

EL ROL DE LA CONTABILIDAD EN LOS CABILDOS CATEDRALICIOS ESPAÑOLES EN LA EDAD MODERNA DESDE UNA PERSPECTIVA CONJUNTA¹

Inmaculada Llibrer Escrig
Universidad Católica de Valencia
inma.llibrer@ucv.es

Susana Villaluenga
Universidad de Castilla-La Mancha
Susana.Villaluenga@uclm.es

X ENCUENTRO ESTEBAN HERNANDEZ ESTEVE DE HISTORIA DE HISTORIA DE LA CONTABILIDAD

RESUMEN

Este trabajo tiene como objetivo analizar, desde la teoría de la organización, los diferentes modelos organizativos que existieron en seis catedrales españolas en la Edad Moderna, tres en la corona de Castilla y tres en la Corona de Aragón, y el papel que jugó la contabilidad en su configuración y en su entorno.

Las fuentes documentales consultadas han sido de dos tipos, primarias en los cabildos de Toledo y Valencia, y secundarias en otros cabildos de la Corona de Castilla y Aragón. La metodología aplicada ha consistido en realizar el análisis cualitativo sobre una serie de variables relacionadas con la contabilidad y la organización tales como: la actividad litúrgica, la estructura organizativa interna, los órganos de decisión, la delegación de las decisiones y su consiguiente responsabilidad, los tipos de libros de cuentas, los métodos empleados, los usuarios de la información contable, la revisión de las cuentas y los tipos de decisiones en los que influía la información contable.

El trabajo aporta a la Historia de la Contabilidad una visión conjunta desde la perspectiva de varias organizaciones, todas ellas pertenecientes a un mismo ámbito, el eclesiástico, en orden a poder concluir el papel que la contabilidad jugó sobre el ámbito interno y sobre su entorno.

PALABRAS CLAVE: Catedral. Historia de la contabilidad. Teoría de la organización. Rol de la contabilidad.

¹ Este trabajo constituye una primera aproximación a un estudio más complejo que pretende relacionar la estructura organizativa y la contabilidad de las catedrales hispanas en la Edad Moderna.

1. INTRODUCCIÓN

En las catedrales tenía su sede o cátedra el obispo, siendo la iglesia primera y principal de cada diócesis. Tal y como recoge Barrio Gozalo (2010, 26) a mediados del siglo XVI en España había cuarenta y seis obispados distribuidos en siete provincias metropolitanas (Tarragona, Valencia, Zaragoza, Granada, Santiago, Sevilla y Toledo) más los obispados de Elna, León y Oviedo.²

Partiendo de esta población, se han tomado como muestra ocho cabildos. En la elección de la muestra se han considerado criterios no aleatorios, debido a que no se dispone de estudios contables de todos los cabildos existentes, lo que impide seleccionar una muestra al azar. Dicha muestra se ha depurado atendiendo a los siguientes criterios:

- a. Que las cuentas pertenezcan a una misma época: en nuestro caso, en ciento cincuenta años de 1500 a 1650, por lo que se descartan los cabildos cuyas cuentas estudiadas pertenezcan a los siglos XIV, XV y XVIII,
- b. Que exista el mismo número de cabildos de ambas coronas, tres cabildos pertenecientes a la corona de Castilla y tres pertenecientes a de Aragón. De estos seis, tres son provincias metropolitanas.

El estudio de las catedrales hispanas en los diferentes períodos históricos ha inspirado un importante número de trabajos de diferentes ámbitos científicos y desde diferentes perspectivas tales como la historia, la cultura, la sociedad o la economía, lo que ha permitido un conocimiento en profundidad de este tipo de entidades que jugaron un papel fundamental en el desarrollo de las ciudades.

Menos han sido los trabajos dedicados a analizar los sistemas y métodos contables desarrollados en las mismas, como señalaremos en la revisión bibliográfica posterior a este epígrafe, pero los realizados han permitido avanzar en el conocimiento de sus sistemas contables y en el conocimiento de su funcionamiento interno. En este sentido, la contabilidad es una herramienta necesariamente vinculada a la actividad económica, por lo que para comprender su papel es imprescindible también estudiar la estructura organizativa de estas entidades, en particular se ha de prestar atención a los detalles sobre su naturaleza, sus componentes y cómo éstos se articulan entre sí para conocer como contribuye la contabilidad a su funcionamiento (Sunder 1997, 37).

En este contexto, resulta impensable desarrollar una discusión en profundidad sobre los elementos que definen el diseño de un sistema de información sin hacer referencia a los factores organizativos, de comportamiento y tecnológicos. Por ello, este trabajo pretende una primera aproximación al estudio de la organización de los cabildos catedralicios españoles de la Corona de Castilla y Aragón en la Edad Moderna con el fin de determinar la relación existente entre el tamaño económico, la estructura organizativa y el papel que jugó en este tipo de entidades el sistema jurídico-contable de cargo y descargo, característico de este tipo de instituciones.

Para conseguir este objetivo el trabajo sea estructurado en los siguientes apartados. En primer lugar, se realiza una revisión previa de la literatura existente. En segundo lugar, se

² Desde la historia de la contabilidad sólo se han estudiado los registros de siete de ellos: Cabildo de Toledo, Cabildo de Sevilla, Cabildo de Segovia, Cabildo de León, Cabildo de Mallorca, Cabildo de Valencia y Cabildo de Barcelona. El Cabildo de Huesca ha sido analizado desde una perspectiva histórica que permite poder tener información sobre los registros de cuentas empleados, por eso ha sido incluido en este trabajo.

efectúa un análisis del tamaño de los cabildos en base a parámetros característicos de este tipo de institución, en tercer lugar se analizan sus organigramas identificando en cada sistema en los que se estructuran los libros contables empleados. Para finalizar, se estudia la correlación entre la variable tamaño y el número de centros de responsabilidad que cada catedral presenta en su organigrama.

El resultado del trabajo aporta una visión conjunta desde la perspectiva de varias organizaciones, todas ellas pertenecientes a un mismo ámbito, el eclesiástico, en orden a poder concluir el papel que la contabilidad jugó en el ámbito interno y en su entorno.

2. LITERATURA PREVIA

Aunque el número de investigadores que estudian los cabildos catedralicios desde el ámbito de la Historia de la Contabilidad no es muy elevado, existe un número suficiente de trabajos publicados hasta el momento, cerca de cincuenta, que empleando como fuentes primarias los registros contables de catedrales españolas, como las de Toledo, Sevilla, Segovia, León, Barcelona, Mallorca y Valencia, no sólo dan a conocer diferentes aspectos de la contabilidad empleada, sino que ofrecen explicaciones respecto al funcionamiento de la organización, la administración y la gestión de este tipo de entidades tan complejas sobre los cuales previamente casi no existía información.

De esta producción bibliográfica y de la experiencia de investigación en archivo se puede concluir que es necesaria la comprensión del funcionamiento de la organización y de las operaciones que se realizaron para entender el sistema contable empleado y a su vez, éste actúa incrementando el conocimiento de la organización. Esta postura ha dado lugar a muchos trabajos que presentan aspectos relativos a la administración³ y gestión⁴ del patrimonio capitular vinculado al estudio de la contabilidad.

Para este estudio, los trabajos en el ámbito de la Historia de la Contabilidad relacionados con los cabildos han sido divididos en dos grupos, uno que contiene los que se dedican a esclarecer algunos aspectos de la organización relacionados con la contabilidad y otro que se centran, básicamente, en aspectos contables.

A continuación se detallan los incluidos en el primer grupo, comenzando con la sede primada de España. En Toledo, Villaluenga (2001) emplea la información de los libros para explicar algunos oficios relacionados con la gestión del patrimonio capitular y el sistema de remuneración del clero (Villaluenga 2009; Villaluenga 2010a), el movimiento de la tesorería (Villaluenga 2010b), la supervisión y control del patrimonio eclesiástico (Villaluenga, 2010d) o la forma de llevar a cuenta en procesos derivados de irregularidades en la gestión de las rentas (Villaluenga 2012b).

Continuando con la Corona de Castilla, en Sevilla, Hernández Borreguero (2010a; 2010b; 2011a) presenta los mecanismos de gestión, coordinación y supervisión, especialmente de la contaduría mayor, el centro encargado de hacer frente una serie de gastos y necesidades financieras con un monto de ingresos concreto. En otro trabajo, el autor deduce un aspecto muy complejo relacionado con el modo de recaudar los impuestos sobre los eclesiásticos (Hernández Borreguero 2007).

³ Por administración entendemos el encargo de beneficiar o tratar la hacienda ejerciendo autoridad sobre los bienes y las rentas.

⁴ Entendemos por gestión económica lo que entiende Santamaría (1982, 507) “proceso mediante el cual la riqueza potencia del patrimonio se convierte en ingresos en metálico.”

Para la catedral de Segovia, Cillanueva (2008a; 2009a) es capaz de inferir el funcionamiento de la fábrica al estudiar diferentes libros que se emplearon en el trabajo cotidiano para anotar las incidencias que iban surgiendo.

