

LA ELECCIÓN DEL MÉTODO CONTABLE: EL CASO DEL CABILDO CATEDRAL DE SEVILLA (siglo XVII)

J. Julián Hernández Borreguero¹
julianhdez@us.es

Universidad de Sevilla

fecha de recepción: 14/03/2011
fecha de aceptación: 19/09/2011

Resumen

Gracias al avanzado estado de las investigaciones en Historia de la Contabilidad podemos situar en qué momento temporal aparecieron sucesivamente los distintos métodos contables que hoy conocemos. A pesar de ello, son pocos los estudios que analizan por qué los contadores elegían uno u otro para gestionar una determinada entidad económica. En nuestra opinión existen una serie de restricciones y condicionantes a la hora de la decisión sobre el método contable a implantar en un determinado negociado. En este trabajo centramos esta problemática en una entidad eclesiástica, concretamente el Cabildo Catedral de Sevilla. En el siglo XVII, cuando el uso de la partida doble estaba plenamente difundido en la ciudad y en el país, observamos cómo en la mayoría de los negociados del Cabildo no se utilizó este método, sino diversas variantes de la partida simple. A lo largo de esta comunicación analizamos los casos en los que se utilizan los distintos métodos; en nuestra opinión hay una buena correspondencia entre los métodos utilizados y la realidad económica que se gestionaba.

Palabras clave: Cabildo Catedral; Contadurías; Partida simple; Partida doble.

Abstract

Thanks to the advanced state of research about the history of accounting, we can exactly date the moment in which the present accounting methods were first used. However, there are few studies focusing on the reasons to choose a specific accounting method to manage an institution. This study reviews those reasons in an ecclesiastical institution, the Cathedral Council of Seville. In the 17th century, when double entry was widely used in town and

¹ Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla, Avda. Ramón y Cajal, s/n, Sevilla.

throughout the country, we can see how the Cathedral Council used instead versions of the single entry method. This paper addresses the cases in which the different methods were used. We think that there is a good correspondence between the method chosen and the economic reality managed.

Keywords: Cathedral Council; Accountant's office; Single entry; Double entry.

1. Introducción

Uno de los campos más interesantes dentro de la investigación en Historia de la Contabilidad es el de la elección de la metodología contable: cada vez que analizamos bajo el prisma de esta disciplina las cuentas de cualquier entidad económica, inevitablemente, éstas han sido formuladas siguiendo un determinado método, técnica o patrón. Gracias al avanzado estado de las investigaciones en esta materia en España, disponemos de una completa clasificación de los distintos métodos contables, así como de las fechas en las que se difundió su práctica².

A pesar de la presencia de estas valiosas herramientas, creemos que se ha profundizado poco en la discusión sobre la elección del método contable, y en los condicionantes de esa decisión. Asimismo, partiendo de que en buena parte de Europa el método de la partida doble era utilizado, al menos, desde mediados del siglo XVI, nos atrevemos a decir que existe una "idea preconcebida" (casi despectiva) dentro de la investigación en Historia de la Contabilidad por la que si analizamos las cuentas de una unidad económica en fecha posterior a esa, si estas cuentas no son llevadas por el método de la partida doble, el método utilizado es "rudimentario e inapropiado".

Por supuesto esta afirmación no es determinista, pues algunos autores han defendido que algunas entidades no usaban el método de la partida doble porque sus responsables no lo creían necesario³. Martín (1998: 21) sostiene que algunos contadores podrían no utilizar el método contable más complejo que conocían, sino el más elaborado que comprendía el destinatario.

En el presente trabajo nosotros defendemos un sencillo modelo de decisión sobre el método contable a seguir por una organización: en primer lugar, esa decisión estará predeterminada por dos restricciones:

a) La existencia de una normativa al respecto: al menos desde las pragmáticas de Cigales (en el ámbito mercantil privado), ordenanzas públicas (en el ámbito de las administraciones

² Recomendamos la consulta de la obra de Vlaeminck (1961) así como el análisis de la evolución histórica de las técnicas contables en España de Hernández (1996: 71 y ss).

³ Por ejemplo, Rafael Donoso (1996: 484) defiende la idoneidad del método de cargo y descargo para determinados tipos de organizaciones, y la del método de partida doble "cuando los procesos contables se complican debido a la diversidad de orígenes y aplicaciones de las partidas".

públicas) y normativas propias (cuando las hubiera, sobre todo en las organizaciones eclesíásticas o señoriales). Obviamente cuando estas normas entran a regular obligando a utilizar un método concreto, es el que deben de adoptar las organizaciones.

b) Los conocimientos del responsable de la contabilidad: todos los métodos contables utilizados normalmente exigen un determinado nivel de estudio, práctica y dominio para su uso correcto. Aunque tradicionalmente se han enunciado los períodos en los que han surgido, progresivamente, los métodos contables (Vlaemnick, 1961) eso no significa que en esos períodos se abandonara el uso de los anteriores, si no que coexistieron; el motivo de que en muchos de los casos se mantuvieran métodos contables más antiguos sería precisamente la falta de conocimiento de los mismos. Por tanto, entendemos como una restricción de cara a la elección del método los conocimientos del contable que gestionaba el negociado. Por lógica, éste renunciaría a la llevanza por un método que no conociera en profundidad.

