



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)

Susana Villaluenga de Gracia

Departamento de Dirección y Administración de Empresas, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo, Universidad de Castilla-La Mancha, España

INFORMACIÓN DEL ARTÍCULO

Historia del artículo:

Recibido el 11 de septiembre de 2012

Aceptado el 31 de diciembre de 2012

On-line el 3 de agosto de 2013

Códigos JEL:

M41

M42

M49

Palabras clave:

Partida doble

Cargo y data

Cuenta y razón

Rendición de cuentas

Control

Comunicación

Responsabilidad

Catedral

R E S U M E N

La «partida doble» y el «cargo y data» eran 2 de las 3 formas reconocidas por Diego del Castillo (1522) para llevar la cuenta y razón. De ellas y de la tercera forma, denominada «de data y recibo», se ha dicho que con sus ventajas e inconvenientes pretendían alcanzar el mismo fin.

Partiendo del estudio de la documentación contable de la Catedral de Toledo, en este trabajo pretendemos demostrar que la partida doble y el cargo y descargo o data se podían utilizar conjuntamente. De hecho, ambos métodos estaban perfectamente integrados en un sistema de naturaleza jurídico-contable desarrollado en esta entidad, en el que el uso de la contabilidad iba más allá de la mera comunicación e información. Así, aunque la partida doble se utilizaba como método contable a diario en las receptorías de la Catedral, los responsables de estos centros debían rendir cuentas ante los contadores o auditores integrados desde finales del siglo XVI en la contaduría. Desde esta se componían las cuentas periódicamente por cargo y data. Con este proceder se pretendía no solo el control, sino cuantificar la responsabilidad en la gestión de los encargados de los centros. De esta manera, las cuentas confeccionadas por los contadores y firmadas por el secretario y el notario del Cabildo eran el documento definitivo que servía para reclamar responsabilidades al gestor, receptor o cajero ante los Tribunales. En virtud de este planteamiento, la contabilidad diaria por partida doble con toda probabilidad desaparecía una vez tomada la carta cuenta al responsable por cargo y data.

© 2012 ASEPUC. Publicado por Elsevier España, S.L. Todos los derechos reservados.

The double entry and the charge and discharge as instruments of a system of accounting and integral legal liability, as manifested in documentary sources of the Cathedral of Toledo (1533-1613)

A B S T R A C T

The 'double entry' and the 'charge and discharge' were two of the ways of keeping track and reason, as stated by Diego del Castillo (1522). Of them and of the so called third form of 'data and receipt' has been said that with their advantages and disadvantages they both sought the same end.

Based on the study of the existing documentation of the Cathedral of Toledo, it is possible to demonstrate that the double entry and the charge and discharge were used simultaneously. Both forms of accounting were part of an accounting and legal process, in which the use of accounting served further purposes than those of information or communication. Although the double entry was used daily in the administrative departments of the cathedral, those responsible for these centres had to report to the auditors, who were integrated in the accountant's office from the late sixteenth century. In this office the accounts were produced periodically using the charge and discharge accounting system. This procedure was intended not only to control but to quantify the responsibility scope of the cashiers. The accounts produced by the auditors and signed by the secretary and the notaries of the cathedral chapter were the final documents that were used to claim responsibility to the manager, receiver or cashier before the Courts. Under this approach, the daily double-entry accounting in all probability disappeared once document-account was given to the person responsible for the charge and discharge process.

© 2012 ASEPUC. Published by Elsevier España, S.L. All rights reserved.

Correo electrónico: Susana.Villaluenga@uclm.es

Introducción

En el ámbito de Historia de la Contabilidad aún hoy en día existe entre los investigadores un gran interés por indagar en el origen y las razones que justifican el uso de los 2 métodos contables por excelencia: la «partida doble» y el «cargo y data». Si bien este último es el que con más frecuencia aparece en los registros contables de los sujetos estudiados en diferentes períodos, su abundancia, su simplicidad técnica y su escaso nivel informativo hacen que disminuya a priori su interés para la investigación. Lo contrario ocurre con la partida doble, ya que la escasez de muestras en sus inicios, la complejidad técnica y su perfección como instrumento informativo es lo que justifica que las muestras más antiguas de este género sean vistas como raros ejemplares, sobre todo si son anteriores a la publicación de los primeros tratados.

