

**LA AFECTACIÓN PRESUPUESTARIA Y SUS IMPLICACIONES
EN LA ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA Y EN EL SISTEMA
CONTABLE DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS Y LA
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DESDE UNA PERSPECTIVA
HISTÓRICA¹**

**REVENUES ASSIGNED TO THE FINANCING OF
EXPENDITURES IN THE BUDGET AND ITS IMPLICATIONS
FOR THE ADMINISTRATIVE ORGANIZATION AND
ACCOUNTING SYSTEM IN THE RELIGIOUS INSTITUTIONS
AND PUBLIC ADMINISTRATION UNDER AN HISTORICAL
PERSPECTIVE**

Susana Villaluenga

RESUMEN

Si comparamos el sistema económico, administrativo y financiero de la Iglesia y de la Hacienda Pública castellana en la Edad Moderna observamos grandes similitudes. Nada de extrañar si consideramos que la Iglesia fiscalizaba a los fieles y la Monarquía a los ciudadanos. La red recaudatoria clerical llegaba hasta las parroquias como la Real a todos los rincones del Estado y confluía en centros de recaudación y de responsabilidad, cuya actividad controlaban los contadores eclesiásticos y los públicos, respectivamente.

La contabilidad eclesiástica era administrativa y presupuestaria como la del Estado. En este contexto regía el principio de afectación, donde los gastos se financian con ingresos específicos a ellos afectados que deberán especificarse y permitir su seguimiento. Un principio contrario al principio de no afectación que rige actualmente en la Administración Pública.

En este trabajo demostraremos cómo la afectación de los gastos a los ingresos eclesiásticos es un principio relacionado con la destinación de los bienes presente en la doctrina de la Iglesia. Asimismo, probaremos que la aplicación de este principio tuvo implicaciones en la organización administrativa, en el sistema contable y en los dispositivos de control.

ABSTRACT

If we compare the economic, administrative and financial system of the Church and the Spanish Treasury in the Modern Era, we find some similarities, which is not surprising considering that the Church imposed

¹ a. Enviado/Submitted: 20-02-16
b. Aceptado/Accepted: 20-06-16

taxes on the faithful as the Monarchy on the citizens. The system of raising money in the Church extended to all parishes as the Royal system to the remotest corners of every state, converging in the collection and responsibility centers, whose activity controlled the ecclesiastical and public accountants, respectively. Accounting for churches was budgetary and administrative as the Spanish Monarchy. In this context governing the principle of “afectación”, specific revenues corresponding to each expense item, them must be specified and allow tracking. This principle is contrary to the principle of “no afectación” that currently governs the public budgeting.

In this paper, we show how the allocation of expenses to revenues church is a principle related to the destination of the goods on the Catholic doctrine. In addition, we will show that this principle applied to economic aspects of the Spanish Cathedral Chapter and it necessitated an administrative organization, accounting system and internal control.

PALABRAS CLAVE:

presupuesto; caja; organización; Iglesia; Administración pública; ingresos; gastos.

KEY WORDS:

budget; destination; cash; organization; Church; Public Administration; revenues; expenditures.

1. INTRODUCCIÓN

El estudio de la historia de la contabilidad de las entidades religiosas y públicas en España ha permitido en los últimos tiempos identificar una serie de coincidencias entre ambas en cuestiones de organización administrativa y registros contables. Tal y como sostiene García-Trevijano (1959: 12), aspectos como la historia de la titularidad *demanial* o de los bienes de Derecho público y la afectación presupuestaria experimentaron las consecuencias de los cambios en las concepciones de Corona, propiedad, dominio eminente de los monarcas y al final del Derecho canónico, que influyó en el nacimiento del Estado moderno. También la afectación de gastos a los ingresos viene a formar parte de las coincidencias existentes entre ambas entidades.

La desafectación presupuestaria es un principio material vinculado a lo largo de la historia a la Administración Pública, objeto de estudio de la parte general del Derecho Financiero y Tributario y principio presupuestario de obligado cumplimiento en Contabilidad Pública. En virtud a este principio y con carácter general, los ingresos presupuestarios se destinarán a financiar los gastos presupuestarios, sin que exista relación entre ellos. De lo contrario, es decir, cuando los gastos se financien con ingresos específicos a ellos afectados deberá especificarse y permitir su seguimiento. Por tanto, según nuestro ordenamiento jurídico y contable actual, es excepcional o limitada la admisión de la afectación presupuestaria, o lo que es igual, que determinados ingresos sean destinados a financiar gastos concretos del ente que los recibe.

En cambio, la afectación presupuestaria se viene considerando inadecuada desde la óptica del ente público, ya que no se puede condicionar la decisión política de satisfacer una necesidad pública a la efectiva obtención de unos recursos financieros suficientes y al lugar donde se genera el ingreso, pues lo contrario daría lugar a diferencias injustas (Menéndez, 2008: 153). Así, la no afectación se justifica por una razón política (solidaridad interterritorial) y económico-financiero (libertad para satisfacer necesidades). La aplicación de este principio se ve relajada por los principios

constitucionales de eficiencia y economía, en los casos excepcionales que la ley establezca (Menéndez y Corcuera, 2004: 113). Entendiendo por eficiencia la satisfacción de necesidades públicas; y por economía, la correcta asignación de recursos. Aunque esta es la idea vigente en la actualidad, esto no siempre fue así como intentaremos demostrar en este trabajo.

El tema de la desafectación y afectación sigue siendo de interés tanto en la Contabilidad Pública como en la parte general del Derecho Financiero y Tributario, a través del estudio del principio de no afectación presupuestaria. Sin embargo, no hemos encontrado trabajos referidos a sus antecedentes, evolución, justificación histórica y sus consecuencias en la organización administrativa y contable de entidades públicas y religiosas, las principales usuarias de la contabilidad presupuestaria. Tampoco hemos identificado autores en ninguno de estos ámbitos que hayan planteado las consecuencias de aplicar estos principios en la organización administrativa, en los sistemas contables y en los dispositivos de control.

A pesar de la escasez de bibliografía al respecto, el tema que planteamos puede hacerse extensivo en el futuro a la relación entre la doctrina de la Iglesia, el Derecho natural y la Contabilidad. A este respecto Carmona y Ezzamel (2006) ya advirtieron la escasez de trabajos que relacionen contabilidad y religión o las instituciones religiosas. Autores como Quattrone (2004) pusieron de manifiesto estas relaciones estudiando las prácticas contables y la rendición de cuentas en la Compañía de Jesús (S.XVI-XVII) vinculadas a la doctrina católica de la Contrarreforma.