Aparte de estas dos restricciones, en nuestra opinión hay otros dos factores que condicionan la elección del método:

c) Factor subjetivo: el continuismo. La racionalidad y la comodidad invitan a mantener los mismos métodos contables que ya se utilizaban en una determinada institución. En primer lugar la racionalidad sugiere mantener un método que “funciona” (siempre que sus responsables y usuarios con capacidad de decisión no planteen su implementación) y evita tener que realizar cambios, que siempre acarrearán costes administrativos (aunque solo sean temporales). En segundo lugar, los contables tienen un patrón perfecto en los libros anteriores en caso de dudas o de inicio personal en ese desempeño.

d) Factor objetivo: adecuación entre realidad económica y método contable. Sin duda, el método de la partida doble es el más completo, y siempre supondría la mejor elección para gestionar un negociado económico. Sin embargo, en nuestra opinión, hay determinadas características de la realidad económica objeto de la contabilidad que hacen posible que, mediante métodos contables menos elaborados se consiga satisfacer el objetivo de control de la entidad económica de forma adecuada. Esas características serían el número de operaciones anuales a registrar y el número de cuentas contables distintas a controlar. Ambas variables contribuyen a formar lo que nosotros llamaremos “complejidad de la realidad económica”. A lo largo de nuestro trabajo tendremos oportunidad de volver sobre este asunto y poner ejemplos reales al respecto.

En este artículo contrastaremos esta hipótesis en un tipo de organización económica muy concreto y peculiar: las entidades eclesíásticas, que han logrado en los últimos años ser reconocidas por su importancia de cara a la elaboración de una Historia de la Contabilidad. Como ejemplo de estas instituciones presentaremos el caso del Cabildo Catedral de Sevilla, una organización económica enorme, que utilizaba para su gestión, hacia mediados del siglo XVII, más de 60 libros contables a cargo de más de 40 personas (entre contadores y oficiales de contaduría). Como ya veremos, entendemos la idoneidad de este estudio en esta institución, considerándola como un magnífico “laboratorio de ensayo” de métodos contables teniendo en cuenta los siguientes tres factores: 1) el ya mencionado altísimo número de libros utilizados (y bien conservados en el Archivo de la Catedral de Sevilla) para

su gestión económica; 2) la ausencia de normativas contables de la propia institución ni de otras de rango superior que obligaran a usar un determinado método contable; y 3) la no rendición de cuentas ante instituciones superiores (Rey, Papa o Arzobispo).

2. Organización administrativa y contable del Cabildo Catedralicio

Partiendo de nuestras anteriores investigaciones de esta organización, sobre todo a lo largo de los siglos XVI y XVII, (Hernández Borreguero, 2003 y 2010), podemos situar al Cabildo, desde un punto de vista económico, como una organización que gestionaba unas inmensas rentas, obtenidas de los diezmos y de una gran cantidad de propiedades inmobiliarias arrendadas, que destinaba al mantenimiento del templo y sus operarios (*fábrica*) y al reparto entre los miembros del Cabildo (*capitulares*); también destinaba parte de esos fondos al sustento de fundaciones pías (*patronatos*). Asimismo gestionaba impuestos a favor de la Corona que gravaban a eclesiásticos (subsidio y excusado). Por tanto, podemos decir que la administración de esta entidad tenía aspectos públicos/fiscales, mercantiles, no lucrativos y comunales (de reparto de rentas).

Ante esta gran cantidad y diversidad de tareas económicas, la entidad se dividió en 6 contadurías distintas (*Mayordomía, Receptoría de Fábrica, gastos de Fábrica, Receptoría de Subsidio y Excusado, Sala y estrado de rentas, y repartimiento de diezmos*), coordinadas y supervisadas por otra (*Contaduría Mayor*), a cargo de unas 40 personas (entre contadores y oficiales). Esta Contaduría Mayor gestionaba económicamente (y por tanto registraba contablemente) algunos asuntos institucionales del Cabildo, y al mismo tiempo supervisaba el funcionamiento de las otras, pero sin agrupar o resumir las cuentas gestionadas en las demás contadurías. Además, hay que tener en cuenta la presencia de los administradores de los patronatos, y de los responsables del cobro del diezmo de determinadas poblaciones (*fieles*), todos ellos dependientes y controlados por la institución capitular. Cada una de las 6 citadas contadurías dividía su gestión en varias áreas, y en cada una de ellas se registraban en un libro o dos (si eran llevados mediante libros diario y mayor) todos los hechos contables acaecidos relacionados con esa parcela de actividad. Totalizando, llegamos a que la cifra de libros necesarios, anualmente, para registrar todos los hechos contables relacionados con el Cabildo superaría los 60 libros.