Pasando a las catedrales de la Corona de Aragón, en Barcelona Fatjó (1985; 1999; 2001) muestra, desde la perspectiva del historiador económico, aspectos importantes de la actividad caritativa diaria empleando la contabilidad para reconstruir la organización económica, su mecánica administrativa y las estrategias de gestión empleadas utilizando la información fiable que proporcionaba la contabilidad. Respecto a la catedral de Valencia, Llibrer (2014; 2016a) da a conocer la organización administrativa del Cabildo y en particular, de la almoína, una institución capitular que ejercía diariamente la caridad con un grupo numeroso de pobres y cómo la catedral se organizó administrativamente para ejercer este servicio.

Otro grupo de trabajos permiten saber y comprender cómo se financió la edificación del templo catedralicio, construcciones emblemáticas que requirieron mucho tiempo y muchos fondos. Los trabajos ofrecen luz sobre las fuentes de ingresos, las personas que intervinieron y las funciones que ejercieron, es el caso de la catedral de Mallorca, estudiada por Sastre (1993; 2010), la de Toledo estudiada por Villaluenga y Quesada (2005) o la de Segovia estudiada por Cillanueva (2009b; 2009c).

Por último, y pertenecientes al segundo grupo de trabajos, las investigaciones de los autores del ámbito histórico contable se centran en el análisis de la contabilidad, su estructura, las características de los registros, el sistema contable empleado y su relación con la organización pudiendo ser agrupados en tres apartados:

1. El primero, con los trabajos que analizan el sistema de cargo y data: (Cillanueva 2008b; Fatjó 2000; Hernández Borreguero 2002; Llibrer 2013; Rodríguez Pérez et al. 2010; Sastre y Llompert 2010; Villaluenga 2004), y éste en relación con la teoría de la organización, en concreto, desde la perspectiva de la Teoría de la Agencia (Villaluenga y Llibrer 2016; Villaluenga, Llibrer y Juan 2016)
2. El segundo, con los trabajos que analizan la partida doble empleada en este tipo de institución (Hernández & Donoso, 2012; Llibrer, 2016b; Villaluenga, 2005a, 2005b, 2010b, 2012), o analizando los parámetros de elección del sistema contable (Hernández Borreguero 2005; 2011b)
3. El tercero, comparando ambos métodos dado que su naturaleza y objeto eran distintos (Villaluenga 2013)

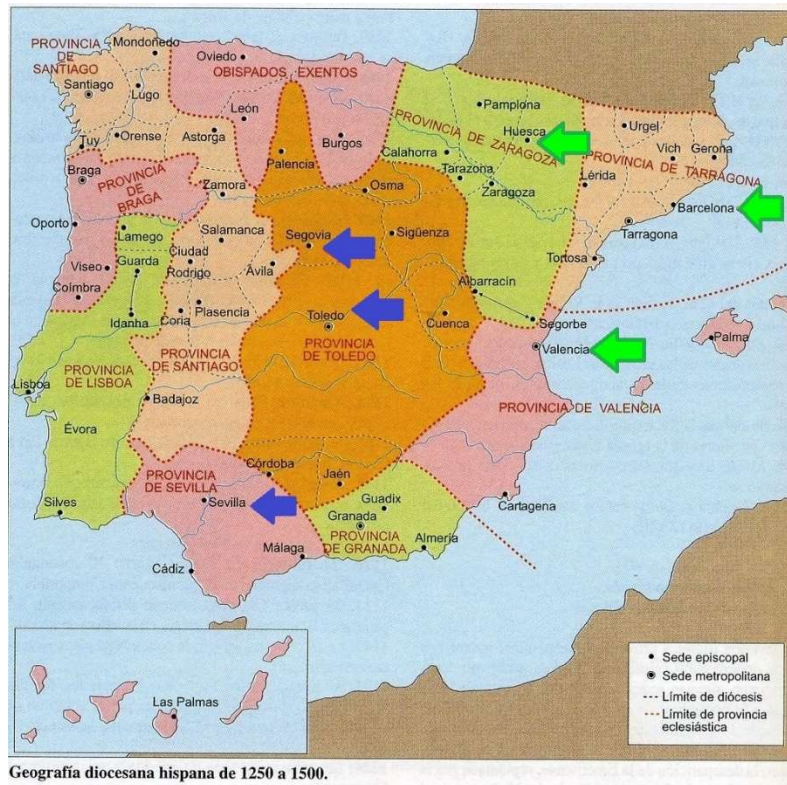
Todos estos trabajos analizan la contabilidad de una institución, quedando pendiente realizar un análisis conjunto de los registros de varias entidades capitulares, objetivo de este trabajo, para determinar el papel que la contabilidad en el ámbito interno y externo y conocer la relación entre organización y contabilidad.

3. ANÁLISIS DE LAS ORGANIZACIONES CAPITULARES

3.1. Entidades estudiadas

Pertenecientes a la corona de Castilla son: Toledo, Sevilla y Segovia; y pertenecientes a la corona de Aragón son: Huesca, Barcelona y Valencia

Ilustración 1. Situación geográfica de las catedrales estudiadas.



Se han analizado un total de 47 trabajos pertenecientes a diferentes épocas históricas. Para que la comparación entre entidades sea lo más homogénea posible se han excluido del análisis los datos de las catedrales Mallorca y León que pertenecen a épocas históricas diferentes.

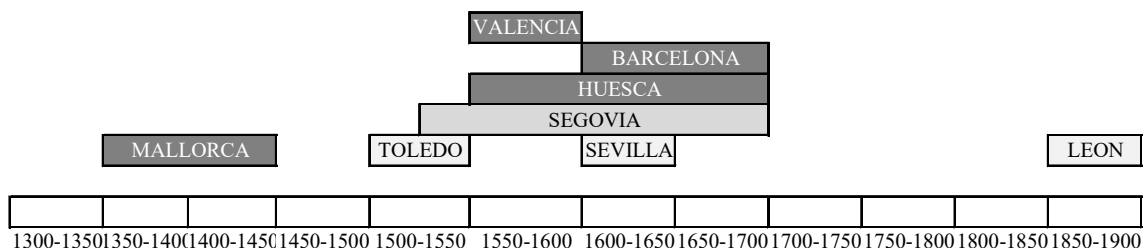
Tabla 1. Trabajos sobre cabildos analizados para la elaboración de este estudio.

| Cabildo | Autores | Trabajos analizados | Periodo histórico analizado |
|-----------|-------------------------|---------------------|-----------------------------|
| Barcelona | Fatjó Gómez | 6 | 1610-1703 |
| Huesca | Latorre Ciria | 4 | 1540-1700 |
| León | Rodríguez Pérez y otros | 1 | 1880-1901 |
| Mallorca | Sastre Moll y Llompert | 3 | 1374-1440 |
| Sevilla | Hernández Borreguero | 8 | 1625-1650 |
| Segovia | Cillanueva de Santos | 5 | 1524-1699 |
| Toledo | Villaluenga de Gracia | 16 | 1500-1550 |
| Valencia | Llibrer Escrig | 4 | 1550-1600 |

Fuente: Elaboración propia.

En el siguiente gráfico se pueden observar los intervalos temporales a los que pertenecen los principales trabajos para cada una de las catedrales.

Gráfico 1. Ámbito temporal de los principales trabajos estudiados.



Fuente: Elaboración propia.

Aunque todas las catedrales se dedicaban a la misma finalidad, cada una tenía su propia idiosincrasia ya que, como cualquier organización, la catedral es un conjunto de personas, que con los medios y recursos adecuados, funciona mediante un conjunto de procedimientos y reglas con la expectativa de lograr un objetivo común (Iborra et al. 2014, 7). En las organizaciones se identifican tres elementos: un propósito o finalidad,⁵ un conjunto de recursos materiales y humanos, y una estructura que le permita alcanzar los fines ordenando los recursos. Estos tres elementos también están presentes en los cabildos y son los siguientes:

1. El **propósito**, o misión, es ser un lugar preeminente en la ciudad en el que realizar diariamente rezos y actos litúrgicos a lo largo de la jornada ofreciendo a Dios su oración y pidiendo su intercesión. Pese a esto, algunos autores no dejan de ver el fin de la organización económica capitular como el sostenimiento material de los capitulares (Santamaría 1982, 509).
2. Los **recursos humanos** fueron muy numerosos y pueden ser agrupados en tres categorías: a) los canónigos encargados de hacer cumplir la misión; b) los racioneros, medio-racioneros, oficiales del coro y beneficiados, que contribuían con su asistencia a hacer el culto más solemne; y c) todas las personas que, sin pertenecer al estamento eclesiástico, ejercían todos los múltiples oficios necesarios para el funcionamiento cotidiano de la institución.