Mientras que sobre la partida doble se conocen varios tratados, los aspectos relativos al cargo y data proceden de las conclusiones extraídas del estudio de las numerosas muestras conservadas en los archivos y las simples alusiones que a este se hacen en los documentos contables. Según reconoce Hernández Esteve (2007: 223), no se ha encontrado un manual específico sobre el cargo y data, y los que se conocen son textos insertos en libros de objetivos más amplios.

De los resultados obtenidos en los diferentes trabajos de investigación se podría decir que es de opinión generalizada que ambos métodos representan 2 formas de llevar la cuenta y razón, siendo la partida doble el método más evolucionado o perfecto, a diferencia del cargo y data, al que se ha calificado como partida simple, método clásico, o incluso se ha dicho de él que es imperfecto y antiguo. De hecho, algunos autores no dejan de afirmar que se trata de una contabilidad primitiva que se mantuvo en España por la escasa divulgación de la partida doble fuera de los territorios italianos. Así lo explica Mayordomo, que hace una diferenciación entre la contabilidad de la *Primitiva Taula de Canvis* de Valencia, ligada al cargo y data, y la *Nova Taula*, vinculada a la partida doble (Mayordomo García-Chicote, 2003: 4).

La sustitución del cargo y data por la partida doble es considerada por los investigadores como el paso de la tradición a la modernidad contable para cada una de las entidades estudiadas, como la Hacienda Real en 1592 (Hernández Esteve, 1985a), la Casa de Contratación de Indias en 1557 (Donoso Anes, 1992, 1994) o el Ayuntamiento de Sevilla en 1570 (Rubín Córdoba y Mallado Rodríguez, 2003), por citar las muestras de partida doble más tempranas en España. Concretamente en el caso de la Contaduría Mayor de Hacienda, Hernández Esteve (2005a) señala que la partida doble se planteó como un método alternativo a la fracasada contabilidad de cargo y data.

Sin embargo, aun cuando el método de partida doble era suficientemente conocido, el cargo y data permaneció hasta épocas relativamente recientes en entidades tanto públicas como privadas. Así, fue un procedimiento regulado para diferentes ámbitos de la administración pública, manteniéndose en las administraciones reales, señoriales, municipales y judiciales a lo largo del tiempo (González Ferrando, 1988: 191). También era utilizado en la contabilidad de entidades sin fines lucrativos, como ha quedado demostrado para el Hospital de Santa Marta en Sevilla (siglos xv a xvi) (Hernández Borreguero, 2008), el Hospital de San Julián en Albacete entre 1838 y 1859 (López Pérez y Pérez Morote, 2007), el Hospital de la Caridad en La Coruña en el siglo xviii (Salvador Montiel y Ruiz Lamas, 2011), y en entidades religiosas, como en la parroquia de la Villa de Agüimes (1730-1830) (Calvo y Castro, 2005), en la santa capilla de san Andrés en Jaén (1650-1900) (Lillo Criado y Álvarez López, 2006), en el Monasterio de Silos en la Edad Moderna (Maté, Prieto y Tua, 2008), en el Monasterio de Oseira (1614-1698) (Gallego, Rivero y Ramos,

2007), en la Fábrica de la Catedral de Segovia en el siglo xvi (Cillanueva de Santos, 2008, 2010) o en la Catedral de León (1880-1901) (Rodríguez, Morala, Gutiérrez y Fernández, 2010), entre otros.

La opinión unánime es que el cargo y data era un sistema orientado a la rendición de cuentas a terceros que jugó un papel decisivo en el control, razón por la cual se mantuvo en el tiempo (Hernández Esteve, 2007: 163). De hecho, Carmona, Céspedes y Donato (1997: 470-472), al estudiar la contabilidad de las Salinas de Roquetas (1800-1803) advierten que aun con la reforma de la organización burocrática más compleja el método servía al negocio para evitar fraudes y malversaciones. También la mayoría de los autores coinciden en señalar que pese a ser un método anticuado en muchos casos, el cargo y data resultaba suficiente y suministraba los datos necesarios y precisos, tanto en la vertiente informativa como para la posible toma de decisiones. Otros autores, además de estas generalidades, hacen hincapié en nuevas excelencias del cargo y data, señalando que era fácil de usar y no requería una formación especializada (Carmona Pidal, 2001: 251 y 252); permitía determinar la renta generada, señalando los ingresos y gastos y, en otros casos, las entradas y retiradas de efectivo (Capelo Bernal, 2007: 473), y facilitaba el control de los ingresos y los pagos realizados, la persona que los percibía, si era por la cantidad correcta y cómo se empleaban (Calvo, 2005: 178).