Analizando las normas internas del Cabildo en materia administrativa, hemos encontrado muy pocas que hagan referencia a aspectos contables, y ninguna que especifique o restrinja la modalidad del método contable a utilizar (Hernández Borreguero, 2003: 52-57)⁴. Esta libertad de elección del método contable nos parece extraña, teniendo en cuenta el celo con que el Cabildo vigilaba todos sus procedimientos y acciones, y

⁴ Las escasas normas encontradas en el ámbito administrativo y contable apenas señalan parcialmente algunas de las obligaciones de los contadores catedralicios, sobre todo referidas a cuándo y cómo autorizar el pago de una serie de partidas. Como muestra más significativa de la libertad de elección del método encontramos la obligación del notario de Fábrica de que “*tenga libro de todo lo que se cobrase en la Fábrica y de todo tenga protocolo donde se asiente todo lo que pasare ante él perteneciente a la dicha Fábrica*” sin especificar método ni patrón contable alguno.

teniendo en cuenta que en otras muchas organizaciones eclesiásticas⁵ de la Edad Media y Moderna sí había obligación de seguir un determinado método contable.

Además, ninguna entidad estaba legitimada para supervisar las cuentas del Cabildo: ni la Corona, ni la autoridad del Papa de Roma, ni el propio arzobispo de la diócesis, por lo que la forma de llevar las cuentas estaba exclusivamente legitimada y orientada hacia su propio control interno económico.

En cuanto a los contadores, sabemos que muchos eran eclesiásticos (normalmente con el rango de *rationero* o *medio-rationero*⁶), aunque no todos. Además es interesante hacer mención a que un contador, Juan Bautista de Herrera, dice expresamente en la introducción de un libro de cuentas que no todos los contadores conocen el método de la partida doble⁷. No sabemos mucho sobre la formación de esos contadores; los *Estatutos y Condiciones* del Cabildo de 1601 (p. 167) señalan que deberá ser elegido el más hábil entre tres candidatos por una comisión formada por 8 miembros del Cabildo.

3. La elección del método contable

A lo largo de la primera mitad del siglo XVII hemos encontrado que, cada año, esos 60 libros de cuentas no eran llevados por el mismo método, sino que se utilizaban, desde los más sencillos a los más elaborados. Hemos agrupado los métodos contables encontrados en la administración del Cabildo en siete. ¿Por qué - si se conocían los métodos más completos, se utilizaban esos métodos tan dispares? Para explicar esta cuestión enunciaremos la clasificación de los métodos contables, así como pondremos algunos ejemplos de libros conservados de cada tipo en el Archivo de la Catedral de Sevilla en el siglo XVII, analizando la realidad contable que registraban:

a) Libros de cálculos o reparto: Bajo esta denominación hemos aglutinado aquellos que se usaban para totalizar una serie de partidas, y proceder a su posterior reparto, previo prorrateo, entre una serie de personas. La mayoría de esos libros registran una serie de ingresos que habría que dividir, proporcionalmente, entre los miembros capitulares. La peculiaridad de estos libros queda reflejada en el nombre que se les da: *cuadernos*. Entre ellos estarían los *cuadernos de diezmos* y los *de pitancerías*. En los primeros, se recogen a lo largo de varias páginas los ingresos que corresponden al Cabildo en concepto de un determinado tipo de diezmo. Finalmente, se totalizan, y se divide el global entre el número de *raciones* que tenía el Cabildo. De ese total, se asignaban dos raciones a los canónigos, una a los *rationeros* y media a los *medio-rationeros*.

⁵ Entre otros podemos citar el caso de una institución monacal que sí disponía de tratados contables específicos (Quattrone, 2004), incluso de modelos de balances para la rendición de cuentas (Mate, Prieto y Tua, 2008).

⁶ Canónigos, racioneros y medio-racioneros son los tres niveles (descendientes) de miembros del Cabildo. Las diferencias entre ellos eran de tipo retributivo y de atribuciones políticas (Pérez-Embid, 1977).

⁷ En el "Libro de cuentas: Entradas y salidas (1625-1635)" (Archivo Catedral de Sevilla, sección Contaduría, ref. 74-A) afirma que " (...) no todos[los contadores] sabían el estilo de la correspondencia de las partidas, que es en lo que se funda esta cuenta de Caja entera".

Estos *cuadernos* no hacen mención al momento del cobro, digamos que se basan en el criterio del devengo, pues totalizan las partidas por años naturales. Teniendo en cuenta estas peculiaridades entendemos que deberíamos clasificar estos libros como auxiliares de cuentas, pues todas las partidas en ellos reflejadas eran traspasadas a otros libros para controlar el momento en que se cobraban esos ingresos y se pagaban a los capitulares esas rentas devengadas a su favor.

b) Libros de inventarios: Debido a la gran cantidad de bienes inmuebles (urbanos y rústicos) que poseían tanto el Cabildo como institución⁸, como la Fábrica y algunos patronatos, cada cierto número de años se creaban libros de inventarios de esos bienes. En ellos, para cada inmueble, se identificaba su situación (nombre de la calle y número), el nombre del arrendatario, y a la derecha la renta anual prevista a recibir por el bien (en virtud del contrato de alquiler firmado). Estos libros, en ningún momento, realizaban valoraciones económicas de esos bienes; entendemos que no lo hacían debido a que el Cabildo nunca los enajenaba, para respetar el vínculo⁹ contraído con los donantes; esos bienes inmuebles se destinaban al arrendamiento, por lo que se justifica la falta de interés de tenerle asociado un valor de mercado, ni, por supuesto, de adquisición (la gran mayoría fueron recibidos en donación). También destaca la ausencia de sumas parciales ni totales de esas rentas de alquiler.

