
LA APARICIÓN DE LA PARTIDA DOBLE EN LA IGLESIA: EL DIARIO Y MAYORES DE LA CATEDRAL DE TOLEDO, 1533-1539

(THE EMERGENCE OF DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING IN THE CHURCH: THE JOURNAL AND THE LEDGERS OF THE CATHEDRAL OF TOLEDO, 1533-1539)

Susana Villaluenga De Gracia

RESUMEN

Los resultados de las investigaciones sobre la contabilidad de las instituciones eclesiásticas en España vienen mostrando la capacidad que las mismas han tenido a lo largo de la historia en el desarrollo de los procedimientos de gestión y control interno y en las técnicas contables más novedosas. Estos hallazgos contradicen la opinión que algunos especialistas tienen de la actual gestión económica y financiera de las instituciones eclesiásticas. Tales autores coinciden en señalar que su contabilidad es primitiva e inadecuada, el control interno pobre y no cuentan con directivos financieros expertos. Además, sostienen que su retraso podría estar relacionado con su dimensión espiritual.

En la línea de las investigaciones desarrolladas sobre estas instituciones eclesiásticas en España, este trabajo se acerca al conocimiento de la que en el siglo XVI fue considerada la sede más rica de la Cristiandad después de Roma. Nos referimos a la catedral de Toledo. Esta institución disfrutaba de un elevado número de rentas, procedentes de la explotación de un importante patrimonio (donaciones reales y privadas) y del cobro de los diezmos. Su elevado estatus financiero pudo ser una cuestión significativa para influir en el proceso de desarrollo de su sistema de gestión y en la adopción de prácticas contables novedosas. También el papel de los capitulares en este proceso fue un factor clave en este desarrollo. Dentro de la catedral de Toledo existían hombres con aptitudes para dar solución a cualquier asunto. Algunos capitulares eran miembros de ricas familias de mercaderes de la ciudad. Por tanto, insistiremos en el importante papel de estos hombres en el desarrollo contable y de gestión de esta organización. Mas concretamente, uno de los beneficiados de la Iglesia de Toledo fue la persona responsable de la primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo y la primera muestra conocida, hoy por hoy, en el mundo para una entidad eclesiástica. Dicha muestra la componen un diario y tres mayores (1533-1539). La persona responsable fue un receptor de rentas en la Catedral, el racionero Gutierre Hurtado. Así, en este trabajo se muestran algunos fragmentos de lo que conocemos sobre su vida y cometido (especialmente hemos considerado el período en el que desempeñó su cargo). Además de su papel en la organización, analizaremos algunos aspectos generales y especiales que caracterizan el método contable usado por el mismo. Para ello, examinaremos los documentos históricos que se conservan en el Archivo Capitular de Toledo (A.C.T.). Estos documentos son un diario (1535-1536), algunos mayores (1533-1535¹, 1535-1536 y 1537-1539) y otros expedientes que contienen información complementaria al respecto.

Este artículo concluye con algunas reflexiones y un resumen de los resultados. Estos resultados podrían tomarse como indicativo de que la contabilidad pudo ser altamente sofisticada en la Iglesia. Además, el estudio prueba que esta institución no ofreció resistencia a la contabilidad y a las avanzadas técnicas de gestión a causa de su condición sagrada.

¹ Este mayor contiene las cuentas referidas al período de 1533-1534. No obstante, hemos optado, para referirnos al mismo, la identificación utilizada en el Catálogo de Obra y Fábrica (Torroja, 1977:405).

ABSTRACT

The findings of the studies on accounting of the religious organizations in Spain prove the ability that these organizations have had throughout the history in the management and internal control system and the most novel accounting techniques. Such findings stand in contradiction to the opinion that some specialists have about the present economic and financial management in the religious organizations. These authors agree that their accounting systems are primitive and inadequate, the internal control is poor and the institutions do not have expertise in financial management. In addition, they affirm that these facts are conditioned by the spiritual or sacred dimension of these organizations.

Through an approach close to the research of the history of these religious organizations in Spain, this paper intends to study an entity that was considered the richest see of Christendom after Rome in the 16th century. We refer to the *Cathedral of Toledo*. This Cathedral had an important level of resources that were originated from the exploitation of an important inheritance (royal donations and private donations) and from the collection of the tithes. Its highest level of financial resources could possibly have been a significant element in the development of sophisticated management and accounting practices in this church. In addition, the role of the clergy (prebendaries) in this process was a key factor. Acting at the cathedral of Toledo, there were men who were capable to manage any economic question. Some clergies were members of the rich families of merchants in the city. Therefore, we will emphasize the importance of these men in the process of development of management and accounting in such organization. More specifically, one of these prebendaries was the author of the first accounting demonstration for double entry in the cathedral of Toledo and the first one that is known, at the present time, in a religious organization on the world. Such demonstration is composed of one journal and three ledgers (1533-1539). The person responsible for it was a collector of incomes in the cathedral, Gutierre Hurtado. Thus, this paper will show some features of all what we know about his life and his job (we have specially considered the period he performed his position). In addition to his role in the organization, we analyze some essential and special features that characterize the accounting method that was used by this administrator. To meet this objective, we have examined the historical documents, which are kept in the archive of the cathedral of Toledo. As mentioned above these documents are a journal (1535-1536) and three ledgers (1533-1535, 1535-1536 and 1537-1539), as well as plenty of other papers which supply complementary information.

This article concludes with some reflections and a summary of the findings of this research. These findings may be taken as a sign of the high level of sophistication that church accounting could have reached in Spain by this time. In addition, they also show how the church did not offer any resistance to innovative accounting and management techniques on account of its sacred condition.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad eclesiástica, partida doble, España, catedral de Toledo.

KEY WORDS:

Church accounting, double entry bookkeeping, Spain, cathedral of Toledo.

1. Introducción

1.1. Panorama actual de la investigación histórico-contable de las instituciones eclesiásticas

Si partimos de la finalidad genérica que subyace en la elaboración de los trabajos histórico-contables, que en principio pretende arrojar alguna luz a los mecanismos de registro y a la evolución de los mismos a lo largo de la historia, entonces no cabe la menor duda que uno de los protagonistas ineludibles son las instituciones eclesiásticas.

No puede ser más clarificador de esta preeminencia histórica de la Iglesia en el ámbito de la contabilidad, que el hecho de que el autor del considerado primer tratado sobre la partida doble, Luca Pacioli (1494), vistiera el hábito franciscano. No obstante, antes de este acontecimiento, con toda probabilidad, e inmediatamente después, como más tarde demostraremos, la aportación de la Iglesia a la disciplina contable es básica para entender el devenir de los acontecimientos.

La contabilidad de las instituciones eclesiásticas viene ocupando, desde los años 70, el tiempo de estudio de muchos de los investigadores de esta reciente disciplina histórica. En general, se percibe un interés creciente a nivel internacional por las cuestiones referidas a los registros contables que atesoran los archivos de conventos, monasterios, abadías, catedrales, parroquias, diócesis, etc. Fruto de esta inquietud es el gran número de trabajos de otros tantos autores que vienen publicándose de un tiempo a esta parte.

A pesar de todo, al interés por el estudio de la contabilidad eclesiástica muchas veces se une el propósito por dar una interpretación a los hallazgos cuanto más polémica mejor. Y lo cierto es que este campo de la investigación histórico-contable se presta más que el resto (contabilidad de mercaderes, banqueros, contabilidad señorial, estatal, municipal, etc.) a estas cuestiones. Así, no es extraño tropezar con trabajos que tomando el ser de la “parte” califican el “todo”. Además, algunos autores, partiendo de la falta de resultados satisfactorios sobre la contabilidad de una entidad religiosa determinada en un momento y en un ámbito geográfico e histórico concreto, llegan a calificar en general la contabilidad de las instituciones de esta naturaleza de “rudimentaria y deficiente”. Yendo más allá, tampoco resulta raro encontrarse con trabajos que pretenden dar una interpretación a los sistemas contables de estas entidades eclesiásticas, basándose en un planteamiento ideológico estipulado². Por si no fuera poco, este planteamiento, en algunas ocasiones, se encuentra al margen del contexto histórico y ambiental del sujeto que se analiza, que incluso en otras tantas se desconoce.

En este orden de cosas, en los últimos años autores norteamericanos vienen poniendo de manifiesto la dejadez en el plano administrativo y contable y la falta de controles internos que manifiestan las entidades eclesiásticas en la actualidad. Mientras que algunos de estos trabajos se limitan a advertir estas deficiencias y a hacer hincapié en la necesidad de solventarlas (Schnelder, 1989; Grady, 1957; Futcher y Phillips, 1986; etc.); otros insisten en que tales deficiencias en general son fruto de la naturaleza “inmovilista” de estas

² A modo de ejemplo, Robert Williams y Warwick Funnell (2000), se plantean descubrir si las actitudes religiosas influyeron en la forma de llevar los negocios y si esto se trasladó a la contabilidad y a las prácticas económicas durante la Revolución Industrial Inglesa. Para lograr el fin descrito los autores comienzan asociando la influencia de los movimientos religiosos a los cambios económicos y sociales vividos en Inglaterra a finales del siglo XVIII y el efecto que los mismos tuvieron en la vida de los prósperos industriales. De esta manera, conceden al Protestantismo un papel fundamental en el éxito Industrial, porque, según señalan, mantenía una flexibilidad que no tenía el Catolicismo, inmerso en el armazón de hierro que dibujaba la jerarquía papal. El estudio, como ellos mismos reconocen en las conclusiones, trae a debate la evolución de la contabilidad a través de la tesis de Foucault y de Weber que muestra el encumbramiento de la contabilidad como una herramienta poderosa de control y disciplina también asistida por las enseñanzas religiosas. El análisis también entra a examinar la relación entre las doctrinas de llamamiento y predestinación y la santificación del negocio. Finalmente, concluyen el trabajo con una ejemplificación de lo expuesto en los casos concretos de dos industriales unidos a corrientes religiosas protestantes, Josiah Wedgwood y Samuel Oldknow, que mantenían sus negocios asociados a la moralidad al orden y disciplina.

instituciones. En este último caso, existen diferentes autores que, lejos de acudir a los datos y trazar las líneas del sistema contable de una entidad concreta dentro de un contexto histórico determinado, parten de un juicio de valor, poniendo al servicio de esta interpretación los datos históricos. En esta línea existen, como decimos, varios autores interesados en poner en evidencia la situación precaria continuada de los sistemas contables, de gestión y de control interno de las instituciones eclesiásticas. Para este fin parten del uso de un “prejuicio”, la resistencia general de la Iglesia al cambio. Esta resistencia tiene su origen en una preocupación por potenciar su misión sagrada. Por tanto, según entendemos por los trabajos de estos autores, fruto de este inmovilismo, prácticamente preconcebido o basado en los datos de un contexto histórico y geográfico determinado, estaría la aversión sistemática de estos sujetos a la incorporación de las innovaciones administrativas y contables. Incluso, llegan a considerar a las entidades eclesiásticas como el último bastión de resistencia de las modernas técnicas de gestión (Futcher y Phillips, 1986: 28). A esta resistencia contribuirían en concreto los grupos dominantes, el clero, que con su postura abatirían en el seno interno de esta institución cualquier propuesta “laica” de cambio.

Yendo más allá, Richard C. Laughlin (1988, 1990) y Peter Booth (1993) llegan a calificar la contabilidad eclesiástica en general de rudimentaria y deficiente. Para fundamentar su teoría resucitan la dicotomía entre lo sagrado y lo profano del sociólogo francés Émile Durkheim (1912), confirmada por el teólogo sueco Nathan Söderblom (1914). Como Durkheim sugirió, el objeto central de toda religión sería hacer una distinción entre lo sagrado y lo profano.

Laughlin, basándose en Durkheim (1976) y Eliade (1959), argumenta que la división entre lo sagrado y lo profano es el fundamento social que mueve la Iglesia y en general todas las organizaciones religiosas. Centrado en los aspectos organizativos llega a señalar que existe una intención clara de estas instituciones por asentar un marco adecuado donde las manifestaciones sagradas lo inunden todo y que el instrumento más adecuado para convertir lo profano en sagrado sea la santificación (1988:26).

Por su parte, Booth señala que la principal preocupación de todas las Iglesias es la creación y conservación de sus dogmas sagrados. Por tanto, todas las actividades están subordinadas a este fin. De hecho, según el mismo autor, la Iglesia tiende a convertir todo lo profano en sagrado, y la contabilidad forma parte de lo profano (1988:46).

Ambos autores, Laughlin y Booth, al hilo de la división entre lo sagrado y lo profano, achacan en general el hecho de que la contabilidad eclesiástica sea rudimentaria, al interés en lo sagrado y al desinterés que estas instituciones han venido manifestando por ocuparse de las cosas profanas. Por tanto, posicionados e inmóviles en esta creencia, proponen un esquema de investigación histórico-contable, encaminado a validar estas teorías.

El esquema en cuestión sigue los postulados que al respecto establece Peter Booth (1993: 49-60). Este esquema encamina los datos recopilados en las investigaciones sobre la contabilidad eclesiástica al fin descrito. Por tanto, con los datos existentes se pretende la demostración de tres puntos claves: a) la estructura administrativa de cada organización es dominada por una cuestión esencial (la llamada a lo sagrado), que es la base de la resistencia para la aplicación de la racionalidad inherente a la contabilidad (lo profano); b) la resistencia a las innovaciones contables y administrativas viene apoyada por la existencia de grupos operativos con una orientación sagrada (el clero), encaminados a dominar la administración

de tales entidades; y c) las dimensiones de la entidad eclesiástica y el nivel de recursos sería un elemento que influiría en esta posición de resistencia administrativa y contable y en la lucha entre los grupos que operan en la entidad (clerical y secular).

A las pautas de investigación propuestas por Booth se acogen diferentes trabajos en la literatura contable de las instituciones eclesiásticas: Abdul-Rahman y Goddard (1998); Irvine (1996); Lightbody (2000, 2001), Les Hardy (2002), etc. Los resultados de estos trabajos además de manifestar un paralelismo claro con las tesis de Booth, introducen la necesidad de ahondar en ciertos aspectos e incluso enriquecer los elementos indicados por el autor con algunas apreciaciones. Por ejemplo, Margaret Lightbody (2001), utilizando los hallazgos del caso de la Uniting Church en Australia (Synod of South Australia), pretende hacer una reflexión crítica de los planteamientos teóricos de Booth sobre los factores que influyen en el desarrollo contable de las organizaciones eclesiásticas. La autora no sólo apoya y fundamenta con su estudio las teorías de Booth, sino que señala que sería necesario adicionalmente definir algunas cuestiones. Entre estas cuestiones considera conveniente puntualizar el significado exacto del papel sagrado de los contables en la organización; determinar cuidadosamente la naturaleza de los grupos que operan dentro de la entidad eclesiástica, pues algunos individuos desempeñan unas veces roles sagrados y otras profanos; indicar el papel que juega el individuo en esos grupos operativos (el poder personal y las habilidades de persuasión de los individuos, más allá del grupo); y analizar el impacto de la escasez de recursos objeto de las crisis y el déficit general de estas instituciones en la contabilidad eclesiástica (sería necesario determinar si esta situación es un elemento contextual continuado o una "crisis" particular).

Más lejos aún llega Les Hardy (2002) que, ante la posible insuficiencia argumental que podría aportar la división entre lo sagrado y lo profano en un futuro, sugiere que la forma de adelantarse a este fracaso estaría en estudiar la relación entre lo finito e infinito. Este estudio se realizaría a la luz de marco teológico. Por tanto, para complementar las teorías de Booth, resultaría básica la aplicación de la Teología y su visión socio-histórica. Esta aplicación según el autor ayudaría a entender la compleja realidad histórica de las relaciones entre la cultura cristiana y profana, en el contexto de la contabilidad de las organizaciones religiosas.

Resulta claro que siguiendo los planteamientos de estos autores, el retraso contable y administrativo de las instituciones eclesiásticas proviene básicamente de esta dedicación a lo sagrado y el desdén por lo profano. Por tanto, al ser la dedicación sagrada una cuestión inherente a estas instituciones, todas las instituciones eclesiásticas experimentarían un retraso administrativo y contable respecto al resto de los sujetos contables coetáneos con una vocación profana. Sin embargo, los resultados obtenidos en diferentes trabajos sobre la contabilidad eclesiástica en España, demuestran que la realidad es bien distinta y que la propuesta de Booth no es aplicable de forma general. Precisamente, a analizar estas cuestiones nos dedicaremos a continuación.

1.2. El estudio de la contabilidad eclesiástica en España

Al hilo de estas discusiones una cosa resulta evidente, el interés que existe por la contabilidad eclesiástica. Este hecho también contribuye a poner de relieve la importancia que la contabilidad eclesiástica pudiera tener en el panorama histórico-contable general.

Precisamente, partiendo de esta realidad, y sobre la trascendencia que la contabilidad eclesiástica tiene actualmente en la composición de la historia contable mundial, se ha pronunciado en diferentes ocasiones, el Presidente de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA. Esteban Hernández Esteve ha calificado este campo como un “tema de la mayor importancia dentro del contexto de la historia de la contabilidad” (2001: 26). En el mismo sentido venía pronunciándose en años anteriores (1999: 50):

“...la contabilidad de la Iglesia, materias, precisamente, de las más interesantes y menos estudiadas, y sobre las cuales existe en España un riquísimo fondo documental, cuya investigación habrá de proporcionar, sin ninguna duda, cuando se aborde a fondo, abundantes, gratificantes y sorprendentes conocimientos a la historia de la contabilidad mundial.”

En efecto, como una premonición, desde el momento en que se vierten estas declaraciones hasta la actualidad, asistimos a un continuo fluir de hallazgos que van haciendo, hoy por hoy, del campo de la contabilidad eclesiástica uno de los más productivos. Así, son muchos los trabajos que han surgido en los últimos años del estudio de los documentos contables que atesoran los archivos eclesiásticos en España. Con respecto a estas entidades, destacamos los trabajos sobre: el monasterio de Santo Domingo de Silos (Burgos) (Tua; Maté; Prieto, 2000) y (Maté; Prieto y Tua, 2001, 2004); el monasterio de Santa María de Guadalupe (Cáceres) (Fidalgo; Llopis Méndez, 2000), (Fidalgo, 2001, 2003) y (Llopis, 2001); la Comunidad de Presbíteros de Moià (Barcelona) (Passola, 2001); el monasterio de Santa María la Real de Oseira (Ourense) (Ramos; Rivero; Gallego, 2003, 2004); la catedral de Sevilla (Hernández Borreguero, 2001, 2002, 2005) y (Hernández Borreguero y Donoso, 2001); la catedral de Barcelona (Fajó, 1999, 2001); la catedral de las Palmas de Gran Canaria (Calvo, 2000, 2001, 2002); la catedral de Huesca (Latorre, 1992) la catedral de Mallorca (Llompert y Sastre, 2004); la catedral de Toledo (Villaluenga, 2001, 2004), (Villaluenga y Quesada, 2005), etc.

De los trabajos mencionados, que analizan la documentación contable procedente de diferentes instituciones eclesiásticas en distintos períodos históricos, se han obtenido numerosos y reveladores hallazgos. Estos hallazgos en líneas generales ponen de relieve la existencia de unos complejos sistemas administrativos, contables y de control interno en muchas de estas instituciones. En concreto, sobre la importancia de estos hallazgos en las comunidades monásticas son especialmente significativas, de nuevo, las palabras de Esteban Hernández Esteve (2005b: 21):

“las comunidades monásticas instrumentaron unos complejísimos y desarrolladísimos sistemas de registro, información y control contables – que no excluían por supuesto controles de carácter físico o material– que garantizaban la posibilidad de una adecuada gestión económica de los bienes del patrimonio y la detección a tiempo de posibles irregularidades”

Esta afirmación del autor podría ser igualmente válida para el resto de las instituciones eclesiásticas mencionadas, ponderando las dimensiones económicas de las mismas. En este punto, de entre todas ellas, traemos a colación la situación que se refiere a las catedrales por ser el campo de estudio en el que se desarrolla la investigación que presentamos.

La contabilidad de las catedrales constituye un punto de referencia básico para el estudio de la contabilidad eclesiástica. No olvidemos el papel fundamental que vinieron a desempeñar las catedrales, ligadas al crecimiento y desarrollo económico, social y cultural de las ciudades en Europa.

Las catedrales fueron capaces de desarrollar unos sistemas administrativos, contables y de control, encaminados a gestionar importantes patrimonios. La evolución de estos sistemas fue paralela al crecimiento económico de la entidad. Así, estos sistemas irían experimentando algunos cambios particulares orientados a solventar diferentes problemas y a eliminar cualquier irregularidad que iba surgiendo con el tiempo. Por tanto, del estudio de las catedrales en España se ha dejado entrever *a priori* un comportamiento organizativo, administrativo y contable heterogéneo, fruto de su desarrollo histórico particular (Fatjó, 2001: 5). Esta variedad pone de manifiesto también la capacidad de los individuos de estas comunidades para dar soluciones particulares a las necesidades contables, organizativas, de gestión y control de sus patrimonios.

Como decimos, del estudio del universo catedralicio se han desprendido importantes hallazgos que manifiestan la capacidad operativa de estas comunidades. A modo de ejemplo, Julián Hernández Borreguero en su trabajo, *El Cabildo catedral de Sevilla: Organización y sistema contable (1625-1650)*, advierte la complejidad organizativa de esta institución. El ente en cuestión gozaba de un imponente aparato contable, compuesto por siete contadurías, 26 personas, la tutela de varios patronatos (Hospital de Santa Marta y el Colegio de San Isidoro), la presencia de otros tantos administradores de fieldades; y, una cuestión importante a efectos de control interno, la existencia de visitadores encargados de censurar las cuentas. Tal como señala el propio autor: “la complejidad del sistema contable utilizado venía determinada por la gran cantidad de transacciones económicas en las que participaba el cabildo, y por la variedad de estas operaciones.” (2002:14)

Una situación similar, aunque para una cuestión más puntual, referida indirectamente a la catedral, se aprecia en los resultados de las investigaciones de Mercedes Calvo Cruz. La autora en su trabajo, *La Contabilidad de los Espolios y las Vacantes: el caso de la Diócesis de "Canaria" 1753-1851*, deja patente la complejidad del sistema contable relativo a la gestión de los bienes que quedaban en propiedad de la Iglesia al morir o vacar el obispo que los poseía. Asimismo, el estudio revela la existencia de una normativa específica para la elaboración de las cuentas, que analiza en este trabajo con todo detalle.

Por su parte, Pedro Fatjó Gómez (2001) al tratar la contabilidad de la catedral de Barcelona a principios del siglo XVII, describe una situación igualmente compleja. La catedral en este tiempo era gestionada por nueve organismos que administraban diferentes rentas. A estas administraciones había que añadir doce preposituras o pabordias. Cada una de estas divisiones conservaban sus propios libros de cuentas. En cada uno de estos libros se registraban una gran variedad de transferencias de distinta naturaleza. A su vez, como en los casos anteriores, estos libros de cuentas eran sometidos a control por los denominados oidors de comptes, dos canónigos que revisaban los ingresos y gastos y certificaban el déficit o el superávit.

También José Manuel Latorre Ciria (1992) en su estudio, *Economía y Religión. Catedral de Huesca. Renta y distribución social (XVI-XVII)*, advierte como esta catedral en su seno albergaba varias administraciones encaminadas a conseguir la percepción y distribución

de un gran número de rentas de diversa naturaleza. En concreto, el organigrama se concretaba en nueve administraciones (Fábrica, distribuciones de maitines, distribuciones diurnas, distribuciones de canónigos, presbiterados, aniversarios, sacristía, limosna y prepositura), a lo que se añadirían las diferentes capellanías que administraba el cabildo, al margen de cofradías y capellanías no controladas directamente por el Capítulo.

Por último, una de las cuestiones más importante si cabe, la pone de manifiesto el propio José Manuel Latorre, cuando refiriéndose a los libros de cuentas de las catedrales, advierte explícitamente (Idem: 12): “Los libros de cuentas, considerados individualmente, no plantean problemas de difícil solución. Las dificultades surgen cuando se pretende integrarlos en un estudio global que permita hallar un total catedralicio; entonces las cuestiones planteadas se convierten casi en irresolubles...”

En esta misma línea, respecto de la complejidad organizativa de estas instituciones, se manifiestan los resultados de nuestro trabajo, *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*. Como en los casos anteriores, la entidad que nos ocupa aquí supo adaptar su sistema administrativo y contable a una situación económica importante. En el siglo XVI, la catedral de Toledo era conocida como la sede más rica de la Cristiandad después de Roma. Su posición privilegiada hizo que la institución se viera obligada a establecer un organigrama administrativo igualmente sólido que iba creciendo al ritmo que lo iba haciendo su patrimonio. Esta situación no era extraña pues, como más tarde veremos, la institución contaba con hombres de una sólida formación académica. Como prueba de esta vasta formación del clero toledano, la de sus arzobispos. A modo de ejemplo y al hilo del tema que nos ocupa, tal como informa Hilario Rodríguez De Gracia (1993: 106), el cardenal Juan Martínez Silíceo (1545-1557) era un aceptable matemático, autor de una Aritmética, además de un consumado teólogo, filósofo y de dominar el latín, francés e italiano.

Otros tantos componentes de la clerecía provenían de familias de mercaderes, hombres capaces de dar las soluciones más apropiadas a cualquier cuestión económica. Por tanto, no es de extrañar tampoco que en la catedral de Toledo exista la primera muestra de contabilidad por partida doble, localizada hasta el momento para una institución eclesiástica.

La primera muestra de contabilidad por partida doble de la catedral de Toledo, como más tarde detallaremos, corresponde a un manual y mayor de 1535-1536. No obstante, a pesar de que sea esta la primera muestra completa (manual y mayor), debemos advertir de la existencia de un mayor fechado en 1533 al que debería acompañar un manual, por las continuas referencias que se hace al mismo, pero que desgraciadamente no ha llegado a nuestros días.

El autor de los primeros registros contables por partida doble que se conservan en el Archivo Capitular de Toledo (A.C.T), Gutierre Hurtado, pertenecía a una de las familias de mercaderes más importantes de la ciudad. Era racionero de la Iglesia de Toledo, y desempeñaba, en el complejo aparato administrativo catedralicio, el cargo de receptor. Sus registros, como más tarde demostraremos, siguen los cánones establecidos en los tratados contables por partida doble, con una serie de particularidades que dotan a esta muestra de una singularidad especial.

Con las circunstancias anteriores, podemos concluir que la catedral de Toledo, uno de los entes eclesiásticos más opulentos del siglo XVI, supo desarrollar y establecer en este

tiempo un complejo aparato administrativo y un importante sistema contable y de control interno, ajustado a sus necesidades económicas. Asimismo, en la implicación del establecimiento de este desarrollado sistema administrativo y contable, posiblemente, mucho tuvo que ver la formación y los conocimientos económicos del clero. Algunos de estos individuos, bien por su anterior contacto o experiencia en negocios familiares o por su vasta formación humanística, eran perfectamente capaces de desarrollar y poner sus conocimientos administrativos al servicio de la entidad eclesiástica sin ningún tipo de intimidación.

Sin embargo la situación del clero toledano no era una cuestión aislada, una prueba más de la valía del clero para el desempeño de tareas administrativas, la pone de manifiesto el hecho de que el tesorero de la Casa de la Contratación de Indias en 1511, el doctor Sancho de Matienzo, letrado y jurisconsulto, fuera canónigo de la catedral de Sevilla (Donoso, 1996).

Se podría decir *a priori* que tanto el esquema de estudio que propone Booth como los resultados de la aplicación del mismo, no son extrapolables para todas las entidades eclesiásticas, todos los ámbitos geográficos, ni los diferentes períodos de tiempo. Así lo indica de forma expresa para advertir sobre el desarrollo de su investigación, en la introducción de su trabajo, José Julián Hernández Borreguero (2002:13-15).

