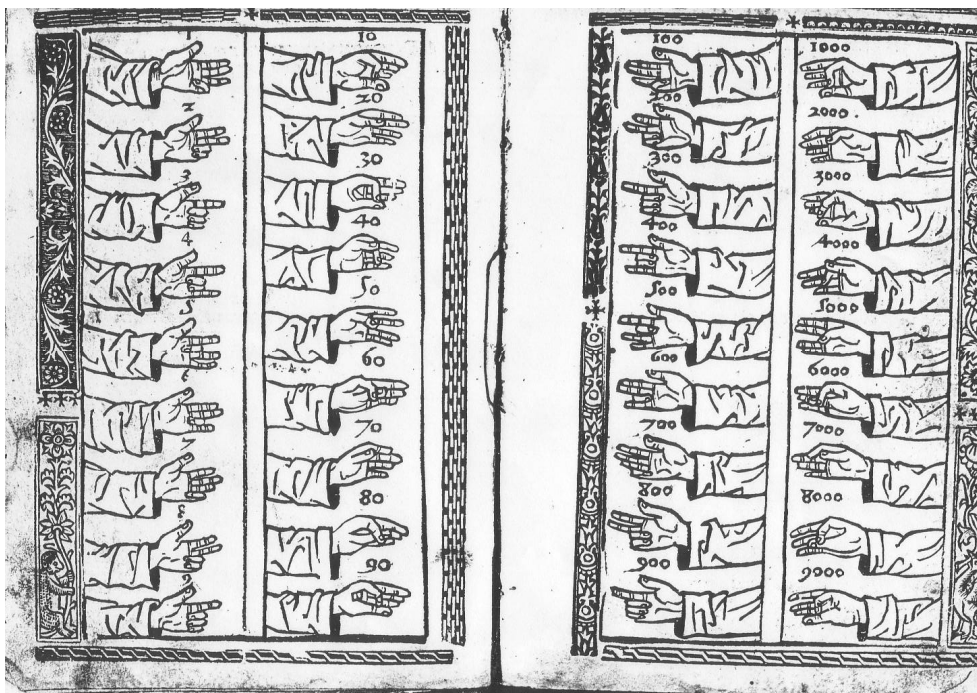
Aquí nos da noticia de su inclusión en el trabajo de Bartolomé José Gallardo en su *Ensayo de una biblioteca española de libros raros y curiosos*, pero nosotros tuvimos noticia del mismo a partir del trabajo de E. Hernández Esteve (1981) *Contribución al estudio de la historiografía contable en España*, Madrid.

¹² J. Martín Abad (2003) *Los primeros tiempos de la imprenta en España (c. 1471-1520)*, Madrid, p. 100.

¹³ Post incunable es el término elegido por Martín Abad para referirse a los ejemplares de las ediciones impresas en talleres de España y Portugal entre los años 1501-1520. J. Martín Abad (2001) *Post Incunables Ibéricos*, p. 15.

La edición facsimilar: Salamanca, Universidad; Valencia, Vicente García, 1999. (Colección de Incunables y Libros Antiguos). Va acompañada por un estudio, fundamentalmente de carácter filológico a cargo de Antonio Ferrando Francés.

muy magnifico señor Don Seraphin, conde de Silva y señor de las villas de Nulles y Pego. Tras esta invocación, un alegato sobre el valor y la utilidad de la aritmética, una exaltación de la misma, en el que se insiste en que su conocimiento facilita el estudio y desarrollo de otras disciplinas tales como la astronomía, la música, o la medicina, da paso al plan de la obra, al contenido en sí del libro, un índice o resumen. Antes de la exposición, el clérigo zaragozano vuelve a reforzar la altísima consideración que le merece la disciplina que va a explicar con continuas alusiones a la también elevada consideración que de la misma se tenía en la Antigüedad clásica. Resultaba un buen criterio de autoridad, a la vez que las alusiones a Aristóteles, a Alejandro, al templo de Minerva o al de Mares, le permitían al autor demostrar y lucir su erudición¹⁴.



Números y "lenguaje digital" que el autor inserta en su Manual tras la dedicatoria (sin foliar). Obsérvese que se trata de la misma tabla que reproduce Luca Pacioli en *Suma Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalita*, publicada en Venecia en 1494. A su vez, ésta recuerda la de Beda el Venerable en *De rationi temporarum* aunque en el caso veneciano y en el que aquí reproducimos los "cientos" y los "miles" se cuentan con la mano derecha.

¹⁴ B.N. Raros, 9124. El manual está foliado (parte superior derecha) con numeración romana. Comienza con el tratado propiamente dicho, no numerando, por tanto, la dedicatoria ni el índice, aunque cuando inicia la numeración comienza en el folio IX.

A continuación, presenta el trabajo, al que le ha dado un claro valor instrumental, estructurado en 10 *tratados* o partes, cada una de las cuales estará, a su vez, subdividido en diferentes apartados, que el autor llama *capítulos* y *artículos*¹⁵. El primer *tratado*, que se compone de tres *capítulos*, lo dedica al número y a su definición. Enumera: número par, impar, cuadrado, cúbico, perfecto, imperfecto¹⁶. En el segundo, explica las operaciones aritméticas básicas, que el autor denomina *espeçias*, término que también vimos emplear al autor del *Arte del Alguarismo* en el siglo XIV, y que son siete: nombrar, sumar, restar, multiplicar, partir, progresiones y raíces cuadradas y cúbicas¹⁷. A cada una de estas operaciones dedica un capítulo, y tras habernos explicado en la primera *espeçia*, *nombrar*, el sistema de numeración indoarábigo y el sistema en base 10, sigue siempre la misma dinámica: define someramente en qué consiste la operación, la explica, y nos expone la forma de probar si está bien hecha. En el tercer *tratado*, define los quebrados y nos enseña a operar con ellos y también con los números mixtos¹⁸.

A la regla de tres dedica el *tratado* cuarto y el quinto, a la regla de compañía¹⁹, fijándose en el sexto *tratado* en la *regla de las baratas*. Antes de explicarla y presentar sus tipos y los problemas correspondientes, las define, y así, entendemos, que una *barata simple* no es más que una mera operación de intercambio de mercancías de igual valor, un trueque. Una *barata compuesta*, responde al cambio de mercancías de valor diferente, por lo que para igualarlas, se exige además una cierta cantidad

¹⁵ B.N. Raros, 9124, "... en el qual se contienen diez tratados y cada tratado contiene ciertos capítulos y cada capítulo contiene ciertos artículos..." Lo explica en el prólogo (sin foliar, aunque posteriormente se le ha añadido con numeración romana el número 3).

¹⁶ Se extiende desde el folio 9 hasta el 16. Es de notar que aunque los folios están foliados con numeración romana, en el índice emplea la numeración arábiga para indicarnos dónde va a situar cada capítulo o *tratado*. Respetamos esta diferencia en nuestras citas a pie de página.

¹⁷ B. Caunedo del Potro y R. Córdoba de la Llave (2000) *El Arte del Alguarismo...*, pp. 68-72. El autor de este manuscrito nos habla también de siete *espeçias*, las operaciones aritméticas fundamentales. Para él son: suma, resta, multiplicación, división, reparto proporcional, regla de tres y fracciones. El sistema de numeración no constituye para él una *espeçia*, aunque le otorga una importancia singular, ya que es el punto de partida del arte del alguarismo. Vemos que hay también otras pequeñas diferencias con la regla de tres y las fracciones. La regla de tres es la *sexta espeçia* y *allega espedaçados* (fracciones), la *séptima espeçia* en el arte del alguarismo, no lo son en el tratado que aquí brevemente presentamos, en el que se explican como *tratado* independiente.

Las siete *espeçias* en el tratado de Mosén Juan de Andrés, se extienden a lo largo de los siguientes folios: nombrar, fols. 17 a 19; sumar fols. 19 a 25; restar fols. 26 al 30; multiplicar fols. 30 al 37; partir del 37 al 43; progresiones del 43 al 51 y raíces cuadradas y cúbicas fols. 57-56.

¹⁸ B.N. Raros, 9124, fols. 56 a 74.

¹⁹ B.N. Raros, 9124, Regla de tres, fols. 74 a 90 y regla de compañías, fols. 91 a 108.

de dinero. Una *barata con tiempo*, tercer ejemplo que describe, contempla el caso en que uno de los mercaderes involucrado en la operación de trueque necesite tiempo para pagar y cerrar el trato. En todos los casos, ha de hallarse la solución para que ninguna de las partes salga perjudicada²⁰.

En el séptimo *tratado* contempla la operación de cambio, en el que de nuevo, y tal y como nos tiene acostumbrados el autor, precediendo al conjunto de problemas -que va a resolver utilizando la regla de tres- explica su utilidad para los mercaderes, en este caso, para aquellos involucrados en operaciones de largo alcance. Lo hace de la siguiente manera... "has de saber que cambio real es aquel cambio que faze de una tierra en otra mediante una letra de cambio, la qual cosa se trata entre grandes mercaderes que tienen factores en muchas partes..."²¹.

Los problemas de aleaciones -que tampoco van a faltar en este tipo de manuales- los reúne y presenta en el *tratado* octavo, en el que también se preocupa por aclarar el término de aleación y el de quilate²². Pospone hasta el tratado noveno²³ -que es el último en el que explica operaciones aritméticas-, ya que en el décimo²⁴ -presenta y resuelve diferentes problemas- la regla que denomina de la *falsa posición*²⁵, que es la que le resulta más difícil de entender, y tiene que recurrir para probar su importancia a la autoridad de los clásicos. En realidad, en esta regla, que se acerca desde el punto de vista aritmético a las proporciones, se parte de uno o dos presupuestos falsos para hallar uno verdadero. Ello constituye la esencia de la regla, pero desconcierta enormemente a nuestro autor, le cuesta entenderlo y refuerza su explicación invocando la autoridad de Aristóteles²⁶.

Después del índice y antes de desgranar con detalle las diferentes reglas anunciadas, se inserta una representación de los números

²⁰ B.N. Raros, 9124, fols. 108 a 114.

²¹ B.N. Raros, 9124, fols. 114 a 121.

²² B.N. Raros, 9124, fols. 121 a 128.

²³ B.N. Raros, 9124, fols. 128 a 138.

²⁴ B.N. Raros, 9124, fols. 138 a 144.

²⁵ B.N. Raros, 9124, fol. CXXVIII v. "artículo primero de la definición de falsa posición y que quiere decir falsa posición y has de saber que falsa posición no quiere decir otra cosa en el arte mercantivol sino poner un número falsamente puesto o dos números falsamente puestos para fallar la verdad del número que queremos saber..."

²⁶ B.N. Raros, 9124, fol. CXXIC r. "... no has de maravilliar que por falso número o por falsos números se sale y se sabe la verdad. Car Aristóteles dixo, ex falsis verum ex vero non nisi verum. Y así mismo dize el lógico que due negationes equivalent uni affirmationi".

con los dedos y varias tablas de multiplicar, con la finalidad de facilitar su memorización.

La tabla mejor.

1. 10	10	5. 70	350	30. 30	900	
1. 20	20	5. 80	400	30. 40	1200	
1. 30	30	5. 90	450	30. 50	1500	
1. 40	40	6. 60	360	30. 60	1800	
1. 50	50	6. 70	420	30. 70	2100	
1. 60	60	6. 80	480	30. 80	2400	
1. 70	70	6. 90	540	30. 90	2700	
1. 80	80	7. 70	490	40. 40	1600	
1. 90	90	7. 80	560	40. 50	2000	
2. 20	40	7. 90	630	40. 60	2400	
2. 30	60	8. 80	640	40. 70	2800	
2. 40	80	8. 90	720	40. 80	3200	
2. 50	100	9. 90	810	40. 90	3600	
2. 60	120	dozenas por dozenas			50. 50	2500
2. 70	140	10. 10	100	50. 60	3000	
2. 80	160	10. 20	200	50. 70	3500	
2. 90	180	10. 30	300	50. 80	4000	
3. 30	90	10. 40	400	50. 90	4500	
3. 40	120	10. 50	500	60. 60	3600	
3. 50	150	10. 60	600	60. 70	4200	
3. 60	180	10. 70	700	60. 80	4800	
3. 70	210	10. 80	800	60. 90	5400	
3. 80	240	10. 90	900	70. 70	4900	
3. 90	270	20. 20	400	70. 80	5600	
4. 40.	160	20. 30	600	70. 90	6300	
4. 50	200	20. 40	800	80. 80	6400	
4. 60	240	20. 50	1000	80. 90	7200	
4. 70	280	20. 60	1200	90. 90	8100	
4. 80	320	20. 70	1400	dozenas por centenas		
4. 90	360	20. 8	1600	10. 100	1000	
5. 50	250	20. 90	1800	10. 200	2000	
5. 60	300	20. 90	1800	10. 300	3000	

La tabla mayor.

10.	400.	40000
10.	500.	50000
10.	600.	60000
10.	700.	70000
10.	800.	80000
10.	900.	90000
20.	200.	40000
20.	300.	60000
20.	400.	80000
20.	500.	100000
20.	600.	120000
20.	700.	140000
20.	800.	160000
20.	900.	180000
30.	300.	90000
30.	400.	120000
30.	500.	150000
30.	600.	180000
30.	700.	210000
30.	800.	240000
30.	900.	270000
40.	400.	160000
40.	500.	200000
40.	600.	240000
40.	700.	280000
40.	800.	320000
40.	900.	360000
50.	500.	250000
50.	600.	300000
50.	700.	350000
50.	800.	400000
50.	900.	450000
60.	600.	360000
60.	700.	420000
60.	800.	480000
60.	900.	540000
70.	700.	490000
70.	800.	560000
70.	900.	630000
80.	800.	640000
80.	900.	720000
90.	900.	810000
Centenas por millares		
10.	1000.	100000
10.	2000.	200000
10.	3000.	300000
10.	4000.	400000
10.	5000.	500000
10.	6000.	600000
10.	7000.	700000
10.	8000.	800000
10.	9000.	900000
20.	2000.	400000
20.	3000.	600000
20.	4000.	800000
20.	5000.	1000000
20.	6000.	1200000
20.	7000.	1400000
20.	8000.	1600000
20.	9000.	1800000
30.	3000.	900000
40.	4000.	1600000
50.	5000.	2500000
60.	6000.	3600000
Centenas por centenas		
100.	100.	100000
100.	200.	200000
100.	300.	300000
100.	400.	400000
100.	500.	500000
100.	600.	600000
100.	700.	700000
100.	800.	800000
100.	900.	900000
200.	200.	400000
200.	300.	600000
200.	400.	800000
200.	500.	1000000
200.	600.	1200000
200.	700.	1400000
200.	800.	1600000
200.	900.	1800000
300.	300.	900000
300.	400.	1200000
300.	500.	1500000
300.	600.	1800000
300.	700.	2100000
300.	800.	2400000
300.	900.	2700000

Tablas de multiplicar que el autor inserta para facilitar su memorización. Precede a sus explicaciones (Sin foliar).

Tras esta breve presentación general del trabajo, vamos a efectuar algunos comentarios y observaciones sobre el mismo, siguiendo el mismo orden del autor.

El trabajo es una recopilación de conceptos y ejercicios que se desarrolla a lo largo de 10 extensos tratados en los cuales se definen en forma concisa y clara los procedimientos aritméticos necesarios para la resolución de los problemas que se plantearían a los mercaderes al realizar sus transacciones. Debemos destacar del mismo, no ya la introducción de nuevos conceptos -solamente nos facilita un procedimiento para conocer la suma de las proporciones- sino la perfecta agrupación y ordenación de los diversos problemas, así como su solución de una forma clara y evidente, que no siempre resulta breve.

*Primer Tratado*²⁷

El primer tratado sirve de introducción a la numeración y realiza una explicación de los números y sus propiedades tal y como se clasificaban en la época, pero no todos asimilables a las actuales. Si bien las descripciones de los números primos, pares, impares y compuestos corresponden exactamente al concepto actual, otros como los números superficiales, circulares o los triangulares, no son asimilables a la actualidad.

*Segundo Tratado*²⁸

Ya entrando en las operaciones fundamentales, el segundo tratado -que resulta ser el más extenso- explica de manera amplia y detallada las siete *especies*, imprescindibles para todo mercader que quiera denominar este arte y que son: nombrar, sumar, restar, multiplicar, partir, progresiones, raíces cuadradas y cúbicas. Resulta fácil para el lector, ya desde la primera *especia*, *nombrar*, poder asimilar los conceptos de la numeración, ya que existe un continuo esfuerzo del autor por explicar no solamente el significado de los números y de su orden, sino también cualquier nuevo concepto que pueda resultar difícil en su interpretación. El sistema de numeración es ya evidentemente la numeración indoarábiga y se explica con claridad la notación posicional.

Muy extensas y acompañadas de ejemplos diversos resultan las páginas dedicadas a la suma y a la resta. Tras explicarnos en qué

²⁷ B.N. Raros, 9124, fols. IX r. a XVII r.

²⁸ B.N. Raros, 9124, fols. XVII v. a LVI v.

consisten las operaciones, nos ofrece diversos ejemplos e incluye las ya tradicionales pruebas del 7 y del 9.

Deue	5	7	6	4	ducados
Pago	4	3	5	3	ducados
Resta	1	4	1	1	ducados
Prouca	5	7	6	4	ducados

Ejemplo de resta (Fol. XXVII r.)

Tras definir la multiplicación explica que hay diferentes formas de multiplicar, una que se llama *de la ala*, la más común entre los cristianos, y otra, *multiplicar morisco*, que es el modo y uso de los moros, y que el autor considera *la más sana y la más segura*. Su no uso lo atribuye exclusivamente a la ignorancia²⁹, por lo que es muy prolijo en sus explicaciones. Éstas resultan claras en su procedimiento aunque largas a la hora del desarrollo de las operaciones.

				7	3	6	5
				4	3	5	
		3	6	8	2	5	
	2	2	0	9	5		
	2	9	4	6	0		
	3	2	0	3	7	7	5

Multiplicación *de la ala* (Fol. XXXI r)

Analiza la división en el artículo tercero, donde también describe de un modo claro y sencillo cómo se realiza esta operación. Así lo aplica en sus primeros ejemplos, como el que corresponde al número 7368 partido por 3, pero esta sencillez y claridad que se mantiene en los siguientes ejemplos desaparece cuando llega al capítulo siete en el que

²⁹ "Has de saber que ay muchas maneras de multiplicar, pero dos maneras solamente quiero poner en este capitulo y la practica dellas y cómo se llama cada una manera. La primera se llama multiplicar de la ala y es la más común y usada multiplicación entre todos los mercaderes por todas partes de los cristianos y llámase de la ala por causa que fecha la operación y su suma quedará la figura de aquella operación así como una ala. La segunda manera se llama multiplicar morisco que es el modo y uso de los moros, la qual manera de multiplicar es la más sana y la más segura, en cara que entre los mercaderes cristianos no se usa porque no la saben ,ca si la supiesen otra manera no usasen..." B.N. Raros, 9124, fol. XXXI r.

divide 83675 por 354. En este caso, su interés por describir los más mínimos detalles se convierte en casi obsesivo y se alarga inútilmente en un tedioso procedimiento que consume varias páginas³⁰.

Muy interesante y destacable resulta el capítulo sexto dedicado a la *sexta especia*, progresiones. En éste, además de las descripciones y ejemplos utilizados en la época, se debe destacar un paso muy importante, y que no habíamos detectado en los manuales medievales que conocemos, y es que el autor nos facilita el procedimiento para conocer la suma de las progresiones, y que resulta verdaderamente útil³¹. Como colofón a este interesante capítulo, una pequeña colección de problemas, ciertamente antiguos y conocidos en los tratados de aritmética medievales, como son los de caminantes que se encuentran o el de los caracoles que se cruzan recorriendo un ciprés, los cuales están perfectamente resueltos, basándose en sus conocimientos de las progresiones.

2	
4	
8	
16	
32	
64	
128	
<hr/>	
10	
20	
40	
80	
160	
310	

2	
4	
6	
8	
10	
12	
14	
<hr/>	
56	

Progresiones (Fol. XLV v.)

³⁰ Mientras que la definición de la operación y sus primeros ejemplos se extiende desde el folio XXXVII r. hasta el folio XLI v., el artículo siete se prolonga desde este fol. XLI v. hasta el XLIII r. Y solamente realiza una operación, 83675 dividido por 354.

³¹ También útil en la actualidad. En base a ello tenemos que decir, que si bien entonces se realizaba un procedimiento específico para calcular la suma de cada progresión, también es cierto que en la actualidad usamos procedimientos más generales, que con la misma fórmula podemos calcular la suma de muchas progresiones. Todo ello basado en que actualmente hacemos una división de las progresiones en aritméticas y geométricas, disponiendo de las herramientas matemáticas necesarias para el cálculo de las mismas. No obstante, resulta muy esclarecedor y práctico que el autor haya resuelto de manera sencilla y eficaz el cálculo de la suma de las progresiones el cual tiene total vigencia en nuestros días.

Respecto a la *séptima especia*, extracción de raíces, podemos decir que sus ejemplos están bien resueltos, aunque con explicaciones que se alargan innecesariamente. Resuelve varias raíces cuadradas, raíces correspondientes a los quebrados, y también se atreve con ejercicios relativamente complejos como las raíces cúbicas, aunque ya nos anticipa antes de iniciar su resolución que es *materia escabrosa y fuerte para entenderla* y que además *para el arte mercantil muy poco es menester*³².

*Tercer Tratado*³³

Operar con quebrados resultaba de suma utilidad en las transacciones mercantiles, de ahí que Juan de Andrés las presente en el tratado tercero con la importancia adecuada a su trascendencia. Con pulcritud define el quebrado y lo describe: "has de saber que el número que se pone encima de la raya se llama nombrador y el número que se pone debaxo de la raya se llama denominador y siempre debe ser el número que se pone encima de la raya menor que el numero que se pone debaxo"³⁴. También clasifica todas las operaciones a realizar con los quebrados y dedica un capítulo a cada una de ellas: sumar, restar, multiplicar y dividir, reservando el último, el capítulo sexto, a la labor de encontrar denominador común. De la importancia de esta operación, nos deja constancia, cuando, por ejemplo, resuelve diferentes ejercicios en los que se nos invita a determinar cual de dos quebrados es mayor teniendo ambos distinto denominador³⁵. Contempla, además, todos los casos prácticos posibles, es decir, operaciones con quebrados solamente, entero y quebrado con quebrado, así como la de entero y quebrado con entero y quebrado, en un intento de que no se escape ningún problema que le pueda surgir al mercader sin que haya sido tratado por el autor. Tampoco se olvida de las correspondientes pruebas de las operaciones que puedan verificar que todos los cálculos se realizaron correctamente³⁶. Especial atención dedica a los problemas inversos en los que se nos pide, por ejemplo, calcular qué

³² B.N. Raros, 9124, fol. CIII v. Nos permite comprobar que existió el conocimiento y la capacidad para realizar su cálculo, pero que no existía la necesidad de aplicación.

³³ B.N. Raros, 9124, fols. LVI v. a LXXVIII r.

³⁴ B.N. Raros, 9124, fol. LVII r.

³⁵ B.N. Raros, 9124, fol. LXXI v.

³⁶ El tratado tercero destinado a los quebrados y a sus operaciones es muy extenso. Se prolonga desde el fol. LVI v. hasta el fol. LXXVIII v.

quebrado habría que añadir a uno determinado para que nos de un resultado conocido³⁷.

*Cuarto tratado*³⁸

No podía faltar de ningún modo en un manual de aritmética mercantil, la sección correspondiente a la regla de tres. En palabras del autor, "tratado de la definición de la regla de 3 y de dónde procede tal regla y tiene tal fuerza que multiplicando el segundo por el tercero y partiendo por el primero se absolve y se sabe lo que queremos saber..."³⁹. De esta manera concisa y pragmática define esta potente herramienta que en líneas generales mantiene su vigencia en la actualidad.

Dada la facilidad y sencillez de utilización de la regla de tres ha sido siempre considerada como una herramienta de extraordinario interés. El autor consciente de este alto valor para los mercaderes de la época -aparece en prácticamente todos los manuales medievales- hace un desarrollo detallado de la misma que culmina con una gran cantidad de problemas resueltos. Seis capítulos con importante contenido docente explican y aclaran cualquier duda que se pueda plantear a la aplicación de la regla de tres.

El primer capítulo empieza con la definición, describe a continuación cómo se resuelve la operación, para finalizar con la prueba de la misma.

Una vez explicada la operativa, que no reviste ninguna dificultad, ya nos adentramos en el capítulo segundo, que es una colección de 22 problemas diferentes perfectamente resueltos, dentro de la categoría establecida por el autor como *regla de 3 sin tiempo*. Se inicia el siguiente capítulo con una categoría superior de dificultad al añadir el factor tiempo a la regla de 3. Debemos añadir el tiempo al capital invertido ya que será un factor de vital importancia para el cálculo de la ganancia y que tendrá un valor directamente proporcional a dicho tiempo. Se describen siete problemas de forma detallada, encontrándose la correcta solución para los mismos.

³⁷ Se especifican estos cálculos en B.N. Raros, 9124, fol. LXX v. - LXX r.

³⁸ B.N. Raros, 9124, fol. LXXVIII v. a CXI r.

³⁹ B.N. Raros, 9124, fol. LXXVIII v.

El capítulo cuarto aporta el problema de los tantos por ciento, permitiendo calcular en cuanto se debe vender una mercancía para ganar un porcentaje determinado, así como el problema inverso, es decir, dado el precio de compra y venta calcular la ganancia en porcentaje. A lo largo de 16 problemas se realizan aplicaciones de la regla de 3, en los cuales además de los cálculos correspondientes a ganancias, también se resuelven los correspondientes a casos de pérdidas.

Los problemas de regla de 3 en los que interviene renta y capital son descritos en el capítulo quinto y están desarrollados a lo largo de cinco problemas resueltos. Completa dicho capítulo un problema relativo a las aleaciones.

El último capítulo es un compendio de utilidades en las cuales el autor hace una generosa explicación de las equivalencias de monedas, peso y longitud. A lo largo de cinco artículos se describen las diversas equivalencias, reflejando las nada desdeñables diferencias entre las medidas de diversos lugares. Valga como ejemplo, que el ducado, en Aragón, vale 22 sueldos, en Valencia 21 sueldos y en Barcelona 24 sueldos, cuya máxima diferencia podemos establecer en un 14%.

*Quinto Tratado*⁴⁰

Que mejor definición de la regla de la compañía que la que nos ofrece Juan de Andrés: "trata de la operación que se faze entre dos o tres mercaderes y dende arriba en el arte mercantil quando fazen compañía y ponen su canal diferentemente y sin tiempo y cómo debe ser la ganancia o pérdida entre los tales mercaderes..."⁴¹ en el capítulo primero del quinto tratado, ya que en el capítulo segundo hace referencia a las *compañías con tiempo*.

Dentro del apartado compañías sin tiempo, se describen trece problemas con todo lujo de detalles, en los que principalmente se calculan repartos de ganancias entre los mercaderes. Destacables el ya clásico problema en que uno de los mercaderes aporta una joya y se pide calcular el valor de la misma o el artículo *dozeno* en el cual se conocen las sumas de las aportaciones de varios de los mercaderes y se pide calcular la aportación de cada uno. Estos problemas, fáciles de resolver

⁴⁰ B.N. Raros, 9124, fol. XCI r. a CVIII r.

⁴¹ B.N. Raros, 9124, fol. XCI r.

en la actualidad por sistemas de ecuaciones, no lo son tanto sin disponer de estos recursos y denotan el ingenio y habilidad de los maestros de entonces para resolverlos de una manera relativamente sencilla y con perfecta validez.

Dentro del capítulo segundo, correspondiente a las *compañías con tiempo*, tenemos ocho problemas, que nos hacen ver de forma inexorable la importancia del factor tiempo en las operaciones mercantiles. Resulta de extraordinario interés la nueva valoración del tiempo que estos problemas claramente nos reflejan. Tras leer su enunciado, no se puede dudar que ya entonces el grupo mercantil sostenía firmemente que en cualquier operación con capital su rentabilidad dependía del tiempo. A lo largo de siete problemas se realizan los cálculos de las ganancias correspondientes a compañías con tiempo y se finaliza con un último problema en el que las aportaciones dinerarias se sustituyen por trabajo.

El capítulo tercero aporta un grado más de complejidad introduciendo una nueva variable, la del tanto por ciento, y realizando cálculos en los que se pueden producir ya tanto pérdidas como ganancias. En este tipo de problemas toma especial relevancia el factor y su incentivación⁴². Éste que es responsable de ejecutar las inversiones de capital, recibe a cambio de su trabajo, un tanto por ciento. No solamente es relevante por la introducción del factor propiamente dicho, sino porque además su existencia empieza a significar que las compañías que requieren sus servicios tienen especial importancia, alejándose claramente de la venta al detalle. De esta manera ocho problemas más nos abren las puertas del conocimiento de esta problemática, descubriendo la correcta solución a los mismos. En ellos se valora el trabajo del factor calculando su porcentaje en la ganancia, así como las ganancias que en ley corresponden a cada mercader por su aportación, teniendo lógicamente en cuenta el tiempo como valor ya inseparable a las aportaciones. De los ocho problemas descritos en este capítulo tercero, creemos que tienen especial interés los cuatro últimos en los que se producen incidencias en las aportaciones, tales como aportaciones extras realizadas posteriormente al pacto de la compañía o la introducción de un nuevo mercader a formar parte de la sociedad cuando ya estaban establecidas

⁴² Sobre la figura del factor en la Edad Media castellana, remito a mi trabajo (1998) "Factores burgaleses. ¿Privilegiados o postergados?", *En la España Medieval*, 21, pp. 97-113, y también a (2006) "La formación y educación del mercader", *El Comercio en la Edad Media*, XVI Semana de Estudios Medievales Nájera y Tricio, Nájera, Instituto de Estudios Riojanos, pp. 443-448.

las aportaciones y ganancias de cada mercader. Estas nuevas incidencias agudizan el ingenio matemático del autor que debe afrontar una nueva situación en la compañía, el conseguir la equidad sin desvirtuar los criterios de reparto de la firma inicialmente constituida.

El capítulo cuarto relativo a preguntas, que se resuelven por la regla de la compañía, nos lleva inequívocamente a recordar que estos problemas eran ya clásicos muchos años atrás. Problemas de herencias complicadas con el nacimiento de mellizos, los de compañía para pacer los ganados del mismo yerbaje o los del pastor que cuida las ovejas a cambio de una determinada ganancia⁴³. La ingenuidad de sus enunciados y su acercamiento a situaciones de la vida diaria, nos muestran una vez más el carácter práctico tantas veces comentado de este tipo de obras.

*Sexto Tratado*⁴⁴

Se refiere el siguiente tratado al arte de conseguir la equidad en el intercambio de mercancías cuando los mercaderes tratan de introducir un sobreprecio al valor de las mismas. Existen tres clases de baratas: la *barata simple* en la cual sólo se intercambian mercancías, la *barata compuesta* en la cual además de mercancías alguno de los mercaderes aporta dinero y la tercera *barata con tiempo* en la cual alguno de los mercaderes pide tiempo para pagar.

Evidentemente en la colección de problemas que siguen a la descripción de las *baratas*, se da el caso, que intentando un mercader compensar el posible sobreprecio que impone el otro, no lo consigue y resulta engañado. Se pide que se realice el cálculo de quien ha salido engañado y en cuanto. En general, sin embargo, el objetivo de los problemas es conseguir que la barata sea lícita.

En el capítulo de la *barata compuesta*, la mayor parte de los problemas corresponden a mercaderes que solicitan en el intercambio una parte en dinero, posibilidad que se suele expresar como una fracción en el valor de la mercancía, aunque también se da el caso de querer ganar un tanto por ciento en la transacción, como es el caso del artículo quinto.

⁴³ Ver ejercicios análogos por ejemplo, B. Caunedo del Potro y R. Córdoba de la Llave (2000) *El Arte del Alguarismo. Un libro castellano de aritmética comercial y de ensayo de moneda del siglo XIV*. Salamanca: Junta de Castilla y León, pp. 19-20.

⁴⁴ B.N. Raros, 9124, fol. CVIII r. a CXIII v.

En lo referente a *baratas con tiempo*, se añade este importante factor a la transacción, que ya no solamente afecta al valor de la mercancía ya que el tiempo multiplica al mismo, sino que además se convierte en incógnita del problema, a tener en cuenta durante el desarrollo de los cálculos mismos. Así, en el artículo cuarto, en que la cuestión a resolver es *demandó a que tiempo se debe meter para que la barata sea igual...*⁴⁵.

*Séptimo Tratado*⁴⁶

Importante tratado dedicado al cambio y que es definido por el autor en la siguiente expresión: "cambio real es aquel cambio que faze de una tierra en otra mediante una letra de cambio, la cual cosa se trata entre grandes mercaderes que tienen factores en muchas partes..."⁴⁷. Tenemos que resaltar aquí la importancia de las nuevas circunstancias y valores que se desprenden de esta definición. Hay que trasladar evidentemente el valor de las mercancías de un lugar a otro, y calcular la equivalencia de monedas entre las mismas. Además aparece la figura de la letra de cambio como valor que requerirá un pago, pasando ineludiblemente por el factor ya que las transacciones no se realizan en el mismo tiempo y lugar. Evidentemente eran éstas circunstancias que atañían a las grandes firmas que operaban en el que podemos denominar mercado internacional. El autor es claro al respecto *la cual cosa se trata entre grandes mercaderes que tienen factores en muchas partes...*

Dada la variedad de monedas utilizadas en los cambios y la movilidad de los mismos, no resulta raro en algunos problemas, comprobar que un determinado mercader quisiese recibir el dinero en distintas monedas como aparece en el artículo cuarto del capítulo segundo en que el mercader solicita ser pagado tanto en moneda valenciana como aragonesa. En el siguiente artículo, el quinto, nos muestra como un mercader que posee ducados viejos y nuevos, va a un cambiador para obtener libras. Lógicamente los ducados tendrán un valor distinto.

⁴⁵ B.N. Raros, 9124, fol. CXII v. - CXIII r.

⁴⁶ B.N. Raros, 9124, fol. CXIII v. a CXXI v.

⁴⁷ B.N. Raros, 9124, fol. CXIII v. Creemos que hay un pequeño error en la foliación, ya que se lee CXIII v.

Ya en el tercer capítulo, el autor trata de resumir con un buen número de ejemplos las reducciones de monedas. Una colección de diez problemas desarrollados en este capítulo, conforman las posibles situaciones a las que se puede enfrentar el mercader para realizar cambios y describen de manera concisa la equivalencia que es necesario conocer para realizar las correctas transacciones.

*Octavo Tratado*⁴⁸

Interesante tratado aunque quizá un poco corto, que trata del fin de oro y plata que se define: "quiere decir oro de tantos quilates y plata de tantos dineros de ley y del peso del oro y de la plata y cuántas maneras ay de fin de oro y de plata..."⁴⁹.

No resulta raro por otra parte, que el autor sólo haya dedicado una pequeña parte del trabajo al tema de las aleaciones, ya que analizado en profundidad, es un tema tan extenso que permite la dedicación de manuales exclusivos. Tenemos buenos ejemplos de ellos⁵⁰, por lo que, sin duda, el autor decidió dar una pequeña prueba de la existencia de las aleaciones, pero sin adentrarse en un tema que es realmente específico y profundo en cuando su análisis.

Se inicia el tratado con los dos primeros artículos en los que se define lo que quiere decir el fin de oro y plata, ya en sus palabras técnicas correspondientes del quilate en el oro y dinero de ley en la plata, que es lo que conocemos también como pureza de estos metales preciosos.

Se desarrollan diversos problemas en los cuales si que se describe la problemática de las aleaciones de forma clara y se transmite al lector las diversas situaciones que se pueden plantear, desde el problema más elemental consistente en aumentar o reducir la ley de una aleación,

⁴⁸ B.N. Raros, 9124, fol. CXXI v. a fol. CXXVIII v.

⁴⁹ B.N. Raros, 9124, fol. CXXI v.

⁵⁰ El trabajo ya citado de B. Caunedo del Potro y R. Córdoba de la Llave (2000) *El Arte del Alguarismo...*, ed. cit., ofrece además de la edición y estudio del primer tratado conocido de aritmética mercantil castellano el de ensayo de moneda bajo el título "Cálculo, Técnica y Moneda. Un Manual castellano de ensayadores y maestros de moneda del siglo XIV", que corre a cargo de Ricardo Córdoba de la Llave. Yo misma he individualizado su problemática en "Three Castilian Manuscripts on Mercantile Arithmetic: Their problems of alloys", presentada en el Coloquio *Culture monétaire, aspects mathématiques, technologiques et marchands (XIII-XVI siècle)*, celebrado en París y Orleans en Septiembre del 2004 (actas en prensa).

hasta la que pueda resultar más compleja de conocer la ley de una mezcla de aleaciones.

En cuanto a los tipos de aleaciones, también se hace la distinción, de aquellas en las que se utilizan metales adicionales para rebajar la ley del metal precioso. El artículo cuarto del capítulo 4º nos demanda tácitamente *¿quantas arrobas de alambre tienen las 10 arrobas?... siendo el inicio del ejercicio... yo tengo 10 arrobas de oro de 18 quilates. Demando ¿quantas arrobas de alambre tienen las 10 arrobas?*⁵¹. El artículo *dezeno* ya refiriéndose a la adición del alambre nos dice... *añadiendo quatro onzas de alambre tornó de 8 dineros de ley... Yo tengo argento de 11 dineros de ley y no sé quantas onzas hay, pero añadiendo quatro onzas de alambre tornó de 8 dineros de ley. Demando ¿quántas onzas eran de primero?*⁵².

Queda bien claro, pues, que si bien no es extenso el desarrollo de este tratado, si resulta plenamente didáctico, en cuanto a que son planteados de manera explícita, los problemas más importantes de la amplia gama que son las aleaciones.

*Noveno Tratado*⁵³

Hace referencia este tratado a las reglas de las falsas posiciones definida como: "y has de saber que falsa posición no quiere decir otra cosa en el arte mercantil sino poner un número falsamente puesto o dos números falsamente puestos por fallar la verdad del número que queremos saber"⁵⁴. En términos actuales diríamos que las reglas de las falsas posiciones equivaldrían a poner uno o dos números de prueba, que tienen relación con el resultado y a través de sencillas operaciones llegar al mismo.

Aunque la validez matemática de las reglas de las falsas posiciones es evidente y los resultados son correctos, actualmente resolvemos este tipo de problemas mediante sistemas de ecuaciones, los cuales son más intuitivos y rápidos. Juan de Andrés recurre en su presentación al argumento de autoridad. En un primer momento, en el

⁵¹ B.N. Raros, 9124, fol. CXXVI v.

⁵² B.N. Raros, 9124, fol. CXXVIII r.

⁵³ B.N. Raros, 9124, fol. CXXVIII v. a CXXXVIII v.

⁵⁴ B.N. Raros, 9124, fol. CXXVIII v.

índice, invocaba como hemos visto a Aristóteles, ahora, en el cierre del tratado a Luca Paccioli⁵⁵.

El capítulo segundo del tratado, desarrolla una colección de problemas basados generalmente en cálculos con números quebrados, en los cuales el número de la falsa posición es múltiplo común de los denominadores, que elegimos nosotros y que lógicamente tiene que ver con el resultado al que llegamos mediante sencillas operaciones. Caso especial es el del artículo cuarto del capítulo tercero, en el cual se hace uso de raíces cuadradas para solución del mismo.

En el capítulo cuarto de este tratado, relativo a preguntas y cuestiones, se desarrollan tres problemas que se resuelven mediante la regla de las dos falsas posiciones. Se utilizan en ellos gráficos altamente descriptivos de los resultados a los que llegamos con los dos números falsamente puestos, y del análisis de las soluciones a las que llegamos podemos ver el error producido y así deducir el resultado correcto.

Así pues, como decíamos al principio, lo que llaman dos números falsamente puestos, traducido al lenguaje actual serían dos números de prueba, los cuales producen un resultado erróneo, pero éste comparado con el resultado verdadero nos permitirá llegar a la solución del problema tal como indicábamos inicialmente.

*Décimo Tratado*⁵⁶

Este último y corto tratado dedicado a: "preguntas y cuestiones que son necesarias de saber en el arte mercantil"⁵⁷ tiene gran importancia ya que añade al desarrollo de los problemas un factor importante y decisivo para su solución como es el análisis del mismo. Las matemáticas con ser una ciencia exacta, no significan de ninguna manera que la metodología empleada para la solución de un problema tenga que ser siempre la misma, sino muy al contrario, del análisis del problema antes de iniciar su resolución, dependerá en gran parte la facilidad y rapidez de su solución.

⁵⁵ "Nota y has de saber que estas reglas suso declaradas de posición tienen la fuerza de la proporción y proporcionalidad según lo pone Lucas de Burgo en su tratado mayor // la qual sería muy superflua de ponerla en este breve tratado", B.N. Raros, 9124, fol. CXXVII v. - CXXXVIII r.

⁵⁶ B.N. Raros, 9124, fol. CXXXVIII r. a CXLII v.

⁵⁷ B.N. Raros, 9124, fol. CXXX r.

Empieza el tratado con un problema resuelto por la regla de las dos falsas posiciones, pero en el segundo, el autor nos plantea acertadamente, que aunque dicho problema podría ser resuelto como el anterior por la regla de dos falsas posiciones, nos afirma que también se puede hacer por la regla de tres, *muy fácil y sotilmente*. A lo largo de los siguientes ejercicios desarrollados en este último tratado, el autor nos confirma que el análisis del problema es vital para su pronta solución y demuestra que no siempre el método convencional es el mejor para resolverlo. Hace alarde de la facilidad con que podemos llegar al resultado utilizando en cada caso el procedimiento idóneo para su solución.



Inicio del Manual



Ilustración con la que se concluye la obra

BIBLIOGRAFÍA

- CASADO ALONSO, H. (1999) "Comercio y nacimiento del Estado Moderno en Castilla (S. XIV - XVI). Algunas reflexiones a la luz de nuevas corrientes de investigación internacional", *El Estado en la Baja Edad Media. Nuevas perspectivas metodológicas*. Universidad de Zaragoza, pp. 51-75.
- CASTILLO GÓMEZ, A. (1997) *De Escrituras y Escribientes. Práctica de la cultura escrita en una ciudad del Renacimiento*. Las Palmas de Gran Canaria: Fundación de Enseñanza Superior a distancia.
- CAUNEDO DEL POTRO, B. (1998) "Factores burgaleses. ¿Privilegiados o postergados?", *La España Medieval*, 21, pp. 97-113.
- (2003-04) "De Arismética. Un manual de aritmética para mercaderes", *Cuadernos de Historia de España*, LXXVIII, pp. 35-46.
- (2006) "La formación y educación del mercader", *El Comercio en la Edad Media*, XVI Semana de Estudios Medievales Nájera y Tricio, Nájera, Instituto de Estudios Riojanos, pp. 417-454.

- y CÓRDOBA DE LA LLAVE, R. (2000) *El Arte del Alguarismo. Un libro castellano de aritmética comercial y de ensayo de moneda del siglo XIV*. Salamanca: Junta de Castilla y León.
- y – (2004) "Oficios Urbanos y desarrollo de la Ciencia y de la Técnica en la Baja Edad media: La Corona de Castilla", *Norba, Revista de Historia*, 17, pp. 41-68.
- CERTALDO, P. (1945) *Libri di Buoni Customi, a. cura di A. Shiaffini*. Firenze: F. Le Monnier.
- CIFUENTES I COMAMALA, LL. (2002) *La Ciencia en cántala a l'Edad Mitjana i el Renaixement*. Barcelona: Universitat de Barcelona.
- CIPOLLA, C. (1994) *El gobierno de la moneda. Ensayos de historia monetaria*. Barcelona: Crítica.
- GALLARDO, J. (1968) *Ensayo de una biblioteca española de libros raros y curiosos*. Madrid: Gredos.
- GUAL CAMARENA, M. (1981) *El primer Manual Hispánico de Mercadería (siglo XIV)*. Barcelona: Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. (1981) *Contribución al estudio de la historiografía contable en España*. Madrid: Banco de España.
- HOYRUP, J. (2005) "Leonardo Fibonacci and *Abaco* culture: a Proposal to Invert the Roles", *Revue d'Histoire des Mathématiques*, 11, pp. 23-56.
- MALET, A. (ed.) (1999) *Summa de l'art d'Aritmética de Francesc Sabtcliment*. Vich: Eumo.
- MARTIN ABAD, J. (2001) *Post incunables ibéricos Julián Martín Abad*. Madrid: Ollero & Ramos.
- (2003) *Los primeros tiempos de la imprenta en España (c. 1471 - 1520)*. Madrid: Ed. Del Laberinto.
- SANTAMARÍA ARÁNDEZ, A. (1993) "La compilación mallorquina de mercadería de Domingo Pau", *Homenatge a Antoni Mut Calafell, arxiver*. Mallorca: Govern Balear, pp. 249-276.
- SEVILLANO COLÓN, F. (1974-79) "Un Manual mallorquín de mercadería medieval", *Anuario de Estudios Medievales*, 9, pp. 517-530.
- SIGLER, L.E. (2002) *Fibonacci's Liber Abaci. A Translation Into Modern English of Leonardo Pisano's Book of Calculation*. New York: Springer.
- VAN EGMOND, W. (1980) *Practical Mathematics in the Italian Renaissance: A catalog of Italian Abacus Manuscripts and Printed Books to 1660*. Firenze: Istituto e Museo di Storia della Scienza.

Ofrendas para la edificación de la Catedral de Segovia

Miguel Ángel Cillanueva de Santos

mcillanueva@educa.madrid.org

IES Juan de Herrera

Ctra. Guadarrama s/n

28200 San Lorenzo de El Escorial -Madrid- (España)

Recibido: Noviembre 2008
Aceptado: Septiembre 2009

El artículo que aquí se presenta forma parte de la investigación que se ha llevado a cabo en el Archivo de la Catedral de Segovia y que abarca el periodo en que se edificó dicho monumento que está comprendido entre los años de 1524 y 1685. La edificación de la Catedral de Segovia se constituyó desde su inicio como una obra colectiva pues en su financiación participaron todos los estamentos y grupos sociales de la ciudad. Para ello utilizaron diferentes instrumentos entre los que destacan las ofrendas por el volumen monetario que supusieron pero, también, porque representan el grado de compromiso de cada estamento en la edificación del nuevo templo.

Palabras clave: Catedral de Segovia, financiación, ofrendas, siglos XVI y XVII.

This article, which is being introduced here, is a part of the investigation, which has been carried out in the archives of the Cathedral of Segovia. It covers the period in which the monument was being built, from 1524 to 1685. The building of the Cathedral of Segovia was thought to be a collective one from the beginning, as it received financial support from every statement and social group in the city. Different instruments were used to construct it, among them and significantly important, were the offerings, because of the monetary volume they supposed but also because they represent the degree of compromise of every statement in the construction of the new temple.

Key words: Cathedral of Segovia, financing, offerings, XVI'th and XVII'th century.

1. INTRODUCCIÓN

Dentro de las rentas que administró la Fábrica¹ de la Catedral de Segovia para la edificación de su templo que se desarrolló entre 1524 y 1699, este grupo de fuentes de recursos que aquí se analiza es uno de los que presenta mayor interés en su estudio, por dos razones fundamentales: la primera porque las ofrendas constituyeron la fuente de recursos más importante, cuantitativamente, para la construcción de la catedral; la segunda porque los detalles de las ofrendas regularizadas van a constituir un espléndido indicador del grado de compromiso en la edificación del nuevo templo que tuvo cada estamento de la ciudad.

Por tanto, se van a estudiar en este artículo el grupo de fuentes de recursos que forman las ofrendas, surgidas todas ellas *ex novo* con motivo de la construcción de la catedral, y entre las que cabe diferenciar fundamentalmente cuatro orígenes: la dotación de los monarcas, las ofrendas de las instituciones religiosas, las ofrendas de estamentos de la ciudad y, fundamentalmente, las ofrendas de los oficios o gremios. A continuación, se describirán detalladamente cada uno de los ocho tipos de ofrendas regularizadas a favor de la Fábrica de la catedral segoviana que fueron registradas en los libros de esta institución.

2. MONARCAS

Muy modesta fue la aportación de los reyes a la construcción de la catedral. Es necesario, sin embargo, diferenciar claramente la aportación directa de dinero por parte de los monarcas asignando a la obra cantidades que, de otro modo, habrían quedado a disposición de la hacienda real; de la colaboración indirecta de los reyes concretada en la concesión de "facultades de sisa"² que los reyes otorgaron a favor del ayuntamiento de la ciudad para que éste pudiera recaudar la limosna institucionalizada que hacía a la obra (García Sanz 1985: 197). Este dinero, aunque en realidad salía del bolsillo del ciudadano de a pie, sirvió de

¹ "Fábrica es el nombre que recibe el organismo encargado de la administración de los bienes y rentas pertenecientes a una determinada iglesia" (Aldea 1973: 1.007).

² "Impuesto que se cobraba sobre géneros comestibles, menguando las medidas" (RAE 1992: 1.887).

excusa histórica a monarcas y Ciudad para atribuirse una participación significativa en la financiación de la nueva catedral.

La aportación directa de dinero por parte de los reyes fue, en efecto, muy escasa a pesar de que Carlos I apareciera en un principio como el gran impulsor de la obra; en realidad su motivación era exclusivamente militar, pues deseaba destruir del todo el antiguo templo catedralicio con el fin de tener más protegida la fortaleza del Alcázar ante posibles problemas de tipo bélico. Así, el emperador prometió mucho con el fin de iniciar la demolición cuanto antes pero pagó poco. Comprometió la entrega inmediata a la Fábrica catedralicia de 4.000 ducados -1.500.000 maravedís (mrs.)- en la primera bula de San Pedro, entre 40.000 y 50.000 ducados en las cuestaciones echadas de la bula de la Cruzada, y 1.200.000 mrs. en cuatro años a cobrar en la Casa de Contratación de la Especiera que se iba a fundar en La Coruña. De todo esto el fabriquero³ de la catedral sólo cobró los 4.000 ducados de la bula de San Pedro y con dificultad ya que hasta 1544 no se llegó a completar el cobro de esa cantidad. Además, por encima de 90.000 mrs. se gastaron infructuosamente en intentar el cumplimiento de las otras promesas realizadas, por lo que la cifra final atribuible al emperador queda fijada en 1.410.000 mrs. de los 21.450.000 mrs. prometidos.

Peor le resultó a la economía de la Fábrica Felipe II y eso que frecuentó Segovia con bastante asiduidad, lo que siempre suponía un enorme desembolso para la Ciudad y el cabildo en ornamentos y arreglos varios en toda la villa, y, por supuesto, en las inevitables fiestas para el monarca. Entre estas visitas destacó la efectuada cuando en 1570 contrajo nupcias en la capilla del Alcázar con Ana de Austria. La edificación de la catedral sólo recibió de él una manda para la catedral de 959.315 mrs. (4.000 pesos de plata de las Indias) que otorgó en 1568.

Descendiendo en la dinastía ni un solo maravedí se logró ni de Felipe III ni de Carlos II para la Fábrica catedralicia segoviana. Únicamente de Felipe IV se obtuvieron dos cédulas para cobrar a favor de la Fábrica 8.000 ducados -4.000 ducados por cada cédula- en el feblaje (merma del peso de la moneda de vellón) de la Casa de la Moneda de Segovia. La primera cédula data de 10 de diciembre de 1624 y se refundió en otra de 29 de marzo de 1628. La segunda cédula data de 14 de enero

³ "La administración de los bienes de la Fábrica se encomendaba a un fabriquero, mayordomo u obrero, generalmente canónigo" (Teruel 1993: 207).

de 1635 y en su concesión concurren circunstancias que merecen ser recordadas (García Sanz 1985: 198). Ocurrió que un tal doctor Antonio Lauro, genovés vecindado en Segovia, había inventado un ingenio:

...para limpiar los paños de lana y sacar de ellos el azeite y apartarle del agua y hazer jabón... sin que recivan -los paños- el daño que agora reciben en la manera que los limpian que será en beneficio público destes Reynos, de los haçedores y fabricantes de dichos paños... (Archivo de la Catedral de Segovia, caja F-34).

Al obispo de Segovia, don Melchor de Moscoso, decidió adquirir a perpetuidad y a beneficio de la Fábrica el derecho de explotar "el ingenio", pagando por ello al rey el servicio de 7.000 ducados - 2.625.000 mrs.-, cantidad que pensaba aportar de su peculio particular. Como de momento no disponía de esa suma, indujo al cabildo para que la Fábrica tomara a censo esa cantidad lo que, en efecto, se hizo, recibiendo la hacienda real esos 7.000 ducados en varios pagos realizados en 1630 y 1631. Una serie de desgracias ocurrieron a continuación: por una parte, murió el prelado dejando deudas, por lo que la Fábrica sólo logró cobrar 4.868 ducados del expolio del obispo y no pudo redimir el censo; por otra, fracasaron las esperanzas puestas en la rentabilidad del "ingenio" de Lauro ya que

...antes de goçar cosa alguna pereció del todo el artificio por aver allado los mercaderes otro modo de sacar el aceyte y labar la ropa a menos costa y más provecho de los paños... (Archivo de la Catedral de Segovia, caja F-34).

A resultas de la desafortunada iniciativa episcopal, la Fábrica era deudora en 1634 de 8.400 ducados entre el principal y los réditos corridos del censo, y no disponía de recursos para superar esta grave situación. Por eso acude al rey y obtiene de él la mencionada cédula de 1635 como indemnización parcial por el "servicio" pagado. Sin embargo, hasta 1653 no percibió la Fábrica dinero alguno en virtud de las dos cédulas sobre el "feble" de la Casa de la Moneda otorgados por Felipe IV. Y entre 1653 y 1675 recaudó sólo 7.118 ducados -2.669.246 mrs.- de los 8.000 concedidos.

En conclusión, si de la suma de las aportaciones directas de los reyes se restan las cantidades que costaron cobrarlas y los "servicios" otorgados por la Fábrica a la hacienda real resulta que los cobros netos para la obra por este concepto no alcanzan 2'5 millones de maravedíes, y

hubo muchos años en que se gastó más de esa cantidad en la obra; si tenemos en cuenta que la obra se dilató por espacio de ciento setenta y cinco años se comprende que se califique de "muy modesta" la dotación de los monarcas. Y no hay que sorprenderse de ello pues de todos son sabidas las penurias y estrecheces que padeció la hacienda real castellana en los siglos XVI y XVII.

Sin embargo, habría que ser más duros a la hora de calificar en este análisis la aportación regia. No es que los monarcas estuvieran obligados a participar en la construcción de la catedral de una de sus ciudades, lo que hacía singular a la obra de la catedral de Segovia, respecto a las ayudas económicas de los reyes, es que se trataba de una obra impulsada y poco menos que impuesta por el emperador, ya que al cabildo y al conjunto de los segovianos les hubiera resultado mucho más fácil acometer la reparación del antiguo templo, que en el más inflado de los presupuestos suponían siete millones de maravedíes, que construir uno nuevo cuyo montante final superaría con creces los doscientos millones. Por lo tanto, si su responsabilidad era mayor como promotores de la obra y sus ofrendas representaron apenas el 1'8 % del total de las que recibió la Fábrica catedralicia, más que de modesta sería mejor calificar de insuficiente la aportación regia, y de error la decisión de construir un nuevo templo, con el sufrimiento y agotamiento de muchos recursos de la ciudad a costa, además, de destruir totalmente una joya arquitectónica del románico como era la antigua catedral de Santa María de Segovia, situada frente al Alcázar.

3. CIUDAD

El origen de la ofrenda del *ayuntamiento* o *Ciudad* estuvo en que esta institución, que representaba también a la Tierra⁴ o circunscripción rural sometida a la jurisdicción de la Ciudad, se reconoció responsable de la destrucción de la antigua catedral durante la Guerra de las Comunidades; en consecuencia, se comprometió a pagar los desperfectos al cabildo. Estos se valoraron en algo más de siete millones

⁴ La Tierra de Segovia se divide en nueve sexmos (demarcaciones trazadas en la geografía del concejo con un fin administrativo y fiscal): Posaderas, Santa Eulalia, San Martín, Cabezas, San Millán, San Lorenzo, La Trinidad, Lozoya y Casarrubios. González (1971) y Asenjo (1986: 91).

de maravedíes tras un breve litigio⁵. Como a la hacienda municipal le resultaba imposible realizar tal desembolso, dado que debía atender a otras "reparaciones de guerra", la cosa quedó en que pagaría sólo tres millones de maravedíes en los diez años inmediatos y en el compromiso de que

...pasados los dichos diez años Ciudad y Tierra ayudarían siempre a la dicha iglesia pues tenía a ello obligación (Archivo de la Catedral de Segovia, caja G-60).

La Ciudad hizo honor a este compromiso y mantuvo su aportación durante todo el tiempo que duró la obra pero, conviene recordar, como se apuntó más arriba, que la cantidad que anualmente la Ciudad entregaba a la Fábrica era recaudada en virtud de específicas facultades para echar sisas sobre el consumo de aceite y jabón especialmente concedidas por los monarcas con este objeto y que, cuando la Ciudad no contaba con tales facultades, dejaba de aportar su ofrenda. Es más, afirmaba el primer fabriquero Juan Rodríguez que para la Ciudad fue harto provechosa su limosna, porque obtenía de las sisas bastante más dinero del que ofrendaba, disponiendo así, con el pretexto de la contribución a la obra, de una fuente adicional de ingresos para las arcas municipales (Díaz-Miguel 1968: 222). Tal vez esto ayudó a los recelos mutuos entre cabildo y Ciudad que recogieron numerosos documentos de la época, y que también aparecen reflejados en los libros de Fábrica de la catedral.

Un breve análisis de estos desacuerdos puede ser útil para comprender las actitudes mentales y políticas en que es preciso inscribir la práctica de la limosna y de las ofrendas regularizadas. El ayuntamiento de Segovia, la Ciudad, fue la institución que más hostigó en este sentido al cabildo. Ya en 1561, transcurridos treinta y seis años desde el comienzo de la edificación, el fabriquero tuvo que justificar el ritmo de las obras, demasiado lento a juicio de los regidores del ayuntamiento. En 1612 la Ciudad se siente herida por la decisión del cabildo de colocar sólo las armas, o escudo, de éste en la portada de San Frutos. El cabildo respondió alegando que aún faltaban por colocar dos escudos en la portada y que uno de ellos sería el correspondiente a la Ciudad y el otro al del cabildo (García Sanz 1985: 206). Pero el conflicto más grave surgió en 1628, cuando la Ciudad exigió al cabildo que le entregara una llave del

⁵ Recogido pormenorizadamente por Cortón (1997: 43-44).

arca donde se guardaban las ofrendas que recibía la Fábrica para investigar cómo se gastaban las mismas. El cabildo se irritó ante esta pretensión por el ataque que suponía a su reputación la actitud del ayuntamiento. Además, el cabildo creía que esto había de redundar en el rápido descenso de las ofrendas. La Ciudad respondió que se sentía obligada a tomar esa resolución para evitar precisamente que decayeran las limosnas dando satisfacción a la población, ya que había llegado a su conocimiento que en el pueblo había sentimiento y murmuraciones de que la dilación de la Fábrica y su moderado lucimiento era debido a que las limosnas no se dedicaban en su totalidad a la obra de construcción del nuevo templo catedralicio (García Sanz 1985: 206).

De principios de diciembre de 1628 a mediados de febrero de 1629 las relaciones entre el ayuntamiento y el cabildo se hicieron sumamente tensas. El ayuntamiento indujo a los gremios a que no entregaran limosnas en la catedral y los regidores dejaron de asistir a las ceremonias religiosas en calidad de representantes de la Ciudad. Sin embargo, como era previsible, al fin se llegó a una concordia en virtud de la cual el cabildo reconocía el derecho de la Ciudad a supervisar el destino dado a todas aquellas ofrendas y limosnas entregadas con la finalidad precisa y clara de financiar la construcción de la catedral, pago de materiales y salarios de obreros. Y es que hasta entonces, y ello justificaba la actitud del ayuntamiento, el dinero entregado explícitamente para la obra entraba a formar parte indiferenciada del conjunto de los cobros de la Fábrica y el cabildo lo aplicaba a aquella finalidad que, a su juicio, más convenía a la propia Fábrica.

Sin embargo, los períodos de desavenencia entre el ayuntamiento y el cabildo se alternaban con etapas de perfecta concordia y hasta de colaboración efectiva. Tal ocurría, sobre todo, cuando el ayuntamiento se veía obligado a reclamar el apoyo de los prebendados para arrancar del rey la renovación de la facultad para echar sisas con que recaudar el dinero de su ofrenda. A pesar de todo lo anteriormente comentado, la aportación de la Ciudad a través de su ofrenda regularizada y de las sisas excepcionales que realizó a favor de la Fábrica catedralicia constituyó la partida económica más importante de las rentas de la Fábrica durante el conjunto de años que duró la construcción de la nueva catedral. Así, la ofrenda de la Ciudad, del conjunto de años de los que se tienen datos (no se hayan actualmente en el Archivo de la Catedral de Segovia los libros de Fábrica referidos al intervalo 1576-1603), asciende en total a sesenta millones de maravedíes; lo que supone, en términos

porcentuales, más del 45'2% de todas las ofrendas que recibió la Fábrica y, trasladado al global de fondos que se recaudaron para el nuevo templo catedralicio, casi una quinta parte de los cobros totales que obtuvo esta institución durante la construcción. Con esta perspectiva, parecen más lógicos los recelos y desavenencias descritos entre los responsables del cabildo y el ayuntamiento de la ciudad sobre la marcha de las obras y el destino de lo recaudado, teniendo en cuenta, además, que las rentas ordinarias, cuestaciones y ofrendas religiosas se aplicaron siempre a los gastos ordinarios de la propia Fábrica, los cuáles consistían básicamente en todos los necesarios para oficiar la liturgia religiosa en el interior del templo (en la parte ya construida) pero que crecieron⁶ de manera desmesurada a lo largo del periodo analizado.

4. OBISPOS

De la aportación de los *obispos* cabe decir que fue más irregular de lo esperado puesto que no se hizo efectiva en largos períodos de tiempo. Sin duda, el cabildo y el fabriquero actuaron con más comprensión y condescendencia frente a sus prelados morosos que, por ejemplo, frente a la Ciudad cuando tenían que exigir el cumplimiento de sus respectivos compromisos, en muchos casos sin éxito. La plaza de obispo de Segovia resultaba ser un excelente trampolín en la carrera religiosa de los prelados ya que de aquí acostumbraban a salir nombrados para otros obispados más importantes o, incluso, arzobispados; si a esto se une la corta esperanza de vida de la época, se entiende que por el obispado de Segovia pasaran en el período analizado más de treinta obispos. Evidentemente, el compromiso personal con el cargo y con el templo varió mucho de unos a otros, de ahí lo irregular de sus aportaciones. En conjunto, sí puede apuntarse que la aportación de los obispos segovianos fue bastante menor de lo que cabía suponerse de los mismos, sobre todo, si se tiene en cuenta la considerable dotación económica que tenía la Mesa episcopal de Segovia. En total, la contribución de la mitra dentro del global de las ofrendas fue del 7%. Sin duda, se podía esperar una mayor participación del primer representante de la jerarquía eclesiástica.

⁶ Este aspecto ha sido debidamente detallado y estudiado de los datos extraídos de los libros de Fábrica.

Siguiendo el episcopologio⁷ de la diócesis de Segovia realizado por Ángel García y García-Estévez (1998: 244-292), durante el tiempo que duró la construcción del nuevo templo catedralicio, se tratará de presentar la cantidad aportada por cada uno de sus obispos a la Fábrica. Si bien, hay que tener en cuenta que aunque apareciera en los libros de Fábrica contabilizada la ofrenda regular del obispo de turno, esto no significaba obligatoriamente que ésta hubiera sido realmente entregada en ese momento ya que, en no pocas ocasiones, había que esperar a realizar el expolio de sus bienes para proceder al cobro definitivo de las mismas. Hecha esta salvedad, podría presentarse la siguiente relación:

- Diego de Ribera: natural de Toledo, estudió en Salamanca y fue obispo de Mallorca desde 1507 hasta 1511. El 29 de octubre de este año fue preconizado como obispo de Segovia tomando posesión el 15 de marzo de 1512. Estuvo ausente de su obispado durante la Revuelta de las Comunidades. Al volver, ante el mal estado de la catedral, se queda en la iglesia de Santa Clara y promueve la construcción del nuevo templo. El 24 de mayo de 1525 dio tres azadonadas para principio de los cimientos y el 8 de junio siguiente bendijo la colocación de la primera piedra. Estuvo al frente de la diócesis hasta su muerte el 6 de febrero de 1543, desconociéndose tanto el lugar de su fallecimiento como el de su sepultura. Este obispo mantuvo un alto grado de compromiso con la obra durante todo su mandato efectuando una aportación anual de 75.000 mrs. por lo que su contribución total ascendió a 1.050.000 mrs.
- Antonio Ramírez de Haro: natural de la provincia de Cuenca, fue obispo de Orense, después de Ciudad Rodrigo, de Calahorra y finalmente de Segovia, siendo preconizado el 6 de agosto de 1543 y tomando posesión el 15 de diciembre de ese mismo año. En 1549, hallándose de visita en el Real Convento de las Huelgas de Burgos, fallece a 16 de septiembre, siendo sepultado en la iglesia del Hospital Real de los frailes de Calatrava anejo al Convento de las Huelgas. Su aportación a la obra fue también importante pues contribuyó con 506.929'5 mrs.
- Gaspar de Zúñiga y Avellaneda: natural de Osma (Soria) e hijo de los condes de Miranda, estudió en Salamanca donde obtuvo una

⁷ También Aldea (1973: 2.399-2.401) realiza un episcopologio de la diócesis segoviana.

cátedra de Teología. El 27 de junio de 1550 fue nombrado en Roma obispo de Segovia, habiendo sido propuesto por Carlos I por insinuación de Domingo de Soto que había renunciado a ocupar el cargo. Su entrada en Segovia tuvo lugar el 24 de septiembre de ese año. Fue al Concilio de Trento en 1551 y asistió a las dos últimas sesiones, regresando a Segovia el 20 de diciembre de 1552. El 21 de julio de 1558 fue preconizado arzobispo de Santiago de Compostela, tomando posesión el 11 de febrero de 1559; pero antes, el 15 de agosto de 1558, y por deseo expreso suyo, se produjo el traslado de los oficios del templo de Santa Clara a la nueva catedral. Su contribución a la obra catedralicia supuso un total de 253.206'5 mrs. para la Fábrica.

- Fray Francisco de Benavides: hijo del Mariscal de Castilla. Siendo obispo de Mondoñedo fue promovido el 21 de octubre de 1558 al obispado de Segovia, tomando posesión el 28 de enero de 1559. Su estancia fue breve pues murió el 15 de mayo de 1560 cuando había sido promovido para el obispado de Jaén del que no llegó a tomar posesión. Sólo queda constancia en los libros de una ofrenda del obispo en 1559 por valor de 37.485 mrs.
- Martín Pérez de Ayala: natural de la provincia de Jaén, fue obispo de dos diócesis: Guadix, Segovia y, posteriormente, arzobispo de Valencia. En Segovia estuvo en el cargo de 1560 a 1564; en concreto, llegó a la ciudad el 25 de abril de 1561 pero había tomado posesión el 31 de octubre de 1560. Su estancia fue polémica al tratar de organizar la residencia de los clérigos del cabildo conforme a las normas del Concilio tridentino lo que le hizo acreedor de la oposición del cabildo catedralicio. Como consecuencia de estos enfrentamientos mandó encarcelar en la fortaleza de Turégano y en la cárcel de Fuentepelayo al escribano y notario de la catedral, respectivamente. Partió de la ciudad el 7 de diciembre de 1564, dejando para la Fábrica catedralicia un total de 288.644 mrs. en ofrendas.
- Diego de Covarrubias y Leyva: nacido en Toledo en 1512, estudió cánones en Salamanca donde recibió el grado de doctor en 1538. Fue profesor de la universidad, posteriormente oidor en la Chancillería de Granada y obispo de Ciudad Rodrigo. El 3 de agosto de 1564 fue propuesto para la sede de Segovia, tomando posesión el 1 de enero de 1565. En 1572 fue nombrado Presidente del Consejo de Castilla, cargo que compaginó con el obispado segoviano hasta

1577, año en que murió a 6 de septiembre. Su sepulcro se halla en la catedral segoviana con una espléndida estatua yacente de alabastro. Sólo ha sido posible obtener los datos de ofrendas referidos hasta 1575 por la ausencia de libros de Fábrica para el periodo comprendido entre 1576 y 1603, no obstante hasta ese momento había aportado a la construcción del nuevo templo catedralicio un total de 410.500 mrs.

Esta ausencia de libros de Fábrica afecta a seis prelados de los que no ha sido posible concretar su aportación a la edificación de la catedral y que, por orden, son: Gregorio Gallo, Luis Tello Maldonado, Andrés de Cabrera y Bobadilla, Francisco de Ribera y Ovando, Andrés Pacheco y Maximiliano de Austria.

- Pedro de Castro y Nero: natural de la provincia de Palencia, nació en 1541. Siendo obispo de Lugo fue promovido al obispado segoviano el 13 de agosto de 1603, tomando posesión el 28 de septiembre. Fue famoso por su caridad y continuo ejemplo cristiano. Murió el 28 de octubre de 1611 y fue sepultado entre los dos coros de la catedral. Con la aparición de los libros de Fábrica de la catedral vuelve a ser posible extraer su contribución a la obra que ascendió a 320.000 mrs., a razón de 40.000 mrs. anuales.
- Gómez de Figueroa: siendo obispo de Cádiz, fue presentado para el obispado segoviano pero murió sin llegar a tomar posesión de la diócesis.
- Antonio Idiáquez Manrique: natural de Madrid, era hijo del Secretario del Consejo de Italia. Estudió teología en Alcalá y Salamanca de donde fue rector. A los pocos años fue canónigo de Segovia, arcediano de Sepúlveda y también arcediano de Segovia. En 1610 fue promovido como obispo de Ciudad Rodrigo donde permaneció hasta que fue preconizado obispo de Segovia el 4 de febrero de 1613, tomando posesión el 27 de mayo y entrando en la ciudad al día siguiente. Contribuyó con 6.000 ducados a reparar el incendio de la catedral ocurrido como consecuencia de un rayo el 18 de septiembre de 1614, además de los 120.000 mrs. entregados en sus ofrendas de tres años. Murió el 17 de noviembre de 1615 y está enterrado en la Capilla del Cristo de la catedral.
- Juan Vigil de Quiñones: nacido en 1546 en Montaña, estudió derecho en Salamanca. Vino a Segovia procedente del obispado de Valladolid,

entrando en la ciudad el 25 de octubre de 1516. A los diez meses y seis días de su entrada falleció cuando contaba 72 años de edad. En los libros de Fábrica aparecen recogidas las ofrendas de la Mesa episcopal de los años 1616 y 1617 de 40.000 mrs. cada una, por lo que parece que ésta fue su participación en la obra.

- Francisco de Sosa: siendo obispo de Osma fue promovido al obispado segoviano sin que llegara a tomar posesión del mismo al fallecer el 9 de enero de 1618. También aparece recogida en el libro de Fábrica de 1618 una ofrenda del obispo por valor de 40.000 mrs. aunque es más que probable que la misma no se hiciera efectiva por la repentina muerte del prelado.
- Alonso Márquez de Prado: nació en El Espinar (Segovia) en 1557. Estudió en Ávila y Salamanca. En 1593 fue nombrado Inquisidor de Barcelona y poco después fiscal de la Suprema Inquisición. Posteriormente, fue obispo de Tortosa, Cartagena y Segovia, tomando posesión el 25 de septiembre de 1618 y entrando en la ciudad el 7 de octubre. Murió el 7 de noviembre de 1621, siendo sepultado entre los coros de la catedral; 120.000 mrs. aportó en los tres años en que estuvo en posesión de la mitra segoviana.
- Fray Iñigo de Brizuela: nació en Berlanga y estudió en Salamanca, fue confesor del archiduque Alberto. En mayo de 1622 fue preconizado para el obispado de Segovia. Sin embargo, tuvo problemas con el voto y juramento que tenía el estatuto del cabildo segoviano, por lo que renunció al cargo en 1624 sin haber llegado a tomar posesión del mismo. A pesar de ello, sigue apareciendo recogida la ofrenda anual de 40.000 mrs. en los libros de Fábrica de 1622 y 1623.
- Melchor de Moscoso y Sandoval: hijo de los condes de Altamira, estudió teología en Salamanca. Fue preconizado para el obispado segoviano el 29 de mayo de 1624. Se distinguió por sus obras de caridad, especialmente durante la gran falta de pan que acaeció en la ciudad en 1632, año en el que falleció. Su aportación a la construcción de la nueva catedral fue de 480.000 mrs. aunque pasaría a la posteridad por el coste que le supuso a la Fábrica una iniciativa empresarial suya, anteriormente citada y por la separación que se produjo entre las cuentas de la Fábrica y las de la obra en 1629 siendo él obispo de la diócesis.
- Álvaro de Benavides: natural del obispado de Jaén, era hijo del conde de Santisteban. Felipe IV le dio la presidencia de la Chancillería de

Granada y el priorato de Aroche. El 8 de diciembre de 1632 fue presentado para el obispado de Segovia; tras ser preconizado el 18 de julio de 1633, tomó posesión el 12 de diciembre de este año. De Segovia fue trasladado a Cartagena el 19 de noviembre de 1640. Debido al agrupamiento de las cuentas de la Fábrica entre los años de 1636 a 1646 es imposible saber la aportación concreta de este prelado y que aproximadamente ascendió a 308.500 mrs.

- Fray Pedro de Tapia: nació en 1582 en Villoria (Salamanca). Estudió leyes y cánones, y fue Calificador del Consejo Supremo de la Inquisición. El 24 de agosto de 1640 fue presentado para el obispado de Segovia, tomando posesión el 15 de junio de 1641 y entrando en la ciudad el 15 de agosto. Durante este período su participación en las rentas de la Fábrica ascendió aproximadamente a 162.500 mrs. En 1644 fue promovido a Sigüenza.
- Pedro de Neyla: natural del obispado de Soria, fue preconizado obispo de Segovia el 12 de junio de 1645. Murió en 1648 por lo que su participación en la construcción de la catedral fue de 120.000 mrs.
- Francisco de Araujo: nació en Galicia en 1580 y además de teólogo fue un gran filósofo. El 13 de enero de 1648 fue preconizado obispo de Segovia, sede a la que renunció en 1656, retirándose a un convento de Madrid. Durante el período de tiempo que fue poseedor de la Mesa episcopal su aportación a las cuentas de la Fábrica ascendió a 400.000 mrs.
- Juan del Pozo: nacido en Segovia, además de obispo fue un excelente escritor y orador. Rigió la diócesis segoviana desde el 28 de agosto de 1656 hasta su fallecimiento el 16 de agosto de 1660. Participó con 160.000 mrs. en la construcción del nuevo templo.
- Francisco de Zárate y Terán: fue preconizado obispo de Segovia el 21 de febrero de 1661. Tuvo diferencias con el cabildo sobre determinadas prebendas, llegando el pleito a Roma. Fue trasladado a Cuenca el 28 de enero de 1664. Su participación estuvo cercana a los 150.000 mrs.
- Diego de Escolano y Ledesma: nació en Madrid en 1609 y estudió en El Escorial, Alcalá y Salamanca, donde dejó numerosas obras escritas. Fue obispo de Mallorca y Tarazona antes de ser preconizado a Segovia el 17 de marzo de 1664. Permaneció en esta diócesis

hasta 1668, año en el que fue trasladado al arzobispado de Granada. Es difícil precisar su participación en las finanzas de la Fábrica pues desde 1664 y hasta 1675 aparece un único apunte contable que recoge las ofrendas del obispo y del cabildo de forma conjunta; no obstante, es más que probable que siguiera siendo de 40.000 mrs. anuales.

- Jerónimo Mascareñas: nació en Lisboa, estudió en Coimbra y fue Consejero Real de Portugal. Cuando la revolución de 1640 contra la Corona española se puso del lado de ésta por lo que el rey de España le nombró obispo de Leiria, prior de Guimaraes y sumiller de la Cortina. El 9 de abril de 1668 fue preconizado obispo de Segovia, donde fallecería el 25 de octubre de 1671. Al igual que con su antecesor en el cargo, es imposible concretar su aportación a la obra de la catedral.
- Matías de Moratines y Santos: era obispo de Astorga cuando fue preconizado al obispado segoviano el 3 de octubre de 1672, tomando posesión el 22 de diciembre de 1672 y falleciendo en septiembre de 1682. Durante su mandato se incrementó significativamente la ofrenda del obispo de Segovia a la Fábrica catedralicia, y su compromiso con la obra del nuevo templo fue uno de los mayores de todos los prelados que pasaron por este obispado desde el inicio de la construcción pues su participación superó los dos millones de maravedíes. Sin duda la cercanía del final de la edificación influyó también en el ánimo de los poseedores de la mitra segoviana.
- Francisco Antonio Caballero: Presidente de la Chancillería de Valladolid fue preconizado obispo de Segovia el 8 de marzo de 1683, año en el que murió.
- Andrés de Angulo: inquisidor de Valencia y Sevilla, tomó posesión del obispado segoviano el 30 de mayo de 1685, falleciendo dos años más tarde. Su aportación a la obra estuvo cercana a los 500.000 mrs. El 8 de junio de 1686 en solemne ceremonia presidida por el obispo se descubriría por fin el crucero y se abriría al culto la Capilla Mayor de la catedral.
- Fernando Guzmán: preconizado obispo de Segovia el 29 de noviembre de 1688, tomó posesión el 14 de febrero de 1689 y murió en agosto de 1694. Contribuyó a la finalización del templo catedralicio con unos 300.000 mrs.

- Bartolomé de Ocampo y Mata: natural de Madrid. Fue preconizado obispo de Segovia el 8 de noviembre de 1694, cargo en el que estuvo hasta su traslado a Plasencia el 1 de junio de 1699. Este último obispo del período analizado tuvo una aportación a la definitiva conclusión de la catedral de alrededor de 323.600 mrs.

El siguiente prelado no llegaría a la diócesis segoviana hasta abril de 1700.

5. CABILDO Y CLERECÍA

El *cabildo* y el *clero capitular* fueron los benefactores de la obra que con mayor puntualidad y constancia pagaron sus ofrendas, y se comprende que así fuera por el deber que tenían de dar ejemplo al resto de los habitantes de la ciudad, por la dependencia que tenían con el obispo y, sobre todo, por la necesidad que tenían de ver terminado el templo catedralicio pues en su interior desarrollaban la inmensa mayoría de sus actividades diarias. Con mayor irregularidad se comportó la clerecía⁸ de la ciudad, que sólo dio modestas ofrendas en los primeros años de la construcción y luego entre 1604 y 1634 según se desprende de los libros de Fábrica. Sin embargo, su aportación conjunta supuso más del doble que la de los obispos, por lo que se puede concluir que realmente realizaron un esfuerzo considerable a favor del templo catedralicio. En cifras, la aportación conjunta de estas dos instituciones supera los veintitrés millones de maravedíes en los años de los que se disponen de libros de Fábrica de la catedral; en porcentaje, supone más del 17% de las ofrendas recibidas por los fabriqueros. Este porcentaje final es difícilmente interpretable pues dentro de estos dos grupos religiosos, que sumaban más de centenar y medio de personas, también existían enormes diferencias económicas que iban de los grandes sueldos de los canónigos catedralicios a los más pequeños de los curas de las parroquias humildes y a los prácticamente inexistentes de los monjes de la ciudad. Por tanto, es normal que la contribución del cabildo suponga el 96% del total aportado por estas dos instituciones.

⁸ "Conjunto de personas eclesiásticas que componen el clero" (RAE 1992: 490).