Dentro de este grupo podríamos asignar los *libros de posesiones del Cabildo*, los *libros de posesiones de la Fábrica*, y los *libros de casillas*. Para todos ellos defendemos la idoneidad de la sencillez con que registran estos inventarios, y su uso como libros de cuentas auxiliares a otros, encargados de controlar y registrar el cobro de esos arrendamientos.

c) Libros memoriales: Los contadores del Cabildo seguían utilizando en el siglo XVII estos libros para registrar cobros y pagos. Sin embargo, solo utilizó este método para dejar constancia de realidades económicas que daban lugar a muy pocas transacciones, sirviendo más como “libro recibo” que como utensilio para gestionar algún negociado.

Entre los libros llevados por este método tenemos el ejemplo paradigmático de los *libros de finiquito de subsidio y excusado*. Estos dos impuestos a favor de la Corona tenían una periodicidad de pago anual, y un importe a pagar fijo por quinquenios (Hernández Borreguero, 2007). En cada uno de esos libros se registran dos o tres pagos parciales del importe anual. Así en el *libro de la cuenta del decimoquinto quinquenio del excusado (1643-1647)* encontramos 33 dobles páginas escritas para registrar tan solo 5 cargos (uno por año) y 14 datas (entregas a cuenta). Estos libros utilizan el “estilo narrativo” que señala Vlaemminck (1961: 55) como característico de los libros memoriales: describe con todo lujo de detalles la operación, haciendo mención a quién ordenaba la instauración de ese impuesto, los nombres y cargos de los pagadores y del cobrador real, así como la descripción de la moneda (vellón o reales de plata) entregada; algunas veces, incluso, se indica el destino de dicho impuesto (“defensa ante los infieles” o “para combatir al turco”).

⁸ En nuestro reciente estudio inventariamos unas 1.500 propiedades inmobiliarias del Cabildo entre viviendas urbanas y rurales, cortijos y tierras de labranza (Hernández, 2010).

⁹ Jurídicamente se entiende por “vínculo” a la sujeción de una propiedad al perpetuo dominio de una persona o institución con prohibición de partirlo o enajenarlo.

Otro ejemplo de libro memorial sería el *libro de libramientos de Cabildo y Fábrica (1641-1644)*, utilizado por la Contaduría Mayor para justificar, mediante extensas explicaciones, el motivo para dotar una serie de gastos de carácter extraordinario. Así, por ejemplo, encontramos el registro de la dotación económica de Fernando de la Torre y Juan González de Gamaza, quienes conceden 3.000 maravedís a repartir entre los miembros capitulares asistentes a la procesión del día de los santos inocentes. A pesar de que el número de anotaciones realizadas por año era elevado (500-540), entendemos el uso de este método contable si tenemos en cuenta que en este libro solo se registraba la dotación, por lo que estos hechos contables eran trasladados a otros libros para controlar la obligación de pago y el momento en que éste se realizaba.

d) Libros llevados por partida simple mediante "cargo y data": De entre los libros llevados por el método de la partida simple, probablemente sean éstos los usados más antiguamente, pues simplemente dividían los libros contables en dos mitades, registrando, cronológicamente, en la primera mitad los cargos y en la segunda mitad los abonos. Este método lo hemos encontrado utilizado en el Cabildo en una serie de libros que solo contienen una cuenta, como los *libros de gastos de la Mayordomía, libros de gastos de cera, o libros colorados*.

Vamos a detenernos en los *libros de la cuenta de la cera*, concretamente en el del período 1641-1652: éste solo registra la cuenta que mantenía la Fábrica de la Catedral con un cerero, al cual le entregaban cera *vieja* o utilizada (cargos) y éste le devolvía cera *labrada* para reaprovechar (datas). A lo largo de las 200 dobles páginas del libro que se utilizaron, se registraron en la mitad destinada a los 'cargos' unas 1.000 anotaciones, y unas 2.500 anotaciones relacionadas con 'datas', realizando totalizaciones en cada página. Se realizaban sumatorios de esas páginas una vez cada año, sin coincidir con el año natural (22/06/1641 al 28/07/1642; 30/07/1642 al 20/06/1643; 01/07/1643 al 16/06/1644; etc.) en los que se confrontaban los totales de cargos y datas (en unidades de peso tales como arrobas, libras y onzas), dando a lugar a alcances a favor o contra el cerero.

Como ya indicamos, el hecho de que solo controlaran el estado de una sola cuenta (la cera entregada y recibida al cerero) justifica el uso de este método. Además, a pesar de que se registró una importante cantidad de operaciones (casi 300 por año) éstas eran de pequeño valor económico, por lo que el Cabildo entendía que con un cierre de cuentas al año era suficiente.

e) Libros llevados por partida simple "alla veneziana": La técnica contable anterior perdía gran parte de la utilidad cuando un mismo responsable tenía que gestionar varias cuentas, aunque éstas tuvieran un menor número de hechos contables a registrar. La diversidad de cuentas a controlar recomendaba a que, por razones de operatividad, en la misma doble página se pudiera revisar el estado de los cargos y descargos relacionados con la misma cuenta. Los contadores del Cabildo utilizaron esta técnica, por ejemplo, en los libros de salarios de la Fábrica y los libros de gastos del Hospital de Santa Marta.