Por tanto, a la hora de aplicar los parámetros de Booth a la investigación histórico-contable es conveniente tener en cuenta el contexto físico, histórico y temporal en el que se desenvuelve el sujeto y las interrelaciones del mismo con otros sujetos económicos. En este punto, son igualmente claras las declaraciones de Esteban Hernández Esteve que, con un conocimiento general y más completo sobre los resultados de las investigaciones histórico-contables de las instituciones eclesiásticas en España, señala (2005b: 21)

“Todo ello [los resultados de las investigaciones sobre estas instituciones eclesiásticas] ésta en abierta contradicción con los juicios que la actual gestión económica y financiera de las entidades religiosas merece a los especialistas, juicios que posiblemente resulten acertados en sus respectivos contextos, y que no puede descartarse tampoco que asimismo resultaran aplicables en nuestro país en la actualidad.”

El cúmulo de evidencias y realidades que, como hemos dicho, más tarde desarrollaremos con más detalle, contribuyen a apuntalar la creencia de que la Iglesia sea una institución pionera en el origen y desarrollo de técnicas contables, administrativas y de control altamente sofisticadas. Consiguientemente, dicha postura con las razones mencionadas hoy en día, no se reduce a una falacia defendida por unos pocos. Esto en contra de la opinión de los que pretenden hacer ver, con una visión sesgada de la realidad, que las instituciones eclesiásticas por su condición sagrada contienen aparejados sistemas contables primitivos y que los responsables de su gestión no resultan personajes doctos en la materia (Booth, 1993: 39).

2. Panorama socio-económico de la Catedral de Toledo en el S. XVI

Hombres de estudio, los religiosos guardaban entre las paredes de conventos, monasterios y catedrales el patrimonio cultural de siglos. Asimismo, si en un principio fueron

los monasterios los depositarios del conocimiento, con el desarrollo de las ciudades esta función se ampliaría a las catedrales.

Las catedrales a partir de la Edad Media se convierten, por tanto, en los centros culturales de las ciudades. El desarrollo cultural y pedagógico de estas corporaciones se materializaba, entre otros aspectos, en la tenencia de importantes bibliotecas; el establecimiento, desde sus fundaciones, de una escuela catedralicia que asumía la formación del clero³; la financiación de estancias en el extranjero para completar la enseñanza de sus miembros; y la creación de instituciones educativas y colegios universitarios en las ciudades donde se asentaban. En este sentido, las catedrales eran instituciones activas dedicadas al estudio y abiertas a las novedades culturales del momento. De hecho, en el siglo XVI en España nacen numerosos centros universitarios, universidades y colegios mayores y menores al cobijo de la Iglesia.

En Toledo la situación no era diferente a la de otras ciudades europeas, aunque las circunstancias generales quizás se magnifican por su condición de Iglesia Primada de las Españas y porque en este tiempo era considerada la sede más rica de la Cristiandad después de Roma. Esta situación es descrita por el historiador Pedro de Alcocer (1554, f. XCIX) en los siguientes términos:

“Y ansi este rey don Alfonso que gano esta ciudad, como los otros reyes que le subcedieron, procuraron con todas sus fuerças de ensalçar y magnificar mucho esta Sancta Iglesia dotandola larga y esplendiamente de rentas y posesiones y riquezas: con que es oy la mas rica Iglesia que ay en el mundo segun se tiene por cierto.”

Hacia 1500, bajo la cabeza visible, el arzobispo, la Iglesia de Toledo acogía bajo su jurisdicción un total de 220 lugares con 21.000 vecinos⁴, dispersos a lo largo de las actuales provincias de Toledo, Ciudad Real, Madrid, una parte importante de Guadalajara, Albacete, Badajoz, Cáceres, y algunos emplazamientos en las provincias de Jaén y Granada, en concreto, Cazorla y Huéscar (Martínez Gil, 1997: 274). A estos lugares hay que añadir en 1509 la anexión, en el norte de África, de Orán, conquista personal del cardenal Cisneros.

A las circunstancias generales y particulares que rodeaban la sede toledana se uniría el importante cúmulo de rentas de que disfrutaban el arzobispo y la comunidad catedralicia en pleno. Esta posición económica les permitía, además de asegurarse una vida holgada, ejercer una importante labor de patrocinio. Esta última labor se manifestaba en la fundación de numerosos centros de asistencia social en la ciudad, por iniciativa general o de algunos de sus miembros más destacados (el Hospital de Santa Cruz, fundación del cardenal Mendoza, que atendía a niños expósitos; el Hospital de San Juan Bautista u Hospital de Tavera, que dotó el cardenal Tavera, para enfermos no contagiosos; el Hospital del Nuncio, establecimiento del canónigo Francisco Ortiz, para dementes, etc.)

³ En el III Concilio de Letrán (1179) se declaran obligatorias las escuelas episcopales en todas las catedrales, a la cabeza de las cuales estaba el maestrescuela. El maestrescuela se encargaba de garantizar la gratuidad de la enseñanza, la aptitud de los profesores, conceder las licencias y los grados de enseñanza (Fernández, 2002:50).

⁴ Tomando la base de 5 habitantes por cada vecino, hacían un total de 105.000 personas.

El inmenso caudal de rentas de que disponía esta comunidad les facultaría, igualmente, para financiar los trabajos de importantes personajes del momento que participarían en el enriquecimiento artístico y cultural del templo.

El humanista y geógrafo Jerónimo Münzer⁵ en su *Viaje por España y Portugal* (1494-1495) al visitar la catedral de Toledo escribió: “No hemos visto en España, ya terminada, catedral semejante en belleza y hermosura”. El autor añade: “Nos llevó a verla el clarísimo varón Alfonso de Ortiz, canónigo, jurisconsulto y consumado poeta, que tuvo para conmigo las mayores deferencias.” Después de admirar la grandeza del templo y las riquezas que albergaba, concluyó en su relato: “No me sorprende, pues la iglesia de Toledo es riquísima. De aquí se dice en el refrán: ‘En España, Toledo es rica; Sevilla, grande; Santiago, fuerte y León, hermosa.’”

En el siglo XVI la catedral de Toledo llevaba a cabo una encomiable labor educativa a través de una consolidada escuela catedralicia; y la constante promoción de las estancias de su clero en las universidades europeas, sobre todo París y las italianas, en concreto en la Universidad de Bolonia⁶. Igualmente, a lo largo de los últimos años del siglo XV y de los primeros del XVI, teniendo como benefactor la Catedral y algunos de sus miembros más destacados, pues muchos de éstos otorgaban testamento a favor de estas instituciones, asistimos en Toledo y en otras ciudades a importantes fundaciones. A modo de ejemplo, el maestrescuela de la catedral toledana y protonotario don Francisco Álvarez de Toledo y Zapata funda el Colegio Universitario de Santa Catalina (1485); el cardenal Mendoza (1482-1495), el Colegio Mayor de Santa Cruz en Valladolid (1494); el cardenal Cisneros (1495-1517), la Universidad de Alcalá⁷ (1498); el arzobispo Fonseca (1524-1534), un Colegio Mayor en Salamanca (al que hizo heredero universal de sus bienes), uno Mayor y otro Menor en Santiago, futura Universidad; el cardenal Silíceo (1545-1557) ayuda a la reconstrucción del Colegio de San Bartolomé en Salamanca y en Toledo dota la cátedra de Filosofía de la Universidad y funda el Colegio de Infantes (1557), dedicado a las enseñanzas básicas; y ya

⁵ En la nota introductoria que acompaña la segunda edición de la editorial Polifemo, Ramón Alba nos da unas interesantes pinceladas sobre los orígenes y la actividad del autor de este interesante *Itinerario*. Al respecto del autor dice Ramón Alba (2002: XI), entre otras cosas, que sus trabajos geográficos le llevaron a colaborar con Martín Behaim en la confección de su globo terráqueo y con Hartmann Schedel en su *Liber Chronicarum*, trabajos que convierten a este doctor en medicina en un componente de la escuela de geografía de Nüremberg.

⁶ Bolonia tenía una vinculación especial a la ciudad de Toledo, pues uno de sus preladados, el cardenal Gil de Albornoz, había fundado siglos antes, en 1364, el Colegio Mayor de San Clemente, conocido también como el Colegio de San Clemente de los Españoles. Este Colegio es el más antiguo de Europa. Para el mantenimiento de esta institución su fundador lo nombró heredero universal de sus bienes. Con el tiempo se convirtió en el destino habitual de los estudiantes españoles que querían cursar estudios en Teología y Derecho. Fue en Bolonia donde se fueron formando generaciones de juristas a lo largo del tiempo (González, 1993:75 y Fernández 2002:53). Al respecto de esto último Ramón González (1997:776) advierte como los capitulares se decantaban cada vez con más frecuencia por los estudios de Derecho porque ofrecían mayores oportunidades.

⁷ Significativas, con relación a lo aquí venimos sosteniendo, son las palabras que principian la carta bulada por la que el Papa Alejandro VI concede al cardenal Cisneros autorización para crear un colegio universitario en Alcalá de Henares: “Entre todo lo que el hombre mortal puede obtener en esta vida efímera por concesión divina, lo más importante es que, disipada la tenebrosa oscuridad de la ignorancia mediante el estudio continuo, logre alcanzar el tesoro de la ciencia, por el cual se muestra el camino hacia la vida buena y dichosa, se conoce la verdad, se practica la justicia, y se iluminan las restantes virtudes, se acrecienta la condición de toda prosperidad humana, y finalmente se administran los intereses de la iglesia militante, y se extienden tanto la fe católica como el culto del nombre divino.” (13 de abril de 1499)

más avanzada la segunda mitad del siglo XVI, el capiscol y canónigo Bernardino Zapata de Herrera funda el colegio de San Bernardino⁸ (1568) para la formación universitaria de estudiantes mayores.

Otro de los elementos donde se manifestaba la actividad cultural y educativa de las catedrales, como hemos mencionado anteriormente, era la biblioteca. La catedral de Toledo contaba con un importante fondo bibliográfico. Este repertorio desde sus primeros tiempos hasta el siglo que aquí nos ocupa, venía enriqueciéndose con importantes adquisiciones y constantes donaciones privadas de hombres eruditos⁹. El uso de estos fondos se activó ya con el arzobispo Pedro Tenorio (1377) que facilitó su consulta a los beneficiados y a todo aquel que quisiera participar de la lectura y el estudio, disponiendo de una sala de consulta y facilitando su uso con el préstamo bibliotecario (Lop, 2003: 395).

El préstamo bibliotecario era una realidad y los libros salían de la biblioteca para su consulta. Tal como reconoce Ramón González (1997:773), con un conocimiento más dilatado al respecto, la colección “no formaba un depósito inerte, sin repercusión alguna en la vida de los miembros de la institución, antes al contrario, constituía una biblioteca viva, que algunos capitulares aprovechaban para su propio cultivo intelectual.”

La Biblioteca Capitular toledana no descuidaba la documentación bibliográfica y contaba con volúmenes dedicados a la ciencia matemática y a la aritmética, como se desprende de la información recopilada en los inventarios¹⁰. A este respecto, M^a José Lop advierte que la biblioteca catedralicia toledana se vino enriqueciendo con el paso del tiempo y con la finalidad de cubrir las necesidades formativas en diversas materias, entre ellas las orientadas a la tarea administrativa del templo (2003: 393).

De la misma manera, la Catedral era una de las principales demandantes de impresiones de libros que se acometían en la ciudad. La imprenta estaba presente en Toledo desde que los Reyes Católicos, a finales del siglo XV, otorgaran al convento dominico de San Pedro Mártir la concesión para la impresión de la Bula de Cruzada. Desde entonces, junto a la impresión de bulas, comenzaría una importante actividad en la ciudad destinada a la impresión de leyes y ordenanzas, comentarios de guerra, obras clásicas y contemporáneas, tratados matemáticos, algún texto comercial¹¹ y de aritmética¹² y otros tantos libros literarios, de caballería, de agricultura, obras religiosas, libros de medicina, etc.

⁸ De aspectos relativos a esta institución se da detalle en Gómez Sánchez (1982:22-ss) y en (Martínez Gil, 1997: 301)

⁹ Sobre esta cuestión es interesante consultar el extenso y espléndido trabajo de Ramón González Ruiz (1997).

¹⁰ De la existencia en la Biblioteca Capitular de alguno de estos libros de aritmética y matemáticas da noticia Ramón González Ruiz (1997). Igualmente algunos de ellos se encuentran recopilados en el inventario de Juan Bravo de Acuña en “Index Librorum Bibliothecae Sanctae Ecclesiae Toletanae”, *Libro de la Fundación de la Sancta Iglesia de Toledo, sus grandezas, primaçia, dotaciones y memorias*, Toledo, 1605.

¹¹ En la recopilación que Pérez Pastor hace de los libros impresos durante la primera mitad del siglo XVI en Toledo (1887: 23-99), se puede reconocer alguno al hilo de las necesidades mercantiles que surgían en esta época. En concreto figura uno cuyo contenido son disertaciones sobre los préstamos escrito por un religioso, Fray Luis de Alcalá, impreso en 1543: *Tractado en que a la clara se ponen y determinan las materias de los prestamos que se vsan entre los que tractan y negocian: y de los logros copras adelantadas y ventas al fiado. Compuesto por fray Luys de Alcalá de la orden del bienauenturado padre sant Francisco de obseruancia: de la prouincia de Castilla. Visto y examinado por el consejo Real destos Reynos. Con auctoridad así mismo y aprobacion del capitulo prouincial de la orden del auctor y tambien con preuilegio Imperial. Concedido a diez*

Los arzobispos toledanos apoyaron en gran medida el progreso de la imprenta en Toledo. Para acometer las impresiones de libros los sucesivos arzobispos no economizaron esfuerzos y medios. El cardenal Mendoza años antes había traído de Italia al editor Melchor Gorrício que había acometido con éxito en Venecia la impresión del breviario toledano (Pérez Pastor, 1887: X). Más tarde parece que Cisneros contaría con la colaboración de este mercader, que para atender, a su vez, la demanda del Cardenal traería de Valencia al impresor alemán Hagenbach en 1497 (Vega, 1983: 26).

Por otra parte, Fonseca, lector asiduo de Erasmo, con el que mantenía correspondencia, protege en Alcalá al impresor Miguel de Eguía, que en esta ciudad publicaba las obras del holandés con el escudo del prelado (Vizúete, 1993:103).

Casualmente, Harold E.Giman (1990:11), al respecto del desarrollo contable, pone en relación varias circunstancias: el desarrollo de un adecuado soporte de papel¹³, la aparición de la imprenta entre 1440 y 1450; el desarrollo de la partida doble entre 1463 y 1494; y la situación económica de la Iglesia en ese momento.

Lo cierto es que en el universo económico de este tiempo, la imprenta pudo venir a constituir un vehículo fundamental en la difusión, pero sobre todo en la unificación de los métodos mercantiles y contables¹⁴. Y en el desarrollo de tan ingenioso adelanto también estuvo presente la Iglesia.

Finalmente, el cuidado que muchos conventos, monasterios y catedrales pusieron en custodiar y acrecentar el patrimonio cultural, fue similar al que dedicaron a su hacienda. Este proceso de enriquecimiento tenía en las instituciones eclesiásticas estudiadas características semejantes. Su crecimiento patrimonial, en muchos casos desmesurado, se asentaba

y ocho de Março de 1543. Años. Impresso en Toledo en casa de Juan de Ayala acabosse a veynte y ocho de junio del año. Mdxliij.

¹² Es digna de mención la edición de la obra de Juan Gutiérrez (1539): *Arte breue y muy prouechoso de cuenta Castellana y Arismética donde se muestran las cinco reglas de guarismo por la cuenta castellana, y reglas de memoria.*

¹³ Tal como señala el autor, el uso de registros contables estuvo relacionado con la disponibilidad de un soporte sobre el que escribir. La conservación de los registros era cara, hasta que se desarrollara el papel, se usaba el pergamino y sólo la Iglesia, las monarquías, y los muy ricos podían permitirse el lujo.

Al respecto de la importancia del papel en el desarrollo de la contabilidad se pronuncia Carlo Antinori (2005: 6). Este reputado investigador reconoce la importancia que la introducción del papel tuvo en el desarrollo contable, pues vino a permitir la disponibilidad de registros contables en mayor cantidad y a menor coste.

¹⁴ Basil S. Yamey (2004:147) ha manifestado que la impresión de los tratados contables obviamente jugó algún papel en la difusión, aunque de manera indirecta. Es decir, si atendemos a las teorías de este autor, los tratados impresos serían utilizados principalmente por los profesores de comercio y raramente por mercaderes autodidactas. Por tanto, sería más bien el movimiento de los mercaderes de unos centros comerciales a otros, el movimiento de los contables y aprendices y la actividad de los profesores de comercio, la base fundamental de esta difusión.

Estas cuestiones se tratan de forma más extensa en el trabajo que descubre el tratamiento de la partida doble en los tratados comerciales en el siglo XVI, en concreto a los tratados ingleses durante la dinastía Tudor, es el de Juan Lanero Fernández (2004), premiado recientemente con el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad. Los descubrimientos que se ponen de manifiesto en este trabajo, sin duda, servirán para dar luz a importantes aspectos sobre el papel de los tratados comerciales en la difusión de los procedimientos contables y sobre el conocimiento de la actividad de los mercaderes y los intercambios comerciales internacionales. Este último punto es de suma importancia puesto que es precisamente el contacto entre mercaderes lo que constituyó en opinión de estos autores el principal vehículo de difusión de tan ingenioso invento.

básicamente en una política económica conservadora. Esta forma de actuación pretendía evitar a toda costa la venta, fomentar un proceso continuado de inversiones y potenciar su aprovechamiento. El procedimiento económico era bien claro y consistía en la explotación en forma de arrendamiento o censo de los inmuebles (riqueza) que convertían en dinero¹⁵ (renta). El caudal de dinero así obtenido era sucesivamente invertido en la adquisición de nuevos activos. Así, estas operaciones de compra, unidas a los diezmos y a las continuas donaciones que recibían, proporcionaban a muchas instituciones eclesiásticas cuantiosos ingresos.

Como hemos señalado más arriba, a este proceso encaminado a la creación constante de renta, se unía el evitar a toda costa la venta o cualquier forma de dispersión del patrimonio. El testimonio más explícito al respecto se puede reflejar en las palabras del arzobispo de Toledo, el cardenal Juan Martínez Silíceo (1545-1557), a Carlos V, al respecto de la intención de este último de entregar a perpetuidad el adelantamiento de Cazorla, en manos del arzobispado de Toledo, al Comendador Mayor de León:¹⁶

“Suplico a vuestra majestad mande que yo no dé este consentimiento porque si ha de ser consentimiento ha de ser de voluntad. Esta no puedo tener sin quebrantar la ley de Dios y el juramento que hize quando reçebi el palio, porque manda su sanctidad por su bula que aun antes de reçebir el dicho palio jurase no consentir enagenaçion de bienes eclesiásticos tocantes a mi dignidad y las iglesias a mí cometidas.”

El arzobispo de Toledo continuaba argumentado su decisión en los siguientes términos:

“Demás de esto a vuestra majestad vendría mucho daño porque cosa clara es que por ser la Iglesia de España rica da a vuestra majestad tan largo subsidio cada un año lo qual no podría ser si sus posesiones y rentas perdiese. Y pues así como arriba tengo dicho que soy obligado a no dar ni consentimiento a la perpetuidad que pretende aver el dicho comendador mayor.”

El potencial económico de la Iglesia hacía que la relación con las familias de mercaderes fuera una constante, a pesar de la aversión que la primera había venido manifestado a los segundos, condenados constantemente por usura. Así, encontramos a los grandes hombres de negocios tomando en arrendamiento el cobro de los impuestos eclesiásticos, financiando las grandes empresas de la Iglesia, abasteciéndoles de ricas mercancías y a muchos de los miembros de estas familias de mercaderes recibiendo el sacramento del sacerdocio¹⁷. De hecho, en este último caso, muchos de los principales

¹⁵ Esta gestión se encontraba en consonancia con los preceptos escolásticos y en armonía con lo que se deduce en términos de doctrina económica de la corriente aristotélica. Esta corriente venía a hacer distinción entre los bienes de naturaleza fungible (el dinero y las mercancías en especie, el trigo, vino, etc) y los bienes no fungibles (inmuebles). La forma de convertir en dinero estos últimos bienes era básicamente mediante su explotación en arrendamiento, huyendo de la especulación, que censuraba las teorías del justo precio y la usura. Esta forma de pensamiento económico, tal como señalan un gran número de autores, triunfaron en España en el siglo XVI, cuando en otros países europeos venían imponiéndose ya con fuerza las teorías mercantilistas.

¹⁶ El texto corresponde a la transcripción que de dicho documento hizo el licenciado Sebastián de Horozco (1556) y que se encuentran publicado en *Relaciones Históricas Toledanas* (1981:161 y 162).

¹⁷ Un claro ejemplo de esta circunstancia, tal como informa Jacques Le Goff (2004:114), es el hecho de que el propio Inocencio IV perteneciera a una rica familia de mercaderes genoveses, los Fieschi.

miembros de la Iglesia toledana procedían de la burguesía mercantil (Gómez-Menor, 1970: XV). Estos hombres, integrados en comunidades religiosas, aportaban sus conocimientos mercantiles a la Iglesia¹⁸ y contribuirían poco a poco a cambiar en gran medida la concepción que la institución tenía de este colectivo (Le Goff, 2004:114-115).

Con lo hasta aquí expuesto, podemos decir que en el seno de la Iglesia iban confluyendo elementos claves para entender que fuera uno de los sujetos protagonistas en el desarrollo de la disciplina contable. Es decir, por un lado, en la Iglesia fue surgiendo con el incremento del patrimonio la necesidad de mecanismos de administración y contabilidad cada vez más complejos; y, por otro, al amparo de esta institución, existían hombres capaces de dar las soluciones más cabales a las exigencias económicas que iban manando de la vida en comunidad. Una muestra de esta circunstancia es la que llevó al monje benedictino, Angelo Pietra en 1586 a escribir *Indirizzo de gli economi, o sia ordinatissima instruzione da regolatamente formare qualunque scrittura in un libro doppio; aggiuntovi l'esemplare di un libro nobile, con il suo giornale, ad uso della Congregation Cassinese, dell'Ordine di S.Benedetto*¹⁹; o al jesuita Ludovico Flori en 1636 a elaborar *Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo esemplare*, para instaurar la partida doble en la Compañía de Jesús en Sicilia.

Ciertamente el conocimiento sobre las técnicas administrativas y los aspectos relativos a la contaduría no debían pasar desapercibidos a las comunidades religiosas, pues esta actividad formaba parte habitual y necesaria de la vida diaria. De esta manera, en una fase embrionaria las comunidades religiosas pudieron ocuparse de sus finanzas en los términos que lo pudiera hacer una economía doméstica, orientada a garantizar con sus rentas la subsistencia del grupo. Lógicamente con el tiempo, el incremento del patrimonio de muchas estas colectividades cambiaría la perspectiva del aparato administrativo, que se haría cada vez más complejo en demanda de las nuevas necesidades. En este orden de cosas, la formación administrativa del clero pudo formar parte de las materias impartidas en la escuela catedralicia, como consecuencia de la existencia de un patrimonio emergente (Lop, 2003: 79). Así, no resultaría extraño entender, tal como se deduce de los libros de cuentas consultados, que los canónigos toledanos, en muchos casos familiarizados con los temas económicos, estuvieran acostumbrados a gestionar personalmente las rentas de su prebenda. Con este proceder se ahorrarían la parte que por dicha gestión estaban obligados a entregar al receptor de estas rentas en algunos casos y descargarían de estas funciones al aparato administrativo catedralicio.

Finalmente, la confluencia de todas estas circunstancias en torno a un mismo sujeto ponen en evidencia, lo que más tarde demostraremos, el hecho de que estas instituciones eclesiásticas fueran capaces de adoptar sistemas contables y administrativos novedosos. En

¹⁸ Al respecto de esta presencia frecuente de los hijos de mercaderes en el seno de la Iglesia inglesa del siglo XVI se manifiesta también J.J. Lanero y E.Ortega (2005b:150).

¹⁹ A este autor se refiere Esteban Hernández Esteve (1983: 139), a quien desde aquí agradecemos las facilidades que nos ha brindado para la consulta del texto de este tratado.

A la misma obra y al contenido general de la misma se refiere también J.J Lanero (2001: 25). Igualmente, el autor hace una síntesis general de éste y del tratado de Ludovico Flori en su trabajo: *El esplendor de la teneduría de libros: la partida doble en los tratados contables ingleses de la dinastía Tudor (1543-1588)* (2004).

concreto, el protagonista de nuestro trabajo, la catedral de Toledo, entendió perfectamente la necesidad de adecuar su aparato administrativo y contable a su realidad económica. Como ya hemos dicho, esta corporación contaba con un ingente patrimonio²⁰, fruto de una política económica moderada, basada en un manejo prudente de las rentas y una administración centralizada que contaba con importantes medidas para evitar la dispersión y venta (Colomina, 1980: 64). Las cuantiosas rentas así obtenidas, unidas a las continuas donaciones reales y privadas, las adquisiciones y los copiosos ingresos obtenidos de los diezmos, convirtieron a esta institución en una de las más ricas del mundo cristiano conocido. Esta condición, lógicamente, exigía de un aparato administrativo parejo.

3. La actividad administrativa de la Catedral de Toledo

Sin lugar a dudas, en correspondencia con su relevancia económica, la catedral de Toledo poseía un poderoso aparato administrativo. Este aparato administrativo se articulaba en torno a organismos económicos diferenciados con un objeto social bien definido que, sin embargo, formaba parte de un todo referido al ámbito catedral. Precisamente también a esta diferenciación se refiere, en el prólogo de su libro sobre la Obra y Fábrica de la catedral toledana, Laura Santolaya Heredero (1979). La autora habla de tres organismos “vinculados entre sí sociológicamente y administrativamente e independientes en su economía y actuación: la Dignidad Episcopal, el clero/cabildo y la Fábrica”²¹. De estos tres organismos, serán los dos últimos los vinculados a la gestión catedralicia propiamente dicha.

El cabildo y la Obra y Fábrica eran económica y administrativamente independientes, con patrimonios propios y recursos financieros específicos y contaban con obligaciones bien definidas que constituían la base de su objeto social, claro está, unido a su condición religiosa. Así, mientras que el cabildo soportaba en su mayor parte el mantenimiento de la comunidad catedralicia; la Obra y Fábrica se dedicaba al cuidado, reparación y mantenimiento del templo donde se desarrollaba la vida de esta colectividad. Incluso, dentro de este último organismo, cabe una diferenciación operativa más profunda. Mientras que por Obra se entendía todo aquello que respondía a labores de construcción, cimentación y reparación del edificio; la Fábrica se ocupaba del mantenimiento y cuidado del templo, así como de proveer, reponer, conservar y custodiar el material necesario para el culto. Por tanto, la Obra y Fábrica en su conjunto costeaba desde la construcción de nuevas estancias, el arreglo de las vidrieras estropeadas o cualquiera de los desperfectos ocasionados en el edificio; a las labores de limpieza y cuidado del recinto (atender el jardín, regir el reloj y las campanas, barrer los suelos, iluminar el templo, etc.), conservación y reposición de ropajes, aderezos, objetos para el culto, etc.

²⁰ Sobre la evolución del patrimonio del cabildo a lo largo del siglo XIV y XV conviene consultar el trabajo de Ricardo Izquierdo Benito (1980a) y (1980b).

²¹ Esta diferenciación la hace M.A. Ladero Quesada (1982: 198) al hablar de la estructuración económica general de las Iglesias Catedrales castellanas en el siglo XV, distinguiendo entre el prelado y el cabildo, a los que se vinculaba los frutos de la mesa arzobispal y de la mesa capitular, respectivamente. En este punto, las fábricas estaban vinculadas administrativamente al cabildo.

A pesar de comprender dos conceptos que aunaban cometidos diferentes y perfectamente definidos, “Obra” y “Fábrica”, ambos conformaban el objeto de un ente económico conjunto, conocido también simplemente como Obra.

Atendiendo a las características de la financiación de los dos organismos, cabildo y Obra y Fábrica, a raíz de las singularidades que presentan, podemos conceptualles, de una manera precisa, como “sujetos perceptores de rentas”. Esta calificación es empleada ya por Miguel Ángel Ladero al hablar de este tipo de sujetos para la Edad Media. Este criterio es de suma importancia porque además de determinar la base de su financiación, estimamos indispensable y esencial, porque delimita la sustancia de sus registros contables, consagrados, forzosamente, a plasmar los movimientos de flujos de fondos o renta²².