El trabajo que aquí presentamos surge de la reflexión del estudio desarrollado a lo largo de los veinte últimos años sobre fuentes documentales primarias del archivo Catedral de Toledo, que ya se han puesto de manifiesto en diferentes trabajos, y de la lectura de un gran número de obras elaboradas (fuentes secundarias) basadas a su vez en el análisis de las fuentes primarias de otros tantos archivos religiosos y públicos de España. Así, tomando como base los resultados obtenidos del análisis de las fuentes aludidas, ponemos de manifiesto la relación existente entre los ingresos y gastos presupuestarios centrándonos en las entidades religiosas, donde posiblemente primero tuvo acomodo este concepto presupuestario.

No podemos olvidar que las entidades religiosas fueron pioneras en la presupuestación (Maté, et al., 2008: 161-162), lo que ha hecho que su contabilidad sea calificada como eminentemente presupuestaria y administrativa (Martín Lamouroux, 1996: 323). Sin embargo, el logro del objetivo planteado no nos impedirá aludir a comportamientos similares en la Hacienda Real española, origen de la Administración pública a la que dicho concepto permanece vinculado en la actualidad.

En concreto explicaremos cómo la afectación presupuestaria fue el principio que rigió en la contabilidad de las entidades religiosas y cómo se mantuvo en el tiempo, a diferencia de lo que ocurrió en la Administración pública. Asimismo, demostraremos cómo esta afectación tuvo unas implicaciones en la organización administrativa y contable de estas entidades, que se manifestó en la duplicidad de centros de gestión o cajas donde se manejaban los recursos agrupados en acervos de rentas. La consecuencia fue la implementación de un control interno encaminado a establecer el grado de cumplimiento de los objetivos en los centros gestores. Esta práctica, a su vez, potenció el

uso de un procedimiento jurídico-contable de rendición de cuentas (cargo y descargo) que vinculaba la responsabilidad de la gestión al gestor de cada centro.

2. LA DESTINACIÓN O AFECTACIÓN DE RENTAS EN LA IGLESIA

Hacia el siglo IV el patrimonio eclesiástico quedó constituido fundamentalmente por donaciones privadas, que pasaron a la administración del obispo, encargado de distribuir las rentas en función de las necesidades. Sin embargo, para evitar cualquier irregularidad en el reparto y frenar el poder absoluto de los obispos en el Concilio de Antioquía (341, cc. 24 y 25) se demandó mayor control (Díaz Martínez, 1988: 54).

Desde el Edicto de Milán (313) se multiplicaron las comunidades religiosas constituyéndose en torno a las Iglesias patrimonios diferenciados y separados del patrimonio episcopal vinculados a monasterios y parroquias rurales (Martínez Díez, 2015: 218-219). Por tanto, entendemos que existía un acervo común de rentas episcopales, con independencia de las parroquias, monasterios y conventos que mantenían su independencia económica y unas rentas con las que hacían frente a sus propios gastos².

Para evitar irregularidades y controlar la actividad del obispo en la distribución de las rentas, en tiempos del papa Gelasio (epístola 494) se mandó una división de las mismas en cuatro partes (cuatripartita): una destinada al obispo, otra al clero, a la construcción y reparación de los edificios de culto (fábrica) y una última para los pobres (Moreno, 1987: 57). En España, como en las Galias, se haría de forma diferente en tres partes (tripartita): la del obispo, el clero y la reparación de los edificios, quedando los dos primeros obligados moralmente con los pobres (Moreno, 1987: 59; Riesco, 1968: 418-432).

La división de las rentas supuso una segregación patrimonial, pero no una destrucción del concepto de unidad administrativa (De Reina, 1962: 508). Así, nos encontramos ante un sujeto de propiedad, la Iglesia, y una duplicidad de sujetos titulares de administración y dispensación (Hervada, 1962: 461) (catedrales, monasterios, conventos, etc.) El patrimonio quedó adscrito a una persona moral con una unidad de destino (López Alarcón, 1966: 131). Cada uno de estos sujetos tenía la responsabilidad de atender los fines específicos que garantiza el Romano Pontífice, en torno a una unidad y al logro general que persigue la Iglesia en su conjunto (Lombardía, 1962: 424).

No obstante, a pesar de la división de las rentas, el administrador perpetuo de los bienes de la Iglesia era el obispo en cada diócesis, pues según la doctrina de los concilios la propiedad de los bienes y derechos adscritos al patrimonio correspondía a Dios y a los pobres³. Esta norma perduró, despersonalizándose físicamente los bienes para personalizarlos espiritualmente (López Alarcón, 1966: 124) con el fin de garantizar el

² En el canon 24 del Concilio de Calcedonia se define el carácter perpetuo de la asignación de los bienes monacales (Díaz Martínez, 1988: 54).

³ La actitud negligente de los obispos, presbíteros y diáconos en el reparto de las rentas es reprendida en algún concilio, acusándoles de fraude a los pobres (Riesco, 1968).

destino de sus rentas. En caso de usurpación, en términos jurídicos, se decía que debía restituirse a la Iglesia (Hervada, 1962: 434).

En los primeros años de la Reconquista en España los obispos fueron compartiendo la propiedad de los bienes que recibían en donación con los cabildos catedrales hasta la separación de ambos en el siglo XII, siguiendo la tendencia generalizada de los cabildos hispanos en el momento de mayor desarrollo y esplendor (Lop Otín, 1996: 789). En general la división dio lugar a la creación de dos patrimonios o mesas: la mesa arzobispal y la mesa capitular. A esto había que añadir otros sujetos de propiedad: monasterios, conventos, parroquias, abadías, etc., que mantenían su independencia económica, como hemos señalado más arriba.

Con respecto a la propiedad, Hervada (1962: 457-462) insiste en que el otorgamiento de esta a una persona moral es diferente a la destinación⁴ (afectación) de unos bienes a unos fines o a las actividades que desarrolle esa entidad y más bien responde a la organización del patrimonio eclesiástico. Mientras que la propiedad tiene que ver con la organización administrativa y no es esencial en la Iglesia, la destinación de los bienes a diversos fines surge de la misma naturaleza de la Iglesia (Derecho natural).

De esta manera desde su fundación cada entidad religiosa contó con un conjunto de bienes dotales, cuyas rentas le permitieron desarrollar su objeto. Esta dotación inicial aumentó con el tiempo permitiendo mejorar o perfeccionar el servicio y atender los gastos ordinarios⁵. Los gastos extraordinarios iban surgiendo vinculados a los ingresos y no al revés, es decir, por regla general no se buscaban los recursos para financiar necesidades, sino que el gasto nacía afectado al ingreso. Así, cuando las rentas no eran suficientes para atender el fin previsto, la costumbre era la reducción. Esto ya ocurría en Roma donde los gastos originados por los trabajos públicos no debían superar los ingresos ordinarios afectados a los mismos (Malavé, 2007: 235).

