

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

LOS LIBROS MANUAL Y MAYOR DE LA CAJA DE LA SACRISTÍA DE LA CATEDRAL DE VALENCIA: UNA ADAPTACIÓN DE LA PARTIDA DOBLE (1546-1555)¹

THE MANUAL BOOKS AND LEDGER OF THE TREASURE OF THE SACRISTY OF THE CATHEDRAL OF VALENCIA: AN ADAPTATION OF DOUBLE ENTRY BOOKKEEPING (1546-1555)

Inmaculada Llibrer Escrig

RESUMEN

Este trabajo analiza dos libros de cuentas: un manual y un mayor, empleados para registrar las transacciones del efectivo depositado en la caja fuerte de la Catedral de Valencia. Siguiendo a de Roover, la mera existencia de los libros manual y mayor no es suficiente para afirmar su pertenencia a la partida doble, por lo que fue necesario revisar todos los elementos característicos de este método y compararlos con los que se encontraban en estos libros.

También, se fijó como objetivo conocer los motivos que determinaron el modo de registro empleado, pretendiendo conocer la naturaleza de la información que este sistema aportaba y por qué no se respetaron algunas reglas de la partida doble. El sistema contable aprovechó las ventajas del método contable introduciendo varias innovaciones como: los asientos de ajuste sólo en el libro mayor, un doble asiento de apertura y la incorporación, previa a la apertura, del detalle de todas las transacciones que, consecuencia de los ajustes en los libros anteriores, conducían al saldo de apertura.

El estudio permite inferir la concepción económica que el cabildo tenía de su organización y el rol que el sistema contable jugó dentro de la organización dado que la información era de carácter interno y confidencial.

ABSTRACT

This paper analyzes two accounts books: a manual and a ledge, used to record the transactions of cash deposited in the safe of the Cathedral of Valencia. Following to de Roover, the mere existence of a

¹ a. Enviado/Submitted: 19-02-16
b. Aceptado/Accepted: 29-06-16

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

manual and a ledge is not enough to affirm its belonging to the double entry bookkeeping system. So it was necessary to review all the characteristic elements of this method and compare with those books.

Also, it is an aim to know the reasons that led to the recording mode used, pretending to know the nature of the information that this system brought and why some rules about double entry bookkeeping were not appreciated. The accounting system took the advantages of the accounting method introducing several innovations such as adjusting entries only in the general ledger, a double accounting entry opening and the incorporation, prior to the opening, of the detail of all transactions that, resulting from the adjustments in the previous books, led to the opening balance.

The study allows us to infer the economic conception that the council had of its organization and the role that the accounting system played within the organization since the information was internal and confidential.

PALABRAS CLAVE:

Libros manual y mayor, partida doble, Catedral de Valencia

KEY WORDS:

Manual and a ledge books, double entry bookkeeping system, Cathedral of Valencia

1. Introducción

El uso de la banca como entidad en la que depositar efectivo es muy antiguo y aunque estaba bastante extendido coexistía con la costumbre de algunas entidades de mantener una cantidad de fondos guardado en cajas fuertes que recibían la denominación de arcas (Villaluenga de Gracia, 2010a, p. 13). Alrededor de ellas se concentraba una parte importante de la actividad económica de la institución (Martín Lamouroux, 1988, p. 40; Villaluenga de Gracia, 2010b, p. 4), haciéndose necesario tener información sobre las transacciones económicas del dinero depositado.

Hasta la fecha son bastantes los trabajos publicados en el ámbito de la Historia de la Contabilidad que tienen como objeto el análisis de los sistemas contables que las instituciones emplearon para el control de los depósitos y el registro de los movimientos de efectivo. Dado que este trabajo se encuadra en el ámbito de la contabilidad eclesiástica se ha establecido una clasificación de los trabajos publicados en dos grandes grupos:

1. Los pertenecientes a entidades eclesiásticas, y
2. Los pertenecientes a entidades no eclesiásticas.

En el primer grupo, los trabajos se ordenan en dos categorías: los referentes a instituciones que pertenecen a la iglesia secular y los relacionados con instituciones que pertenecen a la iglesia regular. Entre el primero se encuentran los cabildos catedralicios, con las investigaciones realizadas por: Villaluenga de Gracia (2010a, 2010b) en la

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

catedral de Toledo;² Hernández Borreguero (2011, 2010) en la catedral de Sevilla;³ Cillanueva de Santos (2009) en la catedral de Segovia; Latorre Ciria (1982) en la catedral de Huesca y Fatjó Gómez (2000) en la catedral de Barcelona; también en el primer subgrupo hay trabajos realizados sobre registros de otro tipo instituciones de la iglesia secular, entre los que se pueden consultar los elaborados por Calvo Cruz (2002), Lillo Criado y Álvarez López (2006) y Monclús Guitart (2005).

En el segundo subgrupo, dedicado a las entidades regulares, han sido publicados dos estudios relacionados con el arca de los depósitos de los monasterios, éstos son: Maté Sadornil *et al.* (2004) en el monasterio de Silos⁴ y Gallego Rodríguez *et al.* (2007) en el de monasterio de Oseira.⁵

Relacionados con el arca de los depósitos, pero pertenecientes al grupo de instituciones no eclesiásticas, han sido consultados los trabajos de Donoso Anes, R. (1992, 1996) en los que se estudia el mercado de oro y plata en Sevilla y el funcionamiento de la Casa de la Contratación;⁶ Martín Lamouroux (1996) dedicado al estudio del sistema contable y la organización de la Universidad de Salamanca;⁷ Donoso Anes, A. (1997, 2008) en los que se analizan La Real Hacienda y las Cajas Reales de la Indias; y los de Lapeyre (1982) y Mayordomo García-Chicote (2002) dedicados al estudio de la Taula de Canvis de Valencia.

² En la catedral de Toledo la responsabilidad sobre el arca recaía en el tesorero, en ella se depositaban los alcances que se ejecutaban a favor de la institución. El dinero que llegaba al arca era invertido en rentas permanentes y seguras, o era entregado a préstamo a monasterios y conventos (Villaluenga de Gracia, 2010b, p. 4).

³ La caja capitular pertenecía a la contaduría mayor, también tenía varias llaves, una de las cuales la poseía el contador (Hernández Borreguero, 2010, p. 9)

⁴ En la orden benedictina el arca del depósito recoge el dinero efectivo del monasterio, su control corresponde a dos monjes depositarios que, cada sábado, en presencia del abad, revisan las entradas y salidas y sus correspondientes anotaciones contables en el libro depósito (Maté Sadornil *et al.*, 2004, p. 101).

⁵ En la orden del Cister, en cada monasterio de la Congregación, existía un arca de la Comunidad, en la que se depositaba todo el dinero que recibía el monasterio, no pudiendo quedar fuera del arca cantidad alguna. El arca tenía tres llaves distintas que custodiaban tres miembros de la orden. Cada monasterio rendía cuentas de los movimientos del efectivo de su arca cada tres años, presentando un estado contable que resumía la situación material de los monasterios durante el periodo que se sometía a aprobación (Gallego Rodríguez *et al.*, 2007, p. 8).

⁶ En la casa de la contratación de las Indias de Sevilla, el tesorero era el encargado de todo el oro, plata, perlas y piedras preciosas que para la Real Hacienda viniesen de las Indias, todo ello debía estar depositado en un cofre con tres llaves hasta que se vendiesen o se beneficiasen. También existían arcas de depósitos, que eran administradas por particulares, en las que se custodiaban los bienes de particulares procedentes de América y cuyos dueños no habían sido localizados (Donoso Anes, R. 1996, p. 79). Estos bienes estaban a cargo de un depositario de bienes de difuntos, oficio que debía guardarlo y realizar las tareas conducentes a buscar a los herederos para entregárselas (Donoso Anes, R. 1996, p. 95)

⁷ En el arca de la Universidad de Salamanca se materializaba la actividad económico-financiera de la institución, y tenía un doble sentido, de un lado el control del efectivo y por otro, la gestión, pues era el centro nervioso de la institución (Martín Lamouroux, 1988, p. 40).

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

Todos ponen de manifiesto el uso que las instituciones hacían del arca como lugar en el que custodiaban su dinero y sus bienes de valor, y la necesidad de tener información relevante que les permitiera conocer las transacciones realizadas y el saldo del efectivo, así como recibir cuentas de las personas a las que les habían encargado su custodia.