Respecto a los **recursos materiales**, están los que se incluyen dentro de fábrica,⁶ los ornamentos litúrgicos, el mobiliario, los utensilios, las obras de arte y otros

⁵ Desde la Teoría de la Organización atribuir a la organización propiedades antropomórficas es falaz, pues las organizaciones, como tales entramados contractuales, viven sin tener, en sí mismas, un objetivo propio. Atribuirles objetivos sería tan erróneo como atribuirlos al mercado: ambas realidades son sistemas de relaciones contractuales en búsqueda de un equilibrio (Arruñada 1990, 66). En este aspecto el modelo contractual de la organización difiere del modelo neoclásico de empresa en que en ésta el empresario establece un objetivo bien definido, generalmente la obtención del beneficio, en este modelo los agentes están fuera de la empresa. En el modelo contractual, la organización no es un actor económico, no tiene un objetivo o motivación por sí misma. La organización es un escenario en el que los agentes económicos automotivados actúan sobre la base de acuerdos mutuos o reglas implícitas para alcanzar sus respectivos objetivos (Sunder 1997, 45). De este modo, los objetivos están vinculados a las personas, cuando se aplican a las organizaciones los objetivos son simplemente una descripción de la actividad

⁶ Fábrica significa construcción, o parte de ella, hecha de piedra o ladrillo y argamasa. Desde el siglo V, este término se empleó para designar la masa de bienes afectos a la construcción de las iglesias y se encargaba de proveer todo lo necesario para la construcción, edificación y ampliación del templo (Cánovas 1994, 497; Rodríguez Estévez 2006, 154) Un siglo más tarde, entre los años 590 y 604, el término también se empleaba para referirse a la conservación y mantenimiento externo e interno de los templos e iglesias, servicios que comprendían tanto la rehabilitación de los desperfectos del edificio como la atención de las necesidades materiales de las dependencias y los pequeños arreglos de carpintería, cerrajería, albañilería y limpieza. Desde el siglo XI, la fábrica también se encargó de todo lo necesario para el culto (Quintana 1996, 153; Cillanueva 2008b, 193), atendiendo las necesidades relacionadas con el ornato del templo y garantizando el

tantos bienes necesarios en la actividad diaria, incluido el mismo templo catedralicio, que constituiría el escenario más propicio donde la liturgia alcanzaría la mayor solemnidad. También se incluyen en los recursos materiales los de naturaleza financiera que sustentan esta actividad, procedentes de la explotación de bienes muebles, inmuebles, financieros y señoriales.

3. La **estructura**. En este tipo de organizaciones es una parte muy compleja debido a su tamaño y al número tan elevado de celebraciones litúrgicas oficiadas diariamente. En la estructura se pueden identificar fácilmente dos partes: una, dedicada a ejercer y organizar la liturgia (chantre, sochantres, apuntadores, maestrescuela, etc.) y otra, dedicada a administración económica, en este trabajo se analiza sólo la segunda.

Al acercarse a la estructura organizativa diversos autores se preguntan qué factores influyen en su determinación. De entre ellos, Pugh et al. (1969) concluyen que hay cuatro elementos definen el contexto en el que opera una organización y condicionan su desarrollo, éstos son:

1. El tamaño de la entidad
2. La tecnología
3. La dependencia de otras organizaciones
4. La propiedad

El Grupo de Aston,⁷ consideró que junto a estos factores hay otros tales como el origen y la historia de la organización, la naturaleza y rango de bienes y servicios, y la ubicación. Todos ellos se clasificaron en dos grupos atendiendo a su relación con: la estructuración de actividades y la concentración de autoridad. En el primer grupo se incluían el tamaño y la tecnología. Es decir, que estas dos variables determinaban el nivel de estructuración de las actividades de una entidad.

De los factores aludidos se descarta la tecnología, por pertenecer este estudio a un intervalo cronológico que está escasamente desarrollado y su medición conlleva un alto grado de dificultad.

Por lo que respecta al tamaño, hay diferentes pruebas que demuestran que esta es una de las variables causales que determinan su estructura organizativa. Pugh (1981) y Hickson et al. (1981) consideran que es la que más influye. Hickson et al. (1981, 37) señalan que las grandes organizaciones tendrán mayor grado de formalización y especialización

desarrollo ordinario del culto religioso, asumiendo tareas como el aprovisionamiento de la cera y el aceite para las lámparas que lo iluminaban, la vigilancia del templo, el mantenimiento de los capellanes, la preparación del templo con los adornos propios de cada una de las festividades. En el siglo XVI, en los textos del concilio de Trento, los términos de iglesia y fábrica tenían un significado común, en este sentido, por extensión la fábrica era el organismo encargado de la administración de los bienes y rentas pertenecientes a una determinada iglesia (Cillanueva 2008b, 193). Royo García (1993, 770) define la fábrica una verdadera persona moral no colegial, a la que pertenecen todos los bienes y derechos útiles destinados a dichos fines como verdadero sujeto de dominio.

⁷ Este grupo está integrado por una serie de investigadores que desarrollaron su actividad a lo largo de los años sesenta, estos son: Pugh, Hickson, Hinings, Lupton, McDonald y Turner. El grupo considera que en el análisis de la estructura de las organizaciones es necesario considerar conjuntos de variables que caractericen las actividades y el desarrollo organizativo, dado que la organización estructura sus actividades en función de las contingencias que deben afrontar, razón por la cual se encuadra a los autores en la corriente de pensamiento organizativo denominado enfoque contingente (Martínez Méndez, Martínez Méndez y Peris 2000).

estructural. De modo que, a mayor tamaño se espera mayor grado de complejidad, esto es mayor subdivisión funcional. De acuerdo a lo cual en este trabajo se formula una hipótesis: los cabildos de menor tamaño es más probable que desarrollen estructuras más simples.

Con la finalidad de afirmar o refutar esta hipótesis es necesario, en primer lugar, estimar el tamaño de cada una de las catedrales y, en segundo lugar, estudiar la estructura de cada institución, para en un tercer momento, establecer una comparación entre las catedrales atendiendo a estas dos variables.

3.2. Estimación del tamaño de las catedrales

Hay diversas variables que se pueden emplear para calibrar el tamaño de una organización. Kimberley (1976, 578–588) señala entre estos factores los siguientes: a) capacidad física de la organización; b) el número de trabajadores; c) los inputs u outputs de la organización; y d) los recursos. Al hablar de una catedral podemos considerar los siguientes: los ingresos anuales, el valor del patrimonio, el número de celebraciones litúrgicas, el número de empleados, el tamaño del cabildo, o la composición del clero capitular.

En este trabajo se ha elegido como variable la composición del clero capitular, por dos razones: al estar disponible en todos los trabajos estudiados, y porque los ingresos anuales que generaban algunas propiedades capitulares se empleaban para pagar los ingresos de los beneficios⁸ de los miembros del clero capitular.⁹ Esta variable se ha considerado representativa al tener presente que los ingresos de la mesa capitular se dividían en raciones para asegurar la subsistencia de los miembros del Cabildo,¹⁰ y en función del volumen de las rentas se dotaban o amortizaban las plazas,¹¹ costumbre de la iglesia que permitía la racionalidad económica y la supervivencia de la institución, así como la optimización de los recursos.

Se considera clero capitular, en sentido estricto, al formado por canónigos, dignidades, racioneros, medio-racioneros, excluyéndose a los beneficiados y capellanes. En las catedrales estudiadas esta variable era la siguiente:

⁸ El término beneficio aúna dos conceptos, de un lado una función religiosa que conlleva obligaciones y cargas para la persona que lo ejerce y de otro la retribución de dicha función religiosa. Desde el momento en que el beneficiado tomaba posesión de su beneficio gozaba de todos los derechos y quedaba obligado a los deberes temporales y espirituales que se atribuían a su beneficio. Entre los derechos estaba el de administrar los bienes asignados a su beneficio o capital fundacional, y entre los deberes se incluían el deber de residencia, el deber de impartir la cura de almas y algunos otros deberes que varían según el tipo de beneficio (Llibrer 2014, 102).

⁹ Después de la reforma gregoriana del siglo XI, se inicia en los cabildos catedralicios un movimiento de independencia respecto al obispo y de abandono de la vida común que hasta entonces habían seguido. Los cabildos se independizan económicamente constituyendo la mesa capitular separada de la episcopal, y se fija el número de beneficios o prebendas en función de sus rentas (Barrio 2010, 199).

¹⁰ Una prebenda o ración aseguraba la subsistencia de un canónigo (Erlande 1993, 120).

¹¹ Como se puede observar que ocurrió en Barcelona, hacia finales del siglo XVI, el cabildo estaba compuesto por once dignidades y cuarenta canónigos. Esta estructura se mantuvo estable hasta inicios del siglo XVII, momento en el que por dificultades económicas el Concilio de Trento obligó a los capitulares a solicitar una disminución de las plazas, la primera disminución se produjo en 160, eliminándose seis canonjías, y la segunda reducción tuvo lugar en 1608, afectando a nueve canonjías, quedando el cabildo en 24 plazas. En ambos casos se procuraba mejorar las distribuciones tocantes a los capitulares reduciendo el tamaño del cabildo (Fatjó 2000, 17)

Tabla 2. Composición del clero capitular.

| Tamaño de los Cabildos (siglo XVI) | | | | | | |
|------------------------------------|--------|---------|---------|--------|----------|-----------|
| Composición | Toledo | Sevilla | Segovia | Huesca | Valencia | Barcelona |
| Número de canónigos | 40 | 40 | 39 | 20 | 24 | 40 |
| Número de dignidades | 14 | 11 | 9 | 8 | 20 | 11 |
| Número de racioneros | 50 | 20 | 10 | 12 | 11 | 5 |

Fuente: Elaboración propia.