Poniendo en relación las investigaciones sobre uno u otro método, se puede afirmar que la partida doble y el cargo y data son 2 opciones para llevar la cuenta y razón, que se aplicaron una u otra en función de las necesidades del sujeto contable (Lemarchand, 1994)¹. Más concretamente, dependiendo de si la orientación era la rendición de cuentas a los principales sobre la gestión de los bienes y haciendas confiados a su cuidado o el seguimiento de la marcha global de los negocios, el sistema contable era diferente, adoptando el cargo y data o la partida doble, respectivamente (Hernández Esteve, 2005b: 104).

Pese a lo dilatado de la bibliografía, hasta ahora no existe ningún trabajo que aborde la compatibilidad existente entre la partida doble y el cargo y data. Por eso, con el objetivo de analizar la utilidad y oportunidad de esta práctica, aquí estudiaremos ambos métodos como instrumentos de un sistema de información contable y responsabilidad jurídica integral, tal y como se manifiestan en los registros de la Catedral de Toledo entre 1533 y 1613. Para ello nos basamos en el estudio que de un tiempo a esta parte venimos realizando de la contabilidad diaria de la corporación, donde se utilizaba la partida doble, y de los documentos de rendición de cuentas, para la que se empleaba el cargo y data.

A través de este estudio demostraremos que el cargo y data y la partida doble se podían emplear conjuntamente. Esto era porque su naturaleza y objeto eran distintos. El cargo y data era un método más jurídico que contable, utilizado por los contadores para tomar la cuenta a cualquiera encargado de bienes o rentas eclesiásticas. En cambio, la partida doble venía a ser un método puramente contable que pretendía cubrir necesidades informativas y de control del negocio². Con todo, antes de entrar a exponer el caso, examinaremos los aspectos definitorios de ambos métodos.

¹ El autor liga la partida doble al modelo comercial, siendo utilizado en la industria textil, donde el capital procedía del comercio. Por otro lado, la contabilidad de cargo y data era un modelo típico de empresas mineras y metalúrgicas, donde el capital era inyectado por la nobleza y por los hombres de finanzas.

² Así también lo manifiesta Hernández Borreguero (2011: 110) al estudiar la implantación de la partida doble en la Contaduría Mayor de la Catedral de Sevilla. El autor, tomando ciertas declaraciones de Juan Bautista de Herrera al respecto, concluye que este lo implantó para controlar mejor la gran cantidad de cuentas que gestionaba y transacciones que se realizaban entre ellas.

Algunos aspectos sobre la naturaleza del cargo y data y la partida doble

El jurista Diego del Castillo en su *Tratado de Cuentas* (1522)³, un tratado más jurídico que contable (Vlaemminck, 1961: 164, Caunedo del Potro, 2003: 146), se refiere a la forma de llevar la cuenta y razón, es decir, «la cuenta y razón que tiene de dar el administrador es una memoria o lo que da y rescibe o porque de lo que rescibe tiene de dar cuenta por memoria y ansimismo de lo que da» (Del Castillo, 1542: 3v).

El autor mencionado diferenciaba en su tratado 3 formas de llevar la cuenta y razón: a) data y recibo; b) debe y debe haber, y c) cargo y data (Del Castillo, 1542: 3v):

«E ansi los mercaderes y personas que tienen cuenta con otros: assientan en sus libros: en una parte el rescibo: y en otra parte lo que dan. E quando averiguan sus cuentas con otros: entran por data y rescibo. Otros assientan en una plana lo que deuen y en otra plana lo que deuen de auer y quando hacen cuenta entran con deue y deue auer. Otros contadores entran por cargo y descargo: haziendo cargo al administrador de todo lo que rescibo y rescibiendo en descargo todo lo que dio y gasto.»