Han sido varios los sistemas de cuentas empleados, el más común fue el cargo y data, empleado en la Universidad de Salamanca⁸, en la catedral de Sevilla,⁹ en el monasterio de Silos,¹⁰ en el monasterio de Oseira¹¹ y en la Capilla de San Andrés.¹² Aunque también se emplearon otros sistemas de partida simple como el usado en la catedral de Segovia,¹³ o en la catedral de Huesca,¹⁴ incluso la partida doble en la Taula de Canvis¹⁵. Llegando hasta emplearse dos simultáneamente, como ocurrió en la catedral de Toledo¹⁶

⁸ Alrededor del arca funcionaba, prácticamente, toda la economía financiera de la institución, quedando fuera de ella las rentas en especie. Dado que se rendían cuentas, el sistema empleado fue el cargo y data, son libros elaborados por el encargado del arca, con anotaciones de la fecha de la entrega y al firma del interesado en los que las anotaciones son una relación secuenciada por fechas sin unificación de moneda (Martín Lamouroux, 1988, p. 46)

⁹ La catedral de Sevilla utilizaba el sistema de cargo y data para las anotaciones de los libros de la caja de los depósitos (Hernández Borreguero, 2010, p. 9).

¹⁰ Los movimientos de efectivo se realizan empleando el cargo y data, y cada apunte debe tener su correspondiente soporte documental. Los monasterios son entidades independientes desde el punto de vista de la gestión, lo cual no exime de la obligación de rendir cuentas a la congregación durante el capítulo general (Maté Sadornil et al., 2008, p. 152).

¹¹ La contabilidad del monasterio se elaboraba por el sistema de cargo y data, su información les permitía conocer y supervisar los montantes recaudados y el empleo que se hacía de los mismos, con un claro objetivo de controlar la actuación de los monjes responsables de la recepción, entrega y administración de los bienes y haciendas confiados a su gestión (Gallego Rodríguez et al., 2007, p. 4).

¹² En la capilla de San Andrés de Jaén, el receptor era el encargado de la recaudación de las rentas tanto en efectivo como en especie, en cera, para hacer frente a los pagos necesarios para el normal funcionamiento de la institución, debiendo entregar o recibir la diferencia, el alcance (Lillo Criado and Álvarez López, 2006, p. 82), por lo que el sistema contable empleado fue el de cargo y data, ya que su objetivo esencial era rendición de cuentas (Lillo Criado and Álvarez López, 2008, p. 6).

¹³ En este sistema se anotaban en el cargo los importes cobrados, que previamente habían sido anotados en los libros a cobrar cuya función era registrar todas las operaciones relacionadas con los cobros, al efecto se empleaban folios en los que se apreciaban las expresiones de '*debe*' y '*adeaver*' a izquierda y derecha respectivamente, recogándose en el debe los derechos de cobro y en el *adeaver* lo cobrado efectivamente. Parte de esta información, el saldo final, se trasladaba al libro de cargo, sumado en un solo apunte (Cillanueva de Santos, 2009, p. 161).

¹⁴ En la catedral de Huesca el efectivo se depositaba en arcas, llevándose cuenta de las entradas y salidas de dinero distribuidas bajo títulos muy generales, empleándose los términos de *recepta o expensa* para los cobros y pagos respectivamente (Latorre Ciria, 1982, p. 25).

¹⁵ La disposición formal de los registros se ajusta a la partida doble (Mayordomo García-Chicote, 2002, p.191)

¹⁶ Los movimientos de efectivo eran anotados en dos libros, uno que era guardado dentro del arca, bajo llave, el otro permanecía fuera, asegurándose la veracidad de las anotaciones al tener que coincidir ambos libros (Villaluenga de Gracia, 2010b, p. 9). Junto a estos dos libros se llevaba una contabilidad diaria de los movimientos del acta, derechos de cobro, deudas, tanteos, etc. Estos eran anotados en dos libros el manual y el mayor (Villaluenga de Gracia, 2010a, p. 10). Si bien, para la rendición de cuentas del dinero del arca se simultaneo este sistema con el del cargo y data porque se ajustaba a la necesidad de controlar la actuación de los depositarios (Villaluenga de Gracia, 2010b, p. 18), de este modo el alcance debía

y la casa de la contratación en Sevilla,¹⁷ en ambas organizaciones coexistía el cargo y data con la partida doble.

De todo ello puede deducir que cada institución eligió el sistema contable que más se ajustaba a sus necesidades de información. En esta línea, este trabajo aborda el análisis del sistema contable empleado en la *caixa de les quatre claus*, en orden a poder identificar qué tipo de información pretendían conseguir los usuarios internos, qué papel jugó la contabilidad en la institución, qué les aportó la información así registrada en el momento histórico en el que fueron redactados, teniendo presente el contexto y la mentalidad de las personas a las que se dirigía la información ya que los libros eran confidenciales y de uso exclusivo del cabildo.

Para alcanzar estos objetivos la metodología empleada consistió, primero en recoger toda la información mediante la transcripción completa del libro manual y la digitalización del libro mayor, lo que permitió analizar todas las anotaciones y entender qué había sido anotado. Se analizaron todas las cuentas empleadas, las características formales de los apuntes y de los libros, la forma de registrar las operaciones en cada libro y su coordinación entre ambos, en orden a comprender su significado y sus movimientos.

A la vez, se estudió la organización capitular y el contexto en el que estaba ubicada en el periodo temporal seleccionado con la intención de deducir y comprender la finalidad por la que se redactaron, la utilidad de la información contable y poder inferir la filosofía contable que inspiró este sistema contable.

También, se estableció una comparación entre las características típicas de los registros elaborados por partida doble y los que se presentaban en estos libros para poder identificar las diferencias entre ambos, pudiendo llegar concluir su pertenencia o no a este método.

2. Contexto y organización de la catedral

En la catedral de Valencia¹⁸ existía de una estructura funcional que, con el transcurso de los siglos, se había formado como resultado de las decisiones tomadas en respuesta a la necesidad de dividir el trabajo, empleando como criterio la especialización en los

coincidir con el saldo de la cuenta de caja y con el dinero que estaba depositado en el arca (Villaluenga de Gracia, 2010b, p. 20)

¹⁷ El sistema contable por partida doble, empleado en la casa de la contratación para el registro de las operaciones con oro y plata, recogía los movimientos de efectivo de estas arcas de depósito, al efecto se empleaban cuentas que representaban a cada una de éstas arcas cargándose o abonándose para los cobros o pagos efectuados con el efectivo de ellas, empleándose cuentas personales o de valores como contracuentas (Donoso Anes, R. 1992, p. 257). El tesorero rendía cuentas de su gestión anualmente mediante una cuenta de cargo y data (Donoso Anes, 1996, p. 76).

¹⁸ Este trabajo forma parte de la tesis doctoral de la autora en la que se estudian todos los libros de cuentas de la catedral de Valencia pertenecientes a la década que transcurrió entre 1546 a 1555 (Llibrer Escrig, 2014).

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

procesos. La estructura organizativa estaba formada por dieciséis áreas funcionales cada una de las cuales atendía una parte de la actividad litúrgica y recibía el nombre de administración. Para cada administración existía un acuerdo capitular en el que se designaban qué activos debía gestionar y qué pagos tenían que atenderse, quedando claramente definida la descentralización de tareas.

Estructura funcional capitular

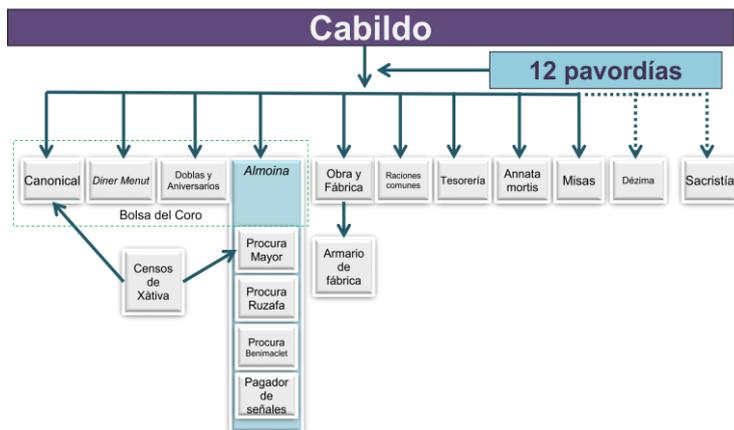


Gráfico 1 Organización interna capitular

Fuente: Elaboración propia

Aunque se denominaba administración, la persona que estaba al frente, el administrador, tenía escasa capacidad de tomar decisiones, teniendo que gestionar ajustándose a las condiciones establecidas. Por lo que administración era solo el nombre con el que habitualmente se denominaba a estas unidades organizativas, tal como se puede apreciar en Barcelona (Fatjó Gómez, 2000) o Huesca (Latorre Ciria, 1982, p. 25), catedrales también pertenecientes a la Corona de Aragón.