Para garantizar el desenvolvimiento del aparato económico-financiero de ambos organismos, el cabildo y la Obra y Fábrica fundamentaban su actuación en un conjunto de cargos y oficios. Estos cargos y oficios se agrupaban en torno a tres tipos de funciones que, de acuerdo a su orden de ocurrencia, conviene distinguir: la función ejecutiva o directiva, la de custodia y manejo de rentas y la de intervención y control. Además de estas tres funciones, existe una cuarta función destinada al control *a posteriori*. Esta última función se instrumentaría en la rendición de cuentas que realizaban los responsables del manejo del dinero ante los encargados de ejecutar ese control, los contadores. La rendición de cuentas se realizaba con una determinada temporalidad.

En las siguientes líneas realizaremos a grandes rasgos, por lo limitado del espacio, una descripción de la actividad administrativa y contable relativa al cabildo y a la Obra y Fábrica. En este punto, debemos advertir la minuciosidad con que aparecen descritas, de forma dispersa a lo largo de la diferente documentación que atesora el Archivo Capitular, las funciones de cada uno de los personajes que formaban parte de este aparato administrativo. Lo detallado de la documentación, orientada a regular los mínimos aspectos de estas responsabilidades, nos da una idea del esmero que se ponía en el diseño de los sistemas de administración y de control de esta institución.

Al hilo de lo anterior, en este trabajo se hará una recomposición general del aparato administrativo que se ha reconstruido en su totalidad echando mano de la documentación existente en el Archivo Capitular de Toledo²³.

3.1. La actividad administrativa del cabildo

3.1.1. Función ejecutiva

El cabildo, como corporación o colegio de clérigos, ejercía una misión doble: el culto litúrgico de la catedral y la cooperación con el obispo en la administración de la diócesis, sustituyéndole en caso de vacante o ausencia (Fernández Collado, 1999: 24). En lo económico, el cabildo mantenía desde el siglo XII sus bienes separados del arzobispo.

²² El término de renta atiende a la idea de flujo o corriente y constituye el conjunto de bienes y servicios generados por el sujeto económico en el transcurso de un período de tiempo. Este término se manejaría en contraposición con el concepto de riqueza que acogería la idea de stock (Quesada, 1995: 111).

²³ Dicha estructura aparece detallada de forma más minuciosa a lo largo de todo el trabajo: *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*.

La función directiva del cabildo correspondía al deán y los canónigos reunidos en capítulo. El deán era el más antiguo de los canónigos, aunque no fuera así siempre (Lop, 2003:159), era nombrado por acuerdo entre el cabildo y el prelado entre los canónigos más instruidos intelectualmente (Fernández Collado, 1999: 39). Mientras que las canonjías se proveían por libre elección del obispo, oído del cabildo (canonjías simples) o por oposición (canonjías de oficio²⁴).

Bajo la presidencia del deán, los canónigos conformaban el cabildo como órgano directivo y su denominación por extensión daba nombre al organismo en su conjunto. El deán y los canónigos se reunían en la sala capitular. En la sala capitular se discutían y votaban las decisiones que afectaban a la comunidad catedralicia, desde las económicas de más o menos trascendencia, a las referidas a los asuntos diarios o propuestas particulares de cualquier naturaleza. Las sesiones capitulares quedaban recogidas en las actas capitulares. En estas actas estaba plasmado, con todo lujo de detalle, las propuestas particulares o generales, el resultado de las decisiones, la votación y cualquier circunstancia que sucediera en el transcurso de la reunión. Del registro en las actas capitulares se encargaba el secretario del cabildo. A este personaje le correspondía, además de dar cumplida cuenta de las decisiones capitulares en las actas, escribir todas las cartas mensajeras que redactaba el cabildo y todas las instrucciones que debía seguir la persona encargada de ejecutar una comisión hecha por este órgano. En el plano económico, además de otras funciones que más tarde trataremos, el secretario debía hacer los libramientos de todo lo que el cabildo mandase librar. (A.C.T, OF-909, f.4r)

El cabildo tomaba las decisiones encaminadas a solventar cualquier cuestión que se produjera en general relativa a la gestión de las diferentes rentas. El órgano en cuestión decidía sobre la gestión del patrimonio capitular o mesa capitular, sobre la parte decimal de pan y vino que procedía del arzobispado de Toledo y que correspondía a los canónigos (vestuarios) y sobre las demás rentas que disfrutaba este organismo por diferentes conceptos.

Para el correcto manejo de estas rentas se trazaba un complejo aparato administrativo. Alrededor de este organigrama se concentraban los mayordomos, los visitadores, el repartidor, el notario del cabildo, los contadores, el secretario, el refitor y otros tantos receptores de rentas. Las competencias y funciones de estos personajes aparecen dispersas a lo largo de los distintos documentos (constituciones, estatutos, condiciones particulares de nombramientos, manuales de cargos y oficios, actas capitulares, contratos, libros de vestuarios, libros del refitor, libros de Obra, libros de excusados, etc.) de donde se han obtenido. Entre esta documentación, que se custodia en el Archivo Capitular de Toledo, encontramos el *libro de cargos y oficios* o *libro manual de las cosas que son a cargo de los ministros del cabildo y como se arriendan sus posesiones* (A.C.T. OF-909). Este manual da detalle de las obligaciones de algunos de los personajes que forman parte de este entramado administrativo y contable. La información contenida en este libro adquiere una especial significación unida a la que se ha obtenido del resto de la documentación consultada. En este último punto, han jugado un papel fundamental los libros de cuentas y apuntación, pues del

²⁴ En la catedral de Toledo, las canonjías de oficio eran las que correspondían al Doctoral, Magistral, Lectoral y Penitenciario.

estudio detallado de su contenido y de la visión de todos como conjunto se han obtenido las conclusiones más interesantes.

Como decimos, a partir de la documentación existente en el Archivo se ha logrado componer todo el aparato administrativo en su totalidad. Lo que se expone a continuación es una descripción general de este dispositivo que, una vez más, por lo limitado del espacio nos impide presentar con detalle. A pesar de esta brevedad, debemos insistir que las circunstancias expuestas pondrán de manifiesto la complejidad y capacidad administrativa de esta corporación para hacer frente a una actividad económica tan relevante.

Como ya hemos señalado, en el cabildo se tomaban las decisiones económicas de más o menos trascendencia y se solventaba y regulaba el procedimiento a seguir ante cualquier imprevisto. No obstante, la política de gestión de las rentas estaba perfectamente normalizada y para asegurar el cumplimiento de la misma existía un perfecto sistema de control.

3.1.2. El manejo de las rentas

Del análisis íntegro de la documentación anteriormente mencionada, podemos concluir que el cobro y pago de las rentas correspondía a los denominados receptores de rentas. Los receptores de rentas eran nombrados generalmente entre los racioneros de la Iglesia de Toledo. Los racioneros en su mayoría eran clérigos de órdenes menores o a la espera de ordenes sagradas, aunque también entre ellos había diáconos y presbíteros (Lop, 2003: 175). Estos personajes ejercían por mandato del prelado o del cabildo "...funciones administrativas de gran importancia para la marcha del complicado engranaje catedralicio: era frecuente que fueran racioneros los que ocuparan los cargos de refitor del cabildo, contadores o receptores de rentas, escribanos de los clerizones, mayordomos..." (Idem: 176).

- El refitor

El refitor era la oficina que se encargaba de la administración de las rentas de la mesa capitular. Al mando del refitor se encontraba el *refitor* o *refitolero*. El refitolero se ocupaba del cobro y distribución de las rentas de la mesa capitular. Eran racioneros en su mayor parte los nombrados para atender el refitor. Tras la elección, el elegido como refitor estaba obligado a aceptar el cargo, como en otros tantos casos de la administración.

De las rentas de la mesa capitular o mesa del refitor participaban conjuntamente los canónigos y racioneros. Una parte importante de estas rentas capitulares procedía del arrendamiento o censo de los inmuebles rústicos y urbanos que el cabildo poseía dentro y fuera de la ciudad. Los cobros procedentes de la mesa capitular se realizaban en dinero y en especie (gallinas, grano o pan y sal).

El refitor se responsabilizaba del cobro de todas las rentas de maravedís, gallinas y:

"...otras cualesquier cosas debidas y pertenecientes y que se debieren y pertenecieren a la Messa del Reffitor en tal año, o años ansi de Rentas como de deudas y Juros y tributos dellas y otras posesiones e Rentas dehezas y heredades y Terçias y Copias de Rentas y tierras y Beneficios y Tributos y otras cualesquier Rentas..." (A.C.T, OF-909, f.15r)

Igualmente, el refitor atendía la gestión de determinadas fundaciones (capillas, capellanías, memorias y aniversarios) anexas a la Mesa. Para el sostenimiento de estas fundaciones, el fundador hacía entrega al cabildo de algún inmueble o una determinada cantidad de dinero. En el primer caso, las rentas generadas en la explotación del inmueble servían para el sostenimiento de la capilla (capellanes, sacristanes, trigo para atender la obra social de la fundación, pago al cabildo por la administración, adquisición de velas para el culto, etc.). En el segundo caso, era el cabildo el que decidía invertir el dinero recibido en la adquisición de un inmueble. Con ello se garantizaba la obtención de una renta continuada y la subsistencia de la fundación.

El refitor contaba, para proceder de forma más adecuada al cobro de todas las rentas, con un libro que elaboraba el notario, denominado *libro de posesiones*. En el libro de posesiones se contenía un resumen de las condiciones de arrendamientos y censos de las posesiones capitulares que se habían rematado en presencia del notario del cabildo. Es decir, en el libro de posesiones, de forma resumida, el notario del cabildo anotaba la información que le era necesaria al refitor para proceder al cobro de las rentas capitulares. Así, junto al nombre e identificación de la posesión, se hacía referencia al nombre del arrendatario, el vencimiento, la cuantía anual (si lo era en dinero y en especie), los plazos para el cobro, el importe de los plazos, etc. Toda esta información facilitaba la tarea del cobro al refitor. El notario, además de elaborar el libro de posesiones, se encargaba de garantizar la publicación de los arrendamientos que vacaban, garantizar el otorgamiento de las escrituras, estar presente en las peticiones de licencia para vender las posesiones tributarias, en la toma de fianzas, en la rendición de cuentas, etc.

Por otra parte, de supervisar el cumplimiento de las condiciones de los contratos se encargaban, junto a otros cometidos, los mayordomos nombrados por el cabildo.

Tal como señalamos más arriba, en las rentas que se obtenían de la gestión de la mesa capitular tomaban parte los canónigos y racioneros conjuntamente. Éstos recibían las rentas en función a su asistencia al coro. Precisamente en las rejas que flanqueaban el coro donde se concentraban los beneficiados, se daba razón a la prebenda, tal como deja dicho el doctor Blas Ortiz en su descripción de la catedral: “Por la parte exterior: *Apartaos profanos*²⁵. Por la interior: *Canta y calla*. [...] Quatro de estos candeleros están señalados con ynscripciones de sentencias de David: *Cantaré al señor que me dio los bienes*” (1549, cap.20)

Con las rentas de la mesa capitular también se hacía frente a los salarios de otros tantos personajes y, en general, a los gastos de la comunidad. Los pagos se ejecutaban por libranza del cabildo, aunque el refitor tenía autonomía en los pagos regulares y hasta una determinada cuantía.

El refitor contaba para la correcta ejecución de los pagos con una información previa contenida en otros tantos registros. Por ejemplo, la información necesaria para efectuar los pagos en gallinas se contenía en el denominado *libro de gallinas*. En este libro se hacía registro de las cantidades en gallinas que correspondía entregar a cada uno de los beneficiados. Esta información se acompañaba en el libro de un espacio en blanco. En este espacio se iban anotando los importes de las entregas, la fecha de las mismas y cualquier

²⁵ Estas palabras resultan metafóricamente significativas al respecto de lo que abordamos en el primer punto de este trabajo.

circunstancia o eventualidad al respecto. La entrega quedaba justificada con la firma del beneficiado o con la de la persona que lo recibía en su nombre (siempre indicando tal circunstancia).

Por el contrario, para realizar los pagos en dinero el refitor se ayudaba del conocido como *libro de beneficiados*. El libro de beneficiados era elaborado por el secretario del cabildo. En el libro de beneficiados el secretario del cabildo tomaba cuenta de todos los pagos, a quién debían hacerse, el concepto detallado por el que se hacían, el importe total, los plazos, la cuantía de los mismos y cualquier otra información relevante para efectuar el pago.

Para ejecutar los pagos a los beneficiados el refitor se ayudaba del repartidor. Al repartidor le incumbía la distribución de las rentas de la mesa capitular que le entregaba el refitor, con la intervención del notario del cabildo. Estas cantidades se entregaban, como mínimo, dos días antes, cada cuatro meses, para ser satisfechas por tercios.

- El receptor del granero

Si las rentas en dinero y gallinas correspondía gestionarlas al refitor, las rentas en grano y sal de las posesiones capitulares se recibían en el granero del deán y cabildo. A cargo del granero estaba el denominado receptor del grano o granero. El receptor del granero se encargaba del cobro y pago de las rentas capitulares que se recibían en el mismo granero en forma de pan y sal. El pan y la sal se distribuían entre canónigos y racioneros atendiendo a la residencia prescrita.

El receptor del pan llevaba las anotaciones en el denominado *libro granero*. En este libro, además del movimiento del grano, se daba cuenta de las distribuciones de las raciones.

- El receptor de vestuarios

Al encargado del manejo de las rentas de los vestuarios lo identificamos con el denominado receptor de vestuarios. Sus funciones y responsabilidades quedaban perfectamente detalladas en los documentos que se elaboraban al respecto ante el notario del cabildo y que hoy se conservan en el Archivo Capitular entre los denominados *libros de vestuarios*.

El receptor de vestuarios se encargaba en general del cobro de la parte del diezmo de pan y vino que tomaban los canónigos del arzobispado toledano. Los vestuarios se distribuían exclusivamente entre los canónigos de la Iglesia de Toledo por eso recibían también el nombre de “parte de canónigos”. Su denominación de “vestuario” se debe en principio a que su destino pudo ser la compra de ropa litúrgica (Lop, 2003:196).

Tal como se deduce del manejo de los libros de vestuarios, para el cobro de estas rentas, el receptor se ayudaba de las copias que figuraban en dicho libro. La información contenida en las copias procedía de los remates de las rentas. Por tanto, el receptor de vestuarios ejecutaba el cobro atendiendo a las condiciones generales y valiéndose de la información que le proporcionaban las mencionadas copias.

Las rentas decimales cobradas en concepto de vestuario eran repartidas, como hemos dicho, exclusivamente entre los canónigos. El vestuario constituía, quizás, la remuneración más importante que obtenía un canónigo de Toledo (A.C.T. OF-909, f. 256r). Los canónigos

ganaban el vestuario atendiendo a su residencia a las horas mayores de rezo. Las presencias y ausencias de los canónigos eran registradas por el repartidor en un libro de apuntación, al que se menciona como “libro de nombres”. Este libro debía entregarlo el repartidor a los mayordomos del cabildo. Los mayordomos, a partir de estas anotaciones, se encargaban de verificar las presencias, ver cuantos canónigos ganaban vestuario, la cantidad que era atribuible a cada uno, etc. En función a la información contenida en el libro de nombres, el notario hacía los lotes de rentas que se sorteaban entre los canónigos, procediendo a hacer las denominadas suertes.

Finalmente, el receptor, ayudado por el repartidor, procedía al reparto de los vestuarios entre los canónigos. El registro del reparto se hacía en el denominado *libro de reparto de vestuarios*, donde quedaba justificada, como en los casos anteriores, la entrega con la firma.

Al receptor de vestuarios lo hemos encontrado gestionando también las denominadas rentas del préstamo de Baza e Hita. El primero tenía su origen en la devolución de un préstamo de 485.000 mrs. concedido a la reina Isabel para la toma de Baza (A.C.T. OF-330, f.12r). Así, el préstamo de Baza venía a contener ciertos derechos de cobro sobre las cantidades de los diezmos recaudados en Huéscar y La Puebla. El importe de estas rentas debía distribuirse entre los canónigos que hubiesen ganado vestuario ese año.

Por lo que cabe al segundo préstamo, el de Hita, correspondía a las rentas decimales en los arciprestazgos de Hita y Brihuega. Estas rentas habían sido cedidas por el arzobispo al cabildo (Torroja, 1977:186). La distribución de estas rentas se hacía entre los canónigos que no contaban con la categoría de dignidad²⁶ (A.C.T. OF-909, f.229v): “Lease el repertorio del Archivo f.357 donde cita la contribución del Señor Alonso Carrillo por la cual consta que los señores dignidades son excluidos de participar en el Prestamo de Hita.”

- Los receptores del subsidio

Estos receptores atienden a una características particulares, pues se encargaban de hacer recopilatorio de las rentas que de la Iglesia toledana correspondían al subsidio. El subsidio formaba parte de las aportaciones de la Iglesia española a favor de la Corona. La cantidad que se debía entregar como subsidio a la Corona por parte de las Iglesias hispanas en su conjunto, era establecida por disposición papal. El empleo de esta imposición estaba en atender la defensa de la Cristiandad contra los herejes e infieles²⁷.

La determinación de la cantidad con que cada una de estas Iglesias castellanas debía contribuir al subsidio se hacía según lo acordado en la Congregación de Iglesias de Castilla y León. La reunión tenía lugar en Toledo y en ella los contadores disponían el importe a pagar

²⁶ Conformaban el grupo de categoría más elevada en el cabildo. En número de 14, eran dignidades: el deán; los arcedianos (Toledo, Talavera, Calatrava, Madrid, Guadalajara, y Alcaraz), el maestrescuela, el tesorero, el chantre o capiscol, el vicario del coro, el capellán mayor, el abad de Santa Leocadia y el abad de San Vicente de la Sierra.

Sobre el origen del estatus de dignidad, Ángel Fernández Collado señala que es “diverso y oscuro: unas se fundan en el derecho común de la Iglesia universal; otras son de derecho fundacional de una iglesia particular; y otras surgieron con la costumbre.” (1999: 37)

²⁷ A este respecto M. A. Ladero señala que la concesión de estas rentas se hacía bajo prorrogas de tres años y que aunque se entendía que debía utilizarse para financiar las guerras contra los musulmanes, esto no siempre ocurrió. (2005:14)

por cada una de las Iglesias, los plazos, las condiciones, las exenciones y las fuerzas o recaudos que debía dar el rey para la cobranza. El reparto de esta contribución se hacía a “tanto el millar”, respecto de lo que montaba la cantidad que debían pagar todas las Iglesias de lo que importaban sus propias rentas.

Los receptores del subsidio a los que nos referimos, se encargaban de la recaudación de las rentas con las que la Iglesia toledana contribuía a esta imposición. La procedencia de estas rentas recaudadas era una parte de las rentas ya cobradas tanto por el cabildo como por la Obra y Fábrica.

La recaudación del subsidio por parte de los receptores se hacía en dos tramos, distinguiendo dos tipos de receptores: los denominados receptores particulares y el receptor general del subsidio. A los receptores particulares se les reconocía una parte de su sueldo sobre lo cobrado “...por su diligencia por la forma que les va ordenado la comisión que va al fin de la copia” (A.C.T, OF-909, 268r). Estos receptores particulares hacían recopilatorio directo de las rentas y rendían cuentas ante el receptor general del subsidio.

3.1.3. La función de intervención y control operativo

El correcto desenvolvimiento de la gestión capitular quedaba garantizado con la labor de inspección de ciertos personajes nombrados por el cabildo. Aquí citamos dos de estos personajes, los visitadores y los mayordomos.

Eran visitadores los nombrados por el cabildo para desarrollar diferentes tareas de vigilancia e inspección. Los visitadores se hacían acompañar en muchas de sus inspecciones por el notario del cabildo y el secretario. Las labores de vigilancia de los visitadores tenían por objeto sobre todo las fundaciones. Así, a los visitadores los encontramos comprobando, junto al notario, la buena marcha de las instituciones vinculadas al cabildo. En este punto, no sólo debían asegurarse del cumplimiento del objeto para el que habían sido creadas, sino también del correcto empleo de los recursos económicos de las mismas. Igualmente, es frecuente en estas labores de control hallar a los visitadores realizando revisiones bajo inventario de los bienes con que contaban estas fundaciones.

Igualmente, se nombraban visitadores para vigilar a los beneficiados, hacer inventarios del sagrario, visitar las posesiones de la Iglesia, etc.

Otro de los personajes que contribuían a garantizar el correcto desenvolvimiento de la institución era el mayordomo. El cabildo elegía dos mayordomos cada año el día de los oficios, 22 de diciembre, “...que es un día después de Santo Thome”. Estos mayordomos ejercían funciones de representación en nombre del cabildo, otorgaban para cada negocio las escrituras de arrendamiento o censos relativos a las posesiones, vigilaban el correcto cumplimiento de las cláusulas de los contratos, el estado de las propiedades capitulares durante el arrendamiento, etc.

Por último, también eran los mayordomos, recordemos, los que garantizaban el proceso para hacer los vestuarios.

Las actas capitulares dan continuamente testimonio del cometido de los mayordomos en la institución. A modo de ejemplo el 20 de septiembre de 1530, el cabildo manda a los mayordomos que vean si estaba bien gastado lo que gastó el capellán Rodrigo Sánchez en la casa que tenía por alquiler (A.C.T, A.C, vol.5, f.16r); o el 31 de diciembre del mismo año

(f.24v) que vean la casa de Francisco Pérez molinero y que hagan relación de ello; o el 17 de enero de 1531 (f.27r) que se encarguen de que se pongan cédulas para vender la casa de San Justo; etc.

3.1.4. La función de control contable: los contadores

Sin lugar a dudas, los receptores de rentas soportaban el mayor peso de la actividad económica del cabildo y su labor a efectos contables era controlada por los contadores. La función principal de los contadores para ejercer su control sobre los receptores, era la toma de cuentas periódica e individual a cada uno de los receptores. Los contadores procedían al registro previo de las operaciones de las que debían tomar cuenta. En el cabildo los contadores tenían el deber de reunirse todos los viernes primero de cada mes por la tarde para "...tratar que quantas se deben tomar y ordenar sobre ello lo que conuenga y lo que se debe hazer en aquel mes disponiendo los días en que se haya de entender en ello" (A.C.T, OF-909, f.7r).

En términos generales, el acto de tomar la cuenta al receptor se realizaba en presencia del notario y del secretario y ante representantes del cabildo. Esta cuenta y razón se expresaba en un documento independiente denominado por lo general, carta cuenta. Los contadores elaboraban la carta cuenta para cada uno de los receptores. En el caso de que un receptor pudiera llevar rentas de diferente naturaleza, por lo que hemos podido observar, la rendición de cuentas se hacía de forma separada.

La carta cuenta contenía, por un lado, los ingresos (cargo) que correspondía cobrar al receptor; y, por otro lado, los gastos (descargo o data) que hacía efectivos en nombre del cabildo el mismo receptor. Por tanto, los contadores tomaban "en contra" del receptor el cargo, y "a favor" o "en descargo" del mismo el descargo o data. Recordemos en este último punto que el receptor contaba para demostrar la ejecución de los gastos con las firmas de conformidad contenidas en los diferentes registros.

Por diferencia entre el cargo y descargo, los contadores calculaban el alcance. El alcance, por tanto, podía resultar a favor o en contra del receptor. El alcance era a favor cuando el descargo era superior al cargo; y en contra, cuando el cargo era superior al descargo. El alcance del año que se cerraba pasaba, en términos generales, a incluirse, dependiendo del signo del mismo, como cargo o descargo de la carta cuenta del año siguiente.

La carta cuenta era firmada por las partes, en presencia de testigos y ante el notario y el secretario del cabildo.

La toma de la cuenta y razón a los receptores era la principal función de control que realizaban los contadores. No obstante, los contadores tenían prescritas responsabilidades particulares respecto a cada uno de estos receptores. A continuación pasamos a detallar algunas de estas obligaciones.

Con relación al refitor podemos decir que los contadores por el mes de mayo se encargaban de la elaboración de la carta cuenta. La carta cuenta al refitor aparece localizada entre la documentación del Archivo Capítular con el nombre específico de "Carta Cuenta". A través de este documento, el refitor rendía cuenta y razón de la gestión de los bienes de la mesa capitular ante el deán y cabildo.

A los contadores les correspondía con relación al refitor también: “sacar razon” de todas las misas que faltasen por decir, porque en función a estas misas debía atenderse parte del reparto de las rentas capitulares; hacer recuento de las deudas que hubiesen contraído los beneficiados con el refitor sobre todo por el alquiler que muchos de ellos hacían de algunas posesiones capitulares; y tomar las cuentas de fundaciones en cuya administración participaba el cabildo. En este último caso, la toma de cuentas de estas fundaciones se hacía en el tiempo que lo indicasen las respectivas constituciones.

Con relación a las rentas de la mesa capitular, a los contadores les correspondía tomar la cuenta también al repartidor. Recordemos que el refitor se ayudaba del repartidor para distribuir las rentas de la mesa capitular. Por tanto, los contadores debían controlar la actividad del repartidor respecto a las rentas que le entregaba el refitor. Los contadores en su obligación de tomar las cuentas al repartidor, lo hacían primero elaborando el cargo, que estaba constituido por las cantidades que el repartidor recibía del refitor y que figuraban, a su vez, en el descargo de este último; y el descargo por las cantidades repartidas y los gastos satisfechos a lo largo del ejercicio económico, que iba de mayo a mayo del siguiente año, cuestión habitual para otras entidades eclesiásticas.

Con relación al control del granero del cabildo, los contadores procedían a la elaboración del cargo y descargo del *Libro de Granero*. En el cargo se anotaban las tazmías del pan recaudadas. De esta recaudación debía dar cuenta cada noviembre del año el denominado receptor del pan o granero. Por lo que cabe al descargo, los contadores debían anotar los situados que el cabildo estaba obligado a pagar. Con lo que restaba entre ambos importes, cargo y descargo, se realizaba la distribución en forma de raciones de pan y de sal. Este reparto se hacía entre los beneficiados de acuerdo a la residencia prescrita.

Además de tomar las cuentas anuales relativas al refitor y al granero, los contadores del cabildo tenían responsabilidades contraídas con el receptor de vestuarios. De acuerdo con estas responsabilidades, los contadores debían tomar la cuenta y razón a este receptor. La cuenta aparecía en las últimas páginas de los libros de reparto de vestuarios. Igualmente, debían sacar las copias de los vestuarios, donde se consignaba la parte del diezmo recaudado en el arzobispado que correspondía a los canónigos; sumar los importes y corregirlos durante el mes de octubre o en el momento que más conviniese y en la mayor brevedad posible para que se cobraran de forma inmediata, y antes, según se indica en la documentación, de que el arrendador de tales vestuarios lo gastase.

Los contadores finalmente elaboraban el cargo y descargo correspondiente a las rentas del préstamo de Baza y del préstamo de Hita. Ambas cuentas aparecían de forma independiente en el libro de reparto de vestuarios, pues en la documentación revisada era al receptor de estas rentas a quien correspondía también su manejo. Posteriormente, los dos documentos pasarían a un soporte específico conocido como *Carta Cuenta de Baza* y *Carta Cuenta de Hita*, respectivamente.

3.2. La actividad administrativa de la Obra y Fábrica

La Obra y Fábrica dependían de los cabildos catedralicios. En el caso de la catedral de Toledo esta dependencia se manifestaba fundamentalmente en el papel desempeñado por el cabildo en la elección de los cargos y en la toma de decisiones. Además, de entre los

canónigos se elegía al *obrero* o canónigo obrero. El canónigo obrero era elegido y nombrado por el arzobispo con el consentimiento del cabildo. Este personaje se ocupaba del gobierno, la dirección y la administración de la hacienda de la Obra y Fábrica por delegación del arzobispo. En las labores de gobierno estaba asesorado y controlado por dos visitantes nombrados por el arzobispo a tal efecto.

Por lo que cabe al plano económico, la Obra y Fábrica mantenía un organigrama administrativo y de dirección propio. Este aparato organizativo iba encaminado a la gestión de un patrimonio privativo e independiente que le proporcionaba un importante cúmulo de rentas.