6. LINAJES

La *Junta de Nobles Linajes* o como se la denomina en la propia documentación utilizada, "los Linajes", era una institución que agrupaba a lo más granado de las familias nobles segovianas, muchas de ellas descendientes de la nobleza repobladora de los siglos XI y XII. La Junta era copropietaria con la Ciudad y Tierra de extensas fincas rústicas, entre las que figuraba el formidable pinar de Valsaín. Era de la renta que obtenía la Junta por el arrendamiento de esta finca de donde procedía la ofrenda que entregaba a la Fábrica. Por otra parte, el estamento nobiliario de la ciudad en su conjunto aportaba limosna en la ofrenda llamada de los *Caballeros* que, como la de los *Linajes*, era bastante modesta ya que, en conjunto, supuso la mitad de participación que los obispos. En concreto, las ofrendas de los Linajes supusieron sólo el 3'1% de la recaudación de este grupo de rentas de la Fábrica.

Aunque en su descargo podría argumentarse su pequeño número, pues no llegaban a sumar cien vecinos, en su contra cabría decir que aglutinaban una enorme riqueza basada en las rentas que obtenían de tierras, rebaños y casas repartidas por el alfoz de Segovia, además del ya citado arrendamiento de la explotación maderera del pinar de Valsaín. En efecto, si se sustraen las posesiones de la Iglesia, los pocos labradores que eran dueños de sus tierras, y la riqueza generada por la industria textil, de la que no participaban por prejuicios relacionados con las actividades manuales, toda la riqueza de la ciudad y de los numerosos territorios que de ella dependían les pertenecían; eran unas posesiones tan grandes que a su lado, su aportación a la construcción del templo, del que luego se enorgullecían, cabría de calificarla de miserable.

7. GREMIOS

Las ofrendas de los *gremios de los oficios* constituyen el capítulo que presenta mayor interés por ser los datos que mejor reflejan la coyuntura económica de la ciudad tanto en su etapa de prosperidad como en la posterior decadencia. Además, hay que tener en cuenta que la inmensa mayoría de la población de la ciudad contribuía a la obra del nuevo templo utilizando este cauce. No obstante, durante los primeros años de construcción de la catedral el común de los segovianos también solía colaborar en la obra aportando su propio trabajo físico en la apertura de cimientos y en el traslado de los sillares del viejo claustro de la

antigua catedral al nuevo emplazamiento, operación ésta que se denominó *echar piedra*.

Ya en 1526 figuran como oferentes de las limosnas los colectivos de menestrales de los tejedores, los pecheros o pelaires y los peinadores-cardadores y zurradores, oficios todos ellos pertenecientes a la industria pañera. Las ofrendas de los menestrales encauzadas por las parroquias fueron languideciendo mientras aumentaban las que se formalizaban por medio de las organizaciones laborales. El día señalado para entregar la ofrenda era jornada festiva para el gremio en cuestión, cuyos miembros acudían en procesión a la catedral portando cada uno de ellos las monedas que deseaban entregar, así como la vela que ofrendaban. A veces, también ofrecían angarillas de arena y cal, o carros de piedra. Durante el primer período de las obras la vistosidad de estos desfiles de oficios debió ser notable como se puede apreciar por la siguiente descripción de la ofrenda que hicieron en el año 1532 los mercaderes de feria:

Domingo XVIII de agosto salieron los mercaderes feriantes y sacaron más de trescientas angarillas y traxeron cierta invención de dançantes unos vestydos de ombres e otros vestydos como mugeres e otros como donzelas, e otros como biudas e dos como reyes de armas que declaraban la ynvençión que hera cómo las mugeres e fijas de los mercaderes e las biudas aprovando la limosna de sus maridos desyan qué quantía venya con ellos y las biudas trayan tres velas de cera blancas grandes... (Archivo de la Catedral de Segovia. Libro de Fábrica 1530-1533).

Los oficios que entre 1526 y 1690 ofrecieron limosnas corporativamente, estuvieran constituidos formalmente en gremio o se asociaran excepcionalmente para la ocasión, fueron los siguientes, indicando el nombre que recibía la ofrenda, el día que se realizaba y el punto de origen de sus respectivas procesiones:

- Apartadores de lana, peinadores y cardadores el primer domingo de octubre salían en procesión desde la iglesia de la Trinidad hasta la catedral para entregar allí su ofrenda gremial.
- Tejedores, aunque desde 1635 ofrendarían separadamente los tejedores de "lo ancho" y los tejedores de "lo angosto", el día de San Juan desde el convento de la Trinidad.
- Pelaires, aunque entre 1610 y 1616 ofrendarían separadamente los pelaires de "casa y tienda" de los pelaires "de hermandad", el día de Santiago desde la iglesia de la Trinidad.

- Tundidores "maestros", zurcidores y apuntadores, el día siguiente a San Roque desde la Trinidad.
- Tundidores de "hermandad" u oficiales, el día de San Bartolomé desde el convento de San Antonio el Real.
- Sastres, calceteros, roperos, jubeteros, cordoneros, sombrereros y aprensadores, que recibían en conjunto el nombre de ofrenda de "la tijera", el día de la Natividad de Nuestra Señora, ocho de septiembre, desde la iglesia de San Juan.
- Monederos y ministros mayores y menores de la Casa de la Moneda, hacían su ofrenda en la fiesta de la Purificación, el 2 de febrero, desde la iglesia de San Sebastián.
- Zapateros, pergamineros, pellejeros, corambros, curtidores, zurradores y boteros, denominados ofrenda de "el cuero", el día de la Asunción desde la Trinidad.
- Carniceros, cabriteros, estaderos, pesadores, cocineros, figones y fruteros, cuya ofrenda recibía la denominación de "ofrenda de la carne", el primer domingo de agosto desde la Trinidad.
- Carpinteros, arquitectos, albañiles, mamposteros, escultores, ensambladores, canteros, guarnicioneros, freneros, silleros, jaeceros, pavonadores, aserradores, cabestreros, latoneros, torneros y cedaceros, en conjunto llamados la ofrenda de "el martillo", el día de San Lorenzo desde la Trinidad.
- Arrieros, taberneros, bodegoneros, herradores y ollereros, el primer domingo de septiembre desde la Trinidad.
- Molineros, bataneros, panaderos y pasteleros, ofrenda de "la harina", el día de la Ascensión, desde el Convento de la Trinidad.
- Mercaderes y excepcionalmente feriantes; casi siempre hacedores de paños, y con ellos mercaderes de varas, cereros, confiteros y bordadores, el domingo de Cuasimodo, desde la iglesia de San Francisco.
- Los médicos, cirujanos, barberos, boticarios, pintores, plateros y otros oficios que no tenían día señalado se agregaban a la parroquia o nación de cada uno.

La suma de todas estas ofrendas es lo que se denomina genéricamente "ofrenda de los gremios", a la que, además, en los libros de Fábrica se han añadido las de las naciones y las parroquias que

también ofrecían limosna de forma individualizada. Esto puede que infle un poco los porcentajes de participación de estas partidas en las cuentas de la Fábrica, pero sigue resultando un indicador excelente de la marcha económica de la ciudad. Así, en conjunto estas ofrendas supusieron el 26'4% de todas estas rentas (algo más de treinta y tres millones de maravedíes); porcentaje bastante significativo, únicamente superado por la ofrenda de la Ciudad. Si a esto se añade el que la mayor parte de esta última ofrenda dependía de las sisas aplicadas sobre el consumo de ciertos productos, es decir, del bolsillo de los habitantes de la ciudad, el porcentaje de la ofrenda de los gremios aún cobra más valor.

8. NACIONES

Entre los habitantes de Segovia figuraban con cierta idiosincrasia propia los originarios o descendientes de los territorios de la Montaña⁹ y de Vizcaya, que se habían vecindado en Segovia, sin duda, atraídos por la prosperidad de su industria textil. Constituían las denominadas "nación montañesa" y "nación vizcaína". Ambos colectivos diferenciados ofrendaban limosna, en cuanto tales y no por el oficio que sus miembros ejercieran, el domingo antes de San Andrés la nación de los vizcaínos y el domingo después de San Andrés la de los montañeses. Ambas ofrendas partían desde la iglesia de la Trinidad. Este dato constituye otro indicador significativo de la importancia económica y social que alcanzó la ciudad de Segovia durante el siglo XVI al convertirse en importante foco de inmigración para el resto del Reino. Esto explica, también, el incremento demográfico experimentado por la ciudad en la segunda mitad del XVI.

La singular agrupación de los recién llegados a la ciudad en estas dos denominadas "Naciones" aporta, a su vez, ciertos datos de interés. En primer lugar, la llegada en masa de inmigrantes es una muestra de la mala situación económica y social, agravada por pestes y guerras, que existía en el norte del Reino, principal punto de origen de la inmigración que recibió Segovia, y que les empujó a desplazarse al interior. Por otro lado, la llegada en "aluvión" de estos inmigrantes impidió su integración normal en la población de la ciudad, lo que contribuyó a que siguieran

⁹ Actual provincia de Cantabria y antes de Santander.

manteniendo su personalidad propia como lo prueba esta ofrenda individualizada.

Por último, esta masiva entrada de vecinos trajo consigo un crecimiento desordenado en los arrabales de la ciudad que tendría fatales consecuencias en la rápida propagación de la crisis epidémica de finales del siglo XVI y que, de vez en cuando, provocaba desgracias como la descrita en la historia de Segovia del cronista Colmenares (1965: 229) en la que una fuerte tormenta de verano acaecida el veinticinco de agosto de 1543 provocó una enorme crecida de los ríos Eresma y Clamores que arrasaron a su paso más de cuarenta casas que se habían construido junto a su cauce.

9. PARROQUIAS

De igual forma que ocurría con las "Naciones", algunas parroquias mantenían también una ofrenda individual a la que se sumaban en ocasiones algunos pueblos cercanos. Así, el segundo día de la Pascua del Espíritu Santo los parroquianos de San Lorenzo salían desde la iglesia del mismo nombre y realizaban su ofrenda a la edificación de la catedral en procesión acompañados por los habitantes de los pueblos de La Lastrilla, Espirido, Tizneros, Sonsoto, Trescasas, San Cristóbal, Cavanillas, Tabanera y Palazuelos. Al día siguiente, lo hacían los parroquianos de Santa Coloma saliendo desde su iglesia acompañados por los vecinos de los pueblos de Revenga y Hontoria, además de por los labradores del arrabal mayor. Otro tanto, pero en sentido inverso, cabe decir de la agregación a los oficios de las modestas limosnas que algunas parroquias (básicamente, Santa Columba y Santa Eulalia) siguieron haciendo hasta el final de la obra; y, también, de las limosnas menudas depositadas en los cepos y platos colocados al efecto en la catedral y los templos de la diócesis.

10. CONCLUSIONES

En resumen, estas fueron las ofrendas que recibió la Fábrica de la catedral de Segovia para la edificación de su templo:

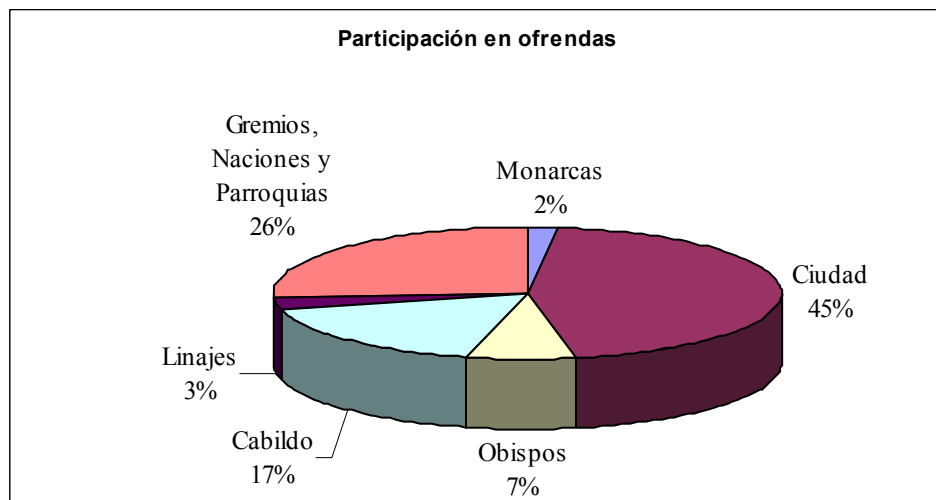
- *El rey*: Carlos I impulsó la construcción de la nueva catedral con unas ofrendas que no llegaron a cobrarse en su totalidad y que no

se consolidaron en ninguno de sus sucesores, salvo algunas aportaciones realizadas de manera muy extraordinaria.

- *El ayuntamiento* o, también llamado en la documentación manejada, "la Ciudad": esta ofrenda se creó con motivo de la indemnización que tenía que pagar la Ciudad para responder de los destrozos ocasionados en la Revuelta Comunera en la antigua catedral de Santa María. Con el paso de los años se constituyó en la ofrenda más importante y regular que recibió la Fábrica catedralicia. La Ciudad solía hacer coincidir su ofrenda con el día de la Epifanía del Señor. Comenzó siendo de 160.000 mrs. para posteriormente disminuir o aumentar según la situación económica o, incluso, dependiendo de las relaciones existentes en cada momento entre Ciudad y cabildo. Lo habitual fue que la Ciudad utilizara distintas facultades de sisa sobre determinados productos para obtener la cuantía de su ofrenda.
- *El obispo*: solía hacer dos ofrendas, una institucionalizada en concepto de limosna de la mitra o Mesa episcopal que podía pagarse incluso estando la sede vacante y que se realizaba el día de San Pedro, 29 de junio; y otra personalizada, esto es, por decisión del prelado concreto que ocupara la sede cuya cuantía varió considerablemente de unos obispos a otros. La Fábrica recibía por razón de la ofrenda institucional del obispo 40.000 mrs.; no obstante, esta ofrenda no fue ni lo regular ni lo cuantiosa que cabía esperarse del máximo representante de la diócesis segoviana.
- *El cabildo*: el cabildo en cuanto institución con personalidad jurídica propia hacía su ofrenda, también el día de San Pedro como el obispo, que suponía alrededor de 5.500 reales. Junto con esta ofrenda aparece en los libros la realizada por *La clerecía* (clérigos seculares avecindados en la ciudad, excluido el clero capitular que contribuía separadamente) que desde el incendio de la torre de la catedral ocurrido en 1614, efectuaba su ofrenda en su aniversario: el 19 de septiembre.
- *La Junta de Nobles Linajes y los Caballeros*: la Junta contribuía en cuanto institución representativa de la élite de la nobleza urbana; los Caballeros en cuanto personas nobles, ya que no todos los caballeros o nobles de la ciudad habían logrado entrar en la Junta. Ambos estamentos realizaban su ofrenda el primer día del año con una cantidad que variaba entre 1.100 y 3.500 reales.

- *Gremios de oficios*: cada uno de los oficios que había en la ciudad, agrupados en sus respectivos gremios, realizaban sus ofrendas normalmente en las celebraciones de sus respectivos patronos. Evidentemente, su importancia oscilaba en función de la implantación que tuviera en la ciudad la industria a la que representaban.
- *Naciones*: la enorme afluencia de emigrantes en la época más próspera de la ciudad hizo que algunos de ellos se agruparan en función de su origen y realizaran la ofrenda de forma independiente a los gremios respectivos. Dos, en concreto, fueron las naciones representadas en las ofrendas que recibió la Fábrica: vizcaínos y montañeses.
- *Parroquias*: algunas de ellas mantuvieron una ofrenda individualizada e independiente de los gremios afincados en ellas durante toda la construcción del nuevo templo catedralicio.

Comparando la aportación total de cada una de estas ofrendas, puede obtenerse un gráfico que resuma la participación final de cada estamento en este tipo de rentas que administró la Fábrica de la catedral de Segovia durante la edificación:



Analizando la información de este gráfico, parece quedar claro que la aportación a la edificación de la catedral de Segovia realizada por los Monarcas y los Linajes fue prácticamente insignificante, mientras que en el porcentaje final de la de los Obispos influye de manera importante la realizada, a título individual, por Antonio Idiáquez Manrique (6.000 ducados para el arreglo del incendio de la torre), puesto que por sí sola supone el 25% del total de la misma; sin esta aportación el porcentaje de participación final de los preladados hubiera sido, asimismo, muy pequeño. Más peso tuvieron las ofrendas que realizaron los miembros del Cabildo (donde influye la vinculación directa que tenían con el templo) y los Gremios que, en conjunto, se equiparan con la principal que fue la efectuada por el Ayuntamiento, aunque esta última también saliera en última instancia del bolsillo del ciudadano a través de la sisa que esta institución aplicaba sobre el consumo de ciertos productos. Por otra parte, también se puede evaluar qué tipo de ofrendas, las de tipo religioso o las de tipo laico, tuvieron un mayor peso en la financiación de la nueva catedral de Segovia. Parece claro que fueron las ofrendas laicas pues, en conjunto, supusieron casi el 75% de todas las ofrendas, es decir, aportaron tres veces más que la suma de las ofrendas de las instituciones religiosas. A la luz de todos estos datos, se puede concluir que fueron los vecinos de la ciudad los que más activamente participaron en estas rentas que supusieron la base financiera sobre la que se edificó la catedral de Segovia.

BIBLIOGRAFÍA

- ALDEA VAQUERO, Q. (1973) *Diccionario de Historia Eclesiástica de España*, 5 vols. Madrid: Consejo Superior de Investigaciones Científicas.
- ASENJO GONZÁLEZ, M. (1986) *Segovia, la Ciudad y su Tierra a fines del Medievo*. Segovia: Diputación Provincial de Segovia.
- COLMENARES, D. de (1965) *Historia de la insigne ciudad de Segovia y compendio de historias de Castilla*, Segovia, 1637, Edición crítica de la Academia de Historia y Arte de San Quirce, Segovia, 2 vols.
- CORTÓN DE LAS HERAS, M.T. (1997) *La construcción de la catedral de Segovia (1525-1607)*. Segovia: Caja de Ahorros y Monte de Piedad.
- DIAZ-MIGUEL, M.D. (1968) "Relación de Juan Rodríguez, fabriquero mayor de la catedral de Segovia", *Estudios Segovianos*, XX, pp. 215-229.

- GARCÍA Y GARCÍA-ESTÉVEZ, Á. (1998) "Episcopologio de la Diócesis de Segovia. Noticias de los Obispos de Segovia desde sus orígenes hasta nuestros días", *Estudios Segovianos*, XL, pp. 177-346.
- GARCÍA SANZ, Á. (1985) "Cómo se financió la construcción de la catedral de Segovia", *Estudios Segovianos*, XXIX, pp. 181-230.
- GONZÁLEZ HERRERO, M. (1971) "La antigua provincia de Segovia (Notas de Geografía histórica segoviana)", *Estudios Segovianos*, XXI, pp. 353-385.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1992) *Diccionario de la lengua española*, Vigésima primera edición, 2 vols. Madrid: Espasa.
- TERUEL GREGORIO DE TEJADA, M. (1993) *Vocabulario básico de la historia de la Iglesia*. Barcelona: Crítica.

La participación de los trabajadores en materia de Prevención de Riesgos Laborales

María Purificación García Miguélez

mpgarm@unileon.es

Universidad de León

Fac. de Ciencias del Trabajo

Campus de Vegazana, s/n

24071 León (España)

Recibido: Noviembre 2008

Aceptado: Septiembre 2009

El derecho de participación reconocido a los trabajadores para la organización y planificación de las actividades de prevención en las empresas entraña una estructura compleja en diferentes ámbitos.

En primer lugar, respecto al dominio privado e interno, integrado por una participación directa e individualizada de los trabajadores en entidades de plantillas reducidas, o un procedimiento indirecto, colectivo o representativo, en el caso de empresas con un número suficiente de trabajadores para elegir representantes (tanto a través de una representación general -unitaria o sindical- como de una especializada -delegados de prevención y comité de seguridad y salud-).

Son analizados tanto el aspecto "orgánico" (esto es, los órganos representativos precisos para un correcto ejercicio) como el "funcional" (es decir,

The right that is recognized to workers in order to participate in the organization and planning of prevention activities in enterprises entails a complex structure related to different scopes.

Firstly, related to the internal and private domain, consisting in a direct and individualized participation of workers in those entities of small size in staff, or an indirect, collective or representative procedure, in case of enterprises with a number of workers enough to elect representatives (either a general delegation -unit and trade union- or a specialized one -prevention risks delegates and committee on security and health-).

The "organic" aspect (i.e. representative organs required to a proper practice) and the "functional" one (i.e. faculties and competences

las facultades y competencias a desempeñar), así como las diferencias para ejercer los derechos de información y de consulta, todo ello a fin de determinar el órgano de representación más idóneo en cada caso.

En segundo lugar, y en relación con el marco de actuación público, el derecho puede ser denominado de participación representativa e institucional, pues es llevada a cabo en diferentes órganos administrativos y fundaciones sectoriales, siendo los sindicatos más representativos responsables de su correcto ejercicio.

Palabras clave: Prevención de riesgos laborales; derecho de participación; derecho de información y consulta; representación general y específica.

to be performed) are both under analysis. Differences to exercise the rights on information and consultation are also considered, all in order to determine the most suitable representative organ in each case.

Secondly, related to the public framework, the right could be so-called representative and institutional participation, as it is performed in different administrative organs and sectorial foundations, the most representative trade unions as responsible for a proper exercise.

Key words: Labour risks prevention; right to participation; right to information and consultation; general and specific representation.

1. INTRODUCCIÓN

El derecho de participación legalmente reconocido a los trabajadores en diferentes aspectos relacionados con la organización general de la empresa, y en particular los relativos a la prevención de riesgos laborales, presenta una estructura compleja al tiempo que alcanza distintos ámbitos de actuación (Cuadro 1).

Así en lo tocante al funcionamiento interno de cada unidad de producción (ámbito participativo privado o interno), en el cual existe una dualidad representativa, habiendo de referirse, por un lado, la participación directa e individualizada de cada trabajador, aplicable a empresas de reducidas dimensiones (de hasta 6 trabajadores) y, junto a aquélla, la participación indirecta colectiva y representativa, idónea para empresas de mayores dimensiones (cuando exceden de 10 trabajadores en plantilla).

Ambas posibilidades están inscritas bajo un modelo participativo que bien podría ser definido o calificado como "procedimental", en tanto son los trabajadores destinatarios y están a la vez legitimados para intervenir en la fase previa a la adopción por el empresario de decisiones relacionadas con todos los aspectos inherentes al adecuado funcionamiento de la empresa¹, entre ellos, sin duda, la faceta preventiva,

¹ Véase Sala Franco (2007: 197) o López Gandía y Blasco Lahoz (2002: 171-172).

o cuantas medidas sean precisas en aras de ambientes de trabajo seguros y saludables. El objetivo último no es otro sino lograr un ejercicio transparente y eficaz del gobierno de la empresa en los aspectos relacionados con la seguridad y salud de los empleados.

A un tiempo, el entorno participativo privado o interno a la entidad incluye a su vez un conjunto de derechos englobados en el más genérico de participación, los cuales vienen a constituirse como elementos de indudable importancia y trascendencia para la efectiva integración de los trabajadores en la dinámica preventiva de las empresas y cuya pretensión es desarrollar y consolidar la tan deseada cultura de la prevención.

Paralelamente existe otro marco de actuación, el público, donde la participación puede calificarse como de representativa o institucional, pues es llevada a cabo en diferentes órganos administrativos y fundaciones sectoriales, siendo los responsables de su ejercicio los sindicatos más representativos.

Cuadro 1: Estructura de la participación de los trabajadores en la empresa en materia de prevención de riesgos laborales

<p>A. Participación en el ámbito privado o interno a la empresa:</p> <p>A.1. Participación directa e individualizada (en empresas de seis o menos trabajadores, ejercida directamente por los trabajadores)</p> <p>A.2. Participación indirecta, colectiva y representativa (en empresas de más de 10 trabajadores)</p> <ul style="list-style-type: none">• Representación general:<ul style="list-style-type: none">- Representantes unitarios: Delegados de personal y Comité de empresa- Representación sindical: Delegados sindicales• Representación especializada:<ul style="list-style-type: none">- Delegados de prevención- Comité de seguridad y salud <p>B. Participación en el ámbito público:</p> <p>B.1. Participación representativa e institucional (a través de los sindicatos más representativos)</p>
--

Fuente: Elaboración propia.

2. LA PARTICIPACIÓN EN EL ÁMBITO PRIVADO E INTERNO A LA EMPRESA: LA TITULARIDAD JURÍDICA DEL DERECHO DE PARTICIPACIÓN EN MATERIA PREVENTIVA

Entre los cauces complementarios para materializar la integración participativa de los operarios en las políticas preventivas de sus respectivas unidades de producción, ha de hacerse necesariamente mención a la "formación" e "información", así como a los de "consulta" y "propuestas".

Por otro lado, la titularidad jurídica del derecho de participación en el ámbito privado e interno a la empresa en materia de prevención de riesgos debe ser considerado bajo una doble dimensión. Así, y por un lado, cabe deducir la existencia de determinados derechos englobados genéricamente en el término "participación", cuya titularidad es claramente subjetiva², concerniente a cada trabajador individualmente considerado, pero cuyo ejercicio va a precisar en ocasiones -y por ello va a adoptar- forma colectiva³.

2.1. *La titularidad jurídica individual del derecho de participación en materia preventiva*

Bajo el punto de vista de la "concepción individual del derecho", las de formación e información son, sin lugar a dudas, algunas de las principales acciones en las cuales mejor queda reflejada la faceta individual de la participación de todos los trabajadores⁴.

Encontrar respaldo a la previa afirmación resulta relativamente fácil. Para ello baste recordar, sin ir más lejos, cómo cada uno de los operarios y a título individual debe ser oportunamente formado e informado en materia preventiva, tal cual especifican los arts. 18 y 19 de la Ley de Prevención de Riesgos Laborales (LPRL) de cara a un adecuado y a la vez seguro desenvolvimiento de sus funciones, y esto sean cuales sean las tareas a realizar y sea cual sea el sector productivo en el que se encuentre encuadrada la empresa.

² Tal y como indica, entre otros, Valdés Dal-Ré (1997: 73).

³ Por el contrario, Montoya Melgar y Pizá Granados (1996: 246).

⁴ Como indica Gómez Etxebarria (2007: 87), dentro de esta visión individual debe ser también integrado el trabajador autónomo, en tanto titular de tales derechos (información, consulta y participación).

Donde realmente mayores dificultades de ejecución plantea la participación individual es en relación al derecho de "consulta" (art. 33 LPRL), puesto que aquí cambia sensiblemente la situación con respecto a la que acaba de ser mencionada. En esta ocasión, el ejercicio del derecho de consulta podría complicarse sobremanera en caso de tratar de proceder a su realización personalizadamente⁵, salvo en el supuesto concreto de aquellas entidades empresariales de pequeñas dimensiones⁶, donde presumiblemente el empresario se entiende -al menos *a priori*- más accesible para los trabajadores. Bajo un supuesto contrario, esto es, el caso de empresas de mayores dimensiones, el derecho deberá en realidad instrumentalizarse a través de los representantes de los trabajadores (arts. 33.2 y 34.1 LPRL)⁷.

2.2. La titularidad jurídica representativa del derecho de participación en materia preventiva

En segundo lugar, pero no por ello menos importante, estaría la dimensión más colectiva del derecho, al ser expresamente otorgada la autonomía colectiva a las instancias representativas de los trabajadores en el seno de la empresa⁸. Dicha autonomía, a su vez, va a estar condicionada por las características estructurales y el tamaño de las empleadoras, lo cual viene a decir que se materializará según corresponda en cada tipo de empresa⁹, a través de sus órganos de representación generales¹⁰ (ya sean los representantes unitarios del personal -comité de empresa y delegados de personal-), o a través de los representantes sindicales (delegados sindicales)¹¹ y, sobre todo, a través de la representación especializada,

⁵ En este sentido, y entre otros, Fernández Marcos (1997: 196). Obviamente, el empresario no puede consultar con todos y cada uno de los trabajadores las decisiones a adoptar en materia de prevención -y, más en concreto, en cuanto concierne a los aspectos formativos-, decantándose además por la representación específica sobre la materia (los delegados de prevención y el comité de seguridad y salud).

⁶ Entre otros, Narocki Flaminman (1997: 171), Martínez Girón (1999: 841), Cruz Villalón (2003: 35) y Tascón López (2008: 126 y ss.).

⁷ A este respecto, véase Cabeza Pereiro (1998: 239-249).

⁸ Garrido Pérez (1999: 213-224).

⁹ Agra Viforcós (2005: 23-24). También, Garrido Pérez (1997: 36).

¹⁰ Meléndez Morillo-Velarde (2004b: 111). También, Samper Juan (2006: 212-218).

¹¹ Ahora bien, quedando los sindicatos (como tales) expresamente excluidos del colectivo de sujetos con derecho a ser consultados e informados. Así es corroborado en diferentes sentencias, como la del Tribunal Supremo (STS) de 6 de mayo de 1998 (RJ 4099), o la del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (STSJ Madrid) de 7 de febrero de 2005 (Rce. 197/2005).

cuales son los delegados de prevención¹² (art. 35 LPRL) y el comité de seguridad y salud¹³ (art. 38 LPRL).

Y al igual que los trabajadores individualmente considerados, sus representantes también deben ser formados e informados convenientemente. El derecho de consulta reconocido en el art. 33 LPRL menciona expresamente cómo "en las empresas que cuenten con representantes de los trabajadores las consultas a que se refiere el apartado anterior se llevarán a cabo con dichos representantes". De este modo se está otorgando un mayor peso específico al derecho de consulta con vistas a su ejercicio a través de los representantes, convirtiéndose de alguna manera dicho precepto en el nexo de unión entre las dimensiones individual y colectiva.

2.3. La organización y ejecución de la participación de los representantes de los trabajadores en materia preventiva

Este nivel de participación en la empresa debiera ser calificado como de "privada"¹⁴, "indirecta", "colectiva" y "representativa". Tales apelativos resultan justificados en el sentido de no ser una participación ejercida de forma directa y personal por cada trabajador (esto es, individual y directamente) con respecto a su correspondiente patrono, sino conjunta y colectivamente, de forma indirecta, a través de los órganos y estructuras de representación con competencias sobre la materia¹⁵.

De este modo, y en virtud del tratamiento dado en la LPRL, cabe ver cómo en relación con este modelo participativo en materia preventiva y de protección de la seguridad y salud laboral son planteadas varias alternativas posibles de cara a su ejercicio material. Cada una de ellas, a efectos prácticos, viene apriorísticamente y con carácter mutuo a

¹² Teniendo éstos una serie de competencias -por una parte genéricas- en términos de participación, así como de consulta, de vigilancia y control, e informativas. Véase, en este sentido, Purcalla Bonilla (1998: 163-164).

¹³ Así parece entenderlo, entre otros, Fernández Marcos (1995: 827; 2006: 189). En el mismo sentido, Valdés Dal-Ré (1997: 73).

¹⁴ "Por realizarse intramuros de la correspondiente relación privada" (García Murcia 2007: 41).

¹⁵ Véase, en este sentido y entre otros, Aguilera Izquierdo (2000: 1240). También, Rodríguez-Sañudo Gutiérrez (1979: 417), De la Villa Gil (1980: 20) y Rodríguez Hidalgo y Álvarez Cuesta (2004: 17).

constituirse complementaria de las otras, si bien resulta apropiado plantear su análisis bajo dos aspectos bien diferenciados.

Así, en un primer plano está el carácter "orgánico" impregnando la actividad participativa, es decir, el preciso para su ejercicio, debiendo disponerse y contar con determinados órganos de representación para poder llevarla a efecto. Por su parte, y en segundo lugar, el aspecto más "funcional" de la misma, relativo a las facultades y competencias a desempeñar, así como a los requisitos necesarios para su desempeño¹⁶.

Evidentemente, el análisis propuesto se refiere a las entidades cuyas plantillas exceden en número de los mínimos previstos para la participación directa (unidades de producción con número de trabajadores suficiente para elegir a sus representantes). Sólo partiendo de esta premisa procede el examen de la estructura orgánica y funcional de los diferentes agentes con capacidad para ejercitar la participación colectiva.

2.3.1. Estructura orgánica de la participación representativa de los trabajadores en materia de prevención de riesgos laborales

El reconocimiento del derecho de participación representativa o colectiva no es algo innovador y/o derivado de la aprobación de la Ley de Prevención de Riesgos Laborales (LPRL). Esto es, no supone una inclusión *ex novo* en la redacción del art. 34 LPRL, pues ya era prevista y regulada en los arts. 4.1 y 6.1 del Estatuto de los Trabajadores (ET), aunque bajo otros parámetros.

Así pues, la regulación contenida en los art. 34 y ss. LPRL no ha supuesto la instauración de nuevos canales de participación, tratándose en realidad de un refuerzo de la representación unitaria preexistente, atribuyéndole competencias participativas más amplias y específicas, acordes con una mejor defensa y protección de la seguridad y salud de los trabajadores.

La estructura participativa preventiva está orgánicamente integrada o puede llevarse a cabo, por un lado, a través de los órganos de

¹⁶ Entendido éste en relación al ejercicio, por parte de los diferentes órganos de representación (general o especializada), de determinadas funciones o cometidos de muy diversa naturaleza, entre los cuales pueden contarse los de índole formativa (Valdés Dal-Ré 1997: 85).

"representación general" (esto es, la representación unitaria -comité de empresa y delegados de personal-), así como a través de los representantes sindicales (pero no los sindicatos); por otro lado, vía "representación especializada" (delegados de prevención y comité de seguridad y salud). Ahora bien, lo anterior suscita una eventual cuestión acerca de cuál o cuáles de entre los posibles órganos de representación referenciados debe desempeñar en cada caso la labor participativa en materia preventiva dentro del tejido empresarial español.

En tal sentido, *a priori* podría resultar tentador decantarse simple y llanamente por la "especialidad". Ahora bien, analizados diferentes posicionamientos doctrinales y judiciales sobre esta particular cuestión, y al igual que respecto a otros muchos aspectos jurídicos del ordenamiento interno español, se constata la no unanimidad de pareceres.

Así, y en primer lugar, un sector doctrinal es partidario de considerar la complementariedad y la compatibilidad de ambas opciones de manera simultánea, no siendo en ningún momento la una excluyente de la otra¹⁷. Esto es, en el supuesto de existir representantes de ambas modalidades (representación general y representación especializada), bien sea dentro de una misma empresa o un mismo centro de trabajo -nada infrecuente, por otra parte-, ambas unidades de representación serían igualmente competentes de cara a la participación en materia preventiva, pero con una particular peculiaridad en el caso de cada una de ellas, en el sentido de articular su actuación de acuerdo con las respectivas normas legales de regulación de sus funciones y competencias (ya sea en el ET, la Ley Orgánica de Libertad Sindical -LOLS- o la propia LPRL).

Otra parte de la doctrina *iuslaboralista*, aun sin negar la doble posibilidad representativa sobre la materia, opta por considerar la representación general como "limitada" y "residual", descartando de este modo la hipótesis de utilización por parte del legislador de las expresiones de ambas modalidades representativas como sinónimas la una de la otra. Tal corriente de opinión prefiere decantarse por la mayor idoneidad de los representantes especializados (los delegados de prevención y el Comité

¹⁷ En tal sentido, Sala Franco (2007: 199-200) lo justifica en torno al "y" copulativo utilizado por el legislador en la redacción de la norma, lo cual y según este autor, viene a significar claramente que en el caso de existir representación genérica y especializada de los trabajadores dentro de una determinada empresa o centro de trabajo, ambas representaciones serán competentes en materia de prevención.

de Seguridad y Salud)¹⁸, atribuyéndoles la cualidad de representación en relación con la materia concreta de prevención, pues, al menos a primera vista, son los mejores concededores de las distintas situaciones por las cuales atraviesa cada empresa en cuestiones de seguridad y salud, así como acerca de las posibles carencias existentes¹⁹.

A la par, y no obstante lo anterior, tampoco carece de sentido y resulta coherente la argumentación de quienes son partidarios de defender la "complicidad" de ambas estructuras participativas²⁰, pues en cualquier caso "es difícil de imaginar la instauración" de representaciones especializadas al margen de las representaciones generales, habida cuenta de deber ser elegidos los delegados de prevención por y entre los representantes del personal (esto es, los representantes unitarios y sindicales, según indica el art. 34 LPRL) en el ámbito de los órganos de representación previstos en las normas (art. 35 LPRL). Cabe apreciar cómo, de algún modo, el sistema de representación especializada en realidad está asentado sobre la base de la representación general existente en cada caso²¹.

¹⁸ Véase, en este sentido, Peña Obiol (1997: 465-474).

¹⁹ Entre otros, Valdés Dal-Ré (1997: 86-87) y Quesada Segura (1997b: 50).

²⁰ Sobre los supuestos de concurrencia y superposición de órganos representativos -soportes estructurales de la autonomía colectiva-, en función de las dimensiones de la empresa o del centro de trabajo, ver Purcalla Bonilla (1997: 369).

²¹ Permitiendo una pluralidad organizativa (Gete Castrillo 1997: 389). Cabe, no obstante, hacer mención a las conclusiones a este respecto de la V Encuesta Nacional de Condiciones de Trabajo. Al hacer referencia a la forma de organizar la prevención y, más en concreto, el modo de instrumentalizar la participación con referencia a los delegados de prevención y comités de empresa, los datos obtenidos en 2003 indican que "en un 54'7% de los centros de trabajo de seis o más trabajadores hay algún delegado de prevención de riesgos laborales. Este dato significa un incremento de doce puntos respecto a 1999 y de veintiséis respecto a 1997. Pese a este crecimiento continuado, se trata de una figura que aún está ausente en el 44% de los centros. Como ya ocurriera en 1997 y 1999, el incremento actual se ha producido, fundamentalmente, en los centros de trabajo con menor plantilla; por otra parte, sigue siendo más frecuente la presencia del delegado de prevención en los centros de más de 50 trabajadores".

Por sectores de actividad económica, la presencia de delegados de prevención es, de forma similar a como ocurría en ediciones previas de la Encuesta, más frecuente en las ramas de industria (65%) que en las de servicios (47'7%). Destacan por su mayor frecuencia, y entre las primeras, los epígrafes de "otras industrias" (70%) y "metal" (69'5%). Respecto a 1999, en todas las ramas de actividad, y aunque en mayor o menor medida, han ido incrementándose los porcentajes de centros con delegado de prevención.

En este mismo orden de cosas, conforme a la escala establecida por la LPRL -la cual fija el número de delegados de prevención en función del número de trabajadores-, y según los responsables de las empresa, el 86'5% de los centros de trabajo en los cuales ha sido nombrado delegado de prevención, tienen como mínimo el número de éstos exigido por la Ley. No hay diferencias estadísticamente significativas con respecto a la frecuencia obtenida en 1999.

Respecto a su formación, la mayor parte de los encuestados afirman que los delegados de prevención de su centro han recibido formación sobre seguridad y salud en el trabajo

Con todo, las concesiones dispositivas para la determinación de la organización representativa más idónea no acaban ahí, facultando además la propia LPRL a la negociación colectiva para acordar, en su caso, la posibilidad de ejercer las competencias conferidas por ella misma a los delegados de prevención "por órganos específicos creados en el propio convenio o en los acuerdos citados" (art. 35.4 LPRL)²², es decir, por medio de otros cauces distintos a los delegados de prevención²³.

2.3.2. Estructuración funcional de la participación representativa de los trabajadores en materia de prevención de riesgos laborales

Procede, pues, analizar las distintas competencias y facultades asignadas a cada una de las organizaciones representativas, tanto la general como la especializada.

En cuanto hace a la representación general, conforme expresa el art. 34.2 LPRL, son las competencias y facultades legalmente asignadas en

desde su designación, bien sea todos o algunos de ellos. En este sentido, los resultados de 2003 muestran un incremento estadísticamente significativo respecto a 1999, pasando de un 88% a un 94%.

Podría resultar interesante contrastar todas estas conclusiones con las obtenidas a partir de los resultados de la VI y última Encuesta Nacional de Condiciones de Trabajo, según la cual, y en relación con la opinión de los trabajadores acerca de la organización de la prevención (pues, a diferencia de lo ocurrido en la edición previa, en la cual eran entrevistados trabajadores y responsables de las empresas, en ésta última son considerados por separado los puntos de vista de uno y otro colectivos), tan sólo el 55% de éstos manifiesta haber sido designado delegado de prevención en su centro de trabajo. En las empresas de mayor tamaño ese porcentaje alcanza el 85%, siendo más frecuente la respuesta positiva de los trabajadores del sector industrial y, dentro de éste, de los de las ramas de química y metal. Por su parte, el comité de seguridad y salud estaría constituido en la mayor parte de los centros de trabajo de más de 50 empleados. El 30% de los entrevistados no sabía de qué recursos preventivos disponía su empresa, siendo el más frecuentemente señalado entre quienes respondieron afirmativamente el servicio de prevención ajeno, seguido por el servicio propio (este último, lógicamente, más frecuente cuanto mayor es el tamaño de la organización).

²² Según Quesada Segura (1997a: 360), serían normas instrumentales, es decir, de un tipo de medidas previstas por la Ley las cuales permiten a la negociación colectiva articular de manera diferente los instrumentos de participación de los trabajadores respecto de las cuestiones relacionadas con la protección de la seguridad y salud de éstos en sus respectivas empresas. De alguna manera, la pretensión no es otra sino la de evitar la destrucción de aquellas experiencias positivas de regulación convencional avanzadas y, sobre todo, de las adaptadas a las necesidades de los sectores productivos a los cuales se dirigen, habiendo demostrado su utilidad, por cuanto pudieran llegar a perderse como consecuencia de ser sustituidas por otras reglas más rígidas planteadas en la norma legal, hecho éste el cual queda salvaguardado por la Disposición Transitoria de la propia LPRL.

²³ En este sentido, véase ampliamente Valdés Dal-Ré (1997: 93-94), argumentando cómo, a través de la redacción hecha del art. 35 LPRL no sólo está autorizándose a la negociación colectiva a crear y/o cambiar la forma de designar a los representantes especialistas, o incluso a proceder a la elección de otros órganos distintos de representación, sino además otorgándosele la facultad de cambiar tanto el cuerpo de electores (art. 35.4) como el colectivo de elegibles (art. 35.2), sin incorporar en tal caso la norma legal (la LPRL) en su articulado restricciones de ningún tipo. De este modo, delegado de prevención podrá ser un trabajador no representante, o un representante no unitario, o cualquier otro posible tipo de combinación pactada en un convenio colectivo.

sus respectivas normas de procedencia, el ET y la LOLS, correspondiendo en cualquier caso a los representantes unitarios y representantes sindicales "la defensa de los intereses de los trabajadores en materia de prevención de riesgos en el trabajo" (art. 34.2 LPRL), y "ejercer una labor de vigilancia y control sobre el cumplimiento de la normativa de prevención de riesgos laborales" [art. 36.1.d)] durante el desarrollo del trabajo en la empresa, con las particularidades previstas en este orden por los arts.18 y 19.4 ET, entre las cuales han de destacarse significativamente los aspectos relacionados con la obligación de formación teórica y práctica y la información, a las cuales está sometido el empresario en el ámbito de la seguridad e higiene en el entorno laboral.

No obstante, tal y como cabe apreciar con toda claridad, el contenido de la LPRL únicamente se limita a recordar las competencias asignadas por el legislador a los órganos integrantes de esta modalidad representativa genérica en lo referente a la materia de seguridad y salud laboral, apareciendo éstas, a su vez, recogidas en sus respectivas normas de referencia; más concretamente a través de los arts. 64, 65 y 87 ET²⁴, recientemente modificados (a lo cual se hará referencia con posterioridad), y de los arts. 8.2 y 10.3.1 LOLS²⁵.

También es imprescindible hacer alusión en este apartado a la participación a través de la representación especializada, cuyos mecanismos de acción pueden concretarse en dos, cuales son los delegados de prevención, figura nuclear sobre la cual se asienta el sistema de representación especializada en materia preventiva²⁶ (arts. 35 a 37 LPRL), y el comité de seguridad y salud (arts. 38 y 39 LPRL).

Respecto de los delegados de prevención, y al margen de las múltiples peculiaridades propias de su elección (materia ésta cuyo detalle no es objeto de las presentes páginas), debe recordarse la posibilidad de ser elegidos, conforme establece el art. 35.1 LPRL, por y de entre los

²⁴ Art. 64.4.d) ET, en materia de consulta (incluida la emisión de informes); art. 64.8 ET, en materia de información; arts.64.9 y 65.1 ET, en materia de vigilancia y control, así como para el ejercicio de acciones ante la empresa y los tribunales competentes; y art. 87.1 ET, en materia de negociación colectiva, es decir, sobre representación y participación institucional y a la vez pública.

²⁵ Art. 8.2 LOLS, en cuanto a la participación institucional a través de la negociación colectiva; art. 10.3.1 LOLS, en cuanto a la información a la cual tienen derecho sobre aspectos concretos del funcionamiento de cada entidad productiva, es decir, en cuanto a conocer con carácter trimestral datos estadísticos sobre absentismo, accidentes, etc.

²⁶ Durán López, Tudela Cambroner y Valdeolivas García (2008: 263).

representantes del personal, a la vez que estando, por otro lado, también reconocida la capacidad de la negociación colectiva para establecer otro sistema de designación (art. 35.5 LPRL), si bien y a la postre todo queda interrelacionado, pues con harta frecuencia los encargados de la negociación son también los mismos representantes unitarios y sindicales antes aludidos. Todo ello amén de la ya avanzada y adicional posibilidad adicional consistente en el establecimiento de otro tipo de órganos específicos por acuerdo en el propio convenio colectivo (párrafo segundo art. 35.5 LPRL)²⁷.

Pero lo realmente relevante y significativo en cuanto aquí atañe, son las competencias y facultades a estos representantes asignadas, las cuales aparecen relacionadas en el art. 36 LPRL, incluyendo la adopción de las medidas necesarias y más idóneas para garantizar adecuadamente la seguridad y salud de los trabajadores. Entre ellas desempeña evidentemente un papel destacado el apartado dedicado a la formación, en relación con la cual es preciso diseñar un programa eficaz, debiendo participar activamente los delegados de prevención en tanto parte directamente implicada, al disponer de información de primera mano acerca de las posibles carencias o deficiencias detectadas en los propios escenarios en los cuales son generadas.

En este sentido, el legislador ha venido realizando un importante esfuerzo por introducir la especialización de un segmento de la representación de los trabajadores a cuyos integrantes el empresario ha de formar convenientemente²⁸. Tal grado de instrucción es el requerido para poder atribuirles una serie de funciones, entre las cuales brilla con luz propia la faceta formativa de los operarios de cada empresa en particular, y ello entendido tanto en términos de impartición directa como de diseño de la misma.

Una vez establecidas las estrechas interrelaciones entre una y otra forma de representación, surge un nuevo interrogante, concerniente a la determinación en cuanto a la coincidencia o no de las competencias y facultades asignadas a los posibles órganos de representación (general y especializada). Sobre este particular, y si bien en un primer momento quizá todo apuntara hacia una coincidencia de funciones, al profundizar sobre tal extremo bien podría llegarse a otra posible apreciación.

²⁷ Considerada, entre otros, por Valdés Dal-Ré (1997: 93). También, por Sala Franco (2007: 201-206).

²⁸ Sobre los medios y cualificación adecuados, véase Moreno Cáliz (2005: 405).

Así pues y aun cuando el principio de especialización funcional es el que actúa como eje principal de la política legislativa, informando el derecho de participación de los trabajadores en materia de seguridad y salud laboral, bien puede afirmarse la circunstancia de no haber sido llevado por la LPRL hasta sus últimas consecuencias.

Por tal motivo, aunque ambos grupos representativos (generales y especializados) ostentan competencias sobre la materia de protección de la seguridad y salud laboral), las actuaciones de unos y otros atienden más a un principio de "división", y no tanto a uno de "concurrencia" funcional²⁹.

Tal es así, que en el transcurrir cotidiano de las empresas viene siendo habitual la reserva a través de la negociación colectiva de las funciones más típicamente "reivindicativas" en lo concerniente a las acciones preventivas a la representación general en su faceta de actuación pública³⁰, habida cuenta de ser los encargados de reivindicar y establecer las pautas de actuación, concretando, entre otros extremos, el contenido, la duración, el momento y el lugar para la impartición de formación, junto con otros muchos detalles. No obstante, esto no siempre se hace, siendo aún abultado el número de convenios que se limitan únicamente a reproducir las exigencias establecidas en la norma³¹.

De este modo, bien pudiera resultar factible la concurrencia funcional en algunos aspectos relacionados con la prevención, tales como, por ejemplo, las funciones de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones preventivas de formación para un adecuado manejo de los equipos de trabajo y de los equipos de protección -tanto los individuales como los colectivos-, así como con vistas al adecuado manejo y manipulación de las materias primas, entre otras muchas.

Por otro lado, estaría la asignación de aquellas otras funciones cuya naturaleza es esencialmente "cooperativa" a los representantes especializados (delegados de prevención y comité de seguridad y salud). En este sentido, y salvo la coincidencia material sobre una misma persona de ser delegado de personal con capacidad para negociar un convenio

²⁹ Valdés Dal-Ré (1997: 96).

³⁰ Pero no siendo, en todo caso, algo ni vedado ni incompatible para la representación especializada (Quesada Segura 1997b: 50).

³¹ Debiera, no obstante, tomarse en consideración el reparto de competencias entre convenios de distintos ámbitos, en relación a las posibles materias negociables. Véase, en este sentido, Meléndez Morillo-Velarde (2004a: 128-129).

colectivo y ser a su vez delegado de prevención³², estos últimos no tienen en sí mismos capacidad negociadora a nivel convencional, a través de la cual en todo caso podría mejorarse el cuadro legal de competencias y facultades, que tienen el carácter de mínimos.

Dada la situación, cabe lógico pensar como parte de las funciones y competencias "especializadas" la impartición, incluso material, de la formación y, por supuesto, de la información sobre la materia de seguridad y salud³³, reservando la capacidad negociadora para la representación general, la unitaria y también la sindical, principalmente para establecer pautas relativas al contenido de la misma.

Donde realmente es detectada una significativa diferencia funcional entre ambas formas de representación (general y especializada), ésta está estrechamente vinculada con el derecho y la correlativa obligación de "consulta". Si bien es verdad el carácter no vinculante de las propuestas de unos u otros para la toma de decisiones del empresario en relación con esta materia, y aunque es cierto que la modificación producida a raíz de la nueva reorganización establecida a través del punto 5 art. único Ley 38/2007, de 16 de noviembre (el cual modifica el art. 64 ET como consecuencia de la transposición al derecho interno español de la Directiva 2002/2004/CEE, de 11 de marzo de 2002, del Parlamento Europeo) contribuye sin duda a acortar distancias entre ambos tipos de representación al haber variado el tratamiento dado al derecho de consulta con respecto a la representación general, aún siguen existiendo diferencias apreciables.

Así, y cuando la representación general (representación unitaria y sindical) elabora informes y propuestas de índole preventivo en base a las informaciones recibidas del empresario, y los presenta ante el mismo, tras la nueva redacción del art. 64 ET, le es reconocido el derecho a reunirse con éste (para quien resulta obligatorio) y a obtener del mismo "una respuesta justificada", así como a contrastar los puntos de vista u opiniones de ambas partes con objeto, en su caso, de poder llegar a acuerdos (art. 64.6 ET). Esto supone un cambio respecto a la situación

³² No siendo, por tanto, incompatible realizar la función cooperativa con otra más reivindicativa de los delegados de prevención, "en cuanto que, en definitiva, son a la par representación especializada y general" (Quesada Segura 1997b: 50).

³³ Respecto a las facultades informativas de los delegados de prevención, véase Purcalla Bonilla (1998: 165).

anterior, pues hasta ese momento las propuestas planteadas podían ser desechadas sin más.

Por su parte, y con respecto de la representación especializada, "la decisión negativa del empresario a la adopción de las medidas propuestas por los delegados de prevención", a tenor del contenido establecido en el art. 36.2.f) LPRL, habrá de ser motivada.

Tal exigencia obliga al empresario, por un lado, a prestar atención a las propuestas, y a no poder limitarse a desecharlas sin más. Por otra parte, existe la posibilidad de una negativa a tenerlas en cuenta, la cual tan solo podrá estar fundamentada en motivos de índole exclusivamente técnica, bien sea demostrando la inexistencia de una real o previsible situación de riesgo, o bien la inadecuación de la medida propuesta a la situación planteada o susceptible de plantearse y, en todo caso, dando lugar asimismo a interpretar como no válidas a estos efectos cualesquiera motivaciones de carácter únicamente económico, productivo o de interés organizativo³⁴.

Otro de los aspectos funcionales que presenta alguna que otra diferencia en cuanto al tratamiento de unos u otros grupos representativos es el relativo al derecho de "información", por cuanto, y si bien todos lo tienen reconocido, el alcance y repercusión para unos y otros en materia preventiva difiere sensiblemente.

a) Respecto de la representación general

El derecho de información reconocido a la representación general presenta una doble perspectiva. Por un lado, está el derecho de "información activa", reconocido a los representantes de los trabajadores al objeto de poder informar tanto al resto de los trabajadores -sus representados- como a la propia empresa, y a cuyos efectos deberán disponer de los instrumentos materiales necesarios para un correcto

³⁴ Véase, en este sentido, Quesada Segura (1997b: 59). La autora va más allá en su análisis, tratando de establecer las posibles soluciones ante negativas del empresario injustificadas o no suficientemente motivadas, llegando a la conclusión de, además de las correspondientes acciones administrativas o de otro tipo susceptibles de ser ejercidas por parte los representantes legales de los trabajadores, en caso de dar lugar a efectos adversos para la salud de los operarios implicados, éstos podrían incluso recurrir a la vía de la Inspección de Trabajo, y ello en virtud de la previsión contenida en el art. 40.1 LPRL, cuyo tenor determina la posibilidad de exigir responsabilidades "si consideran que las medidas adoptadas y los medios utilizados por el empresario no son suficientes para garantizar la seguridad y salud en el trabajo".

ejercicio del mismo, tablones de anuncios y medios informáticos adecuados para facilitar la labor.

En segundo lugar queda situada la "información pasiva", identificada con el contenido informativo facilitado por la empresa, y donde "los representantes de los trabajadores son meros receptores de los datos suministrados por la empresa"³⁵, y ello aun cuando pueda tratarse de datos concretos legalmente reconocidos, los cuales "no satisfacen íntegramente las necesidades de información que exige el pleno ejercicio de sus facultades de vigilancia y control".

Esta situación ha sido objeto de modificación en términos de efectividad o nivel de exigencia, pues hasta la entrada en vigor de la Ley 38/2007 existía una escasa cobertura coercitiva para los supuestos de incumplimiento por parte del empresario de la obligación de información, dando lugar hasta entonces únicamente a una infracción administrativa, contemplada en el art. 7 del texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, LISOS (considerando tal incumplimiento como falta grave sancionable con una multa de cuantía entre 300 y 3.000 euros).

Como ocurriera con el derecho de consulta, las facetas informativa y consultiva reconocidas a los representantes de los trabajadores a través del comité de empresa han sido objeto de reciente y nueva reorganización, mucho más completa y esclarecedora, a través del punto 5 art. único de la mentada Ley 38/2007, de 16 de noviembre.

Lo más destacable de la nueva redacción del art. 64 ET es el expreso reconocimiento de la información como derecho básico de los trabajadores³⁶, en los siguientes términos: "el comité de empresa tendrá derecho a ser informado y consultado por el empresario sobre aquellas cuestiones que puedan afectar a los trabajadores, así como sobre la situación de la empresa y la evolución del empleo en la misma...". Queda así automáticamente incluida la información sobre cuantos aspectos puedan afectar a la seguridad y a la salud de los trabajadores, así como al respecto de las medidas preventivas y protectoras a adoptar.

También es proporcionada una definición en relación al alcance y significado del término "información", en este concreto contexto

³⁵ Samper Juan (2006: 257).

³⁶ Sempere Navarro (2008: 12).

entendida como "la trasmisión de datos por el empresario al comité de empresa, a fin de que éste tenga conocimiento de una cuestión determinada y pueda proceder a su examen" (punto 5.1. art. único Ley 38/2007 y art. 64.1 ET en su nueva redacción)³⁷.

En el proceso informativo deben primar tanto por una como por otra de las partes implicadas -esto es, el empresario y el comité de empresa- el compromiso y la obligación de regirse por un espíritu de cooperación, dando de este modo adecuado cumplimiento a los recíprocos derechos y obligaciones sobre la materia, y a la vez debiendo respetar en todo momento tanto los intereses de la empresa como los de los trabajadores. Todo ello, no obstante, sin perjuicio de la posibilidad de remitir a la negociación colectiva la definición de las diferentes modalidades prácticas de ejecución de la acción de información (novena competencia del art. 64.7 ET).

El derecho de información queda estructurado conforme al contenido con diferentes frecuencias. En primer lugar, y con carácter trimestral, el empresario debe informar sobre diferentes aspectos, entre los cuales merece ser destacado el tocante a "los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales y sus consecuencias, los índices de siniestralidad, los estudios periódicos o especiales del ámbito laboral y los mecanismos de prevención que se utilicen" (punto 5.2. art. único Ley 38/2007 y art. 64.2 ET). Esto amén de otros aspectos de igual importancia, pero no tan íntimamente relacionados con la prevención de riesgos.

Del mismo modo y carácter, el comité de empresa tiene derecho a ser informado trimestralmente sobre la situación y estructura del empleo en la entidad, pero sobre todo acerca de "las decisiones de la empresa que pudieran provocar cambios relevantes en cuanto a la organización del trabajo y a los contratos de trabajo en la empresa", así como sobre "las eventuales medidas preventivas, especialmente en caso de riesgo para el empleo" (punto 2.3. art. único Ley 38/2007 y art. 64.5 ET).

También, y con carácter al menos anual, el empresario ha de proceder a informar acerca de las medidas adoptadas a fin de lograr una efectiva igualdad entre hombres y mujeres, incluyendo sobre este particular datos concernientes a la proporción de mujeres y hombres en

³⁷ Anticipándose a la Ley y analizando las implicaciones de la norma europea sobre la materia (Palomeque López 2006: 59 y ss.).

los diferentes niveles profesionales de la organización, debiendo ser incluidas entre dichas medidas las relativas a aspectos relacionados con la seguridad y la salud (punto 5.3. art. único Ley 38/2007 y art. 64.3 ET), pues no en vano en determinadas situaciones han de adoptarse medidas idóneas para salvaguardar la salud de la madre y su hijo durante los períodos de gestación y lactancia.

Además son reconocidas al comité de empresa a través del punto 7 art. único Ley 38/2007 y el art. 64.7.a) 2º ET determinadas competencias, entre otras las de "vigilancia y control de las condiciones de seguridad y salud en el desarrollo del trabajo en la empresa, con las particularidades previstas" en este orden de cosas en el art. 19 del propio ET.

Al margen de todo lo anterior, es especificado expresamente con respecto a la acción informativa debida por el empresario al comité de empresa, el deber de ser ésta facilitada "sin perjuicio de lo establecido específicamente en cada caso, en un momento, de una manera y con un contenido apropiados", permitiendo así a los correspondientes representantes de los trabajadores poder proceder a su examen de forma adecuada y comprensible y, en su caso, elaborar la oportuna consulta y el correspondiente informe (punto 5.6. art. único Ley 38/2007 y art. 64.6 ET).

b) Respecto de la representación especializada

Entre las competencias y facultades asignadas a los delegados de prevención se encuentra la de recibir información, apareciendo recogida en dos puntos del articulado de la LPRL, art. 36.2.c) d), poniendo de manifiesto:

[por un lado, su derecho a] ser informados por el empresario sobre los daños producidos en la salud de los trabajadores una vez que aquél hubiese tenido conocimiento de ellos, pudiendo presentarse, aun fuera de su jornada laboral, en el lugar de los hechos para conocer las circunstancias de los mismos; [por otro, a] recibir del empresario las informaciones obtenidas por éste procedentes de las personas u órganos encargados de las actividades de protección y prevención en la empresa, así como de los organismos competentes para la seguridad y la salud de los trabajadores, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 40 de esta Ley en materia de colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

Como puede apreciarse, el contenido de la información a que tienen derecho una y otra clase de representación (general y específica) no debería en esencia diferir sustancialmente, más aún cuando el objetivo último a lograr es alcanzar lugares de trabajo más seguros y saludables.

Analizando, no obstante, jurisprudencia sobre el particular, cabe constatar cómo en la práctica sí existe una diferencia en el tratamiento de unos y otros representantes, tal y como queda patente en STSJ Madrid (Rec. 3867/2006), según la cual los delegados sindicales de una empresa piden el acceso a la misma información y documentación en materia preventiva que el comité de seguridad y salud, siendo desestimada su petición.

El argumento justificativo de tal decisión, infiere como motivo:

que en ninguno de los apartados del extenso art. 64 del ET se recoge de modo concreto o al menos de manera genérica el derecho postulado por los delegados sindicales actuantes, por lo que su pretensión no aparece legalmente fundada. Para que lo estuviera, hubiera sido necesario haber alegado y probado que la empresa hubiera negado a los delegados sindicales actuantes la misma información y documentación que facilita al comité de empresa, cuestión que ni siquiera ha sido suscitada en la instancia.

En otras palabras, de alguna manera sí se están equiparando los derechos de información de los representantes unitarios entre sí, pero no los considera comparables con el del comité de seguridad y salud, cosa que sí se hizo en primera instancia.

3. LA PARTICIPACIÓN REPRESENTATIVA EN EL ÁMBITO PÚBLICO O INSTITUCIONAL

La participación representativa institucional se encuadra en un ámbito público de actuación, pues en ella quedan implicados como sujetos afectos tanto las organizaciones empresariales y sindicales más representativas como la propia Administración³⁸, pudiendo ser identificada en diferentes escenarios.

³⁸ Quesada Segura (1997a: 365-366).

Esta modalidad representativa viene de algún modo a reforzar el papel de la autonomía colectiva en general, y en materia de prevención de riesgos laborales en particular³⁹. Ello se constata cuando en la propia exposición de motivos de la LPRL le es atribuida a la negociación colectiva, al margen de su actuación en los correspondientes entornos profesionales, la facultad de actuar como instrumento de participación de los trabajadores "en ámbitos de actuación distintos a los propios centros de trabajo"⁴⁰. En concreto, a dicha capacidad representativa es reconocida "la necesaria participación en dicha actuación (política preventiva) de empresarios y trabajadores, a través de sus organizaciones representativas". En tal sentido, llegando a lograr una auténtica cultura de la prevención.

Así pues, y en primer lugar, es otorgada a la función institucional⁴¹ de los agentes sociales la consideración de "necesaria" para el adecuado desarrollo de la política en materia de prevención de riesgos laborales llevada a cabo por parte de las Administraciones Públicas en los diferentes niveles territoriales a considerar, ya sea en el ámbito nacional o autonómico, así como en otros supuestos de ámbito inferior⁴².

Dicho reconocimiento queda reflejado en la participación institucional, en los diferentes organismos administrativos creados al efecto por la propia LPRL para un adecuado desarrollo de las políticas de prevención de riesgos y de promoción de la seguridad y salud en los entornos profesionales. Es decir, la faceta pública de la participación comporta la colaboración para la elaboración de las oportunas políticas preventivas, las cuales van a ser llevadas a cabo a través de las organizaciones empresariales y sindicales más representativas (art. 5.1.b LPRL).

De este modo, por ejemplo, los agentes sociales y, por tanto, los representantes de los trabajadores, deben formar parte de la Comisión Nacional de Seguridad y Salud en el Trabajo, órgano colegiado regulado en el art. 13.1 LPRL, cuya finalidad no es otra sino la de realizar una labor de asesoramiento a las Administraciones Públicas en las cuestiones

³⁹ Gete Castrillo (1997: 376 y ss.).

⁴⁰ En cuanto al establecimiento de la diferencia entre las funciones de la negociación colectiva en los ámbitos privados y públicos, ver Casas Baamonde (1997: 165).

⁴¹ "Representación *ex lege* que normalmente adquiere una dimensión institucional o cuasi pública" (García Murcia 2007: 40-41).

⁴² González-Posada Martínez (1997: 33-34).

relativas a la formulación de las políticas de prevención⁴³. Según indica el art. 13.2 LPRL, en su composición está integrada por un representante de cada comunidad autónoma, así como un número igual de representantes de la Administración General del Estado, y paritariamente respecto a los citados, representantes en número correspondiente de las organizaciones empresariales y sindicales más representativas.

De entre las muchas atribuciones conferidas por la Ley a citada Comisión cabe señalar, entre otras, conocer "las actuaciones que desarrollen las Administraciones Públicas competentes en materia de promoción de la prevención de riesgos laborales, de asesoramiento técnico y de vigilancia y control" conforme a las previsiones establecidas en los arts. 7 a 11 LPRL. Asimismo "podrá informar y formular propuestas en relación con dichas actuaciones, específicamente sobre otras cuestiones"⁴⁴.

En lo tocante a la toma de decisiones es de destacar que los correspondientes acuerdos habrán de adoptarse por mayoría (art.13.4 LPRL), con la particularidad de otorgar un trato preferente a los agentes sociales, al reconocer a sus representantes dos votos por la parte patronal y dos por parte de los trabajadores, frente a un único voto por parte de cada una de las Administraciones Públicas presentes.

También está prevista la presencia de los representantes de los trabajadores como parte integrante de la Fundación adscrita a la Comisión Nacional de Seguridad y Salud en el Trabajo, siendo sus Estatutos aprobados por ésta (disposición adicional quinta LPRL), cuya finalidad "será promover la mejora de las condiciones de seguridad y salud en el trabajo, especialmente en las pequeñas empresas, a través de acciones de información, asistencia técnica, formación y promoción del cumplimiento de la normativa de prevención de riesgos".

En este mismo orden de cosas, también habrá una participación institucional en las fundaciones de ámbito sectorial, constituidas por empresarios y trabajadores, contándose entre sus fines la promoción de actividades destinadas a la mejora de las condiciones de seguridad y salud en el trabajo, entre las cuales estará la promoción y

⁴³ Rodríguez-Sañudo Gutiérrez (1996: 256).

⁴⁴ Tales como criterios y programas generales de actuación, proyectos de disposiciones de carácter general, coordinación de las actuaciones desarrolladas por las Administraciones Públicas competentes en materia laboral, y coordinación entre las Administraciones Públicas competentes en materia laboral, sanitaria y de industria (art. 13.3 LPRL).

mejora de la formación e información sobre la materia, dada su gran repercusión en la reducción de los índices de siniestralidad, de algunos sectores de actividad en particular⁴⁵.

En cuanto hace al ámbito autonómico de actuación, la participación es contemplada en la disposición adicional duodécima LPRL, con el siguiente tenor: "en las comunidades autónomas, la participación institucional, en cuanto a su estructura y organización, se llevará a cabo de acuerdo con las competencias que las mismas tengan en materia de seguridad y salud laboral".

Junto a todo lo anterior, y en segundo lugar, cabe hacer mención a la preceptiva pero no vinculante consulta previa a la elaboración por parte del Gobierno de los reglamentos de desarrollo de la Ley. De acuerdo con el art. 6 LPRL, "el Gobierno, a través de las correspondientes normas reglamentarias y previa consulta a las organizaciones sindicales y empresariales más representativas, regulará las materias...", debiendo éstas además ser revisadas periódicamente, así como habiendo de incluirse necesariamente entre ellas, y entre otras muchas, la consulta acerca de "la exigencia de un adiestramiento o formación previa o la elaboración de un plan en el que se contengan las medidas preventivas a adoptar" [art. 6.1.c) LPRL]⁴⁶.

Un tercer escenario de actuación es el relacionado con la faceta de control y el correspondiente seguimiento de la gestión y el funcionamiento de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, como garantía del buen hacer de éstas (art. 32.1 LPRL).

Finalmente, y aun cuando con un carácter más restringido, al afectar únicamente a las organizaciones sindicales más representativas, quedan situadas aquellas otras competencias relativas a las oportunas consultas para la presentación de determinadas propuestas concernientes a la elaboración y organización de las actividades preventivas, formativas e informativas en determinados ámbitos profesionales⁴⁷.

⁴⁵ Así pues (Álvarez Montero 2001: 246 y ss.), la participación a través de los comités de seguridad y salud (arts. 38 y 39 LPRL) constituye una clara manifestación de la participación equilibrada reclamada por la norma europea (art. 12 Directiva Marco).

⁴⁶ De acuerdo con Rodríguez-Sañudo Gutiérrez (1996: 256), cabe deducir para la participación, cuando ésta es ejercida en ámbitos o niveles superiores al de la empresa y del centro de trabajo, la no utilización de un mecanismo representativo *ad hoc* o específico, sino el recurso a otros más generales, cuales son los sindicatos.

⁴⁷ Quesada Segura (1997a: 367).

Tales competencias encuentran amparo en la disposición adicional octava LPRL, la cual atribuye la obligación a cada Departamento Ministerial de consulta previa con las organizaciones sindicales más representativas antes de elevar al Consejo de Ministros una propuesta de acuerdo, en la cual sea establecido un plan de trabajo adecuado para la organización de la actividad preventiva en el correspondiente departamento, así como en los centros, organismos y establecimientos de todo tipo dependientes del mismo.

4. A MODO DE RESUMEN Y CONCLUSIÓN

Como conclusión de lo expuesto, dos son las posibles formas de ejercitar la participación en materia preventiva en las empresas o, dicho de otro modo, existe una doble vía para canalizar el ejercicio del derecho de participación en materia de seguridad y salud laboral en las entidades empresariales (art. 33 LPRL): la individual y la colectiva.

Evidentemente, y a efectos prácticos, cabe deducir la íntima unión entre ambas formas de representación, "general" y "especializada", con difíciles visos de separación desde un punto de vista orgánico. Su nexo de unión radica en la autonomía colectiva, responsable última de la elección de la representación especializada, pues aun cuando no se opte por la designación de los delegados de prevención de entre los representantes unitarios o sindicales, a la postre estos sí son quienes van tener la última palabra al respecto por la facultad a ellos conferida a través de la negociación colectiva, artífice último en la realidad para su designación, al ser parte en la negociación.

La estructura funcional de la participación presenta un reparto tácito de funciones, asignándose en términos generales la faceta más reivindicativa a la representación general y la más cooperativa para la representación especializada.

Además, y como consecuencia de la transposición de la norma europea al ordenamiento interno español por medio de la Ley 38/2007 de 16 de noviembre, los derechos de información y consulta de la representación general, integrados en otro más amplio cual es el de participación, se han visto reforzados.

BIBLIOGRAFÍA

- AGRA VIFORCOS, B. (2005) "Participación y representación de los trabajadores en materia de prevención de riesgos laborales. Especial referencia a las previsiones al respecto del contenido en los convenios colectivos de Castilla y León", *Revista de Investigación Económica y Social de Castilla y León*, 8, pp. 15-109.
- AGUILERA IZQUIERDO, R. (2000) "Instituciones de participación. En especial, delegados de personal (arts. 61 y 62)", *Revista Española de Derecho del Trabajo*, 100-2, pp. 1239-1254.
- ÁLVAREZ MONTERO, A. (2001) *El delegado de prevención. Un estudio crítico de su régimen jurídico*. Granada: Comares.
- CABEZA PEREIRO, J. (1998) "Art. 33. Consulta de los trabajadores". J. CABEZA PEREIRO y J.F. LOUSADA AROCHETENA (coords.) *Comentarios a la Ley de Prevención de Riesgos*. Granada: Comares, pp. 239-250.
- CASAS BAAMONDE, M.E. (1997) "Derecho público y salud laboral: el régimen jurídico sancionador". M.E. CASAS BAAMONDE, M.C. PALOMEQUE LÓPEZ y F. VALDÉS DAL-RÉ (coords.) *Seguridad y salud en el trabajo. El nuevo derecho de prevención de riesgos profesionales*. Madrid: La Ley-Actualidad, pp. 127-181.
- CRUZ VILLALÓN, J. (2004) "Las relaciones laborales en la pequeña empresa: una aproximación a sus especialidades normativas". J. CRUZ VILALÓN y F. FUENTES RODRÍGUEZ (coords.) *Las relaciones laborales en la pequeña empresa*. Cádiz: Universidad de Cádiz, pp. 9-46.
- DURÁN LÓPEZ, F.; G. TUDELA CAMBRONERO y Y. VALDEOLIVAS GARCÍA (2008) *Informe sobre la situación de la prevención de riesgos laborales en el sector de la construcción en España*. Madrid: Edisofer.
- FERNÁNDEZ MARCOS, L. (1995) "El contenido de la Ley de Prevención de Riesgos Laborales: puntos críticos", *Actualidad Laboral*, 3, pp. 817-841.
- (1997) "Artículo 33. Consulta de los trabajadores". M. IGLESIAS CABERO (coord.) *Comentarios a la Ley de Prevención de Riesgos Laborales*, Madrid: Civitas, pp. 195-197.
- (2006) *Comentarios a la Ley de Prevención de Riesgos Laborales y su régimen jurídico sancionador*, 4ª ed. Madrid: Dykinson.
- GARCÍA MURCIA, J. (2007) "Los convenios colectivos como fuente de la relación laboral: más apuntes para un debate recurrente", *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 68, pp. 25-49.

- GARRIDO PÉREZ, E. (1997) "La participación de los trabajadores en materia de prevención de riesgos laborales en la Ley 31/1995", *Relaciones Laborales*, 2, pp. 397-427.
- (1999) "Consulta y participación de los trabajadores en materia de salud laboral", *Cuadernos de Derecho Judicial*, 1, pp. 211-262.
- GETE CASTRILLO, P. (1997) "El papel de la negociación colectiva en la prevención de riesgos laborales", *La Ley-Actualidad*, 1, pp. 371-393.
- GÓMEZ ETXEBARRÍA, G. (2007) *Prevención de riesgos laborales del trabajador autónomo*. Bilbao: CISS.
- GONZÁLEZ-POSADA MARTÍNEZ, E. (1997) "La política de prevención de riesgos laborales. Objetivos y agentes. El papel de las Administraciones Públicas". M.E. CASAS BAAMONDE, M.C. PALOMEQUE LÓPEZ y F. VALDÉS DAL-RÉ (coords.) *Seguridad y salud en el trabajo. El nuevo derecho de prevención de riesgos profesionales*. Madrid: La Ley-Actualidad, pp. 17-34.
- LÓPEZ GANDÍA, J. y J.F. BLASCO LAHOZ (2002) *Curso de prevención de riesgos laborales: nivel básico*, 4ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch.
- MARTÍNEZ GIRÓN, J. (1999) "La seguridad y la salud laboral en la pequeña empresa", *Actualidad Laboral*, 3, pp. 839-845.
- MELÉNDEZ MORILLO-VELARDE, L. (2004a) "Obligaciones de seguridad y salud y negociación colectiva", *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 53, pp. 121-148.
- (2004b) *La prevención de riesgos laborales en la negociación colectiva*. Pamplona: Aranzadi.
- MONTOYA MELGAR, A. y J. PIZÁ GRANADOS (1996) *Curso de seguridad y salud en el trabajo*. Madrid: McGraw-Hill.
- MORENO CÁLIZ, S. (2005) "La participación de los trabajadores: los derechos de información y consulta. La representación de los trabajadores para la prevención de riesgos". J.I. GARCÍA NINET (dir.) A. GARRIGUES GIMÉNEZ (coord.) *Manual de prevención de riesgos laborales (seguridad, higiene y salud en el trabajo)*, 2ª ed. Barcelona: Atelier, pp. 351-386.
- NAROCKI FLAMINMAN, C. (1997) "La prevención de riesgos laborales en las pequeñas y medianas empresas españolas", *Cuadernos de Relaciones Laborales*, 10, pp. 157-181.
- PALOMEQUE LÓPEZ, M.C. (2006) "La participación de los trabajadores en la empresa (una revisión institucional)", *XVII Congreso Nacional de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Gobierno de la empresa y participación de los trabajadores: viejas y nuevas formas institucionales*, Salamanca: AEDTSS / Universidad de Salamanca), pp. 13-65.

- PEÑA OBIOL, S. (1997) "Algunos aspectos más significativos de la reciente Ley de Prevención de Riesgos Laborales. Una especial referencia a la nueva regulación del Comité de Seguridad y Salud Laboral". R. ESCUDERO RODRÍGUEZ (coord.) *XIV Jornadas Universitarias Andaluzas de Derecho del Trabajo y Relaciones Laborales. La Ley de Prevención de Riesgos Laborales*. Sevilla: Consejo Andaluz de Relaciones Laborales, pp. 465-474.
- PURCALLA BONILLA, M.A. (1997) "Análisis del papel de la autonomía colectiva en materia de prevención de riesgos profesionales". R. ESCUDERO RODRÍGUEZ (coord.) *XIV Jornadas Universitarias Andaluzas de Derecho del Trabajo y Relaciones Laborales. La Ley de Prevención de Riesgos Laborales*. Sevilla: Consejo Andaluz de Relaciones Laborales, pp. 369-391.
- (1998) *Autonomía colectiva y prevención de riesgos profesionales*. Madrid: Ibidem.
- QUESADA SEGURA, R. (1997a) "El tratamiento de la autonomía colectiva en la Ley de Prevención de Riesgos Laborales". R. ESCUDERO RODRÍGUEZ (coord.) *XIV Jornadas Universitarias Andaluzas de Derecho del Trabajo y Relaciones Laborales. La Ley de Prevención de Riesgos Laborales*. Sevilla: Consejo Andaluz de Relaciones Laborales, pp. 301-367.
- (1997b) *La autonomía colectiva en la Ley de Prevención de Riesgos Laborales*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- RODRÍGUEZ HIDALGO, J.G. y H. ÁLVAREZ CUESTA (2004) *La participación de los trabajadores en el ámbito preventivo*. León: Universidad de León.
- RODRÍGUEZ-SAÑUDO GUTIÉRREZ, F. (1979) "Participación de los trabajadores en la empresa", *Revista de Política Social*, 121, pp. 415-437.
- (1996) "Representación y participación de los trabajadores en la empresa en materia de prevención". A. OJEDA AVILÉS, M.R. ALARCÓN CARACUEL y M.J. RODRÍGUEZ RAMOS (coords.) *La prevención de riesgos laborales. Aspectos clave de la Ley 31/1995*. Pamplona: Aranzadi, pp. 255-287.
- SALA FRANCO, T. (2007) *Derecho de la prevención de riesgos laborales*, 3ª ed. actualizada por C. BLASCO PELLICER y C. SALCEDO BELTRÁN. Valencia: Tirant lo Blanch.
- SAMPER JUAN, J. (2006) "Los sistemas tradicionales y el régimen español de participación de los trabajadores", *XVII Congreso Nacional de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Gobierno de la empresa y participación de los trabajadores: viejas y nuevas formas institucionales*, Salamanca: AEDTSS / Universidad de Salamanca, pp. 195-271.
- SEMPERE NAVARRO, A.V. (2008) "Bases para los nuevos derechos de información y consulta en la empresa", *Aranzadi Social*, 5, pp. 11-22.

TASCÓN LÓPEZ, R. (2008) "La influencia de la dimensión de la empresa en la participación de los trabajadores en la prevención de riesgos laborales". J.J. FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ (dir.) J. FERNÁNDEZ-COSTALES MUÑIZ (coord.) *Prevención y Dimensión de la Empresa*. Valladolid: Junta de Castilla y León / Universidad de León, pp. 131-157.

VALDÉS DAL-RÉ, F. (1997) "Los derechos de participación en la Ley de Prevención de Riesgos Laborales". M.E. CASAS BAAMONDE, M.C. PALOMEQUE LÓPEZ y F. VALDÉS DAL-RÉ (coords.) *Seguridad y salud en el trabajo. El nuevo derecho de prevención de riesgos profesionales*. Madrid: La Ley-Actualidad, pp. 67-125.

VILLA GIL, L.E. de la (1980) *La participación de los trabajadores en la empresa*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.