El sistema de afectación de ingresos a los gastos ordinarios existía también en la Hacienda Real en la Edad Moderna. Las rentas ordinarias se reservaban a atender las necesidades del reino. Tal y como sostienen Dedieu y Ruíz (1994: 80), esta situación implicaba la administración autónoma de un conjunto de rentas basadas en la organización territorial y no sobre una figura impositiva, poniendo a disposición de la Monarquía solo una parte de los ingresos.

Durante el reinado de Carlos I, el máximo incremento del gasto acentuó la transgresión de esta vieja práctica (afectación de ingresos a determinados gastos), promovándose una reforma (Carande, 1990: 102 y 114) que facilitó la no afectación presupuestaria con la que se pretendía manejar el déficit público. De hecho, este nuevo principio ligado al de universalidad de ingresos, falta de destinación, dio flexibilidad a la administración del patrimonio frente a la afectación que crea islas dentro del sistema financiero, sin que los ingresos se puedan adaptar a los gastos (Araneda Dörr, 1994: 192).

De acuerdo a esta concepción general sobre la afectación presupuestaria, en la Iglesia según los ingresos de una entidad se mantenían sus sacerdotes dotándose las plazas en función de las rentas ordinarias. En las catedrales, por ejemplo, la dotación de las

⁴ Entendiendo por esta la asignación, determinación o aplicación de alguna cosa para cierto fin.

⁵ De hecho, tal y como sostiene Checa González (1990: 91) es en los ingresos corrientes donde el principio de afectación tiene su mayor aplicación.

canonjías se hacía en función de la disponibilidad económica de la entidad, permitiendo que su asignación fuera suficiente para que los canónigos vivieran con la honorabilidad exigida a su condición. Un ejemplo de lo señalado se expresa en los estatutos capitulares y se manifiesta en la práctica económica de los cabildos catedrales hispanos, entre otros, el de Ávila (de Luis, 2004: 354), Palencia (Sánchez Herrero, 1976: 492) o Canarias (Quintana, 2008: 221). En la catedral de Toledo el arzobispo Raimundo estableció un cupo máximo de treinta, que llegaría a ser de cuarenta y tres en virtud a las buenas expectativas económicas. No obstante, este número tan elevado fue imposible de mantener posteriormente debido a la decadencia económica del último tercio del siglo XII, por lo que fue necesaria su reducción a cuarenta (Hernández, 1985: 84).

También fue frecuente que los cabildos contaran con bienes inmuebles, muebles y derechos en diezmos, donativos, etc. agrupados en acervos de rentas destinados a fines concretos. De esta renta surgían luego estas obligaciones: mantenerla, percibirla, guardarla y colocarla debidamente (Montañés, 1964: 193).

Si bien existía una afectación entre las rentas ordinarias y las asignaciones ordinarias del clero, las complementarias se atendieron con ingresos afectados a ellos. Así ocurrió cuando el 12 de mayo de 1137 el Emperador y su mujer doña Berenguela ceden el diezmo de la moneda acuñada en Toledo para financiar la adquisición de ropas corales para los canónigos de la Catedral (Hernández, 1996: 41). La costumbre se perpetuó en el tiempo y sirvió para mejorar la asignación ordinaria de los canónigos.

De la misma forma que los cabildos de las catedrales, las fábricas⁶ debían tener adscrito un acervo de rentas que permitía su construcción y mantenimiento, separado del que correspondía al sustento del clero. A este respecto, los concilios advertían que no se empezara a edificar ninguna iglesia sin que el obispo conociera su dotación. Entre otras, la Catedral de Segovia tenía un patrimonio afecto a la fábrica (Cillanueva, 2009), como la de Zaragoza (Criado, 2000), Sevilla (Hernández Borreguero, 2010: 117-130), Mallorca (Pomar, et al., 1997), Canarias (Quintana, 1995-1996), Toledo (Santolaya, 1979), Huesca (Latorre Ciria, 1992: 120-134), etc.

Igualmente, las fiestas, celebraciones extraordinarias o actuaciones vinculadas a una conmemoración concreta estaban previamente dotadas. Lo mismo ocurría con las capillas, capellanías, aniversarios, etc. Así, por ejemplo, la memoria de fundación y celebración de la fiesta y aniversario de San Eugenio en la catedral de Toledo la dotó el rey Felipe II con 20.000 mrs. anuales de rentas de la mesa capitular y 30.000 mrs. en juros por provisión dada en Madrid el 9 de agosto de 1568 (ACT, Z.1.A.1.11, f. 2r.)

Ahora bien, donde mejor se manifiesta la afectación presupuestaria es en las entidades fundadas dentro de las colegiadas, iglesias, catedrales, etc. (capillas, capellanías, memorias y aniversarios), dotadas con bienes cuyas rentas servían exclusivamente para su sustento. A modo de ejemplo, para el mantenimiento de la capellanía del canónigo Gutierre Díaz, fundada en la capilla de la *Santísima Trinidad* de la Catedral de Toledo, el fundador dejó parte de una dehesa de placer junto a Guadalix, con cuyas rentas se

⁶ La fábrica se refieren al edificio de las iglesias. En el Diccionario de Covarrubias (1611) se dice que “En una significación se tomar por cualquier edificio suntuoso, en cuanto se fabrica, y por cuanto es necesario irse reparando, porque el tiempo, que todo lo consume, va gastando los edificios”. En relación a esto se llama fábrica “la renta que tienen las iglesias y templos para sus reparos”.

mantenían dos capellanes; y un censo anual para comprar el trigo que se repartía cada año entre pobres vergonzantes, según se señala en el libro de cargos y oficios de la Catedral (ACT, OF-402, f. 194r) y en la obra del Dr. Ortiz (1549: 218).

El fin principal de la Iglesia era la destinación de los bienes, plasmado financiera y contablemente en la afectación presupuestaria. Hasta tal punto se manifestaba este principio que como garantía de su cumplimiento era costumbre que en el caso de las capillas y otras fundaciones los bienes y el objeto de la fundación se escribiera en una tabla de piedra a la entrada de la edificación para asegurar su empleo, según aparece en la capellanía del canónigo Gutierre Díaz, antes mencionada: “[...] como se dice en una tabla de piedra que esta en la capilla y asimismo en el libro del refector” (ACT, OF-402, f. 194r).

Las rentas de estas fundaciones no quedaban afectadas a las necesidades generales de la iglesia, sino a la voluntad del fundador, pudiendo ser dicho empeño de carácter cultural (misas, oraciones, música, etc.) o benéfico (educación, socorro a pobres, huérfanas, viudas, etc.) Asimismo, cuando las rentas no eran suficientes para atender el fin previsto, la costumbre era recurrir al ordinario para solicitar su reducción (de la Pastora y Nieto, 1848: 49). Por tanto, el servicio se debía mantener en proporción a la dotación asignada, reduciéndose cuando lo hicieran las rentas y suspendiéndose cuando lo hiciera la dotación.