La actividad administrativa de la Obra se vivía en la obrería. A la obrería, situada en el piso inferior de la antesala y sala capitular, se accedía por una escalera estrecha a través de una puerta pequeña y chapada de hierro (Ramón Parro, 1857, v.1: 647-648). En la obrería tenía su despacho el canónigo obrero u obrero. Al obrero se le responsabilizaba de la administración de la hacienda de la Obra, aunque sus funciones iban desde la toma de decisiones relativas a la gestión, supervisión y control de las rentas y del personal directa o indirectamente a su cargo. Al obrero también le correspondía la representación de la institución ante los diferentes órganos de gobierno de la Iglesia.

El canónigo obrero se responsabilizaba en general de las cuestiones que afectaban a la gestión de la Obra y Fábrica. En el momento de su nombramiento, recibía de su predecesor el informe sobre el estado de la gestión y las cuentas de la Obra. Las cuentas de la Obra se realizaban cada año avanzado el mes de diciembre.

De la recaudación de las rentas adscritas a la Obra y del pago de los gastos se encargaba el denominado receptor general de la Obra. El receptor general tomaba a su cargo el cobro de las rentas de la Obra (excusados de Obra²⁸, rentas de las posesiones adscritas a la Obra, mandas y demandas, aliceres²⁹ y otros ingresos extraordinarios). Con estas rentas se acometía la financiación de las construcciones y reparaciones del templo, se pagaban los jornales temporales y las nóminas de diferentes personajes dedicados a las labores de embellecimiento del templo (pintores, talladores, bordadores, plateros, etc.); se contribuía a pagar al personal dedicado al mantenimiento (relojero, perrero, barrendero, campanero, guarda de las puertas de la iglesia, alcaide de la torre, guarda de noche, guarda de librería, lamparero, etc.); se hacía frente a las compras de materiales de construcción (yeso, teja, ladrillo, madera, piedra, acero, mármol, hierro, etc.); se resolvían parte de los gastos del coro (cantores, organista, entonador de órganos, maestro de capilla, maestro de sala, músicos, etc.); se adquirían objetos dedicados al culto; se compraban joyas, seda, oro, plata, etc.; se atendían las obras sociales (ayuda a niños huérfanos, pan para repartir en el claustro, etc.).

Como hemos dicho, al receptor le correspondía el cobro de las rentas adscritas a la Obra. El receptor efectuaba el cobro ayudado de la información contenida en las copias de las rentas que le proporcionaba el escribano de la Obra. Igualmente, se ayudaba de los registros que le suministraba el escribano para efectuar los pagos. El receptor debía recibir en cuenta

²⁸ Proviene de la segunda casa dezmera de cada parroquia (Torroja y Sánchez, 1977:138; Santolaya, 1979:60; Izquierdo, 1981, 468; Lop, 2003: 295) y tal como confirman los numerosos libros de cuentas relativos a la Obra.

²⁹ También denominados *décimas de los trasposos*. Se referían a la parte que correspondía de la cantidad que surgía como consecuencia de las operaciones de transmisión que se realizaban de las rentas.

todo lo que se mandase librar por cédula firmada del obrero y del escribano de la Obra. De esta información también debía recibir noticia el contador para que pudiese archivar todo lo capitulado.

Además de estas funciones generales, al receptor de la Obra le correspondían otras obligaciones más específicas. Las obligaciones que citamos aquí están recapituladas de las condiciones a las que se suscribió el receptor de la Obra en 1503(A.C.T. OF-799, fs.2r-3v). Citamos estas obligaciones³⁰ porque son las que se toman como referencia para los sucesivos receptores, tal como indican los documentos al respecto. Por tanto, desde 1503 los receptores de la Obra estaban obligados a sanear las quiebras de las rentas y abrir contra ellas las diligencias oportunas en beneficio de los intereses económicos de la Obra; tomar fianza de las rentas que fuesen rematadas en el “vanco” a consentimiento del mismo; pagar los salarios de los oficiales de la Obra y los destajos, estando obligados a tener cuenta con todos; pagar a tiempo y según la obra que se hubiese realizado, evitando pagar por adelantado y sin conocimiento del escribano de la Obra, etc.

Los registros relativos a las rentas y los gastos detallados se hacían en el *libro de Obra*. En el libro de Obra se mantenía una cuenta con cada personaje o por cada concepto de gasto. Para cada una de estas cuentas se reservaba una plana donde se iban anotando la entrega/s, el importe de cada una de ellas, la fecha de la recepción y cualquier circunstancia o eventualidad al respecto. La entrega quedaba justificada con la firma del personaje al que se le reconocía el pago o con la de la persona que lo recibía en su nombre (siempre indicando tal circunstancia). En ocasiones, la falta de estas justificaciones en el libro de Obra quedaba cubierta con la existencia de los recibís que se contienen en el fondo relativo a papeles de Obra. En este fondo se encuentran recopiladas las cartas, libramientos, ordenes de pago y en general toda la documentación que complementaba la actividad administrativa de la Obra.

El receptor general de la Obra, como vimos con los receptores del cabildo estaba obligado a dar cuenta y razón de su gestión. La toma de la cuenta y razón al receptor se hacía cada año, a principio del mes de enero. A la hora de tomar las cuentas, los documentos señalan expresamente la forma de proceder si hubiese cantidades en “dudas”. En este caso, si llegado el vencimiento de la deuda, ésta no hubiese podido ser cobrada por el receptor, se dilataba el plazo de cobro a un año para que se acabase de recaudar dicha cantidad y se pagase a la Obra.

La cuenta por parte del receptor se daba ante el obrero y los visitadores y en presencia del notario y el secretario del cabildo. Esta cuenta se tomaba al receptor general de la Obra en forma de cargo y data, como venía siendo costumbre. El alcance, nuevamente, lo constituía la diferencia entre cargo y data o descargo. La cuenta y razón relativa a la Obra la encontramos localizada en las últimas páginas del libro de Obra.

Finalmente, conviene insistir de nuevo en la complejidad del aparato administrativo de la Obra y Fábrica. Aunque aquí nos hayamos limitado a exponer las cuestiones generales relativas al mismo, es necesario señalar que a lo largo de este dispositivo, existían otros personajes con responsabilidades económicas, cuya actividad era objeto de control. A modo de ejemplo citamos al clavero, responsable de la custodia de los materiales empleados en las

³⁰ Estas obligaciones aparecen recopiladas de forma más amplia en otro trabajo (Villaluenga y Quesada, 2005: 219 y ss)

obras, que se depositaban en las claverías, y otros objetos necesarios para el desenvolvimiento diario de la actividad en el templo. Para atender los compromisos asignados al clavero, el receptor le entregaba por cédula del obrero ciertas cantidades de dinero, normalmente cada dos meses. El empleo de estos importes, tal como hemos podido constatar, eran cantidades menudas destinadas a compras de materiales y gastos diversos. Sobre el correcto empleo de este dinero debía dar cuenta el clavero. La cuenta al clavero se incorporaba en el libro de Obra.

En las mismas circunstancias que para el caso del clavero, encontramos al mayordomo de la cera que tenía a su cargo garantizar el suministro de la cera necesaria para la iluminación del templo. Al conocido como mayordomo de la cera se le tomaba la cuenta y razón de los orígenes y empleos de este material.

Finalmente, con estas últimas circunstancias queremos terminar insistiendo una vez más en lo exhaustivo del control interno referido a la Obra. Este control interno pasaba por la fiscalización operativa y económica de la actividad ejercida por cada uno de los miembros que contraían responsabilidades en el manejo de dinero y los bienes de la Obra y Fábrica. Esta circunstancia, tal como hemos visto más arriba, era similar a la del cabildo.

4. La contabilidad de los receptores

Como venimos manteniendo, los receptores estaban implicados en el manejo (cobro y empleo) de las rentas tanto del cabildo como de la Obra y Fábrica. Por tanto, en los receptores recaía el mayor peso de la actividad económica de ambos organismos. Como consecuencia de esta responsabilidad económica, los receptores tenían ciertas necesidades informativas. En primer lugar, como ya vimos, para proceder al cobro y pago contaban con distintos registros informativos que le proporcionaban diferentes individuos a nivel interno. No obstante, para desarrollar su tarea, era obvio que los receptores necesitaban otro tipo de información. Es decir, los receptores debían estar enterados en cada momento del estado de las cuentas con los arrendadores de diezmos, arrendadores de posesiones, proveedores de materiales, empleados, canónigos, racioneros, capellanes, etc. Estos requerimientos se hacían más imprescindibles cuantas más rentas y distribuciones tenían a su cargo. En estos casos, la necesidad de información que requería el receptor en el ejercicio diario de sus funciones quedaba cubierta con la teneduría de unos libros particulares. Estos registros los hemos localizado en el Archivo Capitular de Toledo catalogados como “manuales”.

Aunque lo limitado del espacio nos impide entrar en detalles respecto a los manuales, conviene advertir dos cuestiones generales importantes. Primero, en la disposición de la información contenida en estos registros se adivina la clara intención de su tenedor, el conocimiento del estado de las cuentas con diferentes individuos o por distintos conceptos. Precisamente para este fin, se advierten en estos libros la presencia de diferentes cálculos hechos por el receptor en cuestión, encaminados a conocer el saldo de una cuenta concreta. Este cómputo, que tan fácil resulta en el método contable por partida doble, en muchos casos, requería de un procedimiento complicado que pasaba previamente por agrupar toda la información que sobre el titular de la cuenta existía dispersa a lo largo de todo el libro manual. En este punto, jugaba un papel fundamental el índice que acompañaba a estos manuales.

El propio Solórzano con respecto a estas cuestiones advierte en el prólogo de su libro:

“...dieron al principio en tener esta cuenta y razon por diferentes modos, unos en libro de pliego oradado, y otros en libros encuadernados comunes, y ordinarios, y otros en papeles sueltos, y aunque por aquel camino se tenia la cuenta y razon de lo que pretendían, por otra parte hallauan, que por el no se podian averiguar las cuentas que con otras personas tenian, ni se podia ver lo que los dueños de los dichos libros deuian, ni lo que a ellos se les deuia, sino era con mucho trabajo y prolixidad; y para remedio dello les fue forçoso inuentar (como inuentaron) dos libros intitutados, el uno de Caja, y el otro su Manual, para escriuir en ellos todas sus cuentas, porque teniendolas por esta orden se suman y aueriguan con facilidad, y veen los dueños dellas lo que les deuen, y ellos deuen, y todo lo demas que pretenden saber delo que en ellos esta escrito.”

Otra cuestión general que conviene señalar con relación a los manuales a los que nos referimos, era la diferente tipología de los métodos de registro que presentan. Incluso, es curioso observar la solución particular que el tenedor de los apuntes daba a las deficiencias informativas que presentaban estos libros, sobre todo en lo que respecta a la ordenación de la información. Esto pudiera encajar con lo que respecto a la evolución de la técnica contable señalaría Carlo Antinori (1998: 25):

“Mi experiencia me hace afirmar con absoluta convicción que la mejora de la técnica contable se debe en gran parte a las exigencias internas de las empresas; el mismo origen del método de la partida doble no fue debido a un hallazgo casual, sino consecuencia de las exigencias de carácter objetivo que los contables actuantes en un contexto determinado intentaban satisfacer.”

Por consiguiente, era claro que, además de los registros *prescritos* o acostumbrados que facilitaban al receptor su tarea de cobro y pago y su justificación de cara a la rendición de cuentas, algunos de estos personajes llevaban apuntes particulares sobre los avatares de estas operaciones a diario. Esta apuntación que facilitaba al receptor su tarea en el manejo de las rentas podría estar de acuerdo a los conocimientos personales del mismo y tener un uso privado. Esta situación justificaría el hecho de que la mayor parte de estos registros no hubiesen llegado hasta nuestros días, salvo en casos concretos, como cuando se advertía una mala gestión del receptor. Es decir, es posible que una vez que el receptor concluyera su tarea y rindiera cuentas de su gestión, la conservación de esta contabilidad diaria carecería de relevancia, de ahí la ausencia de este tipo de libros en el Archivo Capitular. De hecho, precisamente, contrasta la escasez de estos manuales conservados en el Archivo y el elevado número de documentos relativos a la rendición de cuentas. Incluso, otros tantos registros de los que los receptores utilizaban a nivel informativo, era posible que se conservasen precisamente porque contenían incorporado, normalmente en las últimas páginas, el documento de rendición de cuentas.

Sea como fuere, el escaso número de libros manuales que se conservan en el Archivo Capitular aparecen clasificados en el *Catálogo* (Torroja, 1977) en su totalidad como del refitor, aunque su procedencia real, a juicio de nuestras investigaciones, resulta muy diversa. Es decir, entre los libros manuales catalogados como exclusivamente del refitor, se encuentran libros manuales, además del refitor, del receptor de vestuararios, del receptor de la

Obra, etc. Estos libros, que hemos logrado identificar con su tenedor, atienden, como ya señalamos, a métodos de registros muy diferentes. Una muestra de esta disparidad, por ejemplo, queda reflejada en el libro manual del refitolero Lucas de las Peñas de 1500 (A.C.T. OF-1253), que aún en un solo libro los requerimientos informativos que más tarde logrará el manual y mayor por partida doble; y un libro manual de 1535-1536 (A.C.T. OF-1255), que hemos identificado acompañado de su mayor (A.C.T. OF-1264). Estos dos últimos libros constituyen la primera muestra completa por partida doble de la catedral de Toledo y por lo que se conoce hasta hoy, componen también la primera muestra en el mundo para una institución eclesiástica. Decimos completa porque, como ya advertimos en otra ocasión, existe en este Archivo un libro mayor anterior de 1533-1535. Este mayor, según hemos comprobado, pertenece al mismo receptor que los dos anteriores. Al mayor en cuestión debía acompañar, por las continuas referencias, un manual del mismo período, pero que no ha llegado a nuestros días. Además con las mismas características, de la misma procedencia y en correlación con los dos anteriores, identificamos el mayor de 1537-1539 (A.C.T. OF-1265).

Fue precisamente la coincidencia de que se conservase esta muestra completa de contabilidad por partida doble de 1535-1536, la que nos ha permitido recomponer el proceso contable completo relativo a estos años. Por otro lado, la presencia del mayor de 1533-1535 y del mayor de 1537-1539 y su correspondencia con los libros anteriores, ha permitido dar solución a diferentes cuestiones sobre la apertura y cierre de las cuentas, además de proporcionarnos la prueba irrefutable sobre la personalidad del responsable de dichos registros.

Como ya dijimos en principio, el manual de 1535-1536, junto con el resto de los manuales que se conservan en el Archivo Capitular de Toledo, aparece catalogado (Torroja, 1977, pág.405-406) como exclusivamente del refitor o receptor de rentas de la mesa capitular. No obstante, el estudio del contenido de las más de 300 cuentas que componen este libro nos llevó a abandonar esta posibilidad, ubicando la actividad de su tenedor en el manejo de las rentas de los vestuarios y de Obra y Fábrica, simultáneamente. Posteriormente, la localización de cuentas referidas a diferentes personajes que el autor identificaba como sus familiares nos proporcionaron la clave para determinar la autoría de estos registros. Sin lugar a dudas, el responsable de la primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo era Gutierre Hurtado, receptor de vestuarios y de la Obra y Fábrica durante el período al que se refiere el manual y mayor aludidos. Este hallazgo quedó ratificado irrefutablemente con la aparición en los registros de 1533-1535 de la cuenta 69/ *Gutierre Hurtado quenta propia*; o en los de 1537-1539 de la cuenta 4/ *Gutierre Hurtado quenta propia*. Por su parte, en el mayor de 1535-1536 se recoge la cuenta 30/*Gutierre Hurtado*, sin ningún tipo de aclaración.

5. Gutierre Hurtado

Era miembro de la comunidad catedralicia toledana en la que ostentaba el rango de racionero. Es decir, Gutierre Hurtado era uno de los 50 racioneros o porcioneros de la Iglesia de Toledo. De conformidad con este estatus desempeñaría funciones litúrgicas en el coro y tendría la condición de beneficiado. Por esta razón, percibía una retribución por tercios procedente de la mesa capitular, en cuyas rentas participaban los canónigos y racioneros

conjuntamente. Por otra parte, no tendría derecho a percibir el importe relativo a los vestuarios y al préstamo de Baza e Hita que sólo recibían los canónigos en este caso.

Como más arriba advertimos, eran normalmente los racioneros los nombrados para desempeñar cargos en la administración tanto del cabildo como de la Obra y Fábrica. Por el desempeño de sus funciones como receptores recibían una remuneración. En concreto, Gutierre Hurtado por el desempeño de sus obligaciones como receptor de la Obra recibía su salario satisfecho por tercios. Igualmente, era remunerado por la gestión de las rentas de los vestuarios y de las rentas de Baza e Hita.

Sobre los orígenes de Gutierre Hurtado sabemos que el racionero perteneció a la familia Hurtado. Esta familia, de ascendencia judeoconversa, era una de las familias de mercaderes más distinguidas y ricas de Toledo, tal como reconoce J. Carlos Gómez-Menor (1970: XLI).

Por las explicaciones que acompañan algunas de las anotaciones en cuentas en el manual y mayor sabemos de la existencia de sus parientes más cercanos (hermanos, sobrinos y primos). También por estas referencias, sabemos de sus vínculos de parentesco con la familia De La Fuente y con la De La Torre. La primera, también a juicio de Gómez-Menor, constituía uno de los linajes más destacados de la ciudad de Toledo³¹. De nuevo, el espacio limitado nos impide entrar a exponer los pormenores de estas cuestiones, que serán puestos de manifiesto en próximos trabajos.

Con la procedencia familiar, podemos suponer que a Gutierre Hurtado no le era ajeno el arte de mercadear, pues a muchos de sus parientes les encontramos participando en numerosos tratos comerciales en la ciudad.

Tampoco le debía ser ajena a Gutierre Hurtado la intensa actividad mercantil que se desarrollaba en Toledo. En este punto conviene señalar que la ciudad era un hervidero de gente de muy diversa condición unida por los acuerdos comerciales, a tenor de lo que señalan los relatos de este tiempo, que califican: "...la ciudad muy rica por los grandes tratos de mercaderías. Las cuales se cargan en ella para todo el Reyno, y por esto es muy abastecida de todas provisiones y mantenimientos que traen los que vienen a llevar mercaderías para los otros lugares." (Marineo Sículo, 1539: 12)

Por lo que se desprende de la vida personal y familiar de Gutierre Hurtado, no es difícil suponer que debía contar con un elevado estatus económico. Esta posición económica lo prueba el hecho de que contara con varios empleados personales a su cargo. Esta última circunstancia no es de extrañar entre muchos de los miembros de la comunidad catedralicia, pues el número de rentas que percibían como beneficiados les permitía llevar una vida muy holgada. También debemos tener en cuenta la mentalidad empresarial de muchos de sus miembros que llegaban a invertir sus rentas en variados negocios.

El hecho de que nuestro protagonista gozara de una holgada posición económica y un contacto directo con el mundo de los negocios y el conocimiento sobre los mismos, pudiera venir a justificar también su nombramiento como receptor. Advertiremos, tal como recoge M^a

³¹ El autor dedica a esta familia un espacio destacado de su obra que titula "La Ilustre Familia Toledana De La Fuente" (Gómez-Menor, 1970:77-94), en el que viene a señalar, entre otras cosas, que en este apellido concurren varios linajes que no tenían consanguinidad ninguna. Incluso, el apellido "...fue adoptado y usado por una rama conversa de una ilustre familia judía: los Jaradas."

José Lop para la Edad Media (2003:291), que el nombramiento de los cargos administrativos no era muy del agrado de los capitulares, sobre todo los que se referían al cobro de rentas.

Al respecto de la actividad de Gutierre Hurtado como receptor de rentas podemos decir que se desarrolló en dos ámbitos: a la cabeza de la receptoría de la Obra, primeramente; y con posterioridad, de la receptoría de vestuarios. Incluso, llegó a simultanear durante un tiempo ambos cargos, como veremos más adelante.

En principio, por las Actas Capitulares y los libros de Obra, conocemos que Gutierre Hurtado sustituye a Juan de Santa Cruz en 1530, pasando a ser el nuevo receptor de la Obra y Fábrica, cargo que desempeña hasta 1543 ininterrumpidamente³³. La misma fuente nos desvela que, a partir del momento en que es nombrado como receptor de la Obra, se compromete expresamente en las mismas obligaciones que venían tomando los receptores de este organismo desde que lo hiciera un receptor ya en 1503³⁴. Entre estas condiciones figuran todas las que se refieren en el plano administrativo a los deberes del receptor y las que surgen de su relación con el obrero. Es decir, Gutierre Hurtado asume los cometidos de: tomar a su cargo, sin dar descuento ninguno, las rentas de la Obra (excusados de Obra, rentas de posesiones adscritas a la Obra, tributos, aliceres, mandas y demandas e ingresos extraordinarios) cada año; cobrar las deudas de la Obra y proceder a las diligencias necesarias en caso de quiebra; participar en el acuerdo de las pujas de las rentas; tomar fianzas a los arrendadores; dar consentimiento al canónigo obrero para las compras de materiales y los objetos empleados en el culto; pagar los salarios de los oficiales y los destajos y tener cuenta de todo; no efectuar pagos antes de asegurarse la recepción de los objetos comprados; ejecutar los libramientos dados por el obrero; y fenecer cada año la cuenta ante el obrero y los visitadores de la Obra.

Además de sus funciones al cargo de la receptoría de la Obra, el 7 de diciembre de 1532, el deán y cabildo de la Iglesia de Toledo, convocados por *cedula ante diem*, deciden nombrar como "...receptor de sus vestuarios del fruto deste presente año de myll e quynientos e treynta e dos anos al honrado Gutierre Hurtado racionero desta Sancta Yglesia ..." (A.C.T. A.C, v.5, f.99v). Es a partir de este momento cuando nuestro personaje asume las obligaciones y deberes propios de su cargo también como receptor de vestuarios, según se contiene más largamente en el libro de vestuarios de 1530-1558 (A.C.T. OF-1454, f.27r-29v). Es decir, concretamente el 10 de diciembre de 1532, Gutierre Hurtado asume formalmente sus compromisos y queda facultado para "recibir, auer, cobrar, pedir e demandar" todos los maravedís que corresponden a los canónigos de las rentas decimales del arzobispado de Toledo (vestuarios). En los mismos términos, nuestro receptor asumía sus obligaciones para el manejo de las rentas del préstamo de Baza y de Hita.

En el ejercicio de su actividad como receptor de vestuarios, Gutierre Hurtado se comprometía a recibir las rentas mencionadas a "riesgo y aventura". Además, estaba obligado

³² Esta circunstancia lo prueban las menciones a este personaje en las cartas cuenta contenidas en los libros de Obra de este período.

³³ Así lo atestiguan los diferentes libros de Obra que se confeccionan en este período.

³⁴ Es desde ese año cuando se toman genéricamente las condiciones mencionadas como obligatorias para los receptores de la Obra y por tal razón son asentadas por el escribano de dicho organismo, según mandato, al principio del libro de obra del año 1503-1504 (A.C.T. OF-799, f.2-3v) "...manteniéndose en años venideros para su conocimiento". En concreto, este acto fue dado en Alcalá el 24 de enero de 1503.

a presentar fianzas “llanas y abonadas” a “contento” del cabildo. La exigencia de presentar fianzas era una circunstancia frecuente, a tenor de lo observado en ésta y en otro tipo de instituciones de similares características. La razón de ello es que una de las cuestiones a considerar para ejercer este cargo era la capacidad del individuo para asumir el endeudamiento sobrevenido por su mala gestión³⁵.

Como fiadores de Gutierre Hurtado se presentaron algunos de sus familiares directos. En concreto, el 20 de enero de 1533, se constituyeron como fiadores Gonzalo y Luis Hurtado (A.C.T. OF-1454, f.28v). Ambos personajes, como fiadores, se suscribieron expresamente de mancomún en las condiciones y obligaciones que lo hiciera el propio Gutierre Hurtado. El compromiso era extensible expresamente a sus personas, bienes muebles y raíces a vidas. A pesar de esta circunstancia, días más tarde, el 25 de enero de 1533, el receptor vuelve a presentar fiadores, esta vez, Gonzalo y Hernando Hurtado, sometiéndose expresamente a las mismas condiciones en presencia de testigos.

Gutierre Hurtado como receptor de vestuarios quedaba obligado a cobrar las rentas; tomar las fianzas de los arrendadores de dichas rentas; estar presente en el reparto de las suertes a los canónigos; y pagar a los dichos canónigos, en los plazos previstos, la parte acordada en base a su residencia. Por estas gestiones de los vestuarios recibía de cada uno de los canónigos, 2.250 mrs. No obstante, según se especificaba, si algún canónigo arrendase o tomase su vestuario, Gutierre Hurtado no recibiría los 2.250 mrs. de salario a los que es obligado cada canónigo por la gestión de su renta³⁷, ni los 2.000 mrs. por las rentas referidas al préstamo de Baza.

Por los registros que contienen los libros de vestuarios, conocemos los diferentes nombramientos relativos a esta receptoría del cabildo. Concretamente, por el libro de vestuarios de 1530-1558 (A.C.T. OF-1454) se conocen los sucesivos nombramientos como receptor de vestuarios de Gutierre Hurtado, el 12 diciembre 1534 (f.45r), 11 de diciembre de 1535 (f.53v), 12 de diciembre de 1536 (f.60v) y el 11 de diciembre de 1537 (f.71r), ya que el 14 de noviembre de 1538 sería sustituido por el nuevo receptor, Hernando de Lunar (f.77r). Sería en este momento cuando, alejado ya de su puesto como receptor de vestuarios, Gutierre Hurtado seguiría con su cargo en exclusiva como receptor de la Obra y Fábrica.

Durante el tiempo en el que compaginaría el cargo de receptor de la Obra con el de vestuarios, estaría obligado a rendir cuentas ante el obrero y los visitadores de la Obra, en el primer caso; y ante el deán y el cabildo, en el segundo. Eso sí, en ambos casos, serían los contadores nombrados al efecto, los encargados de tomarle la cuenta y razón en presencia del secretario y el notario del cabildo. Por esta razón, lo encontramos efectivamente rindiendo cuenta anual ante ambos órganos de forma independiente. Este hecho queda justificado por la

³⁵ Así también lo deja reflejado Julián Hernández Borreguero al hablar del mayordomo y el receptor de la Fábrica para la Catedral de Sevilla en el siglo XVII (2002:42). Igualmente, esta circunstancia se observa para otros personajes que asumían una responsabilidad en el manejo de las rentas de cualquier institución.

³⁶ Esta cuestión al respecto de los orígenes familiares es coincidente con la información que nos proporcionaron los documentos hallados en el Archivo Histórico Provincial de Toledo al respecto de estos familiares.

³⁷ Esto despeja las dudas sobre la interpretación que podemos dar a alguna de las notas encontradas en el libro de vestuarios. Es decir, por lo observado, cabía la posibilidad de que los canónigos gestionasen, individualmente o entre varios, la recaudación de los diezmos que les correspondían en suerte. Es comprensible que de esta forma ahorrarían los 2.250 mrs. de salario que en caso contrario corresponderían hacer efectivos al receptor de vestuarios, nombrado para la gestión.

presencia de la carta cuenta referida a su gestión al mando de la receptoría de la Obra y Fábrica, contenida al final de cada uno de los libros de Obra de los diferentes años; y por las cartas cuenta sucesivas referidas a los vestuarios y préstamo de Hita y Baza, localizadas en el libro de reparto de vestuarios. Todos estos documentos dan cuenta y razón de su gestión a cargo de las rentas de ambos organismos. De esta forma, aunque la contabilidad diaria (como el caso de la contenida en el libro mayor de 1533-1535 y en el manual y mayor de 1535-1536) se refiriera conjuntamente a la gestión al frente de ambos organismos, la rendición de cuentas era independiente.