Pretextos y contextos olvidados: Arte, ciencia y técnica en algunos tratados contables de la Inglaterra Tudor*

J. Lanero Fernández

juan.lanero@unileon.es

Universidad de León

Fac. de Ciencias Económicas y Empresariales

Campus de Vegazana, s/n

24071 León (España)

Recibido: Diciembre 2008

Aceptado: Septiembre 2009

El presente estudio pretende ver, desde una perspectiva amplia, los dos tratados de James Peele (1553, 1569). *The pathe waye* (1569), en su conjunto, se aparta de forma considerable de los tratados publicados con anterioridad; y por lo que se refiere a su primer libro (1553), dispone de suficientes rasgos diferenciadores para que en el todo y en las partes sea una pieza bien distinta de tratados anteriores. Algunos detalles de *The maner and fourme* provienen directamente de Pacioli o a través del primer tratado inglés de partida doble, obra de Hugh Oldcastle (1543), o de Ympyn. La influencia de éste, por su tratado holandés/francés (1543) y la traducción inglesa (1547), se aprecia

The present paper tries to have a look, from a broad perspective, at James Peele's two treatises (1553, 1569). *The pathe waye* (1569), as a whole, drifts away considerably from the treatises previously published; and as far as the first book is concerned (1553), it has enough differentiating features to be, as a whole and in detail, a total different production from previous treatises too. Nevertheless, some details of *The maner and fourme* come either directly from Pacioli's or through the first English treatise by double entry, Hugh Oldcastle's (1543) or Ympyn's. The latter's influence through the Dutch/French version (1543) and its English translation (1547)

* Ponencia presentada en la V *Jornada de História da Contabilidade* organizada por la Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC), Lisboa, Noviembre 2008.

en *The pathe waye* en el cierre del Libro Mayor y en la forma que ambos tienen de tratar las operaciones de trueque. Es un hecho que Manzoni (1540) está presente en *The maner and fourme* en lo tocante a la numeración de las partidas en el Diario y a su referencia en el texto. Por lo que se refiere a la organización de los libros de cuentas, también existen resonancias de Weddington.

La excelencia es la cualidad que destaca en los dos tratados, en particular en *The pathe waye*. Peele supo recoger en sus libros las tendencias más innovadoras de la partida doble provenientes de los autores que le precedieron. Está demostrado que Mellis manejó, aunque no siempre de forma apropiada, los tratados de Peele para su reedición de Oldcastle (1588). Y se puede decir lo mismo de John Carpenter (1632). Peele comprendió los verdaderos principios de la partida doble; pero sus excelentes tratados se quedaron injustamente olvidados en la penumbra de los pretextos, la competencia de los contextos y casi ningún paratexto que los valorara en su justiprecio que fue, y sigue siendo, elevado.

Palabras clave: Teneduría de libros; partidas; trueque.

can be seen either in the closure of the Ledger in *The pathe waye* or in the way both deal with barter transactions. It is a fact that Manzoni's (1540) is present in *The maner and fourme* as far as the numbering of the entries in the journal and its reference in the text is concerned. And the organization of the account books there are echoes from Weddington.

Excellence is the outstanding quality in both treatises, particularly in *The pathe waye*. Peele was wise enough to gather in his books the innovating double-entry tendencies coming from the preceding authors. It is evident that Mellis handled, though not always in the appropriate way, Peele's treatises for his Oldcastle's reedition (1588); and the same thing applies to John Carpenter (1632). Peele properly understood the true principles informing the double entry system. Unfortunately, his two superb treatises were unfairly forgotten in the darkness of the pretexts, the competence of the contexts and barely any paratext assessing their value which was, and still is, high.

Key words: Bookkeeping, entries, barter.

I

La historiografía contable, con frecuencia y en exceso, se centra y concentra en tratados notables sin considerar qué textos los precedieron y sucedieron. Ninguna obra que sale de la mente humana es un borbotón espontáneo. Guarda siempre relación con el pasado, refleja el presente que la rodea, marcha hacia el futuro tamizada por el paso del tiempo y es reinterpretada por las circunstancias del momento.

Inglaterra, durante los reinados de la dinastía Tudor, experimentó cambios drásticos y en ocasiones traumáticos. La Reforma eclesiástica promovida por Enrique VIII no fue un hecho aislado; el breve reinado de su hijo, Eduardo VI, quiso poner fin a los enfrentamientos entre católicos y protestantes, aunque de poco sirvieron sus esfuerzos; el no menos breve reinado de su hermana María pretendió devolver a Inglaterra a la senda de Roma. Sus años fueron preludio de la coronación de Isabel I. Con ella Inglaterra se encaminó hacia una época de prosperidad política,

económica y comercial, si bien siempre presidida por la enigmática monarca que no vaciló en ordenar la decapitación de su prima María, reina de Escocia, ni en nombrar al hijo de ésta heredero del trono unificado de Inglaterra y Escocia. Durante el largo reinado isabelino -cuarenta y cinco años-, se produce la eclosión del embrión que daría paso al Imperio Británico; igualmente encontramos los orígenes del estado moderno. Los mercaderes hicieron su pertinente contribución a este despegue con sus compañías gremiales. Un paño de seda lo envolvió todo, o casi todo: los tratados contables que de forma pausada y constante fueron introduciendo un nuevo sistema de llevar los libros de cuentas: la partida doble.

El presente estudio pretende ver, desde una perspectiva amplia, los dos tratados de James Peele (1553, 1569). Es oportuno observar de qué modo el autor inglés fue heredero de los tratados contables anteriores y hasta qué punto se convirtió en un nuevo punto de partida para la contabilidad inglesa.

Comprobar las influencias que confluyen en los tratados de Peele no es tarea fácil a pesar de los valiosos estudios que, en la década de 1920, publicó el profesor holandés P. Kats y en la bella edición facsimilar que, en 1979 editaron, con dos artículos densos y bien documentados, los historiadores contables Kojima y Yamey¹ y que allanan el camino de nuestro trabajo. Peele pudo estar influido por profesionales de la teneduría de libros o por maestros de escuela que enseñaban la materia. Esas influencias, pues, son difíciles de valorar. No obstante, también existen casos que ilustran lo complicado que puede ser sistematizar las influencias que Peele recibió. Así, en su segundo tratado, *The pathe waye* (1569)², Peele, al abordar el sistema contable que debe usarse en un establecimiento minorista, dice:

¹ Cfr. P. Kats, "De invloed der Nederlanders de 16e en 17e eeuw op de Engelsche literatur van het boekhouden", *Maandblad voor het boekhouden*, 32, 1925; "Double-Entry Book-keeping in England before Hugh Oldcastle", *The Accountant*, 64, 1926, pp. 91-98; "Hugh Oldcastle and John Mellis-I", *The Accountant*, 64, 1926, pp. 483-487; "Hugh Oldcastle and John Mellis-II. The 'Briefe Instruction' by John Mellis", *The Accountant*, 64, 1926, pp. 641-648; "James Peele's 'Maner and Fourme,'" *The Accountant*, 82, 1930, pp. 41-44; 88-91; 119-122, Véase también James Peele, *The pathe waye to perfectnes, in th'accomptes of debitour and creditour*, Eds. Osamu Kojima, B.S. Yamey, 2 vols., Kyoto: Daigakudo Books, 1979.

² James Peele, *The pathe waye to perfectnes in th'accomptes of Debitour, and Creditour*: in manner of a Dialogue, very pleasaunte and proffitable for Marchauntes and all oth' that minde to frequente the same: once agayne set forthe, and very much enlarged. By lames Peele Cittizen ans Salter of London, Clercke of Christes Hospitall, practizer and teacher of the same. Imprinted at London, in Paules Churchyarde. By Thomas Purfoote, dwellinge at the signe of the Lucrece. 16 August. Wisdome and Science Preuent Indigence. Practise procuereth perfection: Ia. Peele. 1566 (sic); 1569.

There is to be prepared for a retayle accompte, in principall bookes, to saye, a Journall and a Leager thereunto. And a *shoppe booke for sale of all thinges solde for readye monie*, all which bookes must euerye of them haue his style, with the daye and yeare, where in the be begonne. Then shall the Master him selfe or suche one as maye some good to him begin with the Leager referuinge the first leafe for his stocke, and in folio. 2. on the debitour syde enter the readie monie...³.

Kats utiliza la referencia al *shoppe booke* (libro de tienda) como ejemplo de la influencia ejercida por el tratadista holandés Ympyn en Peele, aunque señala que la forma de llevar las cuentas de ventas al por menor difiere de uno a otro. Kats destaca que Ympyn fue el primero en la literatura contable que mencionó el uso de un libro de cuentas para el establecimiento minorista. No obstante, en la práctica, este tipo de libro para operaciones al detall ya se venía utilizando, como puede comprobarse en el Libro Mayor de Smythe (1438-1550)⁴. Es verosímil aceptar que Peele pudo sentirse influido por la práctica habitual y por el tratado de Ympyn. Todo parece indicar que la primera presenta más credibilidad, dado que en la versión inglesa del tratado de Ympyn, *A notable and very excellent woorke...* (1547) el término que se utiliza es *retaile boke* y no *shoppe booke*; además el enfoque que Peele da a los negocios minoristas es distinto del de Ympyn⁵.

Por otra parte, desconocemos qué lenguas dominaba Peele; o si pudo recibir ayuda de algún intermediario que pusiera a su disposición algún tratado publicado en una lengua que no fuera la inglesa. Además, la temática pudo tener cierto efecto constrictivo en la disposición de los puntos a tratar; de ahí que algunos tratados contables de la época tengan muchos aspectos en común. Pese a todo lo que acabamos de señalar, *The pathe waye* de Peele, en su conjunto, se aparta de forma

³ La itálica es nuestra.

⁴ Cfr. P. Kats, "De invloed der Nederlanders de 16e en 17e eeuw op de Engelsche literatur van het boekhouden", *ed. cit.* Véase igualmente Jean Vanes, ed. *The Ledger of John Smythe, 1530-1550*, from the Transcript Made by John Angus, London: Her Majesty's Stationery Office, 1974, p. 118, y J. J. Lanero, "Mercaderes ingleses de la época Tudor: Los libros de cuentas de Sir Thomas Gresham y John Smythe", *Nuevos estudios sobre la historia de la contabilidad: orare et rationem reddere*, Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno, coords., Diputación Provincial de Burgos, 2008, pp. 307-330.

⁵ Jan Ympyn Christoffels, *A notable and very excellent woorke, expressyng and declaryng the maner and forme how to kepe a boke of acco(m)ptes or reconynges, verie expedient and necessary to all Marchantes, Receiuers, Auditors, Notaries and all other*. Translated with greate diligence out of the Italian tounge into Dutche and out of Dutche, into French, and now out of Frenche into Englishe. London: Richard Grafton, 1547.

considerable de los tratados publicados con anterioridad; y por lo que se refiere a su primer libro, impreso en 1553, dispone de suficientes rasgos diferenciadores para que en el todo y en las partes sea una pieza bien diferenciada de tratados anteriores.

II

Lo antedicho no excluye que algunos detalles de *The maner and fourme* provengan directamente de Pacioli o a través del primer tratado inglés de partida doble, obra de Hugh Oldcastle (1543), o de la versión inglesa de Ympyn (1547). De este modo, el primer capítulo de Peele, en el que se dan consejos al contable de lo que es estrictamente necesario, guarda cierta similitud con el primero de Pacioli, aunque el fraile italiano resulta ser más prolijo en lo que un mercader precisa. La preocupación por la conservación de documentos y de la correspondencia, que poco tienen que ver con la teneduría de libros, está presente en Pacioli y en Peele. El capítulo XI de Peele (de forma errónea figuran dos capítulos numerados con esta cifra; el primero corresponde al X) dice que el inventario se debe cerrar en el día, "which in no wise must be deuided into mo[re] daies then [than] one", se asemeja al II de Pacioli, "e tutto detto Inventario si deve tenere in un medesimo giorno perchè altramente darebbe travaglio nel maneggio futuro"⁶. Pero Peele, lo mismo que Mellis (1588), no esgrime ninguna razón para este requisito a diferencia de Pacioli que afirma que, de no hacerse se entorpecerá el negocio. Tenemos otro caso referente a las cuentas del negocio minorista del mercader. Peele dice en el capítulo IV que el empleado que regenta la tienda no debe ser considerado deudor de la mercancía enviada al establecimiento:

If your shoppe wherin you do retaile, be kept by your prentices, for any wares therinto deliuered, nor yet to a Journeyman, *without he consent & agree therunto*, and be willing to make answeere for your goodes so deliuered⁷.

⁶ James Peele, *The maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng, after the order of the moste worthie and notable accompte, of Debitour and Creditour set foorth in certain tables, with a declaration therunto belongyng, verie easie to be learned and also profitable, not only unto suche, that trade in the facte of Marchaundise, but also unto any other estate, that will learne the same.* 1553. Imprinted at London, by Richard Grafton, printer to the Kinges Maiestie. Cum priuilegio ad imprimendum solum. Para las citas de Pacioli utilizamos Fra Luca Paciolo, *Tractatus de Computis et Scripturis. Trattato de' Computi e delle Scritture*, con Prefazione e Note, Edito per cura del Prof. Vincenzo Gitti, Torino: Tip. e Lit. Camilla e Bertolero, 1878, p. 37.

⁷ La itálica es nuestra.

Este concepto está recogido en el capítulo XXIII de los tratados de Pacioli y Mellis. Las coincidencias vistas hasta ahora podrían llegar a considerarse una mera casualidad con independencia de que estén incorporadas al tratado de Peele.

En otros casos, en los que parecen existir resonancias de Pacioli en Peele, se puede contemplar la originalidad de éste. Así sucede con el primer capítulo de Pacioli en el que dice que lo primero y más importante para un mercader es el dinero o *sustancia* y que muchos acaudalados mercaderes italianos comenzaron sus negocios sin más activos que los créditos recibidos:

... la pecunia numerata e ogni altra facultà sostanziale, *iuxta illud phy. unum aliquid necessarium est substantia*, senza il cui suffragio mal si può il maneggio trafficante esercitare; avvenga che molti, già nudi, con buona fede cominciando, di gran faccende abbino fatto, e mediante lo credito fedelmente servato in magne ricchezze sieno pervenuti, chè assai per Italia sieno discorrendo n'abbiamo conosciuti⁸.

También Peele, en el capítulo II de *The maner and fourme*, alude al mercader que inicia su negocio sin activos: "... he that hath no goodes (but suche at his beginnyng, he taketh on credite) nedeth no Inuentorie, but maie begin with his Journall". Weddington (1567) también lo menciona; las palabras que utiliza indican que pudo tener las de Peele como modelo.

Un segundo ejemplo se refiere al hecho de que, en la práctica más temprana de la partida doble, toda la información recogida en el Libro Diario también se encuentra en el correspondiente Mayor y que todas las partidas de ambos libros están entrelazadas. Pacioli, en su capítulo XV, señala que si un mercader perdiera su Libro Mayor, lo podría reconstruir desde el Diario:

E nota che avendo tu perduto il tuo Quaderno per alcun caso di ruberia o incendio di fuoco e naufragio, ecc., e avendo tu l'uno degli altri due libri, cioè Memoriale ovvero Giornale, con esso ptrai sempre rifare un altro Quaderno con le medesime partite a di per di e ponerle al numero delle medesime che in quello perso si ritrovavano; massime avendo tu il Giornale dove quando ne levasti le partite e ponesti al Libro, tu in margine vi

⁸ Fra Luca Paciolo, *opus cit.*, p. 34.

ponesti i due numeri dei debitori e creditori l'uno sovra l'altro, che chiamavano le carte del Quaderno dov'erano situati; ed appunto a tante carte li potrai fare ritornare con tuo ingeno. E questo basti quanto a una partita posta⁹.

Peele, a su vez, en *The maner and fourme* considera otra implicación de la correspondencia entre Diario y Mayor. Al final del capítulo VIII aconseja que, en caso de desacuerdo entre el mercader y su contable o factor, aquél deberá poner el Libro Mayor bajo su custodia:

... when it shall chaunce (as many times it dooeth any variaunce, betwene the owner of the accompt, and the said accompt keper: by reason wherof, the owner foorth with, will receiue into his custodie that his accompt, then is to bee deliuered unto hym, but the Quaterne onely, and the Journall hauyng all thynges agreable therunto, to remain in the others custody whereby there can be no maner of subtletie wrought, of neither part, by any alteracion: for these twoo bookes ought alwaies to agree, as indentures.

El segundo tratado de Peele carece de reminiscencias paciolianas. Lo más cercano que tiene al texto de Pacioli se encuentra al final del diálogo entre el mercader y el maestro. Éste señala: "... accordinge to the prouerbe whear order is not kepte ther must nedes be confucion". Pacioli expresa en latín el mismo sentir en el primer capítulo de su tratado: "luxta comune dictum, ubi non est ordo ibi est confusio". Oldcastle, a través de la reedición de Mellis de 1588, viene a decir lo mismo:

... the businesse misordered out of due place, myght cause great errour and confusion, according to a common saying: Vbi non est ordo, ibi est confusio. Which is to meane: there must needes follow much confusion, where is no order¹⁰.

Otro caso de préstamo, o coincidencia, se encuentra en la clasificación que hace Peele referente a qué cosas se deben registrar en el Borrador y no deben aparecer en el Diario y, por extensión, tampoco en

⁹ *Ibid.*, pp. 68-69.

¹⁰ John Mellis, *A briefe instruction and maner hovv to keepe bookes of Accompts after the order of Debitor and Creditor*, as well as for proper Accompts partible & c. By the three bookes named the Memoriall Journall & Leager, and of other necessaries appertaining to a good and diligent marchant. The which of all other reckonings is most lawdable: for this treatise well and sufficiently knowen, all other wayes and maners may be the easier & sooner discerned, learned and knowen. Newly augmented and set forth by John Mellis Scholemaister, 1588. Imprinted at London by Iohn Windet, dwelling at the signe of the white Beare, nigh Baynards Castle, 1588.

el Mayor. Ese sería el caso del dinero o de las cosas que se toman prestadas, o se prestan, por unos días:

... some of the percelles in the memoriall shall neuer be borne into the Journall, that is to saye, money and wares borrowed or lent for a daye ij or iij, and beinge receaved or deliuered agayne, is there uppon to be discharged presently without anye farther trauaile, sauinge to crosse the percell and mencion the tyme of receipt at deliuey thereof in the margent.

En efecto, los datos sólo se anotan en el Borrador y cuando se devuelve el préstamo, se tacha la anotación.

Pacioli, a su vez, en un párrafo al final del capítulo sin numerar de su tratado, titulado "Casi che accade mettere alle ricordanze del mercante", menciona los préstamos de joyas o vajilla de oro o plata en favor de un amigo por un tiempo entre ocho y quince días. Teniendo en cuenta que los va a devolver, el asunto no debe anotarse en el Libro Mayor, sino únicamente en un diario que el fraile italiano denomina *ricordanze*:

Prestando qualche gioia, o vasellamenti d'argento o d'oro, a qualche tuo amico per otto quindici giorni, di queste tali cose non si mettono al Libro, ma se ne fa ricordo alle ricordanze, perchè fra pochi giorni l'hai a riavere¹¹.

Y lo mismo habrá de hacerse cuando se reciban préstamos de amigos. Pues bien, cabe preguntarnos: ¿en quién o en qué se inspiró Peele, en el tratado pacioliiano o en la práctica diaria? Oldcastle (1543), a través de la edición de Mellis (1588), en el capítulo XXIV, sigue a Pacioli, aunque no se limita a los préstamos a corto plazo:

... you may put in remembrance any vessell, plate, implement of your shoppe, or any other thing that you sende to your friends, with diuers other matters, that you woulde keepe in remembrance, as the birth of children, the death of friends, or any other notable thing.

Ympyn (1547) también alude al tema en su capítulo XXIII, aunque no hay ninguna indicación de que se esté refiriendo a préstamos concedidos a amigos por un breve espacio de tiempo:

... suche thinges as is not mete to be written in the Journall, nor in the greate boke (...). there is requisite

¹¹ Fra Luca Paciolo, *opus cit.*, p. 136.

also to be kept a Memoriall boke, when ye shall write what thynges ye lend out as hattes, bogettes, males, botes, clokes, woodknives or any other thyng...

Figura 1: Girolamo Castiglione Cardano, *Practica Arithmetice, & Mensurandi singularis* (1539)



El tema de los préstamos a corto plazo es uno de los doce aspectos, en concreto el once, de que consta la exposición latina de teneduría de libros -de cuatro páginas de extensión-, recogida en el tratado de Cardano, *Practica Arithmetice & Mesurandi singularis* (1539), capítulo LX, titulado en el índice "De ratione librorum mercature" y en el texto "De ratione librorum tractandorum" (véase Figura 1):

11. Reru(m) viliu(m) & mutuor(um) sub breui tempore dator(um) aut acceptor(um) nulla fiet qua(n)qua(m) magni sint pr(oe)tii memoria in libris sed in paruo quoda(m) rer(um) quottidianar(um) libello¹².

III

Es un hecho que el *Qvaderno doppio col suo giornale* (1540) de Domenico Manzoni está presente en *The maner and fourme* de Peele en lo tocante a la numeración de las partidas en el Diario y a su referencia en el texto¹³.

El Profesor Kats señala otras similitudes entre Manzoni y Peele, lo que, a su entender, demuestra que el tratado de Manzoni era conocido en Londres:

Booth size the approach of the coming year as an opportunity of dedicating their work to their patrons and are prompted by the same lofty motives in the compilation thereof; the Italian, in order to benefit his fellow men, according to the talents that God has given him, the English author will, according to the small Talent that God has given him, apply his study and whole endeavour to profit a common wealth, and if he is compelled to say with Peter: "Gold and silver have I none," the other confesses: "Riches I do not possess." Manzoni had lived laborious days and sleepless nights in compiling his treatise, while Peele assures his patron and the reader that the writing of his book had been very painful to him. The Italian can only write in the simple language (Venetian vernacular) that he had learned from his mother; polished composition must not be expected of him, and the English author does not write with subtle terms of other languages but rather uses such plain and familiar speech as, in our language he can devise, and both endeavour to write so lucidly that any reader would understand the art at once and be able to apply it. Like Manzoni, Peele numbers and annotates the entries in the

¹² Girolamo Castiglione Cardano, *Practica Arithmetice, & Mensurandi singularis*. In qua que preter alias co(n)tinentur, versa pagina demonstrabit, Mediolani [Milán]: Annoa virgineo partu. M.D.XXXIX. Antonius Canellioneus Mediolani imprimebat impensis Bernardini Calusa.

¹³ Domenico Manzoni, *Qvaderno doppio col suo giornale*, novamente composto, & diligentissimamente ordinato, sicondo il costume di Venetia. Opera a ogni persona vtilissima, & molto necessaria. Di Dominico Manzoni Opitergiense. Cvm gratia et privilegio del Illustrissimo Senato di Venetia, per Anni diece. MDXXXX.

journal, though with a slight difference in the arrangement; both use P(er) and A (in English By and to) in the text of their ledgers, which both call Quaterno or Quaterne. In compiling the journal entries Peele tells his readers: "Your general rule is ... to make the thing or things received debtor to the thing or things delivered, or the receiver debtor to the deliverer," which Manzoni puts this way: "He who sells for ready money always makes his cash debtor, and he who buys makes his cash creditor, and if the sale is on credit, then the seller makes the buyer debtor, and he who buys makes the seller creditor." Both speak of the memorial book but omit to exemplify it. Manzoni uses the letter R(to), i. e. "Resto" to denote balances transferred to or from another folio in the same or a new ledger; Peele teaches the use of the letter R for the same purpose, and if the Italian has an accounting year covering 12 months (1/3-28/2), Peele's "Maner and Fourme," too, covers twelve months, i.e. from the 25th to the 25 May following. Manzoni precedes his journal by a "Tavola" in which 300 entries are arranged in sections or chapters. Similarly, Peele arranges his entries in a methodical way and number them so that they may easily be traced in the journal¹⁴.

IV

La influencia de Ympyn, por su tratado holandés/francés (1543) y la traducción inglesa (1547), se aprecia en *The pathe waye* en el cierre del Libro Mayor y en la forma que ambos tienen de tratar las operaciones de trueque.

Ympyn se ocupa, de forma breve, del procedimiento de cierre en su texto. Sin embargo la brevedad de la exposición está compensada, y con creces, en el modelo de libros de cuentas que añade. El tratado de Ympyn es el primero de la literatura contable que incorpora una cuenta de balance como cuenta (la última) en el Libro Mayor saldado y cerrado. Igualmente es pionero en presentar con detalle las partidas de apertura en el nuevo Libro Mayor, con lo que el lector, en la práctica, no tendría dificultad en abrir un nuevo Libro Mayor con la información proveniente de su predecesor. Peele, en sus dos tratados, presenta la apertura de un nuevo Libro Mayor con sus partidas iniciales (si bien en *The maner and*

¹⁴ P. Kats, "James Peele's 'Manner and Fourme,'" *ed. cit.*, pp. 41-42.

fourme no está tan claro por la inclusión, que parece ser un añadido de última hora, de partidas referentes a operaciones de sociedades). No obstante, Peele no siguió el ejemplo de Ympyn en otros aspectos recogidos en *The maner and fourme*. En su cuenta de balance *-ballaunce of accompt-*, en el antiguo Libro Mayor, los saldos de la cuenta de capital *-stocke-*, y de la de pérdidas y ganancias se muestran de forma independiente, mientras que en el modelo de Ympyn el saldo de cierre de esta última se transfiere a la cuenta de capital, con lo que el saldo de cierre se refleja en la cuenta de balance. Es más, a diferencia de Ympyn, Peele tiene una especie de cuenta de balance de apertura en el nuevo Libro Mayor. En esta cuenta *-Remain of balauce in the last yeres accompte-*, los saldos individuales de la cuenta de activo se muestran en el Haber y los saldos de la cuenta de acreedores en el Debe. Las partidas de compensación para esa cuenta restante (*remain*) se muestran en su debida forma, en el Debe o Haber de las nuevas cuentas del nuevo Libro Mayor. La cuenta restante (*remain*) se salda con la siguiente partida: "this reste taken on Creditor side, is the owners his nete substaunce, beyng borne to ballance in folio...". Pero no se indica ningún folio ni ninguna cuenta de capital en el recién abierto Libro Mayor. Si en este paso Peele hubiera realizado un saldo de comprobación de post-inventario, como el que menciona en el segundo diálogo de su tratado de 1569, habría comprobado que en el nuevo Libro Mayor no se cumple la máxima de que todo deudor tiene su acreedor y todo acreedor su deudor.

El propósito de Peele no está claro. Es posible que pretendiera que la cuenta de balance en el nuevo Libro Mayor fuera una cuenta de balance de apertura en la que las partidas de la cuenta de balance de cierre del Libro Mayor precedente se repetirían pero de forma inversa. Si Peele hubiera mostrado el saldo de apertura en la nueva cuenta de capital, no habría duda de sus intenciones. Si lo hubiera hecho, la inversión de la cuenta de balance de apertura habría sido el primer ejemplo de la literatura contable sobre este procedimiento que, por otra parte, ya lo utilizaban algunos mercaderes en sus cuentas¹⁵.

Entre 1553 y 1569 se publicaron tres libros en los que la constitución de una cuenta de balance invertida se incorpora de modo apropiado al proceso de saldo y cierre. El primer ejemplo lo encontramos

¹⁵ *Ibid.*, p. 42.

en *Specchio Lvcidissimo* (1558) de Aluise Casanoua¹⁶, aunque el autor no explica el procedimiento. John Weddington, a su vez, en *A breffe instruction how to kepe, marchantes bokes of accomptes* (1567) describe, explica y da ejemplos de la cuenta de balance de apertura. Según Weddington, lo que hay que hacer es:

... fyrst make the Debitor perte of the ballans Creditor at the beginnige of your newe great Boke, to saie upon the seconde leaff in all thingis, like as it standethe in your olde great Boke, and the Creditor perte of the same ballance upon the Debitor side or fyrst leaff of your saide newe Boke, and by this manner you shall in Debitor and Creditor lincke, the one great Boke, withe the other, And all this beinge don, make other newe, accomptis in your new great Boke, for the same rest is, to saie for the Creditor side of the ballans make Debtors alonge in your newe great Boke, and for the Debitor side of the ballans, make Creditors alonge in your saide newe great Boke, and so you shall finde all the net restis of the saide accomptis to stande in like order, as in your olde great Boke, wherin you maie write all your businis untill it be full also, and then do withe that as you haue don withe your other olde Boke, unto the wiche this maye suffice -as more plainly aperethe at thende of this Boke in fo. 43.-¹⁷.

Pierre Savonne, en su tratado *Instrvction et maniere de tenir livres de raison ov de comptes par parties dovbles* (1567) también describe la inversión de la cuenta de balance de apertura. Argumenta que es necesaria por razones técnicas de la teneduría de libros y también porque, con esta cuenta al inicio del nuevo Libro Mayor, no hace falta consultar el antiguo¹⁸.

¹⁶ Aluise Casanoua, *Specchio Lvcidissimo*, nel quale si uedeno essere diffinito tutti i modi, & ordini de scrittura, che si deue menare nelli negotiamenti della Mercantia, Cambii, Recambii, con li loro corrispondente, disgarbugliando, & illuminando l'intelletto a negotianti. Opera non piv veduta, composta per Aluise Casanoua, Cittadin Venetiano, Anno Domini. M.D.LVIII. Con gratia et Privilegio dell'illustrissimo Senato di Venetia per anni diece.

¹⁷ John Weddington, *A breffe instruction, and manner howe to kepe, marchantes bokes of accomptes*. After the order of Debitor and Creditor, as well for proper accomptes, partable, factory, and other, & c. Verry nedefull to be knowen, and vsid of all men, in the feattis of marchandize. Novve of late nevly, set forthe, and practisyd, By Iohan Weddington Cyttizen of London. M.D.LXVII. The trewth the sekethe no corners. Prenttyd in Andvvarpe by Petter van Keerberghen dvvellinge by ovvre lady Charche at the signe of the golden Sonne. Cvm Gratia et Privilegio.

¹⁸ Pierre Savonne, *Instrvction et maniere de tenir livres de raison ov de comptes par parties dovbles*: Avec le moyen de dresser Carnet pour le virement & rencontre des parties, qui se font aux foires es payements de Lyon, & autres lieux: Livre necessaire a tous marchans & autres personnes, qui s'entremectent d'aucunes affaires, ou negoces affectées a quelques conference ou rendition de comptes. Par Pierre Savonne, dict Talon, natif d'Auignon, Conté de Benisse A Paris. Au Compas d'Or, Rue Saint Jacques. M.D.LXVII. Avec privilege dv Roy.

En el segundo libro de Peele se aprecian influencias de Weddington, pero no se incorporó esta innovación, con lo que su procedimiento para el cierre del Libro Mayor es semejante al de Ympyn.

En *The maner and fourme* Peele demuestra que conoce el ejemplo de Ympyn. Así, en el capítulo VIII señala:

There is other waies to make your Balluunce, but all commeth to one effect, as to *bryng your gooddes remainyng therunto, in one totall, bearing the particulers into a newe Quaterne booke, from eche seueral accompt: hauyng a double folio in your Balluunce*, with other thynges, whiche herein to be spoken of, should litle profite, for that one onely ordre can but be taught in one booke¹⁹.

La práctica que Peele menciona sólo está presente en Ympyn y no en ningún otro tratado publicado antes de 1553; vuelve a aparecer en *The pathe waye*. Ympyn traspassa los saldos de cierre de las cuentas de mercaderías a una cuenta única que, a su vez, se traspassa a la cuenta de balance de cierre. Esta cuenta colectiva se vuelve a abrir en el nuevo Libro Mayor y se cierra inmediatamente, trasladando las cantidades individuales a las diversas cuentas de mercaderías que se han vuelto a abrir. Ni Ympyn ni Peele explican el objeto de la cuenta de *mercaderías restantes* -*goodes remayninge*-. Suponemos que formaba parte de una operación de limpieza para aligerar la cuenta de balance de algunas partidas. No está de más recordar que Wolfgang Schweicker, en su tratado *Zwifach Buchhalten* (1549) agrupa los saldos de deudores y acreedores en dos cuentas colectivas para la apertura de la cuenta de balance²⁰.

En el segundo tratado de Peele (1569) hay dos columnas de referencia a cada lado de la cuenta de balance en el primer Libro Mayor (A), encabezadas por las letras A y B respectivamente. Conviene recordar respecto a los Libros Mayores de este tratado que el primero está marcado con la letra A y el segundo con la letra B. Este sistema también se observa en Casanova y Weddington. El primer Libro Mayor de *The maner and fourme* está marcado con el signo de la cruz y el segundo con la letra A, siguiendo el método de Pacioli, Manzoni e Ympyn. Pues bien, Peele en *The pathe waye* explica que en la columna A se anota el número del folio

¹⁹ La itálica es nuestra.

²⁰ Wolfgang Schweicker, *Zwifach Buchhalten* sampt seine(n) Giornal, des selben Beschlus, auch Rechnungzuthun & c..... Nürnberg: Johan (n) Petreius, 1549.

de la cuenta en el Libro Mayor A del que procede la partida; y en la columna B se anota el número del folio de la cuenta abierta en el nuevo Libro Mayor marcado con la letra B. Peele dice que, de esta forma, "I have used as muche breuite as maye posible be put in practice, and have rejected the tediousnes that diuers use therin". Peele, además, contempla el uso de la denominada cuenta de *mercaderías restantes -goodes remayninge-*, que dispone de dos columnas de anotación, con lo que evita la necesidad de abrir una cuenta colectiva en el nuevo Libro Mayor. En este sentido, Peele mejoró el modelo que siguió.

V

Las operaciones de trueque se hallan descritas y explicadas en la inmensa mayoría de los primeros tratados contables de partida doble. Sin embargo, no está de más reparar en que la atención recibida se debe más a su utilidad como ejemplo de la dualidad de las operaciones que a la importancia de trueque en las relaciones comerciales de la época.

En la teneduría de libros del momento se solía tener una única partida simple en el Libro Diario para el intercambio directo de mercaderías contra mercaderías. En una cuenta de mercaderías se cargaba y en la otra se abonaba. Una variante que se daba era la de disponer de dos partidas simples en el Diario: el mercader con el que se hacía el negocio figuraba como acreedor en una y como deudor de lo mismo en la otra. Ambas alternativas ya están recogidas en el tratado de Manzoni. Cuando el valor de las mercaderías que se intercambiaban no coincidía, la diferencia se satisfacía en metálico, en pagarés de deuda o en una combinación de ambos sistemas.

Pacioli se ocupa del valor de las mercaderías o activos intercambiados que hay que anotar en las cuentas del Libro Mayor. El trueque es un aspecto importante para el fraile italiano. La aritmética de las operaciones de trueque es el tema de un *Tractatus* independiente de la *Summa (Distinctio 9, Tractatus 3)*. En el *Tractatus* sobre teneduría de libros, capítulo IX, Pacioli cita nueve formas de comprar mercaderías: "Dei nove modi per i quali comunemente si costuma frai i mercanti comprare e delle mercanzie, quali al più delle volte di necessità a tempo si comprano". El tratamiento contable del trueque ocupa el capítulo XX. En él Pacioli explica que es preciso mostrar las mercaderías intercambiadas en su valor en metálico con el fin de que se pueda determinar si se

producen pérdidas o ganancias con estas mercaderías. Si se anotan valores distintos en el Libro Mayor sería imposible determinar las consecuencias. El mismo consejo lo repite al final del *Tractatus* en el capítulo no numerado "Casi che appartiene a mettere al libro de' mercanti", en el que se aconseja al lector que valore la pimienta adquirida por trueque según su cálculo del valor monetario: "... stima quello che vale il piper, a tua discrezione, a denari contanti"²¹.

Ympyn se ocupa de este tema de forma más minuciosa. Su capítulo XVIII, que corresponde al XX de Pacioli que acabamos de ver, lleva el siguiente encabezamiento: "How to kepe accomptes of chaunges, called Barrato in Italian". Ympyn advierte de que "... in this thyng is speciall hede to bee taken, for in this maner of choppyng and chaungyng lieth greate hasard and daungier, and no little deceite and falsehed is wrought therin...". Distingue entre intercambios ordinarios, en los que la mercadería que se trate debe anotarse en ambos lados al precio del mercader, y el concepto de trueque que él tiene: ambas partes poseen un mismo objetivo: engañar al otro. Las partidas para este tipo de trueque engañoso se muestran en el modelo de Diario. Se precisan cuatro partidas simples. La cuenta de trueque (según terminología de Peele) se carga a la otra parte por la operación de las mercaderías recibidas, valoradas al precio de la transacción. En la siguiente partida se invierte el cargo y el abono para registrar las mercaderías traspasadas a la otra parte. Las partidas tercera y cuarta registran, a precio real y no al precio inflado de la transacción, un abono en la correspondiente cuenta de mercaderías por las mercaderías recibidas y un cargo en la correspondiente cuenta de mercaderías por las mercaderías enajenadas. En cada caso, la cuenta de trueque recoge el contrabalance del abono y del cargo, ya que al ser cantidades iguales, la cuenta queda saldada. Ympyn asegura que con este procedimiento siempre se sabe si uno pierde o gana con el trueque. Peele adopta este sistema en *The pathe waye*, siendo un préstamo directo de Ympyn. Muestra varios ejemplos que comienzan con los números 107-108, referentes a mercaderías entregadas o recibidas por trueque a precio excesivo. Las partidas están anotadas como en Ympyn, con la única diferencia de que las partidas tercera y cuarta no están registradas en el Diario sino que se pasan directamente (es posible que desde el Borrador) a las cuentas del Libro Mayor con el fin de -según Peele-, "to avoyde prolixitie". Al mismo tiempo, señala que:

²¹ Fra Luca Paciolo, *opus cit.*, p. 134.

... if you marke well, ye shall perceave therby that thacco(m)pte of barter is not onlye ballanced, but also the goodes receaved and deliuered at the excessyue are uniformelie charged and discharged, as if they had bene bought and solde for readie monie.

Ni Ympyn ni Peele contemplan la posibilidad de que el mercader se dé cuenta de que ha obtenido beneficios porque en la operación de trueque la otra parte le ha pagado de más. Esta omisión sorprende, sobre todo, en Ympyn, pues insiste en que en las operaciones de trueque hay que ser muy astuto.

El Profesor Kats ha observado también otras correspondencias entre los tratados de Ympyn y Peele²². Así, se produce una indicación de cambio de fecha entre dos líneas del Libro Diario de *The maner and fourme*, siguiendo el modelo de Ympyn. Se considera que cualquier espacio en blanco en la parte inferior de la página del Diario es inútil; con el fin de evitar el añadido de partidas fraudulentas se traza un conjunto de barras oblicuas. Otra semejanza es la utilización de números romanos en las columnas del dinero del Libro Diario de *The pathe waye*, aunque esto no sucede en el primer tratado. Todas estas correspondencias nos llevan a concluir que entre 1553 y 1569 Peele estudió a fondo el tratado de Ympyn y reflejó esas ideas en su segundo libro.

VI

Sabemos que del libro de Hugh Oldcastle de 1543 no ha sobrevivido ninguna copia. Todo lo que conocemos de su contenido lo deducimos de la presunta reedición que John Mellis publicó en 1588²³. En el prefacio Mellis dice que él es un mero

renuer and reuer of an auncient old copie printed here in London the 14. of August, 1543. Then collected, published, made and set forth by one Hugh Oldcastle Scholemaster, who as appeareth by his treatise then taught Arithmetike, and this booke in Saint Ollaues parish in Mark Lane.

²² P. Kats, "De invloed der Nederlanders de 16e en 17e eeuw op de Engelsche literatuur van jhet boekhouden", *ed. cit.*

²³ Cfr. Juan Lanero Fernández, *El esplendor de la teneduría de libros: la partida doble en los tratados contables ingleses de la dinastía Tudor (1543-1588)*, Universidad de León: Tesis Doctoral, 2004.

Y en la última página del texto podemos leer:

Here endeth my Author, and for the better and plainer vnderstanding and practise of these rules, I haue hereunto added a little Inuentorie, Iournal, and Leager, as followeth: with a briefe Treatise of *Arithmetick* all together. & c.

Consecuentemente, el modelo de libros de cuentas es obra de Mellis; de lo que se deduce que el tratado de Oldcastle, como la exposición de Pacioli, carecían del mismo. Por lo tanto, no es sencillo determinar si Peele se vio influido por el tratado de Oldcastle. Una de las dificultades con la que nos encontramos es que buena parte del texto Oldcastle/Mellis es tan semejante al de Pacioli que existe fundamento para dudar si las correspondencias existentes entre Peele y Oldcastle/Mellis se deben a una influencia directa o si, por el contrario, Peele las recibió de Pacioli o a través de Ympyn. Otra dificultad dura de salvar es que Mellis modificó el texto de Oldcastle en modo y lugares que no pueden precisarse con exactitud. Mellis informa a sus lectores de que en varios sitios ha procurado embellecer y aumentar la obra al dictado de sus modestos conocimientos. Así las cosas, cuando el texto de Oldcastle/Mellis se aparta de los de Pacioli, Manzoni o Ympyn, pero se corresponde con el de Peele, existe la incertidumbre de si éste se inspiró en el original de Oldcastle o si Mellis *mejoró* el texto con nuevas aportaciones tomadas de Peele. No obstante, todo indica que las novedades que se perciben en los tratados de Peele y Mellis son atribuibles al primero. Varios son los aspectos que cobran relevancia en esta interpretación. Como ya hemos señalado, los modelos de Mellis son suyos y no de Oldcastle; se puede deducir que para recopilar la información necesaria para esta parte de su libro, Mellis manejó la obra de Peele. A juicio del Profesor Kats, el material que Mellis nos presenta refleja la influencia directa de Peele²⁴. Igualmente parece que Mellis se sirvió del tratado de Weddington. Por consiguiente, la parte de la exposición de teneduría de libros que Mellis añadió al original de Oldcastle dispone de numerosos préstamos provenientes de Peele y Weddington. Además, tenemos el detalle de que el título de la reedición del tratado de Oldcastle coincide con el de Weddington en sus veinticinco primeras palabras.

²⁴ *Ibid.*, p. 172.

Por otra parte, no debemos echar en saco roto el aspecto de que cuando Peele maneja los tratados de sus predecesores siempre introduce modificaciones propias. No obstante, algunos de los párrafos comunes en Peele y Mellis, que no son de origen pacioliiano, son similares en palabras y estructuras en los tratados más notables del período. Sería sorprendente, pues, que Peele hubiera evitado el préstamo directo cuando se inspiró en todos los autores que influyeron en él salvo en el caso de Oldcastle. Esa correspondencia entre Peele y Mellis nos induce a pensar que el innovador fue el primero. Veámoslo en dos ejemplos. En *The pathe waye* Peele tiene un modelo de libros de cuentas para el negocio del propietario, en su calidad de mercader, separado de los libros de cuentas privados en los que figuran los intereses comerciales del propietario y otros asuntos financieros. El Inventario de apertura para el Libro Mayor del negocio sólo incluye dinero, deudas y mercaderías. Una vez que los acreedores se deducen de la suma de activos del negocio, "The remayne is the net substance, stocke or capitall, by thowner putt in trafique of marchandise".

Mellis en su capítulo III sigue a Pacioli en lo tocante a que, en el Inventario, no se asignan valores monetarios a cada uno de los activos no financieros. De este modo, no se adscriben valores monetarios a una serie de mercaderías, aunque sí se especifica que se deben anotar otros detalles, como: "Item I finde in grocerie wares thus many bales of ginger and so many cases of suger marked with such markes: Rehearsing euery sort by it selfe with his number signes and waight".

Los activos no financieros como los muebles y el ajuar de la casa están incluidos. Sin embargo, el capítulo concluye con las siguientes palabras:

The(n) gather together the whole summe of your ready money, debtes and goods, And therefrom Substract the totall summe of your Creditours, and the remaine is the net rest, substance or capitall of the owner to be put in a trafique, & c.

Resulta evidente que Mellis insertó un párrafo indebido de Peele en la exposición pacioliiana del tratamiento de Inventario de Oldcastle. Esta inserción resulta inequívoca, pues el término *net rest* que utiliza Mellis también aparece en Peele como sinónimo de capital o *net substance*. Pero Mellis también se sirve de *The maner and fourme* cuando se ocupa del Inventario. Éste, en el modelo de libros de cuentas, incluye activos personales y del negocio, cada uno de ellos con su valor monetario. El

orden de los activos es el mismo que el de Peele y se aparta del de Pacioli que Mellis sigue en el capítulo III. Al adaptar su modelo de inventario al del primer tratado de Peele, Mellis olvidó modificar el enfoque paciliano de Oldcastle en el texto, con lo que la fraseología de éste y el ejemplo pedagógico difieren.

Todavía queda un segundo caso referente a los modelos de rayado de los libros de cuentas que se insertan en el texto. En *The pathe waye* el maestro explica a su discípulo "What bookes are nedefull & the preparation of them", y le dice que no es preciso rayar ni el Inventario ni el Borrador: "Your Inuentorie or Memoriall shall not nede to be ruled but the maner of rulinge the Journall and Leager shall ensue, to saye". Acto seguido se abre un apartado, de dos páginas de extensión, con el siguiente encabezamiento:

This page cominge next, declareth how euerye leafe / and side in the Journall must be ruled, and the other two sides / followinge, declare howe everie face of accompte in the leager or greate booke (lyinge open) shallbe ruled, the one for the debitour / side, and the other for the creditour.

Después de las páginas rayadas, el discípulo dice que las ha estudiado con detenimiento y que ha entendido perfectamente a su maestro. El trazado de líneas se presenta poco a poco y en su debido lugar. Ejemplos similares de rayado y de índice del Libro Mayor, con una extensión de cuatro páginas, aparecen al final del capítulo XII de Mellis. El paso del texto al modelo es brusco. Además, a diferencia de Peele, los ejemplos aparecen varias páginas después de la que contiene la descripción del rayado. El propio capítulo XII se ocupa de un asunto distinto, como es el traspaso de partidas del Diario al Mayor, enfoque que claramente refleja el capítulo XIV de Pacioli.

Por todo lo que acabamos de ver, inferimos que el material de Mellis que no es pacioliano corresponde a préstamos que Mellis tomó de Peele. Esta deducción también es aplicable a la Norma de cargos y abonos del capítulo IX de Mellis que, exceptuando la ortografía, es la misma de *The pathe waye* de Peele: "All thinges receiued, or the receiuer must owe to all thinges deliuered, or to the deliuerer". Y lo mismo que en Peele, Mellis aconseja que la norma se aprenda "by rote, as by reason". En ambos libros la norma está impresa en caracteres romanos para destacarla de la impresión en letra gótica que la rodea.

VII

En el capítulo V de *The maner and fourme*, Peele afirma que "You shall understande that euery one parcell in the Journall, ought to bee twoo in the Quaterne". Son palabras que tienen resonancia de Pacioli y de otros autores. Esta afirmación de Peele implica que cada partida del Diario indica una cuenta del Libro Mayor en la que hay que cargar y otra en la que hay que abonar. Las partidas simples del Diario de esta naturaleza podemos observarlas en Pacioli, Tagliente, Manzoni, Ympyn y en el primer tratado de Peele. No obstante, también se encuentran ejemplos de partidas compuestas del Diario en la práctica más temprana de la partida doble. Nos estamos refiriendo a una partida del Diario que debe cargarse o abonarse en más de una cuenta del Libro Mayor; ese sería el caso cuando las mercaderías se venden en parte en metálico y el resto a crédito. Pacioli conocía esta práctica. Así en su capítulo XI menciona una o varias cuentas en las que se debe cargar o abonar desde una partida del Diario. Manzoni sigue su ejemplo. Y, en el capítulo III de *The maner and fourme*, Peele también admite esta posibilidad cuando dice que habrá que poner una o varias cifras en la columna de referencia en el Libro Diario para el traspaso al Mayor (según el número de cuentas abiertas en éste) por encima o debajo de una "litle overthwart stroke". Es de suponer que las partidas compuestas del Diario no estaban incluidas en los modelos de los tratados porque cualquier transacción, por compleja que sea, se puede descomponer en un conjunto de partidas simples del Diario; y porque las partidas simples demuestran la naturaleza doble de las operaciones de forma más clara que las compuestas.

Nos encontramos con ejemplos de partidas compuestas del Diario en obras que no son de inspiración pacioliiana como *Ayn new Kunstlich Buech* (1518) de Heinrich Schreiber²⁵; *Ein teutsch verstending Buchhalten* (1531) (véase Figura 2) y *Buchhalten, zwey künstliche und verstendige Buchhalten* (1546) de Johann Gottlieb²⁶; *Practique briefve*

²⁵ Heinrich Schreiber, *Ayn new Kunstlich Buech* welches gar gewiss und behend lernet nach der gemainen regel Detre, welschen practic.... Weytter ist hierinnen begissen Buechhalten durch das Zornal, Kaps und Schuldbuck... durch Henricu(n) Grammateum, oder Schreyber.... Nürnberg: Johannes Stuchs für Lucas Alantsee zu Wien, [1518].

²⁶ Johann Gottlieb, *Ein teutsch verstendig Buchhalten* für Herren oder Gesellschaffter inhalt wellischen process.... Darzu etlich Unterricht für die jugend un(d) andere, wie die Posten so ausz teglicher Handlung fliessen..., sollen im Jornal... eingeschrieben, und nach malsz zu Buch gepracht werden. [Nürnberg], F[riedrich] P[eypus], 1531; *Buchhalten, zwey künstliche unnd verstendige Buchhalten*..., Nürnberg: Joahn Petreius, 1546.

pour cyfrer et tenir livres de compte (1550) de Valentin Mennher²⁷. Weddington, a su vez, es el primer autor inglés que utiliza partidas compuestas en el Libro Diario. Igualmente, las encontramos en *The patheway* de Peele. Y, aunque el método de indicar en el Diario el traspaso a varias cuentas del Libro Mayor es diferente en los dos tratados, es bastante probable que Peele se viera influido por el que se había publicado dos años antes que el suyo. Peele incorpora el uso de partidas compuestas en su ejemplo 38. Expone el caso de un deudor al que se le concede un descuento si paga antes de la fecha acordada. Peele, en primer lugar, muestra dos ejemplos en el Diario, resultado de la descomposición de la transacción, en dos partidas simples. Acto seguido muestra dos partidas compuestas para el mismo tipo de operación e, igualmente, presenta las dos alternativas para otras transacciones. Utiliza el término *Reparticion apperteyninge to sundrie accomptes*, que representa las diversas cuentas que hay que cargar contra la cuenta que hay que abonar y detalla todas las cuentas relacionadas. Peele explica que con las partidas compuestas del Diario se economiza en partidas en el Libro Mayor,

... which order in some percelles will do greate ease, for happely a man maye bye or sell, at one instant many percelles of or to some one man, then by this order of repartinge, there needes but one somme in the margent of the Leager, for the creditour or debitour to aunswere a nomber of percelles eyther in debitour or creditour as the case requireth.

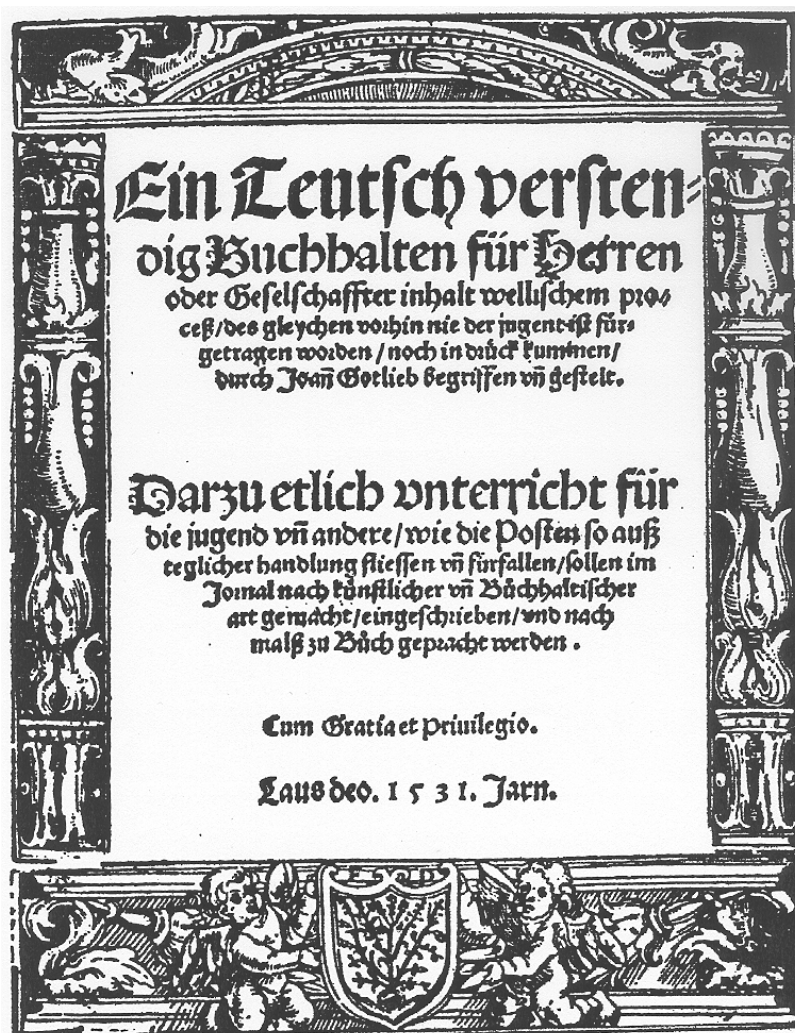
El término *repartition* o *repartition*, con la carga semántica de división o distribución, no se encuentra en la práctica más temprana en la que, por el contrario, sí hallamos los términos *severals* o *sundries* (gastos diversos).

Por otro lado, el uso de Libros Mayores secretos fue una práctica bien afianzada mucho antes de que se viera reflejado en la literatura contable. Así, en el tratado de Pacioli existen algunas consideraciones sobre la ocultación de información contable a los escribanos y a otros que tenían acceso a algunos libros contables, aunque no a todos. El franciscano italiano, en su capítulo X, afirma que las partidas del Inventario deberían asentarse en el Diario, pues este es -dice-, tu libro

²⁷ Valentin Mennher de Kempton, *Practique brifve pour cyfrer et tenir livres de compte touchant le principal train de marchandise*, Antwerp: Jan Loe, 1550.

secreto en el que el mercader podía registrar sus posesiones con todo detalle, incluidos los activos no financieros. Debemos recordar que en Pacioli las partidas del Libro de Inventario no están valoradas, salvo cuando su valor es la única unidad de medida, como dinero en efectivo o deudas y que, además del mercader, otros pueden asentar partidas en el Libro de Inventario. De este modo, el mercader que llevaba su propio Libro Diario podía ocultar a su personal la información relativa a sus activos privados y a su riqueza. En la misma línea se encuentra el capítulo IX de Mellis en el que el Libro Diario está definido como libro secreto y

Figura 2: Johann Gottlieb, *Ein teutsch verständig Buchhalten* (1531)



... therefore yee may therin shew write and expresse al
your goods moueable and inmoueable, rehearsing euey
parcel unto that leafe wherein it is sound, and also
recorde thereof where it may bee founde, be it in chist,
bore or bundell....

Mellis parece haber olvidado que en su capítulo III aconseja poner el valor de algunos activos no monetarios en el Inventario; además, en el modelo que propone, todos los artículos del Inventario figuran con su valor. Queda claro, pues, que Mellis fue inconsistente a la hora de modificar y aumentar el texto original de Oldcastle.

Ympyn, por su parte, aborda el tema de distinta manera. En su capítulo IV aconseja que las partidas del Libro de Inventario, que incluyen los valores de todos sus activos, no se anoten en el Borrador: "There are some that write in the beginnyng of this boke of Memoriall the Inventory, whiche I cannot praise, forasmuche as this boke commeth daily into the handes of every persone". El tratamiento del Diario no está claro. En su capítulo X apunta que las partidas del Inventario deben traspasarse al Diario "reserving the boke of your Journall Inventory to be locked in a cheste, that it be not made comon and knowen to all suche as shall hande or write in your boke...". Por tanto, para Ympyn el Libro Diario no es un libro secreto. El secreto se garantiza segregando y separando las partidas del Inventario. No está clara la necesidad de registrar los detalles del Inventario en el Libro Diario, pues las partidas del Libro Mayor pueden hacerse directamente desde el Inventario. En cualquier caso, en su modelo de Libro Diario Ympyn considera las partidas de apertura del Inventario de igual modo que otras partidas que le siguen. No hay rastro de su segregación.

Peele, a su vez, aborda el tema en el capítulo XI de *The maner and fourme*: "What is to be done of suche as will haue their substaunce kepte in secrete, and of circumspect hede to be taken, that eche parcel of the Jornall be truly cast before it be borne into the quaterne". La solución es la misma que presenta Ympyn:

They maye binde their inuentorye and the parcels therof
whiche are borne into the Jornall, in the formost ende
of their quaterne before the kalender [índice], and
beare the same parcels orderly bothe debtors &
creditors into the same quaterne.

Weddington fue el primero en describir la división del Libro Mayor en Libro Mayor secreto o privado, en el que el mercader anota sus

activos (privados y comerciales) y un Libro Mayor del negocio; a lo que añade una explicación de cómo deben interrelacionarse. Para *abreviar* Weddington no da ejemplos; es una tarea que queda en manos de Peele que abunda sobre el uso de dos Libros Mayores interrelacionados en *The pathe waye*: de una parte estaría el "greate Booke (...) for thaccomptes in trafique of Merchaundies", que llevaría el sirviente; y de la otra, el "greate boke of accomptes contayninge my Priuate reconinge writton and kepte in the custodie of me...", que, como se indica, llevaría el propietario. Es evidente la superioridad y la elegancia contable, si se nos permite la expresión, de este método para preservar el secreto. No obstante, Peele también se refiere al método de segregar los detalles del Inventario de los libros de cuentas a los que tienen acceso personas que no son ni sus propietarios ni sus contables. En el modelo de cuentas para las operaciones mercantiles del propietario -*trafique in marchaundise*-, el Inventario se registra en un libro aparte:

... this Inuentorie beinge a booke of it selfe, must by thacco(m)pte keper, be kept a parte, althoughe in this worke it be set before the iournall booke. And the reason is for that it maketh the stocke or capitall manifest, which is to be kepte secrete, excepte to the master and his acco(m)pte keper.

Los artículos del Inventario no se registran en el Libro Diario sino que se asientan directamente en el Libro Mayor, en realidad como abono único en la cuenta de capital, que es el excedente de activos sobre pasivos, es decir: el llamado *net rest* o *stocke*. Peele observa que una partida por cada artículo del inventario en la cuenta de capital "woulde haue required thrise asmuche tyme and labour at the least". además, ofrece una explicación referente a la colocación de la cuenta de capital en la primera hoja del Libro Mayor del negocio:

... the cause why, I haue begon with the stocke being the very latter parte of the Inuentorie, is for that I thinke it so meete, in consideratio(n) that it is his owne proper capitall, comitted to trafique in marchaundise, which being so placed in the first leafe, maye the better be kept secrete, for that it maye (if a man will) be sewed close with the former leafe, and but opened at the pleasure of the master or accompte keper.

Nos resta añadir que Peele no asimiló la innovación más importante de Weddington en la literatura de la teneduría de libros: la eliminación total del Diario y su sustitución por un conjunto de libros de

anotación original dispuesto por la frecuencia de su uso: "... a memoriall, or wast Boke deuied into partis, or Bokes accordinge vnto thy dowingis, and a great Boke or lidger, to ballance and clere all manner of accomptis...".

Con todo, por lo que se refiere a la organización de los libros de cuentas, existen resonancias de Weddington en Peele. En efecto, Weddington aconseja que donde se produzcan muchas operaciones en metálico no se debe cargar o abonar en la cuenta de caja por cada uno de los conceptos sino que las partidas deben acumularse en un "boke of the pourse". Se entiende que los totales se pasan a diario de este libro a la cuenta de caja del Libro Mayor. Y advierte de que, en caso de no seguir este procedimiento, "...it wolde be verri difficult and tedious, and wolde consume your great Boke of marchandize to fast". En una argumentación ciertamente interesante, Peele explica que si un patrón necesita que uno de sus sirvientes se ocupe de las operaciones en metálico, este último puede llevar un libro de caja (*chest booke*). Hay dos maneras de tratar este asunto en el Libro Mayor del patrón. El primer método consistiría en que el patrón asiente todos los artículos del libro de caja en las cuentas correspondientes del Libro Mayor, incluida la cuenta de caja. En el segundo método, el patrón examina con detenimiento el libro de caja todos los días y asienta cada artículo directamente en las cuentas correspondientes del Libro Mayor, exceptuando la cuenta de caja. El patrón salda el libro del sirviente todas las semanas, pero no se asienta ninguna partida en la cuenta de caja del Libro Mayor del patrón hasta que no se cierre:

And thus from percell to percell, and from weke to weke, untill closynge up of the Masters booke, then this later order requireth to haue the last percell of monie founde remayning in the chest booke to be borne into the ballaunce of the Masters booke on the debitour syde, declaring from what leaffe in the chest booke the same is remoued althoughe by the first order it shall not neede to be borne in to the ballaunce at all, for it is done by order of thaccomptes it selfe, as by them that haue knowledge in these matters maye some be perciued.

Serían necesarios algunos ajustes más, pero no están especificados. El discípulo ha comprendido el primer método a la perfección: "Heare in is the Master eased of the payinge and receauinge the monie but not whit of the writinge". El segundo método, de enfoque similar al de Weddington, reduce la escritura.

VIII

Como hemos visto, la excelencia es la cualidad que destaca en los dos tratados de Peele, en particular en *The pathe waye*. Peele supo recoger en sus libros las tendencias más innovadoras de la partida doble provenientes de los autores que le precedieron (véase Figura 3). Sin embargo su testigo no encontró el mismo relevo en las publicaciones contables posteriores. Está demostrado que Mellis manejó, aunque no siempre de forma apropiada, los tratados de Peele para su reedición de Oldcastle (1588). Y se puede decir lo mismo de John Carpenter para su tratado *A most excellent instruction for the exact and perfect keeping merchants bookes of accovnts, by vway of debtor and creditor* (1632)²⁸.

Richard Dafforne, a pesar de que ni en su exposición ni en su sistema de teneduría de libros se aprecian influencias de Peele, lo menciona en varias ocasiones en sus tratados. Así, en "The Epistle Dedicatory" de *The Merchants Mirrour* (1635)²⁹ dice: "Want of love of this Art [la teneduría de libros], is the cause why James Peele, and others that have written in English upon this subject, are known by Name only, & not by Imitation". Más adelante, en su "Introduction to Merchants Accompts", hace referencia al lema que preside la portada de *The pathe waye*: "Practice procureth perfection", y alaba a Peele por "[showing] us the fit ground-work how to conceal a mans Estate in the booking of his private accounts...". Y lamenta sus "well-entrances through neglecting age (or disdain of domestick writers, and extolling of foreign) are as strange to us, as though (as the saying is) they were written in Heathen Greek". En el

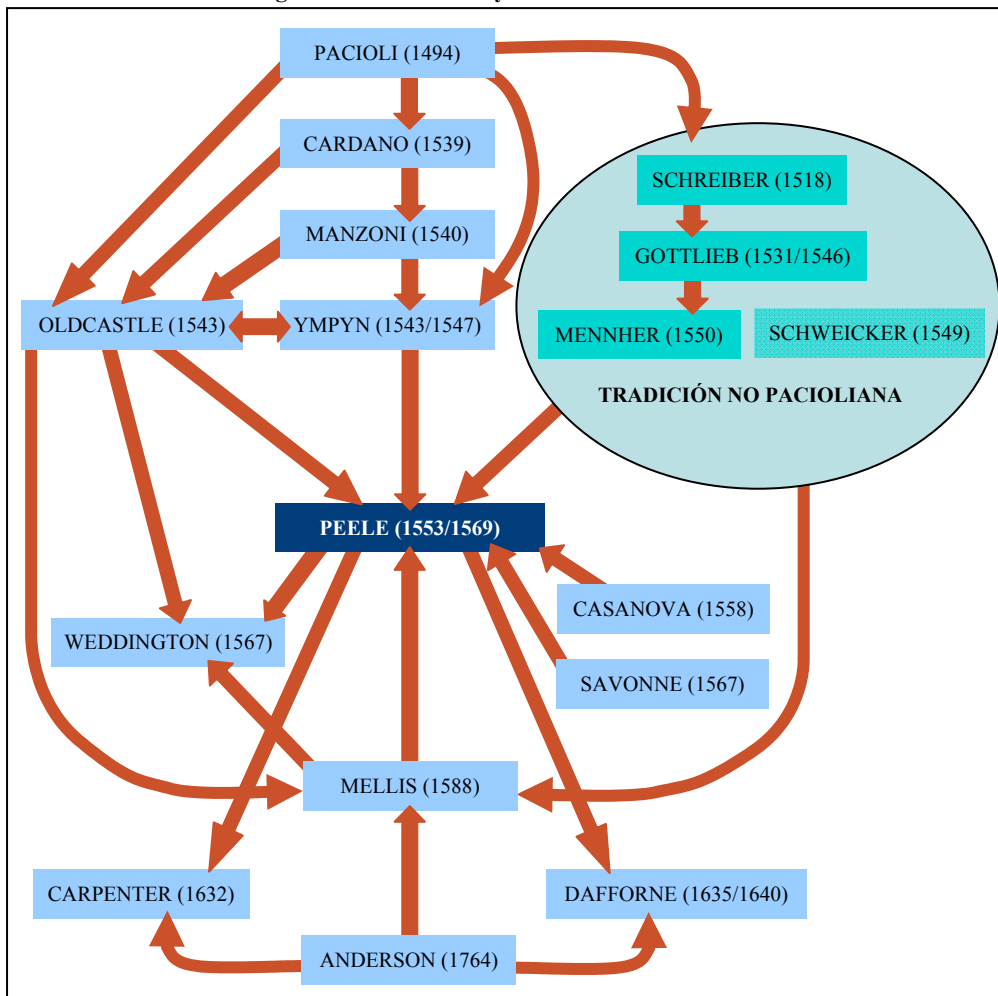
²⁸ John Carpenter, *A most excellent instruction for the exact and perfect keeping merchants bookes of accovnts, by vway od debtor and creditor, after the Italian manner: most vsefull for all merchants, factors, and tradesman. Set forth in a most plaine and perfect manner, easie to be understood of the Learner, or Reader. And for the more explanation of all, here adioyned the practice by an Example of the Inventory, Iournall and Lidger: with an ample Table to the whole worke. By I. C. Gent. London: Printed by I. B. for Iames Boler, and are to be sold at the signe of the Marigold in Pauls Churchyard, 1632. Para un estudio de esta obra véase B. S. Yamey, "Early Books on Accounting. Carpenter's *Most Excellent Instruction* (1632) and Other Works", *The Accountant*, 137 (July to December, 1957), pp. 683-684.*

²⁹ Richard Dafforne, *The Merchants Mirrour: or, Directions for the perfect ordering and keeping of his accounts; Framed by way of Debitor and Creditor, after the (so tearmed) Italian-manner: containing 250. Rare Questions, with their Answers, in forme of a Dialogue. As likewise, A Waste-book, with a compleat Journall, and Leager therunto appertaining; unto the which I have annexed two other Wastebooks for exercise of the Studious: and at the end of each is entred the briefe Contents of the Leagers Accounts, arising from thence. And also A Moneth-Book, very requisite for Merchants, and commodious for all other Science-Lovers of this famous Art. Compiled by Richard Dafforne of Northampton, Accountant and Teacher of the same, after an Exquisite Method, in the English, and Dutch Language. London: Printed by R. Young, for Nicolas Bourne, at the South-entrance of the Royal Exchange, 1635.*

tratado de Dafforne de 1535 también encontramos comentarios críticos, aunque respetuosos, sobre Peele y, en concreto, relacionados con el término *repertition* dentro del contexto de las partidas compuestas del Libro Diario:

The word REPERTITION is not used in my Booke, as James Peele, and many Merchants doe; which would much abridge the prolixity of my journall passages. True it is, I have not used that word Repertition, since Art-discerning hath befriended mee. Concerning James Peele, I peaceably passe him, in respect of the Antiquity of his Worke, and long interned Body ("The Epistle Dedicatory").

Figura 3: Predecesores y sucesores de James Peele



Fuente: Elaboración propia.

Dafforne, en su tratado *The apprentices time-entertainer accomptantly* (1640)³⁰ hace referencia a la observación de Peele en lo tocante a la innecesaria apertura del Inventario cuando no se dispone de activos. Y hacia el final del libro señala: "But if this Art [teneduría de libros] be not well learned, and the matter heedfully carried, it will lead the Actor into a Labyrinth, as appeareth by James Peele his accompt straying Merchant".

Es ésta una clara alusión al diálogo entre el maestro de escuela y el mercader al comienzo de *The pathe waye*. No está de más recordar, por cierto, que Dafforne utiliza la forma del diálogo en una buena parte de su exposición. Dafforne menciona a Peele en su status de personaje histórico de una época ya pasada, no como autor de obligada referencia. La siguiente mención a Peele se demoró más de cien años en llegar; la encontramos en *An Historical and Chronological Deduction of the Origin of Commerce* (1764), una de las primeras historias del comercio, obra de A. Anderson

The Author has in his Possession the first Work ever published in England on the Art of *Italian Merchants-Accounts* or *Book-Keeping by Double-Entry*; it is a Folio, printed at *London, Anno 1569*, in a black Letter, the Author *James Peele*. The Stile is obsolete; (for Instance, on the Left-Hand Page of the Ledger, making A *Dr.* it is A *oweth*, and on the Right-Hand Page or *Credit* side, A *is due to have*) yet he has sufficiently testified, that he understood the true Grounds and Principles of Double Entry Accounts full as well as some who have written much later. In his Preface he says, "*That many Merchants themselves were fond of learning of him, and of getting their Apprentices to be taught by him; and that although the Art be in a sort new in England, yet it had been long used by Merchants in foreign Parts*"³¹.

³⁰ Richard Dafforne, *The apprentices time-entertainer accomptantly: or A Methodical means to obtain the Exquisite Art of Accomptantship: Digested int Three Parts, as is exemplified upon the next Leaf. By Richard Dafforne Author of the Merchants-Mirrour. Very requisite to be Exercised by all such as profess the Teaching of the said Art. Nowe Reviewed, and in several places Rectified (...) By John Dafforne...*, The Third Edition. London: Printed by W. Godbid, for Robert Horne and are to be sold at his Shop at the South entrance of the Royal Exchange in Corn-hill, [1640], 1670.

³¹ Adam Anderson, *An Historical and Chronological Deduction of the Origin of Commerce, from the Earliest Accounts to the present Time. Containing, an History of the Great Commercial Interest of the British Empire. To which is prefixed An Introduction, Exhibiting a View of the Ancient and Modern State of Europe; of the Importance of our colonies; and of the Commerce, Shipping, Manufactures, Fisheries, & c. of Great Britain and Ireland: And their Influence on the Landed Interest. With An Appendix, Containing the Modern Politico-Commercial Geography of the several Countries of Europe, 2 vols.* London: Printed for A. Millar, J. and R. Tonson, J. Rinnington, R. Baldwin, W. Johnston, L. Hawes, W. Clarke and R. Collins, T. Longman, J. Dodsley, and R. Horsfield. MDCCLXIV [1764], vol. I, p. 408.

Y en verdad así fue: Pele comprendió los verdaderos principios de la partida doble; pero sus excelentes tratados se quedaron injustamente olvidados en la penumbra de los pretextos, la competencia de los contextos y casi ningún paratexto que los valorara en su justiprecio que fue, y sigue siendo, elevado.

BIBLIOGRAFÍA

- ANDERSON, Adam (1764) *An Historical and Chronological Deduction of the Origin of Commerce, from the Earliest Accounts to the present Time. Containing, an History of the Great Commercial Interest of the British Empire. To which is prefixed An Introduction, Exhibiting a View of the Ancient and Modern State of Europe; of the Importance of our colonies; and of the Commerce, Shipping, Manufactures, Fisheries, & c. of Great Britain and Ireland: And their Influence on the Landed Interest. With An Appendix, Containing the Modern Politico-Commercial Geography of the several Countries of Europe, 2 vols.* London: Printed for A. Millar, J. and R. Tonson, J. Rivington, R. Baldwin, W. Johnston, L. Hawes, W. Clarke and R. Collins, T. Longman, J. Dodsley, and R. Horsfield. MDCCLXIV.
- CARDANO, Girolamo Castiglione (1589) *Practica Arithmetice, & Mensurandi singularis. In qua que preter alias co(n)tinentur, versa pagina demonstrabit, Mediolani [Milán]: Annoa virgineo partu. M.D.XXXIX.* Antonius Canellioneus Mediolani imprimebat impensis Bernardini Calusa.
- CARPENTER, John (1632) *A most excellent instruction for the exact and perfect keeping merchants bookes of accovnts, by vway od debtor and creditor, after the Italian manner: most vsefull for all merchants, factors, and tradesman. Set forth in a most plaine and perfect manner, easie to be understood of the Learner, or Reader. And for the more explanation of all, here adioyned the practice by an Example of the Inventory, Iournall and Lidger: with an ample Table to the whole worke.* By I. C. Gent. London: Printed by I. B. for Iames Boler.
- CASANOVA, Aluise (1558) *Specchio Lvcidissimo, nel quale si uedeno essere diffinito tutti i modi, & ordini de scrittura, che si deue menare nelli negotiamenti della Mercantia, Cambii, Recambii, con li loro corrisponente, disgarbugliando, & illuminando l'intelletto a negotianti. Opera non piv veduta, composta per Aluise Casanova, Cittadin Venetiano, Anno Domini. M.D.LVIII. Con gratia et Privilegio dell'Illustrissimo Senato di Venetia per anni diece.*

CHRISTOFFELS, Jan Ympyn (1547) *A notable and very excellent woorke, expressing and declaryng the maner and forme how to kepe a boke of acco(m)ptes or reconynges*, verie expedient and necessary to all Marchantes, Receiuers, Auditors, Notaries and all other. Translated with greate diligence out of the Italian tounge into Dutche and out of Dutche, into French, and now out of Frenche into Englishe. London: Richard Grafton.

DAFFORNE, Richard (1635) *The Merchants Mirrour: or, Directions for the perfect ordering and keeping of his accounts; Framed by way of Debitor and Creditor, after the (so tearmed) Italian-manner: containing 250. Rare Questions, with their Answers, in forme of a Dialogue. As likewise, A Waste-book, with a compleat Journall, and Leager therunto appertaining; unto the which I have annexed two other Wastebooks for exercise of the Studios: and at the end of each is entred the briefe Contents of the Leagers Accounts, arising from thence. And also A Moneth-Book, very requisite for Merchants, and commodious for all other Science-Lovers of this famous Art. Compiled by Richard Dafforne of Northampton, Accountant and Teacher of the same, after an Exquisite Method, in the English, and Dutch Language.* London: Printed by R. Young.

– (1670) *The apprentices time-entertainer accomptantly: or A Methodical means to obtain the Exquisite Art of Accomptantship: Digested int Three Parts, as is exemplified upon the next Leaf. By Richard Dafforne Author of the Merchants-Mirrour. Very requisite to be Exercised by all such as profess the Teaching of the said Art. Nowe Reviewed, and in several places Rectified (...)* By John Dafforne..., The Third Edition. London: Printed by W. Godbid [1640].

GOTTLIEB, Johann (1531) *Ein teutsch verstendig Buchhalten für Herren oder Gesellschaftter inhalt wellischen process.... Darzu etlich Unterricht für die jugend un(d) andere, wie die Posten so ausz teglicher Handlung fliesen..., sollen im Jornal ... eingeschrieben, und nach malsz zu Buch gebracht werden.* [Nürnberg], F[riedrich] P[eypus].

– (1546) *Buchhalten, zwey künstliche unnd verstendige Buchhalten...*, Nürnberg: Joahn Petreius.

KATS, P. (1925) "De invloed der Nederlanders de 16e en 17e eeuw op de Engelsche literatur van het boekhouden", *Maandblad voor het boekhouden*, 32.

– (1926) "Double-Entry Book-keeping in England before Hugh Oldcastle", *The Accountant*, 64, pp. 91-98.

– (1926) "Hugh Oldcastle and John Mellis-I", *The Accountant*, 64, pp. 483-487.

- (1926) "Hugh Oldcastle and John Mellis-II. The 'Briefe Instruction' by John Mellis", *The Accountant*, 64, pp. 641-648.
 - (1930) "James Peele's 'Maner and Fourme,'" *The Accountant*, 82, pp. 41-44; 88-91; 119-122.
- LANERO, J.J. (2008) "Mercaderes ingleses de la época Tudor: Los libros de cuentas de Sir Thomas Gresham y John Smythe", *Nuevos estudios sobre la historia de la contabilidad: orare et rationem reddere*, Esteban Hernández Esteve y Begoña Prieto Moreno, coords., Diputación Provincial de Burgos, pp. 307-330.
- LANERO FERNÁNDEZ, Juan (2004) *El esplendor de la teneduría de libros: la partida doble en los tratados contables ingleses de la dinastía Tudor (1543-1588)*, Universidad de León: Tesis Doctoral.
- MANZONI, Domenico (1540) *Quaderno doppio col suo giornale*, novamente composto, & diligentissimamente ordinato, sicondo il costume di Venetia. Opera a ogni persona vtilissima, & molto necessaria. Di Dominico Manzoni Opitergiense. Cvm gratia et privilegio del Illustrissimo Senato di Venetia, per Anni diece. MDXXXX.
- MELLIS, John (1588) *A briefe instruction and maner hovv to keepe bookes of Accompts after the order of Debitor and Creditor*, as well as for proper Accompts partible & c. By the three bookes named the Memoriall Iournall & Leager, and of other necessaries appertaining to a good and diligent marchant. The which of all other reckonings is most lawdable: for this treatise well and sufficiently knowen, all other wayes and maners may be the easier & sooner discerned, learned and knowen. Newly augmented and set forth by John Mellis Scholemaister, 1588. Imprinted at London by Iohn Windet.
- MENNHER DE KEMPTEN, Valentin (1550) *Practique brifve pour cyfrer et tenir livres de compte touchant le principal train de marchandise*, Antwerp: Jan Loe.
- PACIOLO, Fra Luca (1878) *Tractatus de Computis et Scripturis. Trattato de' Computi e delle Scritture*, con Prefazione e Note, Edito per cura del Prof. Vincenzo Gitti, Torino: Tip. e Lit. Camilla e Bertolero.
- PEELE, James (1553) *The maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng, after the order of the moste worthie and notable accompte, of Debitour and Creditour set foorth in certain tables, with a declaration therunto belongyng, verie easie to be learned and also profitable, not only unto suche, that trade in the facte of Marchandise, but also unto any other estate, that will learne the same*. Imprinted at London, by Richard Grafton.