Los Concilios y Sínodos se pronuncian de forma explícita en relación a la afectación de los gastos a los ingresos, prohibiendo que se atendieran los gastos con acervos de rentas que no fueran los previstos. Ni menos aún se consentía en sanear los déficits con los recursos destinados a otros fines. En el Sínodo diocesano de Toledo de 1682, por ejemplo, se insiste en no afectar el sustento de las capillas arruinadas a la renta de las fábricas:

“[...] sino es que en la fundación se ponga por espresa condición, que las fábricas solamente han de ser obligadas al cumplimiento con los bienes que el fundador diere para su dotación, ó con los que se compraren del dinero que para ello diere; de manera, que si sobreviniere algun daño a la hacienda de dichas dotaciones, sea por cuenta de las dichas memorias y no de las fábricas; y lo que en contrario se hiciere, desde luego lo damos por nulo y atentado” (Sínodo diocesano, Toledo, 1682: 115).

Al margen de lo que ocurría en el caso de obras de caridad concretas o actividades benéficas realizadas a expensas de la dotación de una capellanía por mandato, la beneficencia entendida en sentido amplio no estaba afectada a rentas concretas. Es decir, los entes económicos en la Iglesia con sus respectivos acervos hacían frente a la beneficencia conjuntamente sin ningún tipo de afectación como se ha señalado más arriba, lo que puede poner de manifiesto sus prioridades como entidades no lucrativas.

3. IMPLICACIONES DE LA AFECTACIÓN PRESUPUESTARIA EN LA ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA IGLESIA Y SUS SIMILITUDES CON LA HACIENDA REAL

Hoy en día nadie discute que el principio de no afectación de los ingresos a los gastos desemboca en el concepto de caja única, ligado a su vez al principio político de unidad, de manera que todos los ingresos y los gastos se centralizan en una tesorería única desde donde se gestionan todos los recursos (Menéndez, 2008: 472). Es decir, todos los ingresos se concentran en un acervo que se reparte conforme a las necesidades generales, pasando a ser la titularidad de expedir el libramiento de la unidad central, ya sea el Estado, la Comunidad autónoma, etc., lo que impide la existencia de cajas o tesorerías separadas e independientes de la entidad.

Ahora bien, cuando nos referimos a una unidad de caja no nos referimos a una unidad física, ni siquiera a una sola cuenta bancaria, sino a una unidad contable de imputación, de manera que todos los fondos se atribuyen a un único titular (tesorería de la entidad) sometiendo a idénticas posibilidades teóricas de disposición (González Pueyo, 2007: 126). Esta unidad de caja comporta a su vez una unidad de cuenta y de contabilidad.

Por tanto, de esto primero deducimos que la concepción presupuestaria que surge de la relación de los gastos y los ingresos (afectación o desafectación) influye directamente en la organización administrativa y contable de una entidad. En concreto, la desafectación implica la existencia de una pieza central, cobrador y pagador, que permite mayor flexibilidad entre los plazos de cobro y de pago, evitando los problemas de liquidez, al tiempo que facilita el control *a priori*.

En contraposición a lo anterior, la afectación presupuestaria, tanto en la Administración pública como en la Iglesia dio lugar a una duplicidad de cajas. Así, aunque el sujeto de propiedad era la Iglesia, existían varios sujetos titulares de administración con una organización propia. Esta descentralización, frecuente en la Iglesia, era mayor en épocas de prosperidad donde raramente la administración de todos los bienes eclesiásticos correspondía a una sola persona (Francia, 1988: 51).

En las entidades religiosas de gran dimensión, en las que encuadramos los cabildos catedrales, la organización administrativa se articulaba en torno a varias cajas o receptorías, que en muchos casos se reunían en una general. Es decir, existían varios centros con cajas independientes que se nutrían de acervos de rentas concretas bajo la responsabilidad directa de un mayordomo, *pavorde*, receptor o cajero, dependiendo del lugar, nombrado únicamente para receptor o recibir las rentas y distribuir las con libramiento del órgano de dirección central.

Otra cuestión bien distinta eran las entidades de menor tamaño como monasterios, conventos o parroquias que mantenían un patrimonio o derechos de cobro propios adscritos a la entidad con una organización menos compleja adaptada a sus necesidades, en las que a veces bastaba una sola caja bajo la responsabilidad de un mayordomo, administrador o cajero, perfectamente integrado en el organigrama de la comunidad (Monclús, 2005: 168).

En las entidades religiosas mayores, no en las pequeñas entidades, es donde mejor se puede manifestar la relación entre la afectación presupuestaria y la organización administrativa relativa a la duplicidad de cajas, contraria al principio de desafectación actual que promueve la caja única. Pues tal y como ha quedado suficientemente demostrado, el tamaño de una entidad es lo que mueve a adoptar esquemas organizativos más o menos complejos (Robbins, 2005: 242) en función de las necesidades. Así, cuando hablamos de las catedrales desde el punto de vista económico, administrativo y contable, hablamos de unidades organizativas complejas.

El diseño de este sistema administrativo patrimonial estaba muy próximo al de los hacendados romanos que no administraban su fortuna por sí mismos, sino a través de pequeños lotes que gestionaba el denominado *pater familias*, encargado de rendir cuentas periódicas (Jouanique, 1987: 248).

Igualmente, en la Hacienda Real la existencia de varias cajas, según Dedieu y Ruíz (1994: 79-80), estuvo ligada a la autonomía funcional de cada unidad recaudatoria, de distribución y control, independientes de las demás a modo de reinos taifas administrativos, lo que dio lugar a una serie de irregularidades y falta de control que desembocó en 1647 en una reforma administrativa que potenció la unificación de los ingresos y la organización en una caja única. Reforma que, como sostuvimos anteriormente, ya había intentado Carlos I.

4. MULTIPLICIDAD DE CAJAS EN LOS CABILDOS CATEDRALICIOS ESPAÑOLES Y EN LA HACIENDA REAL

A estas alturas nadie duda de las similitudes existentes en la organización administrativa de los cabildos catedralicios hispanos entre sí. Sin ir más lejos, haciendo recopilación de los aspectos económicos de las fábricas de las catedrales españolas en el siglo XVI, Rodríguez G. de Ceballos reconoce en todos la figura del receptor o colector de rentas (Rodríguez G. de Ceballos, 1989: 82), responsable de los centros gestores de las catedrales con sus diferentes denominaciones.