Para finalizar diremos que el cese de Gutierre Hurtado en la Obra concluyó precisamente con un alcance acumulado en su contra³⁸ de 30.000 ducados. Este alcance negativo en contra del receptor, llevaría al entonces canónigo obrero, Diego López de Ayala, a rendir explicaciones al cardenal Tavera. Parece que el tema fue complicado por las referencias que al hecho se dan en las Actas Capitulares. Lo que podemos señalar es que para dar solución a este déficit tan importante que afectó a la Obra y Fábrica, Diego López de Ayala elevó al arzobispo una serie de propuestas. Las propuestas fueron presentadas por un sobrino del obrero. El objetivo de las mismas era cubrir el alcance negativo que había generado la gestión económica del receptor. Las propuestas presentadas al arzobispo incluyen un presupuesto detallado de cada una de las opciones. Entre ellas se decantarían por el embargo y la venta de ciertos bienes del receptor.

Concluimos que Gutierre Hurtado simultaneó el cargo de receptor de la Obra y el de vestuarios, durante el período al que se refiere el mayor de 1533-1535 y el manual y mayor de 1535-1536. Por otra parte, el mayor de 1537-1539 sólo debería contener en el último año los registros relativos a la actividad de dicho racionero al mando de la receptoría de la Obra, tal como efectivamente sucede.

6. Algunas cuestiones respecto del método de registro y análisis del manual y mayores de Gutierre Hurtado (1533-1539)

Antes que nada debe destacarse que la contabilidad por partida doble que estamos estudiando corresponde a los registros que Gutierre Hurtado, en el ejercicio de sus responsabilidades como receptor de la Obra y Fábrica y de los vestuarios del cabildo. Su contenido recoge el registro de los cobros y pagos por cuenta de la Obra y Fábrica y del cabildo, respectivamente. La diferente procedencia de los ingresos y la diversidad de los gastos y la falta de correspondencia temporal de las operaciones de uno y otro signo, justificarían el hecho de que alguien versado en el manejo de la partida doble pensara en emplear este sistema para seguir debidamente la marcha de los asuntos.

Conviene advertir igualmente que la contabilidad que tratamos no contiene cuentas diferenciales, la cuenta de capital y cuentas de muebles e inmuebles, como más adelante veremos con más detalle. Tal circunstancia no impide que dicha contabilidad deba ser calificada indudablemente como de partida doble, pues tal como indica Hernández Esteve en sus "Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble"

³⁸ Tal como se deduce de la carta cuenta del libro de Obra y de un legajo al respecto que se conserva en el Archivo Capitular de Toledo. (A.C.T. X.3.A.1.20)

(2005a), contiene todas las cuentas necesarias para cumplir sus fines; al tiempo que en ella se dan todos los requisitos y condiciones formales e instrumentales característicos de tal sistema contable.

En principio, el manual y mayor de 1535-1536 constituyen la primera muestra completa por partida doble de la catedral de Toledo y, por lo que hoy sabemos, la primera muestra de esta contabilidad en el mundo para una institución eclesiástica.

Los registros que tratamos siguen en lo esencial los preceptos del método contable por partida doble. Es decir, la contabilidad de estos libros se ajusta básicamente a lo que Fray Luca Pacioli pusiera de manifiesto en el Título noveno, Tratado XI, de su *Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalita* (1494), “De las Cuentas y las Escrituras”³⁹. Además, aunque anterior a su publicación, también guarda relación con lo contenido en el tratado de Ángelo Pietra, *Indirizzo de gli economi* (1586); y con el primer tratado castellano por partida doble de cuyo autor es Bartolomé Salvador de Solórzano, *Libro de Caxa y su Manual* (1590). Como decimos, los registros estudiados guardan en esencia los criterios establecidos en estas tres obras con algunas particularidades. Esta última circunstancia pondrá en evidencia que, en la práctica, la partida doble era un método de registro dinámico adaptado a las necesidades particulares del sujeto económico, a los usos y costumbres del lugar o del momento y a los conocimientos del responsable de los mismos.

Otro hecho que constata la aparición de estos registros en España es la existencia de una muestra de partida doble anterior a la publicación de la obra de Solórzano. Lo que nos prueba, una vez más, que la partida doble era un método contable conocido y practicado en España en diferentes ámbitos antes de la publicación de los primeros tratados⁴⁰. Igualmente, parece que también lo era antes de que su uso se exigiera a los mercaderes, sobre la base de la Pragmática Cigales de 4 de diciembre de 1549 y a la Pragmática de Madrid de 11 de marzo de 1552⁴¹. En este punto, conviene decir que en estas mismas Pragmáticas ya se reconoce que el sistema de debe y haber era el empleado normalmente por los mercaderes en España. (Hernández Esteve, 1985a: 213). Aún así, con esta legislación España se convierte en la primera nación que obliga a los mercaderes y banqueros a llevar sus cuentas por partida doble. Siendo también España la primera que ensaya un sistema para llevar las cuentas de la Hacienda Real en 1592 (Hernández Esteve, 1985b).

Entrando ya a debatir los aspectos formales sobre la primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo, podemos decir que se fundamenta primeramente en

³⁹ Tratado que conocemos por la traducción y estudio que ha realizado uno de los investigadores más destacados del panorama histórico-contable actual, Esteban Hernández Esteve. Será precisamente la traducción de este autor la que emplearemos para poner de manifiesto las semejanzas de la contabilidad de Gutierre Hurtado con los postulados del tratado escrito por Pacioli.

⁴⁰ Conviene remitirse a la Tesorería de la Casa de la Contratación de Sevilla desde 1555 (Donoso, 1996a); al Ayuntamiento de Sevilla en 1567 (Rubín y Mallado, 2000); y a la Hacienda Pública en 1592 (Hernández Esteve, 1985b, 1986).

⁴¹ Tal como señala Esteban Hernández Esteve, que ha estudiado detenidamente esta cuestión, la Pragmática de Madrid ratifica lo ya obligado por la Pragmática Cigales. Más concretamente, el autor señala que: “La Pragmática de 1552, remachando y especificando lo dispuesto por la de Cigales, prescribía así la obligatoriedad de llevar libros de contabilidad precisamente por el sistema de ‘debe y ha de haber’. es decir por partida doble, en el sentido amplio ya apuntado, a: a)cambios, b)mercaderes extranjeros, c)mercaderes nacionales que hicieran negocios en el extranjero.” (Hernández Esteve, 1985: 217)

la teneduría de dos libros: el manual y el mayor. El primero conocido también como diario y el segundo castellanizado como libro de caja. Ambos libros, independientemente de la terminología, harían acopio: el manual, de la información sobre las operaciones diarias registradas por orden cronológico; y el mayor, dispuesto por cuentas donde se contenían abreviadamente la información del manual, que se pasaba en el debe y haber de las cuentas integrantes de las diferentes operaciones.

La teneduría del manual y mayor será, por tanto, la base contable de la que se valdrá Gutierre Hurtado para tomar registro de las operaciones diarias. Estas operaciones eran las que surgían de su compromiso en el manejo de las rentas de la Obra, de los vestuarios y de las rentas de Baza e Hita.

La conservación, casual o no, de estos registros, correspondientes a períodos consecutivos (un manual y mayor de un período concreto, un mayor de un ejercicio anterior y un mayor de un momento posterior), nos ha permitido reconstruir el proceso contable completo. Es decir, la existencia de estos registros nos ha facultado para rehacer la apertura del libro nuevo; el desarrollo contable de un período concreto; y el cierre de las cuentas y la elaboración del balance. Todas estas fases mencionadas adquieren en las cuentas de Gutierre Hurtado unas connotaciones especiales que pasamos a relatar.

6.1. El cierre del manual y mayor de 1533-1535 y la apertura del manual y mayor de 1535-1536

Para abordar la apertura del manual y mayor de 1535-1536, conviene tomar en consideración la relación existente entre estos registros y los del mayor anterior de 1533-1535. Ello es así, porque lógicamente el procedimiento de apertura seguido por nuestro receptor en la contabilidad de 1535-1536, parte de la información contenida en el mayor anterior de 1533-1535. Los asientos de apertura se elaboraban partiendo de la información contable al cierre de las cuentas. Como ya es sabido, la situación final del libro viejo era coincidente con la inicial del libro nuevo. Por tanto, la relación entre el cierre del libro viejo y la apertura del libro nuevo estaba íntimamente relacionada. Esta inseparable relación entre ambos libros adquiere en este caso mayor significación por las cuestiones que trataremos a continuación.

Aunque dedicaremos más atención al proceso de cierre cuando abordemos la contabilidad de 1535-1536, tomaremos ciertos aspectos del mismo para dar a entender las cuestiones relativas a la apertura.

- El cierre del mayor de 1533-1535

El cierre de los libros viejos comenzaba con el cierre de cada una de las cuentas contenidas en el libro mayor y la elaboración del balance. En la contabilidad de Gutierre Hurtado, a diferencia de lo que ocurría con la apertura como veremos más adelante, el cierre sólo afectaba al mayor y no al manual. Es decir, no existían asientos específicos de cierre en el manual. En este punto, coincide con lo prescrito por Solórzano (1590) en el capítulo XXVII: “De la orden, que se ha de tener quando un libro de Caja, o su Manual, se acabaron de escriuir para cerrar las cuentas del libro de Caja, y comenzar otros de nuevo”. En este

capítulo, el autor no reconoce asientos específicos al pasar de un libro manual a otro, pero sí para el libro de caja:

“Pero en lo que toca el libro de caja es muy diferente: a cuya causa es menester larga declaración dello, para que mas bien se entienda. Y asi digo, que quando un libro de caja se acabó de escriuir, es menester lo primero hazer balanço y prueua si el tal libro de caja esta cierto y verdadero, y estándolo hazer luego otro libro de caja del mismo tamaño que el que se acabó...”

Por tanto, en la contabilidad de Gutierre Hurtado, el cierre consistía únicamente en el cálculo de los saldos de todas las cuentas del mayor. Una vez calculados los saldos de las cuentas del mayor, se elaboraba el balance. El balance se escribía en los últimos folios del libro mayor viejo. En el balance se recopilaban únicamente las cuentas del mayor que habían concluido ese año con saldo. En este caso, el balance era el acto contable requerido para pasar de un libro mayor a otro nuevo “.., bien porque el anterior estuviese completo, bien por cierre anual de las cuentas, como suele hacerse en lugares importantes, en donde los grandes mercaderes cambian siempre de libros cada año, al llegar el año nuevo.” (Pacioli, 1494, cap. XXXII).

En el balance se recopilaban todos los saldos de las cuentas, primero los deudores y luego los acreedores, debiendo ser la suma de ambas relaciones de saldos iguales. El mencionado balance era la base del cierre contable pero para nuestro receptor también era el punto de partida de la apertura, por las razones que a continuación expondremos.

Si nos remitimos tanto a Solórzano (1590, cap.XXVII) como a Pietra (1586, cap.31), ambos autores reconocen una cuenta específica para pasar de la contabilidad del libro viejo al nuevo, “la salida (del libro viejo)”. Esta cuenta recogía al final del ejercicio todos los saldos deudores en el debe y los acreedores en el haber de dicha cuenta. De esta manera elaborada la cuenta esta quedaba saldada en el mismo instante, tal como reconoce Solórzano:

“ Con lo qual y con lo que de suso está dicho, quedaran cerradas todas las cuentas del libro de caja que se acabó y tambien lo quedara esta cuenta de salida, que últimamente se arma en el dicho libro para cerrar las cuentas que en el estauan por cerrar...”

En la cuenta de salida los saldos deudores resultaban iguales a los saldos acreedores. Tras pasados todos los saldos a la cuenta de salida y cerrada la misma, la fase de apertura de la nueva contabilidad resultaba inmediata, pues con la cuenta de salida, se armaba una nueva cuenta en el nuevo mayor que era denominada “la entrada (del libro nuevo)”. A la cuenta de entrada se refieren igualmente Solórzano y Pietra. El primero de los dos autores reconoce lo siguiente al respecto: “...y desta cuenta de salida se arma otra cuenta en el libro nuevo de caja en la entrada y principio del...” En la cuenta de entrada, los saldos deudores recuperarían su signo por abono a la referida cuenta de entrada mientras los acreedores lo harían por cargo a la indicada cuenta. De nuevo, la cuenta de entrada quedaba saldada.

Con lo visto, podemos decir que el procedimiento seguido por Gutierre Hurtado difiere, aunque no en lo esencial, de lo reconocido por Solórzano. Nuestro receptor obviaba en estos libros el uso de esta cuenta de salida para formular el cierre. Por tanto, armaba con la información registrada en el balance la cuenta de entrada con una particularidad, que no lo

hacía directamente en el mayor, sino a través de unos asientos de apertura que elaboraba previamente en el manual.

En los libros por partida doble de Gutierre Hurtado, la cuenta de entrada no queda saldada después de realizados los correspondientes asientos. Por el contrario aparecía con un pequeño saldo a lo largo de todo el ejercicio, un saldo que es distinto en cada uno de los tres ejercicios considerados. De tal manera, en el asiento de entrada, a efectos del traspaso de los saldos al libro nuevo de 1535, se distingue entre “La entrada deste libro”, es decir, la cuenta de entrada del nuevo libro mayor, y la “Entrada del libro del año de 533”, o sea, la cuenta de entrada del libro mayor anterior. El saldo arrastrado de esta cuenta se mantiene en la cuenta “La entrada deste libro” en el ejercicio siguiente. De esta forma, el saldo de la cuenta de entrada en el mayor de 1533-1535, resultó deudor por 3.338 mrs; mientras en la contabilidad de 1535-1536 fue acreedor por 8.575 mrs. La razón de estos saldos arrojados por la cuenta de entrada solamente podrá establecerse definitivamente si así lo confirma el minucioso análisis de la mecánica operativa y del contenido de las cuentas de entrada que se está llevando a cabo.

Ahora bien, la forma de resolver la existencia de saldo en la cuenta de entrada, para nuestro receptor pasaba por incorporar el saldo de dicha cuenta en el balance al cierre y también ir incorporando sucesivamente a la cuenta de entrada su saldo inicial en los sucesivos ejercicios. Por esta razón, no es extraño observar en la contabilidad que la cuenta de entrada tenía un tratamiento similar al resto de las cuentas. Es decir, la cuenta de entrada se cerraba, quedaba registrada en el balance; y, posteriormente, sobre la misma se elaboraba el correspondiente asiento de apertura en el manual y se le incorporaba el saldo inicial en el mayor nuevo, como veremos seguidamente.

- La apertura del manual y mayor de 1535-1536

En la contabilidad de Gutierre Hurtado, el proceso de apertura tenía su reflejo particular en ambos libros, manual y mayor. En este punto conviene señalar que la situación difiere de lo prescrito por Pacioli. A este respecto si Gutierre Hurtado reflejaba la apertura de la contabilidad, además de en el mayor, en el manual; Pacioli no consignaba los asientos de apertura, al igual que los de cierre, en el manual. Es decir, Pacioli consideraba suficiente el traspaso de los saldos de las cuentas directamente de mayor a mayor, sin abrir ninguna cuenta específica para ello y obviando los registros en el manual.

Era evidente que la contabilidad de Gutierre Hurtado en la apertura difería de lo señalado por Pacioli. No ocurre lo mismo en relación a lo prescrito por Solórzano en su *Libro de Caxa con su Manual* (1590). Es decir, nos encontramos en condiciones de afirmar que la contabilidad de nuestro receptor guarda alguna similitud con lo prescrito por Solórzano en este punto. En primer lugar, Solórzano sí prevé el reflejo de la apertura en el manual. Este aspecto se puede comprobar, de nuevo, en el capítulo XXVII. En este capítulo, sobre la apertura del nuevo libro, el autor considera la elaboración de asientos de entrada en el manual. No obstante, también debemos advertir que Solórzano señala la posibilidad de obviar estos asientos de apertura y limitar esta fase a la anotación en el libro de caxa o mayor:

“Y advierte se que estas partidas, que (como está dicho) se han de assentar en el nuevo manual, para passarlas al libro nuevo de caja, se pudieran assentar las mismas cuentas solamente en el libro de caja sin assentarlas en el dicho manual, por la orden que está dicho que se ha de hazer para cerrar el libro viejo.”

Aunque el autor también sugiere:

“Pero aunque por esta orden se escriue menos [haciendo sólo la apertura en el mayor], es más claro y mas facil assentar todas las dichas cuentas por el manual, como está dicho: y particularmente para el que no estuuere muy cursado en el libro de caja; porque para el que lo estuuere, todo le sera uno, y lo podra hazer de manera que le pareciere.”

- La apertura del manual

El comienzo del nuevo libro se hacía con la estampación de la fecha de apertura sobre el primer folio del manual reglado, con las cabeceras del anverso y reverso de los folios marcados con el año en arábigos jalonado por sendas cruces, “...glorioso signo del que huye nuestro enemigo espiritual y ante el que tiembla justamente toda la caterva infernal” (Pacioli, 1494, cap.VI). Por consiguiente, debajo de la cabecera marcada con el año entre cruces, se escribía la fecha de apertura. La fecha de apertura que aparece en el manual de Gutierre Hurtado que tratamos corresponde al dos de enero de 1535.

La apertura del manual consistía en pasar a este libro la información de las cuentas y los saldos de las mismas al cierre, información que se obtenía, como hemos dicho, del mayor anterior, en concreto del balance.

A la hora de traspasar los saldos de las cuentas, Gutierre Hurtado diferenciaba las cuentas con saldo deudor y las de saldo acreedor, procediendo a pasarlas en este orden, tal como prescribe Pacioli (cap.XIV). A pesar de esto último, debemos insistir en que Pacioli contemplaba este orden exclusivamente para el mayor porque no consideraba la apertura del manual.

Las cuentas de saldo deudor y acreedor pasaban inicialmente al manual a través de los asientos de entrada. La elaboración de los asientos de entrada se hacía con cada una de las cuentas que figuraban en dicho balance enfrentadas a la cuenta que Gutierre Hurtado titulaba: “la entrada de este libro”.

En el manual de 1535-1536 se iban elaborando primero los asientos de entrada referidos a cuentas deudoras. Como se ha indicado más arriba, la cuenta de entrada en el mayor de 1535 aparecía con un saldo inicial deudor por 3.338 mrs. Por esta razón, el primer asiento era el relativo a esta cuenta de entrada. El tratamiento seguido para dicha cuenta era el habitual para el resto de las cuentas deudoras y quedaba expresado en el manual en los siguientes términos (A.C.T. OF-1255, f.1):

+1535+
Sabado 2 de enero

1 *La entrada del libro del año de 533/deue por la entrada deste
libro/III^U CCC XXX VIII^o mrs de rresto de su quenta en el*

mayor de 533 a cara /2/

| III^U CCC XXX VIII^o

Después del asiento que incorporaba el saldo deudor de la cuenta de entrada del año anterior, se sucedían el resto de los asientos de cuentas deudoras cerradas en la contabilidad de 1533-1535. Estos registros en el manual se escribían de acuerdo a la siguiente fórmula: “(título de la cuenta) deue por la entrada deste libro (saldo final de dicha cuenta en el libro viejo en maravedís) de resto de su quenta en el mayor de (año de cierre) a cara (número de cuenta que la misma tenía en el libro viejo)”. A modo de ejemplo, recurrimos a la siguiente anotación, tomada de los asientos de apertura de cuentas deudoras en el manual de 1535-1536 (A.C.T. OF-1255, f.1):

+1535+
Sabado, 2 de enero

10 *Costas deuen por la dicha entrada/IXUCCLXIII^o/mrs de rresto de su quenta en el mayor de 534 a cara 14* | IX^U CCLXIII^o

La cuenta “costas” recogía los gastos que se originaban del cobro y pago de las rentas de la Obra y de los vestuarios. De hecho, el título de la misma cuenta en el mayor de 1533-1535, de forma más explícita, identifica la cuenta como: *14/Costas e intereses de las receptorías de la Obra y vestuarios*. (A.C.T. OF-1263, f.14)

Visto el procedimiento seguido para las cuentas de saldo deudor, se hacia lo propio con las de saldo acreedor. En esta ocasión la fórmula de registro se aplicaba en los siguientes términos: “(título de cuenta) a de uer por la entrada deste libro (saldo final en el libro viejo en maravedís) de resto de su quenta en el mayor de (año de cierre) a cara (número de cuenta que la misma tenía el libro viejo)”. Así, aparecen asientos de este tipo (A.C.T. OF-1255, f.11):

+1535+
Sabado, 2 de enero

119 *El Doctor Blas Ortiz a de uer por la entrada deste libro 79065 de resto de vistuario del 33 del mayor de 534 a cara 34 y son los 338 debajo de 29/ el resto del dicho vistuario a se le descargo el salario que no esta cargado* | LXX IX^U LXV

Con esta anotación se reconocía a favor del canónigo, doctor Blas Ortiz, 79.065 mrs. a pagar por razón de su vestuario. Es claro que, por lo que hemos visto anteriormente, en su condición de canónigo tendría derecho a percibir esta distribución.

A modo de curiosidad, el doctor Blas Ortiz⁴² además de canónigo fue un hombre de una gran valía intelectual y un destacado personaje de su tiempo. Además, Blas Ortiz fue

⁴² Por el detallado retrato que Ramón González Ruiz (1999:23-28) hace de este canónigo y de su tiempo, sabemos del mismo que fue: Provisor en Calahorra-La Calzada, Vicario general en Calahorra-La Calzada, Consultor del Santo Oficio de la Inquisición en Calahorra, Familiar del Papa en calidad de Capellán,

autor de la primera guía conocida de la catedral de Toledo, *Summi Templi Toletani Descriptio* (1549), escrita para guiar al entonces príncipe Felipe en el conocimiento de la Catedral.

Retomando las cuestiones contables, la apertura de la contabilidad en el manual tenía su correspondencia en el nuevo mayor. Los aspectos relativos a la apertura de la contabilidad en el mayor son el objeto del siguiente apartado.

- La apertura de la contabilidad en el mayor

Partiendo de los asientos de entrada del manual se efectuaba la apertura del nuevo libro mayor. Esta práctica presenta una diferencia digna de mención con respecto al procedimiento habitual. Efectivamente, en los asientos de apertura de la cuenta “La entrada deste libro” no se declaraban, una por una, las cuentas de contrapartida, constituidas por todas las cuentas deudoras y acreedoras, cuyos saldos se traspasan al nuevo libro. En su lugar se anotaban, a modo de explicación, una por una, las planas en las que figuraban dichos asientos. Cada plana daba lugar a un asiento de por sí, cuyo importe era el de la suma de la correspondiente página del manual. De tal manera, no había un único asiento de apertura en el debe y otro en el haber, sino tantos asientos como planas ocuparan los asientos de entrada en el manual para las cuentas con saldo deudor, más las ocupadas por las cuentas con saldo acreedor. De este ingenioso modo, suponemos que a Gutierre Hurtado le resultaría más fácil el trabajo de elaborar la cuenta de entrada. Más abajo se ofrecen ejemplos de este proceder.

Por su parte, la apertura de cada una de las cuentas en el nuevo mayor se realizaba de la forma habitual pasando sus respectivos saldos en el lado correspondiente a partir de los asientos del manual.

Con la particularidad ya comentada, este procedimiento de apertura es el explicado por Solórzano (1590, cap.XXVII). En concreto, refiriéndose al proceder para las cuentas deudoras señala “...y assi a los que estauan deudores en el dicho libro viejo se haran deudores en el nueuo de las mismas cantidades en sus cuentas nuevas, y acreedora la cuenta de la entrada del dicho libro nueuo...”

Volviendo ahora con más detalle al proceso de apertura de la cuenta “La entrada deste libro”, debemos comenzar por lo más básico, diciendo que a la cuenta de entrada se le reservaban normalmente las primeras dos planas del libro mayor⁴³. Según se acaba de exponer, en el debe y haber de dicha cuenta en el mayor se hacían tantas anotaciones como planas ocuparan los asientos de apertura en el manual. Las anotaciones en el mayor tomaban como importe la suma de la plana correspondiente del manual. De tal manera, en el debe de la cuenta “La entrada deste libro” del mayor estaban incluidos los saldos de las cuentas acreedoras de contrapartida que aparecían en la respectiva plana del manual. Por su parte, en los asientos de apertura del haber de la cuenta de “La entrada deste libro” en el mayor se consignaban como explicación las planas del manual en los que estaban asentados los saldos de las cuentas deudoras.

Veamos un ejemplo de lo dicho hasta aquí. El ejemplo se refiere a la anotación en la cuenta “La entrada deste libro” de la suma de la primera página del nuevo manual en la que

Referendario de Adriano VI, Canónigo Doctoral en Toledo, Vicario general en Toledo con los arzobispos de su tiempo (Fonseca, Tavera y Silíceo), Visitador del Santo Oficio e Inquisidor en la ciudad y reino de Valencia.

⁴³ Esta situación no se produce en el mayor de 1537-1539, como más tarde veremos.

figuran los asientos de entrada correspondientes como contrapartida a cuentas deudoras; obviamente la suma de dicha plana se pasa al haber de la referida cuenta de entrada (A.C.T. OF-1264, f.1):

+1535+

[La entrada de este libro]

Ha de auer a cara 1 del manual una plana de partidas que monto | DCCLIII^o CX

Con este apunte se pasaban a la cuenta “La entrada deste libro” en el mayor asientos de entrada del manual referidos a cuentas deudoras. Estas anotaciones servían de contrapartida a los apuntes en el haber de la indicada cuenta. Los asientos que estaban contenidos en la primera plana de dicho libro manual y cuya suma importó 754.090 mrs.

De la misma forma que ocurría con los saldos deudores, los saldos acreedores se iban sumando por planas manuscritas del manual. Las sumas de dichas planas, tal como se puede apreciar en el siguiente apunte, se iban llevando, esta vez, al debe de la cuenta de entrada en el mayor (A.C.T. OF-1264, f.1):

+1535+

La entrada de este libro

*La entrada deste libro deve a cara 11 del manual una plana de |
partidas | DCCLXI^u DCCLXXXVI*

Esta vez, a través de dicho asiento, se pasaba a la cuenta “La entrada deste libro” en el mayor, la suma de la plana 11 del manual, conteniendo asientos de apertura de cuentas acreedoras. De nuevo, estos asientos tenían su correspondiente contrapartida en el debe de la cuenta de entrada. La suma de dichos saldos ascendía a 761.786 mrs.

Ahora bien, recordemos que la cuenta de entrada de 1533-1535 había concluido con un saldo deudor por 3.338 mrs. Este saldo, del que se hizo apunte en el manual, se incluye, como el de todas las demás cuentas deudoras y acreedoras, en los asientos de entrada en los nuevos libros como contrapartida a la cuenta “La entrada deste libro”. Ya vimos que en la primera plana del manual se encontraba el asiento de entrada relativo a dicha cuenta. Como en el caso de todas las demás cuentas, el saldo de la cuenta “La entrada deste libro” debía pasarse como saldo inicial en el lado correspondiente de la cuenta en el nuevo libro mayor. Sin embargo, como detallaremos a continuación, en la apertura del mayor, en este trámite ocurre una incidencia.

La primera cuenta que recibía su saldo inicial era la cuenta de entrada. Para ejemplificar lo expuesto, tomamos el saldo de dicha cuenta de entrada, deudor, como ya se ha dicho, por 3.338 mrs. Dicho saldo debía aparecer en la apertura de la contabilidad de 1535-1536 incorporado en el debe de la indicada cuenta, *1/la entrada deste libro*. Sin embargo,

posiblemente debido un error del receptor, el saldo aparece en el haber de la cuenta (A.C.T. OF-1264, f.1⁴⁴):

[+1535+]

[la entrada deste libro]

P Ha de auer a cara 1 del manual / por la entrada deste libro | III^U CCC XXX VIII^o

Creemos que el hecho fue fruto de un error de procedimiento, porque esto se produce contrariamente a la regla habitual y al criterio seguido por el mismo autor en el libro mayor de 1537-1539. Como ya veremos más adelante, en esa ocasión el saldo acreedor de la cuenta de entrada quedará incorporado en el haber de dicha cuenta.

Una vez pasados al nuevo libro mayor los asientos de entrada del manual en la parte correspondiente a la cuenta de “La entrada deste libro”, quedaban por pasar los asientos de apertura de cada una de las cuentas que servían de contrapartida a la referida cuenta, registrando los respectivos saldos iniciales en su lado correspondiente. Por tanto, en el mayor se iban habilitando directamente los nuevos espacios de las cuentas e incorporando el saldo con el que partían en la contabilidad del presente ejercicio, 1535-1536.