- (1569) *The pathe waye to perfectnes in th'accomptes of Debitour, and Creditour*: in manner of a Dialogue, very pleasaunte and proffitable for Marchauntes and all oth' that minde to frequente the same: once agayne set forthe, and very much enlarged. By Iames Peele Cittizen ans Salter of London, Clercke of Christes Hospitall, practizer and teacher of the same. Imprinted at London, in Paules Churchyarde. By Thomas Purfoote, dwellinge at the signe of the Lucrece. 16 August. Wisdome and Science Preuent Indigence. Practise procuereth perfection: la. Peele. 1566 (sic).
 - (1979) *The pathe waye to perfectnes, in th'accomptes of debitour and creditour*, Eds. Osamu Kojima, B.S. Yamey, 2 vols., Kyoto: Daigakudo Books.
- SAVONNE, Pierre (1567) *Instrvction et maniere de tenir livres de raison ov de comptes par parties dovbles*: Auec le moyen de dresser Carnet pour le virement & rencontre des parties, qui se font aux foires es payements de Lyon, & autres lieux: Livre necessaire a touvs marchans & autres personnes, qui s'entremectent d'aucunes affaires, ou negoces affectées a quelques conference ou rendition de comptes. Par Pierre Savonne, dict Talon, natif d'Auignon, Conté de Benisse A Paris. Au Compas d'Or, Rue Saint Iacques. M.D.LXVII.
- SCHREIBER, Heinrich (1518) *Ayn new Kunsllich Buech* welches gar gewiss und behend lernet nach der gemainen regel Detre, welschen practic.... Weytter ist hierinnen begissen Buechhalten durch das Zornal, Kaps und Schuldbuck ... durch Henricu(n) Grammateum, oder Schreyber.... Nürnberg: Johannes Stuchs für Lucas Alantsee zu Wien.
- SCHWEICKER, Wolfgang (1549) *Zwifach Buchhalten* sampt seine(n) Giornal, des selben Beschlus, auch Rechnungzuthun & c..... Nürnberg: Johan (n) Petreius.
- VANES, Jean, ed. (1974) *The Ledger of John Smythe, 1530-1550*, from the Transcript Made by John Angus, London: Her Majesty's Stationery Office.
- WEDDINGTON, John (1567) *A breffe instruction, and manner howe to kepe, marchantes bokes of accomptes*. After the order of Debitor and Creditor, as well for proper accomptes, partable, factory, and other, & c. Verry nedefull to be knowen, and vsid of all men, in the feattis of marchandize. Novve of late nevly, set forthe, and practisyd, By Iohan Weddington Cyttizen of London. M.D.LXVII. The trewth the sekethe no corners. Prenttyd in Andvvarpe by Petter van Keerberghen.
- YAMEY, B.S. (1957) "Early Books on Accounting. Carpenter's *Most Excellent Instruction* (1632) and Other Works", *The Accountant*, 137 (July to December), pp. 683-684.

Os activos intangíveis nas contas das empresas do PSI 20: uma evidência empírica

Maria da Conceição da Costa Marques

mmarques@iscac.pt

*Inst. Sup. de Contabilidade e
Administração de Coimbra*

Quinta Agrícola - Bancanta
3000 Coimbra (Portugal)

Recibido: Enero 2009
Aceptado: Septiembre 2009

En la actualidad podemos enumerar como activos intangibles contables las patentes, marcas, derechos de autor, etc. Sin embargo, hay otros cuya existencia se reconoce ampliamente y que, a pesar de no estar identificados o medidos, también contribuyen a los resultados de una entidad, como el *goodwill* o el capital intelectual, entre otros.

La Contabilidad de activos intangibles ha cobrado impulso en las últimas décadas debido a los cambios que se han producido en el mundo de los negocios. Los avances en la industria y, en concreto la sociedad de la información, disponen de activos intangibles que son de aplicación en el mundo de los negocios.

El reconocimiento de los activos intangibles en los libros de las entidades puede ser el siguiente paso, en concreto en lo que se refiere a ciertos tipos de negocios, como el de la industria del

Today, as intangible assets recognized by the accounting, we can list the patents, trademarks, copyrights, etc. But there are other intangible assets whose existence is widely acknowledged that although they have not yet been identified or measured, also contribute to the results of an entity such as Goodwill or the Intellectual Capital, among others.

Accounting for intangible assets gained prominence in the past decades due to changes that are occurring in the business world. The industrial revolution and, in particular, the information society, have the resources in front of the intangible world of business.

The recognition of intangible assets on the books of the entities can be the next step forward especially for certain types of business such as the industry of knowledge.

conocimiento.

En el presente estudio se analizan los factores que influyen en la divulgación e información de activos intangibles voluntarios y obligatorios de un número de empresas portuguesas que cotizan en bolsa. Asimismo, exploramos la línea de pensamiento actual sobre activos intangibles y cómo se evalúan, reconocen y presentan estos recursos en los estados financieros de las empresas portuguesas.

Palabras clave: activos intangibles, Bolsa, capital intelectual.

In this study we analyze the factors influencing the disclosure and information, mandatory and voluntary (intangible assets), of a number of Portuguese companies whose securities are traded on stock exchange. We also explore the current state of thinking on intangible assets and how those resources are being evaluated, recognized and presented in financial statements of Portuguese companies.

Key words: intangible assets, stock exchange, intellectual capital.

INTRODUÇÃO

O objectivo principal deste trabalho de investigação consiste em efectuar o estudo dos activos intangíveis e analisar algumas questões inerentes à sua identificação, medição, valoração e reconhecimento nas Demonstrações Financeiras. Ao nível empírico, os dados que analisaremos são os de algumas empresas do PSI 20¹, constantes das contas de 2007.

Nos últimos anos, a contabilidade dos activos intangíveis converteu-se num problema crescente com o qual se têm debatido os profissionais da contabilidade em todo o mundo. Veja-se a propósito o caso das marcas, a satisfação dos clientes, entre outros (Serrano y Chaparro 2001).

De acordo com Pucich *et al.* (2001), actualmente surgiram necessidades de informação que não se resolvem com as demonstrações financeiras tradicionais. É o caso do risco a que a empresa está sujeita, os recursos humanos e intelectuais, o impacto ambiental das suas actividades e a impressão dos clientes sobre a qualidade dos produtos que oferece ao mercado. Por outro lado, certos recursos de natureza intangível, são os que geram maior volume de receitas para a organização, visto que os recursos estratégicos já não são os recursos físicos, mas sim as ideias e o conhecimento que se formam na mente da equipa que trabalha em determinada organização.

¹ O PSI20 é o Portuguese Stock Index, ou seja, o principal índice de referência do mercado de capitais português.

Os administradores das empresas sempre geriram os recursos intangíveis; isso não constitui nada de novo. O que é de facto novo, é a intenção de os ponderar e registar contabilisticamente. Poderá dizer-se que para o administrador é mais difícil medi-los e contabilizá-los do que trabalhar com eles.

Uma limitação que o sistema contabilístico actual tem diante de si, é que captura e processa dados essencialmente relacionados com transacções e factos que afectam o património da organização, mas com os recursos do conhecimento, o valor cria-se ou destrói-se sem que exista pelo meio alguma transacção.

São questões como estas que iremos debater no presente artigo, bem como traçar uma perspectiva sobre o que as empresas portuguesas do PSI 20 incluem nas suas demonstrações financeiras.

1. OS ACTIVOS INTANGÍVEIS

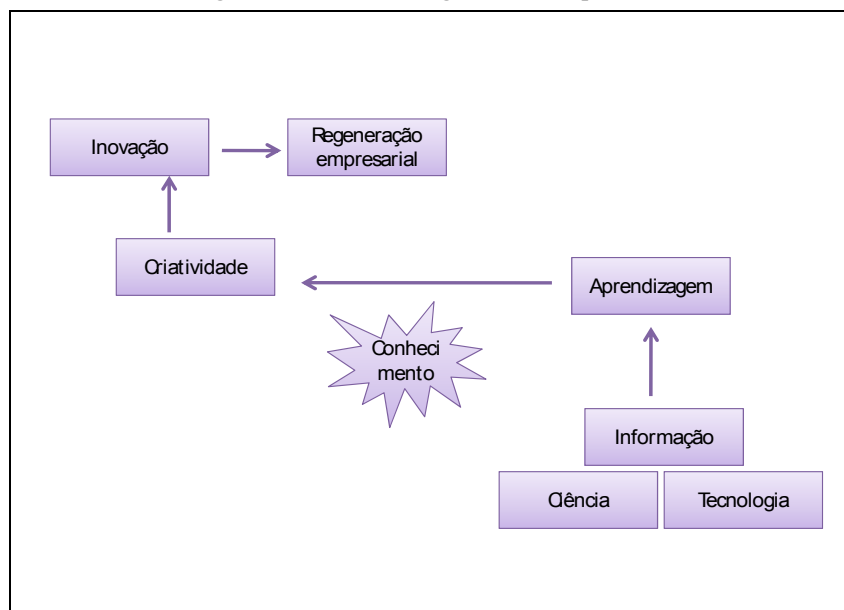
O processo de aprendizagem na organização tem em consideração os recursos e capacidades necessários para o desenvolvimento do projecto empresarial. Tal enfoque delimita claramente o papel protagonista das atitudes, aptidões e capacidades adstritas a um exercício empreendedor.

De acordo com Bueno Campos (2007: 38), surge assim a relevância actual da cadeia "informação -conhecimento- inovação" (conforme Figura 1), que reflecte a importância dos activos intangíveis, fruto da passagem da sociedade industrial à sociedade cognitiva, em que o conhecimento é um recurso crítico. Na referida cadeia, a aprendizagem é um veículo fundamental, estruturando assim a capacidade de absorção (autor citado).

Na actualidade, o valor das empresas, seja no sector industrial, comercial ou de serviços, não reside unicamente nas suas instalações, maquinaria ou edifícios, mas também em aspectos imateriais, tais como a sua capacidade de estabelecer relações estáveis com os seus clientes e conseguir a sua fidelização, a sua capacidade de inovar e introduzir novos produtos ou serviços no mercado, ou a competência técnica e motivação do seu pessoal. Pode assim dizer-se que o valor das empresas na actualidade é dado pelo conjunto dos seus activos tangíveis e intangíveis. Segundo Gutiérrez (2004: 8), nos últimos anos surgiram diversas definições e

classificações de activos intangíveis com o objectivo de oferecer uma melhor compreensão do conceito, conseguir uma valorização fiel dos investimentos nestes activos e promover a comunicação entre investigadores, dirigentes de empresas, utilizadores da informação financeira e organismos emissores de normas contabilísticas.

Figura 1: As bases da regeneração empresarial



Fonte: Bueno Campos (2007: 38).

Um activo, segundo o IASB - *International Accounting Standards Board*, é "um recurso, controlado pela empresa, como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a mesma benefícios económicos futuros".

De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade nº 8, do IASB, um activo intangível é "um activo não monetário identificável sem substância física". O seu reconhecimento na contabilidade exige que a entidade demonstre que esse item satisfaz: (a) a definição de um activo intangível; e (b) os critérios de reconhecimento.

Esta condição aplica-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar, substituir parte ou dar assistência ao mesmo.

Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando: (a) for separável, ou seja, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou (b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Um activo intangível só deve ser reconhecido quando: (a) for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e (b) o custo do activo possa ser mensurado fiavelmente.

O critério de reconhecimento de probabilidade é sempre considerado como estando satisfeito relativamente a activos intangíveis que sejam adquiridos separadamente ou numa concentração de actividades empresariais. Inicialmente, um activo intangível deve ser mensurado pelo seu custo.

Gutiérrez (2004: 8), citando Navas y Guerras (1998), defende que as características básicas dos activos intangíveis são as seguintes:

- São activos que se sustentam em informação;
- Esta informação nem sempre é codificável;
- Os direitos de propriedade destes recursos nem sempre estão bem definidos.

Dentro deste tipo de recursos, podem distinguir-se os recursos intangíveis humanos, na medida em que estejam vinculados ao factor humano que faz parte da organização, e os recursos intangíveis não humanos.

2. IDENTIFICAÇÃO E MEDIÇÃO DOS ACTIVOS INTANGÍVEIS

2.1. *Definição e classificação de capital intelectual*

Presentemente, numa sociedade que assenta no conhecimento e considerando os activos disponíveis de uma organização, o capital intelectual tem surgido no centro de estudo e de análise, pelo que têm sido por diversos autores apresentadas definições de capital intelectual.

Stewart (1998: 9) define capital intelectual como conhecimento, informação, propriedade intelectual, experiência, material intelectual, que podem ser utilizados para criar riqueza. Pode entender-se como uma força cerebral colectiva. Estamos perante um conceito difícil de identificar e ainda mais difícil de distribuir de modo eficaz. Porém, quem o encontra e explora, vence. Este autor divide o capital intelectual em três grupos:

- i. Capital humano
- ii. Capital estrutural
- iii. Capital cliente

Edvisson e Malone (1998) usam uma metáfora para explicar o conceito de capital intelectual; comparam a empresa a uma árvore, considerando a parte visível como o tronco, os galhos e as folhas a que está expressa em organigramas, nas demonstrações financeiras e noutros documentos. As raízes, sendo o que está debaixo da superfície, representam o valor oculto, nem sempre relatado pela contabilidade.

Para estes autores existem factores dinâmicos ocultos que alicerçam a empresa, cuja parte visível são os produtos e os edifícios. Esses factores ocultos são:

- *Capital Humano* - conhecimento, experiência, poder de inovação, habilidades e competências dos empregados. Inclui também os valores, a cultura e a filosofia da empresa.
- *Capital Estrutural* - os sistemas de informação, o software, os bancos de dados as patentes, as marcas registadas e todo o resto da capacidade organizacional que apoia a produtividade do capital humano.

De acordo com Brooking (1996), citada por Navaza e Cabarcos (2007: 57) o capital intelectual não é nada de novo, tem estado presente desde que o primeiro vendedor estabeleceu uma boa relação com um cliente. Contudo, nas últimas décadas houve um desenvolvimento de determinadas áreas técnicas chave, como os 'media' e comunicação, as tecnologias da informação, que propiciaram novas ferramentas e conduziram à economia global. Muitos destes instrumentos oferecem benefícios intangíveis para as empresas e a sua propriedade proporciona vantagens competitivas e, conseqüentemente, constituem um activo.

Para Brooking (1996), o capital intelectual é definido como uma combinação de activos intangíveis que capacitam o funcionamento da empresa.

$$\text{Empresa} = \text{Activos Materiais} + \text{Capital Intelectual}$$

Divide o capital intelectual em quatro categorias:

- *Activos de mercado* - potencial que a empresa possui derivado dos intangíveis relacionados com o mercado (marcas, clientes e a sua lealdade, negócios recorrentes, negócios em andamento, canais de distribuição, franquias, etc.);
- *Activos centrados no indivíduo* - benefícios que o indivíduo tende a proporcionar às organizações através do seu conhecimento, criatividade, habilidade para resolver problemas, liderança, capacidade empresarial e de gestão (neste caso relativa aos empresários);
- *Activos de propriedade intelectual* - activos que necessitam de protecção legal para proporcionarem benefícios à organização (*know-how*, segredos industriais, *copyright*, patentes, e marcas de produção e de serviços);
- *Activos de infra-estrutura* - englobam as tecnologias, as metodologias e os processos utilizados como: cultura, sistemas de informação, métodos de gestão, base de dados de clientes, etc.

O interesse do capital intelectual é justificado pelas alterações que ocorrem na economia. Há alguns anos atrás, a avaliação da competitividade de uma empresa era realizada em termos de activos tangíveis, existindo uma mão-de-obra relativamente barata, sendo os trabalhadores na maior parte dos casos facilmente substituíveis. Os trabalhadores com pouca formação, não eram considerados por terem conhecimentos úteis, mas como uma ferramenta do processo produtivo.

As empresas de serviços vão precisar, cada vez mais, de infra-estruturas mínimas, onde a tecnologia informática esteja presente. As pessoas precisam de conhecimentos técnicos adequados, que cada vez mais se revelam imprescindíveis. O uso de sistemas de informação e a aplicação dos conhecimentos dos trabalhadores permitem a prestação do serviço.

O capital intelectual, segundo Euroforum (1998), é definido como o conjunto de activos intangíveis de uma organização que apesar de não estarem reflectidos na contabilidade tradicional, geram valor ou têm potencial de o gerar no futuro. Segundo Marques (2005: 5), citando Euroforum (1998), o capital intelectual decompõe-se em:

- *Capital humano* - corresponde ao conhecimento que as pessoas possuem e é útil para a organização, assim como a capacidade que as pessoas têm de produzir o conhecimento, isto é, a sua capacidade para aprender;
- *Capital estrutural* - corresponde ao conjunto de conhecimentos que a empresa detém e que fica na organização quando as pessoas saem, porque é independente das mesmas, como por exemplo: a propriedade intelectual, a cultura organizacional, as tecnologias do processo e produto, etc.;
- *Capital relacional* - corresponde ao conjunto de relações que a empresa mantém com o exterior ou com os agentes internos. Podem ser considerados, entre outros, a satisfação dos clientes e a sua lealdade, a notoriedade da marca, a reputação da empresa, assim como as relações com os fornecedores.

O capital intelectual é definido como um conjunto de activos intangíveis. Almeida (2003: 13) argumenta nesse sentido:

vários autores assimilam a expressão "activos intangíveis" a outras designações. Para além da equivalência já referenciada de Edvinsson e Malone (1999) à expressão "activos ocultos", Lev (2000), por seu turno, referencia os termos "knowledge assets" (activos do conhecimento), utilizado sobretudo por economistas, "intellectual capital" (capital intelectual), ao qual recorrem as literaturas jurídica e de gestão, ou mesmo apenas "intangibles" (intangíveis), no jargão contabilístico. Esta equivalência revela um dos elementos essenciais dos activos intangíveis: A sua íntima ligação ao uso do intelecto, materializado através do conhecimento.

De acordo com Navaza e Cabarcos (2007: 27), as várias definições de capital intelectual são coincidentes, pelo que se poderá definir capital intelectual como "o conjunto de recursos intangíveis da empresa num determinado momento". Os conceitos de conhecimento e capital intelectual estão relacionados entre si, já que este último é constituído por todo o conhecimento que produz valor, isto é, todo o

conhecimento que pode ser transformado em lucros. Deste modo, não se pode considerar todo o conhecimento como capital intelectual, mas todo o capital intelectual é resultado, de forma directa ou indirecta, do conhecimento.

Os activos intangíveis não têm presença física, não se podem ver nem tocar, no entanto há a possibilidade de serem identificados e adequadamente classificados, de acordo com o quadro abaixo:

Activos Intangíveis			
Património (Valor da Contabilidade) Activos tangíveis menos as dívidas	Estrutura externa (Marcas, clientes e relações com fornecedores)	Estrutura Interna (Empresa: gestão, estrutura legal, sistemas, manuais, patentes de I&D, <i>Software</i>)	Competência Individual (<i>Know how</i> , conhecimentos, habilidades, educação, experiência)

Fonte: Marques (2005: 4), adaptado de Viedma (2003); Medrano Chivite *et al.* (2003).

Segundo os autores os activos intangíveis podem ser classificados em:

- *Activos de competência individual* - estes activos referem-se aos conhecimentos, educação, experiência, *Know How* e habilidades das pessoas que trabalham numa organização. Este conjunto de activos também denominado por capital humano não é propriedade da organização.
- *Activos de estrutura interna* - estes activos referem-se à gestão e sistemas de direcção, à cultura da organização, aos métodos e procedimentos de trabalho, ao *software*, às bases de dados e à investigação e desenvolvimento (I&D). Este conjunto de activos é da propriedade da organização, podendo alguns deles ser objecto de protecção legal, tais como: patentes, propriedade intelectual, etc.
- *Activos de estrutura externa* - estes activos referem-se às relações com fornecedores, carteira de clientes, acordos de cooperação e alianças tecnológicas. Este conjunto de activos é da propriedade da organização e podem ser protegidos legalmente, por exemplo: as marcas comerciais.

2.2. *Importância da medição do capital intelectual*

Na opinião de Navaza e Cabarcos (2007: 25), o capital intelectual existiu sempre nas empresas, mas apenas agora se vê a sua importância enquanto criador de valor, pois é através dele que se torna possível alcançar vantagens competitivas. Por conseguinte, os activos físicos e financeiros não permitem gerar vantagens competitivas sustentáveis no tempo, pelo que cabe aos activos de carácter intangível, aportar verdadeiro valor.

Serapicos (2002: 46) argumenta que o capital intelectual ajuda a explicar a diferença entre o valor de mercado e o valor dos livros das empresas, uma vez que o capital intelectual não se inclui nas contas financeiras da empresa. Refere que "Sendo o capital intelectual a principal fonte de riqueza das nossas empresas é totalmente lógico que a direcção das mesmas preste uma atenção especial à gestão eficaz do capital intelectual".

Com efeito e na mesma linha de pensamento, alega que a capacidade de identificar, auditar, renovar incrementar e gerir estes activos intelectuais representa actualmente um factor determinante para o êxito das empresas. Assiste-se por conseguinte, à realização de diversos esforços na procura de metodologias e modelos que concorram para melhorar a capacidade de gestão do capital intelectual, embora o êxito alcançado tenha sido relativo, em parte devido à própria natureza intangível destes activos.

Os activos intangíveis, não possuem as qualidades dos activos tangíveis, visto que na maioria não são concretos, não são sempre transferíveis, existe dificuldade na sua identificação e a sua avaliação económica é complexa, sendo por isso, difícil determinar em que medida influenciam o resultado da empresa (Navaza e Cabarcos 2007: 30-31).

Kaplan e Norton (1996), referidos por Russo (2006: 23) alvitram dois motivos para a dificuldade de medir os factores de sucesso intangíveis:

- a. Os activos intangíveis actuam de forma indirecta sobre os resultados através de diversas relações de causa e efeito. Um exemplo é a formação de pessoal pela tendência na melhoria da qualidade dos serviços, o que implica um aumento de satisfação por parte dos clientes e, consequentemente, aumenta a fidelização dos mesmos. Geralmente, o aumento da fidelidade dos clientes leva ao aumento dos rendimentos e das margens da empresa.

- b. O valor dos activos intangíveis depende do contexto organizacional e da sua ligação com os outros activos e com a estratégia seguida.

Almeida (2003: 49), citando Warschat *et al.* (1999) enumeram, de forma resumida, as oportunidades e os riscos relacionados com a medição do capital intelectual, a saber:

Oportunidades	Riscos
Produtividade crescente	A partilha de conhecimento carece de treino
Concorrência crescente	Ansiedade e falta de confiança dos empregados
Utilização de potenciais de desenvolvimento	Exploração do trabalho
Melhor planeamento estratégico	Demasiado esforço associado ao desenvolvimento e à implementação de um sistema de medição
Eficácia e efectividade optimizadas	Possível falta de objectividade em termos de escalas de medida
Melhor utilização dos recursos	
Motivação para os empregados	

Fonte: Warschat *et al.* (1999), referido por Almeida (2003: 49).

2.3. Modelos de valoração dos activos intangíveis

Para Almeida (2003: 40) os activos intangíveis possuem manifesto interesse económico face à sua crescente importância sobre os activos tangíveis na atribuição de valor de mercado às empresas, especificamente as de base tecnológica.

Em sua opinião, vários autores têm vindo a apresentar, e a procurar sistematizar, os métodos existentes para a medição (e a avaliação) dos activos intangíveis.

Na tentativa de mensuração dos activos intangíveis, onde se inclui o capital intelectual, têm surgido, nos últimos anos, uma série de propostas de métodos e teorias. Gama e Silva (2006) seguem a classificação de Sveiby (2005) e da Comissão Europeia (CEC 2003), em que sugerem pelo menos quatro categorias de metodologias de avaliação. Luthy (1998) e Williams (2000) são defensores da mesma classificação.

Segundo estes estudos, podem definir-se quatro tipos de métodos para quantificação dos activos intangíveis:

- Direct Intellectual Capital Methods (DIC) - no qual se estima o valor monetário dos activos intangíveis através da identificação dos seus vários componentes, atribuindo valor monetário a cada um dos activos determinados. Este método não permite, contudo, a percepção global dos activos intangíveis da organização, nem valoriza as sinergias entre eles. Para contornar este problema é aplicado um coeficiente de agregação.
- Market Capitalization Methods (MCM) - Em que se calcula o valor dos activos intangíveis através da diferença entre o valor do mercado de capitais de uma companhia e os activos dos accionistas (*stockholders' equity*).
- Return on Assets Methods (RAM) - métodos que quantificam monetariamente o valor dos activos intangíveis pelos resultados obtidos divididos pelos activos tangíveis descontando os custos.
- Scorecard Methods (SC) - métodos não monetários que procuram identificar os vários componentes dos activos intangíveis, permitindo a criação de indicadores e índices reportados através de *Balanced Scorecards*. São os métodos mais usados para avaliar a saúde financeira das organizações. Apresentam o problema de, ao avaliarem a organização como um todo, surgir a dificuldade de determinar a contribuição parcelar do valor dos activos intangíveis.

Os métodos referidos apresentam vantagens diferentes. Os que contemplam avaliações financeiras (RAM e MCM) são de grande utilidade em processos de concentrações de actividades empresariais e nas avaliações de mercado. Podem também ser utilizados para comparações entre empresas do mesmo segmento, evidenciando o valor financeiro dos activos intangíveis como um todo. Apresentam ainda a vantagem de serem estabelecidos de acordo com regras contabilísticas, o que os torna populares junto dos CFO (*Chief Financial Officers*)².

Possuem a desvantagem de apenas traduzirem o valor agregado total em termos monetários, o que pode não reflectir a dimensão real dos activos intangíveis.

Os métodos DIC e SC têm a vantagem de mostrar uma mais efectiva imagem da saúde da organização do que as métricas financeiras,

² Pessoa que assume os riscos financeiros de um negócio.

podendo ser aplicáveis a qualquer nível da organização. As medidas que preconizam estão mais próximas dos eventos e a transmissão de resultados pode ser mais rápida e precisa do que medidas financeiras globais puras. Por não quantificarem os activos intangíveis em termos financeiros, tornam-se muito atractivos junto das organizações sem fins lucrativos. Têm a desvantagem de conter indicadores muito contextuais e configurados para a organização em que são implementados, complicando desse modo a comparação. São métodos relativamente recentes, de aplicação não generalizada, que ainda são dificilmente aceites pelos administradores e analistas financeiros mais habituados a perspectivas financeiras (Sveiby 2005) (CEC 2003).

Gama e Silva (2006: 8) argumentam que se têm realizado outros trabalhos de investigação no sentido de modular o valor intangível dos sistemas de informação decorrente do alinhamento com recursos da organização assente em três factores-chave que conferem uma melhoria na performance: a estrutura, o capital humano e o seu relacionamento (Chaminade *et al.* 2000). Referem ainda que existem vários trabalhos de modulação matemática, em que se destaca a aplicação de modelos econométricos de derivação da valorização do mercado de acções baseado em normas da teoria financeira (Brynjolfsson *et al.* 2002).

Nenhum método, no entanto, pode atender a todos os propósitos e necessidades. Os interessados devem seleccionar o método que se lhes afigure mais recomendável conforme o fim em vista, a situação e o público interessado no trabalho (interno e externo).

Sveiby (1997b) considerou dois vectores de classificação: (i) existência, ou não, de avaliação financeira; (ii) análise apenas ao nível organizacional ou identificação de componentes. Para o autor, aparentemente, os métodos DIC juntariam o melhor dos dois mundos. No entanto, e considerando as evidências, não é demonstrado que estes métodos sejam preferidos em relação aos restantes na prática dos gestores do conhecimento (CKO - *Chief Knowledge Officers*). A maioria dos autores menciona frequentemente nas suas publicações mais recentes o *Intangible Assets Monitor*, de Karl-Erik Sveiby, e o *Skandia Navigator* de Edvinsson e Malone, ambos métodos do tipo SC.

As razões subjacentes a esta tendência podem ter a ver com os seus aspectos mais positivos mencionados por Sveiby (2001), que poderão ser resumidos através de termos como abrangência, universalidade e adaptabilidade. Russo (2006: 81), neste entendimento refere que o

Balanced Scorecard, conjuntamente com o *Intangible Assets Monitor*, e o *Navigator*, representam os três modelos mais significativos na medição do capital intelectual das organizações. Segundo Navaza e Cabarcos (2007: 31), o *Balanced Scorecard* "é mais do que um modelo que permite a avaliação de intangíveis, um sistema de gestão que leva em consideração tanto os medidores clássicos de uma empresa (os financeiros) como os medidores de capital intelectual".

3. OS ACTIVOS INTANGÍVEIS NAS CONTAS DAS EMPRESAS DO PSI 20

Neste ponto, vamos apresentar os dados resultantes duma pesquisa efectuada nas contas consolidadas de algumas empresas³ que compõem o PSI 20, segundo a qual é possível verificar que estas integram elementos intangíveis conforme consta do quadro seguinte:

Quadro 1: Activos intangíveis

				M€
		CONTAS CONSOLIDADAS		
SOCIEDADE		ANO 2007		ANO 2006
	GOODWILL	IMOB. INCORPÓREO / ACT. INTANGÍVEIS	GOODWILL	IMOB. INCORPÓREO / ACT. INTANGÍVEIS
ALTRI		967.621,00		667.898,00
BPI		15.453,00		8.803,00
BRI SA	29.436,00	866.692,00	31.630,00	379.966,00
CI MPOR	1.283.741,00	13.302,00	909.971,00	10.720,00
EDP		5.222,00		3.639,00
GALP	17.222,00	309.502,00	17.032,00	324.767,00
JERÓNIMO MARTINS	416.290,00	496.293,00	385.341,00	446.385,00
MOTA ENGIL	157.753.345,00	46.971.911,00	56.935.679,00	3.516.578,00
PORTUOEL	376.756.384,00	1.419.321,00	376.756.384,00	2.205.057,00
PORTUGAL TELECOM		3.383,10		3.490,90
SONAE SGPS	740,90	347.668.144,00	250,80	321.517.485,00
ZON MULTIMÉDIA		259.672.450,00		283.615.597,00

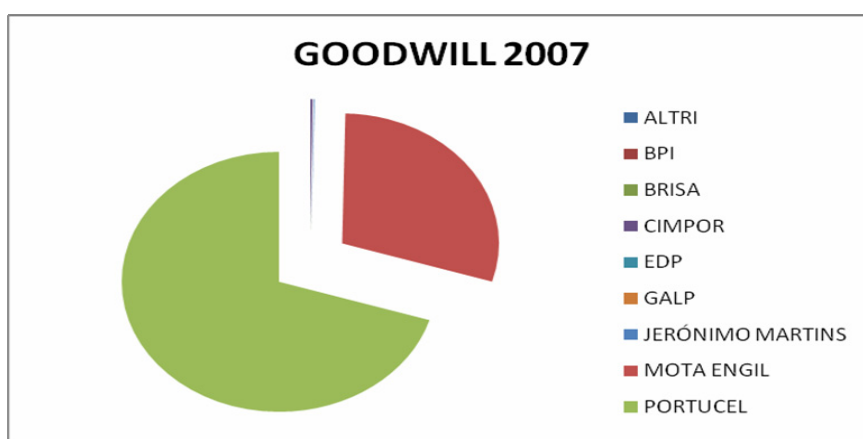
³ À data de elaboração deste artigo, apenas estavam disponíveis as contas consolidadas de 2007 das empresas que integram o índice PSI 20, constantes do quadro.

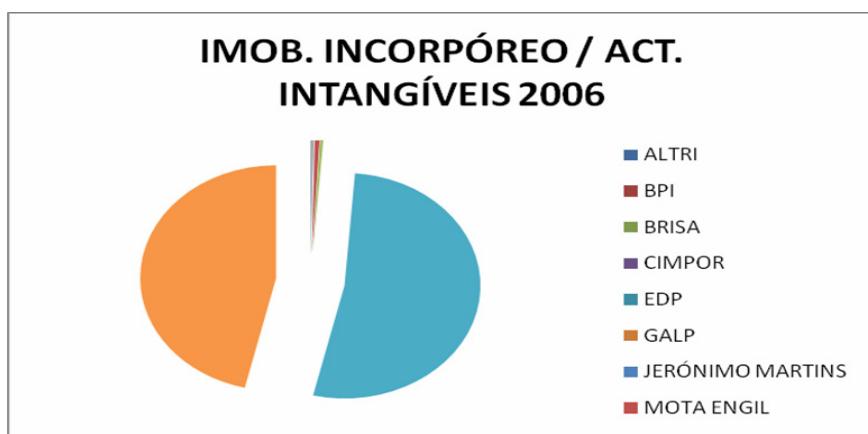
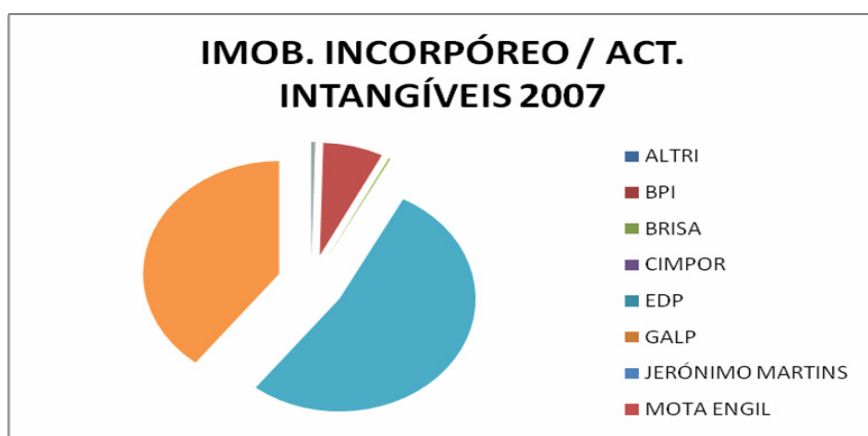
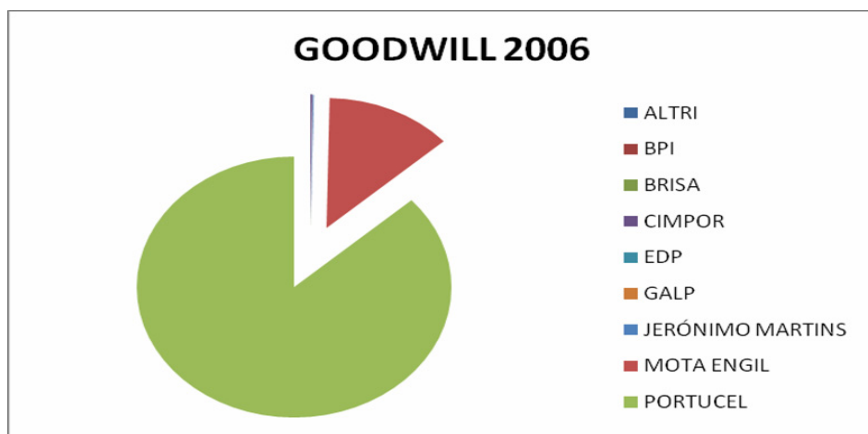
Dos activos intangíveis reconhecidos, constam elementos tais como se indicam no quadro que se segue:

Quadro 2: Activos intangíveis - elementos

contas consolidadas 2007										
	goodwill	despesas de i&d	Software e Prop. Ind. E Outros Direitos	Trespases	Activos intangíveis em curso	aquisição de subsidiárias ou empresas conjuntamente controladas	licenças de exploração e concessões	imobilizações em curso	outras imob incorp	marcas
ALTRI		x	x							
BPI			x		x				x	
BRISA	x					x			x	
CIMPOR	x	x	x		x					
EDP						x				
GALP	x	x				x				
JERÓNIMO MARTINS	x	x	x	x	x					
MOTA ENGIL	x	x	x			x	x	x	x	
PORTUCEL	x	x	x			x		x		x
PORTUGAL TELECOM			x			x			x	X
SONAE SGPS	x		X			X		X	X	X
ZON MULTIMÉDIA	X		X			X			X	X

Graficamente, temos:





Conforme se pode verificar, os valores correspondentes à maioria das empresas sofreram um crescimento em 2007, o que denota que os activos intangíveis têm vindo a representar, cada vez mais, uma parte importante dos recursos das empresas.

CONCLUSÕES

Actualmente, os activos intangíveis são um factor determinante para o êxito das empresas. Na era da informação, a gestão das empresas não se pode basear em antigos sistemas de medição, tendo por isso, nos últimos anos, sido realizados numerosos esforços na procura de metodologias e modelos que contribuam para melhorar a capacidade de gestão do capital intelectual.

A medição dos activos intangíveis é uma área onde a desproporção é muito ampla. As alternativas ao custo histórico, baseadas em modelos de propriedade ou em modelos certificados, são insuficientes porque exigem julgamentos que conduzem a variações substanciais. É por isso necessário uma discussão mais profunda e a necessária investigação, para que os activos intangíveis se possam valorizar adequadamente, e, assim, calcular o valor financeiro que lhe é atribuído.

As organizações com elevado nível de investimento em capital intelectual têm um valor agregado muito superior às organizações com investimentos baseados noutro tipo de activos. Tal valor, embora incorporado nas cotações de mercado, não encontra expressão nas tradicionais demonstrações financeiras, pelo que não é possível determinar o real valor dos activos intangíveis nas organizações.

As contas consolidadas das empresas que compõem o PSI 20, em análise, evidenciam nos anos de 2006 e 2007, na sua maioria, incrementos nos activos intangíveis. Não existe no entanto um carácter de uniformidade relativamente ao tipo de intangíveis que cada empresa reconhece, pelo que estudos posteriores terão de ser efectuados para se analisar a tendência e o comportamento das empresas neste âmbito.

BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Pedro J.M. (2003) *Da capacidade empreendedora aos activos intangíveis no processo de criação de empresas do conhecimento*. Universidade Técnica de Lisboa, IST. Tese de mestrado em Eng^a e Gestão de Tecnologia. [<http://purl.pt/6547>. Consult. 29 Mai. 2007].
- BROOKING, A. (1996) *Intellectual Capital. Core Asset for the Third Millennium Enterprise*. London: International Thomson Business Press.
- BUENO CAMPOS, E. y C. MERINO MORENO (2007) "El capital intelectual y la creación de empresas en la sociedad del conocimiento", *Encuentros multidisciplinares*, 9, nº 26, pp. 37-46.
- EDVINSSON, L. y M.S. MALONE (1999) *El Capital Intelectual - Como identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, S.A.
- EUROFORUM (1998) *Proyecto Intellect. Medición del Capital Intelectual*. Madrid: Euroforum.
- GAMA, N.P. da e M.M. da SILVA (2006) *Activos intangíveis dos sistemas de informação* [www.col.tagus.ist.utl.pt. Junho 2008].
- GUTIÉRREZ, F.R. (2004) *Medición y valoración de activos intangibles en los estados financieros*. Caso: empresas de la industria biotécnica. [www.monografias.com. Maio 2008].
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) (2004) "Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras". OROC e IASB (eds.) *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSsTM) incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade (IASsTM)*, pp.19-46.
- (2004) "Norma Internacional de Contabilidade (IAS) n.º 38 - Activos Intangíveis". OROC e IASB (eds.) *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSsTM) incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade (IASsTM)*, pp.1.187-1.228.
- KAPLAN, R. y D. NORTON (1996) "Strategic Learning and the Balanced Scorecard", *Strategy and Leadership*, September/October, pp. 18-24.
- KAPLAN R.S. & D.P. NORTON (1996) *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press.
- LEV, B. (2000) *Knowledge and Shareholder Value: Working Paper*. Stern School of Business, New York University.
- LUTHY, D.H. (1998) *Intellectual Capital and Its Measurement* [<http://www.3.bus.osakacu>].

- MARQUES, Maria da Conceição da Costa (2005) "O capital intelectual no sector público". Comunicação apresentada nas *XV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*, Sevilha. Acessível no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Coimbra. Portugal.
- NAVAZA, Calos L.; M.A.L. CABARCOS (2007) *Empresas Valiosas - Do Capital Intelectual à Criação de Valor*. Porto: Vida Económica.
- PUCICH, M.; E.C. MONZÓN y L. SOSISKY (2001) "Los Recursos Intangibles en la Información Contable", *XVI Jornadas de Contabilidad, XIV de Auditoria y III de Gestión y Costos*. Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal. Buenos Aires, Argentina.
- RUSSO, João (2006) *Balanced Scorecard para PME*. Lisboa: Lidel.
- SERAPICOS, Elizabete (2003) "A importância estratégica da gestão do conhecimento", *Revista TOC*, 38, pp. 56-57.
- SERRANO CINCA, C. y F. CHAPARRO (2001) *Los activos intangibles en la Contabilidad: medición y valoración*. [<http://www.5campus.com/leccion/capint1>. Consult. 10/12/2002].
- STEWART, T.A. (1998) *Capital Intelectual: a nova riqueza das organizações*. Lisboa: Edições Sílabo.
- SVEIBY, K.E. (1997a) *The Invisible Balance Sheet: Key Indicators for Accounting, Control And Evaluation Of Know-How Companies*. Stockholm: The Konrad Group.
- SVEIBY, K. (1997b) *The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge Based Assets*. San Francisco, CA: Berrett Koehler.
- (1997c) "The Intangible Assets Monitor", *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 2 (1), pp. 73-97.
 - (2001) *What is Knowledge Management?* [http://www.sveiby.com/articles/knowledge_management_articles.html].
 - (2005) *Methods for Measuring Intangible Assets* [<http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>. Dezembro 2005].

Retribución y composición del Consejo de Administración. Evidencia empírica para las empresas cotizadas españolas

Elena Merino Madrid

Elena.Merino@uclm.es

Montserrat Manzaneque Lizano

Montserrat.MLizano@uclm.es

Regino Banegas Ochovo

Regino.BOchovo@uclm.es

Universidad de Castilla-La Mancha

Fac. de Ciencias Sociales

Avda. de los Alfares, 44

16002 Cuenca (España)

Recibido: Enero 2009

Aceptado: Septiembre 2009

Este trabajo tiene como objetivo principal analizar las características de las empresas españolas cotizadas en el Mercado Continuo durante el ejercicio 2007, excluyendo las empresas financieras, en relación a la retribución, composición y estructura del Consejo de Administración, a fin de observar si éstas reúnen ciertas condiciones que inhiban o aviven los problemas de agencia entre accionistas y directivos. Para ello, en primer lugar, se ofrece una revisión de la literatura previa que versa sobre el conflicto de intereses entre propietarios y directivos en relación a la compensación y composición de los órganos de

This paper mainly aims at analysing the characteristics of Spanish companies listed in the Stock Exchange during the year 2007, financial companies excluded, in relation to the remuneration, composition and structure of the Board of Directors, in order to see if the companies meet certain conditions that inhibit or intensify the agency problems among shareholders and managers. In order to do this, firstly, we provide a review of the literature which deals with the conflict of interests among owners and managers in relation to the composition and compensation

administración; en segundo lugar, se describe la metodología utilizada para el desarrollo del análisis empírico y se presentan los resultados del mismo; y, por último, se exponen las principales conclusiones.

De los resultados obtenidos se deduce que algunas de los aspectos de las empresas cotizadas españolas pueden redundar en la aparición de problemas de agencia entre directivos y accionistas, entre ellos: la dimensión y estructura de los sistemas retributivos, la falta de transparencia informativa al respecto de las retribuciones individuales de consejeros y la acumulación de poderes del presidente del Consejo de Administración y el primer ejecutivo.

Palabras clave: gobierno corporativo, Consejo de Administración, retribución de consejeros, Código Unificado de Buen Gobierno.

of the administrative staff; secondly, we describe the methodology used to develop the empirical analysis and present the results of it. Finally, we discuss the main conclusions.

From the results obtained we conclude that some of the characteristics of Spanish listed companies may produce agency problems among managers and shareholders, including the size and structure of the remuneration scheme, lack of transparency regarding individual remuneration of directors and the accumulation of power when the president of the Board of Directors and the chief executive officer are the same person.

Key words: corporate governance, Board of Directors, executive compensation, Unified Good Governance Code.

1. INTRODUCCIÓN

Los numerosos escándalos económico-financieros (Enron, Worldcom, Global Crossing, Tyco, Parmalat, Ahold, etc.), que han precedido la actual crisis financiera, impulsaron la necesidad de incrementar la transparencia de la información corporativa, como, por ejemplo, en materia de buen gobierno. A este fin, muchas de las actuaciones llevadas a cabo se han dirigido a reducir el conflicto de intereses entre propietarios y directivos, al objeto de introducir comportamientos activos en los Consejos de Administración, que favorezcan actuaciones de acuerdo con su principal función, que es la de controladores y supervisores de los órganos de Administración, y no tanto como simples "camaradas" (Clark 2006).

Aparece así, un movimiento reformista del que se derivan múltiples recomendaciones tendentes a colocar, en el primer plano de la organización y actuación de la empresa, lo que se ha venido en denominar "el buen gobierno corporativo" en el ámbito de la "responsabilidad social corporativa". Entre las causas de ese movimiento se encuentra una de fondo, el estudio profundo de la separación entre propiedad y gestión, que si bien genera considerables ventajas, como la especialización de las funciones financieras y gerenciales, también lleva asociado el riesgo de conflictos de intereses entre principal y agente/s.

Luego, si partimos de la perspectiva de la "teoría de la agencia"¹, desde la que se ha venido planteando la existencia de la empresa como un nexo de contratos entre agentes², las relaciones que se establecen entre los mismos (empleados, directivos, proveedores, acreedores, clientes, hacienda pública, etc.) son definidas como un "contrato por el que una parte (el principal) encarga a otra (el agente) la realización en su nombre de una tarea, lo que supone la cesión de capacidad para tomar decisiones" (Jensen y Meckling 1976: 308). Existen, pues, diversos casos de relación de agencia en el seno de las empresas, como la establecida entre los propietarios y los directivos.

Respecto a esta relación, se parte de la idea de que los accionistas son neutrales al riesgo, ya que pueden diversificar sus inversiones, mientras que los directivos tienen aversión al riesgo, ya que su activo más valioso es, sin duda, su capital humano. En consecuencia, estos últimos no llevarán a cabo inversiones arriesgadas que puedan suponer un fracaso, porque puede afectar a su reputación y, por ende, a sus salarios futuros e, incluso, al propio puesto de trabajo. De ahí que ambos grupos (principal y agente) se muevan por objetivos diferentes, pudiendo producirse un conflicto de intereses. En general, los accionistas están interesados en los beneficios y, por el contrario, los directivos normalmente buscan "el poder, prestigio y dinero, y por ello tratan de imponer a la empresa unos objetivos más acordes con los suyos propios y consistentes con sus propias motivaciones" (García Soto 2003: I-1).

A todo esto habría que añadir que los contratos firmados entre accionistas y directivos no son completos, debido a la asimetría informativa (Arrow 1991). En efecto, ambos no disponen de la misma información, ya que los directivos poseen información acerca de la empresa que no está a disposición de los accionistas no gestores actuales o potenciales, y que es básica para la correcta formación de los precios de las acciones (Iranzo 2004: 82). Asimismo, los contratos pueden considerarse incompletos como consecuencia de la existencia del problema del "riesgo moral", que puede implicar que los directivos realicen acciones que no son directamente observables por los accionistas

¹ El pionero en hacer referencia a los problemas de la separación entre propiedad y control fue Adam Smith en 1776 en su obra *The Wealth of Nations*. Sin embargo, el tema no fue retomado hasta el año 1932 por parte de Berle y Means, a los que siguieron otros muchos.

² Su fin es la consecución de objetivos que de forma autónoma no se podrían alcanzar.

o que, aprovechando información privilegiada, lleve a cabo acciones en su propio provecho, en contra de los intereses de los accionistas e, incluso, del conjunto de la organización. En definitiva,

... la separación entre propiedad y gestión y la posible dispersión de la propiedad, así como la asimetría de información entre los diversos agentes, dificulta el control de las decisiones directivas y facilitan la discrecionalidad en la persecución de objetivos diferentes a la creación de valor de la empresa (Cuervo y Fernández 2001: 184).

La solución a estos conflictos conlleva alinear los intereses de accionistas y directivos, de forma que los ejecutivos desempeñen su función "persiguiendo no sólo su propio interés sino el de la sociedad que administran" (Tusquets 1998: 42). A estos efectos, diversos estudios han planteado la existencia de una serie de mecanismos de control (Palacín 2002; Lozano *et al.* 2004 y Sanfilippo 2004) tanto externos (mercado de bienes y servicios; mercado de capitales; mercado de trabajo de los directivos y mercado de control corporativo) como internos (Consejo de Administración; diseño de contratos de compensación; Junta General de Accionistas y estructura financiera) que tienen como objetivo reducir la discrecionalidad de los directivos.

En este ámbito, se viene otorgando especial importancia al papel que desempeña el Consejo de Administración, como mecanismo de control interno, para supervisar a la dirección de la empresa, y, en particular, a lo que se refiere a su propia independencia. En general, dos son los mecanismos relacionados con el Consejo de Administración que podrían contribuir al cumplimiento efectivo de su labor: a) el diseño de los contratos de compensación de los consejeros; y, b) su propia estructura y composición.

En línea con estas manifestaciones, este artículo analiza las características de las empresas españolas cotizadas, en relación a la retribución, composición y estructura del Consejo de Administración, a fin de observar si éstas reúnen ciertas condiciones que inhiban o aviven los problemas de agencia entre propietarios y directivos. Para ello, en primer lugar, se ofrece una revisión de la literatura previa que versa sobre el conflicto de intereses entre propietarios y directivos en relación con la compensación y composición de los órganos de administración; en segundo lugar, se describe la metodología utilizada para el desarrollo del

análisis empírico, presentando, a continuación, los resultados del mismo; y, por último, se exponen las principales conclusiones.

2. CONFLICTO DE INTERESES. CONTRATO DE COMPENSACIÓN DE LOS ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN

El diseño de los contratos de compensación de los consejeros, como mecanismo para paliar el problema de agencia, ha alcanzado gran importancia sobre todo si consideramos los diferentes escándalos financieros acaecidos en Europa y Estados Unidos en los últimos tiempos, que han aflorado las desproporcionadas retribuciones de consejeros y directivos.

Durante décadas, la compensación de los consejeros ha estado compuesta fundamentalmente por una retribución fija y pequeños complementos adicionales, como las dietas de asistencia a reuniones. Sin embargo, las dificultades de los sistemas retributivos tradicionales, fijos y a corto plazo, de solventar los problemas de agencia, al no evitar comportamientos oportunistas de los consejeros a corto plazo y, por tanto, no alinear los intereses de directivos y accionistas, ha provocado que, cada vez más, se utilicen los sistemas retributivos variables y a largo plazo, vinculados al valor de las acciones o consistentes en la entrega de las mismas (Murphy 1999). Estos sistemas pretenden que, la búsqueda de incremento de valor de las acciones, favorezca tanto a los accionistas como a los consejeros.

Además, estos sistemas retributivos variables y a largo plazo no tienen como objetivo sustituir al resto, sino complementarlos de tal forma que, con dicha combinación, se alcancen los objetivos de atracción, retención y motivación, y así poder conseguir una evaluación más "óptima", dado que la combinación de diferentes sistemas permite eliminar parte del ruido de medición en que incurre cada uno de los componentes por separado (Holmstrom 1979). Así pues, y desde hace algún tiempo, los *bonus* y participaciones en beneficios se han implantado como sistemas retributivos, tratando de alinear los intereses de los ejecutivos y accionistas (planes de opciones de compra sobre acciones o *stock options*, planes de acciones y bonos diferidos).

No obstante, no hay unanimidad en cuanto a la estructura retributiva más adecuada para los consejeros, ya que:

- Por un lado, los programas de compensación deben diseñarse para motivar a los consejeros a seleccionar e implementar acciones que incrementen la riqueza de los accionistas (Jensen y Meckling 1976), y
- Por otro, debe tenerse en cuenta el riesgo empresarial³, ya que si éste es muy elevado, el establecimiento de retribuciones vinculadas a los resultados puede incrementar aún más la aversión al riesgo por parte de los consejeros, provocando cambios en su comportamiento que pueden llevarle a tomar posturas excesivamente conservadoras, las cuáles puede que no sean las más apropiadas para los intereses de los accionistas (López Rodríguez 2002).

En definitiva, hay que buscar un equilibrio entre salario fijo y retribución variable que permita alinear los intereses de principal y agente y, a la vez, que reparta el riesgo entre ambas figuras.

En relación al volumen que debe alcanzar la retribución de los consejeros no existe un consenso (Salas 2002), aunque se manifiesta que no debe ser escasa, dada la especialización de esta figura, que debe poseer conocimientos y capacidad técnica para hacer frente a las tareas encomendadas, ni tampoco excesiva para no poner en peligro la objetividad en sus decisiones.

3. CONFLICTO DE INTERESES. ESTRUCTURA Y COMPOSICIÓN DE LOS ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN

El ejercicio de las funciones de control y supervisión sobre la dirección de la empresa, por parte de los accionistas, a través del Consejo de Administración (razón de ser y labor principal de éste), es el mecanismo mitigador esencial de los problemas de agencia.

A la luz de las investigaciones realizadas, las actuaciones de control y supervisión del Consejo de Administración pueden estar

³ La hipótesis que se ha establecido en base a la teoría de la agencia entre el riesgo empresarial y la retribución por incentivos es una relación inversa, es decir, "cuanto mayor sea el riesgo de las empresas menor será el uso de incentivos en los contratos de compensación de los ejecutivos" (López Rodríguez 2002: 126).

condicionadas, entre otros aspectos, por la estructura y composición del mismo y, especialmente, por su tamaño e independencia.

A este respecto, no existe un consenso generalizado en la literatura precedente acerca del *tamaño* que ha de alcanzar el Consejo de Administración, en orden a garantizar la eficiencia en el cumplimiento de su función de supervisión. Mientras algunos autores coinciden en señalar que un tamaño elevado favorece la diversidad de criterio e incrementa la capacidad de supervisión (Pearce y Zahra 1992), otros argumentan que ello va en contra de la rapidez y eficiencia en la toma de decisiones, puesto que podrían concurrir ciertos problemas de coordinación e información (Jensen 1993).

En este sentido, Lehn, Patro y Zhao (2008) concluyen que el tamaño del consejo debe estar en relación al tamaño de la empresa y sus oportunidades de crecimiento y, en consecuencia, no debe fijarse tamaño concreto alguno a través de una norma. Por tanto, el Consejo ha de tener un tamaño adecuado que facilite la toma de decisiones y reduzca los costes de su funcionamiento, garantizando la diversidad de criterio y ajustándose a las necesidades empresariales.

Por otra parte, la *independencia* del Consejo se configura como un elemento fundamental para garantizar la objetividad de las decisiones, destacando tres aspectos (Eguidazu 1999): a) la incorporación de independientes al Consejo; b) la participación mayoritaria o exclusiva de independientes en las comisiones o comités específicos; y, c) la separación de las figuras de Presidente del Consejo y Consejero Delegado.

Así pues, una de las principales causas de ineficiencia del Consejo, en el cumplimiento de su función de supervisión, se encuentra, normalmente, en la desproporción existente entre consejeros ejecutivos (aquellos consejeros que desempeñen funciones de alta dirección o sean empleados de la sociedad o de su grupo) y no ejecutivos (dominicales e independientes), y, sobre todo, en la escasa representatividad de los consejeros independientes (cuyo nombramiento no está condicionado por relaciones con la sociedad, sus accionistas significativos o sus directivos).

Esta última afirmación se corresponde con la convicción general de que los consejeros independientes mejoran la objetividad de las actuaciones del Consejo de Administración y garantizan la protección de los intereses de accionistas y directivos. Así pues, cabe encontrar el equilibrio apropiado entre consejeros ejecutivos, que aporten experiencia y conocimientos en relación a la gestión, y consejeros independientes.

Otra cuestión relevante de independencia es la acumulación de poderes, al ostentar una misma persona los cargos de Presidente del Consejo y del Ejecutivo de la empresa. En este caso, y mientras algunos argumentan que la acumulación de poderes facilita la transmisión de información y disminuye los costes de coordinación, otros subrayan la bondad de separación de estos cargos con el fin de evitar la concentración de poder en una sola persona (Jensen 1993; Coles McWilliams y Sen 2001).

4. RECOMENDACIONES DE LOS CÓDIGOS DE BUEN GOBIERNO EN RELACIÓN A LA COMPENSACIÓN Y ESTRUCTURA DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

A medida que aumenta el grado de separación entre la propiedad y gestión, y la importancia relativa de los pequeños inversores y de los institucionales, se generan tensiones internas en la propiedad de la empresa que repercuten en el gobierno corporativo y hacen necesario el refuerzo de los mecanismos de participación de los accionistas. Así pues, en el contexto español se han promulgado diversos códigos de buenas prácticas (Olivencia, Aldama y Código Unificado de Buen Gobierno) que recogen recomendaciones precisas de adopción voluntaria, destinadas a mejorar la transparencia informativa sobre gobierno corporativo. Entre las recomendaciones recogidas en estos textos, se hace referencia a determinadas medidas relacionadas con la compensación, la estructura y composición del Consejo de Administración.

4.1. *Compensación del Consejo de Administración*

En orden a mejorar la transparencia informativa sobre esta materia, el actual *Código Unificado de Buen Gobierno* (o Código Conthe) (2006) recomienda, a las sociedades, la elaboración de la política de retribuciones, que se redactará al margen de los estatutos, teniendo por objetivo "crear un marco público de compromiso al que se sujeten las percepciones de los consejeros durante un período más o menos largo de tiempo" (De Martín 2005: 1.152).

Asimismo, se recomienda que la política de retribuciones, aprobada por el Consejo, se pronuncie, como mínimo, sobre lo siguiente (CUBG 2006: Recomendación 34):

- a) Importe de los componentes fijos, con desglose, en su caso, de las dietas por participación en el Consejo y sus Comisiones y una estimación de la retribución fija anual a la que den origen;
- b) Conceptos retributivos de carácter variable, incluyendo, en particular:
 - i) Clases de consejeros a los que se apliquen, así como explicación de la importancia relativa de los conceptos retributivos variables respecto de los fijos.
 - ii) Criterios de evaluación de resultados en los que se base cualquier derecho a una remuneración en acciones, opciones sobre acciones o cualquier componente variable;
 - iii) Parámetros fundamentales y fundamento de cualquier sistema de primas anuales (*bonus*) o de otros beneficios no satisfechos en efectivo; y
 - iv) Una estimación del importe absoluto de las retribuciones variables a las que dará origen el plan retributivo propuesto, en función del grado de cumplimiento de las hipótesis u objetivos que tome como referencia.
- c) Principales características de los sistemas de previsión (por ejemplo, pensiones complementarias, seguros de vida y figuras análogas), con una estimación de su importe o coste anual equivalente.
- d) Condiciones que deberán respetar los contratos de quienes ejerzan funciones de alta dirección como consejeros ejecutivos, entre las que se incluirán:
 - i) Duración;
 - ii) Plazos de preaviso; y
 - iii) Cualesquiera otras cláusulas relativas a primas de contratación, así como indemnizaciones o blindajes por resolución anticipada o terminación de la relación contractual entre la sociedad y el consejero ejecutivo.

El citado informe sobre la política de retribuciones deberá someterse, con carácter consultivo, a la aprobación de la Junta General de Accionistas, debiendo presentarse como un punto separado del orden del día. Dicho informe debe centrarse en la política de retribuciones para el año en curso y para los años futuros, haciendo especial hincapié en los cambios más significativos incluidos en el año presente con respecto al

anterior. Además, debe incluirse un resumen de cómo se aplicó la política de retribuciones en el ejercicio anterior y el papel desempeñado por la Comisión de Retribuciones y de los asesores externos, si procede.

A este respecto cabe hacer varias puntualizaciones: a) el hecho de someter a consulta el informe de la política de retribuciones es una mera formalidad, puesto que no afectará a su contenido ni a su validez, sin embargo, tal y como pone de manifiesto el propio Código, "puede constituir un voto de confianza o censura a la gestión de los administradores"; y b) el hecho de recoger en el informe datos sobre la política retributiva del pasado, presente y futuro permitirá a los accionistas "establecer una relación entre la retribución de los administradores y la evolución de la actividad y los resultados de la sociedad" (Sánchez-Calero y Puyol 2004: 195).

La creación de un Comité de Retribuciones en el CUBG (2006), ya recomendado en el Olivencia y Aldama, no ha superado las críticas precedentes, puesto que no ha asignado a dicho Comité otras funciones que no sean las de elevar al Consejo de Administración sus propuestas en materia de remuneraciones.

No obstante, en la composición del citado Comité si se revelan diferencias importantes, dado que el CUBG recomienda la necesidad de formarse exclusivamente por consejeros externos, con un mínimo de tres, sin perjuicio de que, si los miembros del Comité así lo aprueban, puedan asistir a las diferentes sesiones consejeros ejecutivos o altos directivos.

Por último, tres son los aspectos básicos recomendados por los citados códigos: a) el importe que deben alcanzar las retribuciones; b) la estructura o tipos de remuneraciones que deben otorgarse a los diferentes consejeros; y c), y quizá el más importante, la transparencia que debería presidir en la comunicación de las informaciones referidas a las retribuciones de los consejeros.

4.1.1. Importe de las retribuciones

El importe de las retribuciones de los consejeros, tanto externos como internos, ha sido y sigue siendo uno de los temas más controvertidos de los códigos de buen gobierno. Éstos no ponen topes a la retribución, limitándose a recoger una serie de recomendaciones. La línea general de los diferentes códigos de buen gobierno ha sido dejar libertad

a la empresa para establecer la cuantía, sin poner límites máximos, al considerarse que "el legislador no debe imponer cuantías máximas sino dejar la cuestión en manos de la libertad de las partes y de las necesidades de cada empresa" (De Martín 2005: 1.155).

La moderación que se recomienda a nivel general no debe desembocar en escasez, ya que ésta provocaría dificultades para encontrar "personas de valía que se atrevan -conscientemente y con la pretensión de ser activos, diligentes y responsables- con el reto de ser miembros del Consejo de Administración" (Garicano y Gurriarán 2004: 76). Mucho más difícil se presenta la tarea de traducir en cifras lo que debe entenderse como retribución moderada, estableciéndose como solución generalizada que la retribución de cada consejero se establezca en función del nivel de dedicación y trabajo individual (Iranzo 2004: 83).

El CUBG (2006: Recomendación 36) ha hecho especial hincapié en la figura de los consejeros independientes, al establecer que la remuneración de los consejeros externos sea la necesaria para retribuir la dedicación, cualificación y responsabilidad que el cargo exija, pero no tan elevada como para comprometer su independencia. Además, establece otras recomendaciones (37 y 38):

- Que las remuneraciones, relacionadas con los resultados de la sociedad, tomen en cuenta las eventuales salvedades que consten en el informe del auditor externo y minoren dichos resultados.
- Que las políticas retributivas incorporen las cautelas técnicas precisas para asegurar que tales remuneraciones guardan relación con el desempeño profesional de sus beneficiarios y no deriven simplemente de la evolución general de los mercados o del sector de actividad de la compañía o de otras circunstancias similares.

4.1.2. Estructura retributiva

Tampoco ponen limitaciones los códigos de buen gobierno a los sistemas retributivos que pueden utilizarse, dejando libertad a cada empresa para que elija aquel o aquellos que consideren más convenientes. Sin embargo, es destacable la recomendación del uso de sistemas vinculados con las acciones de la empresa o del grupo por considerar que alinea mejor los intereses de directivos y accionistas. Ahora bien, se recomienda prudencia en el caso del uso de estos instrumentos retributivos para los

consejeros independientes, ya que podrían poner en peligro su independencia.

El CUBG (2006: Recomendación 35) recomienda, no obstante, que se circunscriban a los consejeros ejecutivos las remuneraciones mediante entrega de acciones de la sociedad o de sociedades del grupo, opciones sobre acciones o instrumentos referenciados al valor de las acciones, retribuciones variables ligadas al rendimiento de la sociedad o sistemas de previsión. Si bien, finalmente, puntualiza que esta recomendación no alcanzará a la entrega de acciones, cuando se condicione a que los consejeros las mantengan hasta su cese.

4.1.3. Transparencia de la información

Los diferentes códigos han dedicado una especial reflexión al tema de la transparencia de las retribuciones de los consejeros que, a pesar de ya estar regulada en la Ley de Sociedades Anónimas (Art. 200.12^a), siempre ha estado envuelta en una gran opacidad.

La Comisión Olivencia recomendó, en su día, suministrar una detallada información sobre las retribuciones de los consejeros, individualizando la información y presentándola de forma pormenorizada por conceptos (Código Olivencia, II.7.4). También recomendó que, para aquellas empresas que lo desearan, pudiesen establecer una medida que supusiera informar:

...de manera individualizada acerca de las retribuciones de todos los consejeros en su carácter de tales, por cada uno de los conceptos antes mencionados, y además, de los honorarios percibidos por sus servicios profesionales. De otra parte, las retribuciones de los consejeros ejecutivos se darían de forma global para todos ellos, indicando el número de los que las perciben por cada uno de los conceptos retributivos (Código Olivencia, II.7.4).

Esta medida parcial fue criticada por seguir tolerando la opacidad de la información sobre las retribuciones de los consejeros anteriormente denunciadas⁴.

⁴ Entre otros, Roncero (1999: 364) y Martínez Sanz (2001: 1.351). Este último establece que "con tal permisividad, en lugar de cortar de raíz con la opacidad que se denuncia existe

El CUBG (2006: recomendación 40) ha incorporado importantes novedades a incluir en la Memoria, donde deben detallarse las retribuciones individuales de los consejeros durante el ejercicio e incluir la información siguiente:

- a) El desglose individualizado de la remuneración de cada consejero, que incluirá, en su caso:
 - i) Las dietas de asistencia u otras retribuciones fijas como consejeros;
 - ii) La remuneración adicional como presidente o miembro de alguna comisión del Consejo;
 - iii) Cualquier remuneración en concepto de participación en beneficios o primas, y la razón por la que se otorgaron;
 - iv) Las aportaciones a favor del consejero a planes de pensiones de aportación definitiva; o el aumento de derechos consolidados del consejero, cuando se trate de aportaciones a planes de prestación definitiva;
 - v) Cualesquiera indemnizaciones pactadas o pagadas en caso de terminación de sus funciones;
 - vi) Las remuneraciones percibidas como consejero de otras empresas del grupo;
 - vii) Las retribuciones por el desempeño de funciones de alta dirección de los consejeros ejecutivos;
 - viii) Cualquier otro concepto retributivo distinto de los anteriores, cualquiera que sea su naturaleza o la entidad del grupo que lo satisfaga, especialmente cuando tenga la consideración de operación vinculada o su omisión distorsione la imagen fiel de las remuneraciones totales percibidas por el consejero.

- b) El desglose individualizado de las eventuales entregas a consejeros de acciones, opciones sobre acciones o cualquier otro instrumento referenciado al valor de la acción, con detalle de:
 - i) Número de acciones u opciones concedidas en el año, y condiciones para su ejercicio;
 - ii) Número de opciones ejercidas durante el año, con indicación del número de acciones afectas y el precio de ejercicio;
 - iii) Número de opciones pendientes de ejercitar a final de año, con indicación de su precio, fecha y demás requisitos del ejercicio;

en la tradición de las sociedades anónimas españolas, el Informe Olivencia, curiosamente la fomenta o, cuanto menos, tolera".

- iv) Cualquier modificación durante el año de las condiciones de ejercicio de opciones ya concedidas.
- c) Información sobre la relación, en dicho ejercicio pasado, entre la retribución obtenida por los consejeros ejecutivos y los resultados u otras medidas de rendimiento de la sociedad.

Dado que las recomendaciones del CUBG, así como del resto de los anteriores códigos, son de aplicación voluntaria, el tema de las retribuciones de los administradores en España está muy lejos de la existente en EE.UU., donde la SEC (Securities and Exchange Commission) obliga a incluir en el *proxy statement*, exhaustiva información sobre las retribuciones del *Chef Executive Officer* (CEO) y de los cuatro *managers* mejor pagados⁵.

En cualquier caso, debe valorarse positivamente el hecho de que el CUBG (2006) haya incluido esta recomendación sobre información detallada e individualizada de la retribución de los miembros del Consejo de Administración, si bien ahora falta por experimentar si, en el entorno de voluntariedad, las empresas proporcionan esa información o se decantan por no hacerlo.

4.2. Estructura y composición del Consejo de Administración

Un mayor progreso en el cumplimiento de la función de control y supervisión, que ejercen los miembros del Consejo de Administración, también dependerá de su estructura y composición. En este sentido, los códigos de buen gobierno publicados han incorporado una serie de recomendaciones encaminadas a asegurar el cumplimiento de estas funciones, siendo dos los aspectos esenciales: a) el número de miembros del Consejo de Administración; y, b) la independencia del mismo.

a) Número de miembros del Consejo de Administración

Los códigos y propuestas de buen gobierno hacen especial hincapié en la delimitación de un número de consejeros que garantice la eficiencia del mismo. En efecto, el propio CUBG (2006: Recomendación 9) subraya la necesidad de delimitar un número adecuado de consejeros,

⁵ Siempre que las cuantías recibidas superen los 100.000 \$ anuales.

que garantice la capacidad de deliberación y la riqueza de puntos de vista, puesto que Consejos de tamaño excesivo pudieran favorecer la inhibición de sus miembros respecto a sus manifestaciones y actuaciones. En línea con estas argumentaciones, se indica que el Consejo debe adoptar una dimensión adecuada que habría de situarse entre los 5 y 15 miembros, coincidiendo con lo propuesto, con anterioridad, en el Informe Olivencia.

b) *Independencia*

La independencia del Consejo se ha tratado en los diferentes códigos a través de tres recomendaciones (Eguidazu 1999): a) la incorporación de independientes al Consejo; b) la participación mayoritaria o exclusiva de independientes en las comisiones o comités específicos de supervisión y control; y, c) la separación de las figuras de Presidente del Consejo y Consejero Delegado.

La *composición del consejo en virtud de las diferentes categorías de consejeros* (internos, dominicales e independientes) ha sido objeto de distintos pronunciamientos por parte de los diversos códigos promulgados en España (Olivencia, Aldama y CUBG). Mientras los dos primeros códigos recomendaron la necesidad de asegurar un equilibrio entre las categorías de consejeros externos (dominicales e independientes), el CUBG es mucho más explícito, recomendando: a) que el número de consejeros internos sea el mínimo necesario para atender las necesidades de información y coordinación (Recomendación 10); b) que la relación entre el número de consejeros dominicales y el de independientes refleje la proporción existente entre el capital de la sociedad, representado por los consejeros dominicales, y el resto del capital (Recomendación 12); y c) que el número de consejeros independientes represente al menos un tercio del total de consejeros (Recomendación 13).

Asimismo, los diferentes códigos proponen la creación de comisiones específicas, subrayando la necesidad de constituir comisiones informativas y consultivas que cubran cuatro áreas de responsabilidad: auditoría, nombramientos, retribuciones y cumplimiento. Sin embargo, y aunque el CUBG reconoce la necesidad de constituir estas comisiones, éste no considera imprescindible, "al menos de momento", la creación de comisiones de cumplimiento, omitiendo, además, la referencia a la Comisión de Estrategia e Inversión, propuesta por el Informe Aldama, al considerar estas funciones como propias del Consejo.

Estos aspectos se concretan en una serie de recomendaciones, como:

44. Que el Consejo de Administración constituya en su seno, además del Comité de Auditoría exigido por la Ley del Mercado de Valores, una Comisión, o dos separadas, de Nombramientos y Retribuciones.

Que las reglas de composición y funcionamiento del Comité de Auditoría y de la Comisión o comisiones de Nombramientos y Retribuciones figuren en el Reglamento del Consejo, e incluyan las siguientes:

[...]

b) Que dichas Comisiones estén compuestas exclusivamente por consejeros externos, con un mínimo de tres. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la asistencia de consejeros ejecutivos o altos directivos, cuando así lo acuerden de forma expresa los miembros de la Comisión.

c) Que sus Presidentes sean consejeros independientes.

Por último, y en relación a la *acumulación de poderes en una misma persona de las figuras de Presidente del Consejo y Consejero Delegado*, el código Olivencia y Aldama reconocieron que puede fortalecer la imagen de liderazgo de la empresa, recomendando que, de producirse la misma, se tomen medidas, como el nombramiento de un vicepresidente que sea consejero independiente.

Por su parte, el CUBG pone de manifiesto las ventajas e inconvenientes que supone la acumulación de poderes, subrayando la falta de consenso a nivel internacional y la dificultad que ello supone para dictar una recomendación explícita al respecto, por cuyo motivo dispone una serie de consejos en orden a evitar la excesiva acumulación de poderes en una sola persona (Recomendaciones 16 y 17):

16. Que el Presidente, como responsable del eficaz funcionamiento del Consejo, se asegure que los consejeros reciban con carácter previo información suficiente; estimule el debate y la participación activa de los consejeros durante las sesiones del Consejo, salvaguardando su libre toma de posición y expresión de opinión; y organice y coordine con los presidentes de las Comisiones relevantes la evaluación periódica del Consejo, así como, en su caso, la del Consejero Delegado o primer ejecutivo.

17. Que, cuando el Presidente del Consejo sea también el primer ejecutivo de la sociedad, se faculte a uno de los consejeros independientes para solicitar la convocatoria del Consejo o la inclusión de nuevos puntos en el orden del día; para coordinar y hacerse eco de las preocupaciones de los consejeros externos; y para dirigir la evaluación por el Consejo de su Presidente.

5. ANÁLISIS EMPÍRICO. METODOLOGÍA Y RESULTADOS

5.1. *Muestra*

Los Códigos de Buen Gobierno han sentado las bases precisas para el cumplimiento de determinados requisitos, que están destinados a mitigar la presencia de conflictos o problemas de agencia, cabiendo ahora preguntarnos en qué medida las empresas españolas vienen cumpliendo con los mismos, al objeto de detectar las posibles desviaciones y, por ende, ineficiencias en las funciones de supervisión y control por parte de los Consejos de Administración.

A fin de dar respuesta a esta pregunta, se ha procedido a realizar un análisis empírico sobre una muestra de 82 empresas que han cotizado en el Sistema de Interconexión Bursátil Español (SIBE) o Mercado Continuo durante el ejercicio 2007 y el 2008, excluyendo las empresas financieras y aquéllas para las que no se contaba con datos completos para el ejercicio 2007, año que constituye el período de estudio.

Para la obtención de los datos se ha utilizado, como fuentes de información, las bases de datos de la Comisión Nacional del Mercado Valores (CNMV), los Informes Anuales de Gobierno Corporativo, así como las Cuentas Anuales correspondientes a cada una de las empresas (tomadas de la base de datos SABI⁶). En ocasiones, también ha sido necesario consultar otras fuentes de información tales como: las páginas Web de las empresas; la información recogida en los diferentes registros por parte de la Bolsa de Madrid y/o la Bolsa de Barcelona; etc.

⁶ Sistema de Análisis de Balances Ibéricos.

5.2. Definición de las variables

5.2.1. Remuneración de los consejeros

A partir de los datos disponibles en los Informes Anuales de Buen Gobierno, para cada una de las sociedades que componen la muestra, se ha recogido manualmente la información relativa a las siguientes variables, representativas de la retribución de los miembros del Consejo de Administración:

a) *Importe de las retribuciones*. En primer lugar, se han obtenido los importes agregados de la remuneración del Consejo de Administración correspondientes al ejercicio 2007. En el total de la compensación se incluyen los siguientes conceptos: la retribución fija, la variable, las dietas, las atenciones estatutarias, las opciones sobre acciones y/u otros instrumentos financieros y otros conceptos retributivos. En segundo lugar, se ha recopilado el dato concerniente al número total de miembros que componen el Consejo de Administración, con el objetivo de obtener la media anual de la remuneración por consejero (*PROMCOMP Consejero*) (Kato y Long 2004; Haid y Yurtoglu 2006; Crespi y Pascual-Fuster 2008).

Para conseguir un mayor grado de información, se han tomado datos sobre el importe total de la remuneración de cada una de las diferentes categorías de consejeros (ejecutivos, dominicales e independientes) y su respectivo número, a fin de obtener su correspondiente media anual (*PROMCOMP ejecutivos*, *PROMCOMP dominicales* y *PROMCOMP independientes*).

Asimismo, se ha incluido una variable representativa de la "compensación del Consejo de Administración respecto al beneficio neto obtenido por la empresa", siguiendo a Haid y Yurtoglu (2006). Al igual que en el caso anterior, se ha distinguido entre la compensación total obtenida por el Consejo (*COMEAR Consejo*) y la obtenida por categorías de consejeros (*COMEAR ejecutivos*; *COMEAR dominicales*; *COMEAR independientes*).

b) *Estructura retributiva*. Para estudiar la estructura retributiva de las empresas de la muestra, se han considerado los importes recibidos por los miembros del Consejo de Administración en concepto de: retribución fija, variable, dietas, atenciones estatutarias, opciones sobre acciones y/u otros instrumentos financieros, otros, anticipos, créditos concedidos, aportaciones a fondos y planes de

pensiones, obligaciones contraídas con fondos y planes de pensiones, primas de seguro de vida, y garantías constituidas por la sociedad a favor de los consejeros. Asimismo, se ha calculado el porcentaje que cada una de estas retribuciones representa en el total asignado al Consejo de Administración, obteniendo respectivamente las variables *RFRT*, *RVRT*, *DTRT*, *AERT*, *OART*, *OTRT*, *ATRT*, *CCRT*, *AFPRT*, *OBLRT*, *PSRT* y *GCRT*.

c) *Transparencia informativa respecto a retribuciones individuales de los miembros del Consejo de Administración*. Esta variable viene determinada por el cumplimiento de la recomendación del CUBG respecto a la inclusión, en la Memoria, de información individualizada sobre la retribución de los consejeros.

5.2.2. Estructura y composición del Consejo de Administración

Respecto a la estructura y composición del Consejo de Administración se han analizado las siguientes variables:

a) *Tamaño del Consejo (Tam Consejo)*: viene medido por el número total de miembros del Consejo de Administración, expresado en el Informe de Gobierno Corporativo (Fernández *et al.* 1998; Banegas *et al.* 2006; Coles, Daniel y Naveen 2008). Asimismo, y a fin de obtener un mayor grado de información, se ha transformado esta variable en escala, para agrupar las empresas que se encuentran por debajo de los límites establecidos en el CUBG (menos de 5 miembros) (*Bajo Recomendación CUBG*), las que están dentro de dicha recomendación (entre 5 y 15 miembros) (*Recomendación CUBG*) y aquéllas que los superan (más de 15 miembros) (*Sobre Recomendación CUBG*).

b) *Independencia del consejo*: esta variable se ha medido a través de los siguientes indicadores:

- *Número de consejeros externos sobre total de consejeros (Consej Externos)*: este indicador mide la proporcionalidad entre el número de consejeros ejecutivos y no ejecutivos (Fernández *et al.* 1998; Banegas *et al.* 2006; Coles, Daniel y Naveen 2008).

- *Numero de consejeros independientes sobre el total de consejeros (Consej Independientes)*: este indicador pretende ser un complemento del dato suministrado por el anterior, puesto que indica en qué medida los consejeros son auténticamente independientes del presidente o de los accionistas más significativos (Número de consejeros

independientes del Consejo de Administración/Total de consejeros del Consejo de Administración) (Banegas *et al.* 2006)⁷.

- *Existencia de Comisión de Auditoría (Comis Auditoria)*: para medir este indicador se ha utilizado una variable dummy, que tomará valor 1, si existe Comité de Auditoría en la empresa y 0, en caso contrario (Banegas *et al.* 2006).

- *Número de consejeros externos en la Comisión de Auditoría (ExterComisAuditoria)*: indica el número de consejeros externos sobre el total de consejeros de la Comisión de Auditoría.

- *El Presidente de la Comisión de Auditoría es consejero independiente (PresAuditoriaConsejIndepen)*: dummy, que toma valor 1, si el presidente de la Comisión de Auditoría es consejero independiente y 0, en caso contrario.

- *Existencia de Comisión de Nombramientos y Retribuciones (ComisRetri)*: Indicador que toma el valor 1, si existe Comisión de Nombramientos y Retribuciones y 0, en otro caso (Banegas *et al.* 2006).

- *Número de consejeros externos en la Comisión de Nombramientos y Retribuciones (ExterComisRetri)*: número de consejeros externos sobre el total de consejeros de la Comisión de Nombramientos y Retribuciones.

- *El Presidente de la Comisión de Nombramientos y Retribuciones es consejero independiente (PresRetriConsejIndepen)*: dummy, que toma valor 1, si el presidente de la comisión de Nombramientos y Retribuciones es consejero independiente y 0, en caso contrario.

- *Equilibrio de poderes (Equilibrio)*: esta variable tomará el valor 1, cuando las figuras de presidente del Consejo de Administración y presidente del Ejecutivo coincidan en la misma persona y 0, en caso contrario (Banegas *et al.* 2006).

⁷ Fernández *et al.* (1998) ponen de manifiesto la conveniencia de incorporar esta variable aunque para ellos es imposible obtener dicha información, dado que en el momento en que se realizó este estudio las sociedades no publicaban información completa al respecto en sus memorias anuales.

5.2.3. Resultados

En la Tabla I se recoge un análisis descriptivo de la muestra para todas las variables seleccionadas en relación a la remuneración de los miembros del Consejo de Administración. A este respecto, los datos revelan una elevada compensación de los consejeros en el contexto español, especialmente de los ejecutivos, que reciben, de media, un 24,7% de los beneficios netos para una media de, aproximadamente, 2 consejeros de esta categoría.