Sólo podían ocupar el puesto de administrador los miembros del cabildo, tarea que ejercían durante un ejercicio, al término del cual, rendían cuentas. Al efecto se elaboraban libros de cargo y data. La rendición de cuentas conllevaba la liquidación y la consiguiente entrega o recepción del alcance, momento a partir del cual finalizaba la responsabilidad del administrador.

2.1. La caja de las cuatro llaves

La *caixa de les quatre claus*, recibía el dinero de los alcances y entregaba el dinero para pagarlos,¹⁹ también se guardaba en su interior los documentos de propiedad de los

¹⁹ Idéntica finalidad se aprecia en la catedral de Toledo (Villaluenga de Gracia, 2010b), en la de Sevilla (Hernández Borreguero, 2011), en la catedral de Huesca (Latorre Ciria, 1982) y en la de Barcelona (Fatjó Gómez, 2000, p. 211)

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

activos financieros.²⁰ El número de alcances favorables al cabildo era superior a los alcances en contra, por lo que en la caja se acumulaba el excedente de las administraciones, lo que permitía identificar en ella el potencial económico de la catedral convirtiéndose en el corazón financiero de la institución.

Esta caja fuerte se custodiaba en la sacristía,²¹ por ser un lugar muy seguro.²² Estaba provista de cuatro cerraduras con sus consiguientes cuatro llaves diferentes,²³ entregadas a cuatro canónigos elegidos en capítulo. Que la caja tuviera cuatro cerraduras era una medida de seguridad pues se requería la presencia y el acuerdo de los cuatro para que la caja pudiera ser abierta.

Había una segunda medida de seguridad: para que los pagos fuesen atendidos era necesario que los cuatro recibieran una orden capitular escrita, documento que podía tener la forma de época, cautela, o provisión. Éste documento servía como soporte documental acreditativo de cada asiento contable practicado (ACV, Legajo 1611, p.I).

Por el texto de los asientos del libro manual se deduce que en su interior el dinero no se acumulaban formando una masa común clasificada según el tipo de moneda, sino que estaba separado en pequeñas bolsas o sacos,²⁴ cada una de las cuales contenía el efectivo perteneciente a las diversas administraciones capitulares, de este modo se respetaba la independencia de cada administración y se reflejaba, dentro de la caja, la estructura que componía el tejido administrativo capitular.²⁵

Cada vez que se hacía una transacción el dinero se incorporaba o se extraía de una de estas bolsas, concretamente de la correspondiente a la administración que había sido creada para atender ese tipo de operación. Había tantos sacos como administraciones capitulares a excepción de dos: la administración de misas y la administración de sacristía,²⁶ de las que no se ha encontrado mención en los libros analizados.

²⁰ Los valores eran albaranes de censales sobre la ciudad o el *General*, épocas de instituciones pertenecientes a la corona y letras de cambio u otra orden de pago (ACV, Legajo 1611 p.7 vº).

²¹ Las sacristías de las catedrales y de las iglesias fueron los primeros bancos de depósito de dinero y joyas (Passola, 1996, p. 183).

²² Desde el año 1544 el municipio de Valencia decidió que la *caixa de gross* de *Taula de canvis* que era el guardaba todo el dinero de la ciudad, estuviera depositada en la sacristía de la catedral porque era el lugar más seguro, ya que unos meses antes la *caixa de gross*, que estaba en la lonja, había sido robada. Ver (Mayordomo García-Chicote, 2003a, p. 18, 2003b, p. 161).

²³ Donoso Anes, Alberto (2008) estudia con todo detalle el funcionamiento similar en las Cajas Reales en los que la recaudación era significativa.

²⁴ El hecho de que se custodiara el dinero en bolsas no exclusivo de esta catedral, también ocurría en otros lugares y entidades como en el arca de la catedral de Toledo en la que el efectivo se acostumbraba a mantener separado en bolsas o talegos, haciendo uso de una bolsa para cada memoria (Villaluenga de Gracia, 2010b, p. 9).

²⁵ Ver Gráfico 1 Organización interna capitular.

²⁶ La administración de sacristía gestionaba un conjunto de legados, cada uno de los cuales también recibían la denominación de administración, pero sus fondos no eran propiedad del cabildo, por lo que los alcances se depositaban en otra caja fuerte bajo la responsabilidad del *magister*.

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

Dentro de cada saco era posible que existieran otros sacos más pequeños en los que se separaba el dinero perteneciente a determinadas transacciones que al cabildo le convenía mantener separadas del resto,²⁷ estos saquitos eran equivalentes a cuentas auxiliares.

El hecho de que el dinero estuviera separado en sacos y que fuera necesario un acuerdo capitular otorgando el consentimiento expreso para que el dinero de una administración se aplicara en gastos de otra conduce a pensar que el cabildo respetaba el origen de los fondos y la aplicación que se les debía dar, no pudiendo dedicarse arbitrariamente a cualquier fin.

Ha sido posible analizar la fecha de cada apunte lo que ha permitido conocer la frecuencia media de apertura de esta caja, hecho que ocurría, tan solo, dos o tres días al mes, si bien hay meses sin movimiento y otros en los que excepcionalmente la caja se abría hasta seis veces.

3. Sistema contable empleado

Dado que en todas las administraciones de la catedral se empleó el cargo y data como modo de registro, parece lógico que éste debía ser el modo de registro utilizado para las operaciones de la caja,²⁸ más si se tiene en cuenta que la contabilidad de instituciones eclesiásticas era eminentemente presupuestaria y administrativa, por lo que la mayoría de ellas no usaban el método de la partida doble (Martín Lamouroux, 1996, p. 323). Pero el cabildo decidió emplear un sistema contable diferente, que le proporcionara otro tipo de información a la que obtenía en la rendición de cuentas.

3.1. Elementos del sistema contable de la caixa de la sacristía

El sistema contable utilizaba tres libros, dos principales y uno auxiliar. Los libros principales eran: el *manual de la caixa*, y el *llibre maior*,²⁹ y el libro auxiliar era el *llibre del va i ve*.³⁰

²⁷ Similar a la costumbre que se observa en el monasterio de Oserira respecto a las cantidades a reservar para el pago de la *annata* (Gallego Rodríguez et al., 2007, p. 8).

²⁸ Sistema empleado en el registro de las transacciones del Arca del monasterio de Oseira (Gallego Rodríguez et al., 2007). Antes del año 1591 en la catedral de Toledo, la actividad del receptor era controlada por los contadores, encargados de confeccionar la cuenta por el método de cargo y data. (Villaluenga de Gracia, 2010c, p. 136) y en la catedral de Huesca en el archivo existían diversas arcas donde se guardaba el dinero de cada una de las administraciones, los canónigos clavarios, nombrados anualmente, llevaban la relación de lo que entraba y salía, rindiendo cuenta de su libro ante los correspondientes contadores. (Latorre Ciria, 1982, p. 22).

²⁹ El *manual de la caixa* (ACV, Legajo 1611), el *llibre maior* (ACV, Legajo 5062). La diferencia de numeración de los dos libros está originada en el desconocimiento de la técnica contable de los que en el siglo pasado clasificaron los documentos y elaboraron la numeración de archivo.

³⁰ El libro auxiliar era el *llibre del va i ve*, un borrador, del que desconocemos su formato, porque no ha llegado hasta nosotros, pero del que conocemos su existencia por la referencia que a él se hace en los asientos del manual. El *llibre del va i ve* también se utilizaba en el método de partida doble empleado en la *Taula de canvis* de Valencia (Mayordomo García-Chicote, 2002, p. 204).

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

Para conocer la autoría de los libros hay que acudir a los apuntes del manual y del mayor. En ambos se advierten varios tipos de letra diferentes de lo que se infiere que intervinieron dos grupos de personas, uno formado por los que redactaron los apuntes del manual, y otro formado por los que redactaron los apuntes del mayor.