Para finalizar, queda señalar en este punto que la cuenta de entrada quedaría armada y cerraba al inicio del ejercicio⁴⁵, tal como prescribe Solórzano al respecto:

“Y auiendo passado al nueuo libro de caxa todas las partidas de los acreedores y deudores, forçosamente quedara cerrada la cuenta de la entrada del dicho libro nueuo, y quedaran abiertas en el deue y en el ha de auer del dicho libro nueuo las cuentas de cada uno de los acreedores y deudores, según y como lo estauan en el libro de caxa antecedente al tiempo que alli se cerraron.”

La cuenta de entrada de 1535-1536, por tanto, quedaba cerrada. No obstante, a pesar de que el saldo de dicha cuenta debía ser cero una vez más, en los registros de Gutierre Hurtado de 1535-1536, la situación difería de lo prescrito. Es decir, el saldo de la cuenta de entrada resultaba, esta vez, acreedor por 8.575 mrs. Por eso a la hora del cierre de la cuenta, como es suficientemente sabido, se procedería anotando dicho saldo en la plana de menor importe de dicha cuenta. De esta forma, el saldo acreedor de la cuenta de entrada quedaba incorporado al debe de la misma cuenta en los siguientes términos (A.C.T. OF-1255, f. 1):

⁴⁴ Cuando nos refiramos a la localización de la información en los libros de cuentas, utilizaremos los criterios seguidos en el método contable por partida doble. Para el mayor será el número de cuenta número (el debe y haber de una cuenta se identificarán con el número del folio que figure en el haber). Sin embargo, para el manual el número del recto del folio identificará también la vuelta de dicho folio. Este criterio es empleado también por el autor de los registros para la localización de las diferentes anotaciones.

⁴⁵ Salvo que en caso de determinadas circunstancias el receptor se viera obligado a incorporar asientos de entrada a mitad del año. Esta circunstancia se contempla en los asientos de entrada incorporados en el manual, el 27 de mayo de 1535. En este último caso, los importes de los saldos de esas cuentas quedaban registrados en la cuenta de entrada en los mismos términos vistos (saldos deudores en el haber y acreedores en el debe). No obstante, esta incorporación aplazaría el cierre de la cuenta. La circunstancia que rodea esta y otras eventualidades al respecto sería cuestión de un debate más amplio.

+1535+

La entrada deste libro

*La entrada del libro de/535 deue a cara 332 deste libro y le puso
dicha deuda por la dicha quenta a yqualamiento destas dos* | VIII^o DLXXV

De nuevo este saldo se incorporaría, como si de otra cuenta cualquiera se tratara, como saldo inicial de la cuenta de entrada en el siguiente mayor, el de 1537-1539.

Siguiendo con los ejemplos de incorporación de saldos iniciales a las cuentas del mayor nuevo de 1535-1536, abordamos el tratamiento del resto de las cuentas deudoras. Por ejemplo, el saldo de la cuenta “Costas”, deudor en el mayor de 1533-1535 por 9.264 mrs. se traspasaría a la plana izquierda o debe de la cuenta *10/Costas*. El importe quedaba registrado en el siguiente apunte, donde podemos observar que se hacía referencia al folio del manual donde había quedado registrado el asiento de entrada relativo a dicha cuenta (A.C.T. OF-1264, f.10⁴⁶):

+1535+

Costas

*Costas deue a cara 1 del manual por la entrada deste libro
IXUCCLXIII^o de rresto de su cuenta en el mayor de 534 a cara/14* | IX^o CCLXIII^o

Con las cuentas acreedoras, el proceso lógicamente sería el contrario, se pasaría a incorporar el saldo acreedor correspondiente a la plana derecha o haber de la cuenta. Por ejemplo, el saldo acreedor por 79.065 mrs. quedaría incorporado al haber de la cuenta *119/ El Doctor Blas Ortiz*, quedando registrado el siguiente apunte (A.C.T. OF-1264, f.119):

[+1535+]

[El Doctor Blas Ortiz]

Ha de auer a cara 11 del manual/ por la entrada deste libro 79U 65 | LXX IX^o LXV

En este momento, con todos los asientos de entrada en el manual pasados tanto a “La entrada deste libro” como a las cuentas respectivas como saldo inicial de las mismas en el nuevo mayor, se podía proceder ya a la apuntación del ejercicio corriente.

6.2. La contabilidad del ejercicio. El libro manual y mayor de 1535-1536

Tras la apertura del nuevo manual y mayor, Gutierre Hurtado iniciaría el registro de las operaciones corrientes. Es decir, elaborados los asientos de entrada en el manual y abierto el nuevo mayor con las cuentas procedentes del libro viejo y sus saldos iniciales incorporados,

⁴⁶ Utilizando el sistema de cita tradicional sería el folio 9v.

comenzaba el registro de las operaciones del ejercicio. El procedimiento de apuntación en el manual y mayor era el ampliamente descrito para la partida doble.

El registro de las operaciones comenzaba en el manual o diario. Antes de proceder a la apuntación en este libro, se anotaba el día del mes y la semana, pues el manual aparecía ya marcado en la cabecera del folio con el año. A continuación comenzaba la anotación. Para la redacción de los apuntes se hacía uso de términos concretos. Estos términos son mencionados ya por Pacioli (1494, cap.X): “Pero, primero, hay que hablar de dos términos que se acostumbran a utilizar en esta muy excelsa ciudad en Venecia para formular los asientos del Diario,..” Estos dos términos a los que se refiere Pacioli y que también menciona Pietra (1586, cap.29), eran “Per”, con el significado de “Por” en castellano; y “A”, con el mismo sentido en español. “Por” indica siempre el deudor o los deudores (si hay más de uno). Con “A” se designaba al acreedor o a los acreedores. Tal como concluye Pacioli al respecto: “Y nunca se asienta una partida ordinaria en el Diario, que luego haya de pasarse en el Mayor, en la que no se empleen dichos términos.” (1494, cap.XI).

Menos ajustado aún a la contabilidad que venimos manejando, es lo que más adelante señala Pacioli al respecto de la disposición de estos términos: “De los cuales, el primero, Por, se escribe siempre al comienzo de cada partida, porque en primer lugar debe especificarse el deudor, e inmediatamente después el acreedor, separados el uno del otro por dos líneas o rayitas, de esta manera //,..” (Ibidem).

Por el contrario, en el manual de Gutierre Hurtado, aunque la cuenta deudora precede a la acreedora, las partidas del manual se escriben como “(cuenta deudora) debe por (cuenta acreedora), obviando el uso de los vocablos prescritos. Ésta es la misma fórmula que emplea Solórzano (1590, cap.XI): “Fulano deue por Fulano, es lo mismo que dezir, Fulano deue tantos maraudis, y los ha de auer otro, o alguna cuenta, y este que los ha de auer, es el mismo por quien se dize aquella palabra Por.” Un ejemplo de lo dicho queda explícito en el siguiente apunte del manual (A.C.T. OF-1255, f.176):

+1536+

Sabado en 23 de septiembre

302 *t La Obra de la Santa Iglesia debe por caxa II U mrs. que pague a* |
305 *castellon por libramiento sentado al guarda de librería* | II^u

En este asiento la Obra y Fábrica paga por caja 2.000 mrs. al guarda de la librería. Este personaje que recibía su salario de la Obra, cobraba 6.000 mrs. anuales, tal como se reconoce en los libros de Obra. La razón de su estipendio era por tener cargo de que la librería estuviese limpia y abierta cuando fuese menester. Por tanto, los 2.000 mrs corresponderían a un tercio de su salario. Efectivamente, si recurrimos a los descargos de salarios hechos en el libro de Obra de ese mismo año 1536 (A.C.T, OF-830, f.61r), debajo del reconocimiento anual del salario al guarda de la librería, figura un apunte en el que se dice que: “en siete de septiembre di cedula que diese a Martín Castellón doss mill mrs. que obo de auer del terçio segundo deste año.”

En cuanto a los aspectos técnicos, el registro anterior se pasaría al mayor en los términos que ya conocemos. Es decir, en la cuenta 302/ *La Obra de la Santa Iglesia* se haría

una anotación por esa cantidad en el debe; y en la cuenta 305/ *Caxa*, en el haber. Así, sucesivamente: "...cada partida que hayas asentado en el Diario tendrás que pasar siempre dos en el Mayor, esto es, una en el debe y otra en el haber, porque en el Diario se necesitan las dos partes..." (Pacioli, 1494, cap.XIV).

Para proceder al traspaso de la anotación en el mayor debía conocerse su localización en dicho libro. La localización de las cuentas en el mayor se hacía ayudados de un índice, si la cuenta correspondía a las cuentas incorporadas en la apertura. En caso contrario, si el registro no se refiriese a alguna de las cuentas incorporadas en la apertura, era necesario habilitar un espacio nuevo para dicha cuenta en el mayor, cuya localización quedaría registrada seguidamente también en el índice. Al índice se refiere Pacioli (1494, cap.XIII):

"Será conveniente que este libro Mayor tenga un Índice o Alfabeto, también llamado por algunos Repertorio o Trovarello; los florentinos lo llaman Stratto. En este Índice pondrás todas las cuentas deudoras y acreedoras que tengas, con indicación del número de su folio, ordenadas por la letra con la que comiencen, es decir, aquellas que comiencen por A, en la letra A, etc., y, dentro de cada una de ellas, por las letras que correspondan, si es que el índice lo llevas de forma doble."

La ubicación en el mayor marcaba la identificación de la cuenta. Es decir, el número del folio del mayor donde se encontraba la cuenta daba número a la misma. En este punto, conviene advertir que la numeración de los folios en el mayor de Gutierre Hurtado se realizaba únicamente en la plana derecha de cada cuenta. Esto supone una diferencia con lo prescrito por Solórzano. El autor de *El Libro del Caxa con su Manual* indica al respecto lo siguiente (1590, cap.IX):

"Tambien, es muy forçoso, y necesario assentar por guarismo en estos dos libros de caxa, y manual, el numero que tiene cada hoja, poniendo en el dicho libro de caxa, en la segunda plana de la primera hoja, en el cabo de arriba de la mano izquierda uno en guarismo, desta manera.1. y en la primera plana de la segunda hoja, que es la que está frontero, otro de la misma manera:.."

Una vez traspasadas las partidas del manual al mayor, se procedía tal como indica Pacioli (1494, cap.XIV): "..., en el margen al comienzo del asiento del Diario, deberás poner dos números, uno encima del otro: el de arriba indicará el folio en que se ha pasado la partida del deudor en el Mayor, y el de abajo el folio de dicho libro en que se ha pasado el acreedor,..". De esta manera, la cuenta deudora y acreedora quedaría identificada en el diario de forma más abreviada con los dos números expresados al margen: "...es mejor ponerlos sin raya, de forma que a nadie que los vea puedan parecerle fracciones o quebrados." (Ibidem). Esta última circunstancia es obviada en la contabilidad diaria de nuestro receptor, donde los números citados aparecen claramente separados por una línea oblicua ascendente que invade todo el margen izquierdo del libro en el espacio del asiento. Esta forma de proceder, aunque difiere de Pacioli, de nuevo, coincide con lo prescrito expresamente por Solórzano al respecto (1590, cap.XI):

"...y sabiendo assentarlas por guarismo encima, y debaxo de una raya que se haze en el margen larga y atravesada al principio de cada partida del dicho manual, començandola desde el principio del papel del margen de mano izquierda, hasta que llegue a la regla del dicho margen, y encima de la dicha raya

poner las hojas del debito, para que se vea en guarismo a quantas hojas del libro de caja está la partida del debito de la dicha cuenta, y debaxo de la misma raya assentar a que a tantas hojas del dicho libro de caja está la partida del credito.”

En lo que se refiere al procedimiento de anotación, nuevamente, en el mayor de Gutierre Hurtado existen algunas diferencias con el método dispuesto por Pacioli. Estas diferencias afectan a la información contenida en los apuntes del mayor. A este respecto, el tratadista concluye que: “... en la partida del deudor tienes que poner como referencia el folio donde se encuentra la del acreedor, y en la del acreedor el folio en que se halla su deudor (Ibidem). Por el contrario, en el mayor de Gutierre Hurtado, los apuntes del mayor hacen referencia no a la ubicación de la contrapartida en el mismo libro, sino a la ubicación del asiento al que se refiere el importe en el manual. Esta última situación queda perfectamente aclarada con el siguiente ejemplo, que refiere las anotaciones en el mayor del caso anterior. En primer lugar, por lo que se refiere a la anotación en el debe de la cuenta 302/ *La Obra de la Santa Iglesia* (A.C.T. OF-1264, f.302):

+1536+

La Obra de la Santa Iglesia

? A cara 176 del manual/ a Castellon sentado a guarda de libreria | II^U

Como contrapartida en el haber de la cuenta 305/ *Caxa* (A.C.T. OF-1264, f.305) la situación sería la siguiente:

[+1536+]

[*Caxa*]

? Yten [a de auer] a la Obra/ IIU / a cara 176 | II^U

La referencia en ambas cuentas es a la ubicación del registro en el manual o diario, folio 176. En el mayor se indicaba la localización del apunte en el manual y en ningún caso la localización de la contrapartida en el mayor. Con esta situación se pone de manifiesto que la averiguación de la ubicación de dicha contrapartida hacía imprescindible, en este caso, el paso por el manual. A este respecto, de la información sobre el manual contenida en los apuntes del mayor, Solórzano indica lo siguiente (1590, cap.IX): “...y en el tal libro de caja donde se passan, se asienta por la misma cuenta de guarismo, que aquellas partidas estan escritas en el manual a fojas tantas;...”

Con las descripciones hechas hasta el momento, concluyen las cuestiones técnicas y de presentación referidas a la contabilidad en el manual y mayor de Gutierre Hurtado de 1535-1536. No obstante, cabe hacer mención, antes de finalizar este apartado, a la solución de algunas incidencias que afectaban al registro en el manual y mayor. Una de estas incidencias surgía cuando las cuentas agotaban una o las dos planas en el mayor. Tal como indica Pacioli (1494, cap. XXVIII):

“Cuando el folio de una cuenta se haya completado, bien sea en el debe o en el haber, de forma que ya no quepa en ella ningún asiento más, deberás trasladar la cuenta al primer folio libre, delante de todas las demás, de modo que no quede ningún espacio en el libro Mayor entre otras cuentas y la trasladada o arrastrada,...”

Por tanto, para trasladar el saldo de una cuenta, por falta de espacio, a una nueva ubicación en el mayor, se procedería primeramente a cerrar la cuenta. La cuenta se cerraba incorporando, como es suficientemente conocido, la diferencia entre la suma de la plana del debe y del haber de dicha cuenta a la plana de menor importe. De esta manera se conseguía la igualación de ambas planas. Seguidamente, calculado el saldo deudor o acreedor de dicha cuenta, éste se pasaría al nuevo espacio dedicado a la cuenta. El apunte se haría esta vez en la plana originaria de mayor cuantía, tal como se hizo al incorporar los saldos iniciales de las cuentas en la apertura. Es decir, incorporaríamos el saldo deudor al debe o el acreedor al haber en el nuevo espacio habilitado. A este procedimiento lo llamaré Angelo Pietra (1586, cap. 40) “traslado en resto”. El traslado en resto difería del “traslado en suma”. El traslado en suma era contemplado en determinados casos y consistía en incorporar en la cuenta, en su nueva ubicación, la suma completa del importe en el debe y en el haber⁴⁷. Esta circunstancia también la prevé Solórzano (1590, cap.XI).

Inmediatamente, después del traslado del saldo al nuevo espacio de la cuenta, se procedía a añadir en el índice, junto a la referencia de la antigua ubicación, la nueva. Así, era frecuente ver en el índice que muchas de las cuentas, sobre todo la de caja⁴⁸, aparecían localizadas en varios folios.

En los libros mayores de Gutierre Hurtado, el tenedor daba solución a las mismas incidencias con el procedimiento que hemos descrito. No obstante, en ocasiones, el problema se resolvía habilitando para los apuntes, la plana contraria a la que había quedado completa. Es decir, los apuntes correspondientes al haber podían anotarse extraordinariamente en el debe y viceversa. Este aspecto es contemplado por Pietra al señalar lo siguiente (Ibidem):

“...cuando una cuenta tiene muchas anotaciones en el débito y pocas o ninguna en el crédito, o al contrario, y vieras que las hojas más desocupadas de aquella cuenta no se cubrieran: en tal caso para no llevar la cuenta a otro lugar, y no confundir el orden del libro; en aquella parte donde estará falta de anotaciones, trazarás una línea, del texto hasta el final; y debajo de aquello seguirás el débito, o el crédito.”

La otra incidencia que se podía presentar en la anotación del ejercicio era la anulación de partidas o contenidos que eran registrados equivocadamente. Estas cuestiones se

⁴⁷ “...esto es, se hace una anotación en el débito que contiene la suma de todo el débito del folio anterior; y otra en el crédito, que contiene toda la del crédito; así que en el último folio se ve claramente, en suma y no en resto, cuanto precisamente son las deudas, y cuanto el crédito,...”

⁴⁸ El mayor espacio dedicado a una cuenta era signo inequívoco de la asiduidad del intercambio económico que el sujeto contable mantenía con el titular de la cuenta. Sin embargo, existen cuentas que por su propia naturaleza, ocupaban un espacio considerable en el mayor. Nos referimos, entre otras, a la cuenta de “Caxa” que venía a ocupar en el Mayor de 1535-1536 (A.C.T. OF-1264) los folios: 3/, 4/, 156/, 160/, 166/, 170/, 172/, 173/, 174/, 175/, 200/, 203/, 210/, 214/, 215/, 216/, 217/, 218/, 225/, 229/, 241/, 242/, 243/, 255/, 256/, 259/, 260/, 261/, 262/, 267/, 270/, 282/, 285/, 286/, 296/, 299/, 305/, 306/, 308/, 312/, 314/, 315/ y 319/.

solventaban sin alterar ni tachar el discurso equivocado. Este requerimiento se hacía en razón de la limpieza que debe regir la apuntación en los libros de cuentas.

En los libros de cuentas de Gutierre Hurtado es frecuente tropezar con expresiones incorrectas en el texto. Estas expresiones hacían parcial o totalmente incorrecto el contenido del asiento. Por esta razón, el autor procedía a su corrección. En primer lugar, para evitar cualquier tachadura o borrón el autor escribía después de la expresión errónea la fórmula “digo” o “quiero decir” y seguidamente los términos correctos. Sin embargo, cuando en el manual la anotación era nula por completo, Gutierre Hurtado advertía tal circunstancia colocando ceros en el margen izquierdo del asiento, en el espacio donde se indicaba la ubicación de las cuentas en el mayor. Este procedimiento invalidaba la operación incorrecta, evitando cualquier tipo de borrón, sobre la base de que los libros de cuentas debían estar limpios y verdaderos y no borrados e inciertos. A modo de ejemplo reproducimos uno de estos asientos extraídos del manual de 1535-1536 (A.C.T. OF-1255, f.76):

+1535+
Sabado/28 de agosto

<u>000</u>	<i>v Yten [Caxa] deue por Juan de la Torre mi sobrino / II U q dexo</i>	II ^U
<u>000</u>	<i>asy mysmo por el dicho Alonso Sanchez Mohiero que se los pago</i>	
	<i>en dineros con Hernando Hurtado su hermano</i>	

El quebrado de ceros anulaba la información contenida en los asientos y evitaba que fueran pasados al libro mayor.

Sobre esta forma concreta de proceder no se pronuncia Pacioli en su tratado (1494, cap.XXXI), donde prevé para corregir tal desaguisado el uso de contraasientos. Igual solución básicamente considera Pietra al respecto (1586, cap.41), aunque amplía dicha estrategia con algunas cuestiones complementarias, entre otras el hecho de añadir en el margen del asiento incorrecto algunas marcas o letras.

Sin embargo, el uso de los ceros en la numeración que marca las cuentas donde se recibe el importe en el debe y haber respectivamente para anular el asiento, sí se menciona explícitamente en el tratado de Solórzano. : “...y en la raya atravesada con cruz que se hace al principio de cada partida, donde se asientan por guarismos las hojas del libro de caxa, poner dos ceros encima de la raya y dos debaxo y no pasar dicha partida al libro de caxa, y con esto queda dada por ninguna la dicha partida.”

Lo anterior, dicho por Solórzano, difiere de la solución tomada por nuestro receptor, únicamente, en el número de ceros utilizados para anular la partida. Mientras que Solórzano prevé la utilización de dos ceros, en la contabilidad de Gutierre Hurtado se hace uso de tres.

Algunas apreciaciones de mayor o menor relevancia, como la descrita más arriba, ponen de manifiesto, tal como señala Solórzano en el prólogo de su libro, que: “...no se hallaran por maravilla dos libros de Caxa con sus Manuales, como sean de diferentes dueños, que conforme el uno con el otro, sino que cada uno está escrito por diferente estilo.” Con ello, y con las diferencias que hemos advertido en el procedimiento de cierre y apertura, se advierte la diversidad que existía en la práctica de la partida doble. Esta diversidad es una de las razones que esgrime el autor para justificar la necesidad de su tratado como un instrumento de unificación contable.

6.3. El cierre de la contabilidad: la elaboración del balance. El mayor de 1535-1536

Como señalamos más arriba al tratar la apertura, en este apartado nos dedicaremos con más detenimiento al cierre de las cuentas. Para empezar, el cierre de los libros viejos se iniciaba primeramente con el cierre de cada una de las cuentas contenidas en el libro mayor, pues el manual en la contabilidad de Gutierre Hurtado carecía de asientos específicos de cierre. Posteriormente, el siguiente paso, tal como veremos a continuación, consistirá en la elaboración del balance.

- La comprobación del manual y mayor y el cierre de las cuentas

La elaboración del balance requería en primer lugar la comprobación de la correspondencia entre las partidas del manual y el mayor. Pacioli recomendaba para acometer esta comprobación hacerlo con ayuda de otra persona. Para ello se punteaba, si la contabilización fuese correcta, primero el mayor, haciendo lo propio con la anotación del manual⁴⁹. A la misma circunstancia se refiere Pietra (1586, cap.52)

Efectivamente, en el manual y mayor de Gutierre Hurtado la señal de comprobación, es visible, tanto en el manual como mayor.

A la comprobación de las partidas, seguía el cierre de las cuentas, mediante el cálculo del saldo deudor o acreedor de la cuenta. Como es bien sabido, el cierre pasaba por el cálculo del saldo. A ello se refiere Pacioli cuando señala (1494, cap.XXXIV):

”... cerrarás todo el Mayor, cuenta a cuenta, de la siguiente manera. Primero, comenzarás por la Caja, los deudores, las mercaderías y los clientes, llevando los saldos directamente al Mayor A, o sea, al Mayor nuevo, pues como se dijo antes no es preciso pasarlos en el Diario. Para ello, sumarás todas las partidas de cada cuenta, las del debe y las del haber, completando siempre la suma menor, como te dije anteriormente al hablar del arrastre de las cuentas”

Calculado el saldo de cada cuenta, éste se incorporaba para “igualamiento” de la misma en la plana de menor importe. Este procedimiento no difiere su tratamiento de lo que señalan los diferentes tratados. Sin embargo, conviene señalar una circunstancia particular. En la contabilidad de nuestro receptor, en el asiento de cierre de la cuenta se expresaba el número de folio en que aparecería dicho saldo en el balance. Esto difiere de Pacioli que prescribía en dicho asiento la mención al folio donde se incorporaría la misma cuenta en el mayor nuevo.⁵⁰

⁴⁹ “Y si la encontraras correcta [la anotación en el mayor], la puntearás, es decir, harás un signo en forma de punta de lanza, o cualquier otra marca a tu gusto, encima de las liras o en cualquier otro lugar donde no pueda confundirte, y le dirás a tu compañero que haga también esta señal, o lanzada como se acostumbra a decir en otros sitios, en la misma partida del Diario.” (ibidem)

⁵⁰ En este caso Pacioli para el cierre de una cuenta deudora por L.12, S.15, G.10, P.26 señala lo siguiente(1494, cap.XXXIV): “Tendrás que aumentar el haber del Mayor de la Cruz, diciendo lo siguiente al final de todas las partidas que hayas asentado en dicho haber: En el día tal, y escribirás siempre el día en que haces el balance, traspaso por él mismo al debe del Mayor A por saldo de esta cuenta, que pongo aquí por cierre, valen, a folio 8, L.12, S.15, G.10, P.26. Luego, cancelarás esta cuenta, tanto en el debe como en el haber, con una raya transversal, como te enseñé a hacer al hablar de los arrastres de cuenta.”

Por otro lado, en los ejemplos que Solórzano recopila en su tratado, en el asiento de cierre de la cuenta, al expresar el resto, especifica el número de cuenta a la que se incorporaría el mismo para el cierre definitivo (a la cuenta de hacienda o capital, en el caso de los asientos de regularización; o a la cuenta de salida, en los demás casos).

Como ejemplo de lo dicho para la contabilidad de Gutierre Hurtado, reproducimos el apunte referido al cierre de la cuenta 61/ *El bachiller Sebastián de Alborno*. Como curiosidad este personaje desempeñaba sus funciones como mayordomo del arzobispo Tavera, tal como se hace mención expresa en el título de esta cuenta en el mayor del año anterior (132/ *El bachiller Sebastián Alborno* mayordomo del Ilmo. Arzobispo de Toledo).

Al ser el saldo de la cuenta 61/ deudor por 134.693 mrs., éste aparecía para el cierre en el haber, expresando su ubicación en el balance, folio 326, (A.C.T. OF-1264, f.61):

[+1536+]

[El bachiller Sebastián de Alborno]

*A cara 326 deste libro le pongo por debda los /134693/ que desta
cuenta queda deviendo* | CXXXIII^oU DCXCIII

Como es bien sabido, la situación contraria se aplicaría para las cuentas que finalizaban con saldo acreedor. Es decir, en caso de que la suma del haber de la cuenta fuera mayor al del debe, la cuenta resultaba acreedora. El saldo acreedor quedaba incorporado, de nuevo, en la plana de menor importe, en el debe. A modo de ejemplo reproducimos el saldo de la cuenta 128/ *El Sr don Diego de Avellaneda, Obispo de Tuy* en el mayor de 1535-1536. En este caso, la ubicación de dicho saldo en el balance estaría en el folio 334 (A.C.T. OF-1264, f.128):

+1535+

El Sr don Diego de Avellaneda, Obispo de Tuy

*El Sr. don Diego de Avellaneda obispo de Tuy deve a cara 334
deste libro que le puso acreedor a la dicha cara de /4154/ a
yqualamiento de su quenta* | IIII^oU C LIIII^o

Para finalizar, en el cierre de las cuentas del mayor no debemos obviar la cuenta 1/ *la entrada deste libro*. Recordemos que esta cuenta en la contabilidad de 1535-1536 había quedado con un saldo acreedor de 8.575 mrs.

- La elaboración del balance

Tal como dijimos más arriba, una vez cerradas todas las cuentas, se procedía a hacer recopilación de todas ellas acompañadas de su saldo en el balance, tal como reconocen los

diferentes tratados (Pacioli, 1494, cap.XXXIV), (Pietra, 1586, cap.54) y (Solórzano,1590, cap.XXVI). Solórzano al respecto del significado del balance señalará:

“...pues comprouar y hazer balanço del libro de caxa, es muy necesario para saber si todas las partidas que a el se auian de passar, estan passadas por entero, o si se ha olvidado de passa el debito o credito de alguna partida, o ya que no se aya olvidado esto, si se ha errado en el sacar de alguna suma de debito o credito, y otros yerros semejantes: y todo esto se puede saber haziendo sumario de lo que montan las cuentas del credito del dicho libro de las cuentas que en el estan abiertas y por cerrar; porque de las que estan cerradas, no ay que hazer sumario, pues estan iguales los debitos con los creditos dellas...”