También, considerando los trabajos de historia de la contabilidad sobre cabildos catedrales en España, queda demostrado que la gestión administrativa en cada una de las catedrales se asentaba en torno a varios centros de responsabilidad encargados del cobro y del pago, que adquirieron diferentes nombres en Castilla y en Aragón: las mayordomías en la catedral de Ávila (de Luis, 2004: 362), Sevilla (Hernández Borreguero, 2003) o Segovia (Cillanueva, 2008); las *pavordías* al frente de un pavorde en Barcelona (Fatjó, 1999), en Valencia (Llibrer, 2013) o en Mallorca (Dameto, et al., 1841: 880); o las receptorías encabezadas por un receptor en Toledo (Villaluenga, 2012).

El mayordomo, pavorde, receptor o cajero debía cobrar las rentas de su acervo y luego pagar lo que fuese de su encargo por libramiento del órgano decisor con prontitud, como el excedente de los alcances, pues según la doctrina esto evitaba que el dinero anduviese de mano en mano:

“[...] porque así conviene por justos respectos; y en llegando el alcance que se hiciere á los tales mayordomos á cien mil maravedís, se gaste en obras necesarias

ó se emplee en renta; de manera que el dinero de la Iglesia no ande de mayordomo en mayordomo, ni traten con ellos los tales mayordomos;" (Sínodo diocesano, Toledo, 1682: 255).

Bajo el principio presupuestario de no afectación, es la fase de ordenación del pago lo que implica la asignación definitiva del crédito para el fin previsto (Sanz Díaz-Palacios, 2007: 136) y lo que pone de manifiesto que el interés económico-financiero prima sobre el destino de las rentas. Por el contrario, en la afectación la orden de pago viene condicionada por la destinación o el empleo de las rentas a un fin concreto.

En principio, la multiplicidad de las cajas en la Iglesia atendía a un mecanismo de eficacia en la gestión de las rentas, sobre todo del cobro. Precisamente, el incremento de las rentas o la dotación de un acervo para un determinado fin justificaba la creación de un nuevo centro gestor con su caja; y, al contrario, la escasez propiciaba su reducción. Así, por ejemplo, en la Catedral de Mallorca en el siglo XIII estos centros gestores pasaron de dos a cuatro por mandato del obispo y consentimiento de los cabildos, de acuerdo al Derecho natural *et dicere jus in causa propria, et factum proprium auctorizare* (Dameto, et al., 1841: 880-881). Este tipo de acciones se solía justificar en la normativa interna por "concurrir necesidad o utilidad de la iglesia".

El mismo sistema de cajas cobradoras y pagadoras, en muchos casos autónomas, se daba en la Hacienda Real en Castilla, donde el aparato hacendístico periférico asumía la recaudación de las rentas y no era frecuente que lo hiciera la administración central (Hernández Esteve, 1992: 540). Así, la red recaudatoria de la Monarquía se extendía a todo el Estado a través de la figura del receptor. En Castilla, por ejemplo, en la Edad Moderna identificamos al receptor general de los derechos sobre las lanas, receptor de las averías de las armas del rey, receptor de alcabala, receptor de las penas de cámara o de forma más centralizada la receptoría del Consejo de Indias. El sistema se repetía en las entidades públicas locales (García Ruipérez, 2005: 58). Por ejemplo, en el Ayuntamiento de Sevilla con mayordomías o receptorías (Rubín y Mallado, 2003), donde se centralizaba el cobro.

Llegados a este punto podemos señalar que la doctrina de la iglesia, fundamentada en la destinación de los bienes, influyó en el comportamiento económico de las entidades religiosas y obligó a criterios presupuestarios y estructuras organizativas acordes, lo mismo que en la Hacienda Real. De esta manera, se puede decir que la contabilidad también desempeñó un papel pro-activo en la organización (Gutiérrez y Escobar, 2005). En el mismo sentido, esta concepción también hizo inevitable la implantación de un sistema de control y la articulación de un procedimiento contable interno del que hablaremos seguidamente.

5. CONTROL LIGADO A LA AFECTACIÓN PRESUPUESTARIA EN LA IGLESIA Y EN LA HACIENDA REAL

La afectación o desafectación presupuestaria no solo tuvo implicaciones en la organización administrativa de las entidades públicas o religiosas, también en la

formulación de las cuentas. La desafectación del gasto y la existencia de una caja única, como sostuvimos más arriba, implican que la formulación de las cuentas presupuestarias, su ejecución y control correspondan a una sola entidad que es la titular de los ingresos. Es decir, con la unidad de caja se supone la existencia de una unidad de caudales y de contabilidad, que proporciona facilidad para atender los pagos, lo que permite reducir también los esfuerzos del órgano de control cuyas actuaciones se focalizan en un solo centro y en una unidad contable, previniendo irregularidades (Menéndez, 2008: 476).

Lo contrario, los gastos con financiación afectada, tal y como se conciben hoy, son los que se cubren con recursos presupuestarios concretos a devolverse en caso de no efectuarse el gasto. Asimismo, es obligatorio su seguimiento y control hasta su completa ejecución, utilizados para optimizar la ejecución presupuestaria. Su seguimiento puede abarcar varios periodos, pues para la gestión de estos gastos se considerará el previsto, el realizado durante el ejercicio, el acumulado durante ejercicios anteriores y el pendiente de realizar hasta ejecutar la unidad de gasto. Las diferencias informativas se materializan en un conjunto de estados específicos que facilitan el correcto seguimiento de los gastos como de los ingresos de carácter finalista, aplicados a la financiación del gasto, como del órgano financiador, lo que facilita el cálculo de las desviaciones (Carrasco, et al., 2005: 255-256).

Por tanto, no es extraño que la afectación presupuestaria y sus implicaciones en la multiplicidad de cajas de la que venimos hablando exigiesen también un mayor dispositivo de control tanto físico como contable para prevenir irregularidades y asegurar el destino de las rentas. Estas exigencias se manifestaron en la Iglesia y en la Administración pública, donde se crearon sendos dispositivos de control centralizados en las contadurías.

De acuerdo a lo anterior, en los cabildos catedrales existió un cuerpo de contadores o racionales, según los casos, encargados de tomar la cuenta a los diferentes cajeros o receptores, de lo que existen sobrados ejemplos en los trabajos sobre las catedrales de Palencia (Sánchez Herrero, 1976: 524); Segovia (Cillanueva, 2008: 5); Huesca (Latorre, 1992: 23); Granada (Martín López, 1998: 48), Sevilla (Hernández Borreguero, 2011); Córdoba (Sanz, 2000: 205); Toledo (Villaluenga, 2012); Valencia (Llibrer, 2014: 53), etc. Su inspección pretendía, como queda recogido en los concilios y en la normativa interna de estas corporaciones en “ver si las rentas se emplean fielmente en los objetos a que están destinadas”, es decir, en asegurar la destinación de los bienes y rentas.