Los apuntes del libro manual fueron redactados por notarios,³¹ hecho que tiene su importancia y que se ajusta a la costumbre practicada en las ciudades importantes de la Corona de Aragón en las que los notarios, escribanos públicos, redactaban los libros manuales de *les taules*, los bancos públicos,³² así lo refiere Salvador de Solórzano (1590) en su obra *Libro de caxa con su Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas con la declaracion dellos*.³³

¿Y por qué se les encomendaba a ellos la redacción del libro manual? básicamente por dos razones, la primera porque este libro era la base de la contabilidad por partida doble (Lapeyre, 1982, p. 48) y de la información en él contenida se elaboraba el libro mayor; y la segunda, porque al ser un notario se otorgaba fe pública a los registros.³⁴

El segundo grupo, relacionado con las personas que intervinieron en la redacción del mayor, no se ha podido identificar el nombre de los autores pues no existe ninguna anotación que lo refiera. Dado que hay cinco tipos de grafías diferentes, ninguna de las cuales coincide con las del libro manual, se concluye que fueron cinco personas las que intervinieron en la redacción.

³¹ En los diez años analizados intervinieron tres notarios: Baltasar Abellá y Baltasar Benet Abellá, ambos eran los notarios que ejercieron durante varios años el cargo de secretario capitular. El tercer notario fue *Joan Alemany*.

³² Durante buena parte del siglo XVI (1521-1595) existió una cátedra del *Art de la Notaria* en la Universidad de Valencia, *Studi General*, fundada por el *Consell Secret* en 1518 a semejanza con la existente en la Universidad de Bolonia (Mayordomo García-Chicote, 2002, p. 116). En opinión del Mayordomo los conocimientos contables, sobradamente contrastados, pudieron adquirirlos de tres formas a) durante el periodo de prácticas con un notario que fuera experto en el *art mercantivol*, b) en escuelas privadas de aritmética y contabilidad a las que también asistían los hijos de mercaderes o c) en la cátedra de Matemáticas del *Studi General* (Mayordomo García-Chicote and Lloret i Badía, 1998, p. 541).

³³ El manual es, sin diferencia alguna, como el registro de un escribano público. “*Y por ser así en las ciudades de Çaragoça. Barcelona y Valencia, donde ay bancos publicos que están a cargo de las mismas ciudades, los libros Manuales de los dichos bancos públicos los tienen a su cargo y escriben en ellos escribanos públicos y no otra persona alguna...*” (Salvador de Solórzano 1590 p.2v–3r). Esta costumbre se aprecia en la *Taula de canvis*, banco municipal de la ciudad de Valencia, en la que el responsable del Manual de la Taula debía ser un notario, encargándose de las anotaciones de este libro (Mayordomo García-Chicote, 2002, p. 73), y las anotaciones del mayor correspondían a un mercader (Lapeyre, 1982, p. 48). Ver también (Hernández Esteve, 1992 p. 432)

³⁴ Un ejemplo cercano se aprecia en la Taula de Canvis de Valencia, las autoridades municipales encargaron la contabilidad de la *Taula* a dos mercaderes y a un notario, sobre los que recaían las mayores responsabilidades acerca de la rendición periódica de las cuentas. En esta entidad financiera municipal eran los notarios los encargados de llevar las anotaciones del manual, se ocupaban del libro de la *caixa de gros*, del libro del *va i ve* y de la *caixa de menut* (Mayordomo García-Chicote, 2002, p. 184; Mayordomo García-Chicote and Lloret i Badía, 1998, p. 540).

El hecho de que las personas que redactasen el manual y el mayor fueran diferentes podía estar motivado en querer incorporar una medida de seguridad al sistema ya que los notarios elaboraban el manual dando fe de que la operación se había realizado, pero no custodiaban el dinero, tarea que recaía en los cajeros.

Al no intervenir el notario en la redacción del mayor, los asientos del manual se configuraban como un grupo de control respecto a los que poder observar si existían manipulaciones de los cajeros en los asientos del mayor, pues eran ellos los encargados del dinero. Se podía triangular la información de los dos libros respecto al arqueo de caja que se efectuaba periódicamente. Como los cajeros no tenían posibilidad de modificar los asientos del manual, al no ser tarea de su competencia, se reducían las posibilidades de que pudieran realizar fraudes.

Llama la atención que, en este sistema contable, no intervinieran los racionales, encargados de auditar los libros de cargo y data de las administraciones capitulares. Este hecho refuerza la idea de las sólidas garantías de seguridad que este sistema conllevaba, pero al mismo tiempo, no se descarta que su ausencia fuera porque la caja no estaba encomendada a una persona encargada de los depósitos y por ello, nadie rendía cuentas.

3.2. Tipos de transacciones registradas

El sistema contable analizado no recoge la totalidad de la actividad económica de la catedral porque la mayor parte estaba transferida a las administraciones y eran los administradores los que rendían cuentas. Aparecen registrados todos los cobros y pagos en los que intervenía el efectivo de la caja. Las anotaciones de los cobros responden a cinco tipos de transacciones:

1. Recepción de alcances favorables al cabildo y las entregas a cuenta de éstos.³⁵
2. Ingresos de las administraciones no atendidos por los administradores,
3. Quitamiento de censales,
4. Cobro de créditos concedidos a particulares, o
5. Préstamos contraídos por el cabildo cuando un particular le cedía fondos.

Para su registro se emplearon dos tipos de cuentas según el tipo de transacción:

- a. Si el cobro procedía de un alcance, del quitamiento de un censal, o de un ingreso imputable a una administración capitular, en el asiento se cargaba la cuenta de caja y se abonaba la cuenta de la administración, en cuyo saco se depositaba el importe cobrado, omitiéndose el uso de cuentas de ingresos.

³⁵ A lo largo de los diez años estudiados, el número de registros del libro manual ascendió a doscientos cincuenta y seis, de los cuales ciento veinticuatro, el 48% del total, son transacciones originadas por los alcances.



Ilustración 1. Cobro de un ingreso

- b. Si el cobro estaba motivado por el reembolso de un crédito o por la concesión de un préstamo al cabildo, el asiento cargaba la cuenta de caja y abonaba una cuenta personal que tenía naturaleza de activo si registraba un derecho de cobro, o de pasivo si se reconocía la deuda contraída por el cabildo.



Ilustración 2. Disminución de activo o Incremento de pasivo

De lo anterior se deduce que al registrar los hechos contables se distinguía entre ingreso, pasivo y activo, imputándose el primero en la cuenta de la administración y los siguientes en cuentas personales.

Respecto a las anotaciones de los pagos, estos corresponden a salidas de efectivo por los siguientes motivos:

1. Pago de alcances. De los 124 asientos relacionados con alcances solo 14 son alcances favorables al administrador, suponiendo una entrega de fondos capitulares.
2. Constitución de censales.³⁶
3. Envío de dinero a representantes capitulares en Roma, operaciones que se hacían mediante la compra de letras de cambio en el mercado financiero.³⁷
4. Adquisiciones de activos de coste elevado que no podían ser atendidas con los fondos generados por una administración en un solo ejercicio.
5. Gastos propios de las administraciones capitulares.³⁸
6. Concesión de préstamos a particulares.³⁹

³⁶ El cabildo adquiría este tipo de inversiones financieras de las que obtener un rendimiento anual, empleando el dinero de los alcances de varios ejercicios. En multitud de ocasiones se utilizaban fondos pertenecientes a varias administraciones a la vez, por lo que las rentas anuales de éstos censales se repartían proporcionalmente entre ellas.

³⁷ En estas fechas, en las que el cabildo tenía en Roma representantes con el fin de recuperar las rentas de las pavordías, el envío de dinero era muy frecuente y eran utilizadas cantidades de dinero elevadas.

³⁸ Existía un cuidado especial en revisar que los gastos pagados por la caja de la sacristía no fueran imputados de nuevo en los libros propios de cada una de las administraciones capitulares ver (ACV, Legajo 5676, año 1546) y (ACV, Legajo 5062, p.122).

7. Devolución de parte de los préstamos contraídos.

Para su registro se emplearon dos tipos de cuentas según la naturaleza que la transacción tenía para el cabildo:

- a. Cuando el pago respondía a uno de los cinco primeros tipos de transacción, el cabildo lo consideraba como un gasto, cargando por su importe la cuenta de la administración, de cuyo saco que se extraía el dinero, y abonando la cuenta de caja.



Ilustración 3. Pago de un gasto

- b. Cuando el pago obedecía a una transacción que no modificaba la cuantía del neto patrimonial pero sí que alteraba la composición del patrimonio porque se disminuía el pasivo, o se incrementaba el activo, por ejemplo: la devolución de un préstamo que el cabildo había contraído, o la entrega de dinero por concesión de un crédito a un particular,⁴⁰ entonces se cargaba la cuenta personal en la que había sido registrado el pasivo, o el activo, y se abonaba la cuenta de caja.