Así, en el *libro de los salarios de Fábrica de 1647* encontramos 76 cuentas llevadas en 82 dobles páginas (pues algunas cuentas necesitaron 2 ó 3 dobles páginas). Además, para facilitar su localización, el libro comienza con un índice alfabético (*abecedario*) para

ayudar a localizar las distintas cuentas contenidas en el mismo. Las cuentas estaban referidas a todos los empleados dependientes de la Fábrica de la Catedral; en cada doble página se registra en el *ha de haber* el salario anual que le corresponde (mediante 2 ó 3 abonos en cuenta). En el apartado dedicado a los débitos se registraban las cantidades entregadas a cuenta a esos trabajadores (en 5 a 10 anotaciones). Finalmente, las cuentas aparecen totalizadas para confrontar y cerrar las cuentas.

La misma estructura puede encontrarse en el *libro de gastos ordinarios del Hospital de Santa Marta de 1647*; también comienza con un *abecedario* para ubicar las 18 cuentas repartidas a lo largo de 60 dobles páginas. A pesar del gran número de anotaciones realizadas en cada cuenta (en algunas, más de 100), entendemos la conveniencia de éste método si tenemos en cuenta que eran registros de pequeña cuantía económica y que quien registraba estos libros no eran contadores específicos, sino administradores en general del hospital.

f) Los libros diario y mayor llevados por partida simple: Este método consistía en registrar en un libro diario, ordenados cronológicamente, todos los pagos y cobros relacionados con una parcela de actividad. Cada anotación en estos libros *manuales* (diarios) remite, mediante referencias numéricas simples, a una página de un libro *mayor*, en el que se registran numerosas cuentas con derechos de cobros u obligaciones de pagos que se saldan mediante estas anotaciones. Por tanto, estos libros nunca llevan una cuenta de caja (la contrapartida natural de cada una de las operaciones referidas).

La variedad más elaborada del método de la partida simple se utilizó en las contadurías del Cabildo para registrar entradas y salidas monetarias relacionadas con negociados que controlaban una gran cantidad de cuentas que originaba una gran cantidad de hechos contables. En algunos casos, este método se comenzó a emplear en negociados que llevaban muchos años utilizando el método de la partida simple mediante "cargo y data", como sucedió en la receptoría de fábrica, en los libros de pitancerías, cobranza de subsidio y excusado o en los de posesiones.

Hemos tomado como ejemplo los libros *manual y mayor de posesiones de 1644*. El primero, un libro diario, registró unas 3.000 anotaciones referidas a cobros parciales de arrendamientos, referidos a unas 1.800 cuentas distintas. Estas aparecen en el libro mayor, de 227 dobles páginas, que recogen 4 cuentas en cada una. En el *debe* de estas cuentas figura el cargo a cobrar de arrendamiento y en el *haber* los cobros que se realizaron a cuenta de esos totales. Siguiendo la lógica de Vlaeminck (1961: 69) puede explicarse la recurrencia a un método "más ordenado y metódico" cuando el alto número de operaciones a registrar hacía menos útil el uso del mismo método en su variante veneciana. Respecto a este último le encontramos tres ventajas principales: 1) Mayor operatividad en el registro: si eran muchas las operaciones a registrar, resultaba más cómodo registrarlas todas en la misma página de un libro diario, y después, en otro momento, traspasar estas anotaciones al libro mayor. 2) Mejor control de las últimas operaciones registradas: en un libro llevado *alla veneziana* no se accedía con facilidad a comprobar las últimas anotaciones registradas, pues éstas estaban recogidas en algunas cuentas, mezcladas con otras que hacía más tiempo que no tenían movimiento. 3) Como

medida de seguridad: el extravío o destrucción de alguno de los dos libros permite recomponer, mediante el otro, el estado de esas cuentas¹⁰.

g) Los libros diario y mayor llevados por partida doble: Por lo que hemos podido averiguar, los contadores del Cabildo solo utilizaron este método en dos apartados muy concretos de sus negociados: en los libros de cobro del pan (del diezmo) y en los de cuentas particulares (de la Contaduría Mayor), como veremos, por distintos motivos.

En primer lugar, vamos a hacer mención a los libros *manual y mayor del pan de este año de 1642*. El libro manual registra todos los cobros recibidos del diezmo de pan (normalmente parciales valorados en fanegas de trigo y cebada) de ese año, a lo largo de 180 dobles páginas que registran, en cada carilla, unas 6 anotaciones, por lo que el libro registraría unas 2160 en total. El libro mayor tenía abierta casi 500 cuentas, con un número total de anotaciones por cuenta que variaba entre 3 y 7.