Del mismo modo, en la Hacienda Real las unidades administrativas y contables eran controladas de forma común por la Contaduría Mayor de Cuentas, encargada de examinar las de los tesoreros locales a intervalos regulares, comparando sus libros de cuentas y los libros que le entregan los acreedores del Estado, procediéndose a compensar las diferencias con su propio dinero (Dedieu y Ruiz, 1994: 83-84). Su actuación era similar a la de los contadores eclesiásticos encargados del control y fiscalización de los ingresos y gastos en este caso de la Hacienda Central (Hernández Esteve, 1988 y 1998) y de los ayuntamientos (García Ruipérez, 2005; Rubín, 2008). En términos generales, su misión estaba bastante clara a juicio de Hernández Esteve (1992: 541): “[...] comprobar, a través de la oportuna rendición de cuentas, que los fondos públicos recibidos por determinadas personas para el cumplimiento de cualquier misión habían sido aplicados y

administrados correctamente, pudiéndose en consecuencia proceder a la oportuna liquidación.”

La multiplicidad de cajas y el tiempo que exigía su control hizo que en la Iglesia las cuentas se tomaran con retraso (Villaluenga, 2014: 147). Lo mismo ocurría en la Hacienda Real. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurrió en la Iglesia, en esta dio lugar a un proceso de centralización a mediados del siglo XVII que concluyó en la creación de una caja única, lo que hizo que las cuentas se tomaran con más regularidad, volviéndose al control a *posteriori* (Dedieu y Ruiz, 1994: 85-87).

El sistema implantado para la rendición de cuentas tanto en las entidades religiosas (Lillo y Álvarez, 2006; Maté et al, 2008; Gallego et al, 2007; Cillanueva, 2008, etc.) como en las administraciones reales, señoriales, municipales y judiciales (González Ferrando, 1988: 191), en la Hacienda Central (Hernández Esteve, 2007: 3) y en otras administraciones públicas (Donoso, 2008: 64; García Ruipérez, 2005; etc.) era el mismo procedimiento: cargo y descargo o data. Este sistema tenía connotaciones más jurídicas que contables, que permitía imputar responsabilidades a los gestores por la gestión de las rentas. Casualmente la Contaduría Mayor de Cuentas, junto a las funciones de índole ejecutivo o administrativo, tenía a su cargo la administración de justicia de los litigios de esta naturaleza (Hernández Esteve, 1992: 540).

Este procedimiento de cargo y descargo consistía en poner en contra o en cargo y obligación al administrador de los derechos recibidos en gestión de cobro; y luego descargo de lo que demostraba haber pagado o empleado de acuerdo a la ley, a la norma interna o al libramiento del órgano ejecutivo o titular de esos bienes o derechos (Villaluenga, 2013). La diferencia constituía el alcance normalmente en contra del sujeto al que se le tomaba cuenta, por ser lo recibido superior a lo empleado, estando este forzado a hacer finiquito y depósito del bien o importe por el que era alcanzado porque “[...] es obligado al administrador de entregar al señor los bienes que del rescibio que no están justamente gastados y poner lo en possession dellos” (del Castillo, 1542: 8r).

Este sistema de cargo y data era el sistema jurídico-contable por excelencia que permitía el control de los centros gestores de las entidades públicas y religiosas. Sin embargo, en la Hacienda Real las quiebras durante el reinado de Carlos I y Felipe II promovieron, como vimos anteriormente, la desafectación presupuestaria y el sistema de caja única. En este momento el control dejó de ser prioritario, pues sobre todo interesaba contar con un sistema contable que permitiera conocer los ingresos y gastos y el estado de la deuda a corto y a largo plazo de forma global, en definitiva: “[...] establecer un sistema contable eficaz, completo, cerrado, coherente, con sentido unitario, que suministrara información fiable, transparente, rápida y absolutamente puesta al día” (Hernández Esteve, 1992: 554), lo que sí permitía la partida doble.

Autores como Hernández Esteve (1992: 542) consideran que el cambio en el sistema contable pudo deberse a una falta de organización o a que los mecanismos utilizados habían quedado desfasados y carecieran de falta de coordinación. Sin embargo, los cambios pudieron estar también motivados por el establecimiento de una nueva concepción presupuestaria, que antepone el interés económico sobre el destino de las rentas y esto tenía inevitablemente unas consecuencias sobre la organización y el sistema contable requerido, intentando ir hacia un sistema informativo más que jurídico de

imputación de responsabilidades. Sin duda, bajo este prisma, la partida doble asentaría una nueva forma de pensamiento contable (De Roover, 1937).

6. CONCLUSIONES

A diferencia de la regla general actual, en la que rige el principio de desafectación presupuestaria, en la Iglesia y en la Hacienda Real castellana, antes de la reforma administrativa del siglo XVII, lo común era la afectación de gastos a ingresos. Su origen está en la destinación de los bienes a diversos fines, surgida de la misma naturaleza de la Iglesia (Derecho natural).

Bajo el principio de desafectación presupuestaria, la ordenación del pago supone la asignación definitiva del crédito, lo que pone de manifiesto que prima el interés económico-financiero en base a la libertad para satisfacer necesidades (Sanz Díaz-Palacios, 2007: 136), sobre el destino de las rentas. Por el contrario, en la afectación la orden de pago viene condicionada por la destinación o el empleo de las rentas a un fin concreto.

La afectación o desafectación influye directamente en la organización administrativa y contable de una entidad. Pues la existencia de gastos con financiación afectada exige la configuración de unidades administrativas independientes, cobradoras y pagadoras, a cargo de un responsable. Así, si la desafectación aún hoy en día va ligada al concepto de caja única, la afectación de gastos a los ingresos tuvo unas implicaciones en la organización administrativa y contable de las entidades religiosas y públicas, que se materializó en la multiplicidad de cajas.

Las necesidades informativas que generaban estas unidades gestoras se materializaron en un conjunto de estados específicos que facilitaron el correcto seguimiento de los gastos, de los ingresos de carácter finalista aplicados a la financiación del gasto y del órgano financiador, lo que facilitaba el cálculo de las desviaciones. Así, la organización administrativa potenció el uso de un procedimiento jurídico-contable de rendición de cuentas (cargo y descargo) que permitía imputar la responsabilidad de la gestión al agente o gestor.

En la Hacienda Real las quiebras durante el reinado de Carlos I y Felipe II promovieron la desafectación presupuestaria y el sistema de caja única. En este momento el control dejó de ser prioritario, pues sobre todo interesaba contar con un sistema contable informativo que permitiera conocer los ingresos y gastos y el estado de la caja, propiciando la implantación de la partida doble.