Por su parte, la remuneración media del total de los miembros del Consejo asciende al 42%. Estas cifras son superiores a las obtenidas por otros estudios, aunque estas comparaciones deben realizarse con cierta cautela. Por ejemplo, Haid y Yurtoglu (2006), para una muestra de empresas alemanas, obtienen, en términos medios, una remuneración de los consejeros ejecutivos de, aproximadamente, el 8% de los beneficios, con una media de 3,7 de estos consejeros. Sin embargo, hay que matizar que dicho estudio abarca los años 1987-2003, los datos están deflactados a precios constantes de 1995 y muestra una tendencia alcista, lo que podría traducirse en un incremento de esas cifras para el momento actual. Por otro lado, en EE.UU. y durante el período 1998-2002, según recogen Bebchuk y Grinstein (2004), los cinco consejeros más remunerados cobran un importe del 7,5% de los beneficios.

En cualquier caso, los resultados de este estudio son consistentes con los obtenidos por Eguidazu (1999) quién obtuvo una remuneración media para las empresas españolas cotizadas, en el año 1997, de un 57% mayor a la recibida por los consejeros americanos y dos o tres veces superior a los franceses e italianos.

Respecto a la composición de los sistemas retributivos, destaca el elevado porcentaje de la remuneración total que, por término medio, se atribuye a la retribución fija, que se coloca en el 44,6%, junto con los importes que atienden a atenciones estatutarias, que se ofrecen en 32 de las 82 empresas de la muestra y que llegan a alcanzar una media del 40,1% de la retribución del Consejo de Administración de estas empresas.

Estos datos viene a corroborar los resultados suministrados por el estudio de Hay Group para el año 2008, donde se pone de manifiesto la clara tendencia de los mercados norteamericanos por los sistemas de retribución variable, en contraposición a los mercados

Europeos, donde las retribuciones fijas alcanzan, por término medio, el 27% del salario total.

Asimismo, cabe manifestar la escasa vinculación de la retribución de los consejeros a la creación de valor, puesto que las retribuciones variables se ofrecen sólo en 48 de las 82 empresas y suponen, tan sólo, el 22,7% del salario anual, mientras la media europea se sitúa en el 38% y la americana, en el 31%.

Más sorprendente aún resulta la cuantía que, por término medio, alcanzan los créditos concedidos a los consejeros de 4 empresas de la muestra, que se le atribuyen el 43,7% de la retribución total. Algo similar ocurre con las garantías constituidas a favor de los consejeros.

Respecto a las remuneraciones en opciones sobre acciones, tan sólo 8 empresas de la muestra las ofrecen en sus sistemas retributivos, representando, por término medio, el 18,4% del total, lo que podría deberse a las críticas que han surgido entorno a su efectividad como incentivo. En este sentido, estudios como el de Yemark (1996) ponen de manifiesto el incremento en la utilización de este tipo de retribución entre los años 1994 y 1996, y la falta de relación de la misma con la reducción efectiva de los costes de agencia.

En cualquier caso, en España se manifiesta una utilización de este tipo de retribuciones significativamente inferior a la que se ha dado en otros países como, por ejemplo, en Estados Unidos, donde según los datos de Hay Group, estas retribuciones representan el 42% del total en el año 2006, para las 200 mayores empresas.

En relación con la transparencia informativa sobre las retribuciones individuales, destaca que el 74,39% de las empresas no incluyen este tipo de información en sus Memorias, apelando a la privacidad de sus directivos y, por tanto, evidenciando así la reticencia de los consejeros a ofrecer una información detallada acerca de sus retribuciones.

Continuando con el estudio de resultados, en la tabla II se incluye el análisis descriptivo de las variables relacionadas con la estructura y composición del Consejo de Administración.

El tamaño del Consejo de Administración se sitúa, por término medio, en 11,05 miembros, lo que se aproxima bastante a los resultados obtenidos por Sánchez y Lucas (2008), para los años 2005 y 2006, y a los de Fernández *et al.* (1998), para el año 1993, y contrasta con los obtenidos por Eguidazu (1999) para el periodo 1990-1997, en el

que se evidenciaba una tendencia decreciente en la dimensión media de los consejos (pasa de 14,3 a 12,7 miembros) y que parece haberse estabilizado en los últimos años.

Estos resultados también son similares a los obtenidos por recientes estudios, realizados para el mercado estadounidense, como el de Lehn, Patro y Zhao (2008), con un tamaño medio de 11 miembros para el año 2000, o Coles, Daniel, y Naveen (2008) cuyo tamaño medio es de 10,4 miembros para el periodo 1992-2001, lo que evidencia la aproximación entre los tamaños medios de los consejos para ambos contextos geográficos.

No obstante, cabe matizar que el tamaño de los Consejos de Administración de la muestra varía entre 3 y 22 miembros, apareciendo un total de 13 empresas con un tamaño superior a 15 miembros, lo que representa el 15,85% de la muestra total, y aportando un tamaño medio de 18 miembros, cifra que supera significativamente las recomendaciones del CUBG.

En relación con la independencia de los miembros del Consejo, cabe destacar que, aunque por término medio, el 75,8% son consejeros externos, lo que representa un porcentaje del 24,2% de ejecutivos, la mayoría de los externos son dominicales, situándose la media de consejeros independientes en torno al 31,15% de total de consejeros (42,5% del total de consejeros externos).

Estos resultados contrastan significativamente con los obtenidos por Fernández *et al.* (1998), quienes obtienen un valor medio del 69% de consejeros externos en el año 1993. Más recientemente, Eguidazu (1999) obtiene resultados análogos a los de este estudio, logrando una proporción del 75,8% de consejeros externos para las empresas españolas cotizadas en el año 1996, lo que refleja una creciente incorporación de consejeros externos.

Sin embargo, la proporción de consejeros externos en el Consejo de empresas en los mercados estadounidenses varía según diferentes trabajos. Así, en estudios como los de Yemarck (2004) y Coles, Daniel y Naveen (2008), los porcentajes de representación de consejeros externos se sitúan entorno al 78%, mientras que Farrell y Hersch (2005) y Linck, Netter y Yang (2008) obtienen una participación de los mismos del 65,7%, inferior a la obtenida en este estudio.

En relación con la acumulación de poderes, que el Presidente del Consejo de Administración sea a su vez el primer Ejecutivo de la sociedad, no se ha encontrado unanimidad de criterio en las diferentes empresas que constituyen la muestra. Tan solo puede concretarse que en un número relativamente bajo de los casos (24,39%) se produce una separación entre ambas figuras. Este comportamiento se entiende como claramente contradictorio al espíritu de los códigos de buen gobierno alcanzando, la coincidencia de poderes, niveles del 75,61% de las empresas de la muestra objeto de estudio, es decir, 62 de las 82 empresas tomadas en consideración.

Estos resultados están lejos de las conclusiones de Eguidazu (1999), aunque manifieste encontrar una tendencia a la baja en la separación de poderes de las empresas españolas cotizadas, entre los años 1994-1997. Sin embargo, el porcentaje de empresas que cumplen esta recomendación es del 60% de su muestra para el año 1997, aspecto que contrastaba con las prácticas de países como Reino Unido, donde la separación de poderes se producía en un 87% de los casos en ese mismo año. Aquello que entonces se entendía como un comportamiento claramente contradictorio al espíritu del Código Cadbury, se intensifica en la actualidad, alcanzando niveles que superan con creces aquellos valores (75,61% de las empresas de la muestra hacen coincidir ambas figuras).

Por último, y en relación a las comisiones de control, los datos muestran cómo en la práctica totalidad de las sociedades, se ha creado una comisión que se encarga de aspectos relacionados con la información y control contable, denominándose Comisión de Auditoría, aunque en el 31,7% de los casos ésta no está presidida por un consejero independiente. Destaca, sin embargo, el hecho de que en 8 de las 82 empresas no exista una comisión de nombramientos y retribuciones y que, entre aquellos casos en los que sí se ha constituido, el 37,8% mantienen un presidente que no es consejero independiente.

6. CONCLUSIONES

Este trabajo se ha fundamentado en el estudio, a través de un análisis descriptivo, de las características de retribución, composición y estructura de los Consejos de Administración de las empresas cotizadas españolas, como mecanismos de control interno, que incentivan o mitigan los problemas de agencia entre directivos y accionistas.

Los resultados obtenidos muestran que la retribución media percibida por los miembros de los Consejos de Administración de las empresas cotizadas españolas es claramente superior a la recibida por éstos en otros países.

Por su parte, las compensaciones a los consejeros se basan, fundamentalmente, en retribuciones fijas o variables a corto plazo. Este aspecto, unido a la escasa independencia que las sociedades de la muestra presentan en sus Comisiones de Nombramientos y Retribuciones, puede resultar indicativo de una significativa influencia de los órganos de administración en las decisiones sobre retribuciones, lo que a su vez podría redundar en ineficiencias del Consejo de Administración como órgano de supervisión y control.

Así pues, los resultados obtenidos de la muestra objeto de estudio ponen de manifiesto la escasez de sistemas retributivos vinculados a la creación de valor, en línea con la tendencia que se observa en los mercados europeos.

Asimismo, se evidencia una significativa falta de transparencia respecto a los sistemas retributivos, dado que una gran mayoría de las empresas que componen la muestra no ofrecen una información detallada de las compensaciones individuales percibidas por sus consejeros, evidenciando la reticencia de muchos consejeros a hacer pública esta información.

En relación con el tamaño medio de los Consejos de Administración de las empresas componentes de la muestra, los resultados obtenidos están en línea con los de otros contextos internacionales, aunque destaca el elevado número de empresas que, a fecha de hoy, mantienen Consejos con un tamaño superior a lo recomendado, aspecto que podría actuar en detrimento de la efectividad del mismo como supervisor de la dirección.

Respecto a la independencia de los miembros del Consejo de Administración, cabe destacar la significativa incorporación de consejeros externos en las empresas de la muestra. En cualquier caso, habría que preguntarse en qué medida estos consejos son realmente independientes, ya que el número de esta categoría de consejeros no alcanza las recomendaciones del CUBG.

Por otra parte, hay que resaltar la clara tendencia de las empresas españolas hacia la acumulación de poderes, recayendo en la misma persona la presidencia del Ejecutivo y del Consejo.

Cabe concluir que, aunque los datos evidencian un cierto interés de las empresas españolas cotizadas por la consecución de la independencia de los Consejos de Administración, en relación a la representación de consejeros externos, existen otras características que pueden redundar en la aparición de problemas de agencia entre directivos y accionistas, como: a) la dimensión y estructura de los sistemas retributivos; b) la falta de transparencia informativa respecto de las retribuciones individuales de consejeros; y c) la acumulación de poderes, del presidente del Consejo de Administración y del primer Ejecutivo.

En realidad, no se debe obviar el papel de las recomendaciones emanadas de los códigos de buen gobierno, y cabría preguntarse en qué medida están actuando como motivadores reales de comportamientos responsables sobre la función ejercida por los Consejos de Administración, o si las empresas se escudan en estas recomendaciones para acabar incumpléndolas claramente.*

BIBLIOGRAFÍA

ANDRÉS, P.; V. AZOFRA y J.A. RODRÍGUEZ (2000) "Endeudamiento, oportunidades de crecimiento y estructura contractual: un contraste empírico para el caso", *Investigaciones Económicas*, 24, pp. 641-679.

ARGANDOÑA, A. (2000) "La remuneración de directivos mediante opciones sobre acciones: aspectos económicos y éticos" [www.iese.edu/research/pdfs/di-0411.pdf]. Consulta: 20/11/2008].

* Hay que agradecer que la Revista *Pecunia*, con una bocanada de emotividad y afectividad, nos haya traído el recuerdo de José Antonio Rojas Tercero, de una persona docente e investigadora, plagada de generosidad y bondad, de una siempre dedicación abnegada, exigente conducta personal y sumo respeto para con los demás. Esto ha sido de tal ejemplaridad que ha dejado una profunda huella en todos.

Nosotros diríamos que aplicaba la máxima de San Agustín "en lo necesario, unidad; en la duda, libertad y en todo, comprensión". Y, aunque nuestras palabras no resulten muy eruditas, están concebidas en un pensamiento muy sincero y sentido sobre la vida intelectual y humana de D. José Antonio Rojas Tercero.

- ARROW, K.J. (1991) "The Economics of Agency". J.W. PRATT y R.J. ZECKHOUSER (ed.) *Principal and Agents: The Structure of Business*. Boston: Harvard Business School Press, pp. 37-51.
- BANEGAS, R.; M. MANZANEQUE, A. SIMÓN y F. TEJEDO (2006) "Análisis comparativo de las recomendaciones de los códigos de buen gobierno publicados en España", *Lan Harremanak, Revista de Relaciones Laborales*, 14, pp. 57-75.
- BERLE, A. y G. MEANS (1932) *The Modern Corporation and Private Property*. Macmillan: New York.
- CLARK, R.C. (2006) "Los cambios en el gobierno corporativo tras la Sarbanes-Oxley Act: Una historia con moraleja también para el legislador", *Gobierno Corporativo y Crisis Empresariales. II Seminario Harvard-Complutense de Derecho Mercantil*. Madrid: Editorial Marcial Pons, pp. 13-58.
- COLES, J.; N. DANIEL y L. NAVEEN (2008) "Boards: Does One Size Fit All?", *Journal of Financial Economics*, 87, pp. 329-356.
- COLES J.W.; V.B. MCWILLIAMS y N. SEN (2001) "An Examination of the Relationship of Governance Mechanisms to Performance", *Journal of Management*, 27(1), pp. 23-50.
- COMITÉ ALDAMA (2003) *Informe de la Comisión Especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas*. Madrid: Consejo de Ministros [www.cnmv.es].
- COMITÉ CONTHE (2006) *Informe del grupo especial de trabajo sobre buen gobierno de las sociedades cotizadas*. Madrid: Consejo de Ministros [www.cnmv.es].
- COMITÉ OLIVENCIA (1998) *Informe del Comité Olivencia sobre el gobierno de las sociedades*. Madrid: Consejo de Ministros [www.cnmv.es].
- CRESPI, R. y B. PASCUAL-FUSTER (2008) "Executive Directors Pay and Networks in Spanish Listed Companies" [<http://ssrn.com/abstract=1287100>. Consulta: 2/10/2008].
- CUERVO, A. y A.I. FERNÁNDEZ (2001) "Decisiones financieras y valor de mercado de la empresa". J.L. SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA (dir.) *Curso de Bolsa y mercados financieros*. Barcelona: Editorial Ariel.
- , — y S. GÓMEZ (2002) "Mecanismos externos de control de la empresa: el papel de los bancos y el mercado de control en entornos de baja protección del inversor", *Ekonomiaz. Revista Vasca de Economía*, 50, pp. 54-73.

- DELGADO, J.B.; E. DE QUEVEDO y V. BLANCO (2008) "La influencia de la estructura de propiedad sobre la reputación corporativa. Evidencia empírica para el caso Español", *Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, 307, pp. 185-208.
- DEMSETZ, H. y K. LEHN (1985) "The Structure of Corporate Ownership: Causes and Consequences", *Journal of Political Economy*, 93, pp. 1.155-1.177.
- DÍAZ, B. y M. GARCÍA (2003) "Estructura accionarial y creación de valor. Análisis empírico del comportamiento supervisor y de los beneficios privados de los inversores", *Economía Industrial*, 352, pp. 145-162.
- DRUCKER, P.F. (2000) "La productividad del trabajador del conocimiento: máximo desafío". *Harvard-Deusto Business Review*, 98, pp. 4-16.
- EGUIDAZU, S. (1999) *Creación de valor y gobierno de la empresa*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- ELSTON, J.A. y L.G. GOLDBERG (2003) "Executive Compensation and Agency Cost in Germany", *Journal of Banking and Finance*, 27, pp. 1.391-1.410.
- FARREL, K. y P. HERSCH (2005) "Additions to Corporate Board: The Effect of Gender?", *Journal of Corporate Finance*, 11, pp. 85-106.
- FERNÁNDEZ, A.I.; S. GÓMEZ-ANSÓN y C. FERNÁNDEZ MÉNDEZ (1998) "El papel supervisor del Consejo de Administración sobre la actuación gerencial. Evidencia para el caso español", *Investigaciones Económicas*, 22(3), pp. 501-516.
- GALVE, C. y V. SALAS (1993) "Propiedad y resultados de la gran empresa española", *Investigaciones Económicas*, 27, pp. 207-238.
- GARCÍA SOTO, M.G. (2003) "El gobierno corporativo y las decisiones de crecimiento empresarial" [www.eumed.net/tesis. Consulta: 24/11/2008].
- GARICANO, T. y R. GURRIARÁN (2004) "Las comisiones de nombramientos y retribuciones", *Revistas de Finanzas y Contabilidad*, 33, pp. 71-79.
- HAID, A. y B.B. YURTOGLU (2006) "Ownership Structure and Executive Compensation in Germany" [<http://ssrn.com/abstract=948926>. Consulta: 1/10/2008].
- IRANZO MARTÍN, J.E. (2004) "El gobierno de la empresa en el siglo XXI". E. BUENO CAMPOS (dir. y coord.) *El gobierno de la empresa. En busca de la transparencia y la confianza*. Madrid: Ediciones Pirámide, pp. 79-93.
- JENSEN, M.C. (1993) "The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems", *The Journal of Finance*, 48(3), pp. 831-880.

- y W.H. MECKLING (1976) "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, 3, pp. 305-360.
- KATO, T. y C. LONG (2004) "Executive Compensation, Firm Performance and Ownership Structure: An Empirical Study of Listed Firms in China" [www.wesleyan.edu/econ/ChinaStockMarket.pdf. Consulta: 15/10/2008].
- LA PORTA, R.; F. LOPEZ DE SILANES y A. SHLEIFER (1999) "Corporate Ownership Around the World", *Journal of Finance*, 54, pp. 471-517.
- LEHMANN, E. y J. WEIGAND (2000) "Does the Governed Corporation Perform Better? Governance Structures and Corporate Performance in Germany", *European Finance Review*, 4, pp. 157-195.
- LEHN, K.; S. PATRO y M. ZHAO (2008) "Determinants of the Size and Structure of Corporate Boards: 1935-2000", *CEI Working Paper Series*, 2008-13, pp. 1-53.
- LINCK, J.; J. NETTER y T. YANG (2008) "The Determinants of Board Structure", *Journal of Finance Economics*, 87, pp. 308-328.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. (2002) "Riesgo empresarial y retribución de directivos: una literatura más relevante desde la teoría de la agencia", *Revista de Economía y Empresa*, 17, pp. 123-134.
- LOZANO GARCÍA, M.B.; A. DE MIGUEL HIGALDO y J. PINDADO GARCÍA (2004) "El conflicto accionista-directivo: problemas y propuestas de solución", *Información Comercial Española (ICE)*, 813, pp. 225-246.
- MARTÍN MUÑOZ, A. de (2005) "Algunas consideraciones en torno a la remuneración de los administradores de sociedades cotizadas tras la Recomendación europea de 14 de diciembre de 2004", *Revista de Derecho Mercantil*, 257, pp. 1.147-1.168.
- MARTÍNEZ SANZ, F. (2001) "Comentario al artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas". I. ARROYO y J.M. EMBID (dirs.) *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, vol. I. Madrid: Editorial Tecnos, pp. 1.343-1.366.
- MURPHY, K. (1999) "Executive Compensation". O. ASHENFELTER y D. CARS (ed.) *Handbook of Labor Economics 3B*. Amsterdam: North-Holland, pp. 2485-2563.
- PALACÍN SÁNCHEZ, M.J. (2002) "El gobierno de empresas: mecanismos de control interno y mecanismos de control externo", *Esic Market*, 113, pp. 143-170.

- PEARCE, J.A. y S.A. ZAHRA (1992) "Board Compensation from a Strategic Contingency Perspective", *Journal of Management Studies*, 29, pp. 411-438.
- PÉREZ M.P.; J.M. DE LA FUENTE SABATE y J. HERNANGÓMEZ BARAHONA (1999) "Un modelo contractual para la retribución de los altos directivos" [www.cepade.es/Ademas/revista.asp?numero=21. Consulta: 3/6/2005].
- REYES, L.E. (2002) "La estructura de propiedad y control de las empresas no financieras cotizadas: una descripción de la situación actual ante las reformas del gobierno corporativo", *Dirección y Organización*, 27, pp. 112-126.
- RONCERO A. (1999) "La retribución de los administradores de la sociedad anónima", *Manuales de la reforma mercantil en España*, 4 vols., Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Garrigues & Andersen, Abogados y Asesores Tributarios. Madrid: Expansión, vol. III, pp. 343-373.
- SALAS, V. (2002) "El gobierno de la Empresa: Presentación", *Ekonomiaz*, 20, pp. 10-27.
- SÁNCHEZ-CALERO GUILLARTE, J. y B. PUYOL (2004) "La recomendación europea en materia de retribución de los administradores (Algunas reflexiones desde el ordenamiento español)", *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, 96, pp. 163-214.
- SÁNCHEZ, G. y M.E. LUCAS (2008) "El nivel retributivo de los altos directivos en las empresas cotizadas españolas: Influencia del tamaño y composición del Consejo de Administración", *22 Congreso Anual de la AEDEM*. Salamanca.
- SANFILLIPO AZOFRA, S. (2004) "Fusiones y adquisiciones bancarias: características e implicaciones de las operaciones realizadas por las entidades de crédito europeas" [www.tdr.cesca.es/TESIS_UC/AVAILAB LE/TDR-0427105-111545. Consulta: 12/12/2008].
- SHLEIFER, A. y R.W. VISHNY (1986) "Large Shareholders and Corporate Control", *Journal of Political Economy*, 95, pp. 461-488.
- SMITH, A. (1776) *Wealth of Nations*. New York: The Modern Library.
- TUSQUETS TRIAS DE BES, F. (1998) *La remuneración de los administradores de las sociedades mercantiles de capital*. Madrid: Civitas.
- YEMARK, D. (1996) "Higher Market Valuation of Companies with a Small Board of Directors", *Journal of Financial Economics*, 40, pp. 185-211.
- (2004) "Remuneration, Retention, and Reputation Incentives for Outsider Directors", *Journal of Finance*, 59, pp. 2.281-2.308.

Tabla I: Análisis descriptivo de las variables relacionadas con la retribución de los miembros del Consejo de Administración

Esta tabla presenta un análisis descriptivo de la muestra respecto a las variables objeto de estudio: Remuneración media de los miembros del Consejo de Administración (*PROMCOMP Consejero*); remuneración media de consejeros ejecutivos (*PROMCOMP ejecutivos*); remuneración media de consejeros dominicales (*PROMCOMP dominicales*); remuneración media de consejeros independientes (*PROMCOMP independientes*); remuneración total del consejo respecto al beneficio neto (*COMEAR Consejo*); remuneración total recibida por los consejeros ejecutivos respecto al beneficio neto (*COMEAR ejecutivos*); remuneración total recibida por los consejeros dominicales respecto al beneficio neto (*COMEAR dominicales*); remuneración total recibida por los consejeros independientes respecto al beneficio neto (*COMEAR independientes*); porcentaje de la retribución fija recibida por el Consejo de Administración sobre la retribución total (*RFRT*); porcentaje de la retribución variable recibida por el Consejo de Administración sobre la retribución total (*RVRT*); porcentaje de la retribución total recibido en forma de dietas (*DTRT*); porcentaje de la retribución total que se corresponde con atenciones estatutarias (*AERT*); porcentaje de la retribución total que se corresponde con opciones sobre acciones y/u instrumentos financiero (*OART*); porcentaje de la retribución total que se corresponde a otros conceptos (*OTRT*); porcentaje de la retribución total que se corresponde con anticipos (*ATRT*); porcentaje de la retribución total destinado a créditos concedidos (*CCRT*); porcentaje de la retribución total destinado a aportaciones a fondos y planes de pensiones (*AFPRT*); porcentaje de la retribución total destinado a obligaciones contraídas con fondos y planes de pensiones (*OBLRT*); porcentaje de la retribución total destinado a primas de seguro de vida (*PSRT*); y, porcentaje de la retribución total destinado a la garantías constituidas por la sociedad a favor de los consejeros (*GCRT*).

REMUNERACIÓN DE LOS MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN						
Importe de las Retribuciones	N	Mínimo	Máximo	Media	Mediana	Desv. típ.
PROMCOMP Consejero	81	13000,000	934822,300	220985,480	142000,000	220258,660
PROMCOMP ejecutivos	76	0,000	4925500,000	883485,846	480500,000	1028101,866
PROMCOMP dominicales	77	0,000	383000,000	83968,648	59500,000	81770,001
PROMCOMP independientes	75	0,000	1344000,000	106696,222	61166,667	165348,910
COMEAR Consejo	66*	0,002	14,152	0,420	0,037	1,891
COMEAR ejecutivos	66*	0,000	11,234	0,247	0,015	1,406
COMEAR dominicales	66*	0,000	1,228	0,059	0,005	0,208
COMEAR independientes	66*	0,000	2,890	0,092	0,005	0,415
Estructura Retributiva	N	Mínimo	Máximo	Media	Mediana	Desv. típ.
RFRT	76	0,014	1,000	0,446	0,446	0,254
RVRT	48	0,003	0,734	0,227	0,182	0,176
DTRT	55	0,001	1,000	0,238	0,149	0,236
AERT	32	0,035	1,000	0,401	0,335	0,248
OART	8	0,001	0,597	0,215	0,184	0,197
OTRT	32	0,000	0,708	0,147	0,067	0,185
ATRT	1	0,008	0,008	0,008	0,008	0,000
CCRT	4	0,065	0,659	0,400	0,437	0,284
AFPRT	15	0,000	0,423	0,092	0,013	0,136
OBLRT	0	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
PSRT	31	0,000	0,060	0,011	0,004	0,015
GCRT	3	0,090	0,442	0,288	0,332	0,180
Transparencia de la información	N	Porcentaje	Porcentaje acumulado			
Si	21	25,610	100,000			
No	61	74,390	74,390			

*Se excluyen aquellas empresas que han obtenido un resultado negativo.

Tabla II: Análisis descriptivo de las variables relacionadas con la estructura y composición del Consejo de Administración

Esta tabla presenta un análisis descriptivo de la muestra respecto a las variables objeto de estudio: tamaño del Consejo de Administración (*Tam Consejo*); número de consejeros independientes; número de consejeros dominicales; número de consejeros ejecutivos; sociedades cuyo Consejo de Administración tienen un tamaño que se sitúa por debajo de los límites de las recomendaciones del CUBG (*BajoRecomendación CUBG*); sociedades cuyo Consejo de Administración tienen un tamaño que se sitúa en los límites de las recomendaciones del CUBG (*Recomendación CUBG*); sociedades cuyo Consejo de Administración tienen un tamaño que se sitúa por encima de los límites de las recomendaciones del CUBG (*SobreRecomendación CUBG*); número de consejeros externos sobre total de consejeros (*Consej Externos*); número de consejeros independientes sobre el total de consejeros (*ConsejIndependientes*); existencia (valor 1) o no (valor 0) de Comisión de Auditoría (*Comis Auditoria*); número de consejeros externos en la Comisión de Auditoría (*ExterComisAuditoria*); presidente de la comisión de auditoría es (valor 1) o no (valor 0) consejero independiente (*PresAuditoriaConsejIndepen*); existencia (valor 1) o no (valor 0) de comisión de nombramientos y retribuciones (*ComisRetri*); número de consejeros externos en la Comisión de Nombramientos y Retribuciones sobre el total de consejeros que componen dicha comisión (*ExterComisRetri*); presidente de la Comisión de Nombramientos y Retribuciones es (valor 1) o no (valor 0) consejero independiente (*PresRetriConsejIndepen*); y, equilibrio de poderes entre el presidente del Consejo de Administración y el presidente ejecutivo (*Equilibrio*) esta variable toma valor 1 si ambas figuras coinciden en la misma persona y 0 en caso contrario.

ESTRUCTURA Y COMPOSICIÓN DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN						
Tamaño	N	Mínimo	Máximo	Media	Mediana	Desv. típ.
TamConsejo	82	3,000	22,000	11,049	10,000	4,067
Número de consejeros independientes	82	0,000	10,000	3,415	3,000	2,194
Número de consejeros dominicales	82	0,000	17,000	5,159	5,000	3,612
Número de consejeros ejecutivos	82	0,000	6,000	1,976	2,000	1,196
BajoRecomendaciónCUBG	2	3	4	3,500	3,500	0,707
RecomendaciónCUBG	67	5	15	9,896	10,000	2,553
SobreRecomendaciónCUBG	13	16	22	18,154	18,000	2,035
Independencia del Consejo de Administración y de sus comisiones						
	N	Mínimo	Máximo	Media	Mediana	Desv. típ.
Consejexternos	82	0,250	1,000	0,758	0,782	0,148
ConsejIndependientes	82	0,000	0,857	0,315	0,300	0,192
ExterComisAuditoria	82	0,667	1,000	0,941	1,000	0,119
ExterComisRetri	74	0,500	1,000	0,920	1,000	0,132
	Valor	N	Porcentaje	Porcentaje acumulado		
Equilibrio	0	20	24,390	24,390		
	1	62	75,610	100,000		
ComisAuditoria	0	0	0,000	0,000		
	1	82	100	100		
PresAuditoriaConsejIndepen	0	26	31,707	31,707		
	1	56	68,293	100,000		
ComisRetri	0	8	9,756	9,756		
	1	74	90,244	100,000		
PresRetriConsejIndepen	0	31	37,805	41,892		
	1	43	52,439	100,000		

Características del conocimiento transferido como determinantes del rendimiento de los sistemas de franquicia

Beatriz Minguela Rata

minguela@ccee.ucm.es

M^a Concepción Rodríguez Benavides

mc.rb@ccee.ucm.es

José Ignacio López Sánchez

jilopez@ccee.ucm.es

Universidad Complutense de Madrid

Departamento de Organización de Empresas

Fac. de Ciencias Económicas y Empresariales

Campus de Somosaguas

28223 Pozuelo de Alarcón - Madrid (España)

Recibido: Enero 2009

Aceptado: Septiembre 2009

En este trabajo se pretende analizar la influencia de la naturaleza tácita y el valor del conocimiento (dos características del conocimiento determinantes de la facilidad con la que se puede transferir el mismo) en el rendimiento de los sistemas de franquicia. Se ha llevado a cabo un análisis de regresión lineal sobre una muestra de establecimientos franquiciados en diferentes cadenas de franquicia y sectores de actividad que operan en España, midiendo el rendimiento tanto de manera objetiva como subjetiva y tomando el tipo

In this paper the influence of tacitness and value of knowledge on the performance of franchise systems are studied. With this aim, a linear regression analysis is conducted on a sample of franchisee of different franchise chains and sectors of activity operating in Spain. In the model we added a control variable, named transformation, which represents the kind of activities carried out in the franchisee units: just commercial or transformative and commercial activities. The findings show that

de actividad llevada a cabo por el establecimiento franquiciado como variable de control. Los resultados parecen indicar que la naturaleza tácita del conocimiento influye de manera negativa en el rendimiento de los sistemas de franquicia mientras que el valor del conocimiento afecta de manera positiva.

Palabras clave: Naturaleza tácita, valor del conocimiento, rendimiento, sistemas de franquicia, franquiciado.

tacit knowledge has a negative impact on franchise systems performance, the value of knowledge affects it in a positive manner whereas the control variable is significant.

Key words: Tacit knowledge, value of knowledge, performance, franchise systems, franchisee.

1. INTRODUCCIÓN

La forma en la que las organizaciones perciben el conocimiento ha cambiado en los últimos tiempos. La consideración de que el conocimiento sólo reside en los individuos, que los expertos son la principal fuente de conocimiento y que se trata de un activo que puede ser almacenado y recuperado cuando sea necesario, ha sido relegada a un segundo plano. Ahora, son numerosas las organizaciones que perciben el conocimiento de forma más amplia y completa al reconocer que se trata de un fenómeno social, distribuido y dinámico.

Esta consideración del conocimiento convierte a la transferencia del mismo en un proceso fundamental para el éxito de las organizaciones. En ellas, siempre se han llevado a cabo transferencias de conocimiento ya que, constantemente, los trabajadores están intercambiando conocimiento. Sin embargo, las transferencias que forman parte del día a día de la organización son de tipo espontáneo, informal y local y, dada la importancia que el conocimiento tiene para las organizaciones, éstas se ven obligadas a diseñar procesos de transferencia más estructurados y deliberados (O'Dell y Grayson 1998; Davenport y Prusak 2001; Dixon 2001; Husted y Michailova 2002).

De hecho, para muchas organizaciones, una de las principales preocupaciones es la de intentar maximizar la utilidad del conocimiento lo cual las lleva a reconocer que el proceso de transferencia es una importante fuente de ventajas competitivas (Contractor y Kundu 1998; Holtshouse 1998; Osterloh y Frey 1999; Teece 2000; Cowan, Soete y Tchervonnaya 2001; Dixon 2001; Schulz y Jobe 2001; Subramaniam y Venkatraman 2001; Von Krogh, Nonaka y Aben 2001; Husted y Michailova 2002).

En concreto, la transferencia de conocimiento puede influir positivamente en el rendimiento de las organizaciones porque permite sustituir las prácticas ineficientes por otras que han demostrado una mayor eficiencia (Szulanski 1996), replicar las mejores prácticas por toda la organización (Lubit 2001; Schulz y Jobe 2001) e identificar y explotar economías de escala y de alcance relativas al conocimiento (Schulz y Jobe 2001; Husted y Michailova 2002). También, facilita la integración y la coordinación entre los miembros de la organización dado que incrementa el solapamiento del conocimiento de los individuos (Grant 1996a, 1996b; Nonaka, Reinmoeller y Senoo 1998; Nonaka, Toyama y Konno 2000; Lubit 2001; Schulz y Jobe 2001), y estimula la innovación al favorecer el aprendizaje mutuo y la cooperación (Tsai 2001).

Asimismo, la transferencia de conocimiento puede dificultar la imitación del mismo al incrementar la base de conocimiento (Schulz y Jobe 2001). Y, además, las transferencias externas de conocimiento permiten acceder a conocimiento que puede ser necesario para la empresa (Dyer y Nobeoka 2000; Subramaniam y Venkatraman 2001; Foss y Pedersen 2002; Kotabe, Martin y Domoto 2003).

En este trabajo pretendemos estudiar la transferencia que se produce en los sistemas de franquicia, un acuerdo de colaboración que en los últimos tiempos ha experimentado un importante crecimiento en España y para el que dicho proceso es fundamental.

La explotación de los establecimientos franquiciados precisa de la transferencia de conocimiento desde el franquiciador a estos últimos porque, al caracterizarse la franquicia por la reproducción exacta de un concepto de negocio, en todos los establecimientos se debe hacer uso del mismo conocimiento.

Por tanto, dada la importancia que tiene para los sistemas de franquicia el proceso de transferencia de conocimiento en el sentido en que cualquier dificultad que se produzca en el proceso de transferencia tendrá repercusiones negativas en el rendimiento de la cadena de franquicia, el propósito de esta investigación es el de analizar la influencia de dos características del conocimiento determinantes de la facilidad con la que se puede transferir el mismo (la naturaleza tácita y el valor), en el rendimiento de los sistemas de franquicia.

2. FUNDAMENTO TEÓRICO

2.1. *El rendimiento de los sistemas de franquicia*

El rendimiento de los sistemas de franquicia presenta múltiples facetas y niveles (Elango y Fried 1997) en el sentido en que este rendimiento puede relacionarse con numerosas dimensiones y que por tanto, sea necesario considerar, no una, sino varias medidas del mismo. Así, por ejemplo, para medir el crecimiento del sistema de franquicia se pueden utilizar como indicadores el número de establecimientos y la rentabilidad de los mismos. Sin embargo, es posible que el franquiciador consiga crecer rápidamente en tamaño, vía cantidad de establecimientos, pero ser incapaz de mantener la rentabilidad de los mismos.

En cuanto a los múltiples niveles del rendimiento de los sistemas de franquicia, éstos representan la perspectiva del análisis. De esta forma, el rendimiento puede ser analizado desde el punto de vista del franquiciador, del franquiciado, de los trabajadores, de los clientes, de la sociedad en su conjunto... y al igual que sucedía con las múltiples facetas, las medidas utilizadas para los diferentes niveles, también pueden ser contradictorias. Un ejemplo es el de las implicaciones que tiene para el franquiciador y para un franquiciado la apertura de nuevas unidades operativas. El incremento en el número de establecimientos del sistema beneficia al franquiciador porque recibe más ingresos vía cánones de entrada y royalties, pero puede perjudicar al franquiciado si la incorporación de nuevas unidades supone una amenaza para su mercado.

Por tanto, en la literatura no hay un consenso sobre la forma más idónea de medir el rendimiento de los sistemas de franquicia. Pueden emplearse diversas fuentes de información, uno o varios indicadores cuyos criterios sean, o no, económico-financieros y además, la medición puede realizarse de manera objetiva o subjetiva.

Según Anderson (1984), Sorenson y Sorensen (2001) así como Bradach (1998), el beneficio de cada establecimiento es el indicador del rendimiento más apropiado. Sin embargo, los problemas que plantea el acceso a los datos relativos a los beneficios obliga a buscar medidas alternativas relacionadas con los ingresos y los costes.

De este modo, Anderson (1984), Martin (1988), Norton (1988a,b) así como Sorenson y Sorensen (2001) utilizan las ventas como medida del rendimiento de los sistemas de franquicia. En realidad, tanto las ventas como el número de unidades del sistema son dos medidas del

rendimiento relacionadas con los ingresos. Y es que, las ventas de un establecimiento son difíciles de incrementar a partir de un determinado nivel ya que la proximidad a los clientes con la intención de buscar su comodidad es característico de la localización y, una vez que la localización ha sido elegida, es muy difícil cambiar la comodidad para estimular unas mayores ventas. De ahí que las limitaciones económicas inherentes a toda localización expliquen por qué los nuevos establecimientos alcanzan rápidamente su máximo volumen.

La dificultad que plantea el incremento de las ventas en los establecimientos ya en funcionamiento, obliga a incorporar nuevas unidades al sistema. En este sentido, Castrogiovanni, Justis y Julian (1993) así como Martin y Justis (1993) emplean el número total de establecimientos. Esta medida permite, en primer lugar, incrementar la presencia de la marca en el mercado, lo cual beneficia a la cadena al ser una forma de publicidad que refuerza su identidad. Y, en segundo lugar, el franquiciador puede reducir los costes en los que ha incurrido en los primeros años al tratar de generar el conocimiento que le permitiera replicar su negocio porque puede repartirlos entre un mayor número de unidades¹.

Para Szulanski, Jensen y Lee (2001), el crecimiento es la medida fundamental de éxito de los sistemas de franquicia, pero sólo es válido en las primeras etapas del sistema porque es cuando el franquiciador genera mayores ingresos por cánones de entrada, royalties y venta de equipos a los franquiciados como consecuencia de la apertura de nuevos establecimientos. En cambio, posteriormente, cuando el mercado empieza a saturarse o el sistema ha alcanzado la madurez, el franquiciador tiende a maximizar las unidades que ya posee y, en este caso, el crecimiento del sistema como medida del rendimiento puede presentar problemas.

Thompson (1994) así como Darr, Argote y Epple (1995) consideran la productividad como medida del rendimiento de los sistemas de franquicia, mientras que Fenwick y Strombom (1998) lo miden a partir del volumen de negocio, la rentabilidad y el crecimiento. Por su parte, Bates (2002), como medida del rendimiento, utiliza la rentabilidad del franquiciador y para ello, determina los siguientes indicadores: ingresos netos, ingresos netos por trabajador, ingresos netos por localidad, beneficios (antes de impuestos) como un porcentaje de los ingresos y los pagos realizados por los franquiciados como un porcentaje de los ingresos.

¹ Caves y Murphy (1976) y Bradach (1998) hacen uso de ambas medidas.

Finalmente, Carman y Klein (1986) reconocen que en el estudio del rendimiento de los sistemas de franquicia, se debería tener en cuenta los intereses de los consumidores, el franquiciador, los franquiciados y otros segmentos de la sociedad que están afectados por la franquicia. No obstante, dichos intereses pueden ser agrupados en siete grandes áreas: 1) sensibilidad al cambio, 2) innovación, 3) eficiencia funcional, 4) eficiencia transaccional, 5) rentas como un incentivo al rendimiento, 6) equidad y 7) externalidades.

En definitiva, el rendimiento de los sistemas de franquicia es una variable que presenta importantes problemas en cuanto a su medición. No obstante, la revisión de la literatura nos permite identificar múltiples formas de medir el rendimiento, aunque la mayoría de los indicadores utilizados en los trabajos empíricos están relacionados con las ventas y el número de establecimientos.

2.2. La naturaleza tácita del conocimiento

La dimensión tácita del conocimiento es aquella parte del mismo que los individuos pueden explicar a través de un conjunto de reglas articuladas, mientras que, la dimensión implícita, inarticulada o explícita, comprende aquella parte del conocimiento que los individuos no pueden expresar porque está basado en unas reglas que no conocen de forma consciente (Polanyi 1962, 1966).

La parte explícita del conocimiento es formal y sistemática por lo que puede ser comunicada a través de símbolos desde su poseedor a otras personas y, el receptor de dicha comunicación, puede llegar a tener tanto conocimiento como el emisor. En cambio, el componente tácito es intuitivo, inarticulado, se adquiere a través de la experiencia y no puede ser explicado por los individuos, de ahí que sea más difícil de comunicar y compartir con otros (Winter 1987; Nonaka 1991; Garud y Nayyar 1994; Hedlund 1994; Von Hippel 1994; Nonaka y Takeuchi 1995; Grant 1996a, 1997; Nonaka, Toyama y Konno 2000; Ambrosini y Bowman 2001; Davenport y Prusak 2001; Lubit 2001; Nielsen 2001; Schulz 2001; Schulz y Jobe 2001; Hall y Andriani 2002; Chen 2004).

El hecho de que una parte del conocimiento sea tácita y otra explícita y de que el conocimiento tácito presente mayores problemas de formalización, expresión y comunicación que el conocimiento explícito, afecta al proceso de transferencia de dicho conocimiento.

En este sentido, Galunic y Rodan (1998) reconocen que la transferencia de conocimiento tácito es difícil porque suele requerir la movilización de los individuos que poseen ese conocimiento. Y, para Empson (2001), el conocimiento tácito es difícil de transferir porque, en primer lugar, no puede ser articulado de forma escrita o verbal, aunque sí puede ser aprendido mediante la experiencia y, en segundo lugar, porque es específico a un contexto y reside en los sistemas organizativos.

Igualmente, tanto Nonaka y Takeuchi (1995) como Nonaka, Toyama y Konno (2000) admiten que el carácter personal e intuitivo del conocimiento tácito es lo que lo hace difícil de transferir, mientras que, por el contrario, el conocimiento explícito puede ser transferido con relativa facilidad. También, Davenport y Prusak (2001) consideran que el conocimiento que es más o menos explícito puede ser incorporado en documentos y bases de datos, lo cual permite transferirlo con una precisión razonable. En cambio, la transferencia de conocimiento tácito es difícil y requiere un alto contacto personal. De ahí que, las organizaciones interesadas en la transferencia de conocimiento tácito establezcan programas de formación y utilicen la tecnología de la información para permitir que los individuos compartan el conocimiento.

Para Grant (1996b, 1997), la transferencia de conocimiento tácito es más difícil que la del conocimiento explícito porque el conocimiento tácito sólo puede ser observado a través de su aplicación, mientras que, el conocimiento explícito se caracteriza por la facilidad de comunicación. Y, según Maleaba y Orsenigo (2000), Teece (2000), así como Lubit (2001), la dificultad de expresar y codificar el conocimiento tácito lo hace más difícil de transferir que el conocimiento explícito.

Winter (1987) también reconoce que el conocimiento tácito es difícil de transferir, aunque, dicha dificultad, es menor cuando el conocimiento tácito puede ser enseñado ya que, el que un individuo desempeñe una tarea según las pautas indicadas por otro individuo, permite reducir el tiempo y facilita el aprendizaje de la tarea. De este modo, a diferencia del conocimiento tácito, el conocimiento articulable es más fácil de transferir, pero, esa facilidad se puede reducir cuando el conocimiento articulable no está articulado o codificado, como es el caso del diseño de un producto que con el tiempo ha sufrido modificaciones y el documento en el que se registró simbólicamente ese diseño no se ha actualizado.

En consecuencia, el grado de dificultad del proceso de transferencia de conocimiento se ve afectado por el hecho de que el conocimiento tácito se pueda o no enseñar y porque el conocimiento articulable esté o no articulado.

En definitiva, mientras que una parte del conocimiento es explícita, otra parte permanece tácita y, cuanto mayor sea esta última, más difícil será la transferencia de conocimiento. En consecuencia, como la naturaleza tácita está positivamente relacionada con la dificultad en la transferencia de conocimiento, y ésta última afecta de manera negativa al rendimiento de los sistemas de franquicia, podemos formular la primera hipótesis de esta investigación en los siguientes términos:

Hipótesis 1

La naturaleza tácita del conocimiento influye negativamente en el rendimiento de los sistemas de franquicia.

2.3. El valor del conocimiento

El concepto de valor hace referencia a la utilidad de las cosas para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar y también, a la cualidad de las cosas, en virtud de la cual se está dispuesto a pagar un dinero o equivalente por poseerlas.

En el caso concreto del conocimiento, Gupta y Govindarajan (2000) sólo consideran la primera acepción, esto es, el conocimiento valioso es aquél que tiene una utilidad para quien lo recibe. Por tanto, del mismo modo que estos autores, a efectos de este trabajo consideramos que el valor del conocimiento se refiere a la utilidad que tiene para quien lo recibe, que, en nuestro caso, es el franquiciado.

Respecto a la transferencia de conocimiento, estos mismos autores reconocen que el conocimiento valioso es más fácil de transferir porque para los posibles receptores resulta más atractivo. Por tanto, como el valor está negativamente relacionado con la dificultad en la transferencia de conocimiento, y ésta última afecta de manera negativa al rendimiento de los sistemas de franquicia, formulamos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 2

El valor del conocimiento influye positivamente en el rendimiento de los sistemas de franquicia.

Con independencia de las dos hipótesis planteadas, puede ser interesante analizar la influencia conjunta de ambas variables sobre el rendimiento de los sistemas de franquicia. En este sentido formulamos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 3

Cuanto menos tácito y más valor del conocimiento, mayor rendimiento de los sistemas de franquicia.

3. METODOLOGÍA

3.1. *Descripción de la población*

Para analizar la relación anterior, se diseñó un cuestionario (a partir de la revisión de la literatura tanto teórica como empírica) agrupando preguntas referentes a cada una de las variables objeto de estudio. Dicho cuestionario fue enviado a la población objetivo que estaba constituida por 267 establecimientos franquiciados localizados en España, que desarrollan su actividad en diferentes sectores y que son miembros de la Asociación Española para el Desarrollo y Defensa del Franquiciado (AEDEF).

Se decidió adoptar la perspectiva de análisis del franquiciado porque la mayoría de los estudios en materia de franquicia solicitan la información a los franquiciadores y, sobre todo, porque creemos que es más interesante y objetivo obtener la información de aquéllos que tienen que aplicar el conocimiento desarrollado por el franquiciador. A continuación pondremos de manifiesto cómo se han construido los indicadores representativos de las variables objeto de estudio.

3.2. Construcción de las variables

El rendimiento

Para medir el rendimiento de los sistemas de franquicia, se ha tenido en cuenta la recomendación de Elango y Fried (1997) sobre el uso de múltiples indicadores. Así, en primer lugar, mediremos el rendimiento a partir de las ventas generadas en cada establecimiento franquiciado. Tal y como reconocen Flechoso Sierra (1997), Sorenson y Sorensen (2001) y Tormo (2002) las ventas son un buen indicador del rendimiento. No obstante, aunque en muchos estudios empíricos se obtienen las ventas por establecimiento, entendemos que, dado que los establecimientos suelen tener distinta capacidad, es más adecuado el uso de los metros cuadrados de cada establecimiento. Por tanto, uno de los indicadores que utilizaremos para medir el rendimiento de los sistemas de franquicia es la ratio de las ventas generadas, en 2005, por metro cuadrado (VTAS/m²).

Una segunda medida, ahora subjetiva, consiste en valorar, en una escala de Likert de 1 a 7, la importancia (1: nada importante; 7: sumamente importante) que tienen una serie de indicadores así como el grado de satisfacción (1: totalmente insatisfecho; 7: totalmente satisfecho) obtenido durante el último año. De este modo, la escala de medida será la suma de los productos de la importancia y la satisfacción (RDTO), donde una puntuación alta indica un mayor rendimiento.

Concretamente, el franquiciado valorará un total de 6 ítem relativos a 1) las ventas generadas por su establecimiento en 2005, 2) el tiempo de recuperación de la inversión inicial, 3) la evolución experimentada por el concepto de negocio de la franquicia en el año 2005, 4) la productividad de su establecimiento, 5) la competitividad de las condiciones de compra y aprovisionamiento facilitadas por el franquiciador en 2005 y 6) la equidad en el reparto de las ganancias con la central de franquicia en 2005.

Los dos primeros ítems se corresponden con los indicadores económicos que van a ser valorados cualitativamente. Con la evolución experimentada por el concepto de negocio de la franquicia en el año 2005, se pretende medir la sensibilidad al cambio y la innovación. La productividad permite medir la eficiencia operativa, mientras que, la competitividad de las condiciones de compra y aprovisionamiento facilitadas por el franquiciador en 2005 es un indicador de la eficiencia transaccional. Finalmente, con la equidad en el reparto de las ganancias en 2005, se

pretende que el franquiciado valore la justicia en cuanto a la distribución de las rentas.

Entendemos conveniente hacer uso de medidas subjetivas porque éstas valoran el rendimiento del sistema según la percepción de los agentes, que en nuestro caso, es el franquiciado, y porque es muy probable que no todos los encuestados estén dispuestos a proporcionarnos los datos sobre las ventas y los metros cuadrados del establecimiento.

Es cierto que las medidas objetivas, como son las ventas, tienen una mayor validez, pero la literatura ha demostrado que existe una gran correlación entre las medidas objetivas y subjetivas del rendimiento, lo que hace que ambas sean válidas a la hora de analizar el rendimiento (Hart y Banbury 1994).

La naturaleza tácita del conocimiento

El enorme interés que desde el punto de vista teórico ha suscitado la naturaleza tácita del conocimiento, contrasta con el escaso tratamiento empírico que ha recibido.

Bresman, Birkinshaw y Nobel (1999) utilizan sólo la posibilidad de ser enseñado como variable de medida de la naturaleza tácita del conocimiento, mientras que Simonin (1999), Hansen (1999) y Schulz (2001), sólo tienen en cuenta el grado de codificación del conocimiento.

Sin embargo, Zander y Kogut (1995), basándose en el reconocimiento que hace Winter (1987) de que, aunque parte del conocimiento no pueda ser codificado, sí puede ser enseñado, determinan la medición de la naturaleza tácita del conocimiento a partir de dos variables: la posibilidad de estar codificado y la posibilidad de ser enseñado.

En nuestro trabajo, la medición de la naturaleza tácita del conocimiento (NTAC) se va a llevar a cabo a través de las dos dimensiones porque entendemos que se trata de una medida más completa. La primera es el grado de codificación que presenta el conocimiento transmitido por el franquiciador para que el franquiciado pueda explotar su establecimiento. La segunda es la posibilidad de ser enseñado, la cual hace referencia a la facilidad o dificultad con la que el conocimiento necesario para gestionar un establecimiento de franquicia puede ser enseñado.

Respecto al grado de codificación, se preguntó al franquiciado su grado de acuerdo sobre si el conocimiento que le transmite el franquiciador está lo suficientemente descrito en los manuales de explotación. Por su parte, para la posibilidad de ser enseñado, se diseñaron cuatro ítems con los cuales se pretende valorar si el conocimiento puede ser aprendido a través del estudio de los manuales de explotación y a través de conversaciones con personal experimentado, así como si la formación inicial y la continua que el franquiciador le proporciona, es sencilla y rápida. Todos estos ítems fueron diseñados con una escala de Likert de 7 puntos (1: totalmente en desacuerdo, 7: totalmente de acuerdo). La variable naturaleza tácita se construyó a partir de la suma de todos los ítems mencionados. Un mayor valor de esta variable indica que el conocimiento es más explícito.

El valor del conocimiento

Para medir el valor del conocimiento (VALOR) tendremos en cuenta la efectividad y el carácter sustancial del mismo. Y es que, de acuerdo con Martínez (1988), el saber hacer debe ser comercialmente efectivo y permitir explotar correctamente un establecimiento y para Flechoso Sierra (1997), Pablos (1998) y Alonso Prieto (2003), el saber hacer del franquiciador es sustancial en el sentido en que debe facilitar a los nuevos franquiciados abrir su establecimiento de forma competitiva y a los franquiciados existentes, mejorar su rendimiento.

En consecuencia, mediremos el valor del conocimiento a través de dos ítems, con escala de Likert de 7 puntos (1: totalmente en desacuerdo; 7: totalmente de acuerdo) con los que se pretende valorar si el conocimiento que el franquiciador les transmite, facilita la apertura de su establecimiento y si posteriormente le permite mejorar su rendimiento. La medida empleada está formada por la suma de ambos ítems de tal forma que a mayor puntuación, más valioso es el conocimiento.

Variable de control

Finalmente, como la población objetivo estaba constituida por establecimientos que desempeñan su actividad tanto en el sector servicios como en el comercio minorista y en la hostelería y restauración, consideramos conveniente incluir una variable *dummy* (TRANSF), con el objetivo de observar si los establecimientos que desempeñan actividades

de comercialización y transformación física presentan unos rendimientos diferentes a los de aquellos establecimientos donde solamente se llevan a cabo actividades comerciales. Para ello, se pidió a los encuestados que indicasen el sector de actividad de su marca o enseña así como si desempeñan alguna actividad de transformación física. A partir de esta información, la variable de control toma valor 1 si en el establecimiento se realiza algún tipo de transformación física, mientras que su valor será 0 si sólo se desempeñan actividades comerciales.

En el Cuadro 1, de manera recopilatoria, aparece la descripción de las variables consideradas en el estudio así como su tipología.

Cuadro 1: Variables utilizadas en el estudio

VARIABLE	ACRÓNIMO	TIPO	TIPO
Naturaleza tácita	NTAC	Independiente	Continua (acotada entre 1 y 7)
Valor	VALOR	Independiente	Continua (acotada entre 1 y 7)
Transformación	TRANSF	Control	Dicotómica
Ventas por metro cuadrado	VTAS/m2	Dependiente	Continua (euros/m2)
Rendimiento (medido de manera subjetiva)	RDTO	Dependiente	Continua (acotada entre 1 y 7)

4. ESTUDIO EMPÍRICO

4.1. *La muestra: descripción y representatividad*

El trabajo de campo fue realizado entre los meses de abril y septiembre de 2006, y a la conclusión del mismo habíamos recibido un total de 56 cuestionarios válidos, lo que supone una tasa de respuesta del 21% sobre el total de la población objetivo. En el Cuadro 2 se puede observar la distribución de la población objetivo y de la muestra por sectores de actividad, sus correspondientes subsectores y para éstos últimos, además se indica entre paréntesis, el número de establecimientos franquiciados que los integran. En el Cuadro 3 recogemos qué subsectores requieren desempeñar actividades de transformación física y en cuáles se llevan a cabo solamente actividades comerciales.

Cuadro 2: Distribución sectorial de la población objetivo y de la muestra

SECTORES	POBLACIÓN		MUESTRA		
	N	%	N	%	SUBSECTORES (n)
Servicios	129	48'31	25	44'65	Agencias inmobiliarias (3) Centros de estética y belleza (2) Clínicas odontológicas (1) Compra – Venta artículos usados (1) Enseñanza (1) Servicio financiero (2) Tintorería y lavandería (15)
Comercio Minorista	56	20'98	11	19'64	Dietética, herbolarios y parafarmacia (1) Fotografía (1) Juguetería (1) Mobiliario (2) Moda (1) Oficina y papelería (1) Panadería y pastelería (1) Tienda de vinos (1) Tienda especializada (2)
Hostelería y Restauración	82	30'71	20	35'71	Cafeterías (1) Comida rápida (15) Heladerías (1) Italianos (1) Tapas (1) Temáticos (1)
TOTAL	267	100	56	100	

Cuadro 3: Distribución de las respuestas según el tipo de actividad

ACTIVIDAD	SUBSECTORES
Transformación y Comercialización	centros de estética y belleza, clínicas odontológicas, tintorería y lavandería, fotografía, panadería y pastelería, cafeterías, comida rápida, heladerías, italianos, tapas y temáticos
Comercialización	agencias inmobiliarias, compra-venta artículos usados, enseñanza, servicio financiero, dietética, herbolarios y parafarmacia, juguetería, mobiliario, moda, oficina y papelería, tienda de vinos, tienda especializada

En cuanto al análisis de la representatividad de la muestra, calculamos y comparamos los porcentajes de respuestas recibidas por cada sector de actividad con los porcentajes de la población objetivo (Cuadro 2). Aunque éstos no son idénticos, sí son similares y mantienen la proporción, esto es, en la población objetivo y en la muestra, el sector servicios es el que tiene un mayor peso seguido de hostelería y restauración y comercio

minorista. Por tanto, podemos aceptar que la muestra tiene un grado de representación sólido con respecto a la población objetivo, lo cual nos va a permitir utilizarla para realizar los análisis estadísticos pertinentes y poder generalizar las conclusiones al ámbito de estudio determinado.

4.2. Análisis de las escalas de medida: unidimensionalidad, fiabilidad y validez

Respecto a la unidimensionalidad, la única escala que plantea algún problema es la del rendimiento medido de forma subjetiva (RDTO). Para esta escala fue necesario realizar dos análisis factoriales puesto que en el primero dicha escala cargaba sobre dos factores. Una vez desglosada en dos la escala de medida, se confirmó el cumplimiento de la dimensionalidad. De este modo, a partir de este momento, los cálculos se realizarán teniendo en cuenta que la escala de medida del rendimiento 1 (RDTO 1) comprende la suma de las ponderaciones relativas a la importancia y satisfacción de los franquiciados en cuanto a las ventas, el tiempo de recuperación de la inversión y la productividad, mientras que la del rendimiento 2 (RDTO 2) incluye el sumatorio del producto de la importancia y satisfacción de los franquiciados respecto a la evolución del concepto de negocio, las condiciones de compra y aprovisionamiento y la equidad en el reparto de las ganancias.

Cuadro 4: Estudio de dimensionalidad y fiabilidad

ESCALA	A. FACTORIAL 1				A. FACTORIAL 2	
	NTAC	VALOR	VTAS/m2	RDTO	RDTO 1	RDTO 2
nº ítem	5	2	1	6	3	3
KMO	0'814	0'500	-	0'762	0'629	0'679
signif. de Bartlett	0'000	0'000	-	0'000	0'000	0'000
Nº factores	1	1	-	2	1	1
% varianza explicada	72'896	88'380	-	78'396	71'563	77'643
Fiabilidad	0'9055	0'768**	-	-	0'7921	0'8555

** La correlación es significativa al nivel 0'01 bilateral

En el Cuadro 4 aparecen los resultados del análisis de la unidimensionalidad (método de componentes principales y varimax) así

como la fiabilidad de las escalas de medida (correlaciones y α de Cronbach).

Para concluir con el análisis de la adecuación de las escalas de medida, estudiamos la validez de contenido, la validez convergente y la validez nomológica, llegando a la conclusión de que las escalas de medida de todas las variables son válidas.

4.3. Descripción de las variables

Mediante el cálculo del valor mínimo, máximo, la media y la desviación típica, obtenemos una descripción de las variables. Como podemos observar en el Cuadro 5, en la que aparecen los estadísticos descriptivos antes mencionados, disponemos de 56 observaciones para la mayoría de las variables. La excepción es para la variable VTAS/m², que por tratarse de datos relativos al rendimiento, algunos franquiciados, en concreto diez, prefirieron no aportarlos. Finalmente, el Cuadro 6 recoge las correlaciones entre las variables.

Cuadro 5: Estadísticos descriptivos

Variable	N	MIN	MÁX	MEDIA	DES. TÍPICA
NTAC	56	5	30	16'79	6'97
VALOR	56	2	14	8'25	3'71
VTAS/m ²	46	197'33	10542'86	3182'7588	2362'5308
RDTO 1	56	3	147	69'14	33'81
RDTO 2	56	3	147	48'27	30'08

Cuadro 6: Correlaciones

Variable	VALOR	VTAS/m ²	RDTO 1	RDTO 2
NTAC	0'709***	0'239	0'150	0'261*
VALOR		0'339**	0'130	0'473***

*** la correlación es significativa al nivel 0'01 (bilateral)

** la correlación es significativa al nivel 0'05 (bilateral)

* la correlación es significativa al nivel 0'10 (bilateral)

4.4. *Contraste del modelo teórico*

En primer lugar, hemos analizado el posible sesgo de no respuesta comparando los aspectos señalados por los establecimientos que han respondido el cuestionario en las primeras semanas con aquéllos que contestaron en las últimas semanas, sin encontrar diferencias significativas.

Para poder contrastar la primera hipótesis, y tal y como están definidas las variables implicadas en el estudio, se han formulado los siguientes tres modelos:

$$\text{Modelo 1.1: } VTAS/m2 = \beta_0 + \beta_1 NTAC + \beta_2 TRANSF + \varepsilon_t$$

$$\text{Modelo 1.2: } RDT01 = \beta_0 + \beta_1 NTAC + \beta_2 TRANSF + \varepsilon_t$$

$$\text{Modelo 1.3: } RDT02 = \beta_0 + \beta_1 NTAC + \beta_2 TRANSF + \varepsilon_t$$

Para la segunda hipótesis planteada, los tres modelos a contrastar serían los siguientes:

$$\text{Modelo 2.1: } VTAS/m2 = \beta_0 + \beta_1 VALOR + \beta_2 TRANSF + \varepsilon_t$$

$$\text{Modelo 2.2: } RDT01 = \beta_0 + \beta_1 VALOR + \beta_2 TRANSF + \varepsilon_t$$

$$\text{Modelo 2.3: } RDT02 = \beta_0 + \beta_1 VALOR + \beta_2 TRANSF + \varepsilon_t$$

Finalmente, para poder contrastar la tercera hipótesis, se han formulado los modelos que se exponen a continuación:

$$\text{Modelo 3.1: } VTAS/m2 = \beta_0 + \beta_1 NTAC + \beta_2 VALOR + \beta_3 TRANSF + \varepsilon_t$$

$$\text{Modelo 3.2: } RDT01 = \beta_0 + \beta_1 NTAC + \beta_2 VALOR + \beta_3 TRANSF + \varepsilon_t$$

$$\text{Modelo 3.3: } RDT02 = \beta_0 + \beta_1 NTAC + \beta_2 VALOR + \beta_3 TRANSF + \varepsilon_t$$

A continuación, para contrastar los modelos planteados se recurrió al análisis de regresión lineal, empleando en todos los casos, el programa estadístico SPSS para Windows versión 15.0. Los resultados de las regresiones lineales realizadas para los modelos 1.1, 1.2 y 1.3 (modelos cuya variable independiente es la naturaleza tácita) aparecen en el Cuadro 7.

Cuadro 7: Resumen de los modelos de regresión para la naturaleza tácita

		Mod 1.1 VTAS/m2	Mod 1.2 RDTO 1	Mod 1.3 RDTO 2
(Constante)	β_0	2654'932**	55'879***	25'079**
	Error típico	1069'640	12'438	10'608
NTAC	β_1	100'532*	0'650	0'814
	Error típico	50'902	0'705	0'601
TRANSF	β_2	-1598'692*	3'290	13'330
	Error típico	814'079	10'778	9'192
R² ajustado		0'094	-0'013	0'070
Error típico de la estimación		2248'2639	34'02	29'01
Test F		3'345**	0'657	3'065*

*** $p \leq 0'01$; ** $p \leq 0'05$; * $p \leq 0'1$

Si observamos la prueba F, sólo los modelos estimados para las ventas por metro cuadrado (modelo 1.1) y el rendimiento 2 (modelo 1.3) son significativos, siendo los resultados obtenidos fiables puesto que ambos modelos cumplen los supuestos estadísticos básicos de normalidad, homocedasticidad, linealidad, no autocorrelación y ausencia de multicolinealidad. La variable NTAC explica un 9,4% y un 7% de la variación de las ventas por metro cuadrado y del rendimiento 2 respectivamente.

Cuadro 8: Resumen de los modelos de regresión para el valor

		Mod 2.1 VTAS/m2	Mod 2.2 RDTO 1	Mod 2.3 RDTO 2
(Constante)	β_0	2184'316**	58'249***	14'654
	Error típico	996'381	11'711	9'225
VALOR	β_1	266'100***	1'011	3'521***
	Error típico	94'328	1'352	1'065
TRANSF	β_2	-1710'440**	3'578	6'387
	Error típico	781'971	10'999	8'663
R² ajustado		0'166	-0'018	0'202
Error típico de la estimación		2156'9023	34'11	26'87
Test F		5'495***	0'510	7'972***

*** $p \leq 0'01$; ** $p \leq 0'05$; * $p \leq 0'1$

En cuanto a los coeficientes, la única variable representativa de la naturaleza tácita que resulta significativa es la relativa al modelo de regresión estimado para las ventas por metro cuadrado (modelo 1.1). Tal y como ha sido construida dicha variable, el resultado de la regresión indica que cuanto menos tácito sea el conocimiento, mayores son las ventas por metro cuadrado.

Los resultados de las regresiones lineales calculadas para los modelos 2.1, 2.2 y 2.3 (modelos cuya variable independiente es el valor del conocimiento) aparecen en el Cuadro 8.

La prueba F nos indica que los modelos de regresión estimados para las ventas/m² y el rendimiento 2 (modelos 2.1 y 2.3) son significativos y los resultados obtenidos son fiables puesto que ambos modelos cumplen los supuestos estadísticos básicos de normalidad, homocedasticidad, linealidad, no autocorrelación y ausencia de multicolinealidad. Pero en este caso, la variable VALOR es capaz de explicar un mayor porcentaje de la variación de las ventas por metro cuadrado, y del rendimiento 2, de lo que lo hacía la naturaleza tácita. Así, a mayor valor del conocimiento, mayores ventas por metro cuadrado y mayor satisfacción del franquiciado respecto a la evolución del concepto de negocio, las condiciones de compra y aprovisionamiento y la equidad en el reparto de las ganancias.

Cuadro 9: Resumen de los modelos de regresión múltiple

		Mod 3.1 VTAS/m²	Mod 3.2 RDTO 1	Mod 3.3 RDTO 2
(Constante)	β_0	2038'723*	55'382***	18'503*
	Error típico	1084'126	12'839	10'054
NTAC	β_1	22'952	0'534	-0'718
	Error típico	63'467	0'949	0'743
VALOR	β_2	238'209*	0'335	4'429***
	Error típico	122'594	1'814	1'421
TRANSF	β_3	-1730'387**	2'840	7'377
	Error típico	791'919	11'147	8'729
R² ajustado		0'149	-0'031	0'201
Error típico de la estimación		2179'0385	34'33	26'89
Test F		3'633**	0'441	5'619***

*** $p \leq 0'01$; ** $p \leq 0'05$; * $p \leq 0'1$

Finalmente, los resultados de las regresiones lineales estimadas conjuntamente para la naturaleza tácita del conocimiento y el valor (modelos 3.1, 3.2 y 3.3) aparecen en el Cuadro 9.

Nuevamente la prueba F nos muestra que los únicos modelos significativos son aquéllos que tienen como variable dependiente las ventas por metro cuadrado ó el rendimiento 2 (modelos 3.1 y 3.3). Ambos modelos cumplen con los supuestos estadísticos básicos de normalidad, homocedasticidad, linealidad y no autocorrelación. Sin embargo, los resultados obtenidos en estos modelos deben interpretarse con cautela dado que no se verifica el supuesto de ausencia de multicolinealidad.

En efecto, la alta correlación entre las dos variables independientes (NTAC y VALOR) indica la existencia de una dependencia lineal entre las variables, pero este hecho se observa más claramente cuando calculamos la regresión lineal simple del valor del conocimiento (VALOR) en función de su naturaleza tácita (NTAC): la variable NTAC explica el 49'4% de la varianza del VALOR siendo su coeficiente de regresión positivo y significativo al nivel del 1% ($\beta = 0'377$; error típico = 0'051), es decir, cuanto más explícito es el conocimiento, mayor es su valor. Por tanto, con esta metodología no es posible verificar el efecto conjunto de la naturaleza tácita y el valor del conocimiento sobre el rendimiento de los sistemas de franquicia.

Un resultado que se ha repetido en los tres análisis efectuados (Cuadros 7, 8 y 9) es el relacionado con la variable de control. Efectivamente, los resultados de las regresiones en aquellos modelos en los que el rendimiento del sistema de franquicia está medido mediante las ventas por metro cuadrado, muestran que el coeficiente de la variable transformación (TRANSF) es negativo y significativo, lo que indica, no sólo la existencia de diferencias respecto a las ventas por metro cuadrado entre los establecimientos que realizan actividades comerciales y aquéllos en los que se llevan a cabo tanto actividades comerciales como productivas, sino también que, en este último tipo de establecimientos, las ventas por metro cuadrado son menores.

En definitiva, las hipótesis 1 y 2 se contrastan parcialmente y no podemos afirmar que se verifica la hipótesis 3, debido a que las dos variables independientes están correlacionadas.

5. CONCLUSIÓN

Este trabajo se ha centrado en el proceso de transferencia de conocimiento. Concretamente se ha pretendido evaluar el efecto de dos características del conocimiento, que determinan la dificultad con la que se pretende transferir, en el rendimiento de los sistemas de franquicia.

Para alcanzar dicho propósito se elaboró un cuestionario que fue enviado a 267 establecimientos franquiciados localizados en España y que pertenecían a diferentes cadenas y sectores de actividad. Con los 56 cuestionarios recibidos se llevó a cabo un análisis de regresión lineal (tanto simple como múltiple) que nos permitiera contrastar las hipótesis planteadas.

Los resultados de las regresiones parecen indicar que la naturaleza tácita tiene una influencia negativa en el rendimiento, medido a través de las ventas por metro cuadrado. Esto significa que cuanto más explícito (o menos tácito) sea el conocimiento que el franquiciador transmite a sus franquiciados, más facilidad tienen estos últimos para asimilarlo y poder reproducir de forma exacta el concepto de negocio. Así, el franquiciado podrá suministrar la oferta de productos a la que los clientes esperan acceder, y éstos verán cumplidas sus expectativas, por lo que se traducirá en unas mayores ventas por metro cuadrado.

En cuanto al valor del conocimiento, los resultados establecen una relación positiva con las ventas por metro cuadrado y con el rendimiento 2. Cuanto más valioso y útil es el conocimiento, los franquiciados son más conscientes de la relevancia del mismo para poder desarrollar la actividad principal objeto de la franquicia y así replicar el éxito alcanzado por el franquiciador. La asimilación de ese conocimiento dará lugar a productos que llevan incorporados el saber hacer del franquiciador, de tal manera que va a ser difícil encontrar en el mercado otra organización que distribuya el mismo producto. Esto se traduciría en unas mayores ventas por metro cuadrado, mayor satisfacción de los franquiciados en relación a la evolución del concepto de negocio, las condiciones de compra y aprovisionamiento y la equidad en el reparto de las ganancias.

A pesar de estos resultados, no disponemos de evidencia empírica que nos permita establecer la influencia individual de la naturaleza tácita y el valor del conocimiento sobre el rendimiento 1, el cual comprendía la satisfacción del franquiciado respecto a las ventas, el tiempo de recuperación de la inversión y la productividad. Y tampoco,

podemos demostrar que el efecto combinado de ambas variables influye en el rendimiento de los sistemas de franquicia, aunque en este caso por diferente motivo: la correlación entre las variables independientes.

Finalmente, los resultados muestran diferencias en el rendimiento en función de si se realizan en el establecimiento sólo actividades comerciales o, además, se llevan a cabo actividades productivas. En concreto, las ventas por metro cuadrado son menores en aquellos establecimientos en donde se efectúan actividades productivas y comerciales lo cual creemos que puede ser debido a que 1) parte de la superficie del local se dedica a actividades de transformación y, por tanto, las dimensiones del establecimiento son necesariamente mayores, y 2) a que las desviaciones respecto a los procedimientos operativos establecidos por el franquiciador pueden ser mayores y ello repercute en las ventas por metro cuadrado.

Estos resultados deben ser valorados con precaución y prudencia dado que esta investigación presenta una serie de limitaciones. Así, en primer lugar, decir que el método utilizado para la recogida de información ha sido la encuesta, pero es que las características de las variables analizadas nos impedía la utilización de fuentes secundarias. En segundo lugar, estos resultados sólo son generalizables a nuestra población de referencia. En tercer lugar, nuestra muestra es pequeña, 56 establecimientos franquiciados, pero hay que tener en cuenta que nuestra población o universo son los 267 franquiciados asociados a la AEDEF y que por tanto la tasa de respuesta es de un 21%, una tasa alta teniendo en cuenta los inconvenientes de utilizar el cuestionario como método de recogida de información. Finalmente, hemos utilizado una única fuente de información ya que el cuestionario sólo fue enviado a los franquiciados que, en realidad, son una parte de la relación diádica que se produce en la franquicia. Sin embargo, considerábamos relevante que la información nos la proporcionara un agente externo que estuviera directamente relacionado con dicho conocimiento.

A pesar de estas limitaciones, entendemos que los resultados obtenidos en esta investigación son satisfactorios por varios motivos. Por un lado, demostramos la influencia que la naturaleza tácita y el valor del conocimiento tienen sobre el rendimiento cuando la literatura se ha centrado en el estudio de la relación indirecta a través del proceso de transferencia. Por otro lado, el estudio se aplica al caso concreto de los sistemas de franquicia y si bien la literatura en esta materia se ha centrado en el estudio de las decisiones de franquiciar o internalizar y la

perspectiva de análisis más utilizada es la del franquiciador, en este trabajo hemos tratado aspectos relacionados con la competitividad de los sistemas de franquicia desde la punto de vista del franquiciado.

Otra aportación de este trabajo es la construcción de los indicadores empleados para medir el rendimiento de los sistemas. No sólo hemos considerado una medida objetiva, las ventas por metro cuadrado, sino que también utilizamos una medida basada en valoraciones dadas por los franquiciados a unos aspectos del rendimiento de su establecimiento.

Las conclusiones de este trabajo pueden ser de utilidad tanto a franquiciados como a franquiciadores. De una parte, puede servir a los primeros para exigir al franquiciador una mayor descripción del conocimiento y un mayor esfuerzo en desarrollar un conocimiento que les permita explotar su establecimiento de tal forma que sus resultados sean, al menos, los mismos que los de otros establecimientos del sistema, pero superiores a los de la competencia. De otra parte, puede servirle al franquiciador a la hora de planificar los recursos necesarios para describir y desarrollar el conocimiento que necesitan sus franquiciados.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO PRIETO, M. (2003) *La Franquicia de la 'A' a la 'Z'. Manual para el Franquiciador y el Franquiciado*. Madrid: LID Editorial Empresarial.
- AMBROSINI, V. and C. BOWMAN (2001) "Tacit Knowledge: Some Suggestions for Operationalization", *Journal of Management Studies*, 38, no. 6, pp. 811-829.
- ANDERSON, E.E. (1984) "The Growth and Performance of Franchise Systems: Company versus Franchisee Ownership", *Journal of Economics and Business*, 36, pp. 421-431.
- BATES, A. (2002) "What Drives Profit in Franchising", *Franchising World*, 34, no. 3, pp. 46-47.
- BRADACH, J.L. (1998) *Franchise Organizations*. Massachusetts: Harvard Business School Press.
- BRESMAN, H.; J. BIRKINSHAW and R. NOBEL (1999) "Knowledge Transfer in International Acquisitions", *Journal of International Business Studies*, 30, no. 3, pp. 439-462.

- CARMAN, J.M. and T.A. KLEIN (1986) "Power, Property and Performance in Franchising: A Review and Integration of Theory", *Research in Marketing*, 8, pp. 71-130.
- CASTROGIOVANNI, G.J.; R.T. JUSTIS and S.D. JULIAN (1993) "Franchise Failure Rates: An Assessment of Magnitude and Influencing Factors", *Journal of Small Business Management*, April, pp. 105-114.
- CAVES, R.E. and W.F. MURPHY II (1976) "Franchising: Firms, Markets and Intangible Assets", *Southern Economic Journal*, 42, pp. 572-586.
- CHEN, C.J. (2004) "The Effects of Knowledge Attribute, Alliance Characteristics and Absorptive Capacity on Knowledge Transfer Performance", *R&D Management*, 34, no. 3, pp. 311-321.
- CONTRACTOR, F.K. and S.K. KUNDU (1998) "Modal Choice in a World of Alliances: Analyzing Organizational Forms in the International Hotel Sector", *Journal of International Business Studies*, 29, no. 2, pp. 325-358.
- COWAN, R.; L. SOETE and O. TCHERVONNAYA (2001) *Knowledge Transfer and the Services Sector in the Context of the New Economy*. Maastricht: MERIT - Maastricht Economic Research Institute on Innovation and Technology.
- DARR, E.D.; L. ARGOTE and D. EPPLE (1995) "The Acquisition, Transfer and Depreciation of Knowledge in Service Organizations: Productivity in Franchises", *Management Science*, 41, no. 11, pp. 1750-1762.
- DAVENPORT, T.H. and L. PRUSAK (2001) *Conocimiento en Acción. Cómo las Organizaciones Manejan lo que Saben*. Buenos Aires: Pearson Educación.
- DIXON, N.M. (2001) *El Conocimiento Común. Cómo Prosperan las Compañías que Comparten lo que Saben*. México: Oxford University Press.
- DYER, J.H. and K. NOBEOKA (2000) "Creating and Managing a High-Performance Knowledge Sharing Network: The Toyota Case", *Strategic Management Journal*, 21, pp. 345-367.
- ELANGO, B. and V.H. FRIED (1997) "Franchising Research: A Literature Review and Synthesis", *Journal of Small Business Management*, July, pp. 68-81.
- EMPSON, L. (2001) "Fear of Exploitation and Fear of Contamination: Impediments to Knowledge Transfer in Mergers between Professional Service Firms", *Human Relations*, 54, no. 7, pp. 839-862.
- FENWICK, G.D. and M. STROMBOM (1998) "The Determinants of Franchisee Performance: An Empirical Investigation", *International Small Business Journal*, 16, no. 4, pp. 28-45.