Para poder jerarquizar las entidades en función de su tamaño se ha optado por establecer una equivalencia en relación a la retribución de cada tipo de miembros del clero. Basándonos en el principio de proporcionalidad, se ha estimado el tamaño como resultado de multiplicar el número de miembros del clero capitular por su retribución valorando ésta según la equivalencia física de las raciones atribuibles.

Así, sabiendo que en todas las catedrales un canónigo representaba una ración, un racionero media y una dignidad, en términos generales, una y media, se puede establecer el número de raciones de cada cabildo. Se han efectuados los cálculos siguiendo este criterio y los resultados se pueden observar en la Tabla 3.

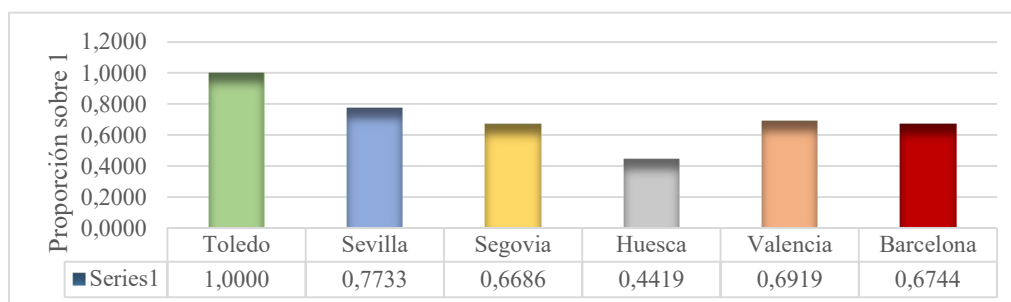
Tabla 3. Tamaño de los cabildos.

| Tamaño de los Cabildos (siglo XVI-XVII) | | | | | | | |
|---|--------|---------|---------|--------|----------|-----------|----------|
| Composición | Toledo | Sevilla | Segovia | Huesca | Valencia | Barcelona | % Ración |
| Canónigos x ración | 40 | 40 | 39 | 20 | 24 | 40 | 1 |
| Dignidades x ración y media | 21 | 16,5 | 13,5 | 12 | 30 | 16,5 | 1,5 |
| Racioneros x media ración | 25 | 10 | 5 | 6 | 5,5 | 1,5 | 0,5 |
| Suma de raciones | 86 | 66,5 | 57,5 | 38 | 59,5 | 58 | |
| Tamaño | 1,00 | 0,77 | 0,67 | 0,44 | 0,69 | 0,67 | |

Fuente: Elaboración propia.

Estos datos se pueden trasladar a un gráfico en el que apreciar la relación de tamaño entre entidades. En el Gráfico 2 se observa que la catedral más grande es la sede primada de Toledo y la más pequeña la ubicada en la ciudad de Huesca.

Gráfico 2. Tamaño de los cabildos.



Fuente: Elaboración propia.

3.3. Organigramas del funcionamiento económico

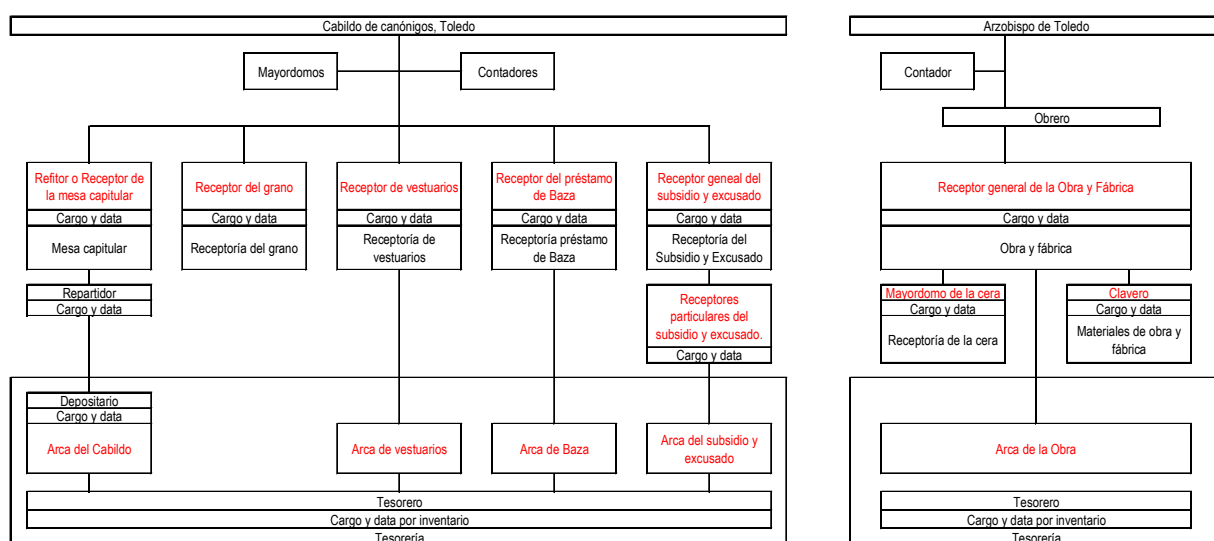
Un elemento organizativo que permite visualizar la estructura de las entidades es el organigrama. En este trabajo se han estudiado los de las seis catedrales en relación a la estructura económica-financiera, no la relacionada con el servicio litúrgico. No obstante, conviene advertir que ambas estructuras están íntimamente unidas, ya que la razón de ser de la primera es soportar a la segunda.

Una fase de la investigación de este trabajo se ha dedicado a recopilar los organigramas de las seis catedrales, algunos de ellos no aparecían en los trabajos publicados, por lo que han debido ser reconstruidos a partir de la información que aparecía en la bibliografía consultada. Además, se ha querido establecer una relación entre el organigrama, la información contable y el uso de ésta en la institución, por lo que en los gráficos se indica el tipo de libros contables empleados en cada parte de la estructura. A continuación se presentan todos los organigramas siguiendo el siguiente orden: Toledo, Sevilla, Segovia, Huesca, Valencia y Barcelona.

a) Organigrama de la Catedral de Toledo

En este organigrama se observa que existe una clara separación entre dos áreas internas, ya que el responsable de obra y fábrica rinde cuentas ante al arzobispo y los responsables del resto de centros de responsabilidad rinden cuentas ante al cabildo. Asimismo, es digno de destacar la existencia en la Obra y Fábrica de un canónigo obrero que ejercía las funciones de administrador en nombre del arzobispo, que era el administrador perpetuo de dicho organismo. Las labores de cobro y pago se centralizaban en las denominadas en general receptorías al frente de las cuales estaba un receptor, que debía rendir cuentas anualmente por el procedimiento de cargo y descargo.

Gráfico 3. Organigrama de la catedral de Toledo.

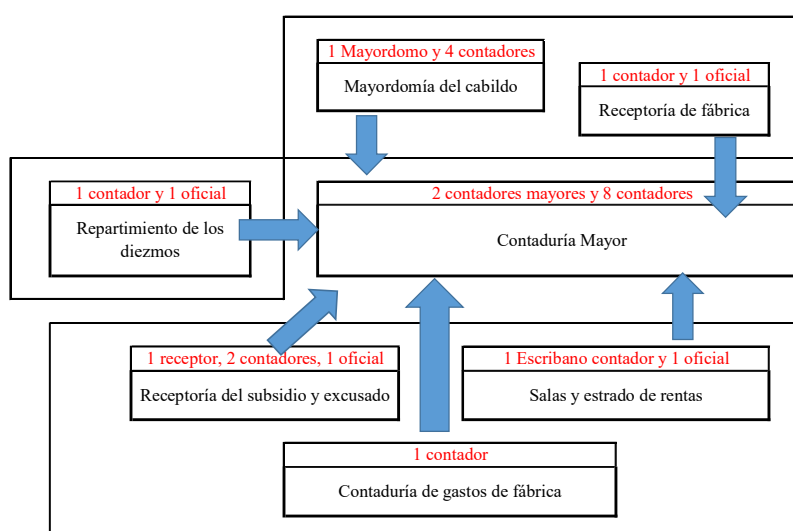


Fuente: elaboración propia.

b) Organigrama de la catedral de Sevilla.

Según Hernández Borreguero (2010 a, 30), al estudiar las tareas administrativas del cabildo hispalense hay que tener en cuenta que éste mantuvo una estructura desde su fundación hasta mediados del siglo XVI, siguiendo el modelo de Toledo, dividido en tres mayordomías: la del comunal, la de pitancería y la de fábrica. Después el cabildo se estructuró administrativamente en siete contadurías (Hernández Borreguero 2010a, 32-33): a) la de la mayordomía del Cabildo; b) la de la receptoría de la Fábrica; c) la de la repartimientos de los diezmos; d) la sala y estrado de rentas; e) la de gastos de Fábrica; f) la receptoría y caja del subsidio y excusado; y g) la contaduría mayor. En dicho organigrama, representado a continuación, las flechas indican el flujo de la información contable:

Gráfico 4. Organigrama de la catedral de Sevilla



Fuente: (Hernández Borreguero 2002, 45).