Ilustración 4. Cobro de un activo o Pago de un pasivo.

Se puede concluir que la cuenta de caja arrojaba siempre el saldo de efectivo y las cuentas de las administraciones, al ser cargadas por los gastos y abonadas por los ingresos, su saldo indicaba el resultado parcial en cada área de la institución: deudor

³⁹ Fueron frecuentes las entregas de efectivo de dinero capitular a particulares para que pudieran atender pagos de rescates de familiares que habían sido apresados por los turcos. Francisco I, rey de Francia, se alió con los Turcos con la idea de urdir conflictos bélicos para conseguir la corona de Emperador que Carlos I había recibido a la muerte de Maximiliano, su abuelo paterno (Elton, 1976, pp. 168–169; Salvador Esteban, 2009, p. 384). En Valencia la amenaza pirata hacía que la población abandonara la ciudad para dirigirse a poblaciones del interior, sobre todo las clases con más recursos económicos, provocando un vacío de poder en el municipio. Para poder defenderse frente a los ataques de los turcos, los agermanados solicitaron al rey que les permitiera llevar armas para estar preparados en la defensa de los posibles ataques, esta orden ya había sido dada anteriormente por Fernando el Católico, pero fue retrasada por las autoridades locales por miedo a las revueltas, que de hecho se consolidaron (Furió Diego, 1995, p. 235).

⁴⁰ Los créditos a particulares tenían dos motivos: a unos se les concedía un crédito como ayuda para rescate de sus familiares, a otros, normalmente miembros capitulares, se les entregaba dinero en concepto de cantidad a cuenta para resolver algún tipo de operación relacionada con el cabildo.

equivalía a pérdidas y acreedor a ganancias. Respecto a los préstamos y créditos, se advierte que en todos los casos siempre se utilizan para su registro cuentas personales que funcionan como cuentas de activo para los derechos de cobro y cuentas de pasivo para las obligaciones de pago.

3.3. Asientos de ajustes practicados sólo en el libro mayor

Se han encontrado un grupo de asientos que solo se realizaron en las cuentas del libro mayor, sin que tuvieran el correspondiente apunte en el manual. Estos asientos se practicaban cuando una administración no disponía de suficientes fondos para hacer frente a un pago, por lo que el cabildo decidía atenderlo con fondos de otra administración. Contablemente se procedía así:

- El pago era recogido en el libro manual abonando la cuenta de caja y cargando la administración de cuyo saco se extraía el dinero, dejando informado en el cuerpo del asiento que se atendía un pago imputable a otra administración.
- El mismo día, se trasladaba el apunte del manual al mayor, conforme a lo indicado en el epígrafe anterior y
- Simultáneamente se practicaba un segundo asiento, sólo en el libro mayor, en el que se cargaba la cuenta de la administración a la que correspondía el gasto y se abonaba la cuenta de la administración que había entregado los fondos.

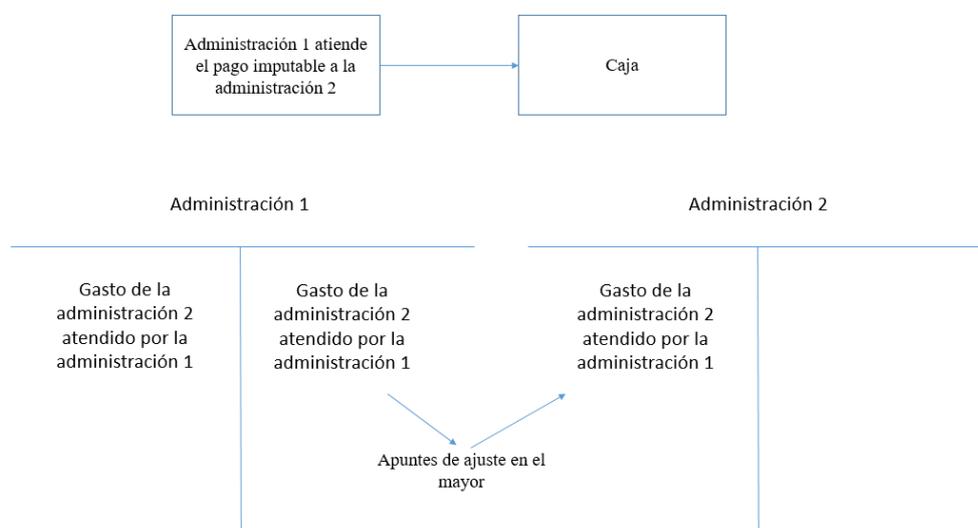


Ilustración 5. Asientos de ajuste realizados solo en el libro mayor.

Estos asientos de ajuste pretendían conseguir dos objetivos:

- Reflejar la correcta imputación del gasto en la administración pertinente y
- Reconocer la obligación de ésta respecto a la administración que había atendido el pago. Así la administración que había aportado los fondos,

recuperaba el saldo que tenía antes de hacer la entrega de los fondos y el apunte servía para dejar constancia de que se había creado un derecho de cobro de la administración 1 sobre la 2. Esta información intra-capitular era empleada al hacer el asiento de apertura como se puede apreciar en cada cuenta.

Los asientos de ajustes, practicados solo en el mayor, no responden a errores, ni a descuidos, ni a intentos de manipulación, sino que obedecen a unas necesidades concretas de información que tenía el cabildo respecto a los resultados parciales en cada área interna y la situación financiera intra-capitular.

Además, al practicarlos, el saldo de las administraciones dejaba de coincidir con el importe de efectivo que se contenía en los sacos, primando la necesidad de mostrar el resultado de cada administración:

1. Las administraciones con saldo deudor tenían pérdidas, sus gastos eran superiores a sus ingresos, lo que implicaba que su saco estaba vacío, y había contraído una deuda con otra administración capitular que era la que le había facilitado el efectivo para poder atender los pagos.
2. Las administraciones con saldo acreedor tenían ganancias, eran generadoras de efectivo, éste podía ser destinado a financiar otras áreas deficitarias a la espera de recuperar posteriormente el dinero prestado internamente.

Se puede decir que: las administraciones con saldo deudor ofrecían las aplicaciones de fondos, las de saldo acreedor los orígenes de fondos y la cuenta de caja ofrecía el importe total del efectivo del cabildo. De este modo, el sistema no sólo reflejaba el saldo de efectivo y su movimiento, sino los diferentes centros de actividad y sus correspondientes resultados parciales así como la situación financiera intra-capitular.

El reflejo de estos derechos de cobro y obligaciones de pago surgidos en el ámbito interno entre las administraciones facilitaba que, en el momento de hacer balance o al cierre de los libros, fuera posible mostrar la situación financiera interna de cada una de las administraciones, tal como se puede apreciar en la información que presentan antes de la apertura de las cuentas de *mayor*.

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

Administració de fàbrica			
Fabrica deu a la Almoyna	223.13.10	Es li degut a la fabrica de Raciones comunes	196.15.9
Fabrica deu a Dobles y anniversaris	100.19.9	Es li degut de la tresorería	256.1.1.
Fabrica deu a Diner Menut	119.15.2	Es li degut de la administració de donzelles	29.8.3
Fabrica deu a Annates	35. 5. 1	Es li degut la administració de Pere Garro	100.0.0
Saldo de igualament	148.4.7	Es li degut de Gaspar abellá	45.13.6
		Saldo de apertura	148.4.7

Ilustración 6. Transcripción de la apertura de la cuenta de mayor de la administración de fábrica.

El saldo que igualaba el debe y el haber, era colocado en el lugar correcto como importe de apertura de la cuenta. Esta información adicional a la apertura servía para dejar constancia de las transacciones que habían dado lugar al saldo de apertura consecuencia de los créditos intra-capitulares.

De este modo, si bien los ajustes en las cuentas de mayor incumplen el principio de coordinación de la partida doble al no estar anotado en los dos libros, hacen posible que este sistema incorpore a la información sobre saldo de caja, la composición de la situación financiera intra-capitular originada en años anteriores, y los resultados parciales en las diferentes áreas de negocio, evidenciándose la concepción que el cabildo tenía de su actividad económica en orden a respetar el origen y la aplicación de los fondos, no pudiendo ser empleados arbitrariamente a cualquier fin.

3.4. Características formales de los libros manual y mayor

Para conocer si los libros manual y mayor pueden ser incluidos dentro de la partida doble se precisa contrastar si se cumplen los requisitos formales típicos, tanto externos como internos, en este apartado van a ser examinados uno a uno.