- FLECHOSO SIERRA, J.J. (1997) *El Libro de la Franquicia*. Madrid: Editorial Biblioteca Nueva.
- FOSS, N.J. and T. PEDERSEN (2002) "Transferring Knowledge in MNC's: The Roles of Sources of Subsidiary Knowledge and Organizational Context", *Journal of International Management*, 8, no. 1, pp. 49-67.
- GALUNIC, D.C. and S. RODAN (1998) "Resource Recombinations in the Firm: Knowledge Structures and the Potential for Schumpeterian Innovation", *Strategic Management Journal*, 19, pp. 1193-1201.
- GARUD, R. and P.R. NAYYAR (1994) "Transformative Capacity: Continual Structuring by Intertemporal Technology Transfer", *Strategic Management Journal*, 15, pp. 365-385.
- GRANT, R.M. (1996a) "Prospering in Dynamically-Competitive Environments: Organizational Capability as Knowledge Integration", *Organization Science*, 7, no. 4, pp. 375-387.
- (1996b) "Toward a Knowledge-Based Theory of the Firm", *Strategic Management Journal*, 17, pp. 109-122.
- (1997) "The Knowledge-Based View of the Firm: Implications for Management Practice", *Long Range Planning*, 30, n° 3, pp. 450-454.
- GUPTA, A.K. and V. GOVINDARAJAN (2000) "Knowledge Flows within Multinational Corporations", *Strategic Management Journal*, 21, pp. 473-496.
- HALL, R. and P. ANDRIANI (2002) "Managing Knowledge for Innovation", *Long Range Planning*, 35, pp. 29-48.
- HART, S. and C. BANBURY (1994) "How Strategy-Making Processes Can Make a Difference", *Strategic Management Journal*, 15, no. 4, pp. 251-269.
- HEDLUND, G. (1994) "A Model of Knowledge Management and the N-Form Corporation", *Strategic Management Journal*, 15, pp. 73-90.
- HIPPEL, E. von (1994) "'Sticky Information' and the Locus of Problem Solving: Implications for Innovation", *Management Science*, 40, no. 4, pp. 429-439.
- HOLTSHOUSE, D. (1998) "Knowledge Research Issues", *California Management Review*, 40, no. 3, pp. 277-280.
- HUSTED, K. and S. MICHAILOVA (2002) "Diagnosing and Fighting Knowledge-Sharing Hostility", *Organizational Dynamics*, 31, no. 1, pp. 60-73.
- KOTABE, M.; X. MARTIN and H. DOMOTO (2003) "Gaining from Vertical Partnerships: Knowledge Transfer, Relationship Duration and Supplier

- Performance Improvement in the U.S. and Japanese Automotive Industries", *Strategic Management Journal*, 24, pp. 293-316.
- KROGH, G. von; I. NONAKA and M. ABEN (2001) "Making the Most of Your Company's Knowledge: A Strategic Framework", *Long Range Planning*, 34, pp. 421-439.
- LUBIT, R. (2001) "Tacit Knowledge and Knowledge Management: The Keys to Sustainable Competitive Advantage", *Organizational Dynamics*, 29, no. 4, pp. 164-178.
- MALERBA, F. and L. ORSENIGO (2000) "Knowledge, Innovative Activities and Industrial Evolution", *Industrial and Corporate Change*, 9, no. 2, pp. 289-314.
- MARTIN, R.E. (1988) "Franchising and Risk Management", *The American Economic Review*, 78, no. 5, pp. 954-968.
- and R.T. JUSTIS (1993) "Franchising, Liquidity Constraints and Entry", *Applied Economics*, 25, pp. 1269-1277.
- NIELSEN, B.B. (2001) "The Role of Knowledge Embeddedness in the Process of Creation of Synergies in International Strategic Alliances", *Working Paper*, no. 7. Copenhagen Business School.
- NONAKA, I. (1991) "The Knowledge-Creating Company", *Harvard Business Review*, 69, no. 6, pp. 96-104.
- , P. REINMOLLER and D. SENOO (1998) "The 'ART' of Knowledge: Systems to Capitalize on Market Knowledge", *European Management Journal*, 16, no. 6, pp. 673-684.
- and H. TAKEUCHI (1995) *The Knowledge-Creating Company*. New York: Oxford University Press.
- , R. TOYAMA and N. KONNO (2000) "SECI, Ba and Leadership: A Unified Model of Dynamic Knowledge Creation", *Long Range Planning*, 33, pp. 5-34.
- NORTON, S.W. (1988a) "An Empirical Look at Franchising as an Organizational Form", *Journal of Business*, 61, no. 2, pp. 197-218.
- (1988b) "Franchising, Brand Name Capital and the Entrepreneurial Capacity Problem", *Strategic Management Journal*, 9, pp. 105-114.
- O'DELL, C. and C.J. GRAYSON (1998) "If Only we Knew What we Know: Identification and Transfer of Internal Best Practices", *California Management Review*, 40, no. 3, pp. 154-174.

- OSTERLOH, M. and B.S. FREY (1999) "Motivation, Knowledge Transfer and Organizational Form", *Working Paper*, no. 27. University of Zurich: Institute for Empirical Research in Economics.
- PABLOS, S. de (1998) *Franquicias. Cómo montar un negocio de éxito*. Madrid: Ediciones Temas de Hoy.
- POLANYI, M. (1962) *Personal Knowledge: Towards a Post-Critical Philosophy*. Gloucester: University of Chicago Press.
- (1966) *The Tacit Dimension*. Gloucester: Peter Smith.
- SCHULZ, M. (2001) "The Uncertain Relevance of Newness: Organizational Learning and Knowledge Flows", *Academy of Management Journal*, 44, no. 4, pp. 661-681.
- and L.A. JOBE (2001) "Codification and Tacitness as Knowledge Management Strategies. An Empirical Exploration", *Journal of High Technology Management Research*, 12, pp. 139-165.
- SIMONIN, B.L. (1999) "Ambiguity and the Process of Knowledge Transfer in Strategic Alliances", *Strategic Management Journal*, 20, pp. 595-623.
- SORENSEN, O. and J.B. SØRENSEN (2001) "Finding the Right Mix: Franchising, Organizational Learning and Chain Performance", *Strategic Management Journal*, 22, pp. 713-724.
- SUBRAMANIAM, M. and N. VENKATRAMAN (2001) "Determinants of Transnational New Product Development Capability: Testing the Influence of Transferring and Deploying Tacit Overseas Knowledge", *Strategic Management Journal*, 22, pp. 359-378.
- SZULANSKI, G. (1996) "Exploring Internal Stickiness: Impediments to the Transfer of Best Practice within the Firm", *Strategic Management Journal*, 17, pp. 27-43.
- , R.J. JENSEN and T. LEE (2001) "On Re-using Knowledge: The Consequences of Adaptation of Franchising Knowledge for Local Network Growth", *Working Paper*, no. 10. University of Pennsylvania: Reginald H. Jones Center.
- TEECE, D. (2000) "Strategies for Managing Knowledge Assets: The Role of Firm Structure and Industrial Context", *Long Range Planning*, 33, pp. 35-54.
- THOMPSON, R.S. (1994) "The Franchise Life Cycle and the Penrose Effect", *Journal of Economic Behaviour and Organization*, 24, no. 2, pp. 207-218.
- TORMO, E. A. (2002) *De Emprendedor a Franquiciador*. Madrid: Ediciones Selina Olmedo.

- TSAI, W. (2001) "Knowledge Transfer in Intraorganizational Networks: Effects of Network Position and Absorptive Capacity on Business Unit Innovation and Performance", *Academy of Management Journal*, 44, no. 5, pp. 996-1004.
- WINTER, S.G. (1987) "Knowledge and Competence as Strategic Assets". T. TEECE (ed.) *The Competitive Challenge: Strategies for Industrial Innovation and Renewal*. Cambridge: Ballinger Publishing.
- ZANDER, U. and B. KOGUT (1995) "Knowledge and the Speed of the Transfer and Imitation of Organizational Capabilities: An Empirical Test", *Organization Science*, 6, no. 1, pp. 76-92.

Pecunia, 8 (2009), pp. 263-275

Organic Farming Brand Identity: Meeting Trends, Building Trust

Anna Maria Nikodemka-Wołowik

amnw24@gmail.com

University of Gdansk

Faculty of Economics

Institute of International Business

Armii Krajowej 119/121

81-824 Sopot (Polonia)

Recibido: Noviembre 2008

Aceptado: Septiembre 2009

El concepto de Agricultura Ecológica (AE) tiene un papel importante en la competencia del mercado contemporáneo tanto en la economía europea como en la de otros países. Este aspecto es el objetivo principal de este artículo. La certificación de AE se considera como marca específica y su significado se presenta desde diferentes perspectivas. El autor centra su atención en la creación del beneficio del consumidor y confianza debido a la certificación de marca de AE. Ésta puede convertirse en una herramienta efectiva para la creación de una estrecha relación entre la oferta y la demanda del mercado.

Key words: producto ecológico, agricultura ecológica, Unión Europea, identidad de marca, confianza del consumidor.

The Organic Farming (OF) concept plays a significant role in contemporary market competition in European and other economies. This issue is the main target of the paper. The OF certification mark is dealt with as a specific brand and its meaning is presented from different points of view. The author puts special emphasis on creating customer benefits and trust due to the OF certification mark. The mark can become an effective tool of building strong relationship between supply and demand sides of the market.

Key words: organic food, organic farming, European Union, brand identity, consumer trust.

INTRODUCTION

In contemporary business, so called certifying brands enable adopting a uniform approach and constituting fair rules of competition, protecting brands from misuse and imitation. The noble marks express reputation and distinctiveness. This sort of protection gives valuable intellectual property rights as well as added value owing to distinguishing given goods from those of competitors. As buyers pay more for the products, they require the same quality all the time, so after the control non-complying products are withdrawn from the market.

Therefore, an international phenomenon is worth indicating here. In highly industrialized states, interest in eco-food is increasing, and the answer to consumers' expectations is certification of those products in order to guarantee certitude of natural and traditional production. It is one of the fastest developing sectors of agricultural as well as food and beverages fields in the world, with the growth of sales e.g. in the EU-15 on average by 30% in 1998 - 2005¹. Similarly, the growing importance of the supporting production of eco-food (also the traditional one) and promoting the dietetic habits based on them is expressly exemplified by the international undertakings.

The paper examines the problem mainly from the demand side perspective. However, the key issues connected with the supply side point of view are also considered to a necessary extent.

OF AS A CONCEPT

In the context of the issues discussed, it is worth paying attention to the EU certificate, namely *Organic Farming (OF)*. In introducing Council Regulation (EEC) No 2092/91 in 1991, the Council shaped a Community framework defining in detail the requirements for agriculture

¹ Organic Farming, *European Commission Documents* [http://europa.eu.int/comm/agriculture/qual/organic/index_en.htm; access: 03.04.2006].

products or foodstuffs bearing a reference to organic production methods². Although the OF may not be tied with region or tradition, it has quite a lot in common with so called Quality Agricultural Products: PDO - Protected Designation of Origin PGI - Protected Geographical Indication TSG - Traditional Speciality Guaranteed.

The definition of organic farming given below is proposed by the FAO/WHO Codex Alimentarius for organic food:

Organic agriculture is a holistic production management system which promotes and enhances agro-ecosystem health, including biodiversity, biological cycles, and soil biological activity. It emphasizes the use of management practices in preference to the use of off-farm inputs, taking into account that regional conditions require locally adapted systems. This is accomplished by using, where possible, agronomic, biological, and mechanical methods, as proposed to using synthetic materials, to fulfil any specific function within the system³.

According to the definition, the OF is a method for producing foodstuffs, owing to which the consumers who perceived the products as beneficial buy them and in consequence finance OF, so it is governed by market rules. The EU Strategy for Sustainable Development includes the idea as common agriculture policy (CAP) encourages the ecological farming⁴. The standards are connected for instance with listing the permitted additives, processing aids for processed animals products, minimising pollution, improving the conditions of animal welfare, soil protection, biodiversity. The farmers who develop the OF concept can receive investment support from EU as all other groups of farmers. Moreover, GMOs (genetically modified organisms) and/or any product derived from such organisms must not be used in OF (except of veterinary medicinal products)⁵.

Some Member States have applied their own rules of OF (for example: Austria, Denmark, Finland, Germany, Slovakia, Sweden, the

² EU Document (2004) *European Action Plan for Organic Food and Farming*. Commission Staff Working Document, Annex to the Communication from the Commission [COM (2004) 415 final], Brussels 10.06.2004, SEC (2004) 739, p. 7.

³ EU Document (2004) *European Action Plan for Organic...*, *op. cit.*, p. 3.

⁴ EU Document (2001) *A Sustainable Europe for Better World*. Commission's proposal to the Göteborg European Council [COM (2001) 264].

⁵ Article 6. of Council Regulation (EEC) No 2092/91 on Organic Farming.

UK) but their programmes should be compatible with the European Action Plan. Similarly, in 1998 International Federation of Organic Agriculture Movements (IFOAM set up in 1972) adopted fundamental standards for organic farming and processing. The Federation cooperates with European Commission⁶.

MARKET FACTS AND DATA - SUPPLY SIDE

In 2004 organic food held a market share of *circa* 2% (i.e. the share of organics in total food sales) in the EU-15, while the USA 2.3%, Latin America less than 0.5%⁷. The old continent with 21.8% in EU-25 of the organic area belongs to three largest in the world winning the third place, while Oceania is number one with 43.2% and South America as number two with 23.7%⁸.

In 2005 the OF constituted 4% of the total Utilised Agricultural Area (UAA) in EU-25 with such leading countries as: Austria, Italy (the major regions - Sicily, Sardinia), Greece, Czech Republic, Latvia, Finland and Sweden. While Austria had the highest share of organic area over total UAA (11%), Latvia became the most dynamic country with imposing growth of 354% (another EU newcomer, Slovakia, also noticed an impressive growth of *circa* 76%). In terms of total organic area measured by country, in 2005 Italy accounted for almost 18% of total organic area in EU-25 (then Germany and Spain with about 14%), and Czech Republic was the leader among the EU newcomers (more than 4%)⁹.

The number of organic holdings in EU-15 increased from 29,000 in 1993 to more than 140,000 in 2003. It should be stressed that in 2005 Austria reached the highest position in the rank of organic producers

⁶ G. Le Guillou & A. Scharpe (2001) *Organic Farming. Guide to Community Rules*. Luxembourg: European Communities, European Commission Directorate-General for Agriculture, p. 6.

⁷ EU Document (2004) *European Action Plan for Organic Food and Farming*, *op. cit.*, pp. 7-9.

⁸ Report: *Organic Farming in the European Union. Facts and Figures*, Commission Europeenne. Direction Generale de L'Agriculture et du Developpement Rural, Bruxelles, 03.11.2005, p. 6.

⁹ L. Llorens Abando & E. Rohner-Thielen (2007) "Different Organic Farming Patterns within EU-25. An Overview of the Current Situation", *Statistics in Focus. Agriculture and Fisheries*, 69. European Communities: Eurostat, pp. 1-2.

out of the total number of agricultural holdings (12%), followed by Denmark and Finland (however their shares showed decreasing tendency)¹⁰.

In 2004 Germany was the biggest national market with a share of circa 30% of the total EU market volume, followed by the UK, Italy, France.

Registered operators in EU-25 consist of three key market segments: producers, processors and importers (Table 1).

Table 1: Main OF operators in 2005

Type of operator in EU-25	Major countries	Number
Producers	Italy, Austria, Germany, Spain, Greece	~ 160,000
Processors	Germany, Italy, France, the UK, Spain	~ 28,000
Importers	Germany, the UK, Italy, Netherlands, Sweden	~ 2,000

Source: L. Llorens Abando, E. Rohner-Thielen, *op. cit.*, p. 3.

From the EU newcomers, Latvia, Lithuania and Slovakia belonged to the leaders in terms of the operators number dynamics.

However, it is the U.S. where organic sector has been growing most rapidly for several years (more than 15% per year). In the U.S. till 2006, 10,000 farmers had made the transition to OF production on about 2.3 million acres of land¹¹.

MARKET FACTS AND DATA - DEMAND SIDE

In the 80s of 20th century, the interest of ecological food took off in to a great extent, initially in the western Europe and Scandinavia, Australia, Canada, U.S. and Japan. Since the 80s the buyers had become more convinced of the wholesome, "green" products values.

In 2004 shares of OF in total food products turnover was the largest in Demark (5%), Sweden (3.5%) and Germany (2.6%) but generally

¹⁰ L. Llorens Abando, E. Rohner-Thielen, *op. cit.*, p. 4.

¹¹ S. Faber (2006) "Demand for OF Growing Faster Than Domestic Supply", *Chesapeake Bay Journal*, 16, No. 1, March [<http://www.bayjournal.com/article.cfm?article=2760>].

in the EU-15 less, about 2%. Moreover, in the same year a European individual consumer in 2004 spent monthly per capita¹²:

Denmark - more than € 60,
Sweden - € 45,
Austria - € 41,
Germany - € 40,
Belgium - € 29.

The consumers' price premium depends on a product category. For instance apples' premium is the lowest in Sweden (approximately 37%), and the highest in Portugal (283%); beef - reaches maximum in Luxembourg (126%), and minimum in Portugal (4%). In the U.S. according to the department of Agriculture, sales of OF had grown from \$ 3 milliard (in American English - billion) in 1997 to 10 in 2003¹³.

CONSUMERS' PERSPECTIVE AND BENEFITS

A consumer, who makes a decision to purchase such food, is absolutely confident that at least 95% of the product ingredients are organically produced. The OF product bought is guaranteed by certification system and strict control.

Moreover, the OF relates to different consumer's motives - ethical values, when it comes to attitudes towards environment or animal welfare and personal aspects, when healthy food from not polluted natural areas is the major determinant of purchase. According to market research projects carried out by different authors, to the major motives to purchase the OF products belong: taste, health, ecology - environmental protection, and animal welfare¹⁴. On the other hand, organic products are unavailable in many shops, perceived to be too expensive, and prospective buyers are not aware of their values or have doubts related to their reliability. Indeed, the price is a barrier because its premium reaches

¹² *Organic Farming in the European Union. Facts and Figures...*, *op. cit.*, pp. 20-21.

¹³ S. Faber, *op. cit.*

¹⁴ R. Zanolli & S. Naspetti (2001) "Values and Ethics in Organic Food Consumption", M. Pasquali (ed.) *Preprints of EurSafe*. Milan: A&Q, pp. 411-415. A. Makatouni (2002) "What Motivates Consumers to Buy Organic Food in the UK. Results from a Qualitative Study", *British Food Journal*, 3-5, pp. 345-352.

even 50-60%. The problem lies also on a different sphere - potential average EU consumers' awareness is not deep therefore it should be stimulated more intensely by greater variety and amount of information about OF. So the challenge to boost OF as environmentally friendly agriculture belongs to the key Common Agriculture Policy tasks owing to widespread communications, tough and uncompromising control system and reliable market enquiries. Buyers must be informed in details about all the benefits and rules. For instance a prospective buyer should know rational reasons for organic products high prices shaped by farmers extra costs.

Although it is impossible to persuade the audience into believing in healthier values of OF on legal basis, consumers are often convinced about its better nutritive attributes (for example circa 26% of Sainsbury's customers in the UK).

One more issue should be emphasised here. The concept of OF has much wider and universal meaning for European society as a whole. The society belongs to the long term beneficiaries as the OF protects nature and environment. Therefore, there is a positive synergy effect of OF emerged in three dimensions:

- social (in terms of improvement of food safety and quality, public health, influence on rural development, responsiveness to consumer demand),
- environmental (in terms of establishing high standards for nature protection and animal welfare)
- economic (in terms of creating entrepreneurship and competitiveness, giving income support, stimulating market-orientation).

Consumers, who present a socially-oriented attitude of including less developed countries in global competition, may notice one more benefit. According to the Article 11 of Council Regulation (EEC) No 2092/91 external countries are allowed to export their organic products to the EU internal market but the products must fulfil all the OF requirements and standards established by the Commission (among them for example Costa Rica but also rich countries, as Norway, Liechtenstein)¹⁵. They also can be certificated with the EU OF mark.

cit., p. 27.

¹⁵ EU Document (2004) *European Action Plan for Organic Food and Farming*, op.

BRAND IDENTITY

Brand identity is treated as a group of individual features connected to each other and typical of a given product which are consciously exposed by a company (brand's owner). They may be actual attributes of a specific good (e.g. Lindt&Sprüngli products - a multi-generation tradition of Swiss confectionery, Blue Mountain - Jamaican coffee characterised by extraordinary flavour and taste as well as highest quality in the world for connoisseurs) or features created by experts in branding (e.g. Red Bull energy drink - a "powerful" product of *new age* type, Max Factor cosmetics - necessary for professional make up used by celebrities).

It should be added that brand identity is highly influenced by the corporate identity strategy implemented by a company (widely used acronym for corporate identity: CI)¹⁶. However, the EU OF label, although can be treated as a brand, in fact belongs to a special category of brands. While considering the different interpretations of its meaning one adopts several approaches. The matter is perceived from rational as well emotional perspectives. On rational level the OF is protected by law registered certifying mark (similarly for instance to Woolmark), then on both rational and emotional level: is European, guaranteed by pan-regional union, good for health (a buyer can identify himself with the region and feel secured), as well as emotional (for a buyer a method to express his admiration for animals).

Table 2: OF brand perception – from rational to emotional level

OF as a brand perceived on 3 levels:		
rational level	rational and emotional level	emotional level
examples		
protected by law registered certifying mark	European roots, good for health, protects environment	protects animal welfare

¹⁶ More on identity: C.L. Morgan (1999) *Logos: Logo, Identity, Brand, Culture*. Hove, East Sussex: RotoVision, pp. 47-73; L. de Chernatony (2003) *Marka. Wizja i tworzenie marki*. Gdansk: GWP, pp. 48-51.

MARKETING ACTIVITIES

As it has been already mentioned, the information about OF is unsatisfactory and the task to communicate the concept lies not only in public authorities' and the main operators' hands but also all the stakeholders involved in organic products distribution.

The registered OF mark, mainly its protection, promotion belong to the major marketing undertakings in which the EC policy of organic farming is engaged. The graphic sign placed on the food qualified within this category is very similar to the symbols of regional products described above. It has been used since March 2000 according to the Commission Regulation EEC No 2092/91 as a guarantee that both plant and animal products come from ecological cultivation and culture, as well as that they are environmentally friendly. It is not obligatory. The OF mark guarantees a special kind of confidence for its customers, and in details it means that at least 95% of a given product's ingredients have been ecologically produced.

Furthermore, the specific product is sold in a package sealed by its preparer or producer. The OF products are sold twofold - through direct marketing tools and specialized point of sale (POS) as well as large-scale distribution with supermarkets as its final link in a chain and non-specialised POS. The first option is typical for Belgium, Germany, Greece, France, Luxembourg, Italy, the Netherlands and Spain. The other one is preferred by Denmark, Finland, Sweden, the UK, Hungary, and Czech Republic. The product must comply with all the regulations of the strict inspection format, presenting the producer's, preparer's or a vendor's name as well as the name or code of the inspection body. It has already come out that the mark belongs to the major factors that influence purchasing decisions. The sign can be found on such products as fruit, vegetables, bread, meat, dairy goods, apiary and aquaculture products, wine.

Although the graphic design is equal in the Member States (the mark must be used only in accordance with the technical reproduction rules in the graphic manual)¹⁷, the name differs as the terms biological, organic and ecological have dissimilar interpretations in national languages, for instance:

¹⁷ G. Le Guillou, A. Scharpe, *op. cit.*, p. 17.

- in English - Organic Farming. EC-Control System,
- in French - Agriculture Biologique. Systeme de Conrole CE,
- in German - Biologische Landwirtschaft,
- in Italian - Agricoltura Biologica. Regime di Controllo CE,
- in Polish - Rolnictwo ekologiczne - system kontroli WE,
- in Spanish - Agricultura Ecologica. Sistema de Control CE,
- in Sweden - Ekologiskt Jordbruk. EG-Kontrollsystem.

Moreover, the Member States have accepted compulsory rules that govern promotion of OF products.

On the other hand there are many private and national labels and standards, which meet local requirements. According to EC the OF mark can be used together with other "green" signs known earlier in a given country¹⁸. Poland can be presented here as a vivid instance. In this country the first organic farmers' association was established in 1989 - Poland had just entered new era of free market economy and democracy. Therefore Ekoland (Association of Ecological Food Producers) had gained also a kind of symbolic meaning, an added value and extended identity. In 1990 Ekoland became a full member of IFOAM and started such activities as: promoting the organic farming and environmental protection, developing of standards for organic farming. The Association's standards for organic farming were developed in 1994 on the basis of IFOAM principles for organic agriculture and then revised in 1998 in accordance with the Council Regulation (EEC) No. 2092/91. Since May 1, 2004 EU regulation 2092/91 is enforced by the Polish law on organic farming (law of 20 April 2004, Journal of Law No 93, pos. 898).

So variety of different and not always coherent approaches intensifies the problem which is complex *per se*. One may ask a question which sign rated to ecological products is the most important for the target audiences but nowadays the answer is not explicit. Above all other criteria, such mark used as an organic food certificate should communicate reliability, be free from external and internal stakeholders' pressure (i.e. negative, dishonest lobbying) and build infinite trust. Trust belongs to

¹⁸ EU Document (2004) *European Action Plan for Organic Food and Farming*, *op. cit.*, p. 12.

socio-psychological terms used broadly in contemporary business, so the issue should be presented more precisely.

TOWARD CONSUMERS' TRUST

The representatives of scientific institutions as well as business practitioners point out the necessity of trust building in social relations, both by individuals and by groups of people.

Bearing in mind this tendency, a company crew should take care of proper tools usage in every step of its market undertakings, if trust belongs to the major values in the chain mentioned above.

Trust can be understood as a belief in the reliability or truth or strength etc. of a person or thing, the state of being relied on, confident expectation¹⁹. Moreover, in business frame, trust belongs to the axiological and strategic attributes of a company identity. Nowadays companies are faced with a dilemma what steps should be undertaken to make a powerful and convincing attribute of trust, especially in axiological dimension of their identities. So trust, when it is communicated as a key value, must result from formally confirmed achievements.

Another aspect should be stressed here. In practice, companies put the word trust into their slogans only as a self-valuation without any features of objectivism. Therefore, if a firm emphasizes values related to trust in its market activities (for example: reputation, credibility, truth, openness, transparency) it must avoid proofless populism and demagoguery. While a company communicates trust as an pillar of its brand identity it should consider such aspects of its activities, as:

- clearly separating the identity elements which in the modern economy already function as a relatively common standard from the ones surpassing that standard, as well as emphasizing those less popular in messages,
- judging an organization's identity by independent external entities, auditors recognized on the international scale,
- leading to consolidate multi-year presence in international rankings of recognized press publications tackling economic issues,

¹⁹ *The Concise Oxford Dictionary*, ed. by R.E. Allen (1990) Oxford University Press.

- subjecting enterprise's actions to stakeholders' assessment, especially the one of clients and their associations,
- strengthening the undertakings given above by visual tools of communication.

The OF mark seems to fulfil the criteria given above and additionally strengthens the undertakings by visual tools of communication. It should be added here that the EU inspection system is very rigorous and thorough. It consists of four major parts: certification of operators (by designated inspection authorities or by private bodies with EN 45011 standard or ISO 65), accreditation of inspection bodies, supervision of inspection bodies and evaluation of member States' inspection systems carried out by the Commission.

SUMMARY

As globalization increases, such company values as trust, matter more in many countries, which economies are nowadays insecure and chaotic, including even the Triad markets. However, communicating the value of a given business is not enough. Companies must undertake efforts resulted in confirming a truthful engagement in such activities, and proving their effectiveness for example via using certifying brands as marks of international prestige and reliability. The EU Organic Farming brand with its strong identity belong to this group.

In this short article it is impossible to discuss in details a wide issue of creating positive long-term customers' trust based on certifying OF mark. Nevertheless, the basic aim of this analysis was to attract attention to the problem and notice its key aspects.

REFERENCES

COMMISSION EUROPEENNE. Direction Generale de L'Agriculture et du Developpement Rural (2005) *Organic Farming in the European Union. Facts and Figures*. Bruxelles.

COUNCIL REGULATION (EEC) No 2092/91 on Organic Farming, Article 6.

- DE CHERNATONY, L. (2003) *Marka. Wizja i tworzenie marki*. Gdansk: GWP.
- EU Document (2001) *A Sustainable Europe for Better World*. Commission's proposal to the Göteborg European Council, 264.
- EU Document (2004) *European Action Plan for Organic Food and Farming*. Commission Staff Working Document, Annex to the Communication from the Commission [COM (2004) 415 final]. Brussels, SEC (2004) 739.
- EUROPEAN COMMISSION DOCUMENTS. *Organic Farming* [http://europa.eu.int/comm/agriculture/qual/organic/index_en.htm. Access: 03.04.2006].
- FABER, S. (2006) "Demand for OF Growing Faster Than Domestic Supply", *Chesapeake Bay Journal*, 16, No. 1, March [<http://www.bayjournal.com/article.cfn?article=2760>].
- LE GUILLOU, G. & A. SCHARPE (2001) *Organic Farming. Guide to Community Rules*. Luxembourg: European Communities, European Commission Directorate-General for Agriculture.
- LLORENS ABANDO, L. & E. ROHNER-THIELEN (2007) "Different Organic Farming Patterns within EU-25. An Overview of the Current Situation", *Statistics in Focus. Agriculture and Fisheries*, 69. European Communities: Eurostat.
- MAKATOUNI, A. (2002) "What Motivates Consumers to Buy Organic Food in the UK. Results from a Qualitative Study", *British Food Journal*, 3-5, pp. 345-352.
- MORGAN, C.L. (1999) *Logos: Logo, Identity, Brand, Culture*. Hove, East Sussex: RotoVision.
- ZANOLI, R. & S. NASPETTI (2001) "Values and Ethics in Organic Food Consumption". M. PASQUALI (ed.) *Preprints of EurSafe*. Milan: A&Q, pp. 411-415.

Verso la rappresentazione e valutazione dello sviluppo delle aziende: i limiti dell'informatica economico-finanziaria e il contributo di alcuni approcci informativi complementari

Sergio Paternostro

spaternostro@unisi.it

Università degli Studi di Siena

Facoltà di Economia

Piazza S. Francesco n.8

53100 Siena (Italia)

Recibido: Diciembre 2008
Aceptado: Septiembre 2009

Las empresas son entidades dinámicas en continua transformación. Este dinamismo puede conducir a una situación de mejora o a un empeoramiento de la empresa. Solamente en la primera situación se puede decir que la empresa está recorriendo un sendero de desarrollo. La noción de desarrollo de empresa no tiene en literatura una interpretación unívoca y por esta razón el primer objetivo del artículo es presentar una clave para comprender este concepto. La idea de desarrollo queda incompleta sin apropiados instrumentos operativos para representar y valorar el nivel de desarrollo alcanzado por las empresas. La principal finalidad del artículo es, por tanto, reflexionar sobre las modalidades a través de las

Firms are dynamic entities in continuous change. This dynamism can lead to an improvement or worsening of the firm. Only in the first situation we can say that a firm is developing. The notion of firm's development does not have in literature an univocal interpretation and for this reason the first aim of the article is to illustrate an interpretation for a better understanding of this notion, which remains incomplete without appropriate instruments for the representation and evaluation of firm's development. The main purpose of this article is to reflect upon the manner to represent and to value this complex phenomenon. The analysis highlights, on the

que se puede dar una representación y evaluación a este fenómeno complejo. El análisis ha evidenciado, por una parte, los límites del balance y, por otra, la posible contribución de instrumentos informativos complementarios como: balance social, balance intelectual, *balanced scorecard*, narración de empresa.

Palabras clave: desarrollo, balance, balance social, balance intelectual, *balanced scorecard*, narración de empresa.

one hand, the limits of the financial statements and, on the other hand, the possible contribution of complementary informative instruments like: social report, intellectual capital report, *balanced scorecard*, business storytelling.

Key words: development, financial statements, social report, intellectual capital report, *balanced scorecard*, business storytelling.

1. INTRODUZIONE

Ogni organismo aziendale nel tempo muta la propria struttura, modifica lo stock di risorse a disposizione, vede cambiare la propria cultura, accumula conoscenza, si adatta in maniera sempre nuova ai cambiamenti dell'ambiente di riferimento. Non sempre questo dinamismo porta le aziende verso un sentiero di miglioramento, di progresso, quindi di sviluppo.

Obiettivo del presente contributo sarà quello di esaminare le possibili modalità attraverso cui un'azienda può rappresentare, monitorare, valutare i propri processi di sviluppo ed, eventualmente, darne comunicazione all'interno e all'esterno dell'organizzazione.

Dopo questa introduzione, mentre il secondo paragrafo sarà dedicato a definire la nozione di sviluppo, il terzo tratterà della "rappresentazione e valutazione" di tale fenomeno, chiarendo quali sono le motivazioni che dovrebbero portare un'azienda a rappresentare le proprie dinamiche di sviluppo e quali dovrebbero essere le caratteristiche di tale rappresentazione. Nel paragrafo successivo, si metteranno in evidenza i limiti del bilancio di esercizio nell'ottica dello sviluppo, esaminando poi nel quinto paragrafo alcuni strumenti e tecniche in grado di completare l'informativa di bilancio. Per ognuno degli strumenti individuati, dopo una breve descrizione, si metteranno in luce quali sono i possibili vantaggi e svantaggi del loro utilizzo per la rappresentazione dello sviluppo delle aziende. Verranno, infine, tratte nel paragrafo finale alcune considerazioni di sintesi.

2. LO SVILUPPO AZIENDALE: UN CONCETTO TEORICO MULTIFORME

Osservando in maniera anche superficiale le aziende è possibile evidenziare come esse siano entità caratterizzate da uno spiccato dinamismo che trova variegata manifestazioni nella realtà operativa. Questo dinamismo può essere analizzato secondo due prospettive: quella della *crescita* e quella dello *sviluppo*. La crescita riguarda l'aumento in termini quantitativi di talune grandezze aziendali. A ben vedere, seguendo questa logica, risulta difficile individuare una crescita qualificabile in senso stretto come aziendale, cioè riferibile all'intero complesso, mentre possono essere osservati vari processi di crescita in virtù delle diverse variabili osservate.

Pur avendo l'indubbio vantaggio di misurare il fenomeno oggetto di studio attraverso opportune unità di misura di tipo quantitativo, la visione orientata alla crescita appare parziale da almeno due punti di vista: il primo perché riesce a cogliere del dinamismo aziendale soltanto singoli aspetti senza ricondurli ad unità; il secondo perché non permette di considerare quegli aspetti dell'evoluzione aziendale che non trovano un'adeguata rappresentazione quantitativa.

Parlando di sviluppo, invece, si considera come i differenti processi di crescita, unitamente all'andamento di variabili di natura immateriale, combinati tra loro producano un'evoluzione, più o meno equilibrata e armonica dell'organismo aziendale nel suo complesso.

Volendo semplificare potremmo dire che mentre la crescita implica un'analisi circa un "quantum" di natura più o meno oggettiva, il concetto di "sviluppo" rimanda implicitamente ad un criterio di valutazione, ad una premessa di valore che consenta di dare un giudizio sul percorso avviato dal singolo organismo aziendale (Sorci 2007). Per provare a dare forma e contenuto al concetto di sviluppo aziendale occorre dunque individuare i principi e i presupposti su cui basare il giudizio sulle dinamiche evolutive che caratterizzano le aziende.

Per tentare di fissare in maniera più puntuale l'oggetto del nostro studio, proponiamo un'interpretazione a tre livelli della nozione di sviluppo, richiamando la nozione di azienda come organismo vivente tridimensionale (Catturi 2003).

Il primo livello di sviluppo è quello *economico* che assume esclusivamente l'ottica del soggetto proprietario. Da questo primo punto

di vista si ha sviluppo nella misura in cui l'azienda riesce a creare valore per il soggetto economico. Lo sviluppo economico è comunque espressione di un insieme congiunto di processi di crescita che attengono a variabili che componendosi in maniera più o meno equilibrata determinano il miglioramento aziendale secondo l'ottica del proprietario. Il secondo livello di sviluppo è quello *sociale* o *micro-comunitario* che include la capacità di creare valore per la comunità di persone che costituisce l'azienda. Il valore di cui si parla non è da intendersi in senso esclusivamente economico, ma comprende tutta una serie di elementi (conoscenza, valori, affetti, legami relazionali, etc.) che garantiscono un miglioramento, non soltanto materiale, delle persone che operano all'interno dell'organizzazione. In tal senso l'azienda deve ricercare uno sviluppo che riesca a contemperare in maniera equilibrata il progresso della comunità aziendale con i processi di creazione del valore per il soggetto economico.

Il terzo livello di sviluppo, che può essere definito *eco-armonioso*, ha come ottica di riferimento l'ambiente, inteso in senso ampio, all'interno del quale l'azienda opera. In tal senso l'organismo aziendale si svilupperà nel momento in cui riuscirà a combinare i propri processi interni di sviluppo con quelli dell'ambiente antropologico in cui è inserita. Non vi sarà vero sviluppo se esso non sarà compatibile con il progresso del contesto sociale di riferimento.

Quest'ultima nozione, che appare la più completa nonché complessa, non consente un'identificazione generalizzata delle componenti, degli aspetti e delle tematiche che caratterizzano lo sviluppo, essendo questi fortemente legati alla specificità dell'azienda e dall'ambiente considerati. La valutazione sul modo di combinarsi tra loro dei vari processi interni di crescita delle variabili quantitative e delle dinamiche delle variabili a carattere immateriale e qualitativo, e il modo con cui tali processi e dinamiche si inseriscono nel tessuto sociale, economico, ambientale, politico e culturale, non possono, dunque, legarsi a nessun particolare algoritmo di tipo statistico-matematico. La griglia di lettura attraverso cui interpretare le dinamiche in atto sarà fornita, da una parte, dalla cultura aziendale e dall'altra dalla cultura antropologica che devono potersi integrare, combinare e interagire in maniera sinergica ed armoniosa¹.

¹ Sulla necessità di coesione tra cultura aziendale e cultura antropologica, si veda Catturi (2003) e, in senso più ampio, i contributi riconducibili al neo-istituzionalismo, tra cui ricordiamo Meyer e Rowan (1977) e Powell e Di Maggio (1983).

3. LA RAPPRESENTAZIONE E LA VALUTAZIONE DELLO SVILUPPO DEGLI ORGANISMI AZIENDALI

Lo sviluppo è fenomeno complesso che unisce in sé aspetti quantitativi e qualitativi, e sarebbe dunque velleitario, nonché metodologicamente scorretto, tentare di offrire una misurazione che trovi una sintesi in un'espressione numerica². L'espressione quantitativa ha degli indubbi vantaggi in termini di efficacia comunicativa, ma non riesce a cogliere in maniera completa tutti gli aspetti di fenomeni ad alto contenuto di complessità.

Per questo motivo la rappresentazione dello sviluppo, specie quello che abbiamo definito eco-armonioso, presuppone modalità di espressione eterogenee e deve servirsi di una pluralità di tecniche e strumenti.

Le ragioni per cui un'azienda dovrebbe intraprendere un processo di rappresentazione e valutazione dello sviluppo possono essere ricondotte ad esigenze di gestione (ad uso interno) e di comunicazione (ad uso interno ed esterno).

Sotto il primo profilo, l'azienda ha necessità di monitorare e comprendere verso quale percorso di sviluppo va indirizzandosi e se la strada intrapresa è coerente con la propria cultura e con quella dell'ambiente di riferimento. Ciò per capire non soltanto se vi è l'esigenza di porre in essere azioni correttive, ma anche per riflettere sulla stessa idea di sviluppo che si intende perseguire. L'attività di controllo che abbiamo brevemente descritto può inserirsi nell'ambito del cosiddetto controllo strategico orientato alla verifica di come la strategia aziendale sta trovando attuazione. Secondo la prospettiva che stiamo esaminando la strategia va riferita alla "gestione dello sviluppo" e quindi deve indirizzarsi, in particolar modo, verso "l'armonizzazione del dinamismo dei fattori ambientali (...) con quello della gestione aziendale" (Catturi 2003: 74). Questo vuol dire che nel processo di pianificazione strategica va esplicitato in maniera chiara cosa il *management* aziendale intende per

² D'altronde la misurazione è soltanto una delle modalità con cui è possibile rappresentare dei fenomeni reali e nelle scienze sociali, in particolare in quelle economico-aziendali, il numero deriva spesso da valutazioni che rimandano ad un giudizio che in ultima analisi è di natura soggettiva (Bagnoli 2007). Non va comunque negata la significatività dei dati numerici, in particolar modo quelli contabili, che racchiudono in sé valenze simboliche che, al lettore più attento, possono comunicare messaggi di amplissima portata. Sulla valenza simbolica del dato contabile, si veda Catturi (2005).

sviluppo, quale ritiene ne siano le componenti, quali gli obiettivi e soprattutto quali i valori e i principi attraverso cui qualificare e valutare lo sviluppo stesso.

La rappresentazione dello sviluppo è, dunque, attività funzionale al processo di implementazione e controllo della "strategia di gestione dello sviluppo" dell'azienda.

Da una seconda prospettiva, invece, l'esigenza di una rappresentazione delle dinamiche dello sviluppo può nascere da un'urgenza di comunicazione che può essere rivolta verso l'interno dell'organismo aziendale oppure verso il contesto ambientale circostante.

Sul versante interno, cercare di dare una rappresentazione di come l'azienda persegue il proprio sviluppo significa, prima di tutto, dare diffusione a tutti gli organi aziendali di cosa si intenda per sviluppo e quali siano i principi base che ne sottintendano la realizzazione. L'attività di comunicazione si configura, in questo caso, come un vero e proprio "mettere in comune" o "compartecipare", rimandando alla stessa etimologia latina del termine comunicare. Finalità ultima di tale attività di comunicazione dovrà essere l'interiorizzazione dell'orientamento allo sviluppo nella cultura aziendale. Lo sviluppo aziendale, infatti, può essere meglio perseguito nella misura in cui gli obiettivi posti e il giudizio sui risultati realizzati, siano non soltanto conosciuti ma anche condivisi dai membri dell'organizzazione.

Dal punto di vista della comunicazione con l'esterno, invece, le motivazioni possono essere essenzialmente ricercate in un'esigenza di *accountability* intesa in termini socio-politici³. Con l'espressione *accountability*, di difficile traduzione nella lingua italiana, si intende in via generale il dovere dell'azienda di rendere conto delle azioni per cui è ritenuta responsabile (Gray *et al.* 1987; Rusconi 2002; Maticena 2005; Martinelli 2005). In questa ottica l'azienda rende conto di come le proprie dinamiche di sviluppo impattano e sono compatibili con l'ambiente in cui opera. Questa esigenza trova un suo naturale inquadramento all'interno della concezione eco-armoniosa dello sviluppo, seppur non va esclusa la sua utilità anche in termini meramente economici. Le possibili valenze di

³ Come sottolinea Martinelli (2005), d'altra parte, l'origine del principio di *accountability* è proprio politica e va rinvenuta nelle pratiche della *polis* greca, in particolare ricordando l'obbligo che ricorreva in capo ai magistrati eletti di rendere conto pubblicamente del loro operato entro trenta giorni dalla scadenza del proprio mandato e in base al quale essi erano giudicati dal Consiglio dei Cinquecento.

una rendicontazione esterna dello sviluppo possono essere, infatti, composite ed eterogenee. Tra tutte, può essere citata una più efficace comprensione del contesto sociale in cui si opera, mediante un vero e proprio processo di dialogo con l'ambiente, in cui una prima fase è costituita dalla diffusione di dati e la successiva è rappresentata dalla ricezione di un feedback relativo sia al modo con cui l'azienda si sta sviluppando sia al modo con cui essa rappresenta le sue complesse dinamiche evolutive.

Per proseguire con la nostra indagine è necessario evidenziare quegli elementi ritenuti essenziali per rappresentare e valutare lo sviluppo in maniera coerente con il quadro teorico introdotto nel secondo paragrafo di questo lavoro.

L'aspetto imprescindibile da cui partire per rappresentare e valutare lo sviluppo delle organizzazioni aziendali, sembra essere l'esplicitazione della nozione stessa di sviluppo accolta e dei valori sottesi a tale concezione. Da essa deriverà sia la chiave di lettura per interpretare l'evoluzione degli accadimenti aziendali sia la scelta degli ambiti da sottoporre ad osservazione.

In coerenza con il tipo di approccio individuato dovranno essere fissati gli obiettivi che l'azienda intende perseguire per dare corpo all'idea di sviluppo prospettata. L'orizzonte temporale di riferimento non potrà che essere pluriennale in ragione del particolare oggetto di analisi (lo sviluppo) che ha una prospettiva di lungo periodo, ma potranno essere fissati degli obiettivi intermedi il cui conseguimento sia ritenuto funzionale all'ottenimento del risultato finale. Per tratteggiare come l'azienda stia perseguendo e realizzando lo sviluppo prefigurato, in corrispondenza degli obiettivi dovrebbero essere identificate delle batterie di indicatori atte a monitorare i risultati raggiunti negli ambiti considerati. In un quadro che dia un'efficace rappresentazione dello sviluppo aziendale, ciò che va mostrato non è soltanto il grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali ma anche il modo con cui essi si combinano, si integrano e si riconducono ad unità per formare un insieme che, in virtù del sistema di valori esistenti, possa essere ritenuto equilibrato ed armonioso o piuttosto disomogeneo e disordinato. Risulta cruciale, quindi, mettere in luce le correlazioni esistenti tra i differenti ambiti sottoposti ad osservazione, senza dare particolare privilegio ad una prospettiva piuttosto che ad un'altra. In particolar modo, se si adotta una concezione eco-armoniosa dello sviluppo aziendale, tra le tre ottiche (economica, micro- comunitaria e socio-politica) non esiste una relazione di tipo gerarchico ma tutte e tre

sono funzionali al progresso del complesso aziendale. La rappresentazione e la valutazione di un fenomeno dinamico come lo sviluppo non può fondarsi su un'ottica di tipo statico, per cui i risultati attuali dovranno trovare adeguato collegamento con il passato ed il futuro. Il presente deve poter essere letto come la risultante delle scelte e dei comportamenti passati, ed inserito lungo un trend che possa essere giudicato evolutivo o involutivo rispetto agli obiettivi di sviluppo. D'altra parte, nel presente devono essere poste le basi per lo sviluppo futuro e devono emergere le potenzialità in grado di garantire il raggiungimento degli obiettivi pluriennali.

Infine, vi è l'esigenza di una qualche valutazione di tipo unificante che sia idonea a fornire un giudizio, un parere sul grado di sviluppo raggiunto dall'organismo aziendale esaminato.

Volendo sintetizzare, gli aspetti essenziali che dovrebbero trovare risalto per la rappresentazione e valutazione dello sviluppo aziendale sono di seguito elencati⁴:

- nozione di sviluppo accolta;
- descrizione del sistema valoriale aziendale;
- obiettivi da perseguire per raggiungere un determinato grado di sviluppo;
- indicatori che diano una misura del grado con cui sono stati raggiunti gli obiettivi;
- correlazione tra i vari obiettivi e tra i diversi ambiti ritenuti rilevanti;
- prospettiva dinamica che evidenzi il trend evolutivo o involutivo;
- valutazione o giudizio di sintesi sul grado di sviluppo raggiunto.

Da queste brevi considerazioni emerge come la rappresentazione e valutazione dello sviluppo di un'azienda sia un'attività complessa e sfidante⁵ che presuppone il ricorso a competenze eterogenee e a strumenti e tecniche di rilevazione e descrizione di vario tipo.

⁴ Tali aspetti troveranno maggiore o minore enfasi e rilevanza a seconda dello scopo per cui viene realizzata la rappresentazione.

⁵ Può condividersi, infatti, l'affermazione che più un fenomeno è complesso (come è il caso dello sviluppo aziendale), più difficilmente le regole di rappresentazione sono condivise e consolidate all'interno di una comunità di misuratori (Bagnoli 2007: 28).

Nel prossimo paragrafo saranno evidenziati i limiti dell'informativa economico-finanziaria come strumento in grado di dare una rappresentazione delle dinamiche di sviluppo di una qualunque azienda.

4. I LIMITI DELL'INFORMATIVA ECONOMICO-FINANZIARIA NELLA RAPPRESENTAZIONE E VALUTAZIONE DELLO SVILUPPO DELLE AZIENDE

Tentare di analizzare il bilancio secondo l'ottica dello sviluppo può apparire una forzatura per via della diversa finalità per cui viene realizzato tale documento. Nello IAS n.1 si legge che:

la finalità del bilancio redatto per scopi di carattere generale è quella di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sul risultato economico e sui flussi finanziari di un'entità che siano di utilità per una vasta gamma di utilizzatori nell'assumere decisioni di carattere economico (par. 7).

La rappresentazione e valutazione delle dinamiche di sviluppo di un'azienda non è quindi inclusa tra gli scopi propri del bilancio, per cui è lecito aspettarsi l'emergere, nella prospettiva di analisi da noi prescelta, di alcuni inevitabili limiti.

Innanzitutto, in un bilancio di esercizio l'assenza di un'esplicitazione della nozione di sviluppo accolta e dei principi che ne stanno alla base, potrebbe rendere di difficile lettura il documento nell'ottica di una valutazione delle dinamiche evolutive aziendali. Nel sistema dei documenti di bilancio tale esplicitazione potrebbe trovare spazio all'interno della relazione sulla gestione che, avente lo scopo di dare una descrizione generale dell'andamento della gestione, è l'unico strumento a carattere analitico disponibile.

In relazione ai fini conoscitivi su cui stiamo indagando, il bilancio d'esercizio si presenta come un documento permeato da una certa "parzialità" di approccio. L'ottica assunta è, infatti, quella del proprietario⁶ che risulta coerente esclusivamente con una delle tre concezioni di sviluppo precedentemente delineate: quella di natura esclusivamente economica. L'analisi dello sviluppo inteso come

⁶ Sull'argomento si veda, Catturi (2003: 191-196).

perseguimento di un sempre maggiore benessere della comunità aziendale o come ricerca di un costante progresso dell'ambiente circostante, presuppone, invece, delle direttrici di indagine più ampie rispetto quelle desumibili dal solo bilancio d'esercizio, che, d'altra parte, rileva soltanto quelle relazioni tra azienda ed ambiente che passano dalla mediazione del mercato. Più in generale, sono le misurazioni a carattere economico-finanziario a riuscire a cogliere soltanto uno degli aspetti, seppur fondamentale e imprescindibile, che caratterizza i processi evolutivi delle aziende. Tutto ciò che riguarda le relazioni interpersonali, la coerenza tra valori etici e morali e comportamenti e risultati aziendali, l'accumulo di conoscenza (non soltanto di natura tecnica), la crescita umana degli individui, sono tutti elementi che mal si prestano ad una quantificazione esclusivamente monetaria. Da non sottovalutare, però, è anche l'importanza che assumono le capacità di analisi e di interpretazione, laddove è stato sottolineato che "ogni dato contabile, pur nella sua limitata manifestazione monetaria, è sintesi di scelte adottate, di decisioni assunte, di comportamenti seguiti, di valori di riferimento, di obiettivi proposti, di risultati raggiunti e di influenze ambientali" (Catturi 2003: 507). La parzialità del documento in parola emerge, tra l'altro, anche accogliendo la nozione meramente economica di sviluppo. È stato da più parti evidenziato come il bilancio non riesca a dare adeguata rappresentazione ad elementi quali le risorse immateriali o intangibili, prime fra tutte il bagaglio di conoscenze attribuibile a chi opera nell'organizzazione, che rappresentano uno dei principali *driver* delle performance economiche attuali e future delle aziende (Petty and Guthrie 2000; Catturi 2003; Powell 2003).

Un altro elemento di criticità nella rappresentazione e valutazione delle dinamiche evolutive aziendali è la prospettiva temporale. Il bilancio d'esercizio è stato spesso indicato come uno strumento statico, eccessivamente orientato al passato e con poca propensione verso il futuro. I dati contabili forniscono informazioni sui risultati, espressi in termini economico-finanziari, raggiunti dalla gestione passata, non riuscendo sempre a cogliere in maniera efficace e completa le future potenzialità già insite nel sistema complesso di risorse disponibili⁷.

⁷ Anche se, nell'ottica del quadro concettuale elaborato dallo IASB (l'organismo deputato ad emanare i principi contabili internazionali) il bilancio "deve rappresentare le potenzialità di una data azienda in un'ottica finanziaria di tipo prospettico, supportando gli utilizzatori nell'assunzione delle decisioni" (Di Pietra 2005: 188).

Dall'analisi congiunta dei documenti che costituiscono il bilancio, può essere tratto un giudizio che riguarda sostanzialmente la complessiva situazione finanziaria, economica e patrimoniale in cui versa l'azienda. Tale giudizio, seppur indispensabile, è comunque insufficiente a tratteggiare in maniera compiuta il percorso di sviluppo di un qualunque organismo aziendale inteso sia in termini socio-comunitari che eco-armonioso, poiché sarebbe necessario prendere in considerazione aspetti che non sono compresi nel perimetro di indagine dello strumento che stiamo qui esaminando.

La valutazione di un fenomeno complesso come è lo sviluppo di un organismo aziendale, trova probabilmente un ostacolo nella logica quantitativo-monetaria che permea l'informativa economico-finanziaria. Lo sviluppo è tematica che interessa aspetti culturali, morali, etici e comunque intangibili che con difficoltà possono essere imbrigliati nelle maglie della misurazione monetaria, e forse persino in quella quantitativa, per cui appare consequenziale l'opportunità di ricercare strumenti che possano integrare l'informativa economico-finanziaria aprendosi anche ad indagini di carattere qualitativo.

Sembra utile evidenziare, però, come, pur non ricercando una velleitaria ed utopistica valutazione oggettiva, sia necessario uno sforzo per individuare dei criteri che abbiano un loro rigore metodologico. Il rischio che può paventarsi è, infatti, quello di andare verso direttrici indefinite, vaghe, ambigue, non verificabili che possano inficiare l'utilità e la significatività delle informazioni che andiamo ricercando.

5. ANALISI DI ALCUNI STRUMENTI COMPLEMENTARI AL BILANCIO DI ESERCIZIO NELLA PROSPETTIVA DELLO SVILUPPO DEGLI ORGANISMI AZIENDALI

Nel presente paragrafo verranno esaminati alcuni possibili strumenti, tecniche e metodologie complementari rispetto al bilancio di esercizio per verificarne il loro possibile contributo ad una migliore e più completa rappresentazione e valutazione dello sviluppo delle aziende. Tale analisi propone solo alcuni tra gli strumenti maggiormente diffusi a livello aziendale e più indagati a livello teorico. Per ognuno di essi, dopo una breve descrizione, saranno analizzati i principali pregi e limiti nella prospettiva di indagine oggetto del nostro studio.

5.1. *La rendicontazione sociale ed ambientale*

Per rendicontazione sociale ed ambientale indichiamo genericamente quel processo attraverso cui un'azienda rileva gli effetti della propria azione sul contesto sociale di riferimento e ne fa diffusione attraverso appositi documenti.

In letteratura i vari contributi elaborati si connotano per una spiccata eterogeneità degli approcci da cui emerge una certa difficoltà nell'individuare un paradigma unificante. Ciò è evidenziato sia dalla varietà di denominazioni che vengono utilizzate sia in dottrina che nella prassi per indicare l'*output* del processo di rendicontazione⁸, che dalla diversità delle motivazioni che vengono addotte per giustificare la realizzazione.

L'eterogeneità evidenziata emerge anche nei contenuti, nella struttura, nella metodologia, nelle metriche dei documenti elaborati dalle aziende. Alcuni report vengono realizzati dalle singole unità aziendali senza riferirsi ad alcun modello di rendicontazione, mentre altri seguono linee guida elaborate da organismi nazionali ed internazionali. L'impossibilità, in questa sede, di svolgere un'analisi puntuale dei possibili contenuti di un report sociale e di individuare una struttura ritenuta universalmente valida, ci spinge ad utilizzare come riferimento per descrivere i caratteri fondanti di un rendiconto sociale due modelli standard di rendicontazione, uno elaborato in Italia e uno di carattere internazionale: il modello GBS e il modello GRI⁹.

Il modello GBS è stato elaborato nel 2001 dal cosiddetto Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale costituitosi nel 1998 tra accademici e professionisti italiani allo scopo di identificare quei requisiti minimi che possano qualificare un documento come bilancio sociale (social report)¹⁰, esso si propone come uno standard flessibile.

⁸ A livello internazionale troviamo le seguenti espressioni: *Corporate Responsibility Report*, *Social Impact Review*, *Partnership Report*, *Sustainability Report*, *Social Report*, *Stakeholder Report*. Spesso, però, le diverse denominazioni sono soltanto delle "etichette" che indicano oggetti del tutto simili, come, al contrario, a volte oggetti fortemente differenziati vengono identificati con la medesima espressione (Gray 2002).

⁹ Siamo consapevoli dei limiti e, in qualche modo, dell'arbitrarietà della scelta compiuta, ma essa risulta quasi inevitabile a causa della ridondanza di modelli e di applicazioni pratiche disponibili. Per altro la nostra attenzione sarà rivolta alla struttura di report proposta dai due modelli senza approfondire altri aspetti presenti nei due standard.

¹⁰ Si legge: "il Gruppo ritiene che possano essere chiamati bilanci sociali solo quelli che abbiano il contenuto minimo previsto da questo documento e che siano redatti nel rispetto dei principi e del processo di seguito descritti" (GBS 2005: 15).

La struttura proposta dal modello si divide in tre parti: identità aziendale, produzione e distribuzione del valore aggiunto e relazione sociale. La prima parte, a carattere descrittivo, definisce i caratteri idonei a rappresentare l'essenza dell'azienda ed è costituita dalla descrizione dell'assetto istituzionale, dei valori di riferimento, della missione, delle strategie e delle politiche. La seconda parte funge da collegamento tra il rendiconto sociale e il bilancio di esercizio: il valore aggiunto viene infatti determinato attraverso un'opportuna riclassificazione del conto economico. Tale grandezza, nell'ottica del GBS, "costituisce il valore che un organismo economico genera con il concorso dei fattori produttivi e che al contempo distribuisce ai soggetti cui riconosce la qualità di stakeholder" (GBS 2007: 35). In questa seconda parte troveranno spazio sia il prospetto di determinazione del valore aggiunto che il prospetto di ripartizione tra i vari stakeholder. La terza sezione¹¹, infine, "contiene la descrizione qualitativa e quantitativa dei risultati che l'azienda ha ottenuto in relazione agli impegni assunti e ai programmi realizzati e degli effetti prodotti sui singoli stakeholder" (GBS 2005: 35). Nel modello vengono proposti, per ogni categoria di stakeholder, alcuni indicatori suddivisi in qualitativi (politiche, sistemi di gestione, etc.) e quantitativi (GBS 2005: 161-170).

Le linee guida GRI¹² (Global Reporting Initiative) sono tra le più diffuse a livello internazionale, hanno origine nel 1997 e si propongono come principi di riferimento per la redazione di report sulla sostenibilità delle imprese. La logica del modello è quella della cosiddetta *triple bottom line*, idea cardine del concetto di sviluppo sostenibile per cui un'impresa deve essere valutata in virtù della propria capacità di generare risultati nell'ambito economico, sociale ed ambientale. Si tratta di un modello non rigido: sono previsti, infatti, diversi livelli di *compliance* a seconda del grado di coerenza tra il report realizzato da un'organizzazione e le linee guida. Le sezioni suggerite sono le seguenti: strategia e analisi, profilo organizzativo, parametri del report, *governance* e impegno, partecipazione degli stakeholder e approccio manageriale/indicatori di performance. Il

¹¹ Sono riconosciuti come elementi fondanti di questa sezione: gli impegni assunti dall'azienda in coerenza con l'identità aziendale; l'identificazione degli stakeholder, l'individuazione, per ciascuna categoria di stakeholder, delle politiche, dei risultati attesi e del grado di coerenza con l'identità aziendale; il processo di formazione del documento; l'insieme delle informazioni utili a valutare la relazione tra impegni e risultati; le opinioni degli stakeholder; gli obiettivi di miglioramento; la valutazione delle terze parti sulla qualità del processo e sulla rispondenza ai principi metodologici enunciati.

¹² La versione esaminata è la cosiddetta GRI3 elaborata nel 2006.

tipo di informativa che viene fornito riguarda in sintesi la strategia e la struttura dell'organizzazione, gli aspetti metodologici, le modalità di gestione e gli indicatori di performance. Gli indicatori di *performance* presenti nel modello, sono distinti in indicatori economici, sociali ed ambientali atti a valutare l'impatto globale dell'organizzazione sul contesto di riferimento. Per ogni categoria è evidenziato il relativo approccio manageriale, cioè la visione complessiva dell'organizzazione in riferimento ad essa, e sono proposti degli appositi indicatori suddivisi in *core* e *additional*¹³. Gli indicatori presenti nelle linee guida hanno carattere monetario, quantitativo o anche puramente qualitativo.

Le possibili modalità di manifestazione dei rendiconti sociali ed ambientali, come detto, non possono essere universalmente ricondotte alle strutture previste dai modelli GBS e GRI, ma esse ci sembrano un buon punto di partenza per ragionare sui pregi e i limiti di questi strumenti nell'ottica di studio che stiamo percorrendo.

Le due strutture analizzate constano entrambe di una parte descrittiva che permette di evidenziare la strategia e la cultura aziendale e quindi, potenzialmente, anche il modello di sviluppo perseguito. Nel modello GRI è evidente e dichiarata l'adesione alla concezione di sviluppo sostenibile. Sembra, però, che venga posta maggiore enfasi sull'impatto dei comportamenti aziendali sul contesto sociale ed ambientale, che sul modo con cui i processi di sviluppo ambientale si combinano e si integrano con i processi interni di sviluppo delle aziende. Anche nel modello GBS, attraverso l'identificazione, in particolare dei valori e quindi della cultura aziendale, della *mission* e delle strategie e politiche perseguite, è possibile ricostruire il profilo di sviluppo che l'organizzazione intende realizzare.

Il più grande pregio della rendicontazione sociale ed ambientale è sicuramente rappresentato dall'ampiezza dei suoi contenuti informativi. Essi, infatti, allargano notevolmente il perimetro di osservazione dall'ambito semplicemente economico agli impatti che l'azione aziendale provoca sui diversi portatori di interessi. Le diverse esperienze e sperimentazioni, ormai pluriennali, sia in termini di costruzione di modelli che di elaborazione di documenti, ci forniscono non solo informazioni utili al fine di apprezzare il grado di sviluppo raggiunto, ma anche uno zoccolo

¹³ Gli indicatori *core* sono quelli di "interesse per la maggior parte degli stakeholder e considerati rilevanti ove non diversamente stabilito sulla base dei Principi di reporting del GRI", mentre gli *additional* "rappresentano una pratica emergente o affrontano argomenti che potrebbero essere materiali solo per alcune organizzazioni" (GRI 2006: 39).

duro di conoscenze, principi, schemi, tecniche di misurazione che rappresentano un patrimonio da cui trarre ispirazione per i possibili percorsi evolutivi. L'eterogeneità delle esperienze, da una parte implica un'inevitabile proliferazione di strutture e metodologie che può portare ad un'eccessiva confusione, ma dall'altra fornisce un ampio spettro di strumenti e metodologie cui riferirsi per soddisfare sia quelle esigenze conoscitive di carattere generale proprie di tutte le unità aziendali sia quelle particolari correlate ad ogni specifica realtà.

Nonostante gli sforzi compiuti soprattutto dagli *standard setter*, i report sociali non hanno ancora una configurazione definita ed omogenea che consenta non solo una comparazione spaziale (tra aziende differenti), ma anche temporale (serie storica di una stessa unità aziendale). Il rendiconto sociale si presenta, dunque, come un documento dotato di una certa staticità non consentendo in maniera del tutto efficace di far emergere i *trend* aziendali (Owen 2003). Tale staticità viene smorzata nel modello GRI3, dove si invitano le aziende ad effettuare un *reporting* sull'andamento, cioè a riportare oltre ai dati riferiti al periodo corrente di rendicontazione anche quelli relativi ad almeno due periodi precedenti, nonché gli obiettivi futuri nel breve e lungo termine (GRI 2007: 25).

Un altro limite che si rende palese nelle due linee guide esaminate, è rappresentato dall'insoddisfacente correlazione tra i diversi ambiti sottoposti ad osservazione. Nei due modelli non trova spazio un vero e proprio momento integrativo che riporti ad unità le rilevazioni, le indicazioni, le osservazioni presenti nelle diverse sezioni¹⁴. Il rischio è quello di avere un rendiconto con una ridondanza di informazioni di non facile lettura, non collegate tra loro e che non diano conto della natura unitaria del processo di sviluppo. A rafforzare tali considerazioni, nei modelli di rendicontazione non è prevista alcuna valutazione di sintesi idonea a dare, seppur in maniera approssimata, un giudizio globale¹⁵ che è dunque lasciato al lettore del documento.

¹⁴ Nel modello GRI2, che precede l'ultima versione, si incoraggiavano le "organizzazioni a consultare gli stakeholder e a sviluppare un'appropriata lista di indicatori di performance integrata da includere nei report" (GRI 2002: 44), ma tale riferimento scompare nella versione più recente. D'altra parte nel GRI3 non è presente nemmeno il collegamento tra performance economico-finanziaria e impatto socio-ambientale dell'azienda, che invece esiste nel GBS per il tramite dei prospetti sul valore aggiunto.

¹⁵ In letteratura e nella prassi, esistono comunque dei tentativi e delle proposte che vanno in questa direzione. Si vedano gli esempi riguardanti la cosiddetta "valutazione di qualità sociale", citati, tra gli altri, da Chiesi, Martinelli e Pellegatta (2000: 128-129).

I punti di forza e di debolezza esaminati fanno della rendicontazione sociale ed ambientale uno strumento utile a colmare soltanto talune delle lacune informative del bilancio di esercizio nell'ottica dello sviluppo.

5.2. *Il report del capitale intellettuale*

Nel seguente paragrafo si proverà ad indagare sul possibile ruolo del cosiddetto report del capitale intellettuale, nella rappresentazione delle dinamiche di sviluppo degli organismi aziendali.

Per capitale intellettuale si intende genericamente l'insieme delle risorse intangibili a disposizione di un'azienda. Attualmente la tassonomia maggiormente condivisa è quella che suddivide il capitale intellettuale in tre componenti fondamentali: capitale umano¹⁶, capitale relazionale¹⁷ e capitale strutturale o organizzativo¹⁸ (Edvinsson e Malone 1997; Stewart 1997; Sveiby 1997).

I motivi che spingono le aziende a realizzare un report del capitale intellettuale sono legati, ancora una volta, ad esigenze che sono sia di gestione che di comunicazione¹⁹ (Marr, Gray and Neely 2003). Il livello di standardizzazione raggiunto dalla teoria e dalla prassi nelle modalità di rappresentazione del capitale intellettuale è ancora molto basso²⁰. In linea generale, i vari modelli proposti in letteratura possono distinguersi in economico-finanziari se finalizzati ad una valutazione espressa attraverso il modulo monetario, e quantitativi se utilizzano per la misurazione indicatori non monetari di tipo quantitativo. Per tentare di navigare all'interno del "mare magnum" delle proposte e degli schemi, utilizziamo, come nel paragrafo precedente, due tra le linee guida più

¹⁶ Il capitale umano può essere definito come il patrimonio costituito da conoscenze, competenze, valori, esperienze, attitudini di cui sono portatori i soggetti che operano all'interno di un'organizzazione.

¹⁷ Il capitale relazionale è costituito dal valore dell'insieme delle relazioni che l'azienda ha con i propri *stakeholder*.

¹⁸ Il capitale strutturale, infine, è rappresentato dallo stock di conoscenza codificata presente in un'organizzazione in un dato momento.

¹⁹ Al contrario della rendicontazione sociale ed ambientale che da luogo, il più delle volte, ad un output che viene reso pubblico all'esterno dell'organizzazione, il report del capitale intellettuale spesso non viene diffuso per timore di diffondere informazioni con forte rilevanza strategica che potrebbero favorire le aziende concorrenti.

²⁰ Andriessen (2004) ha individuato ben trenta diverse metodologie per misurare il capitale intellettuale di un'azienda.

diffuse a livello internazionale²¹ che nascono da una proficua cooperazione tra ricercatori di diversi paesi europei: le linee guida elaborate dal ministero danese della Scienza, Tecnologia ed Innovazione (DMSTI 2003) e quelle risultanti dal progetto MERITUM (2002).

Il modello danese proposto nel 2003 (DMSTI 2003) nasce da una ricerca sul campo svolta in più fasi sul modo di rappresentare il capitale intellettuale in Danimarca. Lo standard suggerisce che il report del capitale intellettuale debba avere quattro sezioni fondamentali: la narrazione della conoscenza, le sfide del management, le azioni e il sistema di indicatori.

La narrazione della conoscenza descrive il valore d'uso che l'azienda vuole fornire agli utilizzatori dei beni e servizi realizzati unitamente alle risorse, in termini di conoscenza, necessarie per crearlo. Le sfide del management rappresentano le risorse, da produrre all'interno dell'organizzazione o da acquisire dall'esterno, indispensabili per ottenere gli obiettivi prefissati nella sezione precedente. Le azioni sono le iniziative che devono essere poste in essere affinché le sfide descritte possano essere superate, ed, infine, gli indicatori avranno lo scopo di monitorare il grado di attuazione delle iniziative individuate. Lo standard, oltre a fare degli esempi, non fornisce delle indicazioni rigide su quali indicatori utilizzare, ma espone una serie di principi che devono essere rispettati nella loro elaborazione precisando come essi potranno misurare sia effetti che azioni che mix di risorse possedute. E' interessante notare che all'interno di questo modello, non viene adottata la classica tripartizione in capitale umano, relazione e strutturale, perché ritenuta insoddisfacente a dare una visione unitaria del capitale intellettuale.

Il modello MERITUM (2002), invece, è il risultato di un progetto promosso dalla commissione europea che ha visto protagonisti ricercatori di differenti paesi. La struttura proposta consta di tre parti: la vision dell'azienda, le risorse e attività e il sistema di indicatori.

La *vision* dovrebbe evidenziare sia i legami tra obiettivi strategici dell'azienda e capitale intellettuale che i benefici che ogni categoria di stakeholder può trarre da un'efficace ed efficiente gestione delle risorse intangibili. Attraverso la sezione dedicata a risorse ed attività si suggerisce di descrivere sia le risorse essenziali per il perseguimento

²¹ Tra le altre linee guida, ricordiamo: le linee guida GIPID emanate dal governo giapponese e le linee guida prodotte dal progetto Nordika.

delle finalità strategiche che lo stock di intangibili disponibili in azienda. Il sistema di indicatori, che dovrà tenere conto della specificità di ogni singola azienda, avrà lo scopo di dare una fotografia sul modo cui l'azienda gestisce il proprio capitale intellettuale. A differenza del modello danese, le informazioni riguardanti la seconda e la terza sezione del report devono essere organizzate secondo le tre categorie di capitale umano, relazionale e strutturale.

Volendo analizzare le strutture brevemente descritte, emerge un ampio spazio di natura descrittiva dedicato agli intenti strategici delle aziende da cui è possibile ricavare, più o meno esplicitamente, l'idea di sviluppo perseguita dall'azienda. Nel modello danese, però, la parte descrittiva è prevalentemente dedicata all'analisi del valore d'uso del bene o del servizio realizzato per i clienti, mentre nel modello MERITUM, con un approccio forse meno parziale, si fa esplicito riferimento al valore creato non solo per i fruitori dei prodotti dell'azienda ma anche per gli altri stakeholder dell'organizzazione.

Il report del capitale intellettuale, così come notato per i report sociali²², contribuisce ad allargare lo spettro delle informazioni fornite dal bilancio di esercizio. In tale documento, infatti, trovano evidenza risorse che pur essendo nella disponibilità dell'azienda, non trovano adeguata collocazione nei documenti contabili.

Il report del capitale intellettuale si presenta come uno strumento dotato di una certa dinamicità. Da un primo punto di vista, in dottrina è stato riscontrato un forte legame tra lo stock di capitale intellettuale di un'azienda e i suoi risultati futuri (Abeysekera 2006). Dall'altra parte, almeno nei modelli MERITUM e DATI, la struttura è costruita seguendo una logica sequenziale intrinsecamente dinamica che parte dall'esposizione dell'impostazione strategica, continua con la fissazione degli obiettivi e connesse azioni da intraprendere e termina con il monitoraggio dei risultati raggiunti. Questo rende possibile verificare, in costanza di indicatori utilizzati, anno dopo anno il grado di efficacia aziendale rispetto agli obiettivi strategici ovvero il livello di sviluppo raggiunto in relazione alle finalità individuate.

La filosofia che sta alla base della rendicontazione del capitale intellettuale, però, sembra essere anch'essa parziale ed orientata

²² Si noti che tra i report sociali e i report del capitale intellettuale possono esistere zone di sovrapposizione seppur la logica di analisi dei due strumenti è distinta.

soltanto ad uno sviluppo di tipo economico. Gli *intangibles* evidenziati, infatti, hanno un valore e una rilevanza soltanto in virtù del loro contributo al raggiungimento di un vantaggio competitivo e di una migliore *performance* economica. L'ottica di riferimento sembra dunque essere quella del proprietario che ben poco si adatta alle nozioni più complesse di sviluppo degli organismi aziendali.

Nei due modelli esaminati vi è un richiamo continuo ad esigenze di integrazione sia in riferimento alle varie sezioni del report, sia in riferimento al carattere unitario che deve assumere lo studio del capitale intellettuale. Nelle linee guida danesi, infatti, viene addirittura rigettata la classica tripartizione del capitale intellettuale per evitare di dare una visione frammentaria di un fenomeno che è invece unitario. Non sembra però che questa esigenza di ricondurre ad unità l'oggetto studiato abbia generato proposte metodologiche adeguate a questa finalità. Le correlazioni e le interdipendenze vengono più intuite che mostrate e non si perviene in maniera esplicita ad una valutazione di sintesi.

5.3. *La Balanced Scorecard*

La *Balanced Scorecard* è una metodologia di misurazione della *performance* e di implementazione della strategia ideata, e successivamente modificata e sviluppata, da Kaplan e Norton (1992; 1996; 2001; 2004). Rispetto agli altri strumenti finora esaminati, essa ha una valenza prevalentemente interna sia da un punto di vista prettamente gestionale che in termini di comunicazione della strategia ai vari livelli dell'organizzazione.

Come metodologia per la misurazione della *performance*, essa nasce in considerazione dell'insufficienza degli indicatori economico-finanziari per la misurazione delle prestazioni aziendali. La proposta dei due autori è quella di elaborare un sistema bilanciante di indicatori suddiviso in quattro prospettive: la prospettiva economico-finanziaria, la prospettiva della clientela, quella dei processi interni e quella dell'apprendimento e della crescita (Kaplan and Norton 1992).

La *Balanced Scorecard* è un sistema bilanciante perché le quattro prospettive sono costruite in maniera tale da essere logicamente correlate tra di loro: gli obiettivi economico-finanziari vengono raggiunti solo se l'azienda è in grado di creare valore per i clienti; la soddisfazione della clientela dipenda dall'efficienza con cui vengono gestiti i processi

interni che permettono all'azienda di eccellere nel mercato; l'efficienza interna è garantita soltanto attraverso una costante tensione verso l'apprendimento e l'innovazione.

Per ognuna delle quattro dimensioni vengono individuati: gli scopi strategici da perseguire (obiettivi), gli indicatori²³ da utilizzare per monitorare le prestazioni ottenute (misure), i valori quantitativi che devono assumere gli indicatori per raggiungere l'obiettivo (target) e le attività che l'azienda deve compiere in base alle finalità prefissate (iniziative).

La Balanced Scorecard può essere utilizzata non solo per la misurazione della performance, ma anche come strumento per la gestione della strategia aziendale (Kaplan and Norton 1996, 2001, 2004). Essa permette di attivare processi in grado di: tradurre la strategia aziendale in termini operativi; comunicare la strategia ad ogni livello dell'organizzazione; correlare la pianificazione strategica a quella operativa e sviluppare l'attitudine all'apprendimento strategico. A supporto della Balanced Scorecard come meccanismo di implementazione della strategia, vengono utilizzate le cosiddette mappe strategiche attraverso cui si ha una rappresentazione grafica delle relazioni causa-effetto che collegano gli obiettivi con le determinanti causali che permettono di ottenerli (Kaplan and Norton 2001, 2004).

La Balanced Scorecard si propone come uno strumento estremamente flessibile che può essere rimodulato a seconda della realtà in cui viene implementato e presenta alcuni interessanti punti di forza nell'ottica della rappresentazione e valutazione dello sviluppo degli organismi aziendali. Tale approccio consente, infatti, che la formulazione della strategia (quindi la filosofia di gestione dello sviluppo) non rimanga in termini astratti, ma piuttosto trovi espressione in un set di obiettivi, finanziari e non finanziari, e rappresentazione grafica attraverso le mappe strategiche. Questo garantisce la possibilità di dare un giudizio sul grado di sviluppo raggiunto e, attraverso l'analisi dei *leading indicator*, su come il risultato è stato raggiunto e quali sono le prospettive future. In definitiva, tale approccio, attribuendo assoluta centralità alla strategia aziendale, tenta di correlare una metodologia di misurazione dei risultati delle azioni aziendali con i criteri in base ai quali è possibile valutarli.

²³ Gli indicatori possono essere suddivisi in: *lagging indicator* e *leading indicator*. I primi servono a verificare l'ottenimento degli obiettivi, mentre i secondi hanno lo scopo di monitorare i *driver* che permettono all'azienda di raggiungere gli obiettivi.

La scelta, per ognuna delle quattro prospettive, degli indicatori di risultato e dei correlativi *driver*, garantisce un sistema di informazioni composito ed eterogeneo non concentrato esclusivamente sull'aspetto economico-finanziario della gestione. L'ottica della Balanced Scorecard può essere a ragione definita dinamica perché le quattro prospettive guardano al passato attraverso la dimensione economico-finanziaria, al presente attraverso la prospettiva dei clienti e dei processi interni, e al futuro mediante la prospettiva dell'apprendimento e della crescita (Veltri 2007: 75). Un'attenta analisi storica sia dei *lagging* che dei *leading indicator*, inoltre, può servire ad evidenziare i trend che caratterizzano la gestione aziendale.

Ad un attento esame, però, anche la Balanced Scorecard rischia di avere un approccio di tipo parziale perché, benché sia uno strumento pensato e costruito secondo una logica bilanciante ed integrata, non si discosta dall'ottica del proprietario. I risultati economico-finanziari, almeno nella versione canonica di questo strumento, sono considerati prioritari rispetto quelli delle altre dimensioni e misurano, nella sostanza, il successo di un'organizzazione. Le altre tre prospettive non hanno una rilevanza autonoma, ma solo in quanto strumentali all'obiettivo prioritario di creare valore economico per l'azionista. Una siffatta filosofia è compatibile con un'idea di sviluppo inteso in termini esclusivamente economici, ma risulta insufficiente rispetto alle concezioni più evolute precedentemente descritte. Le problematiche sociali ed ambientali trovano uno spazio secondario nelle quattro prospettive della Balanced Scorecard, per lo più all'interno della prospettiva dei processi interni e in quella di apprendimento e crescita²⁴.

La correlazione e l'integrazione tra i vari aspetti della gestione, è tale solo se si considerano i risultati economico-finanziari come l'espressione finale che sintetizza gli esiti delle altre dimensioni e costituisce la valutazione finale dell'attività aziendale.

²⁴ In letteratura si sono avanzate diverse proposte tendenti a superare questo limite: esse vanno dall'integrazione degli aspetti sociali ed ambientali all'interno delle quattro prospettive, all'aggiunta di una prospettiva specificatamente "sociale", alla creazione di una Balanced Scorecard sociale affiancata ad una economica, ma non abbandonano l'idea che il fine ultimo dell'azienda sia la creazione di valore per l'azionista (Cantele 2006).

5.4. *La narrazione aziendale e il linguaggio ordinario*

Nella comunicazione tra soggetti interni all'azienda e in quella tra l'organizzazione e l'ambiente, i codici utilizzati sono molteplici, ma il linguaggio ordinario, attraverso il dialogo tra persone (conversazione orale o comunicazione scritta), assume una funzione irrinunciabile. La ricchezza del linguaggio, attraverso cui è possibile creare costruzioni simboliche, fare ricorso a metafore o similitudini, si presta a rappresentare in maniera valida una realtà complessa come quella aziendale, evidenziando sfumature che una logica meramente quantitativa non è in grado di percepire nella sua interezza. Si può convenire con chi afferma che "il linguaggio ordinario è così una forma di rappresentazione simbolica «semplificata» funzionale però a ridurre la «semplificazione»" (Bagnoli 2007: 145). E' una rappresentazione semplificata perché facilmente comprensibile ma, allo stesso tempo, contribuisce a dare una visione della realtà più completa. In questo senso, un contributo originale può essere fornito dalla narrazione di storie e racconti, individuali o collettivi, relativi alle vicende aziendali (Czarniawska 2000; Viviani 2005). Il recupero dell'aspetto più propriamente narrativo e/o aneddotico di ciò che avviene in un'azienda consente di trarre "molto più che solo informazioni sulla attualità degli avvenimenti passati, o di presentare i modelli cognitivi e affettivi dei soggetti, secondo la specifica grammatica costitutiva della rimemorazione" (Sapelli 1999: 8-9), poiché "le storie consentono, con un *plus* cognitivo, di disvelare il segreto meccanismo costitutivo dell'evoluzione -o dell'entropia- d'impresa" (*Ibidem*: 9).