Entre esas casi 500 cuentas que maneja el contador de los diezmos del pan, hemos podido comprobar que hay dos tipos de ellas: las referidas a los miembros capitulares (que tenían un derecho de cobro, y lo recibían) y las de los *acreedores de pan* (arrendadores de diezmos, que debían ese pago en especie al Cabildo, y pagaban poco a poco). Cada año, los contadores de diezmos sumaban las cantidades que les correspondían a los miembros del Cabildo, y las prorrateaban entre éstos en función de su cargo (en los *cuadernos de diezmos de pan*). Dos aspectos condicionaban el reparto entre los capitulares: el primero era el hecho de que el trigo (aunque se midiera en unidades físicas) tenía un valor distinto en función de la zona de la diócesis de donde se obtuviera: así, por ejemplo, el obtenido en la rica vega de Carmona tenía mucho más valor que el cosechado en la sierra de Sevilla). Por otro lado, algunos acreedores del diezmo pagaban con cierta prontitud y otros se demoraban para cumplir sus obligaciones. Por ello, el Cabildo hacía, a principio del año, lotes homogéneos de pan a percibir, y los sorteaba, de tal forma que, cuando un acreedor pagaba parte o el total de su deuda en pan, el importe recibido tenía que repartirse, proporcionalmente, entre una serie de capitulares (Hernández Borreguero, 2003: 156).

Esta explicación nos lleva a la conclusión de que los contadores, cuando registraban un cobro de arrendamiento no podían obviar la contrapartida de ese hecho contable, como le sucedía a los libros de partida simple, que no registraban la cuenta de caja¹¹: en este caso la cuenta de caja, entendida como cuenta de depósitos, no podía acumular

¹⁰ De hecho, en estos libros de posesiones y en otros muchos casos, en el Archivo de la Catedral de Sevilla solo se han conservado libros mayores y no diarios. En nuestra opinión no es fruto de la casualidad, sino que más bien algún archivero, por motivos de espacio, decidió eliminar libros diarios, por estar su información contenida, de forma más interesante, en sus correspondientes libros mayores.

¹¹ En los libros llevados mediante partida simple no se controla la cuenta de caja; se entiende que sumando todos los registros de cobros y pagos se puede recomponer el saldo de ésta. En estos libros de diezmos, debido al uso de la partida doble, se registraban algunas partidas en una cuenta equivalente a la de caja, para recoger el trigo y la cebada que no estaban asignados a ningún capitular. La cuenta que se utilizó se denominaba "Alholí" (granero donde se guardaba cualquier tipo de grano).

unidades homogéneas. Por la tanto, se puede apreciar como los contadores del Cabildo eran conscientes de que el método de la partida simple les resultaba insuficiente para la correcta gestión de este negociado.

Algo parecido sucede con los *libros de cuentas particulares*: el Cabildo, como institución global, se gestionaba desde la Contaduría Mayor, desde donde se controlaban los diezmos y los arrendamientos de casas que no se destinaban al reparto directo entre los capitulares. Esta labor le obligaba a mantener relaciones económicas con personas ajenas al Cabildo, así como con los responsables de todas las contadurías y patronatos. Para ello utilizaban dos libros, manual y mayor, conectados mediante dos referencias a las cuentas cargadas y abonadas en cada operación. En ellos se contenían, anualmente, unas 500 cuentas, con más de 600 operaciones contabilizadas al año.

Si tenemos en cuenta estas cifras podemos concluir que había negociados con mayor variedad y número de operaciones a registrar llevados por el método de la partida simple. En principio, podría parecer que la única razón para recurrir a este método más complejo era por el hecho de la relevancia de esas cifras: los importes de muchas de las anotaciones eran muy altos, y el contador que gestionaba estos libros, Juan Bautista de Herrera, defendía el uso en estos libros de la técnica de la partida doble por ser la más fiable¹² (Hernández y Donoso, 2010).

Sin embargo, encontramos un motivo determinante para la elección de este método, similar al argumentado para los diezmos de pan: ante tal volumen de movimientos en la caja de depósitos se hacía indispensable llevar control de los saldos de la misma, haciendo que el método de la partida simple no pudiera satisfacer las necesidades de información de los contadores de la Contaduría Mayor.

4. Conclusiones

Además de los libros descritos, en el Anexo 1 hemos analizado el resto de libros contables gestionados por el Cabildo Catedral hacia mediados del siglo XVII, realizando una clasificación de los mismos en función del método contable utilizado. Como puede comprobarse cada uno de los métodos contables fue utilizado en diversos negociados.

Referencias

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

¹² “(...) En este particular le pareció conveniente usar del libro de Caja para más certeza de las dichas cuentas, por ser cuenta más aprobada y muchas las que cada día aumentaban y así por esto, como porque este género de cuenta no sufre yerro ninguno de los que ordinariamente suele haber de pluma, porque los balances que de ellos se sacan los echan fuera” (Libro de cuentas: Entradas y salidas, 1625-1635. Archivo Catedral de Sevilla, sección Contaduría, ref. 74-A).