3.4.1. Estructura formal del libro manual de la caja

Al abrir el libro manual se puede observar que su estructura formal es diferente a la empleada en el sistema de cargo y data. El margen izquierdo es muy pequeño, el cuerpo del asiento ocupa casi toda la página y no aparecen las sumas totales de las páginas. El libro fue encuadernado antes de su uso y sus páginas fueron numeradas empleando las cifras romanas, no dejándose hojas en blanco, ni reservando espacios vacíos, tampoco

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

se advierten tachaduras.⁴¹ Los apuntes se redactaron por orden cronológico y la corrección de un error cometido se realizó mediante un asiento, evitando el rayar, sobre escribir o raspar el fallo.⁴²

El texto de los asientos comienza siendo largo, porque se incluían hechos con muchos detalles, pero el transcurso del tiempo y la repetición sucesiva de los mismos tipos de hechos ocasionó que el texto fuera cada vez más escueto, omitiéndose algunos datos de menor importancia como la referencia a los cuatro canónigos y algunos otros detalles auxiliares sobre la transacción.

Para identificar qué cuenta se cargaba o qué cuenta se abonaba se utilizaron varias fórmulas,⁴³ de todas ellas las más empleadas fueron *foren possades* para los cobros y *foren tretes* para los pagos, el empleo de estas fórmulas en pasivo evidencia que era el notario que daba fe de lo que había ocurrido. Y a partir del ejercicio 1553, todos los asientos utilizan '*Deu*' seguida de la cuenta a cargar y '*per*' seguida de la cuenta a abonar, ajustándose a partir de ese momento al estándar descrito varios años después por Salvador de Solórzano para la partida doble. Todos los apuntes se hicieron en una misma unidad de cuenta: la moneda valenciana.

Respecto de la coordinación entre libros, se ha comprobado que todos los asientos del libro manual fueron trasladados al libro mayor, empleando las mismas cuentas respetándose la coordinación y la dualidad de las anotaciones, cargando y abonando siempre el mismo importe.

La fecha de anotación en el manual y en el mayor coincide en todas las operaciones, no demorándose los traspasos entre libros. En todos los asientos se advierte una dualidad de hecho, no de convención, siempre hay una cuenta cargada y otra abonada, e incluso en algunos apuntes son asientos múltiples porque emplean más de dos cuentas.⁴⁴ Respecto al juego de cuentas empleado se advierte que hay:

⁴¹ Pacioli y Bartolomé Salvador Solórzano muestran una preocupación en el orden, la pulcritud y la corrección de los asientos anotados en los libros y recomiendan numerar las páginas de todos los libros (Hernández Esteve, 1994a, p. 171)

⁴² (ACV, Legajo 1611, p.17 vº) '*Dits dia e any foren entrades en la caixa vint sous e son a possats lo dit canonge Giner per dobles e aniversaris per error de compte*'

⁴³ Para indicar la cuenta cargada se emplearon: *Deu, foren possats, foren possades, foren entrades, y donà a la caixa*. Y para la cuenta abonada: *en crédit a, a, o per, donen e paguen, foren pagats, foren tretes, a pagat a, li pagaren, per mans dels senyors canonges de (quantitat) a, donen emprestat, foren quitades, han donat a, dit dia se tragué, pagant de la caixa, y es li degut*.

⁴⁴ Ni Pacioli, ni Salvador de Solórzano conocen asientos complejos. Todos los asientos que ofrecen en sus ejemplos son asientos simples (Hernández Esteve, 1994a, p. 176). Pacioli no propone la sucesión de operaciones a contabilizar, redacta asientos simples en los que no intervienen más que una cuenta en el debe y otra en el haber. Los asientos complejos tardarán aún cincuenta y seis años en aparecer en los tratados de contabilidad de los Países Bajos (Mennher1550), setenta y tres en Inglaterra (Weddington, 1567) y ciento cuarenta y dos en Italia (Flori 1636). Citado en (Vlaemmick, 1961, p. 123). En el siglo XVI, eran mucho más frecuentes los apuntes simples, es decir, aquellos en los que sólo interviene una cuenta en el debe y otra en el haber, si bien, Antich Rocha, en su traducción de Mennher ya los utiliza asientos múltiples para el registro de operaciones de venta (González Ferrando, 1960, p. 74).

- a) Cuentas de personas, que representan derechos de cobro (activos) u obligaciones contraídas (pasivos)
- b) Cuentas de valores como la de caja, y
- c) Cuentas de resultados que son las de las administraciones capitulares, pero
- d) No aparece la cuenta de capital.

Se realizaron, al menos, dos arqueos de caja: uno el día que se procedió a la apertura del mayor de la cuenta de caja y otro en el año 1551, momento en que se produjo un cambio de cajeros, hecho del que se informa en el manual mediante un asiento.⁴⁵ Se quiere resaltar que en el margen izquierdo no aparecen los quebrados que con las páginas del mayor en las que fueron anotados los importes del apunte.

3.4.2. Libro Mayor

Sus dimensiones son mucho más grandes que los libros de cuentas habituales.⁴⁶ El índice no se ha encontrado, aunque no se descarta que existiera, es probable que se haya perdido entre los distintos documentos del archivo al ser un cuadernillo que se guardaba suelto entre el primer folio y la tapa del libro.⁴⁷

La primera página se dedicó a contener información general, la segunda y siguientes se destinaron a contener las cuentas, que fueron escritas respetando el orden alfabético respecto a las existentes en la apertura. Las cuentas se representan a la veneciana, por secciones contrapuestas, cada cuenta ocupa dos páginas, la izquierda para el debe y la derecha para el haber.

Para identificar el debe y el haber se utilizaban dos expresiones: *deu* y *es li degut*.⁴⁸ En la página izquierda *deu* se coloca detrás de nombre de la cuenta, siempre en el primer apunte y no se repite más en los siguientes asientos. En la página izquierda, *es li degut*, abre el primer apunte y no figura el título de la cuenta. A partir del segundo apunte estos términos no se repiten.

⁴⁵ En el asiento se proporciona información sobre el cambio de cajeros, el número de monedas y del tipo de éstas que se encontraron en la fecha que tuvo lugar el arqueo. El apunte es un asiento de orden, meramente informativo, en el que además, se trazó una línea cruzada sobre su texto a modo de atención sobre el carácter meramente informativo, por tanto, sin tener su correspondiente anotación en el mayor. '*Lo darrer del mes de abril del any 1551 foren fets comptes dels diners de la caxa entrada ab la eixida ó es los caxers vells ab nous reten en la caxa mil quinsentes cinquanta set lliures, deset sous, onse diners dich*' (ACV, Legajo 1611, p. 16 vº)

⁴⁶ Sus dimensiones de 30x28x6 le conceden un tamaño mayor que el resto, caracterizándolo. Su formato exterior es semejante a los que presentan los libros de Medina de Rioseco (Hernández Esteve, 1987, p. 79).

⁴⁷ En el índice, confeccionado en un cuaderno suelto, de igual formato que el mayor, debían ir anotadas todas las cuentas del libro mayor con la referencia a la página del libro en la que se ubicaban, por lo que, para Pacioli, este documento debía ir junto al libro mayor (Hernández Esteve, 1994a, p. 169).

⁴⁸ Expresiones idénticas a las que se utilizan en sistema empleado en la *Taula de canvis* de Valencia, ver (Mayordomo García-Chicote, 2002, p. 195).

Cuando los contables estimaban que las cuentas podían tener pocos apuntes colocaban en una misma página tres o cuatro cuentas para poder aprovechar el papel, siguiendo la costumbre de la época (Hernández Esteve, 1994a, p. 179, 1987, p. 84). Al mismo tiempo, si pensaban que la cuenta iba a tener un elevado número de operaciones reservaban varias páginas seguidas en blanco. El ejemplo más significativo es la cuenta de caja que se abrió después de superada la mitad del libro, delante de ella hay bastantes páginas vacías.

Por el contrario, y aunque pueda parecer una contradicción, al redactar los asientos no se dejaban espacios en blanco, y se inutilizaban aquellos que quedaban al cerrar las cuentas y ser trasladadas a otra página. En los asientos no se advierten tachaduras, ni borrones, ni manipulaciones de cifras.