Il ruolo del linguaggio ordinario, e in particolare della narrazione, appare interessante sotto diversi punti di vista.

Il primo di essi riguarda la descrizione e comunicazione del sistema valoriale di riferimento, della mission aziendale, del modello di sviluppo perseguito. Attraverso la narrazione, infatti, si rende possibile un meccanismo che da una parte consente la scoperta del senso insito nelle vicende raccontate, e quindi della sua valenza valoriale, e dall'altra permette la produzione, il conferimento di senso finalizzato alla creazione di una cultura aziendale diffusa e condivisa (Viviani 2006). Le storie e i racconti mettono, inoltre, in primo piano le persone che, anche nella maggior parte degli strumenti descritti, rimangono spesso sullo sfondo degli accadimenti aziendali e considerati soltanto in ragione del loro possibile contributo ai risultati aziendali.

In secondo luogo, il linguaggio ordinario e la narrazione possono riuscire a dar conto di taluni aspetti delle dinamiche evolutive di un'azienda che difficilmente potrebbero essere percepiti da altri strumenti di analisi²⁵.

Infine, una funzione significativa potrebbe essere svolta in relazione alla fase di valutazione. La valutazione di sintesi relativa ad un fenomeno complesso e variegato come lo sviluppo aziendale, non può trovare espressione in un semplice calcolo o in una misurazione di tipo esclusivamente quantitativo, ma deve anche avvalersi di un giudizio complessivo che sia articolato, spiegato e approfondito in maniera discorsiva.

La varietà e ricchezza del linguaggio, rappresenta uno straordinario punto di forza ma anche un significativo limite. L'esposizione discorsiva e/o narrativa, infatti, si caratterizza per molteplicità di linee interpretative e chiavi di lettura che rischiano di rendere l'analisi effettuata ambigua e vaga. Per questa ragione si ritiene che il linguaggio ordinario, così come la narrazione aziendale, possano esprimere appieno le loro potenzialità soltanto in maniera integrata e complementare rispetto ad altre metodologie e logiche di natura quantitativa in grado di dare l'indispensabile sostegno a tali modalità espositive.

6. CONSIDERAZIONI DI SINTESI

Dall'analisi effettuata, emergono alcune evidenze assieme ad alcuni interrogativi a cui è arduo dare una risposta definitiva e convincente.

Nessuno dei documenti e degli approcci esaminati, nonostante gli indubbi pregi, sembra del tutto idoneo allo scopo di dare una rappresentazione e valutazione completa dello sviluppo degli organismi aziendali, soprattutto in riferimento ad un'interpretazione del fenomeno in cui la creazione di valore economico si combina con il progresso della comunità aziendale e dell'ambiente antropologico di riferimento.

L'informativa economico-finanziaria è costruita seguendo l'ottica del proprietario e si caratterizza per una certa staticità; i report

²⁵ Si pensi, ad esempio, all'evoluzione delle relazioni personali esistenti all'interno dell'organizzazione, al senso di appartenenza e di solidarietà che si sviluppa o si distrugge all'interno della comunità aziendale, etc.

sociali ed ambientali difettano per la mancata correlazione tra i vari aspetti sottoposti ad osservazione e per una scarsa prospettiva dinamica; il report del capitale intellettuale presenta un approccio legato soprattutto all'aspetto economico della gestione e con una ridotta integrazione tra le parti in cui idealmente può suddividersi il capitale intellettuale; la Balanced Scorecard ha il principale limite di identificare il successo di un'azienda unicamente con il raggiungimento di determinati obiettivi economico-finanziari che siano soddisfacenti per gli azionisti; la narrazione aziendale è incompiuta senza l'apporto di una metodologia quantitativa di supporto. Il motivo di fondo alla base dei limiti evidenziati, sta nel fatto che nessuno degli strumenti descritti è stato elaborato, pensato e costruito avendo come ottica di riferimento il concetto di sviluppo.

Nel tentativo di superare i punti di debolezza mostrati, possono seguirsi tre differenti strade: a) modificare uno dei documenti pre-esistenti; b) creare un documento *ad hoc*; c) integrare i vari strumenti a disposizione.

Pur non potendosi individuare una preferenza certa tra le tre ipotesi, a nostro giudizio la via più percorribile, seppur non priva di controindicazioni, potrebbe essere la c). La soluzione a), porterebbe, probabilmente, a snaturare strumenti elaborati per altre finalità, generando documenti ibridi depotenziati dei loro principali pregi. La ipotesi b), invece, sembra al momento fin troppa ambiziosa e di difficile realizzazione a meno di non ricadere nella prima ipotesi ovvero creare un documento "nuovo" semplicemente riadattandone uno già esistente.

La alternativa c), che al momento appare la più praticabile, garantisce la combinazione tra approcci diversi che apportano informazioni differenti, metodologie di analisi e di esposizione eterogenee necessarie per la rappresentazione di un fenomeno sfuggente come lo sviluppo aziendale. Essa è già da qualche tempo suggerita da parte della dottrina e applicata in alcune esperienze pratiche. La Baldarelli (2005), parla di un sistema informativo che sia costituito oltre che dai documenti obbligatori, anche da una serie di documenti che esaltino i vari circuiti di creazione del valore²⁶; Vermiglio (2007), propone l'elaborazione di un documento unitario che comprenda tutte le informazioni, di natura quantitativa e

²⁶ Si citano: i circuiti virtuosi relazionali che danno luogo al rendiconto relazionale; i circuiti dell'intangibile da cui trarre il bilancio dell'intangibile; i circuiti etici da cui deriva il rendiconto etico; i circuiti virtuosi sociali che portano alla realizzazione del bilancio sociale (Baldarelli 2005: 110).

qualitativa, utili per tutti gli stakeholder aziendali; altri autori parlano di *Global Report* o *Holistic Report* (Pedrini 2007), piuttosto che di *Enterprise Value Report* (Burgman and Roos 2007) per indicare un documento che integri i report finanziari con quelli riguardanti il capitale intellettuale. Anche nella prassi, limitandoci all'Italia, si registrano degli esempi significativi che vanno in questa direzione: la Box Marche realizza dal 2005 un Global Report che unisce al bilancio di esercizio, una sezione dedicata alla sostenibilità e una dedicata all'analisi del capitale intellettuale²⁷; Acegas²⁸ dal 2005 produce un Bilancio Integrato costituito da bilancio consolidato, bilancio di esercizio e bilancio di cittadinanza; Monnalisa²⁹ propone dal 2003 un Annual Report che consta del bilancio d'esercizio e di due sezioni riguardanti la performance sociale e quella ambientale; Sabaf³⁰ integra dal 2005 nel proprio Rapporto Annuale le performance economiche, sociali ed ambientali; Telecom Italia³¹ dal 2002 inserisce all'interno della relazione sulla gestione una sezione relativa alla sostenibilità.

Tale via è percorribile soltanto nel momento in cui si crei un sistema informativo che generi un output finale realmente integrato e non la mera somma di elementi fra loro scarsamente correlati, frammentati e dispersivi. In caso contrario, si aumenterebbe soltanto la confusione e il numero di pagine da leggere (o da non leggere!), senza alcun contributo conoscitivo significativo. E' ovvio che lo strumento proposto debba avere un'elevata flessibilità, per cui risulta difficile individuare degli schemi rigidi che siano di universale applicazione. Le diverse soluzioni pratiche dipendono dalle caratteristiche dell'unità aziendale, da quelle del contesto di riferimento, dalle esigenze conoscitive, dalle risorse disponibili (sia in termini finanziari che di competenze).

All'interno di un simile approccio, di cruciale importanza è l'elaborazione di una valutazione globale di sintesi che componga ad unità l'insieme delle informazioni rilevate. La prima difficoltà riguarda "cosa" valutare, e la risposta può essere duplice. Si valuta, infatti, sia il modello, l'idea di sviluppo presa come riferimento, che il modo con cui essa viene

²⁷ Il Global Report è consultabile al sito www.boxmarche.it.

²⁸ Il Bilancio Integrato è consultabile al sito www.acegas-aps.it.

²⁹ L'annual report è consultabile al sito www.monnalisa.eu.

³⁰ Il Rapporto Annuale è consultabile al sito www.sabaf.it.

³¹ Il Bilancio è consultabile al sito www.telecomitalia.it.

perseguita e quindi il grado di sviluppo raggiunto. Il problema più rilevante è relativo al "come" valutare un fenomeno complesso, rappresentato utilizzando tecniche eterogenee ed indicatori che si avvalgono di unità di misura non uniformi. Da questo punto di vista, si potrebbe suggerire di selezionare alcuni indicatori chiave correlandoli agli obiettivi strategici e ai principi sottesi alla concezione di sviluppo e dando alla fine un giudizio analitico di tipo discorsivo.

L'approccio integrato, che si è cercato appena di abbozzare nelle sue linee essenziali, presenta dei punti di debolezza che potrebbero ostacolare una generalizzata applicazione ad ogni tipologia di azienda. Tra questi limiti, possiamo evidenziare i seguenti: la quantità di informazioni necessarie presuppongono l'esistenza di sistemi di rilevazione complessi e di difficile realizzazione per aziende di piccola dimensione e con sistemi informativi poco evoluti ed efficienti; l'implementazione di un sistema integrato di documenti comporterebbe dei costi elevati in termini economici e di risorse umane impiegate; la necessità di competenze eterogenee non sempre presenti in un'organizzazione; la ritrosia che talune aziende possono avere verso la diffusione di informazioni che ritengono sensibili e che potrebbero favorire la concorrenza; l'esigenza di un orientamento strategico allo sviluppo diffuso in tutta l'organizzazione.

Come per qualsiasi altro strumento, gli organismi aziendali dovrebbero realizzare una rigorosa analisi costi/benefici circa la possibilità di utilizzare tale approccio e le modalità di applicazione dovrebbero essere rimodulate in funzione delle specifiche caratteristiche aziendali e di contesto.

Le tematiche esaminate, riguardando un campo ancora solo parzialmente esplorato, devono essere oggetto di ulteriore analisi, riflessione, approfondimento, nella prospettiva di favorire il pieno dominio dei processi di sviluppo da parte delle aziende.

BIBLIOGRAFIA

- ABEYSEKERA, I. (2006) "The Project of Intellectual Capital Disclosure: Researching the Research", *Journal of Intellectual Capital*, 7, n. 1, pp. 61-77.
- ANDRIESEN, D. (2004) "IC Valuation and Measurement: Classifying the State of the Art", *Journal of Intellectual Capital*, 5, n. 2, pp. 230-242.

- BAGNOLI, C. (2007) *La misurazione economica sfocata. Dal numero alla parola: strumenti per la gestione della complessità*. Milano: Franco Angeli.
- BALDARELLI, G. (2005) *Le aziende eticamente orientate. Mission, Governance e Accountability*. Bologna: Clueb.
- BURGMAN, R. and G. ROOS (2007) "The Importance of Intellectual Capital Reporting: Evidence and Implications", *Journal of Intellectual Capital*, 8, n. 1, pp. 7-51.
- CATTURI, G. (2003) *L'azienda universale*. Padova: Cedam.
- (2005) "Dato contabile, sistema di scritture del valore aggiunto e dimensione 'politica' dell'azienda", *Quaderni senesi di Economia Aziendale e di Ragioneria, serie interventi*, 98, pp. 1-43.
- CHIESI, A.M.; A. MARTINELLI e M. PELLEGGATTA (2000) *Il bilancio sociale. Stakeholder e responsabilità sociale d'impresa*. Milano: Il Sole 24 ore.
- CZARNIAWSKA, B. (2000) *Narrare l'organizzazione. La costruzione dell'identità istituzionale*. Torino: Edizioni di Comunità.
- DATI (Danish Ministry of Science, Technology and Innovation) (2003) *Intellectual Capital Statements. The new guidelines* [www.vtu.dk].
- DI PIETRA, R. (2005) *Governo aziendale e standards contabili internazionali*. Padova: Cedam.
- GBS (Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale) (2005) *Il bilancio sociale. Standard di base e documenti di ricerca*. Milano: Giuffrè.
- (2007) *Il bilancio sociale. Documenti di ricerca n°3. Reporting ambientale e valore aggiunto*. Milano: Giuffrè.
- GRAY, R. (2002) "The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society Privileging Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique?", *Accounting, Organizations and Society*, 27, n. 7, pp. 687-708.
- , D. OWEN e K. MAUNDERS (1987) *Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*. London: Prentice-Hall.
- GRI (Global Reporting Iniziative) (2002) *Linee guida sul reporting di sostenibilità* [www.globalreporting.org].
- (2006) *Linee guida per il reporting di sostenibilità* [www.globalreporting.org].
- IAS (International Accounting Standards) (2008) *Principio contabile n.1. Presentazione del bilancio*.

- KAPLAN, R.S. and D.P. NORTON (1992) "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., pp. 71-80.
- and – (1996) "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., pp. 75-85.
- and – (2001) *The Strategy-Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Competitive Environment*. Boston: Harvard Business School Press.
- and – (2004) *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston: Harvard Business School.
- MARR, B.; D. GRAY and A. NEELY (2003) "Why do Firms Measure their Intellectual Capital", *Journal of Intellectual Capital*, 4, n. 4, pp. 441-464.
- MARTINELLI, A. (2005) "Accountability: una prospettiva politologica". L. SACCONI (a cura di) *Guida critica alla responsabilità sociale e al governo d'impresa*. Roma: Bancaria Editrice, pp. 239-245.
- MATACENA, A. (2005) "L'accoutability nelle imprese lucrative e sociali. Verso una possibile convergenza?", *Economia Aziendale 2000 web*, 4, pp.171-206.
- MERITUM (2002) *Guidelines for Managing and Reporting on Intangibles (Intellectual Capital Report)*. Brussels: Commissione Europea.
- MEYER, J. and B. ROWAN (1977) "Institutional Organizations: Formal Structures as Myth and Ceremony", *American Journal of Sociology*, 83, pp. 340-363.
- OWEN, D. (2003) "Recent Developments in Europe Social and Environmental Reporting and Auditing Practise. A Critical Evaluation and Tentative Prognosis", *ICCSR Research Paper Series*, 3, pp. 1-25.
- PEDRINI, M. (2007) "Human Capital convergences in intellectual capital and sustainability reports", *Journal of Intellectual Capital*, 8, n. 2, pp. 346-366.
- PETTY, R. and J. GUTHRIE (2000) "Intellectual capital literature review. Measurement, reporting and management", *Journal of Intellectual Capital*, 1, n. 2, pp. 155-176.
- POWELL, S. (2003) "Accounting for intangible assets: current requirements, key players and future directions", *European Accounting Review*, 12, n. 4, pp. 797-811.
- POWELL, W. e P. DI MAGGIO (1983) "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality", *American Sociological Review*, 48, pp. 147-160.

- RUSCONI, G. (2002) "Impresa, accountability e bilancio sociale". L. HINNA (a cura di) *Il bilancio sociale*. Milano: Il sole 24 ore, pp. 229-268.
- SAPELLI, G. (1999) *Persona e impresa. Un caso di etnografia aziendale*. Milano: Rubbettino.
- SORCI, C. (2007) "Lo sviluppo integrale delle aziende". C. SORCI (ed.) *Lo sviluppo integrale delle aziende*. Milano: Giuffrè, pp. 11-25.
- STEWART, T.A. (1997) *Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations*. London: Nicholas Brealey Publishing Ltd.
- SVEIBY, K.E. (1997) *The New Organizational Wealth. Managing and Measuring Knowledge-based Assets*. San Francisco: Berret-Koehler.
- VELTRI, S. (2007) *Sistemi di misurazione del capitale intellettuale d'azienda*. Milano: Franco Angeli.
- VERMIGLIO, F. (2007) "Gli strumenti di rappresentazione dello sviluppo integrale delle aziende". C. SORCI (ed.) *Lo sviluppo integrale delle aziende*. Milano: Giuffrè, pp. 93-105.
- VIVIANI, M. (2005) "Raccontare le imprese. La narrazione come strumento manageriale", *Sviluppo e Organizzazione*, 210, pp. 97-110.

Antecedentes históricos de la previsión social

F. Javier Quesada Sánchez

Javier.Quesada@uclm.es

José Antonio Rojas Tercero

Universidad de Castilla La Mancha

Fac. de Ciencias Jurídicas y Sociales

Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n

45071 Toledo (España)

Recibido: Enero 2009

Aceptado: Septiembre 2009

El presente trabajo tiene tres partes claramente diferenciadas. En la primera de ellas, se contempla la evolución histórica del seguro hasta nuestros días.

La segunda parte recoge el surgimiento del régimen de previsión social obligatoria, su nacimiento en el siglo XVII en el reino Unido, su evolución en Europa y en algunos países del resto del mundo. Existen dos corrientes del sistema de previsión social: Atlántico o universalista y el continental o individualista.

La tercera parte se centra en el surgimiento de la Seguridad Social en España y la aparición del sistema de previsión social complementaria o Planes y Fondos de pensiones, haciendo especial reseña a su incidencia en variables biométricas, actuariales, sociales y financieras.

Palabras clave: Previsión, satisfacción necesidades humanas, riesgo, pensión.

The present paper is clearly divided in three main differentiated parts. The first one deals with the historical evolution of insurance up to the present times.

The second part is about the appearance of the compulsory social security, its birth in the United Kingdom in 17th Century, its evolution in Europe and in some other countries of the world. There are two streams for the social security system: The Atlantic or universal and the continental or individualist.

The third part is focused on the appearance of the health service in Spain and the appearance of a complementary social security system or pension funds and it emphasizes their impact on biometric, actuarial, social and financial variables.

Key words: Social security, human needs satisfaction, risk, pension.

PRESENTACIÓN

El artículo que ahora presentamos los autores, ha sido el esfuerzo recopilado de más de cuatro años en la Facultad de Ciencias y Económicas en Albacete de la Universidad de Castilla la Mancha, de un conjunto de trabajos realizados entre los años 1989 a 1993 que no han dado fruto, en el sentido, de que no fueron publicados entonces. Algunas de las ideas recogidas en ellos pudieron ser vertidas en otros artículos publicados o en comunicaciones a congresos.

Como parte de ese material que obraba en mi poder, he procurado hacer una recopilación de hechos y situaciones de los primeros años de los 90, en donde existía una gran preocupación por la previsión social complementaria. Curiosamente transcurrido casi una veintena de años, la preocupación permanece en el tiempo y en el espacio, aunque en España se realizase el proceso normativo de la previsión social complementaria. Por tanto, consideramos que el tema sigue estando vigente.

Como hemos señalado en el artículo presentado en este mismo número de la revista *Pecunia*, cuyo título "El Área de Contabilidad de la UCLM y José Antonio Rojas", la situación de los comienzos de la Facultad y de la organización del Área de Economía Financiera y Contabilidad (Contabilidad) en Albacete fue compleja y muy intensa, en todos los sentidos. Las discusiones, siempre afables y constructivas de una diversidad de temas, fueron proliferas. En el campo de la investigación se le dedicó mucho tiempo, en recopilar información sobre los Planes y Fondos de Pensiones en los países más avanzados en el campo de la previsión social complementaria. Siempre que se trabajaba con Pepe Rojas era necesario dialogar, razonar y argumentar sobre las distintas alternativas de concebir la previsión, fruto de esas jornadas de trabajo es parte del artículo que ahora presentamos.

Aquellos profesores que me conocen, saben que me cuesta mucho escribir un artículo con otro compañero que haya trabajado un tema. En este caso, yo le había dedicado muchos años de estudio a la problemática de los Planes y Fondos de Pensiones anteriormente de conocer a Pepe. Fui finalista del Premio Internacional de Economía Rey

Juan Carlos I; fue el tema de mi Tesis Doctoral, autor de un libro sobre Pensiones, numerosos artículos y comunicaciones a congresos. Por esta razón me he atrevido a escribir el presente artículo sobre pensiones con él. Realmente es el segundo artículo que escribimos. El primero, José Antonio Rojas y yo presentamos un papel en un Congreso en Portugal que él defendió.

Como decimos el fruto de esos años de trabajo sirvió para que Pepe Rojas presentara y defendiera la Tesis Doctoral en el año 1992, cuya dedicatoria transcribo: "A Carmen, y a nuestro futuro".

1. LAS NECESIDADES DEL HOMBRE EN EL DEVENIR HISTÓRICO. EL RIESGO

Todo ser humano tiene necesidades, deseos de disponer de medios aptos para prevenir o hacer que cesen las sensaciones de insatisfacción y de incertidumbre, o de medios capaces para provocar y acrecentar las sensaciones agradables. Por otra parte los medios que dispone el hombre para satisfacer sus necesidades son escasos (Quesada 1989: 27 y ss.). Las fuentes de que dispone, o son insuficientes o están mal repartidas en el espacio y en el tiempo. Por tanto el hombre se encuentra con una doble limitación: por una parte la satisfacción de sus necesidades, y de otra, los medios de que dispone para su cumplimiento.

El hombre de Neanderthal como el "homo sapiens" han necesitado de una institución o colectivo que les compensara, al menos económicamente, de los daños o males sufridos en el caso de que sus actividades no llegasen a su fin o desembocasen en pérdidas. Por lo tanto, los intentos para establecer dichos mecanismos compensatorios mediante la creación de comunidades de riesgos han sido muchos y variados, remontándose a los orígenes de la humanidad.

En una concepción biológica el estudio del hombre iría encaminado a la satisfacción de esas necesidades tanto individuales como sociales. Así lo establece Marshall cuando considera los hechos económicos "basados en el estudio de la humanidad, en los asuntos ordinarios de la vida, tanto en su vertiente individual como social".

En Babilonia en el siglo XII a.C., existía una modalidad de seguro contra riesgos a que estaban sometidas las caravanas que transportaban mercaderías y cuyas normas se encuentran recogidas en el

célebre Código de Hammurabi. De forma análoga en el Talmud Babilónico se registran los seguros contra robos, hurtos y pérdidas de transporte de mercaderías, también se recoge de forma similar en las famosas leyes de Rodas de Grecia. Tanto en Grecia como en Roma, durante los siglos VI a I a.C. (Pieschacon 1964: 58) se practicó la cobertura de riesgos llamado "foenus nauticum" o préstamo a la gruesa, consistente en el antecedente de lo que fue en el futuro los seguros de transporte de mercadería marítimo. Este sistema fue usado por varias poblaciones civilizadas que surgieron en el devenir del tiempo, alguno de ellos, como los fenicios con características peculiares en el contrato de seguro.

La principal novedad durante el Imperio romano se estableció la "Collegia Tenuiorum", consistente en una asociación de carácter fundamentalmente religioso que cubría un seguro de exequias por los gastos que se ocasionaban, en caso de muerte de algún miembro. Este mecanismo de compensación, principal raíz histórica del seguro moderno, se practicó en las asociaciones artesanales, militares, de artistas, de comerciantes y asociaciones en general (Pieschacon 1964: 59).

Para Cicerón, en el Derecho hay en primer lugar lo "Ius Natura" que es inmutable y necesario, encontrándose en la misma conciencia del hombre. Además existe el "Ius Gentium" observado por todos los pueblos, sirviendo de base a sus relaciones recíprocas, porque se basa en sus necesidades comunes aunque con diferencias por imponer sus circunstancias. Por último, existe el denominado "Ius Civile", esto es, el vigente para cada pueblo en particular.

En el siglo II de nuestra era, el jurista romano Ulpiano, elaboró unos cálculos sobre la vida probable de los rentistas, con el principal fin de resolver algunos aspectos relacionados con el derecho de sucesiones.

En la Edad Media, durante el siglo XII existió una variedad de seguro de personas destinado a amparar a las mujeres en cinta, fuesen o no esclavas. En este último caso, el fin era asegurar un buen nacimiento o de resarcir al señor feudal de la eventual pérdida ocasionada por su muerte (Pieschacon 1964: 56 y ss.). Un Notario genovés registró, el 10 de abril de 1427, el compromiso de cuatro comerciantes a pagar 600 florines a una determinada persona y en el plazo de tres meses, si su esposa, quien se encontraba en el octavo mes de gravidez, no sobreviviera al parto (Benítez de Lugo 1955: 3-5).

Las Gildas medievales jugaron un papel decisivo en la evolución del seguro, eran asociaciones de defensa mutua o de carácter religioso que aparecieron en época del Medioevo como medida de defensa, sobre todo, ante la opresión del señor feudal. Estas instituciones no eran lucrativas, sino que intentaban cubrir sus necesidades que se les presentaban con recursos conjuntos de sus asociados. Tuvieron una relevancia destacada en el Reino Unido y en Europa Continental a partir del siglo IX, desarrollando posteriormente lo que se llamaba "Asociaciones de Amigos", en cuyo seno también se practicaron mecanismos de carácter compensatorio similares a las que posteriormente se encuentran en el seguro moderno.

En España durante la Edad media tuvo una singular importancia la Cofradía Gremial, donde personas de una misma profesión y bajo un espíritu religioso benéfico se asociaban, para intentar cubrir las situaciones de necesidad que aparecían en el caso de muerte del cofrade. Más tarde aparecieron las Hermandades de Socorro donde el hermano era asegurado de forma más completa, ya que cubrían los riesgos de enfermedad, invalidez, vejez, muerte y gastos de sepelio (Rodríguez Iniesta 1988: 44-50). Las Hermandades de Socorro y las Cofradías Gremiales derivaron hacia los Montepíos que en su momento fueron alentados por el Estado, y que generalmente sus asociados pertenecían a aquellos que desempeñaban actividades profesionales de altos ingresos. Estos fueron los casos de los Militares, los Corregidores, Ministerios y algunas Asociaciones gremiales relevantes que fueron los verdaderos impulsores de los Montepíos.

Para San Isidoro, el Derecho de las gentes "Est sedium, occupatio, munitio bella, ... fuera Pacis, connobia inter alienigenas prohibita. Et inde uis Gentium, quae eo Jure onnes feres Gentes utuntur", constituye un consentimiento (el derecho de las gentes constituye una aquiescencia) (Del Vecchio 1935: 135).

Los clásicos españoles fueron fieles a la denominación romana de "Ius Gentium". Así F. Victoria concibe el Derecho de la Humanidad, "Ius Intergentes". Otros autores se mantienen en la misma línea, como Grocio Zouch.

Estos intentos de aproximación a la institución del seguro, aún no puede catalogarse como institución propiamente, pues son operaciones rudimentarias debidas a falta de institucionalización y desconocimiento de los principios matemáticos que determinan la probabilidad del acaecimiento de un suceso. Por otro lado la falta de conocimientos actuariales necesarios para saber calcular las primas necesarias para cubrir los riesgos sometidos.

La aparición de la ciencia matemática en el campo actuarial y del seguro, supuso que la institución del seguro se desarrollase profundamente, debido a la confianza y rigurosidad adquirida en el cálculo de las obligaciones futuras. La institución económico-social del seguro debe su impulso inicial, origen y desarrollo posterior a los peligros que amenazan tanto a la vida del hombre, a sus bienes e incluso a las propias organizaciones.

Toda consideración teórica-económica y social sobre el seguro debe tener como punto de partida dichos peligros y su consecuencia en caso de realización. Como señala Buckhardt (1871: 310) "... el seguro es el descuento anticipado de nuestros futuros infortunios". Los infortunios son la consecuencia de los peligros que afectan a la vida del hombre en todos sus aspectos y que pueden clasificarse, con carácter general en: Peligros estructurales, aquéllos que forman parte integrante de nuestra existencia y de nuestro ser. Peligros culturales, aquéllos creados por el propio el hombre, que tienen como causa el desarrollo tecnológico y que son inherentes al modo de vida que establece ese desarrollo tecnológico.

El hombre dentro del hábitat en el que se encuentra, tiene la posibilidad de usar un conjunto de recursos limitados para la satisfacción de sus necesidades. El hombre ante la limitación de recursos, intenta usarlos de forma planificada con el objeto de llegar a la satisfacción del máximo de necesidades en el espacio y en el tiempo.

La posibilidad objetiva de que se materialice el peligro de un hecho o circunstancia que provoque daños o perjuicios a la persona o a sus bienes. Uno de los aspectos de la materialización del riesgo en un hecho que cause daño o perjuicio y que éste sea susceptible de ser indemnizado económicamente. Esto supone que la institución del seguro se manifieste desde la óptica de naturaleza mercantil, pues desde el punto de vista del seguro sanitario o farmacéutico no se plantea el carácter indemnizatorio (Quesada 1991: 40-53).

Desde la óptica jurídica del seguro y de la previsión social, se desarrolla en el siglo XX y es contemplado el seguro como el contrato de indemnización, por lo que su causa irá ligada a la función indemnizatoria (Uría 1982: 572). De ahí que el riesgo, como posibilidad de que ese evento se produzca, constituya un presupuesto de la causa contractual y sea elemento esencial del contrato (Quesada 1989: 32, 79 y ss.). Dentro del Derecho del seguro, se contempla el riesgo como un acontecimiento futuro e incierto, cuya realización no depende exclusivamente de la voluntad del asegurado.

Los riesgos pueden clasificarse (Durand 1955: AISS nº2):

- Riesgos de tipo físico: dependen de fenómenos geológicos.
- Riesgos sociales: riesgos de guerra, políticos, monetarios, etc.
- Riesgos familiares: invalidez, enfermedad, de hogar.
- Riesgos de orden fisiológico: jubilación, muerte, viudedad, orfandad.

Para poder paliar o cubrir el riesgo en todos sus aspectos y manifestaciones resulta necesario conocer tanto la dimensión como la frecuencia en que se producen. Estos dos factores de dimensión y frecuencia, se encuentran apoyados los estudios para la determinación de las tarifas de seguros. El riesgo es una de las variables en la vida humana que crea un alto grado de incertidumbre en las diversas actividades del hombre. Las medidas que se pueden tomar para paliar el riesgo son diversas; como eludir, prevenir, limitar o trasladar el riesgo.

En toda actividad económica existe un riesgo derivado de la no consecución de los planes establecidos, eludir ese riesgo sería algunas veces sinónimo de renunciar a estas actividades económicas o, en su caso, de realizar otras cosas con un carácter menos audaz o peligroso. Si se renuncia a actividades con un alto grado de riesgo, que normalmente suelen llevar aparejada una alta rentabilidad, se estará poniendo un freno al desarrollo económico y, con éste, al cultural y técnico, por lo que no aparecerían los llamados "empresarios dinámicos" (Schumpeter 1961: 65-94) que forman parte del desarrollo económico. La alusión de estos riesgos por parte de la organización supone el hecho de realizar contratos con entidades aseguradoras que cubran el riesgo.

Un análisis de las causas que pueden hacer que el riesgo se materialice nos va a proporcionar una información relevante para prevenir el riesgo y de esta manera intervenir para que se reduzca la posibilidad de que se produzca el hecho dañoso.

Mediante la limitación del riesgo se busca reducir a un grado soportable, la amenaza a que están expuestos los recursos económicos, participando solo parcialmente aquellas actividades peligrosas.

En aquellos casos en que todas estas medidas anteriormente expuestas no sean suficientes para hacer soportable o eliminar el riesgo, queda como último recurso, el traspaso de otra economía creada especialmente para tal fin. Esta economía es la representada por la institución del seguro.

2. LA PENSIÓN COMO PROTECCIÓN HUMANA. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La palabra pensión fue aceptada por primera vez en el siglo XVII y tomada del latín "pensio - pensionis" que se traduce por pago. La pensión es aquella cantidad anual que se asigna a uno por méritos o servicios propios o extraños, o bien por pura gracia de que la conceda.

Según la Constitución española de 1978:

Los poderes públicos garantizan, mediante pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas, la suficiencia económica a los ciudadanos durante la tercera edad. Asimismo, y con independencia de las obligaciones familiares, promoverán su bienestar mediante un sistema de servicios sociales que atenderán sus problemas específicos de salud, vivienda, cultura y ocio (Art. 50).

Se desprenden dos corrientes: por una parte, unas pensiones adecuadas que garanticen la suficiencia económica del ciudadano, y por otra, los poderes públicos proporcionarán un bienestar social atendiendo a problemas específicos del sujeto.

Se podría entender por pensión aquella cantidad actualizada que se asigna periódicamente al ciudadano por razones naturales cuando requiere protección económica, con el objeto de promover el bienestar social (Quesada 1989: 27 y ss.).

La Seguridad Social recoge el conjunto integrado de medidas de ordenación estatal para la prevención y remedio de riesgos personales mediante prestaciones individualizadas y económicamente evaluables, agregando la idea de que tendencialmente tales medidas se encaminan hacia la protección general de todos los residentes contra las situaciones de necesidad garantizando un nivel mínimo de rentas (Alonso Olea 1985: 28). Otra concepción de seguridad social (Beveridge 1944: 41) como conjunto de medidas adoptadas por el Estado para proteger a los ciudadanos contra aquellos riesgos de corrección individual que jamás dejarán de presentarse por óptima que sea la situación de conjunto.

Desde el punto de vista de la economía clásica, la familia es la unidad económica de consumo; esta unidad económica percibe unos recursos (Renta) cuyo origen puede ser la remuneración del factor trabajo, capital o tierra, que incorpora al proceso productivo. Podemos considerar, desde esta perspectiva, la pensión como la compensación periódica por la pérdida de capacidad de obtención de recursos (Renta)

provenientes de la remuneración del factor trabajo por parte de la unidad económica de consumo, cualquiera que fuera su causa, ya sea esta pérdida parcial o total, permanente o temporal. Si fuera originada por la situación del mercado de trabajo, tendríamos la pensión de desempleo. Si fuera originada por el estado físico-sanitario se trataría de la pensión de invalidez transitoria o permanente, parcial o absoluta. Si fuera originada por la desaparición física de alguno de los elementos generadores de renta, hablamos de pensiones de viudedad y/u orfandad. Y si lo fuera por causa del envejecimiento legal o real, sería la pensión de jubilación (Quesada 1990: 603-608).

El ciclo de la pensión pasa por las fases: riesgo - evento - daño. El riesgo es el concepto del que hay que partir, así como el objeto de la relación jurídica previa al evento. El evento actúa como término individualizador del riesgo; es decir, como hecho previsto en la relación aseguradora. Mientras el daño consiste en la lesión de un interés, un evento es materialmente dañoso cuando provoca un desequilibrio económico (Almansa 1971: RISS nº 6).

El concepto de pensión se introdujo, como decimos, en el siglo XVII, concretamente surgió en Inglaterra en 1684 por motivo de la incapacidad de un encargado que envejecía. A lo largo de los 28 años siguientes, se desarrolló la práctica de la jubilación con arreglo a tres fases. En la primera de ellas, un funcionario cedía su puesto a un sucesor que pagaba al antiguo funcionario una cantidad global o periódica. En la segunda fase, el pago de la pensión dejaba de ser personal, haciéndose cargo de él, las autoridades públicas, siendo éstas las encargadas de satisfacer las pensiones. En la tercera fase, se establece el concepto de promedio, contemplándose el fondo de pensiones y naciendo así la responsabilidad colectiva.

Una Instrucción del Tesoro inglés, de 3 de mayo de 1712 estableció el principio de que el coste de las pensiones se cargaría a la colectividad de los nuevos funcionarios civiles, mediante cotizaciones periódicas, constituyendo un fondo público. En 1803, en otra Instrucción del Tesoro se estableció una forma más avanzada, siendo sancionada posteriormente por la una Ley del Parlamento, por la que se establecía un sistema de pensiones para los funcionarios públicos no sujetos a cotizaciones. Sucesivamente, nacieron otras leyes parlamentarias que trataron problemas relativos a la distribución de los costes, relación entre prestaciones e ingresos, inflación, edad de retiro, entre otras consideraciones.

En la República Federal Alemana, la Primera Ley sobre el Seguro de Pensión Social, data de 22 de junio 1884, e introdujo un seguro de pensión legal con carácter obligatorio y se concedía a los asegurados un derecho legal absoluto, una pensión en caso de invalidez o al alcanzar los 65 años de edad. Esta Ley se completó mediante la Ley de Invalidez del 13 de julio de 1889.

En Austria la evolución histórica de las pensiones se centra en la consideración de éstas como ramas de seguros separados. Así, el seguro de retiro de los mineros se remonta al año 1884 y el seguro de vejez para los empleados aparece primeramente en la Ley sobre Funcionarios Privados de 1 de enero de 1909.

La primera reforma emprendida en Dinamarca fue hacia 1890 sobre temas de previsión familiar, figurando programas especiales relativos al seguro de vejez. En el año siguiente, se independizó el seguro de vejez del régimen general de asistencia pública. El montante de las prestaciones se fijó basándose en el principio de que el beneficiario debería vivir sin ayuda de la familia o del estado.

En Francia, la Ley de 29 de junio de 1894 marca la primera intervención del Estado en la organización de un régimen de seguros sociales para los trabajadores y empleados mineros.

En Italia, en 1898 fue establecida la Caja Nacional de Seguro de Invalidez y de Vejez de los Trabajadores como organización independiente y administración propia.

En Nueva Zelanda, la primera vez que fueron establecidas las pensiones de vejez fue en 1848 mediante un proyecto de Ley sometido al Parlamento; los beneficiarios eran aquellos ciudadanos que señala la Ley en una lista.

En Turquía, la Caja de Retiro se creó en principio, únicamente para los soldados, según queda recogido en la Ley del año 1866.

La aparición de las pensiones en los demás países corresponde al siglo XX, donde el desarrollo de las mismas ha sido muy destacado. Por lo tanto, podemos afirmar que las pensiones en su vertiente social tienen una vida de, al menos, un siglo.

Como producto de la crisis económica de los años 1874 en la República Federal de Alemania y 1929 en Estados Unidos de Norteamérica, se produjo una transformación en la política social de los estados. Estos

cambios dieron lugar a una mayor preocupación por el bienestar social y de sus componentes. Uno de ellos principalmente, fue el arbitrar medidas que hicieran desaparecer el estado de necesidad que se había creado en esos dos países durante los periodos de crisis señalados. De esta forma el estado adoptó medidas que fueron a configurar de una manera más clara lo que hoy entendemos por Seguridad Social. Las diferentes formas de entender el ámbito y nivel de las medidas que tenían los dos países, hicieron que se crearan lo que hoy entendemos por los dos modelos o sistemas diferentes de Seguridad Social (Fuentes Quintana, Barea Tejeiro, Gonzalo Gonzales, García de Blas y Alcaide Inchausti 1982: 21).

El 17 de noviembre de 1881, el Canciller del Reich alemán, Otto von Bismark, promulgó la primera ley sobre el particular, iniciando así el camino a los diferentes sistemas de seguridad social en todo el mundo (Ritier 1982: 438-442). Este sistema, llamado *Sistema Continental*, tiene como fines la protección e integración social de los trabajadores industriales, adoptando el estado un papel positivo para prevenir cada riesgo social (enfermedad, accidente laboral, invalidez, vejez, más tarde familia y paro). Estos fines se conseguirían por la utilización de unos medios basados en la adaptación técnica del seguro, a través de seguros obligatorios, repartiendo las cargas financieras mediante cotizaciones proporcionales a los salarios, compartidas por empresas y trabajadores y subvencionadas por el Estado. Las características de este sistema:

- Concepción conmutativa: protege a la población trabajadora.
- La aportación al trabajo es al mismo tiempo condición y medida de los derechos de la Seguridad Social.
- Se sustenta para su establecimiento en la relación salarios-cotización-prestaciones.

Desde la crisis norteamericana de 1929, el Presidente Roosevelt, el día 14 de agosto de 1935, estableció la "Social Security Act" que, junto con las medidas posteriores de 1938 que configuraron el sistema de Seguridad Social de Nueva Zelanda y los dos informes de Beveridge (1942 y 1944), hicieron posible el *Sistema Atlántico*, que tenía las siguientes características:

- Está basado en la concepción distributiva.
- Garantiza un mínimo nacional a todos los miembros de la sociedad. Existiendo pues una generalización absoluta del Derecho a la

Seguridad Social y una uniformidad de las prestaciones que eliminan el estado de necesidad.

- Se estimula a cada ciudadano a completar con su esfuerzo la seguridad económica complementaria.

A partir de 1951 y debido a la gran ola de prosperidad económica se estableció una etapa de desarrollo:

- Una generalización de los dos sistemas afectando a la población activa (Sistema Continental) y a la población absoluta o total (Sistema Atlántico)
- Una unificación y uniformidad en las prestaciones.
- Una cierta convergencia en ambos sistemas.
- Un aumento sin precedentes de la Seguridad Social, pero de forma desordenada y asistemática.

Desde el año 1941 hasta 1972, la Seguridad Social se vio fuertemente influenciada por las declaraciones y recomendaciones de Organismos Internacionales, lo cual hizo posible una normalización mundial en este campo.

Todo este desarrollo quedó paralizado por la crisis económica que comenzó en el año 1973 y que en cierto modo perdura aún en estos días (Rojas 1992: 42). Las características de dicha crisis que a continuación exponemos han condicionado sobremanera a la Seguridad Social. Esta etapa se caracteriza por lo siguiente:

- Caída de la tasa de desarrollo del PIB.
- Aumento del desempleo.
- Crecimientos de precios.
- Desequilibrio entre el sistema de financiación de la Seguridad Social y el coste del trabajo.
- Desequilibrio demográfico, aumento del envejecimiento y disminución de la tasa de natalidad.
- Crecimiento del coste de las prestaciones.
- Desajuste entre las preferencias individuales y la oferta de servicios que concede la Seguridad Social como entidad, debido, fundamentalmente al gigantismo, burocratización y poder de ésta.

Esta evolución en la Seguridad Social que ha dado lugar a un desarrollo y a una posterior crisis, ha hecho que el acercamiento anteriormente expuesto en los dos sistemas, junto con la actuación del individuo en el campo del seguro privado, tuviera como consecuencia la creación de un esquema de Seguridad Social.

3. DE LA PREVISIÓN SOCIAL A LA PREVISIÓN SOCIAL COMPLEMENTARIA. CASO DE ESPAÑA

Como señala el Consejo de Europa (Consejo de Europa 1982) existen tres edades en la formación de la Seguridad Social:

En primer lugar la originaria Seguridad Social laboralista, remedio de urgencia para integrar socialmente al proletariado del industrialismo embrionario. La segunda de ellas es la Seguridad Social profesionalista orientada por el deseo de integración solidaria en una única comunidad de trabajo de los agentes productivos de las sociedades industrializadas. En tercer lugar la Seguridad Social universalista propia del neo industrialismo emergente, empeñada en la individualización y uniformización de sus beneficios y en la generalización de estos a toda la población residente.

Comienza en el año 1944, donde se programa y aprueba por Decreto una Seguridad Social de alcance general, en la que se abarcan los seguros profesionales y la asistencia pública como reacción española a los programas europeos basados en el Plan Beveridge. Concluye en el año 1978 donde la Constitución programa una Seguridad Social "para todos los españoles" con independencia de su condición de activos o no.

Se inicia con el cuatrienio 1970-1974 se da la creación de Servicios Sociales complementarios integrados en el sistema de prestaciones de la Seguridad Social, finaliza en el año 1982 con la presentación por el gobierno de un Programa general de Racionalización y Mejora. En este sentido en 1985 se promulga la Ley 26/1985, de 31 de julio de medidas urgentes para la racionalización de la estructura y de la acción protectora de la Seguridad Social, así como el Real Decreto 1799/1985, de 2 de octubre. En él dilataba sustancialmente el tiempo mínimo de cotización necesario para la obtención de una pensión de jubilación, siendo necesario haber cotizado, al menos durante un periodo de 15 años (Quesada 1987: 442-444).

La manifestación de la previsión complementaria por excelencia ha recaído sobre el mutualismo libre, que tiene su origen en 1941 (Ley de 1941 y Reglamento de 1943), y que constituye una forma de Seguridad Social voluntaria. El legislador pretendió canalizar todo el esfuerzo voluntario hacia las Mutualidades y Montepíos de Previsión Social, obligando a las instituciones de cualquier orden a ajustar sus normas estatutarias a las disposiciones de la Ley. Las características más destacadas del mutualismo libre son:

- La creación de una Mutualidad o Montepío de Previsión Social puede ser realizada por toda clase de entidades y empresas o por personas que de forma particular se constituyen en un Montepío.
- Su campo de acción se circunscribe a gastos de sepelio, enfermedad, maternidad, complemento de pensiones y otras contingencias.
- Se establecen exenciones tributarias que las distinguen de las entidades aseguradoras de Derecho común.
- Control ejercicio por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y sometidas a jurisdicción laboral.

Es dentro del ámbito de los funcionarios públicos donde el mutualismo ha tenido una mayor importancia, sin embargo, dentro del ámbito de los trabajadores por cuenta ajena, que prestan sus servicios a la empresa privada, el mutualismo ha tenido incidencia pero con escasa relevancia. Los sistemas de mejoras voluntarias vía Mutualidades y Montepíos han ido desapareciendo paulatinamente hasta su desaparición en la mayoría de los casos. Las mejoras que los trabajadores tenían concertadas, al integrarse en el sistema del Régimen general de la Seguridad Social han sido modificadas, y por tanto, en muchos casos los antiguos mutualistas han perdido parte de sus derechos en las mejoras. Para el caso de los funcionarios del Estado se ha creado una única Mutualidad de Funcionarios de la Administración Civil del Estado MUFACE, percibiendo prestaciones sanitarias de entidades privadas o de la propia Seguridad Social, a elección de cada mutualista. Estos hechos han venido íntimamente ligados a la evolución de la política salarial en España.

Por último, como exponente máximo de la complementariedad del sistema de pensiones, se encuentra la aparición en el año 1986 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, dos proyectos de Ley para la regulación de los fondos de pensiones, aprobándose definitivamente mediante la Ley del 9 de junio de 1987.

La evolución expuesta anteriormente, supone que la Seguridad Social española ha tomado el modelo universalista o atlántico, en el sentido de tener cubierto el colectivo de la población con unos mínimos de subsistencia, dejando el capítulo de las mejoras individuales en manos del propio sujeto para que éste establezca unas prestaciones a su medida. Esta política es aplicable, en el caso de España, y en el de otros países del continente europeo. Podríamos establecer que el desarrollo de los planes y fondos de pensiones se ha dado de forma homogénea en tres bloques.

Un bloque formado por los países anglosajones, donde existen numerosos Planes de Pensiones, dependiendo de las empresas, con distintas características en cuanto a su formación, por convenios, seguros colectivos en Compañías de Seguros, etc., en donde la participación de éstas es muy destacadas.

Otro grupo de países que podrían denominarse latinos, como es el caso de Francia, Italia y algunos países europeos donde existe un menor número de Planes y Fondos de pensiones, que se basan fundamentalmente en un sistema de financiación de reparto, dependiendo del sistema de afiliación de las empresas, y teniendo una gran importancia las fuerzas sindicales.

Por último, el área de los países germánicos, donde se basan en el cálculo actuarial, el número de Planes y Fondos de pensiones, es muy reducido, así como las distintas modalidades de las mismas. Este último sistema tiene un marcado carácter individual. El sistema de financiación utilizado es el de capitalización.

Las razones justificativas de la aparición de Planes y Fondo de pensiones pueden ser consideradas como las siguientes:

- Incremento del coste total de las pensiones, debido fundamentalmente al envejecimiento de la población por aumento de la esperanza de vida que ha supuesto para el Estado la dificultad de poder atender a la población de pensionistas.
- La tardanza en la incorporación de la población joven en el mercado laboral, en consecuencia supone, una merma de recursos para atender las necesidades de prestaciones económicas.
- En situación de crisis un aumento del desempleo, por lo que supone una mayor detracción de los fondos del sistema para atender a las prestaciones de jubilación, viudedad, orfandad y

enfermedad; para atender a sus prestaciones de desempleo y no cotizar durante el periodo de paro (Quesada 1983).

- Tendencia generalizada en los distintos países del modelo atlántico o universalista con libertad para la creación de mejoras de prestaciones individualizadas.
- Modificación del sistema de cálculo actuarial de las prestaciones, pasando de un sistema de reparto puro a un sistema de capitalización colectivo, en donde se ponga de manifiesto, de alguna forma, el principio de pacto generacional (Quesada 1986: 41-45).
- La Seguridad Social determina unas prestaciones máximas uniformes que hacen que no se obtenga el mismo estándar de vida que se disfruta en el momento en el que se encontraba activo.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMANSA PASTOR, J.M. (1971) "Del riesgo social a la protección de la necesidad", *Revista Iberoamericana de Seguridad Social*, 6, p. 1575.
- ALONSO OLEA, M. (1985) *Instituciones de Seguridad Social*, 10ª edición. Madrid: Civitas Ediciones, S.L.
- BENÍTEZ DE LUGO, R.L. (1955) *Tratado de Seguros*, vol. II. Madrid: Instituto Editorial Reus.
- BEVERIDGE, W. (1942) *Social Insurance and Allied Services*. London: H.M.S.O.
- (1944) *Full Employment in a Free Society*. London: George Allen and Unwin.
- BUCKHARDT, J. (1871; 1910) *Weltgeschichtliche Betrachtungen*, hrsg. von Jakob Oeri. Berlin: W. Spemann.
- CONSEJO DE EUROPA (1982) *Proyecto de Informe sobre la aplicación de la Seguridad Social como aspecto de la política social*. Madrid.
- DEL VECCHIO, G. (1935) *Filosofía del Derecho*, 2ª edición corregida... y extensas adiciones por L. Recasens Siches. Barcelona: Ed. Bosch.
- DURAND, P. (1955) "Introducción a los seguros Sociales", *Revista Iberoamericana de Seguridad Social*, 2.
- FUENTES QUINTANA, E.; J. BAREA TEJEIRO, B. GONZALO GONZALES y A. GARCÍA DE BLAS(1982) "Estrategia para un tratamiento de los problemas de la

- Seguridad Social española", *Papeles de Economía española*, 12/13, pp. 20-92.
- PIESCHACON VELASCO, C. (1964) "Función social y economía del seguro", *Revista española de Seguros*, 177.
- QUESADA SÁNCHEZ, F.J. (1983) "Perspectivas de la implantación de los Fondos de pensiones en España", *Anales del Instituto de Actuarios Españoles*.
- (1986) "¿Qué modelo de pensiones sería el más adecuado para el contexto español?", *Ramón y Cajal. INSALUD*, 1, nº 2, pp. 41-45.
 - (1987) "Alternativas de gestión de los Fondos de Pensiones", *Actualidad Financiera*, 9. pp. 442-444.
 - (1989) *Planes y Fondos de pensiones: estudio contable y financiero*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
 - (1990) "Contingencias e indemnizaciones como gasto: especial referencia a los despidos", *Técnica Contable*, diciembre, pp. 603-608.
 - (1991) *Normativa y Contabilización de riesgos, contingencias e indemnizaciones*. Madrid: Ciencias Sociales, S.A.
- RITTER GERHARD, A. (1982) "La situación hace 100 años; el nacimiento de los Seguros Sociales en Alemania e Inglaterra", *Revista de seguridad Social*, 15, pp. 435-452.
- RODRÍGUEZ INIESTA, G. (1988) *Seguridad Social*. Murcia: Diego Martín.
- ROJAS TERCERO, J.A. (1992) *La información contable externa de los Fondos de Pensiones: normativa española*. Albacete: Universidad de Castilla La Mancha, Tesis Doctoral.
- SCHUMPETER, J.A. (1961) *The Theory of Economic Development. An Inquiry into Profits, Capital, Credit, Interest and the Business Cycle*. Oxford University Press.
- SCHUMPETER, J.A. (1976) *Teoría del desenvolvimiento económico. Una investigación sobre ganancias, capital, crédito, interés y ciclo económico*. México: Fondo de Cultura Económica.
- URÍA, R. (1982) *Derecho Mercantil*, 12ª edición. Madrid: El autor.

La remuneración y el control del servicio cultural en la Iglesia de Toledo (S. XVI)

Susana Villaluenga de Gracia

Susana.Villaluenga@uclm.es

Universidad de Castilla-La Mancha

Fac. de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo

Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n

45071 Toledo (España)

Recibido: Noviembre 2008

Aceptado: Septiembre 2009

El propósito de este artículo es examinar el sistema de remuneración del clero en la catedral de Toledo en el siglo XVI. Su cabildo mantenía un sistema basado en las enseñanzas bíblicas y la normativa conciliar. Existía así una relación directa entre la remuneración de los sacerdotes y su misión de culto. Esto permitió establecer un salario justo en función a la presencia de los beneficiados a los oficios divinos y a las horas canónicas. Además, el cabildo garantizaba la correcta ejecución de este sistema retributivo a través de importantes mecanismos de control, apuntando de forma rigurosa las ausencias o irregularidades en el culto, que eran penalizadas a cuenta de su asignación y repartidas entre los beneficiarios cumplidores.

Palabras clave: culto, remuneración, beneficiados, cabildo, catedral, Toledo.

The purpose of this article is to explore the system of remuneration to priest on the cathedral of Toledo in the XVI century. Its chapter kept a system based on the biblical preaching and the canons of the ecclesiastical councils. There was thus a plug between the remuneration of the priest and their mission of cult to God. The belief system was a key factor to set an exact salary that was based on the presence of prebendaries at the divine offices and the canonical hours. Furthermore, the chapter kept an effective control system to report about the absences or irregular behaviour in the cult that were penalized. Then, on based to this information, it was set the salary. The fines were distributed to the prebendaries that fulfilled their obligations.

Key words: cult, remuneration, prebendaries, chapter, cathedral, Toledo.

1. EL SERVICIO LITÚRGICO Y LA MANUTENCIÓN DEL CLERO

A mantener el culto, la fábrica y sostener a los más necesitados iban destinadas las rentas de la Iglesia. Para entender el criterio de reparto de estas rentas convendría remontarse al siglo V, cuando con el fin de controlar la actividad del obispo, que como administrador en principio hacía la distribución en función a las necesidades, los pontífices determinaron que se hiciera una división de las mismas en cuatro partes (cuatripartita): una destinada al obispo, otra al clero, a la construcción y reparación de los edificios de culto y una última para los pobres¹. No obstante, parece que en España esta división se haría en tres partes (tripartita): la del obispo, el clero y la reparación de las iglesias, quedando los dos primeros obligados moralmente con los pobres².

A la distribución de las rentas eclesiásticas se refieren *Las Siete Partidas* (Partida Tercera, T.28, L.12) al hacer mención al justo uso de las cosas sagradas, religiosas o santas que se daban al servicio de la Iglesia. Así, los clérigos tenían los bienes y rentas que se les otorgaron para guardarlas, servir a Dios con ellas y vivir mesuradamente; y lo demás, que es de Dios, gastarlo en obras de piedad, en dar de comer y vestir a los pobres, criar y casar huérfanas, sacar cautivos y reparar iglesias.

En consecuencia, con parte de las rentas eclesiásticas se mantenía a aquellos que daban culto y alabanza a Dios y atendían las necesidades espirituales de los fieles. La razón de esta asignación habría que buscarla en San Pablo, donde se dice que los ministros del culto viven de los dones del templo, los que sirven del altar del altar participan y los que predicán el Evangelio viven del Evangelio³. Esta justificación pervive a lo largo del tiempo en la normativa conciliar, donde se reconocía que por autoridad divina y apostólica los que servían al altar debían vivir de él, quedando su asignación vinculada directamente al cumplimiento.

¹ M.G. Moreno Antón (1987) *La enajenación de bienes eclesiásticos en el ordenamiento jurídico español*. Salamanca: Universidad Pontificia, p. 57.

² *Ibidem*, p. 59. Véase también A. Riesco Terrero (1968) "Aportación de las colecciones canónicas de los siglos XI y XII a la legislación de beneficencia", *Ivs Canonivm*, VIII, 2, pp. 418-432.

³ 1 Corintios, 9, 13-14.

En los primeros concilios ya se mandaba deponer al clérigo perezoso en acudir a la iglesia (I concilio de Toledo 397-400, c.V)⁴; estar en la iglesia por la mañana y por la tarde para el oficio cotidiano de los salmos (II Concilio de Braga, 572. c.LXIII)⁵ y los domingos (c.LXIV)⁶; y repartir el dinero recogido en las iglesias entre el clero conforme a sus méritos (Concilio de Mérida, 666, c.XIII)⁷.

El reparto de las rentas entre el clero condicionado a sus méritos y al correcto desempeño de sus obligaciones perdura en el tiempo, reconociendo el Concilio de Toledo de 1582 (Actio tertia, d.XIV) ser "inequidad apoderarse de los frutos eclesiásticos simulando obsequio"⁸.

Sin embargo, más allá del mero cumplimiento, justificado con la asistencia o la residencia, el que servía el altar debía hacerlo de forma correcta y completa, pues se recordaba que era maldito aquél que hacía la obra de Yavé con negligencia⁹. Por tanto, de la misma forma que a Dios debía acudir con presentes y ofrendas y adornando sus templos y sacerdotes con las más ricas joyas y las obras de arte más preciadas, también se debía dar culto constante a Dios, adornando la liturgia con el mayor esplendor, acompañándola con los más sublimes cantos y poniendo gran cuidado en la renovación y de proveer de los más preciados objetos para el culto, pues lo mejor de todas las obras y frutos debía reservarse a Dios. Esto adquiriría una especial significación en las catedrales, el mayor centro del culto divino.

Es especialmente desde el siglo XV cuando asistimos a una renovación litúrgica en las catedrales, distinguida por el orden, esplendor y solemnidad¹⁰. El Concilio de Trento (1545-1563), con intención reformadora, vino a corregir también la forma y modos con que los celebrantes debían atender y asistir al servicio religioso, tratando de hacer más efectiva la asignación que recibía el clero al cumplimiento de

⁴ J. Vives (1963) *Concilios Visigóticos e Hispano-Romanos*. Barcelona-Madrid: CSIC, Instituto Enrique Flórez, p. 21.

⁵ *Ibidem*, p. 101.

⁶ *Idem*.

⁷ *Ibidem*, p. 335.

⁸ J. Tejada y Ramiro (1863) *Colección de cánones y de todos los Concilios de la Iglesia de España y de América*, T.5. Madrid: Imprenta de don Pedro Montero, p. 464.

⁹ Jeremías 48.

¹⁰ T. Portillo Capilla (1993) "Vida administrativa en las catedrales en los siglos XII al XVI", *Memoria Ecclesiae*, IV, p. 88.

su cargo y penando las faltas de servicio con rigor. A la ejecución, observancia, conservación y defensa de lo acordado en el concilio tridentino se haría llamamiento en España por Real Cédula de 12 de julio de 1564¹¹. Las medidas serían confirmadas posteriormente en los sucesivos concilios. El Concilio Provincial de Toledo de 1565 y el Concilio de Toledo de 1582, de conformidad al anterior, prestarían mayor cuidado en regular la forma en que se debía atender el oficio en el coro y en hacer cumplir el decreto acerca de las distribuciones.

La corrección con que debía hacerse el servicio religioso es objeto de regulación en los concilios y normativa interna de las catedrales. En ellos se prestaba gran atención en corregir las faltas de decoro y exigir a los beneficiados el presentarse al oficio con el debido recato, guardar una compostura adecuada y un talante solemne, que les hiciera parecer ante los ojos de las personas como miembros de una comunidad respetable. Esto suponía también mostrarse y vestir correctamente (llevar la vestimenta adecuada, evitar las barbas luengas, la cabeza convenientemente rasurada, etc.) pues la devoción que estaba en el corazón debía aparecer también en el cuerpo; y la decencia del vestido debía mostrar la pureza interior de las costumbres.

A pesar de este llamamiento a guardar las forma y los modos, no era extraño asistir a ciertos desordenes, sobre todo en el coro, donde se hacía mayor manifestación de vida en comunidad. La actitud fue en múltiples ocasiones objeto de corrección interna y pública. En el Concilio Provincial de Toledo de 1565-1566 (s. III de Reforma, d.VII) se dice que en el coro:

... han de abstenerse de conversaciones frívolas, charlatanerías y cuanto suele perturbar las ceremonias sagradas. No se viene, pues, al coro sino para alabar el nombre del Señor con himnos y cánticos, mezclándose las voces de los viejos con las de los jóvenes; y para alcanzar de Dios la salud espiritual y corporal del pueblo por el que se hacen las preces, y en atención a la benignidad del mismo¹².

La asistencia a las horas canónicas y oficios debía hacerse de forma íntegra, condicionándose también a ello la asignación completa.

¹¹ *Novísima Recopilación*, Ley XIII, Título I, Libro I.

¹² J. Tejada y Ramiro (1863) *op. cit.*, p. 247.

Pues según se hace ver en el Concilio Provincial de Toledo de 1565-1566 (S. III de Reforma, d.X), las dignidades, canongías y prebendas con obligación de servir las debían hallarse presentes en el coro en las horas canónicas y oficios divinos,

... y no solo un momento sino desde el principio hasta el fin, para que sin fraude alguno presten a la iglesia el debido obsequio, por razón del cual reciben los estipendios. Y los que han de lucrar las distribuciones íntegras, deben prestar oficio íntegro a Cristo y a la iglesia¹³.

El cumplimiento quedaba garantizado a través de un sistema de control, consistente en anotar diariamente las asistencias y ausencias de los beneficiados¹⁴. De esta manera se aseguraba el culto a Dios y el auxilio espiritual a los fieles. Ambos parece que eran los fines últimos de la corporación, independientemente de la devoción con que asistiese el beneficiado.

Tampoco se dudaba para incentivar el cumplimiento del culto aumentar las distribuciones, en varias ocasiones al doble de lo estipulado. Precisamente, el Concilio de Trento (s. XXI, Decreto sobre la Reforma, c.III.), con el objetivo, así se reconoce expresamente, de que no se disminuyese en cosa alguna el culto divino, sino que en todo se le diera el debido cumplimiento y obsequio; mandaba que en las catedrales y colegiadas en que no hubiese distribuciones cotidianas o fueran cortas se separara la tercera parte de los frutos y demás provechos y obvenções de dignidades, canonicatos, personados, porciones y oficios, y se convirtieran en distribuciones diarias para repartir entre los que asistiesen ese día a los oficios divinos. Esta medida es confirmada en el Concilio Provincial toledano de 1565 (s. III de Reforma, d.VIII): "...cuidando de que las distribuciones sean mayores en las horas que también se llaman mayores, y en las festividades que se celebran con mayor solemnidad"¹⁵.

Las rentas de los donativos, testamentos o cualquier otra liberalidad de hombres piadosos, dejado para determinados oficios, no

¹³ *Ibidem*, p. 248.

¹⁴ En algunos cabildos, como en Gerona, existía la costumbre de pagar en una moneda particular para cada una de las funciones corales. Al final de mes, se canjeaba la moneda convencional por moneda de uso. Este sistema parecía una forma alternativa a la apuntación de la asistencia. J. Marqués Casanovas (1960) "Colección de pallofes de la catedral de Gerona", *Annals Institut de Estudis Gironins*, 14, pp. 155-169.

¹⁵ J. Tejada y Ramiro (1863) *op. cit.*, p. 248.

debía, bajo ningún concepto, apreciarse o colacionarse con lo anterior, sino que esta distribución se haría de acuerdo a la manera prescrita por los donantes o testadores.

Los mandatos recogidos en la normativa conciliar se incorporan a la normativa interna de las catedrales, siendo objeto de discusión en las sesiones capitulares, donde era frecuente tratar las cuestiones relativas a la asistencia de los beneficiados a las horas canónicas y los oficios divinos, restituyendo a las dignidades, prebendas, beneficios y oficios en las iglesias "para que con mayor número de ministros se sirva, loe y glorifique Nuestro Señor"¹⁶.

Finalmente, las diferentes normas se materializan en el desarrollo de un estudiado y cuidado sistema de retribución al clero, que parece adquirir unas características semejantes en todas las catedrales¹⁷. Además, el sistema, lejos de cambiar sustancialmente, va adaptándose a la normativa conciliar y a las decisiones internas que pretenden su perfeccionamiento.

2. EL SISTEMA DE ASIGNACIÓN EN EL REFITOR

El ciclo litúrgico de la catedral de Toledo, tal como señala M^a José Lop, era un ciclo litúrgico imponente que obligaba a un profundo conocimiento del ritual, estando dicho calendario al margen del calendario de la ciudad y del arzobispado¹⁸. Para mantenerlo la Iglesia contaba con un gran número de beneficiados, en orden a su condición económica privilegiada. En 1549, según cuenta el doctor Blas Ortiz, el cabildo mantenía 600 oficiales y ministros¹⁹, entre ellos 444 beneficiados "cuio número no podrá contar oy ninguna iglesia si no es la de Toledo". Así, eran beneficiados de la Iglesia: el arzobispo, 14 dignidades, 40 canónigos prebendados, 50

¹⁶ ACT, AC, v.12, f.394 r.

¹⁷ M. García Pardo (2005) "El servicio cultural de los miembros del cabildo giennense: residencia y remuneraciones económicas", *Anuario de Estudios Medievales*, 35, 2, pp. 671-692.

¹⁸ M.J. Lop Otín (2003) *El Cabildo Catedralicio de Toledo en el siglo XV: Aspectos Institucionales y Sociológicos*. Madrid: Fundación Ramón Areces, p. 272.

¹⁹ B. Ortiz (1999) *Sumi Templi Toletani perquam graphica Descriptio, La Catedral de Toledo. 1549*. Toledo: Antonio Pareja Editor, p. 283.

rationeros, 20 canónigos extravagantes, 48 capellanes del coro²⁰, 37 sacerdotes estipendiarios, 40 clerizones o muchachos, de los cuales se elegían 6 para la música, los seises, 194 capellanes de las capillas con algunos sacristanes y clerizones²¹.

Finalmente, además de los beneficiados de la iglesia de Toledo, ganaban su asignación, tal como recoge la constitución 8 sobre distribuciones cotidianas, los canónigos, racioneros y monjes de otras iglesias hermanadas con la de Toledo. Estas iglesias eran Zaragoza, Pamplona, Osma, Sigüenza, Oviedo, Turón y monjes de San Facundo²². Así lo reconoce el doctor Blas Ortiz:

Todos éstos, si alguna vez vienen a la iglesia, entran en nuestro choro, vestidos según costumbre de nuestra iglesia, a asistir a los oficios divinos; y si son dignidades de su iglesia, se les dan dos monedas de plata en señal de pacto; y si son canónigos, o racioneros una²³.

Todos ellos, según la mencionada constitución, tenían derecho a ganar las distribuciones cotidianas y las caridades y la porción, siempre que hiciesen residencia en esta iglesia por espacio de 4 meses²⁴.

Los beneficiados, en cumplimiento a sus obligaciones, acudían a diario al templo para, además de atender los asuntos temporales de la Iglesia (rematar, hacer afianzar y cobrar las rentas eclesiásticas, pagar los gastos, hacer las cuentas, dar información de la visita a hospitales, a inmuebles, etc.) cumplir con el rezo de las horas canónicas, asistir a las procesiones, decir y servir las misas, cumplir con los aniversarios de difuntos, etc. Pues en este tiempo, lo espiritual parece que marchaba de forma natural ligado a lo temporal.

El bullicio que provocaba la intensa actividad que a diario se vivía en el templo no pasaba inadvertido, siendo objeto en más de una

²⁰ Esta cifra parece contradecir otros documentos, que señalan un número de 44 capellanes y 268 beneficiados. Biblioteca Catedral de Toledo (BCT), Juan Bautista Arcayos, *Casos subcedidos en diversos tiempos en la Sancta Iglesia de Toledo desde el año 1435 sacados de los libros capitulares della*. MS 42-29, f.190 r. Así lo pone de manifiesto M.J. Lop Otín en *El Cabildo Catedralicio...*, ed. cit., p. 178. La autora, citando la misma fuente y otros documentos, habla de cuarenta y cuatro capellanes, incluyendo los diez capellanes de la greda. Por tanto, los capellanes del coro parece que eran treinta y cuatro.

²¹ B. Ortiz (1999) *op. cit.*, p. 266.

²² BCT, MS 42-29, f.122 r.

²³ B. Ortiz (1999) *op. cit.*, pp. 162-163.

²⁴ BCT, MS 42-29, f.122 r.

ocasión de la amonestación del deán. De hecho, correspondía a éste reprender a los capellanes de la capilla de los reyes y de las otras capillas, que no tenían cuenta ni entrada en el coro, para que no se paseasen con sobrepellices por la iglesia diciéndose los oficios, ni estuviesen con ellas por donde pasaban las procesiones porque:

... a quien no les conoce parece grande desorden que unos anden paseando y otros estén cantando o andando su procesión y mayormente advertirles que no se asienten con sobrepellices entre los legos a oír el sermón por la misma razón y mandarlos que no se sienten a la puerta de la iglesia con sobrepellices como lo hacen que dan mal ejemplo de sí y de la iglesia a los que pasan y los ven²⁵.

El interior de la catedral y sus alrededores parece que eran un continuo ir y venir de beneficiados afanados en atender sus oficios y cargos temporales y espirituales. La sustentación de este importante número de beneficiados se hacía con las rentas procedentes de diferentes masas patrimoniales. Aquí nos referiremos a la mesa capitular y del refector²⁶, a la que se adscribían bienes inmuebles rústicos o urbanos, de cuya explotación se obtenían ciertas rentas, junto a otras de diferente naturaleza que se gestionaban desde el refector, a cuya cabeza estaba, generalmente, un racionero, el llamado refector o refitolero.

Las rentas que se obtenían de la Mesa eran en dinero y especie²⁷. Éstas, además de ir destinadas a sufragar los gastos comunitarios y corrientes de diferente naturaleza (salarios de oficiales del cabildo, de letrados, costas de juicios, correos, gastos de vestir a los seises, gastos de mantener el granero, etc.) y los pagos de limosna, estaban dedicadas a sostener el culto y, por tanto, a la remuneración de los beneficiados, que también se hacía en dinero y en especie, refiriéndonos aquí exclusivamente a la primera.

²⁵ Biblioteca de Castilla-La Mancha (BCLM), Fondo Borbón-Lorenzana, MS. 449, f.31 v.

²⁶ El nombre de refector o refector podría identificarse con el término "refitorio" (latine *refectorium*) o lugar donde se juntan a comer en las religiones y conventos o donde la comunidad compartía los alimentos sentados a la misma mesa. Los términos podrían haber dado paso a un lenguaje simbólico. El refectorio se convierte así en la oficina que gestiona las rentas de la Mesa que sustentan a la comunidad, en la que participaban juntamente los canónigos y racioneros.

²⁷ Si bien es cierto que algunas de éstas se hacían efectivas según tasa, como en el caso de las gallinas.

El refitor, además de pagar a los beneficiados por el desempeño del oficio temporal²⁸, lo hacía por el del oficio divino. Por esto último, ganaba el beneficiado las asignaciones de acuerdo a las presencias y ausencias, de las que se llevaba cumplida cuenta en los libros de apuntación. Así, en virtud a dicha información se hacía el pago desde el refitor. En esto, y para evitar que se dejasen de anotar las faltas o las penas, en algunos casos, se prescribía la revisión del deán, "y sabiendo que el deán lo ha de ver están más advertidos"²⁹.

El beneficiado ganaba el dinero del refitor de acuerdo a su asistencia al rezo de las horas canónicas (distribuciones de horas), por asistir a cada uno de los puntos (vísperas, misa y procesión) de ciertas fiestas o (vigilia y misa) de aniversarios de distribución; por atender el servicio completo de la semana que le tocaba, según su responsabilidad de decir misa, proclamar el Evangelio, leer la Epístola, etc.; y, finalmente, por cumplir con la residencia, asistiendo a otras fiestas y aniversarios conocidos como de caridad, en los que, a diferencia de las distribuciones, se exigía un número determinado de asistencias por tercio del año.

Como complemento a las asignaciones anteriores, desde el refitor se repartían ciertos importes (aliceres o décimas de rentas que se ganaban en operaciones con inmuebles y ciertas rentas decimales, las penas de Navidad y los excedentes de rentas como "lo de a todos" y el superávit). Estas cantidades se repartían de acuerdo a criterios particulares entre los beneficiados; y en general premiaban la constancia en la asistencia o residencia.

Junto a las asignaciones anteriores habría que añadir las referidas a la residencia anual, que trataremos en otra ocasión.

Los beneficiados podían, entonces, obtener su asignación simultáneamente según cumplieran la asistencia por hora, punto, semana, tercio o año. Para hacer frente al pago, el dinero se sacaba del acervo común mensualmente, por semanas y diariamente³⁰. Así, a la distribución

²⁸ Los canónigos recibían por participar en la elección de los oficios, el 22 de diciembre, 3 castellanos (entre 1.453 mrs. y 1.455 mrs., valorado el castellano a 485 mrs.).

²⁹ BCLM, Fondo Borbón-Lorenzana, MS. 449, f.21 r.

³⁰ P. Benito Golmayo (1896) "Reglas para distribución de los bienes eclesiásticos", *Instituciones del Derecho Canónico*, Madrid, t.2, c.XIII.

que se daba manual y particularmente a los eclesiásticos que lo ganaban por hora, días o meses, conforme a la costumbre, se le llamaba pitanza³¹.

Únicamente cuando se confirmaba su asistencia o residencia, el beneficiado recibía su asignación dependiendo de cada concepto, bien de acuerdo a una tasa decidida por el cabildo, que iría cambiando con el tiempo, o a reparto según lo establecido por el repartidor y los contadores y de acuerdo al mandato del cabildo y la costumbre y orden de la Iglesia³².

El encargado de hacer efectivo el pago era el refitor, según lo convenido en cada caso, generalmente a través del repartidor o distribuidor, en ocasiones asistido por un ayudante³³.

En caso de que algún beneficiado se quejase por el retraso o falta en los pagos, el refitolero debía hacer frente a los perjuicios ocasionados. Para ejecutar esta compensación, se obligaba al refitor a hacer efectivos a cada beneficiado la prorrata de un día del salario que recibía por su oficio de refitolero³⁴: "so pena de pagar por cada vez que qualquier beneficiado se quexare que no es pagado lo que sale prorrata de un día de salario que se le da al dicho refitolero e la pena pagada o non pagada que todavía pagara e complir a lo susodicho"³⁵.

El pago de las distribuciones lo hacía el repartidor. Para ello, dos días antes de la distribución, recibía del refitor las cuantías de maravedís que fuesen necesarias³⁶, de manera que no hubiese falta, siendo en oro de peso lo que el repartidor pudiese pagar y le cupiese a cada uno "sin trocar sino que sea en oro y plata"³⁷.

Como complemento a este sistema de retribución, mencionamos la costumbre de penar las faltas, cuando el beneficiado se ausentaba de su responsabilidad en el oficio o lo desempeñase incorrectamente. A veces injustificadamente por descuido, negligencia, pereza o falta de devoción, comprensible en algunos beneficiados que accedían a este tipo de vida por un interés diferente al vocacional; o

³¹ S. Covarrubias (1611; 1995) *Tesoro de la Lengua Castellana o Española*. Madrid: Ed. Castalia.

³² Archivo Catedral de Toledo (ACT), Fondo de Obra y Fábrica (OF)-1175, f.1 r.

³³ ACT, Actas Capitulares (AC), v.21, f.63 v.

³⁴ ACT, OF-909, f.16 r.

³⁵ ACT, AC, v.6, f.469 v.

³⁶ ACT, OF-909, f.17 r.

³⁷ ACT, AC, v.6, f.470 r.

justificadamente, por enfermedad, vejez, por ser oficiales o por estar ocupados en atender los negocios de la Iglesia, los beneficiados descuidaban sus obligaciones de culto a Dios y su compromiso espiritual con los fieles, sobre todo los canónigos que, por su rango y responsabilidad en el gobierno de la Iglesia, eran más habitualmente requeridos para atender los asuntos temporales. En estos últimos casos, los beneficiados eran tenidos por presentes y escritos; y, por tanto, ganaban la asignación como si hubiesen cumplido. Así se establecía por constitución de la Iglesia, confirmada por Cisneros el 20 de abril de 1513 y otorgada por el cabildo el 10 de mayo, para los beneficiados llamados a atender negocios de la Iglesia, que debían desempeñar éstos a costa de las rentas capitulares, ganando en el coro como si estuviesen presentes³⁸. Sin embargo, las faltas de asistencia de los canónigos a sus obligaciones espirituales no siempre fueron bien acogidas por el resto de beneficiados, sobre todo por los racioneros, requeridos en muchas de estas circunstancias para sustituirles.

Por otro lado, no se descuidaba el control sobre los excusados para evitar engaños. Por ejemplo, para el excusado por enfermo mandaba el cabildo que el repartidor lo visitase, dando posteriormente relación de ello en capítulo. Igualmente, en las licencias dadas a los mayordomos y canónigos para salir del coro por negocios de la Iglesia, se mandaba que se diesen sólo cuando fuesen llamados por el deán o presidente, el secretario, notario o el solicitador del cabildo; y que esto sirviese también para los racioneros, que se excusarían sólo cuando fuesen requeridos por los jueces o por el mayordomo de su Hermandad³⁹.

La pena que se retenía a los no excusados era generalmente repartida entre los cumplidores, que ganaban lo que les correspondía más lo que dejaban de ganar los ausentes, cuando esto se repartía, o lo que penaban los ausentes. Así se incentivaba al cumplimiento, aplicando tal vez a esta observancia un antiguo precepto conciliar que en su momento justificaba las donaciones de las rentas eclesiásticas por los servicios a la Iglesia, "pues de este modo se da a los mejores una mayor gracia y a los tardos se les excita para que tiendan a lo mejor"⁴⁰.

³⁸ BCT, MS 42-29, f.126 r.

³⁹ ACT, AC, v.12, f.399 v.

⁴⁰ Así, en el Concilio de Mérida (a.666, canon XIII) se admitía que el obispo pudiera honrar y hacer donaciones con los bienes de la Iglesia a los clérigos que se aplicaban en sus actuaciones. J. Vives (1963) *op. cit.*, p. 334.

No faltó el beneficiado que recurriera al cabildo para que se le condonase la pena impuesta o se le aplicase alguna reducción. La decisión al respecto era ampliamente debatida en capítulo. Así, por ejemplo, el 17 de enero de 1596, el cabildo por unanimidad decidía hacer gracia a Alonso de Villalobos de lo que pudo ganar en el coro en trece días de quince en que había sido penado, advirtiéndosele de que si otra vez fuese penado no se le pudiera remitir la pena si no fuese votando con habas por gracia⁴¹.

En algún caso resultaba curiosa o considerada la forma de comunicar la pena. Así, parece que cuando el deán quería penar a algún lector o a otra persona que el repartidor solía pagar, el primero mandaba decir al segundo "que le envíe un real o dos para dar a los pobres, y suele los enviar el deán al Hospital del Rey para excusar ruegos"⁴².

Tomando en cuenta todo lo anterior, parece que estamos ante un sistema de retribución que pretendía hacer justicia en el reparto, además de vincular la asignación al cumplimiento y premiar al cumplidor, incentivándolo temporalmente. De acuerdo a las líneas marcadas, este sistema permitía retribuir al beneficiado en orden al cumplimiento de menos a más por horas, puntos, semanas, tercios y año; penar al negligente; y premiar al diligente en orden a sus méritos.

3. ASIGNACIONES POR HORAS Y PUNTOS

Diariamente, en el coro, debía atenderse el rezo de las horas que componían el oficio divino, las horas mayores (maitines, misa mayor y vísperas); y las horas menores, las cuatro horas intermedias, (prima, tercia, sexta, nona y completas). El rezo de las horas tenía lugar en el coro, donde los beneficiados hacían manifestación de comunidad, distribuidos de acuerdo a un riguroso orden en dos coros, el del arzobispo y el del deán.

El coro de los beneficiados, donde se situaba el altar de prima, estaba flanqueado por unas rejas adornadas con sentencias del rey David que daban razón al disfrute común de las rentas que percibían: "cantaré al señor que me dio los bienes"⁴³. Enfrente del coro, separado

⁴¹ ACT, v.21, fol.263 v.