El organigrama que dibuja Hernández Borreguero se adivina claramente diferente al de siglos anteriores y al resto de los organigramas de las catedrales estudiadas, como veremos más adelante. Como característica particular se advierte la existencia de una contaduría mayor que gestiona una serie de ingresos y gastos genéricos del cabildo y que inspecciona las cuentas del resto de contadurías. Esta estructura se advierte como una concepción administrativa novedosa respecto a otras catedrales, que el propio autor (Hernández Borreguero 2010a, 151) califica como “moderna”.

Si como en la Catedral de Toledo consideramos la documentación por cargo y descargo vinculada a cada una de las contadurías podemos establecer la siguiente relación:

Tabla 4. Relación entre centros y libros por cargo y descargo en la catedral de Sevilla.

| Contadurías | Cargo y descargo |
|---|--|
| Fábrica: Receptoría y contaduría de gastos | Libros de receptoría de Fábrica (1550-1650) |
| | Libros de mayordomía de Fábrica (1551-1650) |
| | Cargo de Fábrica: receptoría de fábrica (1558-1634) |
| | Libros de la cera de la Fábrica (1629-1652) |
| | Libros de salarios de Fábrica (1625-1649) |
| Mayordomía del Cabildo | Libros de mayordomía del Cabildo. Casillas (1551-1650) |
| | Libros de gastos de contaduría (1604-1692) |
| Contaduría de repartimientos de los diezmos | - |
| Subsidio y excusado | Finiquitos del subsidio (1568-1653) |
| | Finiquitos del excusado (1582-1647) |
| Contaduría de la sala y estrado de rentas ¹² | |
| Contaduría mayor | Libro de gastos de diputación de negocios (1612-1655) |
| | Libro de la caja de depósitos (1630-1656) |
| | Libro de caja de los depósitos (1599-1633) |

Fuente: Hernández Borreguero 2010a, 204-207.

De lo anterior se deduce que, aun existiendo siete contadurías, en cinco de ellas se practicaba el procedimiento de cargo y descargo para tomar cuentas.

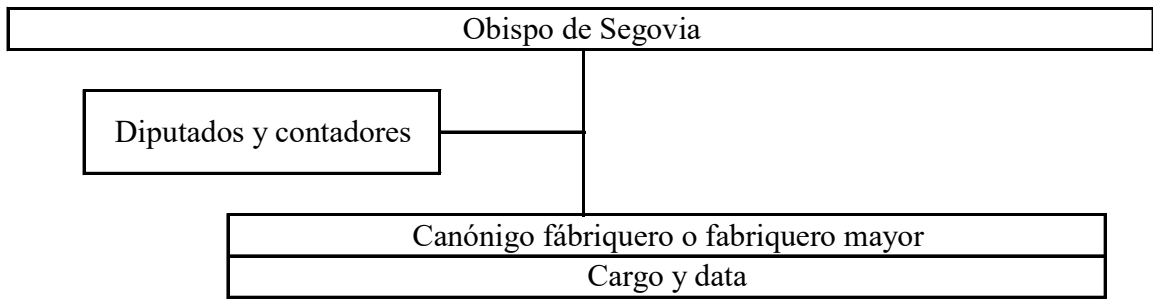
c) Organigrama de la catedral de Segovia

No se dispone de un organigrama de la Catedral de Segovia, ni trabajos en el período estudiado que permitan su reconstrucción. No obstante, es muy probable que esta catedral conservara la estructura del siglo XV dividida en mayordomías: mayordomía del común, de horas, de pitanzas y de limosna (Santamaría Lancho 1982).

Por lo que respecta a la Obra y Fábrica, para el período estudiado sabemos que al frente de este organismo estaba un canónigo fabriquero, fabriquero mayor o mayordomo de fábrica. Éste rendía cuentas por cargo y descargo al obispo (Cillanueva de Santos 2009a, 208), ante un notario apostólico en presencia de los diputados, contadores (Cillanueva de Santos 2008a, 5). Estos datos nos han permitido confeccionar un organigrama provisional de este organismo:

¹² La información se remitía a otras contadurías, que eran las que empleaban el sistema de cargo y data de la renta prevista.

Gráfico 5. Organigrama de la Fábrica de la catedral de Segovia.



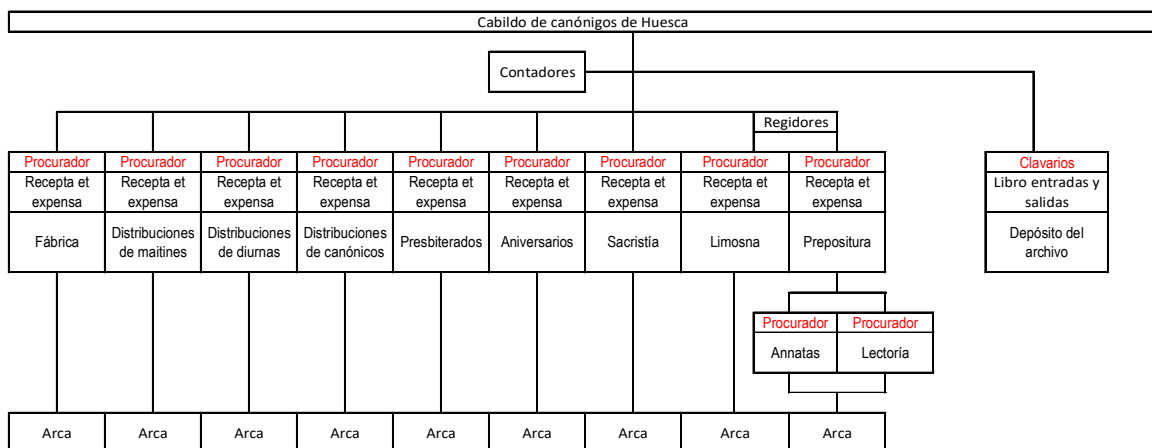
Fuente: Elaboración propia a partir de (Cillanueva de Santos 2009a, 208 y ss).

d) Organigrama de la catedral de Huesca.

El organigrama de la catedral de Huesca que traza Latorre (1982) define una serie de administraciones al frente de las que se encuentra un procurador o administrador que rendía cuentas ante el Cabildo. Las tareas de cobro y pago quedaban registradas en las recetas y expensas de los distintos centros.

Ahora bien, para completar el organigrama de Latorre, y siguiendo las indicaciones que el mismo hace en el texto de su libro, se han incorporado las administraciones de anatas y lectoría, cuyas cuentas están incorporadas en los libros de la prepositura. También se han recogido las distintas arcas en las que cada una de las administraciones depositaba el efectivo, aunque se advierte que, además, existía una caja en el archivo para el depósito de los alcances.

Gráfico 6. Organigrama de la catedral de Huesca.



Fuente: Elaboración propia a partir de (Latorre Ciria 1982).

e) Organigrama catedral de Valencia

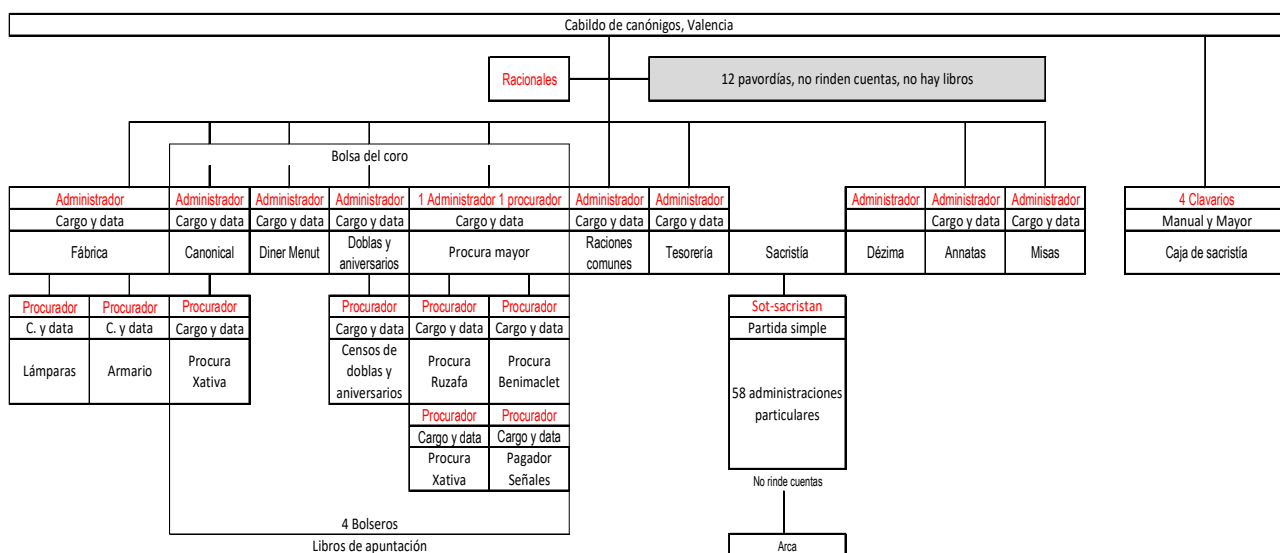
Como en la catedral de Huesca, en la de Valencia, los centros de responsabilidad se denominan administraciones y tienen al frente a un administrador que, en algunos casos,

delega las funciones de cobro y pago en unos procuradores encargados de gestionar sub-áreas de las administraciones. Los procuradores, aunque dependen del administrador, rinden cuentas frente al cabildo, no frente al administrador. En cada administración y procura se elaboraba anualmente un libro de cuentas empleando el sistema de cargo y data.