La información de los apuntes se disponía en dos columnas: la columna izquierda, que cubría la mayor parte de la página se reservaba para el texto del asiento, mientras que la de la derecha se reservaba para las cantidades. En el margen inferior de la página no se practicaba ninguna anotación a excepción de que fuera necesario trasladar la cuenta a otra página por haberse utilizado todo el espacio, en ese caso, se procedía del modo indicado por Pacioli.⁴⁹

Todos los registros fueron escritos en orden cronológico, el mismo que aprecia en los asientos del manual. Todos los apuntes llevan la fecha antes que la explicación del hecho, texto que es mucho más breve que el de los asientos del manual (Hernández Esteve, 1987, p. 83).

Toda entrada en una cuenta implicaba una salida en otra cuenta, por lo que en todas las anotaciones se observa la dualidad de anotaciones lo que da como resultado que las sumas del debe ofrecen el mismo importe que las sumas del haber. Se utiliza el mismo juego de cuentas que aparece en el manual.

Las cuentas de mayor comienzan con el traslado del saldo de apertura que se había obtenido al hacer el balance de sumas y saldos del libro mayor anterior, aunque éste no se ha encontrado, ver Ilustración 6, pág 116

3.4.2.1. La apertura del mayor

La apertura de las cuentas se realizó siguiendo el proceso descrito por Luca Pacioli,⁵⁰ en el asiento se cargaba la cuenta de caja y se abonaban las administraciones por el importe

⁴⁹ Se calculaban las sumas del debe y del haber y el saldo obtenido se trasladaba a las nuevas páginas, dejando indicado en qué página del libro continuaba la cuenta y acompañándose de la firma junto a las sumas como indicador de que éstas eran correctas.

⁵⁰ Para Luca Pacioli, la apertura seguía el mismo procedimiento que el arrastre de las cuentas a un folio nuevo, con una diferencia, que en la apertura del libro nuevo el saldo era anotado en un folio de un libro diferente (Hernández Esteve, 1994b, p. 220).

encontrado en cada uno de los sacos al realizar el arqueo de las bolsas el primer día del ejercicio.

Pero también se realizó un segundo asiento de apertura para recoger la situación financiera intra-capitular, cargando y abonando las cuentas de las administraciones y las personales con la información del saldo inicial resultado de los apuntes de ajuste sólo en el mayor. Para cada cuenta, se detallan las transacciones que dan lugar al saldo de apertura, tal como se puede apreciar en la Ilustración 6, ofreciendo una visión continuidad entre los ejercicios contables.

Recoger y anotar esta información suponía un lento y costoso trabajo para los contables que debían repasar cada una de las cuentas del libro viejo y extraer la información correcta, comprobar que cuadraba y posteriormente anotarla en las cuentas del nuevo libro de mayor. Todo este trabajo justifica el intervalo temporal entre el día 12 de marzo de del año 1546, fecha en que se hizo el traspaso de la información del libro viejo al nuevo y el 1 de abril, fecha en que comienzan los asientos de gestión del ejercicio.

4. Sistema empleado a la luz de los tratados contables por partida doble

Para conocer si el manual fue elaborado por la partida doble se toman como referencia los requisitos de concepto, de instrumentación y de formato que enumera Hernández Esteve en su artículo “Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble” (Hernández Esteve, 2005).

En cuanto a los requisitos formales, que pretenden ofrecer garantías de seguridad y fiabilidad al método, se cumplen todos excepto que en el libro mayor se dejan hojas en blanco para algunas cuentas.

Respecto a los requisitos de instrumentación, que tiene como objetivo aplicar el procedimiento de la partida doble, se cumplen todos a excepción dos: La falta de quebrados que relaciona los asientos del manual con las páginas del mayor y la falta del inventario inicial.

La primera de las excepciones puede ser consecuencia de que las personas encargadas de redactar ambos libros eran diferentes y los cajeros que redactaban el mayor, que disponían de esta información, no estaban autorizados para anotar nada en el manual. La segunda de las excepciones, la formulación de un inventario inicial, quedaba reducida a practicar un arqueo del efectivo de caja.

En último lugar y respecto a los requisitos conceptuales de la partida doble, se advierte que toda entrada en una cuenta implica una salida en otra. La dualidad de anotaciones se respeta en todos los asientos lo que hace que la suma del debe y el haber siempre coincidan, pero la dualidad se incumple al buscarla en los dos libros simultáneamente consecuencia de los asientos de ajustes antes explicados.

Respecto al juego de cuentas utilizado, las categorías empleadas son las siguientes:

1. Hay cuentas de valores como la cuenta de caja y las cuentas de *cautius* o *donzelles*.
2. Hay cuentas de personas que representa activos y pasivos anotándose en el debe los incrementos de activo y las disminuciones de pasivo, y en el haber las disminuciones de activo y los incrementos de pasivo.
3. No hay cuentas de gastos ni de ingresos, como ya se ha indicado, éstas fueron omitidas y sustituidas por las cuentas de las administraciones capitulares.
4. Hay cuentas de resultados: son las de las administraciones que al ser abonadas por los ingresos recibidos y cargadas por los gastos atendidos su movimiento las hace equivalentes a la cuenta de resultado del ejercicio, siendo cargadas con las reducciones del patrimonio neto y abonadas con los incrementos del patrimonio neto si bien, en este caso de manera parcial.
5. No existe la cuenta de capital, pero está embebida en la cuenta de caja.

Se advierte en este sistema una voluntad de diferenciar entre gastos e ingresos, y activos y pasivos. Los dos primeros suponen para el cabildo una variación en el patrimonio neto, los dos segundos una variación en la composición del patrimonio. Si bien, la consideración que el cabildo da a los gastos no es la misma que le concedía un mercader, porque existe una diferencia sustancial en el modo en que ambos entienden la actividad que ejercen.

Este sistema estaba preparado para dar a conocer las deudas y los derechos de cobro devengados internamente, mostrando la situación financiera externa e interna dando lugar a un complicado entramado de cuentas y de ajustes contables que pretendían reflejar la preocupación capitular sobre el uso los fondos, buscando que se destinasen a los fines para los que han sido previstos.⁵¹ El modo de presentar la información previa a la apertura lo confirma. Este sistema también ofrecía las variaciones en el montante del patrimonio neto como resultado agregado de los saldos de las cuentas de las administraciones.

5. Conclusiones

En relación a los objetivos previstos en este trabajo se puede concluir que este sistema contable contiene muchos de los rasgos de la partida doble, en los registros se aprecia una dualidad de hecho, no de convención, las operaciones expresan de un lado la entrada y salida de efectivo en relación a toda la gama de correspondencias patrimoniales entre las distintas cuentas y administraciones, pero se advierten como excepción los siguientes rasgos:

⁵¹ Estas deudas internas podían llegar a convertirse en censales intra-administraciones que devengaban rentas anuales que cobraban las administraciones que habían entregado los fondos. Ver (ACV, Legajo 687, Legajo 688 y Legajo 689.)

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

1. La falta de quebrados en el manual. Su ausencia puede estar motivada en que los libros eran redactados por personas diferentes y probablemente los notarios no tenían acceso a la información del mayor.
2. La presencia en el mayor de páginas en blanco, posiblemente con la intención de evitar que las cuentas estuvieran intercaladas, prefiriendo que las páginas estuvieran juntas en las cuentas con mucho movimiento, como la cuenta de caja.
3. Los asientos anotados solo en el mayor, rompiendo la coordinación entre los libros. Excepción justificada por las necesidades de la información intra-capitular.
4. No existe la cuenta de capital, al no ser ésta una contabilidad de un mercader, aunque está embebida en la cuenta de caja.
5. Hay dos asientos de apertura, uno para el efectivo de la cuenta de caja y otro para recoger la situación financiera intra-capitular.

Por todo ello no se puede concluir que los libros sean de partida doble aunque si emplean la técnica adaptándola a la concepción que tenía la institución de la actividad. No cabe duda de que las personas implicadas en la elaboración conocían la partida doble y quisieron emplear su potencial para ofrecer al cabildo de una información rápida, oportuna y fiable respecto al movimiento de sus fondos, que les permitiera una visión de la situación financiera interna de la entidad.

En este sentido, el hecho de que el dinero se guardara en sacos separados permite inferir que la voluntad del cabildo era emplear el dinero de cada área de actividad a los fines de esa administración. Este sistema permitía cubrir esta necesidad, empleando los ajustes en el mayor para conocer el crédito intra-capitular, a la espera de que en un futuro ésta fuera compensada.

Para el registro de las operaciones se distinguía entre ingresos y gastos, anotados en las cuentas de las administraciones, y activos y pasivos anotados en cuentas personales. Las cuentas de las administraciones eran cuentas de resultados, que se cargaban por los gastos y abonaban por los ingresos, por lo que su saldo ofrecía la variación del patrimonio neto en cada área de actividad litúrgica. La cuenta de caja daba el saldo de efectivo de la organización.