Según Del Castillo, los 3 métodos identificados eran iguales, es decir, pretendían el mismo fin. Mientras, Jócana y Madaria, en su *Disertación crítica y apologetica del arte de llevar cuenta y razón*, igualó el significado de los términos utilizados en la partida doble y el cargo y data para designar las 2 partes de una cuenta (cargo y data, y debe y haber) (Jócana y Madaria (1793: 5).

A pesar de las coincidencias entre los 2 métodos, Del Castillo decía que el cargo y data y la partida doble no eran iguales en las formas: «E qualqera otras maneras de assentar: y contar son bastantes para salir con la cuenta: mas las dos primeras parecen mejores y la postrera algo grossera por entrar por cargo y descargo» (Del Castillo, 1542: 3v). A este respecto, Vlaemminck (1961: 165) dejó claro que aunque a nuestros ojos los métodos parecieran iguales, era evidente que no debían serlo.

El cargo y data

Como se ha dicho antes, el cargo y data era un sistema usado esencialmente para la rendición de cuentas y consistía en poner en contra o en cargo y obligación al administrador o gestor del bien o derecho recibido en gestión de cobro; y luego descargo y razón 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. 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 rescibo que no están justamente gastados y poner lo en possession dellos» (Del Castillo, 1542: 8r).

Lo anterior se ajustaba a un proceso de rendición de cuentas en el que Jouanique (1987: 248), tras la lectura de textos latinos, diferencia 4 fases:

- Examen de justificantes.
- Verificación de las cifras.
- Pago del saldo en efectivo.
- Liquidación de la cuenta.

Si la primera y segunda fase no necesitan explicación, en la tercera (pago del efectivo, evitando faltas en la caja) y en la cuarta fase (redacción del escrito de finiquito con fecha, sumas y saldo final) se centra la sustancia de este proceder que recuerda al derecho de obligaciones. Es decir, el presentador de la cuenta es deudor del saldo, que es la deuda que resulta de su gestión, porque el saldo es el excedente de los cobros sobre los pagos; y, por tanto, *quien recibe, debe* (Jouanique, 1987: 250).

El cargo y data permaneció en los textos jurídicos y en la legislación española, de lo que existen innumerables ejemplos. En un libro de instrucción de escribanos (Febrero, 1797, Libro 3.º, Tomo 1.º: 431-433), al tratar las cuentas extrajudiciales formalizadas por una o por todas las partes o por los contadores elegidos, cualquiera que sea su tipo (administraciones, gastos de pleitos u otras cosas y negocios), se señala que la cuenta se hacía por cargo y data.

Una vez aprobada la cuenta, tomándose como cosa juzgada, y por lo que no resultase documentado se expediría mandamiento de ejecución en contra del presentador de la cuenta como alcance líquido. Del mismo modo, reconoce Febrero: «Si las cuentas se aprueban, y reconocen en juicio con la solemnidad legal, y el que resulta alcanzado, consiente el alcance, traen aparejadas execucion; pero si falta este requisito, no son exequibles». La razón de la ejecución del alcance era porque «cargo es confesión de lo recibido con obligación de responder de ello, y cierto indubitado y efectivo como corroborado con juramento, que es segunda confesión» (Febrero, 1797, Libro 3.º, Tomo 1.º: 431-433).

Así, hacer o dar cargo era tanto como recibir el sujeto responsabilidad, como recibía al que se le encomendaba un oficio encargo del mismo, según señala Covarrubias en su *Tesoro de la Lengua Castellana* (1611): «y por alusión los oficios, y gouernos se llaman cargos por la carga y cuidado que traen en consigo, y en la lengua latina se juega del vocablo al sonido. Honos, & onus» (Covarrubias, 1611). Así, como descargo se entendía «descargar la conciencia, restituir lo mal llevado» o «desembarazo de los que cargan la conciencia»; en definitiva, dar satisfacción, respuesta o excusa del cargo hecho.