- Donoso, R. (1996). *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)*. Sevilla: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.
- Estatutos y Condiciones de la Santa Iglesia Catedral (1601). ACS, Sección Secretaría, ref. 00006.
- Hernández, J.J. (2003). "El Cabildo Catedral de Sevilla: organización y sistema contable: 1625-1650". Tesis doctoral. Sevilla.
- Hernández, J.J. (2006). "Choosing an accounting method in the 17th century: the case of the Cathedral Council of Sevilla (Spain)". Comunicación presentada al *X Congreso Mundial de Historiadores de la Contabilidad*. Nantes.
- Hernández, J.J. (2007). "Impuestos sobre la renta de los eclesiásticos: el subsidio y excusado (diócesis de Sevilla, mediados siglo XVII)". *De Computis*, 7, pp. 80-99.
- Hernández, J.J. (2010). *El Cabildo Catedral de Sevilla: economía esplendor (1625-1650)*. Ayuntamiento de Sevilla: ICAS.
- Hernández, J.J. y Donoso, R. (2001). "El sistema administrativo y contable de los diezmos de la diócesis de Sevilla en el siglo XVII". Comunicación presentada al *III Encuentro sobre Historia de la Contabilidad de España*. Silos.
- Hernández, J.J. y Donoso, A. (2010). "El método de la Caja entera de Juan Bautista de Herrera (1628): una visión peculiar de la partida doble". *Comunicación presentada al VII Encuentro de trabajo sobre Historia de la Contabilidad en España*. León.
- Hernández Esteve, E. (1996). *Problemática general de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas*. Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, AECA.
- Hernández Esteve, E. (2000). Prólogo de *Accounting and History*. Selección de comunicaciones presentadas al *VIII Congreso de Historiadores de la Contabilidad*. AECA.
- Lillo, J.L. (2003). "Personas, técnicas y cambios contables en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén (1650-1800)". Tesis doctoral inédita. Jaén.
- Martín, F. (1998). "Los criterios conceptuales y formales en la Historia de la Contabilidad". Ponencia al *II Encuentro de trabajo sobre la Historia de la Contabilidad en España*. Sevilla.
- Maté, L.; Prieto, B. y Tua, J. (2008). "Contabilidad, información y control en un contexto de actividades económicas diversificadas en la edad moderna: el Monasterio de Silos y su sofisticado sistema contable". *De Computis*, 9, pp. 136-229.
- Pérez-Embid, J. (1977). "El Cabildo Catedral de Sevilla en la Baja Edad Media". *Hispania Sacra, Revista de Historia Eclesiástica*. Separata del volumen XXX.
- Quattrone, P. (2004). "Accounting for God. Accounting and accountability practices in the society of Jesus (Italy, 16th-17th centuries)". *Accounting, Organizations and Society*, 29 (7), pp. 647-683.
- Vlaeminck, J.M. (1961). *Historias y doctrinas de la contabilidad*. Barcelona: Editorial Index.

Anexo 1. Tipología de libros contables del Cabildo Catedral de Sevilla (mediados siglo XVII)

TÍTULO LIBRO	CONTADURÍA	MÉTODO CONTABLE
Libros de manuales (aux)	MAYORDOMIA	Libros de cálculos
Libros de procesiones y aniversarios	MAYORDOMIA	Libros de cálculos
Libros de pitancerías (aux)	MAYORDOMIA	Libros de cálculos
Libretes de manuales	MAYORDOMIA	Alla veneziana
Libros de pitancerías	MAYORDOMIA	Diario y mayor partida simple
Libros de mayordomía	MAYORDOMIA	Alla veneziana
Manuales de pan y cebada	MAYORDOMIA	Libros de cálculos
Pliegos de gallinas	MAYORDOMIA	Libros de cálculos
Gastos de la contaduría	MAYORDOMIA	Cargo y data
Cargos de Fábrica	RECEPTORÍA FÁBRICA	Cargo y data
Libros de entrada de la Fábrica	RECEPTORÍA FÁBRICA	Diario y mayor partida simple
Libros de receptoría	RECEPTORÍA FÁBRICA	Alla veneziana
Libros mayordomía de Fábrica	RECEPTORÍA FÁBRICA	Cargo y data
Libros de gastos de Fábrica	GASTOS DE FÁBRICA	Diario y mayor partida simple
Salarios de Fábrica	GASTOS DE FÁBRICA	Alla veneziana
Gastos de la cera de la Fábrica	GASTOS DE FÁBRICA	Cargo y data
Fielidad pan de Jerez	DIEZMOS	Alla veneziana
Fielidad vino de Jerez	DIEZMOS	Alla veneziana
Fielidad aceite de Écija	DIEZMOS	Alla veneziana
Libros de fieldades	DIEZMOS	Libros de cálculos
Libros de diezmos	DIEZMOS	Libros de cálculos
Cuadernos de diezmos	DIEZMOS	Libros de cálculos
Libros de cobro de diezmos	DIEZMOS	Diario y mayor partida simple
Libros de entrada del pan	DIEZMOS	Partida doble
Libros de albaquías	DIEZMOS	Memorial
Diezmos de prebendados	DIEZMOS	Memorial
Repartimiento de subsidio	SUBSIDIO Y EXCUSADO	Libros de cálculos
Repartimiento de excusado	SUBSIDIO Y EXCUSADO	Libros de cálculos
Cobranza subsidio y excusado	SUBSIDIO Y EXCUSADO	Diario y mayor partida simple