El cambio del sistema de cargo y data a la partida doble en la Hacienda Real pudo estar motivado por el establecimiento de una nueva concepción presupuestaria, que anteponía el interés económico sobre el destino de las rentas y esto tenía inevitablemente unas consecuencias sobre la organización y el sistema contable requerido, intentando ir hacia un sistema informativo más que jurídico de imputación de responsabilidad. Sin duda, bajo este prisma, la partida doble asentaría una nueva forma de pensamiento contable (De Roover, 1937).

FUENTES DOCUMENTALES Y BIBLIOGRAFÍA

Archivo Capitular de Toledo (ACT):

Fondo de Secretaria (FS): Z.1.A.1.11.

Fondo de Obra y Fábrica (OF): 402.

BIBLIOGRAFÍA:

- Araneda Dörr, H. (1994): *Finanzas públicas*. Santiago de Chile: Jurídica de Chile.
- Carande, R., (1990): *La Hacienda Real de Castilla. En Carlos V y sus banqueros*. Barcelona: Editorial Crítica.
- Carmona, S. y M. Ezzamel (2006): "Accounting and religion: a historical perspective", *Accounting History*, 11 (2), 117-127.
- Carrasco, D., de León, J., Balboa, P. M. y Piedra, F. (2005): "El control contable de los gastos con financiación afectada", *Presupuesto y Gasto Público* (40), 247-271.
- Castillo, D. del (1542): *Tratado de Cuentas hecho por el licenciado Diego del Castillo natural de la ciudad de Molina*. 2ª ed. Salamanca: Imprenta de Juan de Junta.
- Checa González, C. (1990): *Los presupuestos generales de las entidades locales*. Valladolid: Lex Nova.
- Cillanueva de Santos, M. Á. (2008): "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.
- (2009): *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 Segovia.
- Covarrubias, S. de (1611): *Tesoro de la Lengua Castellana o Española*. Madrid: Castalia, 1995.
- Criado Mainar, J. F. (2000): "La administración de la Fábrica de la Seo de Zaragoza en la ampliación del arzobispo Hernando de Aragón (1546-1550)", *Memoria Ecclesiae* (17), 377-398.
- Dameto, J., Mut, V. y Alemany, G. (1841): *Historia general del reino de Mallorca*. Tomo II ed. Palma de Mallorca: Imprenta Nacional de Juan Guasp y Pascual.
- Dedieu, J.P. y Ruiz Rodríguez, J. I. (1994): "Tres momentos en la historia de la Real Hacienda", *Cuadernos de Historia Moderna*, (15), 77-98.
- Díaz Martínez, P. C. (1988): "Monacato y sociedad en la Hispania visigoda", *Codex adquirensis: Cuadernos de investigación del Monasterio de Santa María la Real*. (2), 47-64.
- Donoso Anes, A. (2008): "Organización y funcionamiento administrativo y contable de la Real Hacienda de Indias en tiempo de los Austrias a la luz de la legislación aplicable", *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad* (9), 48-96.
- Fatjó Gómez, P. (1999): "Organización y gestión de una hacienda eclesiástica en la Cataluña del XVII: la catedral de Barcelona", *Revista de Historia Económica*, 17(1), 89-119.
- Francia Lorenzo, S. (1988): "El cabildo palentino en el siglo XV", *Publicaciones de la Institución Tello Téllez de Meneses*, (59), 145-187.

Susana Villaluenga: La afectación presupuestaria y sus implicaciones en la organización administrativa y en el sistema contable de las entidades religiosas y la administración pública desde una perspectiva histórica

- Gallego, E., Rivero, D. y Ramos, 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) 3-31.
- García Ruipérez, M. (2005): "Los contadores municipales en la Corona de Castilla (siglos XIV-XVIII)", *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, (2), 53-100.
- García-Trevijano Fos, J. A. (1959): *Titularidad y afectación demanial en el ordenamiento jurídico español. Revista de Administración Pública*, (29), 11-58.
- González Ferrando, J.Mª. (1988): "De las tres formas de llevar cuenta y razón según el licenciado Diego del Castillo, natural de Molina", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 17 (55): 187-222.
- González Pueyo, J. M. (2007): *Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales*. Madrid: El Consultor.
- Gutiérrez Hidalgo, F. y Escobar Rodríguez, T. (2005): "El papel proactivo de la Contabilidad en la configuración organizativa", *Revista Iberoamericana de Contabilidad de gestión*, (6), 117-138.
- Hernández Borreguero, J. J. (2003): "The accounting system in the Cathedral Council's accounting office ('mayordomía') throughout the seventeenth century", Sevilla: *26th Annual Congress of the European Accounting Association*. Sevilla.
- (2010): *La Catedral de Sevilla. Economía y esplendor (siglos XVI y XVII)*. Sevilla: Ayuntamiento de Sevilla.
- (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. (1988): *Contribución al estudio de las ordenanzas de los Reyes Católicos sobre la contaduría mayor de Hacienda y sus oficios*. Madrid: Banco de España.
- (1992): "Propuesta de contabilidad por partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda castellana (hacia 1574)", *Técnica Contable*, 44 (524-525 y 526), 535-554 y 649-664.
- (1998): "Las contadurías de libros de la contaduría mayor de Hacienda a mediados del siglo XVI", *Revista de Contabilidad*, (1), 103-136.
- (2007): "La Contabilidad por cargo y data y sus textos en el panorama contable español de los siglos XVI y XVII", *Homenaje al Prof. Dr. D. Luis Pérez Pardo*, Barcelona: Escola Universitaria d'Estudis Empresarials de Barcelona, 161-224.
- Hernández, F. J. (1985): "Los mozarabes del siglo XII en la ciudad y la Iglesia de Toledo", *Toletum*, (16), 57-124.
- Hernández, F. J. (1996): *Los cartularios de Toledo*. Madrid: Fundación Ramón Areces.
- Hervada, J. (1962): "La relación de propiedad en el patrimonio eclesiástico", *Ius Canonicum*, 2(4), 425-467.
- Jouanique, P. (1987): "La regla "quien recibe, debe": una herencia de antigua raigambre en la contabilidad moderna", *Técnica Contable*, (461), 247-258.
- Latorre Ciria, J. M. (1992): *Economía y Religión: las rentas de la Catedral de Huesca y su distribución Social (siglos XVI-XVII)*. Zaragoza-Huesca: Instituto Fernando el Católico.
- Lillo Criado, J. L. y Álvarez López, J. Mª. (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), 68-118.
- Llibrer Escrig, I. (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): *Catedral de Valencia: organización administrativa y contabilidad en el siglo XVI (1546-1555)*. Tesis: Universidad Católica de Valencia.
- Lombardía, P. (1962): "La propiedad en el ordenamiento canónico", *Ius Canonicum*, 2(4), 405-424.
- Lop Otín, M. J. (1996): "Fuentes Medievales para el estudio del Cabildo Catedral de Toledo", *La investigación y las fuentes documentales de los archivos* (pp. 789-800). Guadalajara: ANABAD Castilla- La Mancha.
- López Alarcón, M. (1966): "Apuntes para una teoría general del patrimonio eclesiástico", *Ius Canonicum*, 6(1), 111-151.
- Luis López, C. de (2004): "El Cabildo de la Iglesia Catedral de Ávila a fines de la Edad Media", *Espacio, Tiempo y Forma (Historia Medieval)* (17), 353-369.