Los conceptos de cargo y descargo potencian su significado considerando su matiz religioso, relacionados con la forma en que el cristiano deberá dar cuenta a Dios de los bienes recibidos. Por ejemplo, el racionero Pedro Sánchez (1584) en su *Árbol de consideración y varia doctrina*, al tratar la «cuenta estrecha que a de dar el que recibe mucho», sentencia: «Y de la mayoría y prehemencia desta dignidad, se puede inferir la mayor cuenta que ha de dar a Dios [...] porque tanto crece la obligacion de la virtud, quanto crecen las razones de los bienes que recebimos» (BCLM, FA, 4-8661: 32r). El autor aclara esto del siguiente modo:

«Y como en estos imperios, reynados y dignidades del mundo aya tantos estropeços y peligros, no sabe el hombre como caminara por ellos, ni si tendra la habilidad, y suficiencia que requieren, y por consiguiente no se puede saber que tal sera la cuenta que se ha de dar a Dios destos estados tan preheminentes, y como saldra el cargo y descargo.»

El uso de estos términos se amplía a las fórmulas testamentarias, al justificar el testador las donaciones: «para descargo de cualquier culpa o cargo que agravara la conciencia». También adquiere especial significación en los tratados de oración, meditación y devoción. En uno de Fray Luis de Granada (1559: 156), compendiado por Fray Pedro de Alcántara, se dice:

«Imagina que estás ya presente a este juicio, y que toda la corte del cielo está aguardando el fin de esta sentencia, donde se hará el cargo y el descargo de todo lo recibido hasta el cabo de la agujeta. Allí se pedirá cuenta de la vida, de la hacienda, de la familia, de las inspiraciones de Dios, de los aparejos que tuvimos para bien vivir, y sobre todo de la sangre de Cristo, y del

³ Conviene aclarar que a esta de Burgos le siguieron otras 2 ediciones en Salamanca: una de 1542 y otra de 1551 (Hernández Esteve, 2007: 188).

uso de sus Sacramentos; y allí será cada uno juzgado según la cuenta que diere de lo recibido».

Finalmente, el cargo y data adquiriría su máxima expresión en un documento conocido como carta cuenta, es decir, «la que contiene en sí la razón y cuenta de alguna cosa, ó sea aquella en que al dar razón de la inversión de una cantidad recibida, se forma en la misma carta la cuenta de ella con cargo y data» (Gonzalo de las Casas, 1853: 320).

A la carta cuenta se hacía mención en las *Siete Partidas* (De Texeda, 1807), cuando se trata «Cómo si alguno manda á otro carta de debdo quel deban, entiendese que da por suya la debda», donde se decía: «Carta ó escriptura alguna que fuese fecha sobre debda que debiesen al testador, seyendo la carta a tal que se podiese probar el debdo por ella, si tal carta mandase el testador á algunt home, entiendese quel manda aquel debdo quel debdo quel debien por aquella carta» (Sexta Partida, Título IX, Ley XLVII).

En la *Novísima Recopilación de las Leyes de España* se reconocía la tasación de los días que los escribanos se hubiesen empleado en hacer las sumarias y probanzas de la semana formando «carta cuenta segun estilo y práctica de los Tribunales de España» (Libro V, Título X, Ley V, Duda 3).

La partida doble

Como es suficientemente sabido, este método consistía en anotar en un Manual o Diario por orden cronológico todas las operaciones que surgiesen, estableciendo relación entre las cuentas que participasen; y en el Libro Mayor, las mismas operaciones en el *debe* y *haber* de cada una de estas cuentas de acuerdo a lo estipulado.

Las primeras muestras de partida doble se localizan en la contabilidad de los mercaderes de los Estados italianos en la Edad Media. También existen muestras muy tempranas en las comunidades religiosas, como lo demuestran las investigaciones de Montrone y Chirieleison (2009a, 2009b) para la Abadía Benedictina de San Pedro en Perugia entre 1461 a 1464, más de 30 años antes de la publicación del *Tractatus de Computis et Scripturis* de Luca Pacioli (1494).