Si una administración atendía el pago de un gasto imputable a otra administración se practicaban asientos de ajuste sólo en el libro mayor para anotar correctamente los gastos en la administración correspondiente y crear un crédito intra-capitular, lo que da solidez a la idea de que el cabildo buscaba emplear los fondos para los fines que se habían asignado y permite descartar que los asientos practicados solo en el mayor fueran motivo de manipulación o fraude de las cuentas.

El hecho de que el cabildo registrara los créditos intra-capitulares posibilita inferir la visión que el cabildo tenía de la catedral como un grupo interno de unidades independientes entre sí, cada una de las cuales formaba parte inseparable parte de un todo, la catedral. Esta concepción, en cierto modo equivalente al colegio de canónigos

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

cada uno de los cuales actuaba independientemente, pero todos formaban una unidad, el cabildo.

Bibliografía y fuentes consultadas

Fuentes manuscritas:

Archivo de la catedral de Valencia.

Legajo 687, legajo 688, legajo 689, legajo 1611, legajo 5062 y legajo 5676.

Referencias bibliográficas:

- Calvo Cruz, M (2002): "Las cuentas y su censura del depositario en la administración de las rentas de la mitra en periodos vacantes. Una aplicación al caso de la diócesis de Canaria." *Técnica contable*, 643, 595-611.
- Cillanueva de Santos, M.A. (2009): "Cobros y pagos para la edificación de una catedral: Segovia 1524-1699." *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 101, 57-182.
- Donoso Anes, A. (1997): "Un estudio histórico de un intento de reforma en la contabilidad pública: la aplicación del método de la partida doble en las cajas reales de Indias (1784-1787)." *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXVI (93), 1045-1089.
- (2008): "Organización y funcionamiento administrativo y contable de la Real Hacienda de Indias en tiempo de los Austrias a la luz de la Legislación Contable" *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 8, 48-96
- Donoso Anes, R. (1994): "La contabilidad por partida doble en España en el siglo XVI: un estudio comparativo con el método italiano." *Técnica Contable*. XLVI (547), 487-508.
- (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 en Sevilla (1503-1717)*. Sevilla, Universidad de Sevilla.
- Elton, G.R. (1976): *La Europa de la reforma. 1517-1559*. 2ª ed. Madrid, Siglo XXI Editores S.A.
- Fatjó Gómez, P. (2001): "La contabilidad de una institución eclesiástica desde la perspectiva del historiador económico." *Empresa, Euro y Nueva Economía. XI Congreso Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresa. (AECA) Madrid*. 1-23.
- Furió Diego, A. (1995): *Història del País Valencià*. Valencia, Edicions Alfons El Magnànim.
- Gallego Rodríguez, E., Rivero Fernández, D. y Ramos Stolle, A. (2007): "Los flujos de efectivo en una economía monástica. Estudio del Arca de la comunidad del Monasterio de Santa María la Real de Oseira (1614-1698)." *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 6, 63-31.
- González Ferrando, J.M. (1960): "Antich Rocha y la primera obra impresa en España sobre contabilidad por Partida Doble II." *Técnica económica*. V (3), 73-82.
- Hernández Borreguero, J.J., (2011): "La contaduría mayor del cabildo catedral de Sevilla en la Era Moderna: gestión y censura." *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 14, 99-120.
- Hernández Esteve, E. (1987): "Una operación municipal de compra de cereales. Libros de caja y manual de compra del pan del Ayuntamiento de Medina de Rioseco (1540)." *Moneda y crédito*. 181, 55-92.

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

- (1992): "Aspectos organizativos operativos, administrativos y contables del proyecto de Erarios Públicos. Contribución al estudio de la banca pública en España durante la baja Edad Media y comienzos de la Moderna." *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XII (71), 419-488.
- (1994a): "Los tratados contables de Luca Pacioli (Venecia, 1494) y Bartolomé Salvador de Solórzano (Madrid, 1590): Algunos comentarios y comparaciones." *Cuadernos de estudios empresariales*. (4), 155-192.
- (1994b): *Luca Pacioli. De las Cuentas y las Escrituras*. Madrid, AECA.
- (2005): "Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble." *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*. 1, 193-124.
- Lapeyre, H. (1982): *La Taula de cambis (en la vida económica de Valencia a mediados del reinado de Felipe II)*. Valencia, Artes gráficas Soler SA.
- Latorre Ciria, J.M. (1982): *Economía y Religión. Catedral de Huesca, rentas y distribución social (siglos XVI-XVII)*. Zaragoza, Institución Fernádo el Católico. Instituto de Estudios Altoaragoneses.
- Llibrer Escrig, I. (2014). *La catedral de Valencia: organización académica y contabilidad*. Universidad Católica de Valencia, Valencia.
- Lillo Criado, J.L. y Álvarez López, J.M.C. (2006): "Contabilidad y cobros de rentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén. Dos siglos y medio tras la búsqueda de la eficiencia (1650-1900)." *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 4, 468-118.
- Martín Lamouroux, F. (1996): "La contabilidad en las instituciones civiles, eclesiales y vinculadas, siglos XV y XVI." *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad*, 316-334, Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Maté Sadornil, L., Prieto Moreno, B. y Tua Pereda, J. (2004): "La actividad financiera del Monasterio de Silos en el siglo XVIII a la luz de sus libros de cuentas." *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 1, 197-141.
- Mayordomo García-Chicote, F. (2002): *La Taula de Canvis: aportación a la historia de la contabilidad valenciana (siglos XIII-XVII)*. Valencia, Publicacions de la Universitat de València.
- (2003a): "Evolución de las normas reguladoras de la gestión y la contabilidad del banco público municipal de Valencia entre los siglos XV y XVII." *IV Encuentro de trabajo sobre Historia de la Contabilidad*. (AECA) Carmona, Sevilla, 1-41.
- (2003b): "Normativa reguladora de la gestión control y supervisión contables del banco público municipal de Valencia a finales del siglo XVI y comienzos del XVIII." *Revista de Contabilidad*. 6 (11), 153-172.
- Mayordomo García-Chicote, F. y Lloret i Badía, A. (1998): "La regulación administrativa y contable de la Taula de Canvis de Valencia a comienzos del siglo XVII." *Técnica Contable*. L (595), 537-550.
- Monclús Guitart, R. (2005): "El Abad del Monasterio de Poblet como limosnero real y su rendición de cuentas (S. XIV)." *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 2, 154-180.
- Passola, J.M. (1996): "Los libros de cuentas de les taules de canvi i comuns diposits, Instituciones municipales de banca catalano-aragonesas de finales de la Edad Media y comienzos de la Edad Moderna." *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*. 165-189, Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas.
- De Roover, R. (1937): "Aux origines d'une technique intellectuelle. La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double." *Annales d'histoire économique et sociale*. 11, 270-298.
- Salvador de Solórzano, B. (1590): *Libro de Caja y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con declaración dellos*. Facsímil. Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda.

Inmaculada Llibrer Escrig: Los libros Manual y Mayor de la caja de la Sacristía de la Catedral de Valencia: una adaptación de la Partida Doble (1546-1555)

Salvador Esteban, E. (2009): "Los discursos de la corona en las Cortes de Monzón durante el reinado de Carlos I. Atemporalismo y crónica." *Studia Historica. Historia Moderna*. 6 (1), 381–398.

Villaluenga de Gracia, S. (2010a): "Antecedentes y reforma en la administración de depósitos del cabildo catedral de Toledo (1591-1613)." *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 12, 135–166.

- (2010b): "El arca de depósitos del Cabildo Catedral de Toledo. El manual y el mayor de 1591 a 1621." *XIV Encuentro ASEPUC, A Coruña*, 1-28.

- (2010c): "Supervisión y control físico y contable del patrimonio eclesiástico: visitantes y contadores del Cabildo Catedral de Toledo." *VII Encuentro de trabajo sobre Historia de la Contabilidad, León*, 1-33.

Vlaemmick, J.H. (1961): *Historia y doctrina de la contabilidad*. Madrid, Ejes.

Nota Biográfica de la autora:

Inmaculada Llibrer Escrig es profesora de la / is a lecturer at the *Universidad Católica de Valencia, San Vicente Mártir*. Contacto: inma.llibrer@ucv.es. Edificio Marqués de Campo. Calle Corona nº 34. 46003 Valencia. Teléfono 963. 637. 412.