El balance en la contabilidad de Gutierre Hurtado de 1535-1536 (A.C.T. OF-1264) comprendía los últimos quince folios manuscritos del mayor (f.322v a 336v) y aparecía encabezado bajo el título: “+1536+ Balanço deste libro fecho en fin de ano de 1536”. La elaboración del balance se producía en concreto el 30 de diciembre de 1536, dos años después de la apertura del libro que, recordemos, había sido el 2 de enero de 1535. Como decimos, debajo del dicho encabezamiento se sucedía una relación de asientos referidos a cuentas que acababan al cierre con saldo. En esta relación de asientos en el balance aparecían diferenciadas las cuentas de saldo deudor de las de saldo acreedor. Es decir, el balance aparecía dispuesto en dos listados de asientos consecutivos, primero un listado con cuentas de saldo deudor; y, terminado el anterior, otro listado de cuentas de saldo acreedor. Para finalizar, decir que cada uno de estas dos relaciones de cuentas con sus respectivos saldos terminaba con una suma total o “summa summarum” que diría Pacioli.

En el balance se incorporaban todas las cuentas del mayor cerradas con saldo. Entre estas cuentas, como es de suponer, también aparecía la cuenta “la entrada deste libro”. Su saldo, en este caso acreedor, se incorporaba al balance como el resto de las cuentas de signo acreedor.

Las primeras cuentas del balance eran las de saldo deudor (f.322v-331v). Los apuntes relativos a la incorporación de estas cuentas eran del tipo: “(nombre de la cuenta) deue a cara (número de la cuenta en el mayor que se cierra) deste libro de rresto de (importe del saldo)”. Un ejemplo de lo dicho se refleja en el asiento del balance referido a la cuenta 61/ *El bachiller Sebastián de Albornoz* que, recordemos, se cierra en el mayor de 1535-1536 con saldo deudor por 134.693 mrs., y que aparecía traspasada al balance en los siguientes términos (A.C.T. OF-1264, f. 325v):

+1536+

[Balance de este libro hecho en fin de ano de 1536]

El bachiller Sebastián de Albornoz y sus fiadores deue a cara 61 deste libro de resto de su quenta de los vistuarios de Escalona de /534,535

CXXXIII^oU DCXCIII

De este modo, se iban incorporando al balance todas las cuentas de saldo deudor. Posteriormente, tras el último asiento del balance referido a cuentas de saldo deudor, se procedía a la suma de todos los saldos incorporados en esta relación. La suma de los saldos

deudores de las cuentas contenidas en el balance de Gutierre Hurtado de 1535-1536 ascendía a 17.028.217 mrs.

A la relación de cuentas deudoras con sus respectivos saldos, le seguían las de saldo acreedor. Al igual que en el caso anterior, las cuentas de saldo acreedor quedaban recopiladas y agrupadas en el balance (f. 332-336v). La recopilación de estas cuentas con el importe de sus saldos se hacía mediante la elaboración de asientos similares a los deudores con alguna variante.

La primera cuenta de las de saldo acreedor en incorporarse al balance era la cuenta de entrada. Como dijimos más arriba, esta cuenta se había cerrado con un saldo acreedor de 8.575 mrs. Así, en el balance, encabezando los asientos de cuentas de saldo acreedor, se encontraba el siguiente apunte (A.C.T. OF-1264, f.332):

+1536+

[Balance de este libro hecho en fin de ano de 1536]

<i>Ha de auer la entrada de los dichos libros de/533/534 a cara 1 deste libro de rresto de su quenta/VIII^o DLXXV</i>		<i>VIII^oU DLXXV</i>
---	--	--------------------------------

Siguiendo con el procedimiento de cierre, incorporamos al balance el resto de las cuentas acreedoras. Los asientos de estas cuentas se elaboraban de acuerdo a la siguiente fórmula: “La entrada deste libro deue a cara (número de la cuenta en el mayor que se cierra) por (nombre de la cuenta)/(importe del saldo)/ de rresto de su quenta a la dicha quenta” o “deue la entrada deste libro por (nombre de la cuenta)/ (importe del saldo)”. A modo de ejemplo, reproducimos otra anotación en el balance de la contabilidad de 1535-1536, referida a una cuenta de saldo acreedor. El apunte se alude a la cuenta 128/ *Sr. Don Diego de Avellaneda, Obispo de Tuy*, cuyo saldo fue de 4.154 mrs. (A.C.T. OF-1264, f.334⁵¹):

+1536+

[Balance de este libro hecho en fin de ano de 1536]

<i>Yten deue a cara 128 deste libro por don Diego de Avellaneda Obispo de Tuy /III^o CLIII^o/ de rresto de su quenta a la dicha quenta</i>		<i>III^oU C LIII^o</i>
--	--	--

Como en el caso de las cuentas de saldo deudor, las cuentas de saldo acreedor quedaban todas agrupadas en el balance. Seguidamente, después de expresar la relación de cuentas de saldo acreedor, se procedía, también como en el caso anterior, a la suma de todos los saldos allí escritos. En este caso, la suma de todos los saldos acreedores ascendía a 17.028.241 mrs.

⁵¹ Siguiendo los criterios de cita tradicional, sería el folio 333v.

En el balance, por tanto, se consignaba dos relaciones de cuentas: una con los apuntes relativos a cuentas de saldo deudor; y otra con los de saldo acreedor. El procedimiento concluía con la suma de los importes de ambas relaciones, tal como hemos adelantado y como prescribe Pacioli (1494,cap.XXXIV):

“A continuación, sumarás todas las sumas del debe, obteniendo un total que se llamará summa summarum, y lo mismo harás con las del haber, cuyo total también llamarás summa summarum, pero mientras la primera será la summa summarum del debe, la segunda será la summa summarum del haber.”

La suma de todos los saldos deudores debía ser igual a la de los saldos acreedores: “Ahora bien, si estas dos summa summarum son iguales, es decir, si suma lo mismo la del debe que la del haber, ello querrá decir que tu libro Mayor se ha llevado bien y que está correctamente cerrado,..” (Ibidem)

En el balance de Gutierre Hurtado de 1535-1536, la suma de las cuentas de saldo deudor y acreedor, tal como podemos comprobar, no es igual. Si la suma de los saldos deudores resultaba 17.028.217 mrs., la de los acreedores era de 17.028.241 mrs. Estas cifras arrojaban una diferencia de 24 mrs., que podría considerarse un margen de error aceptable. Incluso, el propio autor de los registros, conocedor de lo que esto pudiera significar, llegó a justificar la diferencia. Para argumentar el error señala, junto a la suma total de los saldos deudores, que dichas partidas suman más resto por la deuda que tiene el ministro de la Trinidad y por lo que había empeñado un objeto que vale prácticamente el importe de dicha diferencia. Esta cuestión es digna de un estudio más detallado, que mostraremos en próximos trabajos.

- Consideraciones sobre la apertura y el cierre contable

Llegados a este punto, podemos señalar que en la contabilidad de Gutierre Hurtado, la cuenta clave y única para acometer la apertura de los libros era la cuenta denominada “La entrada deste libro”, que originaba asientos tanto en el manual como en el mayor. Por su parte el cierre venía materializado por el “Balanzo deste libro fecho en fin de año de ...”, del que se hacía recopilatorio en el mayor. En este balance no figuraban simplemente los nombres de las cuentas con los respectivos saldos, sino los verdaderos asientos de cierre de cada una de ellas.

En principio, no parece que la cuenta de entrada utilizada en la contabilidad de nuestro receptor tenga nada que ver con la cuenta de entrada y salida a que se refiere Pacioli⁵² (1494, capítulo. XXV):

“Algunos [mercaderes] suelen tener en sus libros una cuenta llamada entrada y salida, en la cual inscriben cosas fuera de lo corriente o lo que su imaginación les da a entender. Otros llevan una de gastos extraordinarios, en la que asientan, por ejemplo, igual que hacen en la de entrada y salida, obsequios que les hubieran hecho.”

⁵² Sobre algunas cuestiones oscuras referidas a la cuenta de entrada y salida, a la que Pacioli dedica el capítulo 25, Esteban Hernández Esteve hace algunas reflexiones (1994b: 617-620).

Por el contrario, sí guarda similitud lo visto en la contabilidad de nuestro receptor, en relación a la participación en la apertura de la cuenta de entrada, con lo que prescribe Solórzano (1590). Sin embargo, la contabilidad de nuestro receptor difiere de este último en el uso de la cuenta de salida para el cierre. Con relación a esta cuestión, podemos decir que Solórzano utiliza la cuenta de salida para el cierre de la contabilidad y se vale de la misma para armar la cuenta de entrada en la apertura contable. Por su parte, Gutierre Hurtado no utiliza, como hemos comentado, ninguna cuenta de salida en el cierre. Es apoyándose en la información contenida en el balance como elabora los asientos de apertura del manual y utiliza éstos, a su vez, para la elaboración de la cuenta de entrada en el nuevo mayor.

Al margen del procedimiento contable, conviene hacer ciertas aclaraciones sobre algunos aspectos relativos al uso de determinadas cuentas, aunque este cometido no sea el objeto de este trabajo.

Como ya se ha anticipado más arriba, en la contabilidad de Gutierre Hurtado reparamos en la inexistencia de la cuenta capital y la ausencia de registros valorativos sobre bienes muebles e inmuebles (al margen del registro de las adquisiciones o las ventas). Tampoco hace uso Gutierre Hurtado de la cuenta de hacienda que reconoce Solórzano en su tratado para expresar el capital o patrimonio para los comerciantes. Con la apreciación de estas faltas cabe preguntarse por algunos aspectos concretos relativos a esta contabilidad que venimos tratando. Así, con respecto a si Gutierre Hurtado como receptor de la Obra y receptor de vestuarios, estaba al tanto de los cobros y pagos de las rentas referidas a ambos organismos, debe contestarse que es claro que la contabilidad diaria relativa a los mismos se encontraba en los registros tratados. De esta forma, en la contabilidad descrita estarían también los alcances correspondientes a ambas receptorías. Un alcance correspondiente a la receptoría general de la Obra y Fábrica, por la diferencia entre los cargos y descargos de dicho organismo; y otro por las diferentes rentas vinculadas al cabildo.

Por lo que se refiere al alcance relativo a la Obra y Fábrica, es posible que fuera o estuviera incluido en el saldo de la cuenta de Obra y Fábrica. En este caso bastaría con comprobar los alcances de los libros de Obra con el saldo de las cuentas referidas a dicho organismo, “La Obra y Fábrica de la Santa Iglesia de Toledo”. *A priori* podemos decir que esta circunstancia parece del todo probable. En el mismo sentido, debería procederse con los alcances relativos a la receptoría de vestuarios, localizados en los libros de vestuarios. En este último caso, la concordancia es posible que estuviera, esta vez, en el saldo de la cuenta de “Los Señores deán y Cabildo”.

Todas estas cuestiones están siendo objeto de un estudio y análisis más profundo que estamos llevando a cabo y que presentaremos en un próximo futuro con mayor detalle y detenimiento. Puesto que lo que nos ocupa aquí es únicamente el procedimiento contable, concluiremos con la apertura del mayor de 1537-1539. Este apartado es interesante, porque despeja las dudas planteadas con respecto a la incorporación del saldo inicial a la cuenta de entrada.

6.4. La apertura del mayor de 1537-1539

Una vez más, la ejecución del balance suponía la fase final del cierre del libro viejo y la fase inicial de la apertura del libro nuevo. En nuestro caso, el balance de 1535-1536

suponía el cierre definitivo de los registros correspondientes a este período y el comienzo de la contabilidad concerniente a 1537-1539 de la que únicamente se conserva el libro mayor. Al nuevo libro mayor pasaban, de nuevo, los saldos finales de las cuentas contenidas en el mayor anterior. Estos saldos serían los iniciales de las mismas cuentas en la nueva ubicación. Es decir, las cuentas del balance con sus saldos se incorporaban al nuevo mayor; y, hemos de suponer, también al manual de 1537-1539 con los asientos de entrada.

La apertura, de nuevo, venía marcada por el manejo de la cuenta de entrada. Por tanto, a la cuenta de entrada en el mayor de 1537-1539 se incorporaban, procedentes del mayor de 1535-1536, el propio saldo de la cuenta al cierre y todos los saldos de las cuentas cerradas.

Según lo prescrito más arriba, el saldo final de la cuenta de entrada, que recordemos había resultado acreedor en el ejercicio 1535-1536 por 8.575 mrs., pasaría de nuevo al manual y mayor de 1537-1539. En el manual lo haría a través del correspondiente asiento de entrada, en el folio 12. Por su parte, en el mayor el traspaso se hacía con la consabida anotación en el haber de la cuenta (A.C.T. OF-1265, f.119):

[+1537+]

[La entrada de este libro]

*Ha de auer a cara 12 del manual /VIII^U DLXX V de resto
de los años de 533/534 a cara 1 de mayor de/535* | *VIII^oUDLXXV*

El saldo inicial de entrada se incorporaba en el lado correspondiente de la cuenta “La entrada deste libro”. Además, en las planas de dicha cuenta se incorporaban también los importes del debe y el haber de dicha cuenta de los asientos de apertura en el manual. Al igual que lo explicado en la apertura del mayor de 1535-1536, el importe de dichos asientos era la suma de los saldos que figuraban en cada una de las planas ocupadas por dichos asientos de apertura en el manual. De tal manera, había tantos asientos de apertura en el debe del mayor de dicha cuenta como planas tenía el manual en las que la cuenta “La entrada deste libro” figuraba en el debe de los correspondientes asientos de apertura. Como explicación de estos asientos en el mayor se consignaba el número de la plana, en cuya suma estaban incluidos, obviamente, los saldos de las cuentas acreedoras de contrapartida. Lo mismo, pero en sentido inverso, ocurría con las asientos de apertura del haber de la cuenta “La entrada deste libro”, en donde los importes de los asientos incluían saldos de las cuentas deudoras. Para realizar este proceso nuestro receptor se situaría nuevamente en los asientos de entrada del manual y sumaría una por una las planas de todos los asientos (primero las de los deudores y luego las de los acreedores). Por último, se procedería a llevar dichas sumas a la cuenta “La entrada deste libro” en el mayor.

Para finalizar, elaborados los asientos de apertura en el manual y pasados a la cuenta de entrada, el procedimiento para abrir la contabilidad se completará cuando los saldos de las cuentas en el mayor viejo quedaran incorporados, uno por uno, en el nuevo libro mayor. Estos saldos se integrarían como saldos iniciales de dichas cuentas, tomados directamente de los asientos de entrada del manual, ya que en la cuenta de entrada del mayor nuevo no figuraban dichos saldos cuenta por cuenta, sino totalizados por páginas, según acabamos de ver. Así, el saldo deudor al cierre de la cuenta *61/ el bachiller Sebastián de Albornoz* en el mayor de

1535-1536 (134.693 mrs.), pasaría al debe de la cuenta en el nuevo mayor de 1537-1539. En este último caso, la incorporación se haría en el folio 56 en el debe de la cuenta (A.C.T. OF-1265, f. 56⁵³):

+1537+

Bachiller Sebastián de Albornoz

El bachiller Sebastián de Albornoz y sus fiadores deuen a cara 4 del manual/ por la entrada deste libro 134693 y son de rresto de los vistuarios de/ Escalona de/ 535/534 y entran los 15 reales de el señor Rodrigo Ortiz_____ | CXXX III^o U DC XCIII

El mismo procedimiento que para las cuentas deudoras, se seguía para las acreedoras. Así, la cuenta del mayor de 1535-1536, 128/Diego de Avellaneda, obispo de Tuy, cuyo saldo al cierre había sido acreedor por 4.154 mrs., quedaba incorporado al mayor de 1537-1539 en el folio 48. Por tanto, en el haber o plana derecha de la cuenta 48/ Diego de Avellaneda, obispo de Tuy figuraba lo siguiente (A.C.T. OF-1264, f.48):

+1537+

[Diego de Avellaneda, obispo de Tuy]

Ha de auer a cara 14 del manual por la entrada deste libro /4154 de rresto de su quenta en el mayor de/ 535 a cara 128 | III^o U C L III^o

A la apertura de los nuevos registros, le seguiría la apuntación de las operaciones correspondientes a los años 1537, 1538 y 1539, sucesivamente.

Llegados a este punto, damos por finalizadas las cuestiones técnicas más relevantes del sistema de registro y de la interrelación entre el manual y mayor de Gutierre Hurtado de 1535-1536, y los mayores de 1533-1535 y 1537-1539, respectivamente.

Finalmente, al margen de las cuestiones técnicas y al hilo del estudio de los registros del manual y mayores de Gutierre Hurtado, podemos entrar a exponer algunas cuestiones generales relativas a la naturaleza y sustancia de los apuntes que se contienen en estos documentos.

7. Algunas reflexiones sobre la contabilidad de Gutierre Hurtado a modo de conclusión

El estudio de las cuentas del primer manual y mayor de la catedral de Toledo nos permitió identificar la procedencia de los manuscritos, identidad y actividad de su tenedor. Posteriormente, la ingrata tarea de poner en relación estos registros con la información contenida en otros documentos contables complementarios (cartas cuentas, libros de obra, libros de vestuarios, etc.) asentó definitivamente su ubicación. No cabía la menor duda, por

⁵³ Siguiendo el procedimiento de cita tradicional sería el folio 55 v.

tanto, que el manual y mayor en cuestión correspondían a un receptor de la catedral toledana ocupado en el manejo de rentas de la Obra y Fábrica y de ciertas rentas del cabildo.

Por otra parte, el análisis más minucioso de los registros nos ha proporcionado una visión más particular sobre la aplicación de la partida doble a la contabilidad de una entidad eclesiástica; y las claves para entender algunas cuestiones relacionadas con la naturaleza económica de estos sujetos.

Respecto a lo primero, podía existir la posibilidad de que, aunque la partida doble fuera común a distintos sujetos económicos en el mismo período de tiempo, las particularidades de cada sujeto lograsen hacer de este método un instrumento de registro adaptado. Una de estas particularidades podría estar en la propia naturaleza del sujeto económico y en sus necesidades informativas. Esta circunstancia haría de la contabilidad un sistema de registro acomodado a la naturaleza del propio sujeto contable y a las necesidades informativas y de gestión del mismo.

Para argumentar la teoría anterior podemos decir que en general los libros de cuentas referidos a la catedral de Toledo, están orientados a contener el flujo de rentas generado en diferentes años. A este respecto, podría ser el interés a efectos contables sobre la corriente de dinero generada por el patrimonio eclesiástico, lo que superaría la necesidad de hacer registro periódico de la valoración de sus activos.

Otro aspecto a tener en cuenta es la inexistencia en los libros de Gutierre Hurtado de la cuenta capital de la que Pacioli razona (1494, cap. XII): “...por Capital se entiende todo el patrimonio que poseas al presente. Al comienzo de todos los Mayores y Diarios debe ponerse este Capital en el haber,..”. A la ausencia de la cuenta capital en la contabilidad de la congregación benedictina de Montecasio, precisamente, se refiere Pietra (1586, cap.31).

La necesidad para esta entidad eclesiástica de hacer apuntación diaria de las rentas está en la línea de lo esgrimido por Ángel Pietra (1586). El autor de *Indirizzo de gli economi*, al inicio de sus escritos, hace una distinción que aquí resulta fundamental. Esta distinción afecta al libro mayor del banquero, del mercader y del noble. De este último libro, libro noble, dice que interesa “... a los que viven de sus rentas, y por eso se anotan en él solamente los gastos y las propias rentas, la caja, los deudores y acreedores que diariamente por tal cuenta se crean” (1586, cap. 4). Es precisamente este libro noble o libro del ecónomo el que considera el más apropiado para las cuentas cotidianas de la congregación porque sostiene (1586, cap. 5):

“...es necesario a todo el ciudadano, noble, y a todo el que vive de las rentas de la propiedad; igualmente ha de servir a este monasterio de nuestra congregación y a aquella de otra religión, y congregación, que queriendo tener el registro regulado, en el cual con buenísimo orden ha de anotar diariamente la entrada de especie, grano, cantina con el débito y el crédito del Monasterio..”

Es ciertamente en estos últimos aspectos donde se ve reflejada la sustancia contable de los libros de cuentas de nuestro receptor. En estos libros, que venimos analizando, el registro de las rentas, como decimos, supera el interés por valorar y registrar el de los activos propiedad de la Iglesia. Por consiguiente, en la contabilidad de Gutierre Hurtado, se aprecia la

ausencia continuada de registros valorativos sobre bienes muebles e inmuebles⁵⁴ (al margen del registro de las adquisiciones o las ventas). Esta circunstancia hace que se vengan a plantear algunas cuestiones. En primer lugar, la falta de estos registros es un asunto básico si se entiende la identidad de un sujeto económico alejado del interés propiamente especulativo. En este punto, el objeto económico de la Catedral residía en el interés de perdurar en el tiempo (objeto común a todas las entidades eclesiásticas). La prueba más evidente de estas intenciones era el ejercicio de una política económica conservadora, obsesionada por evitar a toda costa la venta de los bienes inmuebles, principal fuente de ingresos. Por tanto, una cuestión era la falta de interés especulativo y otra cosa era el enriquecimiento desmesurado de esta entidad. Esta última circunstancia, no es óbice para achacar a las instituciones eclesiásticas consustancialmente una motivación económica de origen lucrativo, como la que acontece al banquero o al mercader. La clave de la diferenciación entre uno y otro pudiera estar en la motivación que domina la gestión económica de estos sujetos. En el mismo sentido, es muy posible que las necesidades informativas y el tratamiento de los registros contables fueran también particularmente diferentes. Aunque, por otra parte, debe tenerse en cuenta que, según indica Carlo Antinori (2005: 12) en los primeros tiempos de la partida doble “los inmuebles (terrenos, construcciones rurales, palacios, etc.) no se incluían nunca en la contabilidad porque se consideraba que eran valores invariables en el tiempo”. Esto obviamente no contradice el hecho de que existieran al margen de la contabilidad corriente inventarios que garantizasen el conocimiento y custodia de los bienes patrimoniales, muebles e inmuebles poseídos.

Con esta y otras circunstancias, el interés de los registros de los bienes en una entidad eclesiástica residía únicamente en su obsesión por asegurar su existencia y evitar su detracción. En este punto, conviene hacer mención expresa al principal instrumento que garantizaba la permanencia de los bienes, los inventarios. Aquí conviene hacer una necesaria distinción entre los bienes inmuebles y muebles. En los primeros, en los bienes inmuebles, recaía el peso imprescindible de la financiación de la actividad de estos sujetos que viven de sus rentas, tal como señala Pietra. A la elaboración de este inventario de “beni stabili” dedica justamente el autor uno de sus capítulos (1586, cap.6). En este capítulo señala al respecto que el inventario de estos bienes debe acometerse con la máxima diligencia posible, y registrarlo en un libro particular con toda cautela. En el inventario debía alegarse todas las circunstancias necesarias para su identificación como lugar, proximidad, cantidad, cualidad, valor, contratos, notarios, y cosas similares.

Sobre lo anterior conviene alegar que la ausencia de inventario de bienes inmuebles podía estar salvada con la existencia de escrituras o documentos jurídicos de similares características. Estos expedientes proporcionaban toda la información que demandaba la elaboración del inventario. Para la catedral de Toledo se conservan catalogados en el apartado “Registros de Escrituras” y en “títulos de posesiones” muchos de estos documentos.

Si la permanencia de los bienes inmuebles podía estar garantizada con la posesión y guarda de estos documentos jurídicos, para los bienes muebles el inventario adquiriría la

⁵⁴ A este respecto es justo señalar que esta ausencia de valoración de los activos fijos se ha manifestado puntualmente en la contabilidad de algunos mercaderes ingleses de la dinastía Tudor, como en los libros de cuentas de Sir Thomas Gresham (1546-1552) (Lanero, 2001:25).

condición de imperiosa necesidad. Esta necesidad queda patente exactamente en el tratado de Pacioli cuando recomienda al propio mercader lo siguiente (1494, cap.II):

“En primer lugar, habrá que establecer un Inventario minucioso de esta manera: escribirá en un folio o en un libro aparte todo aquello que posea en el mundo, tanto en bienes muebles como inmuebles, empezando siempre por las cosas de mayor valor o más fáciles de perder, como el dinero constante, joyas, plata, etc., porque los bienes inmuebles, como son las casas, las tierras, las lagunas, los valles, las pesquerías y similares no pueden perderse como los bienes muebles.”

En el mismo sentido que Pacioli se pronuncia Angelo Pietra (1586, cap.8) al hablar del inventario de “beni mobili”. El autor lo considera más necesario en cuanto a que está sometido a mayores cambios, aumentos y disminuciones, y también es el medio para evitar detracciones voluntarias de los bienes del monasterio. Además de señalar que, como al de bienes inmuebles, deben incorporarse los movimientos producidos, compras y ventas; considera imprescindible su realización en el momento de la renovación de los oficiales del monasterio⁵⁵. En este último punto, claramente el inventario de bienes muebles iba encauzado a garantizar la salvaguarda de dichos bienes.

Acabaremos diciendo, con relación a la confección del inventario, que para ambos autores un requisito necesario para garantizar la solidez del inventario, era el de consignar junto a la relación de bienes la fecha de su elaboración.

Si extrapolamos de nuevo lo dicho hasta aquí con relación a la contabilidad de Gutierre Hurtado, conviene recabar en algunos aspectos. En primer lugar, si tenemos en cuenta su actividad como receptor de vestuarios, la existencia de inventarios carece de sentido. Esto quiere decir que la vinculación de dichas rentas a la comunidad catedralicia estaba suficientemente garantizada. Por esta razón, en los “registros de escrituras” y en “títulos de posesiones” referidos a este particular, únicamente encontramos al respecto, entre otros, cartas de obligación para pagar las rentas de vestuarios, documentos relativos a los remates, cartas de poder, etc. En segundo lugar, si reparamos en la actividad de Gutierre Hurtado como responsable del manejo de las rentas de la Obra, cabría la misma circunstancia con relación a las rentas procedentes de las posesiones, de los excusados, mandas y demandas testamentarias, etc. Es decir, la protección de estas fuentes de rentas quedaría suficientemente garantizada con la existencia de los documentos jurídicos elaborados al respecto.

Otra de las actividades que incumbía a Gutierre Hurtado como receptor de la Obra era su implicación en las compras de herramientas, materiales, objetos empleados en el culto, etc. para la iglesia catedral. Recordemos que la Obra y Fábrica estaba al tanto de las obras de

⁵⁵ Esta situación se aprecia con relación a los inventarios de otras instituciones estudiadas, incluso de las cuentas de algunos particulares. En las instituciones a las que nos referimos, el momento de renovación del oficio del personaje encargado de la custodia y salvaguarda de los objetos propiedad de la entidad, era el momento clave para la elaboración de los inventarios. En este punto, la comparación de los inventarios al comienzo y final de la gestión en el cargo, era un mecanismo para controlar la actividad del personaje saliente. Un ejemplo lo encontramos en el caso de los inventarios que elaboraba la Santa Hermandad Vieja de Talavera de la Reina, en el momento en que se cesaba al alcaide, encargado de la custodia de los bienes de la Hermandad. (García Mérida y Villaluenga, 2005)

Esta forma de actuación se aprecia también, como decimos, en las cuentas de algunos personajes particulares que realizaban inventario del menaje de la casa en el momento en que cambiaban de criados. (A.C.T. OF-317)

reparación y mantenimiento del templo. Por esta razón, el receptor tenía implicación en la responsabilidad de bienes muebles adscritos a la Obra, aunque la custodia directa correspondía a otros personajes. De hecho en las condiciones a las que se suscribe el receptor figura expresamente la de que el obrero y los visitantes no podían comprar ninguna cosa para la Obra, sin consentimiento del receptor, incluso si fuesen cosas pequeñas no debían entender en ello exclusivamente los visitantes. Igualmente, el mismo receptor debía asegurarse del recibimiento del objeto comprado, momento hasta el cual no debía proceder al pago. Por tanto, cabe esperar la existencia de inventarios de bienes muebles adscritos a la Obra y Fábrica.

Algunos de los inventarios concernientes a la Obra, referido a objetos relacionados con el culto, los encontramos catalogados en apartado relativo al "Sagrario". Uno de estos libros, correspondiente a 1503-1575 (A.C.T. OF-1326), recoge relaciones completas de bienes custodiados en el Sagrario: anillos de oro y plata, ajorcas de plata, ampollas de plata, relicarios de oro y plata, mitras, cruces de oro y plata, etc.