Desde Italia, el método se extendió por toda Europa. De hecho, la publicación del *Tractatus* y la difusión de la imprenta facilitaron la aparición de otros tratados, incluidos en libros de Aritmética, que pretendían la instrucción de los futuros comerciantes. Esta se llevaba a cabo en las escuelas de ábaco o de aritmética. Algunos de los maestros se convirtieron en autores de tratados contables por partida doble, como Domenico Manzoni (1540), profesor de Aritmética y de Teneduría de Libros, que publicó *Quaderno doppio col suo giornale* (1540).

En otros lugares, como España, en el aprendizaje fue fundamental la transmisión oral, pasando de padres a hijos, o se aprendía de algún mercader, según lo explica Mayordomo García-Chicote (2000: 125-126), que al hablar de Valencia no duda en afirmar que era a través de esta vía por la que se instruían los mercaderes en las técnicas contables y otros secretos del mundo de los negocios. En el mismo sentido, Martínez Gil (1993: 37), refiriéndose a Toledo, señala que los varones comenzaban a servir entre los 11 a los 15 años e incluso antes, siendo unas veces confiados como criados a un mercader que les enseñaba a leer, escribir y contar «cuenta llana e guarismos».

Otros tratados sirvieron para implantar la partida doble en la contabilidad de comunidades religiosas. Así, el monje benedictino Ángelo Pietra (1586) publicó en 1586 *Indirizzo de gli economi*, dedicado al abad del monasterio de San Benedetto Mantovano. Y en 1636 vio la luz el *Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo esemplare* del jesuita Ludovico Flori (1636), para instaurar la partida doble en la Compañía de Jesús en Sicilia.

Hasta tal punto se vinculó la Aritmética a la partida doble, que Jócano y Madaria (1793: 7) se ve obligado varias veces a aclarar el error al lector en su obra. En una de estas ocasiones dice: «y adviertan esto muchos ignorantes, que en oyendo el nombre de *Partidas dobles*, exclaman muy cargados de razón, que hasta ahora han bastado las cinco reglas: con lo qual muestran tanta ignorancia de la Aritmética, como de llevar Cuentas».

En España queda probado que la partida doble era perfectamente conocida en la primera mitad del siglo xvi, convirtiéndose nuestro país en el primero en exigirlo a mercaderes y banqueros a través de la Pragmática Cigales (1549), ratificada por la Pragmática Madrid (1552) (Hernández Esteve, 1985b). Ya antes se había hecho referencia al método en la obra de Diego del Castillo (1522) y en la de Gaspar de Texeda *Suma aritmética práctica y de todas mercaderías con la orden de contadores* (1546) (De Texeda, 1546). Sin embargo, el primer tratado propiamente castellano donde se instruye sobre este método, hoy por hoy, es el de Bartolomé Salvador de Solórzano, *El Libro de Caxa y su Manual*, de 1590.

La partida doble venía a ser un método puramente contable que pretendía poner de manifiesto de forma permanente la relación con deudores y acreedores. Esta necesidad de información es precisamente la razón que esgrimía Solórzano para explicar el origen del método en el prólogo de su obra, cuando achacaba a la forma tradicional incapacidad para averiguar el estado de las cuentas, sino con mucho esfuerzo:

«y para remedio dello les fue forçoso inuentar (como inuentaron) dos libros intitutados, el uno de Caxa, y el otro su Manual, para escriuir en ellos todas sus cuentas, porque teniendolas por esta orden se suman y aueriguan con facilidad, y veen los dueños dellas lo que les deuen, y ellos deuen, y todo lo demas que pretenden saber dello que en ellos esta escrito».

La partida doble facilitaba la información que el dueño de los libros precisaba del negocio, sobre todo en los de gran dimensión, según lo expone Salvador de Solórzano (1590: 5v):

«Es de mucha importancia tener estos dos libros a todo genero de gentes, asi a mercaderes tratantes en todas mercaderías, como a otras personas que tienen cantidad de hazienda, porque teniendo buena cuenta y razon de ella, entiendese con mucha facilidad, y saben lo que deuen, y lo que les deuen, y la hazienda que tienen, y lo que pueden gastar conforme a la calidad de sus personas, y con esto saben como biuen, y de otra manera es confusión.»