⁴² BCLM, Fondo Borbón-Lorenzana, MS. 449, f.31 v.

⁴³ B. Ortiz (1549) *op. cit.*, p. 188.

por un pasillo central donde se apiñaban los fieles, el altar mayor, igualmente cerrado por suntuosas rejas.

Las puertas del coro, para preservarlo del gentío, eran guardadas por dos capellanes, uno perteneciente a cada coro, que lo hacían en orden a su antigüedad y de acuerdo a un turno por mandato del cabildo de 23 de abril de 1526. En caso de no hacerlo, el cabildo ordenaba que no se les escribiera⁴⁴ o diera por presentes.

El rezo de las horas canónicas se pagaba de acuerdo a una tasa que establecía el cabildo y que tenía en cuenta el rango (canónigo, racionero, capellán o clerizón). Las horas mayores eran las mejor retribuidas, más si correspondían algún día solemne o exigían de mayor esfuerzo o eran de mayor duración. Finalmente, también se tenía en cuenta la responsabilidad en el oficio, el que presidía el rezo recibía mayor asignación.

Maitines

Los maitines se rezaban en el coro regularmente de medianoche en adelante y constituían la primera de las horas canónicas del día. Los beneficiados que acudían eran registrados en los libros de distribución y tenidos por presentes para ganar su asignación según tasa (ver Tabla 1).

Tabla 1: Asignaciones de maitines según tasa a finales del siglo XVI

Mrs/Hora	Canónigo ⁴⁵	Racionero	Capellán	Clerizón
Maitines	3 r. (102 mrs) 4 r. (preste)	2 r. (68 mrs)	1 real	10 mrs ⁴⁶

Por tanto, por la asistencia de los canónigos al rezo de maitines éstos recibían 3 reales (102 mrs)⁴⁷, el racionero 2 r. (68 mrs) y el clerizón 10 mrs. La tasa reconocida a los capellanes era diferente para

⁴⁴ BCT, MS 42-29, f.475 v.

⁴⁵ ACT, OF-909, f.259 v.

⁴⁶ BCT, MS 42-29, f.560 r.

⁴⁷ ACT, OF-909, f.259 v.

unos y otros, si atendemos a los registros de apuntación. Además, si el canónigo ejercía el oficio de preste, presbítero, que presidía el rezo, cobraba un real más, 4 reales ó 136 mrs. También, al que presidía el rezo de maitines, según mandato del cabildo de 6 de septiembre de 1560, le correspondía poner las velas para las siguientes horas, las de laúdes⁴⁸, penándole en caso de no ponerlas bien⁴⁹.

Los importes mencionados se ganaban en maitines siempre que no fuesen noches solemnes, pues en éstas había mayor distribución⁵⁰. Así, para el día de Reyes se solía aumentar la tasa⁵¹, siendo estos maitines muy concurridos. También eran muy concurridos los maitines del día de Navidad a los que asistían más de una veintena de raciones, que ganaban un castellano, y más de un centenar de capellanes, incluidos los forasteros⁵². La afluencia en este día parece que era tal que el cabildo no escatimaba esfuerzos en la organización, implicando al obrero y al vicario para que, abriéndose la iglesia, hubiera luces apropiadas y personas "que atiendan a que la gente este con todo sosiego y decencia y si fuere necesario anduviesen por la iglesia mientras se dicen los maitines". Además, ese día el cabildo mandaba que a los que asistiesen en estas labores se les diese por presentes en los maitines, pudiendo cobrar las horas⁵³.

Al margen de los días especiales, era normal que los maitines estuvieran mejor remunerados que el resto de las horas, pues asistir al rezo de maitines exigía un mayor esfuerzo por levantarse muy temprano y por la largueza del oficio, siendo más penoso en los meses de más frío, sobre todo, según parece, cuando el encargado tardaba en abrir la puerta de la iglesia, molestando a los que esperaban⁵⁴. Por esta y otras

⁴⁸ En los libros de cuentas no aparece reconocida como hora canónica de rezo, sin embargo se menciona como tal. Según aclara M.J. Lop Otín, parece que de acuerdo al horario tradicional dispuesto en la regla benedictina se suprimen los laúdes y se incorpora la misa mayor, después de tercia. M.J. Lop Otín (2003) *op. cit.*, p. 256. También es posible que se dijese agrupados a otras horas, situación nada infrecuente. *Ibidem.*, p. 257.

⁴⁹ BCT, MS 42-29, f.18 v.

⁵⁰ ACT, OF-909, f.259 v.

⁵¹ BCT, MS 42-29, f.470 v.

⁵² En 1595 estuvieron 25 raciones y 103 capellanes con los forasteros (libro segundo de distribuciones); y en 1596 parece que hubo 24 raciones y 116 capellanes, con los forasteros.

⁵³ ACT, v.21, f.260 r.

⁵⁴ Así se advierte que se abra y cierre la iglesia a su tiempo, sobre todo a maitines, porque al no abrirse se ocasionaba mayor trabajo y peligro a los que esperaban y más si después no se cerraba. BCLM, Fondo Borbón-Lorenzana, MS 449, fs.32 r - 32 v.

causas para recompensar el esfuerzo, el cabildo solía aumentar la tasa en los meses de diciembre, enero y febrero⁵⁵.

Para ganar la asignación a maitines, el beneficiado debía asistir al rezo completo y a la hora prevista. Si atendemos a la normativa conciliar, aunque en esto la normativa capitular era más precisa, se daba por presente el que llegaba antes del final del salmo *venite exultemus* hasta terminar el oficio divino, a no ser que se viese obligado a ausentarse del rezo por una necesidad urgente o estuviese excusado⁵⁶.

De anotar las asistencias e incidencias se ocupaba el escribano de maitines que, según lo decidido en cabildo el 29 de febrero de 1589, cobraba un cuartillo cada noche⁵⁷. Los apuntes se hacían en el libro de distribuciones, junto a otras apuntaciones, del que se elaboraban dos cada año, uno para la apuntación de enero a julio y otro para la de agosto a diciembre⁵⁸. En este libro se registraba el nombre de los canónigos, racioneros y capellanes asistentes, el nombre del preste y el importe que ganaba cada uno. Por los registros de uno de estos libros de apuntación, el primero del año 1596, sabemos que el lunes 11 de marzo hubo a maitines 4 canturías a 102 mrs (3 r.) y una ración y media, 153 mrs (4,5 r.), entre ellos figuraba la distribución del señor Gomara, que era el presidente, y 23 capellanes, 20 a real (680 mrs) y 3 a 25 mrs (75 mrs), importando todo lo de los capellanes 755 mrs⁵⁹.

Por otra parte, también estaban obligados a asistir a maitines los clerizones, que cumplían el oficio por semanas. Para evitar tardanzas éstos dormían en un aposento que se encontraba en la escuela donde aprendían música⁶⁰. Su asistencia era anotada por el escribano de clerizones en un cuaderno aparte. De manera que después, al comienzo de laudes, iban dos clerizones, uno con el cuaderno y otro con una vela, al presidente de maitines, canónigo, racionero o capellán, para que firmase los maitines. Por este cuaderno, al final de cada tercio del año, de mayo a abril, se

255 r. ⁵⁵ De esto dan cumplida cuenta con frecuencia las Actas. ACT, AC, v.21, fs.71 r y

Tejada y Ramiro (1863) *op. cit.*, p. 250. ⁵⁶ Concilio Provincial de Toledo de 1565-1566 (Sesión III. De Reforma, c.X). J.

⁵⁷ ACT, Fondo Secretaria (FS), Arcayos (copia), v.1, f.76 r.

⁵⁸ Corresponde a la serie catalogada por C. Torroja Menéndez (1977) *Catálogo de Archivo de Obra y Fábrica de la Catedral de Toledo*. Toledo: Instituto Provincial de Investigaciones y Estudios Toledanos, pp. 222-229.

⁵⁹ ACT, Libro primero de distribuciones. Año 1596.

⁶⁰ B. Ortiz (1549) *op. cit.*, p. 219.

hacían las presencias en maitines junto a las del resto de las horas, y se veía lo que cada clerizón había ganado en el refitor⁶¹. En esto se tenía en cuenta los 10 mrs de más que se reconocían al clerizón en las fiestas que había maitines. Esto se solía poner en un papel aparte, que era firmado por el presidente, y cuyo importe pagaba luego el repartidor⁶².

Finalmente, también había dotadas plazas para maitinantes. De estos maitinantes unos ganaban más, que eran los llamados "aumentados", aunque luego mandaría el cabildo que estas plazas se fueran reduciendo hasta ser todas de la misma dotación⁶³.

Los beneficiados no ganaban maitines si cometían alguna falta, llegaban tarde, se ausentaban antes de tiempo o si los maitines se rezaban ya de día⁶⁴. El cabildo podía exigir la restitución si lo consideraba oportuno, como cuando el 14 de noviembre de 1567 mandaba al señor Barriovero que hablase con Padilla, un maitinante, "y le de una fraterna açerca de su rezidumbre y le mande volver los maitines"⁶⁵; o mandar que se pagara a un penado. Esto último ocurrió cuando el 29 de diciembre de 1594, el cabildo mandaba que se diera la distribución de maitines a Francisco López y Primo, que la habían perdido por haberse ido antes de tiempo⁶⁶.

Al principio parece que lo que importaba los maitines y las distribuciones de horas se repartía a los beneficiados en el coro al concluir éstas para asegurar su cumplimiento⁶⁷, con gran inconveniente por el estrépito que se originaba. Para evitar esto, el cabildo decidía en sesión capitular el 28 de junio de 1539 que, a partir de ese día, las distribuciones no se dieran más de una vez al mes, ni en día de fiesta, misa mayor, salvo a prima o a la misa de prima. También ordenaba que el repartidor no recibiese el dinero dentro del coro, mientras que las horas se decían, y que al tiempo que solía fuera a recibirlos a otra parte⁶⁸.

⁶¹ BCT, MS 42-29, f.271 v.

⁶² *Idem*.

⁶³ ACT, FS, Oficio del repartidor del coro de la Santa Iglesia de Toledo, fs.223 r - 223 v.

⁶⁴ ACT, AC, v.6, f.122 r.

⁶⁵ ACT, v.12, f.392 v.

⁶⁶ ACT, AC, v.21, f.185 v.

⁶⁷ Ya constituciones anteriores insisten en que no se dieran antes para evitar el abandono del coro antes de la hora establecida. M.J. Lop Otín (2003) *op. cit.*, p. 82.

⁶⁸ ACT, AC, v.6, f.122 r.

Sobre el asunto se insistirá en otras ocasiones. Al parecer, el día que se pagaban las distribuciones o los maitines los sábados, acudían también los "entrampados" para que les prestase, poniéndose unos sobre las sillas bajas y otros arriba alrededor, ocasionando mucho desorden en el coro. Así, el deán debía insistir al repartidor que no lo hiciese en día de fiesta, ni al tiempo que se decía el Evangelio. En ese momento debía pararse el reparto, avisando de ello al clerizón que llevaba el dinero. En esto se aconsejaba al repartidor tener templanza, lo mismo cuando en el coro hubiese personas de autoridad,

... porque parece mal y de mal ejemplo a los que no están acostumbrados a ver contar dineros diciéndose los oficios divinos y así mismo debe el repartidor cuando cuenta los dineros hacerlo sin ruido por la misma razón de parecer mal aquel ruido de cambiador en la iglesia diciéndose las horas⁶⁹.

Distribuciones de horas

Tras los maitines, los beneficiados volvían de nuevo al coro diariamente para el rezo del resto de las horas canónicas: prima, al amanecer, tercia, sexta y nona, que venía a ser a las tres de la tarde, vísperas, a la puesta de sol, cuando se empezaba a mostrar la estrella que en griego llaman *esperus, stella occidentalis*⁷⁰, y completas, la última de las horas canónicas del día, para las que se repartían entre cierto desorden las candelas entre los beneficiados. Todas estas horas eran retribuidas de nuevo según tasa, conociéndose estas asignaciones como distribuciones de horas.

A lo largo del siglo XVI se producen varios aumentos de tasas. El aumento más interesante se produce como aplicación de lo dispuesto en el Concilio tridentino. Así, en diferentes ocasiones a lo largo de 1567, el cabildo decidía tratar lo que convenía a las distribuciones cotidianas que ganaban los beneficiados en el coro,

... pensando que fuera remedio bastante para remediar la dicha falta que ay en la residencia del choro mandaron que se repartiese en cada una hora a los beneficiados presentes e interesentes en ella todo aquello que en la

⁶⁹ BCLM, Fondo Borbón-Lorenzana, MS 449, f.31 r.

⁷⁰ S. Covarrubias (1611; 1995) op. cit., vox *vísperas*.

tal hora podían ganar todos los señores canónigos y racioneros desta Santa Iglesia⁷¹.

Las nuevas tasas se fijaron en cabildo el 1 de diciembre de 1567, aunque serían revocadas el día 30, para establecerlas dobladas⁷².

Tabla 2: Distribuciones de horas según tasa a finales del siglo XVI

Mrs/hora		Canónigo ⁷³	Racionero
Distribuciones de horas	Prima	24	12
	Tercia	10	5
	Misa	24	12
	Sexta	10	5
	Nona	20	10
	Vísperas	40	20
	Completas	12	6
	TOTAL día:	140	70

El mismo proceder se seguía con la revisión de las retribuciones a capellanes y clerizones⁷⁴.

Para ser apuntados y ganar las distribuciones, los beneficiados debían asistir también al rezo completo de cada una de las horas. Si atendemos a la normativa conciliar, debían acudir antes del fin del salmo primero⁷⁵. En esto, como dijimos, la norma interna era más minuciosa. Por ejemplo, para la hora tercia estaba prescrito que los beneficiados, así canónigos como racioneros y dignidades, tenían como límite para ganar la hora hasta que el sochantre bajara la mano de la cuerda de la campana con la que se hace la señal dentro del coro. Esta señal se hacía al principio del primer salmo de tercia y debía soltar la cuerda cuando el

⁷¹ ACT, AC, v.12, f.356 r.

⁷² *Ibidem*, f.399 r.

⁷³ ACT, OF-909, f.259 r.

⁷⁴ Los capellanes del coro ganaban, en principio, 13 mrs. al día (2 mrs. a prima, 1 mr. a tercia, 3 mrs. a misa, 1 mr. a sexta, 1 mr. a nona, 3 mrs. a vísperas y 2 mrs. a completas). ACT, OF-1178, f.94 v. Posteriormente, pasarían a ganar 16 mrs, según acto capitular de 1550. ACT, AC, v.8, f.164 r.

Por otra parte, los clerizones ganaban 5 blancas por día, que eran 9 reales por cada tercio, 306 mrs. BCT, MS 42-29, f. 560 r.

⁷⁵ Concilio Provincial de Toledo de 1565-1566 (Sesión III. De Reforma, c.X). J. Tejada y Ramiro (1863) *op. cit.*, p. 250.

coro cantaba, a la mitad del segundo salmo. Pasando de este intervalo nadie ganaba la hora, aunque fuese dignidad⁷⁶.

La asistencia de los capellanes era registrada por el escribano de capellanes, que posteriormente debía informar de las asistencias al refitor para que ejecutase el pago. Por su trabajo cobraba un salario de 4.000 mrs del refitor, pagados por tercios⁷⁷.

En el coro, el deán transmitía los avisos y mandamientos asistido de un clerizón, que se colocaba debajo de la escalera por donde el primero subía. Desde su lugar el deán controlaba a los beneficiados tomando unas tablas con sus nombres para penar los inconvenientes. Así, acabadas las horas, las debía enviar con el clerizón al repartidor que las miraba y asentaba las penas que allí hallase señaladas, guardando en su poder las tablas, teniendo el deán cuenta con el repartidor para que la señal que el deán hubiese hecho en las tablas, el repartidor la entendiese⁷⁸.

Por último, las presencias eran vistas por los contadores y asentadas en el libro de cargo y data por orden⁷⁹, posteriormente libro de beneficiados. Después, las distribuciones de las horas las hacía efectivas el repartidor con el dinero que recibía del refitor cada mes, según lo especificado más arriba. En esto había que tener en cuenta que los clerizones recibían su asignación del refitor cada cuatro meses⁸⁰.

A diferencia de otros oficios, la ausencia de los beneficiados al rezo de las horas canónicas no les suponía penalización, ni los presentes ganaban directamente lo que no se repartía de las ausencias, que iba a la mesa del refitor⁸¹.

⁷⁶ ACT, FS, Oficio del repartidor del coro de la Santa Iglesia de Toledo, f.233 r.

⁷⁷ ACT, OF-1178, f.94 v.

⁷⁸ BCLM, Fondo Borbón-Lorenzana, MS 449, f.31 r.

⁷⁹ ACT, OF-1178, f.94 v.

⁸⁰ BCT, MS 42-29, f.560 r.

⁸¹ ACT, AC, v.12, f.394 r. Una ordenación capitular, de 30 de septiembre de 1477, por la que "e a los que las perdieren e no ganaren quedasen al refitor para que no sea gravado el dicho refitor, e aunque tase de cargo que ninguno no lleve la parte de otro como de antes se fasia que se repartan cada día IIII a pocos o muchos los que estaban presentes". M.J. Lop Otín (2003) *op. cit.*, p. 517.

Otras distribuciones

Junto a las distribuciones de horas, el repartidor hacía y pagaba otras distribuciones cada mes, que correspondía al reparto de los aniversarios y dotaciones conocidos como de *Bolsa*⁸². Es posible que éstos fueran los aniversarios y fiestas que se señalaban en el calendario litúrgico como de distribución, cuya dotación se repartía por la asistencia concreta al oficio, entre ellas las misas de prima de aniversario cuya dotación iba a distribución.

Lo que era distribución se repartía entre los asistentes, diciendo que se pagaba y distribuía teniendo en cuenta que el canónigo llevaba el doble y el racionero la mitad, lo mismo que el canónigo que no era ordenado *in sacris*, es decir, haber recibido las tres órdenes mayores de presbítero, diácono y subdiácono⁸³. Mientras, el racionero que no era ordenado *in sacris* ganaba la mitad del racionero (ver Tabla 3).

Tabla 3: Criterio de reparto para fiestas y aniversarios de distribución

Por ración	Canónigo ordenado <i>in sacris</i>	Canónigo no ordenado <i>in sacris</i>	Racionero ordenado <i>in sacris</i>	Racionero no ordenado <i>in sacris</i>
Distribuciones en fiestas y aniversarios	Ración doble	Media ración	Media ración	Mitad de media ración

En las distribuciones, la dotación se repartía en cada uno de los puntos de la celebración. En las fiestas, los puntos solían ser vísperas, misa y procesión. Así, contando las asistencias por raciones en cada uno de los puntos y dividiendo la dotación en cada uno de los puntos por las raciones, se veían lo que valía la ración, haciéndose en consecuencia la distribución. Esto era lo común, salvo que existiese alguna causa que diera lugar a cambiar algún aspecto de este procedimiento. Podía ocurrir que durante la celebración de las fiestas hubiese entredicho, es decir, se hubiese impuesto censura eclesiástica, como consecuencia de rebeldía a

⁸² Posiblemente relacionado con el oficio de bolsero, nombre con el que se designaba también al distribuidor, por llevar la bolsa en la que se repartía el dinero de las distribuciones. En Cartagena aparece el Bolsero en 1583, dedicado a gestionar lo que se daba para misas de difuntos. F. Martínez Gil (2000) *Muerte y sociedad en la España de los Austrias*. Cuenca: Universidad de Castilla-La Mancha, p. 465.

⁸³ M.J. Lop Otín (2003) *op. cit.*, p. 193.

los mandatos de la Iglesia, prohibiéndose, durante un tiempo, la entrada en ella, la celebración de los oficios divinos, la administración y recepción de algunos sacramentos y de la sepultura eclesiástica. En tal caso, si se hubiese declarado entredicho, no se celebrarían las procesiones de las fiestas que durante este tiempo ocurriesen. En consecuencia, si hubiese dotación a las procesiones, el cabildo mandaba que ésta se distribuyese en la misa de la fiesta, junto con la propia dotación de la misa si la hubiese⁸⁴.

Eran de distribución algunos aniversarios, cuya dotación se solía repartir en dos puntos, el de vigilia y el de misa. Es posible que previamente a la repartición se apartasen ciertos importes para pagar los servicios de ciertos oficiales (pertiguero, campanero, etc.) y a los pobres, a lo mejor teniendo en cuenta la voluntad del fundador. Todas estas cuestiones quedaban especificadas junto al importe de la dotación.

Así, por hacer mención a alguna de estas dotaciones, entre las 21 misas de prima previstas para el mes de diciembre, figuraban 4 aniversarios de distribución. Uno de éstos era el que se debía decir el 4 de diciembre de don Vasco Ramírez de Ribera, obispo de Coria. Para este aniversario se gastaban 16 cirios y debía decirse un responso en la capilla de la Descensión de Nuestra Señora. La dotación de 3.000 mrs se repartía entre los diferentes puntos del aniversario, para la vigilia, 1.000 mrs; y para la misa, 2.000 mrs⁸⁵.

Los clerizones que estaban llamados a asistir a los aniversarios de campanas y fiestas de dotaciones recibían también su asignación del refitor en función a la presencia que anotaba el escribano. Éste, a sueldo del refitor, además de cuidar de estos muchachos, se encargaba de cobrar del refitor, a través del repartidor, el dinero de estas dotaciones dándose la correspondiente carta de pago, que figuraba al final del libro segundo de distribuciones de cada año⁸⁶. Este dinero era distribuido entre los clerizones presentes y los excusados⁸⁷.

Las dotaciones de estas distribuciones que tratamos se juntaban y pagaban con las distribuciones de las horas cotidianas de 28 a 28 días, entregándolas el repartidor en la antesala del cabildo a los cuatro

⁸⁴ BCT, MS 42-29, f.271 v.

⁸⁵ *Ibidem*, f.457 v.

⁸⁶ *Ibidem*, f.561 r.

⁸⁷ *Ibidem*, f.560 r.

días del mes siguiente, no siendo fiesta de guardar ni días de procesión de capas de seda⁸⁸, en los que se lucían las capas, dos, cuatro o seis dependiendo de la relevancia de la fiesta, para adornar la ceremonia litúrgica.

Lo que correspondía por meses al repartidor, al pertiguero y a los capellanes, campanero, canónigos extravagantes por lo de los aniversarios, así como a sacristanes y lectores se anotaba en el libro de distribuciones, en la cuenta de cada uno. Junto a esta información, el beneficiado en el momento de recibir el importe firmaba el correspondiente recibi⁸⁹. También se anotaban aquí las dotaciones para pobres procedentes de aniversarios⁹⁰.

4. ASIGNACIONES POR SEMANAS

Eran los presbiterados los que se encargaban de decir las misas, no antes de la aurora⁹¹. En la catedral se decían un gran número de misas en el coro y en las diferentes capillas, celebrándose, por su número, varias a la vez⁹². A diario, después del rezo de la hora prima, se decía la misa de prima o de Nuestra Señora, la misa de mayor, después de tercia; y las misas menores. En principio, anualmente era obligado decir 245 misas de prima, 197 de mayor y 111 de menor⁹³. Así, contando con el calendario que llevaba el repartidor, se sabían los días que quedaban desocupados para cumplir las memorias de difuntos⁹⁴.

Para garantizar que se cumpliera con el servicio previsto en el calendario litúrgico, el cabildo distribuía por turnos las responsabilidades en el servicio de las misas entre los beneficiados, que desempeñaban éste de acuerdo a su orden (presbíteros para decir la misa, diáconos para

⁸⁸ *Ibidem*, f.271 v.

⁸⁹ Libro segundo de distribuciones de 1595.

⁹⁰ *Idem*.

⁹¹ Así se recoge en el Concilio de Toledo de 1582 (s.III, XLII). J. Tejada y Ramiro (1863) *op. cit.*, p. 474.

⁹² A pesar de no ser preceptivo, pues se estorbaba el rezo, esto no regía para las catedrales: "lo que debe entenderse con excepción de las catedrales, en las que suelen celebrarse muchas misas a la vez; pues de otro modo no habría tiempo para todas." (Concilio Provincial de Sevilla, 1512, d.XIII). J. Tejada y Ramiro (1863) *op. cit.*, p. 81.

⁹³ BCT, MS 42-29, fs.458 v - 459 r.

⁹⁴ ACT, FS, Arcayos (copia), v.2, f.610 r.

proclamar el Evangelio y subdiáconos para leer la Epístola). Estos turnos eran de periodicidad semanal, como ya se hacía desde antiguo, comenzando a vísperas del sábado⁹⁵. A esta disposición del servicio por semanas se refieren también los primeros concilios, mandando que los clérigos diocesanos se alternen por semanas, reuniéndose el sábado a vísperas para celebrar juntos el día del Señor (Concilio de Tarragona, 516, c.7)⁹⁶.

Aquí hablamos de turnos para las semanas de misa mayor, semanas del evangelio y semanas de la epístola. Los encargados de atenderlas eran escritos en tablas para evitar cualquier descuido. No obstante, el turno podía alterarse por ejemplo cuando decía la misa el deán, que podía tomar al diácono y subdiácono que quería aquel día, quitando a los semaneros⁹⁷.

Por otro lado, también se organizaba por semanas la canturía y el presidir de los oficios menores, *semanas de minora officia*.

El cabildo debía garantizar que el servicio de la semana se cumpliera con la mayor corrección, sobre todo cuando el semanero lo desempeñaba por primera vez. Para ello, mandaba que el maestro de ceremonias examinase a los semaneros de preste, diáconos y capellán de minora officia, la primera vez que quisieren hacer semana, instruyéndoles en lo que debían hacer antes de que la tomasen⁹⁸.

Cada uno de los beneficiados cumplía su papel en el servicio litúrgico. Así, atentos a la constitución 4, que trataba el oficio del altar, los canónigos debían decir las semanas de misa y los racioneros actuar de diáconos. No obstante, los racioneros podían proponer a los de su mismo rango o a los canónigos para que en caso de falta, ésta pudiera ser cubierta por un capellán que atendería el oficio y, en ese caso, eso sí, ganaría la distribución prevista para este ministerio⁹⁹.

Los beneficiados recibían su retribución por semana asignada y cumplida. Así, cuando el beneficiado no cumplía con su obligación, siendo llamado a cumplir la semana de su propiedad, *de proprio*, no sólo se le retiraba su asignación, sino que se le imponía una pena. El cabildo

⁹⁵ El servicio en el altar por grupos en turnos semanales desde el sábado en 1 Crónicas, 24:19. 2 Crónicas, 23:8 y Lucas, 1:8-11.

⁹⁶ J. Vives (1963) *op. cit.*, p. 36.

⁹⁷ BCLM, Fondo Borbón-Lorenzana, MS 449, f.24 v.

⁹⁸ ACT, FS, Arcayos (copia), v.1, f.232 v.

⁹⁹ BCT, MS 42-29, f.122 r.

solía asegurarse este cobro reteniendo al ausente la pena a cuenta de sus asignaciones, de lo que queda constancia en los libros de cuentas.

La pena corría por cuenta del ausente, si su ausencia carecía de justificación, era no excusado. Sin embargo, cuando el ausente fuese excusado, porque fuese viejo, estuviese enfermo o fuese oficial del cabildo, la pena corría por cuenta del refitor, según consta en un mandamiento del cabildo de 22 de octubre de 1572¹⁰⁰. Finalmente, la pena la ganaba el que le había sustituido. Así, el sustituto recibía lo que dejaba de ganar el sustituido más la pena impuesta a este último. Este procedimiento garantizaba el acatamiento de los servicios obligatorios y necesarios de responsabilidad directa de los semaneros, sobre cuya presencia mostró Cisneros especial interés¹⁰¹.

En uno u otro caso, es decir, si la falta estaba justificada o no, para evitar que el servicio en la semana quedara desatendido, el propio, al que correspondía el servicio, era sustituido por el que le seguía en el turno. Esto de acuerdo a un ordenamiento capitular de 8 de octubre de 1494, en que las *semanas de gracia* que hacía un ministro a otro, preste, diácono o subdiácono, en las semanas de misa, evangelio y epístola, quedaban suprimidas; y si el propio no la podía hacer, éste se la debía pasar al de turno al que venía tras él¹⁰². Con ello, además de ordenarse el servicio, es posible que se intentara evitar cualquier desarreglo y artimaña para atender intereses económicos en la sustitución. Además, se prohibía a cualquier canónigo, racionero o capellán hacer la semana de turno, si antes no hubiese hecho la de propio¹⁰³.

Todas las incidencias de las semanas (la ausencia del propio, la razón de ésta, el nombre del sustituto, la pena y lo que ganaba el de turno) se anotaban en el libro de distribuciones.

¹⁰⁰ BCT, MS 42-29, f.20 r.

¹⁰¹ El arzobispo mostraba su parecer sobre que los dos canónigos de semaneros de las misas de prima y de terciá, y los dos diáconos y dos subdiáconos, estuviesen en la Iglesia la semana en que celebraban en el altar. J. Meseguer Fernández (1973) "Cartas inéditas del Cardenal Cisneros al Cabildo de la Catedral Primada", *Anales Toledanos*, 8, p. 19.

¹⁰² M.J. Lop Otín (2003) *op. cit.*, p. 261.

¹⁰³ ACT, FS, Arcayos (copia), v.1, f.232 v.

Semanas de misa mayor

Correspondían a un canónigo, que comenzaba la semana en las vísperas del sábado¹⁰⁴, acudiendo puntualmente, pues en caso contrario era penado. Así se reconoce en un acto capitular de 2 de marzo de 1576, estableciéndose una pena de 3 reales por cada vez que no asistiese, dándosele de menos en la distribución. Entonces, la semana la comenzaba otro canónigo, a quien se le daba un real, excepto si el semanero lo hubiese encomendado a otro canónigo. En tal caso, el canónigo que aceptaba la semana era penado en tres reales, que se le quitaban de las distribuciones cotidianas, y no el semanero¹⁰⁵.

El altar mayor era el punto principal de culto a Dios. Por la dignidad y deferencia debida a éste, no se le concedía a ninguno ofrecer sacrificios en él, excepto a los prelados o cuando ellos no celebraban a los canónigos de Toledo¹⁰⁶.

Al tiempo que se decía la misa en el altar mayor, el resto de los beneficiados la seguían desde el coro de los beneficiados. Esto resultaba a veces un inconveniente, teniendo en cuenta que la gente ocupaba el espacio entre ambos con el consiguiente estrépito. Esto unido, en ocasiones, a la falta de voz del que celebraba en el altar mayor, impedía que los beneficiados contestaran a tiempo al preste. Por ello, en las Constituciones de 1539, se mandaba a uno de los dos socapiscoles, que no fuese semanero, tuviera cuidado de estar en la reja detrás del altar de prima para responder a tono, bajo pena de perder las horas del día, que ejecutaba el deán o presidente. Además, cuando fuese un día señalado o hubiese en la iglesia mucho concurso de gente, las Constituciones mandaban que hubiese en el altar mayor una campanilla con que se hiciese la señal para que los beneficiados respondiesen desde el coro¹⁰⁷.

Al canónigo semanero de misa mayor se le asignaban 480 mrs. También decía que ganaba media libra de cera por semana que cumpliera¹⁰⁸, parece que en el año 1500 venían a ser cinco velas cada

¹⁰⁴ BCT, MS 42-29, f.50 r.

¹⁰⁵ ACT, FS, Arcayos (copia), v.1, f.60 v.

¹⁰⁶ B. Ortiz (1549) *op. cit.*, p. 175.

¹⁰⁷ ACT, FS, Constituciones del Cabildo dadas por el Cardenal Tavera (28/6/1539), c.9.

¹⁰⁸ ACT, OF-909, f.260 r.

semana, que hacía efectivas el receptor de la Obra¹⁰⁹, el oficial que gestionaba las rentas de este organismo.

Tabla 4: Asignaciones y pena de la semana de misa mayor según tasa a finales del siglo XVI

Semanas de misa mayor (mrs/semana)	Propio	Pena	Turno
Canónigo	480	480	960

La pena por incurrir en incumplimiento era de 480 mrs. Así, el de turno que hacía la semana del propio recibía, por tanto, los 480 mrs más la pena impuesta al ausente, es decir, 960 mrs (ver Tabla 4). De esta manera, tomando el segundo libro de distribuciones de 1595, en las semanas de misa mayor, el domingo 19 de noviembre fue la semana del doctor Castro y la hizo Espinosa, quitándosele al propio 480 mrs y cobrando el sustituto 960 mrs¹¹⁰.

El canónigo que cumplía con la semana de misa mayor debía decir a la semana siguiente la misa de prima¹¹¹. Esta misa de prima o de Nuestra Señora se decía dentro del coro de los canónigos todos los días después de la hora prima. En estas misas de prima, el cabildo estaba obligado a celebrar algunas misas por las ánimas de difuntos. Éstas llegaron a ser tantas que el cabildo se vería forzado a pedir su reducción ante la imposibilidad de satisfacerlas, lo que se concedió por Bula papal de 7 de abril de 1543¹¹².

Cada día se debían decir todas las misas de prima que el partidor mandase decir, según la costumbre y el calendario¹¹³. No se decían misas de prima los días de las solemnidades en que estaba prohibido ofrecer públicamente a Dios los oficios particulares porque el pueblo no prescindiera de oír los sermones que se predicaban en los días festivos señalados¹¹⁴. Al parecer cada año había obligación de decir 245 misas de

¹⁰⁹ ACT, OF-1175, f.1 r.

¹¹⁰ ACT, Libro segundo de distribuciones 1595.

¹¹¹ ACT, OF-909, f.260 r.

¹¹² BCT, MS 42-29, fs.464 r - v.

¹¹³ ACT, OF-1178, f.164 v.

¹¹⁴ B. Ortiz (1549) *op. cit.*, p. 178.

prima de Nuestra Señora y votivas de santos y de réquiem¹¹⁵. Sin embargo, había que tener en cuenta que en los 52 domingos o dominicas, 81 fiestas de guardar, en los 4 días de Cuaresma y 3 días de la vigilia de la Ascensión, San Pedro y San Pablo y la Asunción, no había misa de prima¹¹⁶. Es decir, 140 días que no podía haber misa de prima, pudiendo sólo decirse esta misa en 225 días, con lo que sobraban 20 misas de prima.

Tampoco había misa de prima los días que había entierro de canónigos y racioneros, si era por la mañana. Si el entierro era por la tarde, el día que se dijera la misa del entierro no había misa de prima, sino que se decía prima, a continuación tercia y misa de día, sexta y nona, si se dijese por la mañana, y luego la misa mayor de réquiem del entierro¹¹⁷. Lo mismo se guardaba en las honras de novenarios y cabos de año de canónigos y racioneros y en honras de pontífices, arzobispos, reyes y reinas y las demás personas reales¹¹⁸.

Por cada misa de prima, según acto capitular de 22 de octubre de 1572, recibiría el canónigo, que antes recibía 2 reales, 4 reales (136 mrs); al racionero de Evangelio, al que se le daba medio real, un real; y al racionero de la Epístola, de un cuartillo, pasó a ganar medio real¹¹⁹. Con esto, el cabildo aumentaba al doble las remuneraciones, comportamiento nada extraño por otra parte,

... y porque atiende el merito que tienen con Dios Nuestro Señor los que sirvieren su Santa Iglesia en el dicho oficio y ministros del Altar se animen más al trabajo con la remuneración ordenaron que se doble el estipendio de lo de hasta aquí a los ministros del Altar¹²⁰.

La semana valía al semanero propio 34 reales y 24 mrs (1.180 mrs).

Si el canónigo al que correspondía no decía la semana propia, ésta le correspondía decirla al de turno, que ganaba entonces lo mismo que el propio más 960 mrs, que era el importe de la pena. Por lo tanto, montaba todo lo que se le daba al de turno 62 reales y 32 mrs, es decir,

¹¹⁵ BCT, MS 42-29, fs.458 v - 459 r.

¹¹⁶ BCT, MS 42-29, f.458 v.

¹¹⁷ *Idem.*

¹¹⁸ *Idem.*

¹¹⁹ ACT, AC, v.15, f.329 r.

¹²⁰ *Idem.*

2.140 mrs¹²¹ (ver Tabla 5). También se penaba al diácono con 452 mrs y al subdiácono con 470 mrs (ver Tabla 6).

Tabla 5: Asignaciones de semana a finales del siglo XVI

Mrs/semana	Canónigo	Diácono	Subdiácono
Semana de Prima	Propio: 1.180 ¹²² Turno: 2.140	850 ¹²³	617

Tabla 6: Penas de semana según tasa a finales del siglo XVI

Mrs/semana	Canónigo	Diácono	Subdiácono
Penas	960	452	470

El cabildo, como en el resto de los oficios, ponía gran celo en asegurar que las misas se dijese del modo y a las horas prescritas, aunque en ocasiones se producían algunos contratiempos que lo impedían. Esto parece que ocurriría, por ejemplo, el sábado 19 de octubre de 1596, cuando la misa de prima se dijo después de tercia y no acabada la prima como correspondía. La razón al parecer había sido que el canónigo Pedro de Castro, al que correspondía decirla, se había ido de la ciudad, teniendo que decirla otro canónigo. El cabildo en este caso decidía penarle con dos ducados¹²⁴ (750 mrs).

Aunque las misas de prima y mayor debían decirlas los canónigos, a veces, se encargaba a los racioneros. Éstos, como no podían celebrar en el altar mayor o en el de prima, según lo establecen las constituciones, se les acostumbraba a poner un altar portátil, desde donde decían las misas. Estas sustituciones ocasionaron en más de una ocasión el enfado de los racioneros, alegando no estar obligados y que esto correspondía a los canónigos¹²⁵.

Fuera del coro se decían las conocidas como *misas de mayor y de menor de afuera*. Esto puede ser que estuviera en relación

¹²¹ ACT, OF-909, f.260 r.

¹²² Antes eran 590 mrs. BCT, MS 42-29, f.20 r.

¹²³ Antes eran 425 mrs. ACT, FS, Arcayos (copia) v.1, f.59 r.

¹²⁴ BCT, MS 42-29, f.46 v.

¹²⁵ ACT, X.10.A.3.5, ap.12.

con la importancia del altar donde se decían. Las misas mayores o misas mayores de afuera, que al parecer se llamaban así porque éstas antes se cumplían en el altar mayor¹²⁶, se decían en la capilla de San Ildefonso y en otras capillas señaladas¹²⁷. Parece que las solían decir los racioneros, mandándose al deán que fuese a la misa del cabildo que se decía en la capilla de San Ildefonso cada día, alguna vez para visitar o inspeccionar el recaudo y el orden con que se decían¹²⁸.

Por otra parte, las misas de menor eran las que se decían en la capilla de San Juan Bautista y en otras capillas¹²⁹ y solían decir las los capellanes.

Semanas del Evangelio

La proclamación del Evangelio también se hacía por turnos semanales entre los diáconos, generalmente racioneros. Las incidencias (asignación, incumplimiento, pena, turno, etc.) se anotaban en el libro de distribuciones.

Por cumplir la semana ganaba el diácono 226 mrs, penándolo en caso de incumplimiento con el doble si no estuviese excusado. Si el diácono estaba excusado la pena se sacaba del refitor. La pena era lo que ganaba el que le sustituía por turno. Así, el de turno ganaba lo del propio doblado (Ver Tabla 7).

Tabla 7: Propio, pena y turno de semana del Evangelio según tasa

Semana del Evangelio (mrs/semana)	Propio	Pena	Turno
Diácono	226	226	452

De esta manera, por ejemplo, el domingo 8 de julio de 1584 era la semana de Alcibar, pero la hizo el señor Ullauri, sacándose 452 mrs del refitor "porque el propio esta excusado"¹³⁰.

¹²⁶ ACT, FS, Oficio del repartidor del coro de la Santa Iglesia de Toledo, f.589 r.

¹²⁷ BCT, MS 42-29, f.459 r.

¹²⁸ BCLM, Fondo Borbón-Lorenzana, MS 449, f.29 r.

¹²⁹ BCT, MS 42-29, f.459 r.

Semanas de la Epístola

La lectura de la Epístola por semanas la debía hacer un subdiácono o clérigo ordenado de Epístola. Según los libros de distribuciones, venía a cobrar por semana cumplida 235 mrs, ganando el de turno, una vez más, el importe doblado. Éste se le retenía al propio como pena, si no estaba excusado. Por el contrario, se quitaba del refitor, si el propio estaba excusado (Ver Tabla 8).

Tabla 8: Propio, pena y turno de semana de la Epístola según tasa a finales del siglo XVI

Semanas de Epístola (mrs/semana)	Propio	Pena	Turno
Subdiácono	235	235	470

En virtud a esto último, por ejemplo, el domingo 2 de julio de 1595, que era la semana de Miguel González, la hizo don Pedro "ouo de haver a se le de quitar de el refitor 470"¹³¹. Mientras, la semana del domingo 10 de mayo de 1598 era la semana del claustrero Juan Rodríguez, pero la hizo Antonio Sancho, quitándose el importe de la pena del refitor "porque es oficial"¹³² y, por tanto, estaba excusado.

Semanas de minora oficia

Se referían a las horas menores prima, tercia, sexta, nona y completas¹³³ y correspondía atenderlas a los capellanes del coro y a los de la greda. Estos últimos obtenían sus rentas aparte de una dotación hecha por don Gutiérrez Gómez en el siglo XIV sobre rentas de las carnicerías de Toledo y de la greda¹³⁴.

Para atender los servicios menores, el cabildo debía asegurarse de que a quienes correspondiese la semana fueran los más diestros. Para ello, los capellanes debían pasar un examen ante los

¹³⁰ ACT, Libro segundo de distribuciones 1584.

¹³¹ ACT, Libro segundo de distribuciones 1595.

¹³² ACT, Libro primero de distribuciones 1598.

¹³³ ACT, OF-1175, f.1 r.

¹³⁴ M.J. Lop Otín (2003) *op. cit.*, p. 180.

canónigos, que debían elegir a los que tuvieran suficiencia de voz y habilidad para hacer este oficio en el coro. Así, se ponían por memoria a los que eran más hábiles para que entre ellos dijese las semanas por propiedad y turno, como se hacía en semanas de misa mayor¹³⁵, advirtiéndose de que no se hiciese falta, pues ésta sería muy notable, al hacerse estos oficios en público en el coro.

El oficio era intransferible, salvo justo impedimento¹³⁶ y con el permiso del deán o del que fuese presidente del coro. En caso de justo impedimento, podía encomendar un capellán a otro de los examinados con la correspondiente licencia. Eso sí, no podían dividirse el salario, ni la candela "ni fazer otro pacto ni conversación, y si lo fiziese incurran en pena de quinze días irremisibles"¹³⁷.

El oficio debía realizarse completo, por eso correspondía al deán advertir a los capellanes que decían el oficio de menor, que quien tomase la semana debía servirla. Pues era frecuente que empezara uno prima y acabarla otro, y otro terciada y así sucesivamente, por lo "que es incidencia de lo que se debe a esta Santa Iglesia"¹³⁸.

Por cada una de las semanas de oficios menores, los capellanes presentes y ausentes debían pagar al refitor un importe acordado por semana¹³⁹, que debía cargarse al refitolero para que lo cobrara, "... por las quales semanas e por cada una dellas los dichos capellanes presentes e ausentes han de pagar al dicho refitor cincuenta mrs por quanto el dicho partidor los paga a cada uno...". Luego, el partidor se encargaba de pagar a cada uno de los presentes que hacía la semana por propio o por turno¹⁴⁰.

Además, como los capellanes de la greda no llevaban renta en el refitor, sino alguno que cobraba cierta limosna por misa, el refitolero debía cobrar lo que correspondía de estas semanas y de las de canturía de su mayordomo. Esto explica que se dijese que el refitolero "a de cobrar

¹³⁵ ACT, v.6, f.211 v.

¹³⁶ *Idem*.

¹³⁷ ACT, v.6, f.212 v.

¹³⁸ BCLM, Fondo Borbón-Lorenzana, MS 449, f.31 v.

¹³⁹ A principios del siglo XVI el importe por semana era de 50 mrs. Así, se le debían cargar al dicho refitolero para que lo cobrara 2.600 mrs de 52 semanas. ACT, OF-1175, f.1 r y OF-1178, f.1 v.

¹⁴⁰ ACT, OF-1175, f.1 r.

las dichas semanas de canturía e minora oficia que los cupiere en el dicho año de su mayordomo porque tiene su renta por sy aparte"¹⁴¹.

La pena para el capellán no excusado que no cumplierse la semana era de 100 mrs, según mandato del cabildo de 5 de septiembre de 1561, que cobraba el que hacía la sustitución¹⁴².

Tabla 9: Propio, pena y turno de semana de minora oficia según tasa

Semanas de minora oficia (mrs/semana)	Propio	Pena	Turno
Capellán	50	50	100

De todo lo que correspondía a estas semanas se llevaba apuntación. Precisamente, en un acto capitular de 8 de noviembre de 1549 se acordaba que se hiciese un libro de minora oficia en función a lo que conviniesen el canónigo Diego López de Ayala y el secretario del cabildo¹⁴³.

A finales del siglo XVI, las asistencias a las semanas de minora oficia se registraban en el libro de distribuciones. En el segundo libro de distribuciones de 1576 el "domingo XXI de octubre fue la semana de Machuca hizola Villanueva". Por la semana se pagaban 100 mrs, que, según señala el apunte, haría efectivos el refitor¹⁴⁴. También, el 4 de enero era la semana de Pedro Gallego, pero la haría Fuentes, que así la firmó en el libro con su nombre por 100 mrs¹⁴⁵. Sin embargo, la del domingo 8 de junio era la semana de Pedro de Torres, pero la hizo Juan Martínez, que así lo firmó, tomándose el importe del refitor¹⁴⁶ porque estaría excusado.

¹⁴¹ *Idem.*

¹⁴² BCT, MS 42-29, f.18 v. ACT, AC, v.11, f.282 v.

¹⁴³ ACT, AC, v.8, f.144 v.

¹⁴⁴ ACT, Libro segundo de distribuciones de 1576.

¹⁴⁵ ACT, Libro primero de distribuciones 1598.

¹⁴⁶ *Idem.*

Semanas de canturía

También semanalmente, el sochantre o capiscol designaba a los canónigos, racioneros y capellanes que harían el servicio de los cantos¹⁴⁷. Es posible que este fuera el servicio que se refiere como semanas de canturía, en el que el llamado a cumplirlo tomaba la capa en esta semana.

Según las referencias de los libros de cuentas y apuntación, la semana de canturía estaba dotada con 40 mrs, que se asignaba al llamado a servirlo esa semana¹⁴⁸, posiblemente sus funciones eran las de presidir la canturía.

El tomar de las capas en las semanas de canturía se encomendaba a todas las personas sirvientes y señores de la Iglesia, dignidades, canónigos, racioneros y capellanes del coro y de la greda¹⁴⁹. Todos ellos, tanto los presentes como los ausentes, debían pagar los 40 mrs al refitor

... por cada semana a de pagar cada uno dellos cuarenta mrs al refitor porque el partidor paga la capa al que la toma por la canturía tres blancas por tanto se ha de pagar al refitor en este dicho año cincuenta e dos semanas que son los mill e ochenta mrs que el dicho refitolero ha de cobrar de los dichos señores presentes e ausentes¹⁵⁰.

Con estos importes no se dotaban, sin embargo, las capas que se tomaban en las fiestas¹⁵¹. Estas capas las pagaba el repartidor¹⁵².

Sobre el tomar la semana de canturía existían ciertas disposiciones. Así, por ejemplo, si en la semana de un coro hubiese canónigo y racionero de posesión, se ponía al canónigo en la canturía y no al racionero. No obstante, el racionero podía subir al coro de posesión y lo mismo si hubiere capellán también de posesión¹⁵³.

¹⁴⁷ M.J. Lop Otín (2003) *op. cit.*, p. 162.

¹⁴⁸ Libro de distribuciones de horas de 1577.

¹⁴⁹ ACT, OF-1175, f.1 r.

¹⁵⁰ *Idem.*

¹⁵¹ *Idem.*

¹⁵² *Idem.*

¹⁵³ ACT, FS, Oficio del repartidor del coro de la Santa Iglesia de Toledo, f.334 v.

Los capellanes que fueran semaneros de canturía no podían tomar capa en fiestas de cuatro o seis capas¹⁵⁴, ni en vísperas, ni en misa, ni en aniversario solemne, ni enterramiento, ni en novenario y cabo de año, según el mandamiento del cabildo de 15 de junio de 1537¹⁵⁵. No obstante, si el capellán quisiese y fuese hábil, podía tomar capas a las primeras y segundas vísperas de las fiestas de cuatro o seis capas, excepto de las primeras vísperas que fueren de las fiestas de capas mayores de dignidades. También podía tomar capa en las fiestas de dos capas a la misa mayor y en todas las misas de prima, que se oficiasen con dos capas, en el nocturno y misa de finados, que fuere *cum invitatorio* aunque fuera de aniversario, mortuorio o cabo de año. Podía también officiar los maitines en todos los días de su semana, excepto en los días principales. En las misas mayores de seis o cuatro capas no podían tomar capa todas las veces que el socapiscol tomase capa.

5. ASIGNACIONES POR TERCIOS

Tercios del refitor o caridades

Los tercios o caridades remuneraban la residencia del trimestre de los canónigos y racioneros. Por tanto, la ganancia se vinculaba a la asistencia de éstos a determinados oficios cada día a lo largo de cada trimestre, marcados en el calendario del repartidor como de caridad, no de distribución, y podían ser misas de prima, misas de mayor¹⁵⁶ o misas de menor. Así, entonces, hablaríamos de misa de prima y de misas de mayor o menor cuya dotación iba al tercio. Por ejemplo, el día primero de enero, día de la Circuncisión, quedaba marcado en el calendario como de caridad, contando la caridad del día con procesión entera y misa¹⁵⁷.

A los oficios de estos días de caridad se les asignaba un importe específico, que procedía de lo que dejaban:

... los difuntos para dottaçiones de fiestas y aniversarios
que por sus animas se dizen dexando uno quatro o seis

¹⁵⁴ Las fiestas se calificaban de dos, cuatro o seis capas, tomando el nombre del número de celebrantes que las presidían. Las de 6 capas eran las más solemnes. M.J. Lop Otín (2003) *op. cit.*, p. 110.

¹⁵⁵ BCT, MS 42-29, f.9 r.

¹⁵⁶ ACT, OF-909, f.257 r.

¹⁵⁷ BCT, MS 42-29, f.50 r.

mill mrs o mas o menos para que se dixesen una misa o ofiçio y que se distribuyese la tal dotación entre los canonigos y raçoneros presentes e yntersentes a el dicho ofiço estas son las missas que dizen de prima¹⁵⁸.

La dotación de cada cosa figuraba también en el calendario del repartidor. De este calendario, cada día, se sabía lo que era de caridad, que computaban para ganar los tercios, y su correspondiente dotación. Esta información se pasaba al libro donde se hacía relación de las asistencias de los canónigos y racioneros. En uno de estos libros, denominado *libro de horas*, se anotaba que el 16 de enero de 1593 era de caridad la misa de prima o de Nuestra Señora que fue por don Gómez con 600 mrs de dotación, la misa de mayor por el arzobispo don Pedro de Luna con 800 mrs de dotación y las misas de menores por doña Inés con 200 mrs. En total, hubo de caridad ese día 1.600 mrs¹⁵⁹.

El canónigo que ganaba todos los días enteros sin perder ninguno, estando a la misa de prima y misa mayor o a otra hora mayor, ganaba 75.000 mrs cada año y si faltaba algunos días le quitaban por ello según los días¹⁶⁰.

En la misa de prima no había distribución sino caridad, salvo si fuese dotada como aniversarios de campanas y otros que llamaban "sordos". Así, debían asistir a misa de prima completa los beneficiados que aspiraban a ganar la caridad, teniendo de margen hasta el final de la Epístola, salvo si hubiese asistido a la hora antecedente entonces tenía como margen acabando los *kiries*, que se decían como invocación a Dios antes de la misa, tras el *introito*. Luego debía asistir a misa completa y su responso o los respuestas que se decían por el *ambitu* de la iglesia¹⁶¹. Para esta misa no se solía dar licencia, según confirma un acto capitular de 19 de septiembre de 1588¹⁶².

¹⁵⁸ ACT, OF-909, f.257 r. Pudiera ser que en este último caso, el término caridades estuviese así relacionado con cierta refacción que se daba de pan, vino y queso en los entierros y honras de difuntos (Covarrubias 1611). Además adquiere justificación en el Libro de Tobías, cuando éste exhorta al hijo a ofrendar la tumba del justo con pan y vino (Martínez Gil 2000: 431).

¹⁵⁹ ACT, Libro de horas de 1593.

¹⁶⁰ ACT, OF-909, f.257 r.

¹⁶¹ ACT, FS, Oficio del repartidor del coro de la Santa Iglesia de Toledo, f. 226 r.

¹⁶² *Idem*.

En las misas de mayor que eran de caridad se exigía estar igual que para la misa de prima antes del final de la Epístola o de los *kiries*, salvo si hubiese salido con licencia¹⁶³.

El ganar las caridades completas suponía en cada tercio del refitorio para un canónigo 25.000 mrs y para un racionero 12.500 mrs¹⁶⁴ (ver Tabla 10), pagándose la mitad a los no ordenados. No obstante, antes parece que era menor cantidad, pues los importes que se citan fueron como consecuencia de un aumento aprobado por el cabildo el lunes 5 de abril de 1557. Años después, cuando se hace el aumento de las distribuciones en 1567, a las que nos referimos más arriba, el cabildo decidía que no se subieran los tercios¹⁶⁵.

Tabla 10: Asignaciones de Tercios o caridades

Mrs/tercio	Canónigo	Racionero
Caridades	25.000 mrs	12.500 mrs

Los tercios se cobraban cada cuatro meses y eran conocidos como tercio de abril, tercio de agosto y tercio de diciembre. De este último tercio parece que se quitaba una parte para cumplir lo que se reconocía a los canónigos por asistir a la elección de los oficios, en concreto, la diferencia entre 1.455 y 1.760 mrs¹⁶⁶.

El que más residía a lo largo de cada trimestre a los oficios de caridad era el que más ganaba. No obstante, en estas dotaciones se introdujo que hubiese días de ausencia permitidos. Es decir, era posible ganar la residencia completa con cierto margen de ausencias que se concedían con licencia del cabildo¹⁶⁷. A estos días concedidos de margen se les denominaba *días de recreación*. Al parecer, esta costumbre se fue introduciendo con el paso de los años, y en principio fueron seis días cada mes, aunque más tarde se convirtieron en diez¹⁶⁸, cuarenta días al

¹⁶³ ACT, AC, v.12, f.399 v.

¹⁶⁴ BCT, MS 42-29, f.16 r.

¹⁶⁵ ACT, v.12, f.399 v.

¹⁶⁶ BCT, MS 42-29, f.404 v.

¹⁶⁷ ACT, v.21, fs.213 r y 273 r.

¹⁶⁸ ACT, OF-909, f.257 r.

cuatrimestre o tercio. Los canónigos y racioneros lo ganaban entero siempre que no hubiesen faltado más de cuarenta días de recreación. Si, por el contrario, faltaban cuarenta días irían faltos en los tercios¹⁶⁹.

En unas dotaciones de los tercios se ganaba más que en otras, asignándose éstas a los canónigos y racioneros que asistían cada día a estos oficios. Esta apuntación se hacía sobre un listado de nombres. Por el libro de horas de 1593, sabemos que el 1 de enero "no se presentaron los señores don Antonio Venegas, Abad Quiroga racionero"¹⁷⁰, el 12 de enero del mismo año "perdió el día del refitor el Señor Francisco López no fue al Hospital del cardenal"¹⁷¹, el 22 de enero "perdió día del refitor el señor don G. Pacheco porque faltó a la misa de prima"¹⁷², etc. También se ponían los días de excusa. Así, el 13 de enero de 1593, parece que "perdió día del refitor el señor Guzmán racionero porque no se le halló en el Hospital a la memoria este día conforme al acto capitular de 21 de enero de 87. Notifícame el secretario que no le excuso el día atento que la ración que tiene no es de cantor"¹⁷³.

Diariamente se anotaban las asistencias, junto a lo que era caridad y su dotación, viéndose los días que ganaban los canónigos y racioneros hasta completar el tercio. En esto contamos que algunos canónigos y racioneros completaban su residencia antes de vencer el trimestre, pudiendo a partir de entonces disfrutar de sus días de recreación, quedando constancia de ello en la apuntación. Así, el día 20 de marzo de 1593, el racionero Hinojosa había cumplido su residencia del tercio, pudiendo disfrutar, a partir de ese día, de los cuarenta que quedaban para finalizar ese tercio el 30 de abril, tal y como refleja el apuntador: "este día dieron primero día del tercio de mayo al Sr. Hinojosa racionero"¹⁷⁴.

Por otra parte, podía ocurrir que llegando el final del trimestre, el apuntador viera cómo algún canónigo o racionero, debido a las faltas no excusadas que iba acumulando, era imposible que ganase el tercio, dejando constancia de ello. Así, por ejemplo, el 21 de marzo de

¹⁶⁹ Al igual que en lo que cobraban del granero y en el superávit de maravedís y gallinas y otras cosas, si así estuviese reconocido. BCT, MS 42-29, f.271 v.

¹⁷⁰ ACT, Libro de horas de 1593.

¹⁷¹ *Idem.*

¹⁷² *Idem.*

¹⁷³ *Idem.*

¹⁷⁴ *Idem.*

1593, el señor Jinés de Voluta perdió su tercio, pues era imposible que con los días que restaban para concluir el tercio ganase la residencia del mismo, haciéndolo ya constar el apuntador el 20 de marzo: "oy cumplio sus 40 días el Sr.Voluta"¹⁷⁵, apostillando al día siguiente: "desde este día pierde el Señor Jinés de Voluta porque no tiene días"¹⁷⁶.

De las caridades surgían algunos inconvenientes, pues cuando los canónigos y racioneros tenían completa su residencia, había algunos que preferían no asistir a las fiestas y aniversarios de caridad y disfrutar de sus días de recreación o asistir mientras a las horas menores para ganar la distribución. Esto suponía un problema sobre todo en las fiestas, cuando éstas eran de caridad. Entonces algunos beneficiados, al tiempo de la procesión, se salían al coro y perdían su asistencia, queriendo gozar de sus días de recreación¹⁷⁷, asistiendo a la hora menor en la que había distribución. El escándalo que provocaba en el cabildo esta situación obligó a establecer ciertas medidas de freno. Así, años más tarde, a resultas de la visita del cardenal y arzobispo de Toledo don Bernardo de Sandoval y Rojas, que hizo a los beneficiados en 1602, se establecían doce fiestas a cuyas procesiones debían asistir los beneficiados. Estas fiestas eran san Sebastián (20 de enero), san Ildefonso (23 de enero), la Descensión de Nuestra Señora (24 de enero), Anunciación de Nuestra Señora (25 de marzo), Ascensión de Cristo, la Trinidad (las dos últimas fiestas movibles), Santiago (25 de julio), Transfiguración de Cristo (6 de agosto), Dedicación de la Iglesia de Toledo (25 de octubre), San Eugenio (15 de noviembre), Santa Leocadia (9 de diciembre) y Expectación de Nuestra Señora (18 de diciembre)¹⁷⁸. De esta manera, el canónigo o racionero que en estos días no estuviese en la procesión perdía la distribución de la hora menor, para que con más cuidado se asistiese a las procesiones y al oficio divino¹⁷⁹.

También para evitar la falta de los beneficiados a los aniversarios, cuando éstos eran de caridad, el cabildo tomaría diferentes

¹⁷⁵ *Idem.*

¹⁷⁶ *Idem.*

¹⁷⁷ BCT, MS 42-29, f.271 v.

¹⁷⁸ *Idem.*

¹⁷⁹ *Idem.*

medidas, como prohibir que se tomaran días de recreación en estos puntos¹⁸⁰.

Finalmente, lo que tocaba a cada canónigo y racionero por tercios del refector quedaba registrado en el libro de beneficiados, donde el secretario mantenía cuenta abierta con cada uno de ellos y se tomaba nota de los descargos, retenciones y los recibís, que debían aparecer convenientemente firmados.

Aliceres

Eran las décimas que se obtenían de los traspasos de las rentas de las casas, reconocidas como *aliceres de casas*, y de las décimas que se pagaban como adelanto de las rentas de las Tercias de Montalbán, que se remataban sobre el mes de diciembre, conocidas como *aliceres de las Tercias*. Ambas rentas estaban adscritas a la mesa capitular y del refector y eran cobradas por el notario para el refector, que posteriormente las entregaba al repartidor para ser distribuidas entre los canónigos y racioneros, haciéndose registro de ello en los libros de distribuciones.

El reparto de los aliceres de las casas entre los canónigos¹⁸¹ se realizaba de acuerdo a la asistencia a las misas de prima y una hora mayor¹⁸²; y se liquidaba en cuatro meses, como los tercios.

Lo de a todos

Esto era lo que la Constitución denominaba *porción*¹⁸³. Se ganaba, en más o menos cantidad, según lo que cada uno residiese en las misas de prima y a una hora mayor. Suponía en un año cada ración 80 mrs para los canónigos y 40 mrs para los racioneros, tal y como figura en los *libros de beneficiados*, que las ganaban en presencia. En esto llevaban parte las dignidades catedralicias en ausencia menor y en presencia

¹⁸⁰ Ya un ordenamiento capitular de 8 de junio de 1479, obligaba a que los beneficiados no tomaran estos días y asistieran a los aniversarios solemnes por difuntos o exequias de cuerpo presente, cabos de año siempre que estuviesen en la ciudad y no estuviesen excusados por estar resolviendo algún asunto del cabildo. M.J. Lop Otín (2003) *op. cit.*, p. 518.

¹⁸¹ ACT, OF-909, f.259 v.

¹⁸² *Idem*.

¹⁸³ *Ibidem*, f.258 v.

mayor, según lo que disponía la Constitución¹⁸⁴ en el título "de porciones cotidiana"¹⁸⁵ y eran las siguientes:

Tabla 11: Criterio para el reparto de lo de a todos

Raciones	En presencia	En ausencia
Deán	3 raciones	1 ración
Arcediano de Toledo	1 ración	1/2 ración
Arcediano de Talavera	1 ración	1/2 ración
Capiscol	2 raciones	1/2 ración
Tesorero	1 y 1/2 ración	1/2 ración
Arcediano de Calatrava	1 ración	1/2 ración
Arcediano de Madrid	2 raciones	1/2 ración
Maestrescuela	1 y 1/2 ración	1/2 ración
Arcediano de Guadalajara	1 y 1/2 ración	1/2 ración
Arcediano de Alcaraz	1 y 1/2 ración	1/2 ración
Canónigo	1 ración	
Racionero	1/2 ración	

Lo que los beneficiados, dignidades, canónigos y racioneros ganaban por este concepto se anotaba en el libro de beneficiados en la cuenta que se mantenía abierta con cada uno.

6. ASIGNACIONES SUPLEMENTARIAS

Pescado

Las retribuciones por pescado las ganaba el que residiese la mayor parte del año¹⁸⁶ desde el domingo de Pascua de Resurrección hasta el sábado santo, víspera de otra Pascua de Resurrección e imponiéndose diez días en Cuaresma, sin contar los días de recreación¹⁸⁷. No ganaba pescado el que aunque residiese la mayor parte del año no cumpliera con los diez días de Cuaresma. Estos diez días podían ser juntos o interpolados,

¹⁸⁴ ACT, OF-909, f.258 v.

¹⁸⁵ *Ibidem*, f.161 r.

¹⁸⁶ Se consideraba como la mayor parte del año 601 días o más. ACT, OF-1175, f.2 r.

¹⁸⁷ ACT, OF-909, f.258 r.

asistiendo a una de las horas mayores o menores, esto se entiende con los que han tomado posesión de las prebendas, pues los residentes del coro mayor tenían obligación de residir a una hora mayor como es maitines, misa mayor o vísperas.

Este pago, según la costumbre, debía ejecutarse en quince días después de Cuaresma, y respondía a una tasa fijada previamente por el cabildo. A principios de siglo, parece que esta tasa era de 2.000 mrs anuales para los canónigos y de 1.000 mrs para los racioneros, tal y como figura en los libros de beneficiados¹⁸⁸. Esta tasa llegaría doblada a finales de siglo (ver Tabla 12)¹⁸⁹.

Tabla 12: Asignaciones de pescado según tasa a finales del siglo XVI

Mrs/año	Canónigo	Racionero
Pescado	4.000 mrs	2.000 mrs

Penas de Navidad

Eran los importes que como pena debían pagar los que se ausentaban de las celebraciones de las vísperas y del día de Navidad al refitolero, de acuerdo a lo estipulado (ver Tabla 12).

La obligación de asistir el día y vísperas de Navidad a los oficios incumbía al arzobispo de Toledo, a los beneficiados y oficiales del cabildo, pero también al pontífice y al rey y a la reina. Así lo refiere el doctor Blas Ortiz, reconociendo al mismo tiempo no haber encontrado la razón de que tal obligación fuera impuesta a estos últimos.

Porque aunque repetidas veces he mirado los libros antiguos con gran cuidado, y aquellos que en cierto modo religiosamente se guardan en el archivo de esta iglesia, no pude hallar algún origen de esta multa pecuniaria, ni su principio, aunque lo he preguntado a los más sabios. Solamente, pues, los libros antiguos, y en el Calendario, que se dice de memoria, en los cuales

¹⁸⁸ En el libro de cargo y data correspondiente a los primeros años del siglo se dice que lo de los canónigos importaba 4 castellanos (2.000 mrs. aproximadamente); y lo de los racioneros, la mitad (2 castellanos, 1.000 mrs.) ACT, OF-1175, f.2 r.

¹⁸⁹ ACT, OF-909, f.17 r.

este estatuto de mulctar se halla indubitablemente promulgado, testifican esta mulcta, a los quales en semejantes materias se debe dar fe, especialmente estando recibido por todos en usso, y costumbre admirable cosa de decir, y digna de ponderación, que los vicarios de Christo, y pontífices de la Iglesia de Roma, pasando los Alpes, y los Pirineos, y no en la primavera, o en el otoño, sino en lo más riguroso del ynvierño, ayan de estar obligados a venir estos días a nuestra yglesia¹⁹⁰.

Tabla 13: Penas de Navidad

Penados	Penas mrs
Papa, rey y reina ¹⁹¹ y arzobispo ¹⁹²	2.000
Deán, arcedianos de Toledo, Calatrava, Madrid, Guadalajara y Alcaraz	1.000
Capiscol, tesorero, abad de Santa Leocadia, vicario, maestrescuela y abad de San Vicente	400
Canónigos	400
Racioneros, obispo de San Nicolás, socapiscol y el claustrero	120
Oficiales y letrados, procuradores y escribano ¹⁹³ , escuderos del refitor, pertiguero y lugarteniente, granero ¹⁹⁴ , bachiller de gramática, escribano de los capellanes ¹⁹⁵ , escribano de los clerizones, organista, capellanes de la misa de Pentecostés, físico, escribano de la Obra, clavero, maestro de antífonas, capilla de San Ildefonso, misas del alba, capellán de la capilla del arcedianos de Talavera, de los arcedianos de Toledo y Cuenca, capellán de doña Elvira, capilla del Tesorero, sacristán y capellán de la capilla de don Ramón, capellán y sacristán de San Miguel, capellán de Pedro Fernández de Burgos, capellán de San Vicente y capilla de San Pedro	40
Catedrático de Teología	100
Relojero, barrendero y cantores	20
Alarifes	10

Los ausentes eran penados, aunque fueran inquisidores y estuviesen ocupados en comisiones del cabildo, excepto los excusados por enfermos. Estas penas debía cobrarlas el refitor. De hecho, de ello se le hacía cargo en contra en la cuenta que cada año le hacían los contadores. No debía cobrar, sin embargo, las penas que correspondían al Papa, al rey

¹⁹⁰ B. Ortiz (1549) *op. cit.*, pp. 161-162.

¹⁹¹ Lo que debía pagar el rey se sacaba del refitor. ACT, OF-1175, f.1 v.

¹⁹² Los mandaba librar éste entre otros tributos de la mesa arzobispal. *Idem*.

¹⁹³ Los procuradores y el escribano debían pagar 40 mrs, si no fuesen beneficiados en la Iglesia. *Idem*.

¹⁹⁴ Debía pagar dicha cantidad si no era racionero. *Idem*.

¹⁹⁵ *Idem*.

y a la reina, en total 4.000 mrs, que se descontaban de las rentas del refitor¹⁹⁶. Por el contrario, las penas de los canónigos se retenían de los vestuarios, que percibían éstos por su residencia anual, pitanzas o el pan que les pertenecía. Del resto cobraría el refitor de sus frutos o bienes en la tasa correspondiente, según lo fijado en cabildo el 28 de abril de 1492¹⁹⁷. En 1563 las penas que debía cobrar el refitor ascendieron a 12.860 mrs, descontando las 4.000 mrs del papa y del rey¹⁹⁸.

Las penas de Navidad se debían repartir entre los presentes, canónigos y racioneros, y no entre las dignidades que no fuesen canónigos, aunque estuviesen presentes¹⁹⁹. El reparto se hacía en cuatro puntos. Estos puntos eran las vísperas del día de Navidad, a la misa mayor del día siguiente, que es el día de San Esteban, las vísperas de este día y la misa mayor del día siguiente, que era San Juan Evangelista. En cada uno de estos puntos se repartía un cuarto de lo que se había penado. Debe entenderse que si alguno de los susodichos que residiere estuviese enfermo no debía pagar la pena, pero tampoco debía disfrutar de las penas de los ausentes, pues sólo debían ganarlas los que estaban presentes en el coro y altar de la dicha iglesia en los dichos puntos²⁰⁰.

Superávit

Cada año se repartía el superávit que correspondía a las cantidades sobrantes que se obtenían de las rentas del refitor.

Puede ser que el superávit se llevase en un libro aparte. No obstante, parece que el importe reconocido a cada uno de los beneficiados se incluyó en el libro de beneficiados, atendiendo a una decisión del cabildo tomada el último día de 1550²⁰¹.

El superávit se repartía como si fuera cosa que resultase de las dotaciones, es decir, entre los que las ganaron según los días más o menos que ganase cada uno de los beneficiados, considerando para el

¹⁹⁶ Así figuraba en las cuentas del refitor. ACT, OF-1214, f.129 v.

¹⁹⁷ ACT, OF-1175, f.2 r.

¹⁹⁸ Así figuraba en las cuentas del refitor. ACT, OF-1214, f.129 v.

¹⁹⁹ ACT, OF-1175, f.2 r.

²⁰⁰ *Ibidem*, f.1 v.

²⁰¹ ACT, AC, v.8, f.195 r.

cómputo desde primeros de octubre hasta finales de septiembre²⁰². Se hacía por mandato expreso del cabildo, el secretario y el repartidor tomando como referencia las raciones de pan y sal²⁰³.

En acto capitular de 30 de diciembre de 1567, al tratarse las distribuciones cotidianas, se dice que se repartiese el superávit de maravedís y de cualquier cosa que hubiese cada año entre los canónigos y racioneros por los millares y maravedís que cada uno hubiese ganado de las distribuciones. Esto contando que lo que se repartiese de superávit se ganase con días de recreación y de cabildo, de manera que el que estuviese ausente de alguna hora con el tal día, le dieran parte en el superávit con si hubiese ganado distribuciones los días u horas que hubiese estado ausente con día de recreación o de cabildo²⁰⁴.

7. CONCLUSIONES

La iglesia mantenía los bienes y rentas eclesiásticas, otorgadas para guardarlas, reparar iglesias, asistir a los pobres y servir a Dios con ellas. Pues, atentos a esto último, estaba prescrito que los que servían el altar debían vivir del altar, haciéndolo con diligencia, evitando apoderarse de los frutos o rentas simulando obsequio. Por ello, la retribución al clero debía hacerse conforme al cumplimiento en el servicio, de acuerdo a su categoría y méritos, premiando a los diligentes e incitando a los tardos para que tendiesen a lo mejor. De estos preceptos se hace eco la normativa conciliar y los diferentes Estatutos de las catedrales a lo largo del tiempo. Así, la de Toledo mantenía, de acuerdo a esto, un sistema retributivo que vinculada directamente la asignación a la asistencia y residencia a las horas canónicas y al oficio divino. En concreto, en el refectorio, la oficina administrativa del cabildo, donde se gestionaban las rentas de la mesa capitular y del refectorio, se ejecutaba un sistema de remuneración escalonada que recompensaba al beneficiado en orden al mayor y mejor cumplimiento del servicio litúrgico por horas, puntos (misa, procesión, vigilia, etc.), semanas, tercios y año.

²⁰² ACT, OF-909, f.257 v.

²⁰³ ACT, v.6, f.216 r.

²⁰⁴ ACT, AC, v.12, f.399 v.

Para hacerlo más efectivo, el sistema de remuneración iba acompañado de un sistema de control, apuntando diariamente la asistencia y la residencia de los beneficiados al culto; y penando al negligente en caso de falta, cuyo importe era repartido entre los cumplidores como premio o entregado como limosna para excusar ruegos.

FUENTES DOCUMENTALES

ARCHIVO CATEDRAL DE TOLEDO (ACT):

Actas Capitulares (AC): v.6; v.8; v.11; v.12; v.21.

Legajos: X.10.A.3.5.

Fondo de Obra y Fábrica (OF): OF-909; OF-1175; OF-1178; OF-1214.

Libros de distribuciones: Libro segundo de 1576; Libro segundo de 1584; Libro segundo de 1595; Libro primero de 1596; Libro primero de 1598; Libro de horas de 1593.

Fondo de secretaría (FS):

- Libro del oficio del repartidor del coro de la Santa Iglesia de Toledo.
- Arcayos (copia), 2 vols.

BIBLIOTECA CATEDRAL DE TOLEDO (BCT):

ARCAYOS, *Casos subcedidos en diversos tiempos en la Sancta Iglesia de Toledo desde el año 1435 sacados de los libros capitulares della*. MS 42-29.

BIBLIOTECA DE CASTILLA LA MANCHA (BCLM):

Fondo Borbón-Lorenzana, MS 449.

BIBLIOGRAFÍA

BENITO GOLMAYO, P. (1896) "Reglas para distribución de los bienes eclesiásticos", *Instituciones del Derecho Canónico*, t.2, c.XIII. Madrid: Librería de Gabriel Sánchez.

CASANOVAS, J. (1960) "Colección de pallofes de la catedral de Gerona", *Annals Institut de Estudis Gironins*, 14, pp. 155-169.

- COVARRUBIAS, S. de (1611; 1995) *Tesoro de la Lengua Castellana o Española*. Madrid: Ed. Castalia.
- GARCÍA PARDO, M. (2005) "El servicio cultural de los miembros del cabildo toledano: residencia y remuneraciones económicas", *Anuario de Estudios Medievales*, 35, 2, pp. 671-692.
- LOP OTÍN, M.J. (2003) *El Cabildo Catedralicio de Toledo en el siglo XV: Aspectos Institucionales y Sociológicos*. Madrid: Fundación Ramón Areces.
- MARTÍNEZ GIL, F. (2000) *Muerte y sociedad en la España de los Austrias*. Cuenca: Universidad de Castilla-La Mancha.
- MESEGUER FERNÁNDEZ, J. (1973) "Cartas inéditas del Cardenal Cisneros al Cabildo de la Catedral Primada", *Anales Toledanos*, 8, p. 19.
- MORENO ANTÓN, M.G. (1987) *La enajenación de bienes eclesiásticos en el ordenamiento jurídico español*. Salamanca: Universidad Pontificia.
- Novísima Recopilación* de las Leyes de España mandada formar por el señor don Carlos IV (1805-1807; 1992) 6 vols. Madrid: Boletín Oficial del Estado, Reproducción facsímile, 2ª ed.
- ORTIZ, B. (1549; 1999) *Sumi Templi Toletani perquam graphica Descriptio, La Catedral de Toledo*. Toledo: Antonio Pareja Editor.
- PORTILLO CAPILLA, T. (1993) "Vida administrativa en las catedrales en los siglos XII al XVI", *Memoria Ecclesiae*, IV, pp. 85-99.
- RIESCO TERRERO, A. (1968) "Aportación de las colecciones canónicas de los siglos XI y XII a la legislación de beneficencia", *Ivs Canonicvm*, VIII, 2, pp. 418-432.
- TEJADA Y RAMIRO, J. (1863) *Colección de cánones y de todos los Concilios de la Iglesia de España y de América*, T.5. Madrid: Imprenta de don Pedro Montero.
- TORROJA MENÉNDEZ, C. (1977) *Catálogo de Archivo de Obra y Fábrica de la Catedral de Toledo*. Toledo: Instituto Provincial de Investigaciones y Estudios Toledanos.
- VIVES, J. (1963) *Concilios Visigóticos e Hispano-Romanos*. Barcelona-Madrid: CSIC, Instituto Enrique Flórez.

NORMAS DE PUBLICACIÓN

Los artículos deben enviarse al Director de la Revista, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de León, Campus de Vegazana, 24071 León.

La Revista entiende que los trabajos son originales, es decir, no han sido publicados con anterioridad o no están en proceso de publicación en otro lugar.

Los trabajos tendrán que ajustarse a las siguientes especificaciones:

- Mecanografiado a espacio sencillo por una sola cara y con márgenes de 3 cm. superior e inferior, izquierda y derecha.
- La extensión recomendable para los artículos se sitúa entre 15 y 20 páginas, incluidos gráficos, cuadros y bibliografía.
- Las páginas se numerarán de forma consecutiva, correspondiendo la primera al título, autor/es del trabajo y su dirección de contacto. La segunda, al título, un resumen del trabajo y las palabras clave, tanto en español como en inglés, que deberá tener una extensión máxima de 200 palabras. Se deben especificar de 3 a 10 palabras clave que den una idea rápida del contenido del trabajo y faciliten su informatización.
- El texto del trabajo comenzará en la tercera página y las secciones se enumerarán consecutivamente. Todos los diagramas, gráficos, tablas, cuadros o figuras irán debidamente insertados en el texto.
- Las referencias bibliográficas se incluirán ordenadas alfabéticamente al final del trabajo, y de forma cronológica en el caso de varios trabajos del mismo autor. La citación completa se hará en el siguiente orden:
 1. APELLIDO, Nombre del autor.
 2. Fecha de publicación (entre paréntesis).

3. Título completo del trabajo. En *itálica* cuando se trate de un libro y entre comillas si es un artículo.
 4. En caso de ser una revista, nombre de la misma, en *itálica*, seguido del número de volumen, fascículo y primera y última páginas.
 5. Finalmente, para los libros, figurará el lugar de la edición y la editorial.
- Las tablas y cuadros irán numerados consecutivamente con caracteres arábigos. Llevarán un encabezamiento conciso, similar al de las notas al pie, que explique los símbolos utilizados y permitan las aclaraciones necesarias.
 - Se deberán enviar tres copias impresas del trabajo así como el archivo del mismo en Word 6.0 ó versión superior en cualquier soporte digital o como fichero adjunto a un correo electrónico enviado a la dirección ulepec@unileon.es.

El Consejo de Redacción es el responsable final de la aceptación del trabajo, previo informe de los evaluadores, garantizando el anonimato tanto del autor como de los mismos.

La Dirección de la Revista acusará recibo de los originales y, recibido el parecer del Consejo Asesor, decidirá admitirlos en función de que respondan a la línea editorial de la misma y que cumplan las presentes normas.

Tras su admisión, los originales serán enviados a dos evaluadores anónimos expertos en el ámbito científico sobre el que traten. En caso de discrepancia en los informes, la Dirección podrá enviar el original a un tercer evaluador.

Los evaluadores podrán condicionar su informe favorable para la publicación a la realización de modificaciones que mejoren, a su juicio, el trabajo evaluado. Una vez recibidos los informes de los evaluadores, se rechazará o se admitirá el trabajo para su publicación en la revista.

Para obtener información adicional sobre la política editorial o la preparación de los manuscritos, deben ponerse en contacto con el Director de la Revista o Secretaria del Consejo de Redacción mediante correo electrónico dirigido a la dirección ulepec@unileon.es.