Conviene indicar que hay dos zonas del organigrama que gestionaban rentas del cabildo pero no se rendían cuentas, como es el caso de las doce pavordías que tenían un régimen de delegación propio, y los fondos pertenecientes a las administraciones particulares de los anuales que gestionaba el *sot-sacristá*.

En la catedral de Valencia había una única caja de la sacristía en al que se depositaban los alcances de las administraciones, empleándose al efecto un manual y un mayor.

Gráfico 7. Organigrama de la catedral de Valencia.



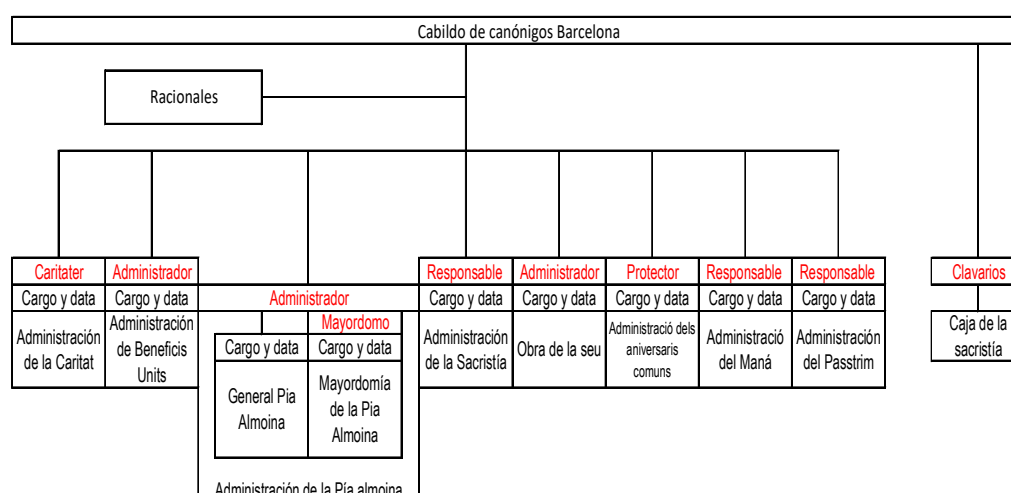
Fuente: Llibrer Escrig (2014).

f) Organigrama de la catedral de Barcelona.

En esta catedral tampoco se dispone de organigrama, por lo que ha sido reconstruido a partir de los trabajos del investigador Fatjó. Al igual que en Huesca y Valencia, los centros de responsabilidad se denominan administraciones, al frente de las cuales hay un administrador que rinde cuentas empleando el sistema de cargo y data.

La administración de la Pía Almoína se desdobló en dos centros de responsabilidad, al frente del General había un administrador y al frente de la mayordomía había un mayordomo, ambos rendían cuentas al cabildo. Los alcances de las administraciones se depositaban en la caja de la sacristía, aunque no se conoce el sistema porque no se han conservado los libros.

Gráfico 8. Organigrama de la catedral de Barcelona.



Fuente: Elaboración propia a partir de (Fatjó 2000).

4. RELACIÓN DE LA ESTRUCTURA Y LOS LIBROS DE CUENTAS

Se han relacionado los centros de responsabilidad de cada catedral con los libros de cuentas principales para poder establecer el rol de la información contable en la institución. El principal objetivo de la información contable es ser útil para los usuarios,¹³ la utilidad está íntimamente unida a la necesidad que los usuarios tienen de ésta, lo que está en relación con las características del entorno en el que se desenvuelve la información y con el contexto y la mentalidad que poseen los usuarios.

En este trabajo, los registros contables analizados pertenecen a los distintos sistemas internos del cabildo, todos fueron elaborados por y para personas que pertenecieron a los siglos XVI y XVII con una mentalidad y un contexto que difiere del actual, por lo que ha sido necesario concretar la organización y la actividad recogida en las cuentas, en orden a poner de manifiesto que esta información se generó en contexto concreto y con una mentalidad religiosa.

En cuanto a la tipología de los libros existentes en cada centro se advierte que en todos los casos existían libros de rendición de cuentas, cargo y descargo, libros auxiliares (con información desagregada relativa al cargo y descargo de la carta cuenta) y libros de apuntación.

Lo más llamativo es precisamente el uso en todos los centros de una contabilidad por cargo y descargo,¹⁴ donde se determinaba por diferencia entre ambos conceptos el alcance, que

¹³ Esta orientación a la satisfacción de las necesidades de los usuarios se inserta de lleno en el llamado paradigma de la utilidad, es decir, en la visión que adopta para la contabilidad el propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas (...) las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera son el hilo conductor y la columna vertebral del Marco Conceptual ya que actúan como términos iniciales de la deducción, con o que constituyen el soporte para el desarrollo y definición de los restantes conceptos. (Tua 2004, 3).

¹⁴ Excepto en Sevilla que la contaduría de los diezmos y la sala de estrado de rentas gestionaban información para la contaduría Mayor.

era el saldo de caja generado en cada una de los centros de responsabilidad (positivo o negativo), cuando este importe se hacía efectivo se depositaba en la caja de la tesorería general, que en la mayoría de los casos estaba situado en el sagrario o en la sacristía de la Catedral.

Los libros de cuentas por cargo y descargo canalizaban un flujo de información de las operaciones realizadas desde cada centro a la dirección de organismo, siempre al finalizar el ejercicio económico, por lo que el control que la dirección ejercía con la contabilidad era de carácter *expost*.

En la tabla 5 se relacionan los centros de responsabilidad de las distintas catedrales y las cuentas elaboradas en las mismas por los contadores o diputados empleando el procedimiento de cargo y descargo.¹⁵ Hemos elegido este tipo de documento, puesto que en todos los casos estudiados plasmaba la relación entre el sujeto responsable del centro y el principal. Además, dicho registro transcendía su significado contable, al tener unos efectos jurídicos que daban su significación al centro como de “responsabilidad”.

Tabla 5. Relación entre centros de responsabilidad y sistema contable.

| Catedral | Centros de responsabilidad | Libro de cargo y descargo | Recepta et expensa |
|-----------|----------------------------|---------------------------|--------------------|
| Toledo | 13 | 13 | |
| Sevilla | 5 | 12 | |
| Segovia | 1 ¹⁶ | no disponible | |
| Huesca | 11 | | 11 |
| Valencia | 16 | 16 | |
| Barcelona | 9 | 9 | |

Fuente: Elaboración propia.

El siguiente paso en esta investigación fue establecer una relación entre el tamaño de las catedrales y el número de centros de responsabilidad, de modo que se advierta si existe o no relación entre ambas magnitudes al efecto de poder refutar o confirmar la hipótesis establecida en este trabajo. La siguiente relaciona ambas variables, para poder apreciar su relación.

Tabla 4. Relación tamaño y centros de responsabilidad.

| Catedral | Tamaño | Centros de responsabilidad |
|-----------------|--------|----------------------------|
| Toledo | 1,00 | 13 |
| Sevilla | 0,77 | 5 |
| Segovia | 0,67 | 0 |
| Huesca | 0,44 | 11 |
| Valencia | 0,69 | 16 |

¹⁵ En la catedral de Huesca el sistema recepta et expensa es equivalente al cargo y descargo para rendir cuentas

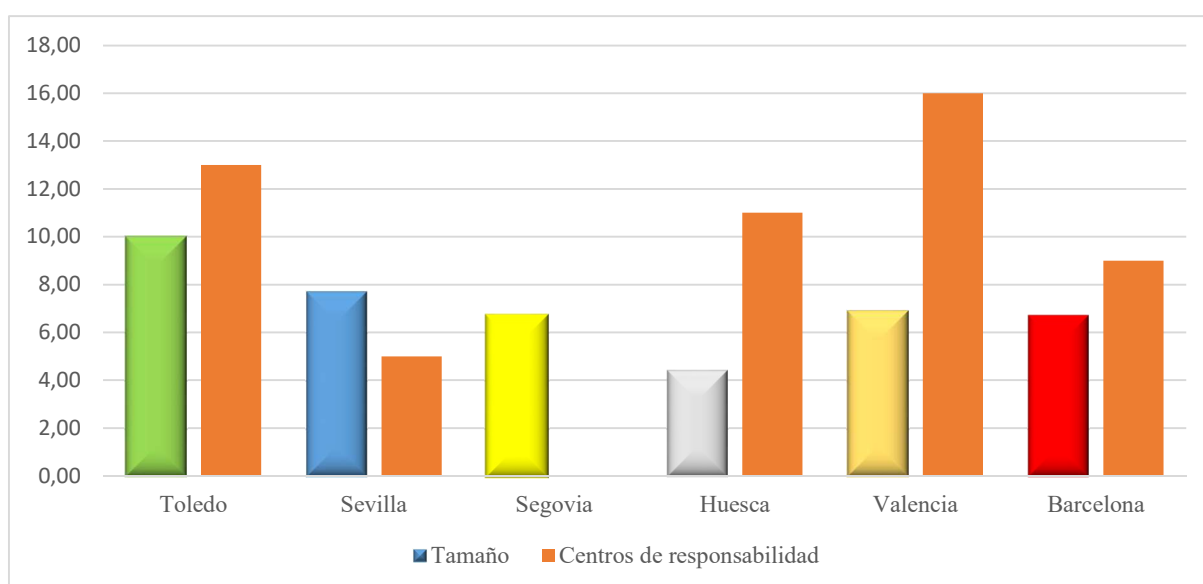
¹⁶ Los trabajos publicados sobre la catedral de Segovia son resultado de las investigaciones de Cillanueva, por él se sabe que en la Obra y Fábrica existía un sistema Fábrica al que quedaba vinculado un libro de cargo y descargo, pero no se hace referencia alguna a otros sistemas de organización internos, razón por la cual en la tabla se indica que la información no está disponible.