Efectivamente, la partida doble suministraba información detallada y permitía el control global del negocio, pues lograba determinar con facilidad la posición del dueño con todos los titulares de las cuentas. En este sentido, era el método donde «todas las partidas y las cuentas se registran de forma coordinada y armónica, con expresión de las relaciones que se establecen entre ellas, formando un todo global y cerrado, donde nada queda excluido ni aislado» (Hernández Esteve, 2005b: 112). De esta forma la partida doble permitía un control global del negocio desagregado por cuentas, más eficaz que el cargo y data, que representaba una única cuenta de naturaleza jurídica con un matiz trascendental. Sin embargo, este último método, además de garantizar el control, cuando venía convenientemente cumplimentado por la firma del notario resultaba suficiente para exigir legalmente la responsabilidad del administrador, gestor, receptor, cajero o depositario de lo recibido en encargo.

El sistema contable integral de la Catedral de Toledo

Una vez que hemos expuesto los aspectos más importantes de la partida doble y el cargo y data, conviene explicar cómo se

manifiestan en la contabilidad de la Catedral de Toledo y la función que desempeñan. Antes conviene dar a conocer algunos aspectos relativos a la actividad y la organización del sujeto referido. Así, comenzaremos diciendo que la Catedral forma parte de un ente económico superior, la Iglesia, entendida como «una sociedad espiritual, encarnada en unas estructuras corporales, por lo que necesita de los bienes temporales para poder desarrollar su misión espiritual. [...] Estos bienes materiales, serán siempre medios y nunca fin que marquen rutas por sí mismos. [...]» (Sánchez Gamero, 2002: 98). Así, la existencia de la propiedad eclesiástica está justificada por el cumplimiento de unos fines (De Reina, 1962: 500): el sustento del clero, la fábrica y los pobres.

Por lo que cabe a su organización, diferenciamos en la Catedral 2 grandes organismos con cierta independencia: el Cabildo, corporación o colegio de clérigos formado por los canónigos, que junto con los racioneros compartían las rentas de la mesa capitular, y la Obra y Fábrica. El primero se ocupaba del sostenimiento del clero, y el segundo, de la construcción y reparación del edificio. Luego, ambos estaban obligados con el culto y moralmente con los pobres.

Tanto en el Cabildo como en la Obra y Fábrica el organigrama se estructuraba en torno a varios tipos de funciones que, de acuerdo con su orden de ocurrencia, conviene distinguir: la función ejecutiva o directiva, la de custodia y manejo de las rentas y la de intervención y control. A estas funciones se vinculaban una serie de cargos y oficios que pasamos a enumerar.

a) Ejecutiva:

Cabildo: corporación o colegio de clérigos.

Obra: arzobispo y obrero (por delegación del arzobispo).

b) Garantía y supervisión:

Cabildo: deán, notario, secretario y mayordomos.

Obra: escribano, notario y secretario.

c) Gestión de rentas:

Cabildo: refitor o receptor de rentas de la mesa capitular⁴, receptor del pan, receptor de vestuarios, receptor general y particulares del subsidio.

Obra: receptor general.

d) Tesorería general: tesorero, vicetesorero, sacristanes y depositarios.

e) Control: visitantes y contadores.

Tanto el Cabildo como la Obra y Fábrica actuaban como sujetos rentistas, financiando su actividad con rentas procedentes de bienes rentables, del cobro de derechos y de la recaudación del diezmo. De esta renta surgían estas obligaciones: mantenerla, percibirla, guardarla y colocarla debidamente (Montañés, 1964: 193). Esto incumbía al refitor y a los receptores de rentas o cajeros, nombrados únicamente para receptor o recibir las rentas y distribuirlas, no para administrar, es decir, no tenían el encargo de beneficiar o tratar la hacienda, ni ejercían autoridad sobre los bienes y las rentas, pues esta correspondía al órgano ejecutivo, el Cabildo, o al canónigo obrero en el caso de la Obra y Fábrica.

La actividad contable giraba en torno a las receptorías, donde los receptores o cajeros se encargaban de los registros diarios relacionados con los cobros y pagos del acervo de rentas que manejaban. Estos receptores o cualquier subordinado implicado en el manejo de bienes o dinero eran sometidos al control de los contadores, que acostumbraban a tomar la cuenta por cargo y data periódicamente o al término del negocio que se le daba en encargo, sin considerar la contabilidad diaria, cerrándola en presencia del notario o del secretario del Cabildo (Villaluenga de Gracia, 2010b).