Caja de los depósitos	SUBSIDIO Y EXCUSADO	Memorial
Libros de finiquitos	SUBSIDIO Y EXCUSADO	Memorial
Libros de posesiones	SALA Y ESTRADO DE RENTAS	Libros de inventarios
Mayores de posesiones	SALA Y ESTRADO DE RENTAS	Alla veneziana
Remates de posesiones	SALA Y ESTRADO DE RENTAS	Libros de inventarios
Arrendamientos temporales	SALA Y ESTRADO DE RENTAS	Libros de inventarios
Libramientos ordinarios	CONTADURÍA MAYOR	Memorial
Libros colorados	CONTADURÍA MAYOR	Memorial
Libros de caja	CONTADURÍA MAYOR	Cargo y data
Libros de cuentas particulares	CONTADURÍA MAYOR	Partida doble
Diputación de negocios	CONTADURÍA MAYOR	Alla veneziana
Libros de dotaciones	PATRONATOS	Alla veneziana
Libros de gastos Hospital	PATRONATOS	Cargo y data
Libros de gastos del Colegio	PATRONATOS	Cargo y data
Cuentas Capilla de Scalas	PATRONATOS	Cargo y data

Teniendo en cuenta los aspectos analizados, hemos extraído una serie de conclusiones:

- a) Como hemos podido comprobar analizando cada uno de los tipos de libros encontrados, hay una buena correspondencia entre la realidad económica controlada en cada libro contable y el método utilizado para ello: los libros de cálculos para los repartos de rentas o gastos; los libros inventarios, para recordar el estado del arrendamiento de los bienes inmuebles; los libros memoriales, cuando se controlaba los movimientos contables de una sola cuenta; los libros llevados mediante la partida simple mediante "cargo y data", cuando se complicaban los memoriales (sobre todo por el número de anotaciones a registrar); los libros llevados "alla veneziana", para poder seguir los movimientos de múltiples cuentas, aunque con pocas anotaciones; los libros diario y mayor llevados mediante partida simple, cuando aumentaba el número de operaciones llevados por la variante anterior; y los libros llevados mediante partida doble, cuando resultaba indispensable reconocer y controlar la contrapartida de las operaciones de cobro y pago (la caja).
- b) De todas formas, considerando que el método de la partida doble es el más perfecto y fiable, opinamos que en algunos de los negociados donde se utilizaba el método de la partida simple mediante libros diario y mayor hubiera sido más idóneo el uso de aquel, para tener un control directo sobre la cuenta de caja. Por lo que ya comentamos sobre la cita de Juan Bautista de Herrera, puede que influyera el hecho de que no todos los contadores tenían formación suficiente para registrar utilizando este método.
- c) Debemos aclarar que no era frecuente el cambio de método contable de un año a otro. El análisis de los mismos en el período que hemos abarcado (finales del siglo XVI hasta mediados del siglo XVII) nos permite concluir que siempre fueron cambios hacia métodos más

elaborados. Probablemente, la mayoría de los contadores utilizaba los antiguos como modelo y, al entender el método como conveniente, mantenían su uso.

- d) Si los responsables de cada contaduría hubieran decidido realizar una gestión centralizada en uno o dos libros contables, hubieran ahorrado una gran cantidad de trabajo burocrático de simple traspaso de anotaciones dentro de la misma contaduría. Si se hubiera hecho de esta forma, entenderíamos más razonable el uso del método de la partida doble por la enorme cantidad y variedad de cuentas a controlar.
- e) Pensamos que esos responsables eran conscientes de ese trabajo en demasía, pero que daban mayor importancia a las ventajas de usar varios libros principales y auxiliares en su gestión. La más importante, sin duda, sería la división de responsabilidades: en vez de asignar a varios contadores para registrar en un solo libro, preferían que cada uno gestionara una parcela de ese negociado, para poder identificar la eficacia de su administración y evitar posibles fraudes. También pensamos que muchos de esos libros, sin ser exactamente auxiliares a otros, hacían la función de copia de seguridad para buena parte de las operaciones registradas en otros: hay que considerar la importancia de esos libros por la gran cantidad y el volumen de las operaciones que controlaba, así como la fragilidad del soporte utilizado para el registro.
- f) Entendemos que tampoco tenía mucho sentido integrar las cuentas de todas las contadurías en una sola, por las mismas razones expuestas en los dos apartados anteriores. Tampoco figuraban entre las necesidades de información del Cabildo el disponer de un balance único, contraponiendo deudores y acreedores, valorando sus inmuebles contra una cuenta de fondos propios. Suponemos que si sus administradores se hubieran visto en esta obligación, hubieran recurrido al método de la partida doble.

Por todo ello creemos contrastada la hipótesis de este trabajo: ante la ausencia de normativas internas y externas sobre metodología contable a usar, los diversos administradores usaron en cada negociado el que estimaron más conveniente y adecuado a al número de partidas contables que tendría que registrar y a la diversidad de cuentas contables que habría de gestionar.

En definitiva, podemos concluir que los contadores apenas estaban ceñidos a normas sobre metodología contable establecidas por algún organismo eclesial superior al propio Cabildo, ni tampoco por sus propias normas o constituciones. Esto nos parece sorprendente, por el celo con el que el Cabildo vigilaba estrictamente todo su funcionamiento litúrgico y administrativo, y porque sabemos que en otros organismos eclesiásticos sí disponen de tratados contables específicos (Quattrone, 2004), incluso de modelos de balances para la rendición de cuentas (Maté, Prieto y Tua, 2008).