| | | |
|------------------|------|---|
| Barcelona | 0,67 | 9 |
|------------------|------|---|

Fuente: Elaboración propia.

A la luz de los datos analizados hasta el momento, se puede afirmar que un mayor número de centros de responsabilidad implica una mayor descentralización, porque el cabildo entrega la gestión durante un periodo concreto a la persona responsable del centro, de la que solo recibe información económica al finalizar el ejercicio mediante la rendición de cuentas que se materializa en los libros de cargo y descargo. Los valores de la tabla se pueden representar en el siguiente gráfico, donde mejor se aprecia la relación entre ambas variables.

Gráfico 9. Relación entre el tamaño de los cabildos y el número de centros de responsabilidad.



Fuente: Elaboración propia.

5. DISCUSIÓN

Al poner en relación la estructura organizacional y el tamaño de la entidad se advierte que no existe una relación directa y clara entre ambas variables. Es decir, un mayor tamaño no supone una mayor estructuración. Esta situación se aprecia claramente en las catedrales de Valencia y Huesca, donde existe una falta de relación clara entre la variable del tamaño y la estructura. Así, pese a tener un tamaño menor, la catedral de Valencia está más estructurada que otras catedrales más grandes como Toledo, o en el caso de Sevilla que con un mayor tamaño el número de centros de responsabilidad es menor, lo que permite refutar la hipótesis de que los cabildos de menor tamaño es más probable que desarrollen estructuras más simples. De este modo se confirma el hecho, tal y como señala Cornejo (2004, 11), de que el tamaño no es un factor determinante en la complejidad organizativa.

Si se quiere abundar en la relación existente entre la estructuración de la entidad y los libros de cuentas por cargo y data, quizá se podría encontrar la explicación en el contenido de estos libros de cuentas. Para empezar, se debe advertir que cada uno de los centros solía

quedar bajo la responsabilidad de un individuo concreto que rendía cuentas a través de este procedimiento de cargo y descargo ante el cabildo u obispo. Dichos centros estaban destinados al cumplimiento de una misión o función concreta (cultural, construcción, etc.).

Para alcanzar esta misión se destinaban también unos recursos determinados. Todos estos conceptos tenían su correspondencia en estos libros que mencionamos: la responsabilidad del individuo (alcance), la función o misión reflejada en el gasto (descargo) y los recursos (cargo). Así, *a priori* podríamos señalar que existen tantos centros como responsables, funciones y acervos de rentas existen en cada entidad.

En virtud a lo anterior, podría adivinarse en principio una relación directa entre la estructuración de las catedrales y las múltiples funciones que desarrollan. La relación queda expresada en un documento jurídico-contable por cargo y descargo. Este documento recoge, por un lado, el origen y aplicación de fondos y la responsabilidad individual del sujeto que está al frente de cada centro. En otras palabras, la responsabilidad de cada centro está sujeta al cumplimiento de una función que se manifiesta en la relación origen y aplicación de fondos también concretos, es decir, en la afectación presupuestaria.

La afectación presupuestaria de gastos a ingresos en la iglesia es un principio, vinculado a la destinación de los bienes, donde los gastos se financian con ingresos específicos a ellos afectados que deberán especificarse y permitir su seguimiento, contrario al principio de no afectación que rige actualmente en la Administración Pública.

Así, *a priori*, se podría deducir que los cabildos con mayor grado de afectación serían los más estructurados y los de menor grado de afectación los menos estructurados. En base a lo anterior, la siguiente hipótesis de trabajo que podríamos formular sería: los cabildos con mayor porcentaje de gastos afectados a ingresos están más estructurados que los que tienen menos gastos afectados.

6. CONCLUSIONES

Las conclusiones del trabajo son las siguientes: el tamaño de las catedrales es una variable que no se ha estudiado y que puede ser un constructo que dependa de varios factores en función del contexto histórico del momento.

Cada catedral presenta un organigrama diferente, con rasgos comunes tales como el cabildo, la fábrica, la mesa capitular, los contadores-rationales, las arcas y los libros por cargo y data para estimar cobros y pagos de cada área. Si bien, en cada catedral éstos se presentan de forma diferente.

Los términos que se emplean en las catedrales de la Corona de Castilla son diferentes a los que se emplean en las de la Corona de Aragón porque proceden de tradiciones diferentes.

En la relación del tamaño y la estructura, se puede concluir que en los cabildos catedralicios el tamaño no es una variable que influya en el nivel de estructuración organizacional porque un mayor tamaño no se traduce necesariamente en estructuras organizativas complejas. Ni al contrario, catedrales relativamente pequeñas están menos estructuradas.

En las catedrales se puede apreciar una relación directa entre el número de sistemas y el número de cuentas por cargo y descargo existente en cada una de ellas. Esta situación implica que la responsabilidad de cada centro está sujeta al cumplimiento de una función

concreta que se manifiesta en la relación origen y aplicación de fondos también concretos, es decir, en la afectación presupuestaria.

Lo anterior introduce la afectación como variable para estudiar la estructura organizacional de los cabildos catedralicios. Esta situación introduciría una nueva hipótesis de trabajo: los cabildos con mayor porcentaje de gastos afectados a ingresos están más estructurados que los que tienen menos gastos afectados.

También se puede concluir que el cargo y descargo en las entidades religiosas permitía determinar el grado de cumplimiento de la misión (destinación) en cada uno de los subsistemas o centros de responsabilidad, es decir, la aplicación de los ingresos a los gastos relacionados con cada una de las actividades o funciones culturales desarrolladas por los cabildos. Así, al existir una relación directa entre afectación presupuestaria y centros, el cargo y descargo suponía una garantía en el cumplimiento de la actividad cultural concreta y de la eficiencia de la entidad en general.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arruñada, Benito. 1990. *Economía de la empresa: un enfoque Contractual*. 1ª. Barcelona: Ariel.
- Barrio Gozalo, Maximiliano. 2010. *El clero en la España Moderna*. Córdoba: CajaSur.
- Cánovas Botía, Antonio. 1994. *Auge y decadencia de una institución eclesial: el Cabildo Catedral de Murcia en el siglo XVIII: Iglesia y sociedad*. Murcia: Universidad de Murcia.
- Cillanueva de Santos, Miguel Ángel. 2008a. “La Contabilidad de los Libros de Fábrica de la Catedral de Segovia durante su edificación: 1524-1685.” *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad* 9: 3–47.
- : 2008b. “Análisis de los libros de Fábrica de la catedral de Segovia: 1524-1699.” Madrid: Universidad Complutense.
- : 2009a. *La construcción de La catedral de Segovia a través de sus cuentas. Estudio patrimonial, financiero y contable de la edificación de la “Dama de las Catedrales.”* Segovia: Caja de Ahorros de Segovia.
- : 2009b. “Cobros y pagos para la edificación de una Catedral: Segovia 1524-1699.” *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad* 10: 157–182.
- : 2009c. “Ofrendas para la edificación de la catedral de Segovia.” *Pecunia: Revista de La Facultad de Ciencias Económicas Y Empresariales* 8: 97–120.
- Cornejo Álvarez, Alfonso. 2004. *Complejidad y Caos: Guía para la Administración del siglo XXI*. Madrid: Juan Carlos Martorell Coll.
- Erlande Brandenburg, Alain. 1993. *La Catedral*. Madrid: Ediciones Akal, S.A.
- Fatjó Gómez, Pedro. 1985. “La Beneficencia eclesiástica en la Barcelona del XVII: la Pía Almoína. 1655-1669.” *Estudis: Revista de Historia Moderna*, n. 12: 71–96.