El inventario así cumplimentaba el objeto principal de su razón de ser, la salvaguarda de los bienes eclesiásticos. La consecución de este propósito primordial queda complementado con la labor desempeñada por los visitantes, encargados de hacer el inventario y garantizar, bajo dicha relación, la permanencia de los objetos catalogados. De hecho, en notas al margen de largas relaciones de inventario, los visitantes daban posteriormente, en el momento en que realizaban la inspección de los objetos, relación de las circunstancias en que se encontraban cada uno de estos bienes: si faltaban, si se encontraban deteriorados con alguna falta de piedras, aderezos o adornos, etc. Con estas inspecciones se aseguraba el proceso completo de control de los bienes muebles.

También eran nombrados visitantes para inspeccionar el estado los bienes adscritos a alguna de las instituciones, hospitales, casas de acogida, colegios, etc. que se fundaban y progresaban a los auspicios de la Catedral. Aprovechando este último aspecto, conviene de nuevo insistir en la razón social de las entidades eclesiásticas⁵⁶ y en las intenciones económicas de muchos de sus miembros.

Con todo esto, terminamos insistiendo en el celo de la administración catedralicia por el control de los bienes muebles e inmuebles. Este hecho pone de manifiesto una cuestión fundamental, para las instituciones eclesiásticas: la valoración de los activos era una cuestión superflua. Su interés estaba únicamente en garantizar su conservación.

Conviene terminar diciendo que la conservación del patrimonio constituye la base de la permanencia de una institución eclesiástica en el tiempo y la propagación de su mensaje. Su patrimonio era la fuente de donde manaban las rentas que aseguraban su posición política, social y económica como institución, pero también la base para el mantenimiento de la comunidad eclesiástica y para atender el logro de los fines espirituales.

⁵⁶ En este sentido la Iglesia se constituía como una de las principales valedoras de las causas benéficas. De hecho, si la caridad en estados como Inglaterra fue una cuestión de carácter civil, en España fue religiosa. En esta circunstancia mucho tuvo que ver, por un lado, la concepción que de la vida tenía el católico y su carencia del espíritu de lucro; y, por otro, la ausencia de este sentir en Europa, dominado por el espíritu mercantil en los que era trascendental la figura del emprendedor, del hombre de negocios preocupado por las cosas mundanas (Heckscher, 1943: 236).

La toma de cuentas y el cálculo de los alcances a los receptores era una cuestión de control, encaminada claramente a evitar cualquier detracción. Esta última afirmación lo puede corroborar, ya no sólo los registros contables, sino la sustancia y el desenvolvimiento del aparato administrativo catedralicio.

Para finalizar, tomaremos las palabras de Sánchez Gamero (2002: 98), que al hablar de la Iglesia en su extensión económica, señala de forma más explícita que:

“La Iglesia es una sociedad espiritual, encarnada en unas estructuras corporales, por lo que necesita de los bienes temporales para poder desarrollar su misión espiritual. [...] Estos bienes materiales, serán siempre medios y nunca fin que marquen rutas por sí mismos. [...] Con los bienes se puede ordenar el culto divino, se procura la sustentación honesta del clero y otros ministros y se atiende el apostolado sagrado y la caridad, en especial a los más necesitados. [...] La titularidad de estos bienes es de la Iglesia y se entiende como tal, no solo la Iglesia universal o la Santa Sede, sino cualquier persona jurídica pública en la Iglesia. La Iglesia particular diocesana, con su obispo a la cabeza, tiene facultad, no solo de adquirir, poseer, sino también administrar los bienes temporales para el desarrollo de sus fines.”

De esta forma, hemos llegado a la conclusión de que sería necesario evitar en la investigación histórico-contable la tendencia a intentar ajustar modelos contables de unos sujetos a otros, ni modelos contables pasados a los actuales, juzgándolos siempre por las faltas que manifiestan unos respecto a otros. Esto pudiera radicar básicamente en el desconocimiento de los aspectos históricos y los pormenores del entorno interno y externo que domina en nuestro caso las instituciones eclesiásticas. En esto mucho podría tener que ver la falta en la investigación de una abundante bibliografía histórica. Estas circunstancias hacen que no se manifieste con claridad en “la práctica”, aunque se afirme repetidamente en la teoría, que las necesidades o el objeto económico y el contexto socio-cultural en el que se desenvuelven estos sujetos pudieran ser muy diferentes entre sí; que los sistemas contables y de gestión se adaptan para dar solución a necesidades particulares; y que éstos pretenden maximizar la utilidad de la información destinada a sus principales usuarios.

BASE DOCUMENTAL MANUSCRITA

- Archivo Capitular

1487-1510- “Libro de cuentas del Cabildo de la Santa Iglesia de Toledo”, A.C.T. OF-330.

1500- “Libro manual y gallinas. Anno de MD”, A.C.T. OF-1253.

S. XV.-1503-1575- Libro del Sagrario, A.C.T. OF-1326.

1528-1536- Actas Capitulares, A.C.T. vol.5.

1530-1558- “Año de MDXXX. Vestuarios ”, A.C.T. OF-1454.

1535-1536- Libro de Obra, A.C.T. OF-830.

1535-1536- Manual, A.C.T. OF-1255.

1535-1536- Libro mayor de cuentas, A.C.T. OF-1264.

1537-1539- Libro mayor, A.C.T. OF-1265.

1542-1543- Libro de Obra, A.C.T. OF-837.

1543 – Documento, A.C.T, X.3.A.1.20.

1542-S.XVIII- "Libro manual de las cosas que son a cargo de los ministros del Cabildo y como se arriendan sus posesiones", A.C.T. OF-909.

1558-1573- "Libro de cuentas de Francisco de Bañuelos, alcaide de la villa Briviesca,..", A.C.T. OF-317.

- Biblioteca Capitular

Bravo de Acuña, J. (1605): "Index Librorum Bibliothecae Sanctae Ecclesiae Toletanae", *Libro de la Fundación de la Sancta Iglesia de Toledo, sus grandezas, primaçia, dotaciones y memorias*, Toledo, MS 23-18: 173-222

FUENTES PUBLICADAS

Alcocer, P. (1554): *Hystoria, o Descripcion de la Imperial Çibdad de Toledo*, Imprenta Juan Ferrer, Toledo. Edic.Facsímil: Toledo, Instituto Provincial de Investigaciones y Estudios Toledanos (I.P.I.E.T), Toledo, 1973.

Carta Bulada del papa Alejandro VI (1492-1503) por la que concede al cardenal Cisneros autorización para crear un colegio universitario en Alcalá de Henares.

[En línea] <http://www.centrocisneros.uah.es/imágenes/pdf/081.pdf>. [Fecha de consulta: 11/10/2005].

Flori, L. (1636): *Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo essemplare compostol dal P.Lodovico Flori della Compagina di Gesù per uso delle case e dei collegi della medesima Compagina nel Regno di Sicilia*, in Palermo, per Decio Cirillo.

Horozco, S. (1556): *Relaciones Históricas Toledanas*. Edita: IPET, Toledo, 1981. Introducción y transcripción de Jack Weiner.

Marineo Sículo, L. (1539): *De las cosas memorables de España*, Juan de Brocar, Alcalá de Henares.

Münzer, J. *Viaje por España y Portugal (1494-1495)*, Ed. Rlifemo, Madrid, 1991. Nota introductoria por Ramón Alba.

Ortiz, B. (1549): *Summi Templi Toletani perquam graphica Descriptio*, en *La Catedral de Toledo, 1549*, Antonio Pareja Editor, Toledo, 1999. Estudio introductorio sobre el autor y su tiempo de Ramón González Ruiz.

Pérez Pastor, C. (1887): *La Imprenta en Toledo*, Imprenta y Fundación de Manuel Tello, Madrid. Edita: IPIET, Toledo, 1984.

Pietra, A. (1586): *Indirizzo de gli economi*, Francesco Osanna, Mantua. Edic. Facsímil, Historic Accounting Literature, Edited by M.F. Bywater: v. 24, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1978.

Pisa, F. (1605): *Descripcion de la Imperial Cividad de Toledo*, Imprenta de Pedro Rodríguez, Toledo. Edic. Facsímil: Toledo, IPIET, 1974.

Pacioli, L.(1494): *De las cuentas y las escrituras. Título Noveno, Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proporcionalita, Venecia*. Edita: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid, 1994. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve. Contiene una reproducción fotográfica del original.

Ramón Parro, S. (1857): *Toledo en la mano*, Toledo, 2 vs. Edic.Facsímil: IPET, Toledo, 1978.

Salvador De Solórzano, B. (1590): *Libro de Caxa y Manual de cuentas de Mercaderes y otras personas, con la declaracion dellos*. Edic. Facsímil de la obra original publicada en Madrid, 1590, por la casa de Pedro Madrigal. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), (en conmemoración del IV centenario de la aparición del libro), Madrid, 1990. Estudio introductorio por Esteban Hernández Esteve.

BIBLIOGRAFÍA

Abdul-Rahman, A.R. y Goddard.A. (1998): "A interpretive inquiry of accounting practices in religious organizations", *Financial Accountability and Management*, v.14, n.3: 183-201.

Antinori, C. (1998): "El Campo de Estudio de la Historia de la Contabilidad y su Evolución", *II Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Mairena de Aljarafe.

- (2001): "L'origine della partita doppia", *VI Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria. Contabilità e Cultura Aziendale*, Caserta.

- (2004): "La Contabilità practica prima di Luca Pacioli: origine della partita doppia.", *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (<http://www.decomputis.org>). n. 1: 4-23.

Arteaga y Echagüe, J. (1944): *El Cardenal Gil de Albornoz y su Colegio Mayor de los españoles en Bolonia*, Madrid.

Beltrán De Heredia, J. (1941): "El Colegio de San Clemente de Bolonia y los Colegios Mayores de España", *Anuario Cultural Italo-Español*, n. 1:17-30.

Booth, P. (1993): "Accounting in churches: a research framework and agenda", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, v. 6, n. 4: 37-67.

Calvo Cruz, M (2000): *La contabilidad de los espolios y vacantes: diócesis de Canarias (1753-1851)*, Servicio de publicaciones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

- (2001): "Aspectos Contables en las Reformas de la Colecturía General de Espolios y Vacantes en España, Siglos XVIII - XIX", *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.

- (2002): "Las cuentas y su censura del depositario en la administración de las rentas de la Mitra en períodos vacantes. Una aplicación al caso de la diócesis de Canaria", *Técnica Contable*, año LIV, n. 643.

Colomina Torner, J. (1980): "Los diezmos en la formación del patrimonio eclesiástico nacional y en los pleitos de las parroquias mozárabes", *Toletvm*, n.10: 53-72.

Donoso Anes, R (1996a): *Una contribución a la Historia de la Contabilidad: análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*, Universidad de Sevilla.

- (1996b): "Las cuentas y su censura del doctor Sancho Matienzo, primer tesorero de la Casa de la Contratación sevillana, 1503-1511: un precedente del método de la partida doble.", *Ensayo sobre Contabilidad y Economía*, T.1. ICAC.

- Durkheim, E.** (1912): *Les formes élémentaires de la vie religieuse. Le système totémique en Australie*. Paris: Les Presses universitaires de France, 1968, cinquième édition. Collection: Bibliothèque de philosophie contemporaine.
- (1976): *The Elementary Forms of the Religious Life* (translate by J. Sawin), George Allen and Unwin, London.
- Eliade, M** (1959): *The Sacred and the Profane: The Nature of Religion* (translate by W.Task), Harcourt, Brace and World, New York, NY.
- Fatjó Gómez, P** (1999): "Organización y gestión de una hacienda eclesiástica en Cataluña del siglo XVII: la catedral de Barcelona", *Revista de Historia Económica*, año 17, n.1:89-118.
- (2001): "La contabilidad de una institución eclesiástica desde la perspectiva del historiador económico", *XI Congreso AECA*, Madrid.
- Fernández Collado, A** (1999): *La Catedral de Toledo en el siglo XVI: vida, arte y personas*, Diputación Provincial de Toledo, Toledo.
- (2000): "La biblioteca de la catedral de Toledo y sus instrumentos de consulta", *Actas de las I Jornadas Bibliotecarias de Castilla-La Mancha*, Cuenca, 67-91.
- (2002): "Mecenazgo Universitario de los Arzobispos de Toledo", *Los Arzobispos de Toledo y la Universidad Española*, Universidad de Castilla-La Mancha, Albacete.
- Fidalgo Cerviño, E., Llopis Angelán, E., y Méndez Picazo, M^a.T.** (2000): "The Accounts of the Livestock of the Monastery of Guadalupe, 1597-1784: Inventories, 'Profits' and Expenses, and Cost of Opportunity", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Fidalgo Cerviño, E** (2001): "El sistema contable para el control de la gestión empresarial: el Monasterio de Guadalupe, 1597-1784", *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.
- (2003): "Estudio acerca de las cuentas integradas del Monasterio de Guadalupe (1597-1784)", *XII Congreso AECA*, Cádiz.
- Flesher, T.K. y Flesher, D.L.**(1979): "Managerial Accounting in an Early 19th Century German-American Religious Commune", *Accounting, Organizations and Society*, n. 4.
- Futcher. T. y Phillips, T.** (1986): "Church Budgeting: A Secular Approach", *The National Public Accountant*. v.31:28-9.
- García Mérida, J. y Villaluenga De Gracia, S.**(2005): "Algunos aspectos económicos, financieros y contables de la Santa Hermandad Vieja de Talavera a finales del siglo XVII", *V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Toledo.
- Giman, H. E** (1990): "El poder y la importancia de la contabilidad. Ayer, hoy y mañana; cómo fue, cómo es y cómo debería ser", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v.XIX, n.62: 9-26.
- Gómez-Menor, J.C.** (1970): *Cristianos nuevos y mercaderes de Toledo. Notas y documentos para el Estudio de la sociedad castellana del Siglo XVI*, Ed.Zocodover, Toledo.
- Gómez Sánchez, F.** (1982): *El sistema educativo de los colegios seculares de la Universidad de Toledo*, Ayuntamiento de Toledo.

-
- González Ferrando, J.M^a**. (1988): “De las tres formas de llevar ‘cuenta y razón’ según el licenciado Diego del Castillo, natural de Molina”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v.XVII, n.55:183-222.
- (1991): “Hitos de la bibliografía contable de los siglos XVI al XVIII”, *Técnica contable*, n.515: 646-658 y 670.
- González Ruiz, R** (1992): “El mundo de la Catedral” y “Acción social y enseñanza”, *Piedras Vivas. La Catedral de Toledo 1492*. Diputación de Toledo, Cabildo de la Santa Catedral Primada y Real Fundación de Toledo, Toledo.
- (1993): “Don Gil Álvarez de Albornoz (1338-1350)”, *Los Primados de Toledo*, Diputación Provincial de Toledo y Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, Toledo.
- (1997): *Hombres y libros de Toledo (1086-1300)*, Fundación Ramón Areces, Madrid.
- (1999): “Blas Ortiz y su Mundo”, *La Catedral de Toledo, 1549*, Antonio Pareja Editor, Toledo.
- Grady, P.** (1957): “The Broader Concept of Internal Control”, *The Journal of Accountancy*, mayo.
- Hardy, L.** (2002): *Narrative-A heaven sent tool for research into accounting & accountability within religious organizations*, CPA, New York, April.
- Heckscher, E** (1943), *La Época Mercantilista. Historia de la organización y las ideas económicas desde el final de la Edad Media hasta la sociedad liberal*, Fondo de Cultura Económica, México.
- Hernández Borreguero, J.J.** (2001): “El Cabildo Catedral de Sevilla: Organización Económica y Sistema Contable en el siglo XVII”, *V Jornadas de Castilla-La Mancha sobre Investigación en Archivos*, Guadalajara.
- (2002): *El Cabildo Catedral de Sevilla: Organización y Sistema Contable (1625-1650)*, Tesis Doctoral dirigida por Rafael Donoso Anes, Universidad de Sevilla.
- (2005): “La elección del método contable: el caso del cabildo catedral de Sevilla (siglo XVII)”, *V Encuentro de Trabajo Historia de la Contabilidad*, Toledo.
- Hernández Borreguero, J.J. y Donoso Anes, R.** (2001): “El Sistema Administrativo y Contable de los Diezmos de la Diócesis de Sevilla en el siglo XVII”, *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.
- Hernández Esteve, E** (1983): “Tras las huellas de Bartolomé Salvador de Solórzano, autor del primer tratado español de contabilidad por partida doble.”, *Revista de Derecho Mercantil*, n.167-168: 125-165.
- (1985a): “Legislación castellana de la baja Edad Media y comienzos del Renacimiento sobre contabilidad y libros de cuentas de mercaderes”, *Hacienda Pública Española*, n.95: 197-221.
- (1985b): “Pedro Luis de Torregrosa, primer contador del libro de Caxa de Felipe II. Introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla (1592)”, *Revista de Historia Económica*, año III, n.2: 221-245.
- (1986): *Establecimiento de la partida doble en las cuentas centrales de la Real Hacienda de Castilla (1592)*, Banco de España, Madrid.
- (1988): *Contribución al Estudio de las Ordenanzas de los Reyes Católicos sobre la Contaduría Mayor de Hacienda y sus oficios*, Banco de España, Madrid.

-
- (1989): “La investigación sobre la historia de la contabilidad en España (1949-1988)”, *La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX*, Volumen extraordinario con motivo de cumplirse el XL aniversario de la revista “Técnica Contable”.
 - (1992a): “Propuesta de contabilidad por partida doble para llevar las Cuentas Centrales de la Real Hacienda Castellana (hacia 1574)”, *Técnica Contable*, año XLIV, n.524-525 y 526: 535-554, 649-664.
 - (1992b): “Benedetto Contrugli, precursor de Pacioli en la exposición de la partida doble”, *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n.2.
 - (1994a): “Vida y obra de Luca Pacioli. Reflexiones en el Quinto Centenario de la publicación de la Summa (1494-1994)”, Edita: AECA en el Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli: *De las Cuentas y las Escrituras*, 25-54.
 - (1994b): “Comentarios sobre puntos oscuros o de dudosa interpretación del Tratado de Computis et Scripturis de Luca Pacioli”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v.XII, n.80: 581-645.
 - (1999): “La Historia de la Contabilidad en el X Congreso AECA”, *Técnica Económica*, n.168: 50.
 - (2001): “Contabilidad Monástica y Empresa”, *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, n.56: 26-30.
 - (2005a): “Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble”, *Pecunia*, Universidad de León, n.1: 93-124.
 - (2005b): “Prólogo” al libro de Rivero Fernández, D., Gallego Rodríguez, E.y Ramos Stolle, A. y Tua Pereda, J., *Economía y contabilidad monásticas en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen. El Monasterio de Santa María La Real de Oseira*, Deputación Provincial de Ourense.
- Irvine, H** (1996): “Pass the Plate Around Again: A Study of Budgeting in a Local Church”, *4th Critical Perspectives on Accounting Symposium*, NY.
- Izquierdo Benito, R** (1980a): *El Patrimonio del Cabildo de la Catedral de Toledo en el siglo XV*, Caja de Ahorros Provincial de Toledo.
- (1980b) “El Patrimonio Urbano del Cabildo de la Catedral de Toledo durante la segunda mitad del siglo XIV”, *Anales Toledanos*, Diputación Provincial de Toledo, n.XIII.
 - (1983): *Precios y salarios de Toledo durante el siglo XV (1400-1475)*, Caja de Ahorros Provincial de Toledo.
- Ladero Quesada, M.A.** (1982): *El Siglo XV en Castilla. Fuentes de renta y Política Fiscal*, Ed. Ariel Historia, Barcelona.
- (2000): *Católica y Latina. La Cristiandad Occidental entre los siglos IV-XVII*, Arco/Libros, Madrid.
 - (2001): “Historia de la Iglesia en la España Medieval”, en Andrés-Gallego, J. (ed), *La Historia de la Iglesia en España y el mundo hispano*, Universidad Católica San Antonio, Murcia, 121-190.
 - (2005): “La Hacienda de Felipe II”, *V Encuentro de Historia de la Contabilidad*, Toledo.
- Lanero Fernández, J.J.** (2001): “Mercaderes Ingleses de la época Tudor: Los libros de cuentas de sir Thomas Gresham y John Smythe”, *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.

-
- (2004): *El esplendor de la teneduría de libros: la partida doble en los tratados contables ingleses de la dinastía Tudor (1543-1588)*, Tesis Doctoral, presentada en la Universidad de León, dirigida por José Miguel Fernández Fernández, Universidad de León.
- Lanero Fernández, J.J. y Ortega Montes, E** (2005a): “De aprendiz a mercader: el factor en el comercio internacional inglés del siglo XVI”, *V Encuentro de Historia de la Contabilidad*, Toledo.
- (2005b): “Naturaleza y significado de los libros de cuentas de John Isham, mercader de Isabel I, reina de Inglaterra”, *Pecunia*, Universidad de León, n.1: 149-173.
- Latorre Ciria, J. M** (1992): *Economía y Religión. Catedral de Huesca. Rentas y Distribución Social (Siglos XVI-XVII)*, Institución Fernando el Católico e Instituto de Estudios Altoaragoneses, Zaragoza-Huesca.
- Laughlin, R.C.** (1988): “Accounting in its social context: an analysis of the accounting systems of the church of England”, *Accounting, Auditing and Accountability*, n. 2.
- (1990): “A model of financial accountability and the church of England”, *Financial Accountability and Management*, n. 2.
- Le Goff, J.** (2004): *Mercaderes y banqueros de la Edad Media*, Alianza Editorial, Madrid.
- Lightbody, M.** (2000): *Financial managers in a church organisation: understanding their experience*, unpublished PhD thesis, University of Adelaide.
- (2001): *Accounting and accountants in church organizations: a critical reflection*, APIRA, Adelaide.
- Llopis Angelán, E** (2001): “¿Unas protocuentas anuales de Pérdidas y Ganancias en la España del Antiguo Régimen?: El origen histórico de las “Hojas de ganado” del Monasterio de Guadalupe, 1597-1784”, *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.
- Lop Otín, M^a J.** (1997): “La Labor Cultural y Educativa del Cabildo Catedral de Toledo a fines de la Edad Media”, *Ensayos Humanísticos: Homenaje al Profesor Luis Lorente Toledo*, Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 249-272.
- (2003): *El Cabildo Catedralicio de Toledo en el siglo XV: Aspectos Institucionales y Sociológicos*, Fundación Ramón Areces, Madrid.
- Lorente Toledo, L** (1993): “Origen, desarrollo, rentas y patrimonio de la Universidad de Toledo (1520-1845), *Anales Toledanos*, Diputación Provincial de Toledo, v. XXX: 59-69.
- Llompарт Bibiloni, M. y Sastre Moll, J.** (2004): “Un estudio sobre los ‘Llibres del Deute’ de la Procuración Real del Reino de Mallorca durante el primer tercio del siglo XIV”, *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada.
- Martínez Gil, F.** (1997): “El Antiguo Régimen”, *Historia de Toledo*, Ed. Azacanes, Toledo, 257-444.
- Maté, L., Prieto, B. y Tua, J.** (2002): “Income which provides for the economic sustenance and formation of the patrimony of the monastery of silos in the XVIII century in the light of its accountancy books”, *3rd Workshop On Accounting In Historical Perspective*, Lisbon.
- (2004): “La Actividad Financiera del Monasterio de Silos en los siglos XVII y XVIII a la luz de sus libros de cuentas”, *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (<http://www.decomputis.org>). n. 1: 97-141.

-
- Moerman, L** (2005): "Jubilee Law: Perspectives from a Theocracy", *4th Accounting History Conference*, Braga.
- Passola, J.M^a**. (2001): "La Comunidad de Presbíteros de Moià (Barcelona) (936-1934)", en el *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.
- Quesada Sánchez, F. J.** (1995): *Fundamentos de Contabilidad*, Tebar Flores, 3^a ed, Albacete.
- Quattrone, P.** (2000): "On the 'Genesis of Managerialism' and the related debate (Part 1). Accounting and Accountability Practices in the Society of Jesus in Sicily (16th-17th Centuries)", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Rahman, A., Rahim, A. y Goddard, A** (1998): "An Interpretative Inquiry of Accounting Practices in Religious Organisations", *Financial Accountability and Management*, n. 3.
- Ramos, A., Rivero, M^a D. y Gallego, E.** (2003): "La contabilidad en el monasterio cisterciense de Santa María de Oseira: una revisión de la documentación contable (1750-1834)", *XII Congreso AECA*, Cádiz.
- (2004): "Los libros de cuentas del monasterio de Santa María de Oseira (1614-1832)", *XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Granada.
- Rodríguez De Gracia, H.** (1984): "Documentos para la biografía del cardenal Silíceo" *Anales Toledanos*, n.XVIII: 85-180.
- (1993): "Don Juan Martínez Silíceo (1545-1557)", *Los Primados de Toledo*, Diputación Provincial de Toledo y Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, Toledo.
- Rodríguez González, R** (2001): "Aspectos económico-contables relacionados con la gestión de las Bulas de la Santa Cruzada (S.XV-XIX)", *III Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Santo Domingo de Silos.
- Rubin Cordoba, F. y Mallado Rodriguez, J.A.** (2000): "The beginnings of the double entry bookkeeping method in the city hall of Sevilla, 1570", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Ruiz García, E** (1998): "Las instituciones eclesiásticas y los libros en la Edad Media", *Memoria Ecclesiae*, n. XII: 166-169.
- Sánchez Gamero. J.P.** (2002): "Venta de Jurisdicción de Señoríos de las Villas de Cazorla", *Los Arzobispos de Toledo y la Universidad Española*, Universidad de Castilla-La Mancha, Albacete.
- Santolaya Heredero, L** (1979): *La Obra y Fábrica de la Catedral de Toledo a finales del siglo XVI*, Caja de Ahorro Provincial de Toledo, Toledo.
- Schnelder, W.A.** (1989): "Financial management in church operations", *The CPA Journal online*, abril.
- Söderblom, N.** (1914): *Gudstrons uppkomst*, Studier. Sthlm.
- Teruel Gregorio De Tejada, M** (1993): *Vocabulario básico de la Historia de la Iglesia*, Editorial Crítica, Barcelona.
- Torroja Menéndez, C** (1977): *Catálogo de Archivo de Obra y Fábrica de la Catedral de Toledo*, Diputación Provincial de Toledo.

-
- Tua Pereda, J.** (1994): “Algunas reflexiones personales en torno a la Historia de la Contabilidad”, *De las Cuentas y las Escrituras*, Edita: AECA en el Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli, 105-113.
- Tua Pereda, J., Maté Sadornil, L. y Prieto Moreno, B.** (2000): “Accountancy In The Monastery Of Santo Domingo De Silos (18th Century): Analysis Through The Accounting Books Of The Building Work On The Church”, *8TH World Congress Of Accounting Historians*, Madrid.
- Vega González, J.** (1983): *La Imprenta en Toledo. Estampas del Renacimiento*, IPIET, Diputación de Toledo.
- Villaluenga De Gracia, S.** (2001): “La administración del patrimonio capitular de la catedral de Toledo en el siglo XVI”, *XI Congreso AECA*, Madrid.
- (2004): *La Catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*, Tesis Doctoral dirigida por Francisco Javier Quesada Sánchez, Universidad de Castilla-La Mancha.
- Villaluenga De Gracia, S y Quesada Sánchez, F.J.** (2005): “Rentas, gastos y administración de la Obra y Fábrica de la catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI”, *Pecunia*, Universidad de León, n.1: 201-227.
- Vizueté Mendoza, C.** (1993): “Don Alonso de Fonseca y Acevedo (1524-1534)”, *Los Primados de Toledo*, Diputación Provincial de Toledo y Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, Toledo.
- Williams. R. y Warwick, F.** (2000): “The Chapel and the Counting House: Is there a place for religion in accounting history?”, *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Yamey, B.S.** (2004): “Pacioli’s *De scripturis* in the context of the spread of double entry bookkeeping”, *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad* (<http://www.decomputis.org>), n. 1: 142-154.

Susana Villaluenga De Gracia es Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales (Universidad de Castilla-La Mancha). Su e-mail es: Susana.Villaluenga@uclm.es
Susana Villaluenga De Gracia is Associate professor of Accounting and Finance at the Universidad de Castilla-La Mancha, Toledo, Spain. Her e-mail is: Susana.Villaluenga@uclm.es