Susana Villaluenga: La afectación presupuestaria y sus implicaciones en la organización administrativa y en el sistema contable de las entidades religiosas y la administración pública desde una perspectiva histórica

- Malavé Osuna, B. (2007): *Régimen jurídico financiero de las obras públicas en el derecho romano tardío: los modelos privados y público de financiación*. Madrid: Librería-Editorial Dykinson.
- Maldonado y Luque, L. (1862): *Influencia que ha ejercido el Derecho Romano en las costumbres y legislación de los pueblos de Europa*. Madrid: Tipografía de J. Antonio Ortigosa.
- 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 en España*. Madrid: AECA., 315-334.
- Martín López, R. (1998): *El cabildo de la catedral de Granada en el siglo XVI*. Granada: Universidad de Granada.
- Martínez Díez, G. (2015): "El patrimonio eclesiástico y las iglesias propias", *La iglesia en las historia de España*. Madrid: Marcial Pons, 217-226.
- Maté, L., Prieto, B. y Tua, J. (2008): "Contabilidad, información y control en un contexto de actividades económicas diversificada en la Edad Moderna: el Monasterio de Silos y su sofisticado sistema contable", *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, (9), 136-229.
- Menéndez Moreno, A. (2008): *Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra*. Valladolid: Lex Nova.
- Menéndez Moreno, A. y Corcuera Torres, A. (2004): "Algunas propuestas de reforma del régimen presupuestario de las corporaciones locales: especial referencia al principio de estabilidad", *Revista Jurídica de Castilla y León* (2), 103-145.
- 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.
- Montañés, J. (1964): "El deber de conservación y el deber de mejora, en la administración de los bienes eclesiásticos", *Ius Canonicum*, 4 (1), 183-204.
- Moreno Antón, M. G. (1987): *La enajenación de bienes eclesiásticos en el ordenamiento jurídico español*. Salamanca: Universidad Pontificia de Salamanca.
- Ortiz, B., (1549): *La catedral de Toledo*. 1999. Toledo: Antonio Pareja.
- Pastora y Nieto, I. de la (1848): *Diccionario de Derecho Canonico* (3). Madrid: José García de la Peña.
- Pérez Martínez, M. (2000-2001): "La burocracia episcopal en la Hispania tardorromana y visigótica (siglos IV-VII)", *Studia Histórica, Historia medieval*, (18-19), 17-40.
- Pomar, C., Llompарт, M. y Sastre Moll, J. (1997): "La contabilidad de los libros de Fábrica de la Catedral de Mallorca", *Document de Treball*, (8), Universitat de las Islas Baleares.
- Quattrone, P. (2004): "Accounting for God: Accounting and accountability practices in the Society of Jesus (Italy, XVI-XVII centuries)", *Accounting, Organizations and Society*, 29 (7), 647-683.
- Quintana Andrés, P. C. (1995-1996): "Propiedad urbana y economía. La financiación de la fábrica catedral de Canarias entre 1624 y 1748", *Vegueta* (2), 143-157.
- Quintana de Andrés, P. C. (2008): "El cabildo catedral de Canarias: una élite socioeconómica e ideológica de ámbito regional", *Revista de Historia Moderna* (26), 221-248.
- Reina, V. de (1962): "Propiedad eclesiástica, bienes dotales y réditos beneficios", *Ius Canonicum*, 2 (2), 499-520.
- Riesco Terrero, Á. (1968): "Aportación de las colecciones canónicas de los siglos XI y XII a la legislación de beneficencia", *Ius Canonicum* 8 (2), 399-470.
- Robbins, P. S. (2005): *Administración*. 8ª ed. México: Pearson Educación
- Rodríguez Gutiérrez de Ceballos, A. (1989): "Aspectos económicos y administrativos en las fábricas de las catedrales españolas durante el siglo XVI", *Anuario del Departamento de Historia y Teoría del Arte* (1), 79-85.
- Roover, R. de (1937): "Aux origines d'une technique intellectuelle: la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double", *Annales D'histoire Économique et Sociale* (9).
- Rubín Córdoba, F. (2008): *La contabilidad en el cabildo y regimiento de Sevilla. Del formalismo en el auge de la monarquía hispánica al presupuesto y control de la Ilustración*. Valladolid: VI Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad.
- Rubín Córdoba, F. y Mallado Rodríguez, J. A. (2003): "El inicio del método de la partida doble en el Ayuntamiento de Sevilla. Año 1570", *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (117), 349-394.

Susana Villaluenga: La afectación presupuestaria y sus implicaciones en la organización administrativa y en el sistema contable de las entidades religiosas y la administración pública desde una perspectiva histórica

- Sánchez Herrero, J. (1976): "Vida y costumbres de los componentes del Cabildo Catedral de Palencia a finales del siglo XV", *Historia. Instituciones. Documentos* (3), 485-532.
- Santolaya Heredero, L. (1979): *La obra y fábrica de la catedral de Toledo a finales del siglo XVI*. Toledo: Caja de Ahorro Provincial de Toledo.
- Sanz Sancho, I. (2000): "El cabildo catedralicio de Córdoba en la Edad Media", *En la España Medieval* (23), 189-245.
- Sanz Díaz-Palacios, J. A. (2007): "Les finances publiques en Europe. Espagne". En Orsoni, G. (Dir.), *Les finances publiques en Europe*. París: Collection Finances Publiques (dirigée par Loïc Philip), 112-144.
- Sinodo diocesano de Toledo* (1682): Imprenta de D. José C. de la Peña, Madrid, 1849.
- Villaluenga de Gracia, S. (2012): "El control del patrimonio eclesiástico: inspecciones y censura de cuentas en la iglesia de Toledo", *Pecunia* (14), 1-40.
- (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.
- (2014): "Los efectos jurídicos de las cuentas. El embargo ejecutado contra el obrero de la Catedral de Toledo Diego López de Ayala (1530-1583)", *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad* (21), 137-167.

Susana Villaluenga De Gracia es Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales (Universidad de Castilla-La Mancha). Su e-mail es: Susana.Villaluenga@uclm.es

Susana Villaluenga De Gracia is Associate professor of Accounting and Finance at the Universidad de Castilla-La Mancha, Toledo, Spain. Her e-mail is: Susana.Villaluenga@uclm.es