- :1999. “Organización y gestión de una Hacienda eclesiástica en la Cataluña del Siglo XVI.” *Revista de Historia Económica* año XVIII (1): 89–118.
- : 2000. “La catedral de Barcelona en el siglo XVII: las estructuras y los hombres.” Barcelona: Universitat Autònoma de Barcelona.
- : 2001. “La Contabilidad de una institución eclesiástica desde la perspectiva del historiador económico.” *Empresa, Euro y Nueva Economía*, 1–23. Madrid.
- Hernández Borreguero, José Julián. 2002. “El cabildo catedral de Sevilla: organización y sistema contable (1625-1650).” Universidad de Sevilla.
- : 2005. “La elección del método contable: el caso del cabildo catedral de Sevilla (siglo XVII).” *V Encuentro de Trabajo Sobre Historia de La Contabilidad*, 1–10. Toledo.
- : 2007. “Impuestos sobre la renta de los eclesiásticos: el subsidio y excusado (Diócesis de Sevilla, Medios Del Siglo XVII).” *De Computis: Revista Española de Historia de La Contabilidad* 7: 80–99.
- : 2010a. *La Catedral de Sevilla. Economía y esplendor (siglos XVI Y XVII)*. Sevilla: Ayuntamiento de Sevilla.
- : 2010b. “La contaduría mayor del cabildo catedral de Sevilla en la Era Moderna: gestión y censura.” *XIV Encuentro ASEPUC*, 1–27. A Coruña: ASEPUC.
- : 2011a. “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.
- : 2011b. “La elección del método contable: el caso del cabildo catedral de Sevilla (siglo XVII).” *Pecunia: Revista de La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales* 13: 221–234.
- Hernández Borreguero, José Julián y Alberto Donoso Anes. 2012. “El método de la caja entera de Juan Bautista de Herrera (1628): ¿Una visión peculiar de la partida doble?” *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales* 14: 41–52.
- Hickson, David John, Charles J. Mc Millan, Koya Azumi, y Dezso Horvarth. 1981. “Grounds for comparative organizations theory: Quicksand or Hard Core?” *Organizations Alike and Unlike. International and Interinstitutional Studies in the Sociology of Organizations*, by Cornelis J. Lammers and David John Hickson, 25–41. Londres: Routledge and Kegan Paul.
- Iborra Juan, María, Àngels Dasí Coscollar, Consuelo Dolz Dolz, y Carmen Ferrer Ortega. 2014. *Fundamentos de Dirección de Empresas. Conceptos y habilidades directivas*. 2nd ed. Madrid: Paraninfo.
- Kimberley, Jonh R. 1976. “Organizations size and the structuralist perspective: A critique and proposal.” *Administrative Science Quarterly* 21: 571–597.
- Latorre Ciria, José Manuel. 1982. *Economía y religión. Catedral de Huesca, rentas y distribución social (siglos XVI-XVII)*. Zaragoza: Institución Fernando el Católico. Instituto de Estudios Altoaragoneses.
- Llibrer Escrig, Inmaculada. 2013. “Estudio de los libros de dates y rebudes de la catedral de Valencia (1546-1555).” *De Computis: Revista Española de Historia de La Contabilidad* 18: 111–131.

- : 2014. “La catedral de Valencia: organización académica y contabilidad.” Valencia: Universidad Católica de Valencia.
- : 2016a. “La contabilidad para la caridad, la Almoína de la catedral de Valencia.” *Anales de La Real Academia de Cultura Valenciana* 91: 9–49.
- : 2016b. “Los libros manual y mayor de la caja de la sacristía de la catedral de Valencia: Una adaptación de la partida doble (1546-1555).” *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad* 24: 102–124.
- Martínez Méndez, Manuel, Salvador Martínez Méndez y Fernando Peris Bonet. 2000. “Las aportaciones del Grupo de Aston al diseño de las organizaciones. Valoración y revisión crítica.” *XVI Reunión Asepelt España*, 1–19. Oviedo: Universidad de Oviedo.
- Pugh, Derek Salma. 1981. “The Aston Programme Perspective.” *Perspective on Organization Design and Behavior*, 135–166. New York: John Wiley and Sons.
- Pugh, Derek Salma, David John Hickson, R.C. Hinings, and C. Turner. 1969. “The context of organization structures.” *Administrative Science Quarterly* 14: 91–114.
- Quintana Andrés, Pedro C. 1996. “Propiedad urbana y economía. La financiación de la Fábrica catedral de Canarias entre 1624 y 1748.” *Vegueta* 2: 143–157.
- Rodríguez Estévez, Juan Clemente. 2006. “Los constructores de la Catedral.” *La Catedral Gótica de Sevilla. Fundación y fábrica de la “obra nueva”*. 147–208. Sevilla: Universidad de Sevilla.
- Rodríguez Pérez, Alicia, Belén Morala Gómez, Cristina Gutiérrez López y Yolanda Fernández Santos. 2010. “La contabilidad en los libros de la catedral de León durante la Restauración del siglo XIX: cobros y pagos de la última etapa (1880-1901).” *VII Encuentro de Trabajo Sobre Historia de La Contabilidad*, 1–22. León.
- Royo García, Juan Ramón. 1993. “La administración de las primicias en la archidiócesis de Zaragoza a finales de la Edad Media.” *Aragón en la Edad Media* 10–11: 769–780.
- Santamaría Lancho, Miguel. 1982. “La organización de la gestión económica del Cabildo catedralicio de Segovia. Siglos XIII-XIV.” *Estudios en Memoria del Profesor D. Salvador de Monxó*, II: 505–540. Universidad Complutense de Madrid.
- Sastre Moll, Jaime. 1993. “Canteros, picapedreros y escultores en la Seo de Mallorca y el proceso constructivo (siglo XIV).” *BSAL* 49: 75–100.
- : 2010. “El finançament de les obres de la Seu de Mallorca.” *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, n. 12: 84–134.
- Sastre Moll, Jaime, y María Llompart Bibiloni. 2010. “Breve descripción de la práctica contable de los reinos de Mallorca, de Aragón-Cataluña-Valencia, y de Navarra durante el siglo XIV.” *VII Encuentro de Trabajo Sobre Historia de La Contabilidad*, 1–18. León: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Sunder, Shyam. 1997. *Teoría de la contabilidad y control*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Tua Pereda, Jorge. 2004. “El marco conceptual, soporte de las Normas Internacionales.” *Revista AECA* 66: 2–7.

- Villaluenga de Gracia, Susana. 2001. “La administración del patrimonio capitular de la catedral de Toledo en el siglo XVI.” *XI Congreso AECA*, 1–24. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- : 2004. “La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad.” Toledo: Castilla-La Mancha.
 - : 2005a. “La aparición de la partida doble en la Iglesia: el diario y los mayores de la Catedral de Toledo, 1533-1539.” *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, n. 3: 147–216.
 - : 2005b. “La primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo. El manual y mayor del racionero Gutierre Hurtado. (1535-1536).” *Revista de Contabilidad* 8 (15): 95–134.
 - : 2009. “La remuneración y el control del servicio cultural en la Iglesia de Toledo (S. XVI).” *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, n. 8: 325–370.
 - : 2010a. “La retribución a la residencia anual de los canónigos en la Iglesia de Toledo (S. XVI).” *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, n. 10: 299–346.
 - : 2010b. “Antecedentes y reforma en la administración de depósitos del cabildo catedral de Toledo (1591-1613).” *De Computis: Revista Española de Historia de La Contabilidad*, n. 12: 135–166.
 - : 2010c. “El arca de depósitos del cabildo catedral de Toledo. El manual y mayor de 1591 a 1621.” *XIV Encuentro ASEPUC, A Coruña*, junio, 1–28.
 - : 2010d. “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*, noviembre, 1–33.
 - : 2012a. “El control del patrimonio eclesiástico: inspecciones y censura de cuentas en la Iglesia de Toledo.” *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, n. 14: 1–40.
 - : 2012b. “El papel de la contabilidad en procesos derivados de irregularidades en la gestión de rentas y reclamación de alcances. La contabilidad del refitor de la catedral de Toledo Gonzalo Patiño (1582-1583).” *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, n. 17: 44–74.
 - : 2012c. “Los libros de cuentas del refitor de la catedral de Toledo. El manual y mayor de Gonzalo Patiño. (1582-1583).” *XV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC*, 1–26. Cádiz.
 - : 2013. “La partida doble y el cargo y data como instrumentos de un sistema de información contable y responsabilidad jurídica integral, según se manifiesta en fuentes documentales de la catedral de Toledo (1533-1613).” *Revista de Contabilidad* 16 (2): 126–135.
- Villaluenga de Gracia, Susana e Inmaculada Llibrer Escrig. 2016. “El cargo y descargo un dispositivo de alineación de intereses entre agentes y principal de los Cabildos Catedralicios hispanos en la Edad Moderna.” *XVII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC*, 1–23. Bilbao.

- Villaluenga de Gracia, Susana, Inmaculada Llibrer Escrig, y Aránzazu Juan Blanco. 2016. "De la Teoría de la Agencia a las relaciones de intereses recíprocos, los intereses de principales y agentes en los cabildos catedrales en la Edad Moderna." *11th International Research Seminar on Accounting History*, 1–27. Sevilla.
- Villaluenga de Gracia, Susana, y Francisco Javier Quesada Sánchez. 2005. "Rentas, gastos y administración de la Obra y Fábrica de la catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI." *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, n. 1: 201–227.