La contabilidad diaria de las receptorías

Los manuales de las receptorías conservados son escasos si los comparamos con las cartas cuenta, de las se guardan series completas. El manual más antiguo es de 1445 (ACT, OF-1235), y contiene cuentas de lo que recibe el refitor en diferentes tercios por alquileres de casas, molinos, dehesas y otros conceptos. A estos hay que añadir 27 manuales más de diferentes receptores, entre los que se encuentra el primer manual por partida doble de 1533-1535 (ACT, OF-1263), perteneciente al receptor general de la Obra, el racionero Gutierre Hurtado.

Los primeros manuales no atienden a un método contable específico. No obstante, con el tiempo se observa en ellos cierta tendencia a la unificación de criterios y mejora de la técnica por exigencias internas debido al incremento de la dimensión del negocio. Precisamente estas son las causas que Antinori (1998: 25) señala como base de la evolución contable. En este caso se aprecia en los manuales cierta tendencia a aunar en un solo registro la disposición por cuentas y el orden cronológico que más tarde se darán separadamente en los mayores y manuales por partida doble (fig. 1). Es decir, aparecen los folios encabezados con los títulos de las cuentas, algunos con el cargo y data, reservándose espacio para los registros en los que se daba cumplido detalle de la operación: fechas, importes, plazos, etc. Las descripciones pormenorizadas hacían que los espacios reservados se cubrieran muy pronto, lo que obligaba a habilitar otros nuevos, cuya ubicación iba registrándose en el índice. De esta forma, llevando bien el índice, la recopilación de los datos era relativamente fácil⁵. Esta consistía en agrupar los cargos y descargos por cuentas esparcidos por todo el Manual y por diferencia calcular el saldo.

Al contrario que los anteriores, los manuales por partida doble mantienen la correspondencia necesaria con los mayores (figs. 2 y 3). Entre estos están algunos de los estudiados hasta ahora, como el manual y mayores del receptor general de la Obra y Fábrica Gutierre Hurtado (1533-1539) (Villaluenga de Gracia, 2005), el manual y mayor de depósitos del Cabildo (1591-1613) (Villaluenga de Gracia, 2010a), el manual y mayor del refitor Gonzalo Patiño (1582-1583) (Villaluenga de Gracia, 2012) y los recientemente localizados manual (ACT, OF-1260) y mayor (OF-1266) del refitor Alonso Méndez (1580).

Aunque la normativa interna no alude al empleo del método de la partida doble para registrar las operaciones diarias, los registros contables evidencian la utilización generalizada de este método. Esta circunstancia no era nada extraña si tenemos en cuenta otros casos, como ocurre con el Banco Municipal de Valencia en este tiempo (Mayordomo García-Chicote, 2001: 19).

Si en estas receptorías el volumen y la complejidad de las operaciones hicieron necesaria una contabilidad diaria suficientemente desarrollada, en las comunidades religiosas de pequeña dimensión esta se sustentaba únicamente en el uso de ciertos documentos (libranzas, órdenes de pago, cartas de pago, justificaciones de descargos, etc.) con los que se tomaba posteriormente la cuenta por cargo y data al responsable del manejo de las rentas (Hernández Esteve, 1998: 54), según ya se ha puesto de manifiesto para algunos monasterios (Monclús Guitart, 2005: 168).

La rendición de cuentas de los receptores

Con independencia de que la partida doble fuera utilizada o no en la contabilidad diaria de las receptorías, el método para rendir cuentas era el de cargo y data, según se reconoce en la constitución

⁴ El nombre surgió en alusión al refectorio o comedor; y el refitolero, para designar al que tenía cuidado del refectorio.

⁵ El índice jugó un papel fundamental. En concreto, a la importancia del índice ya del libro mayor en la partida doble y a su dedicación en los diferentes tratados contables se referirá Yamey (1980).



Figura 1. Libro manual del refitor (1500). ACT, OF-1253, f. 8v-9r.

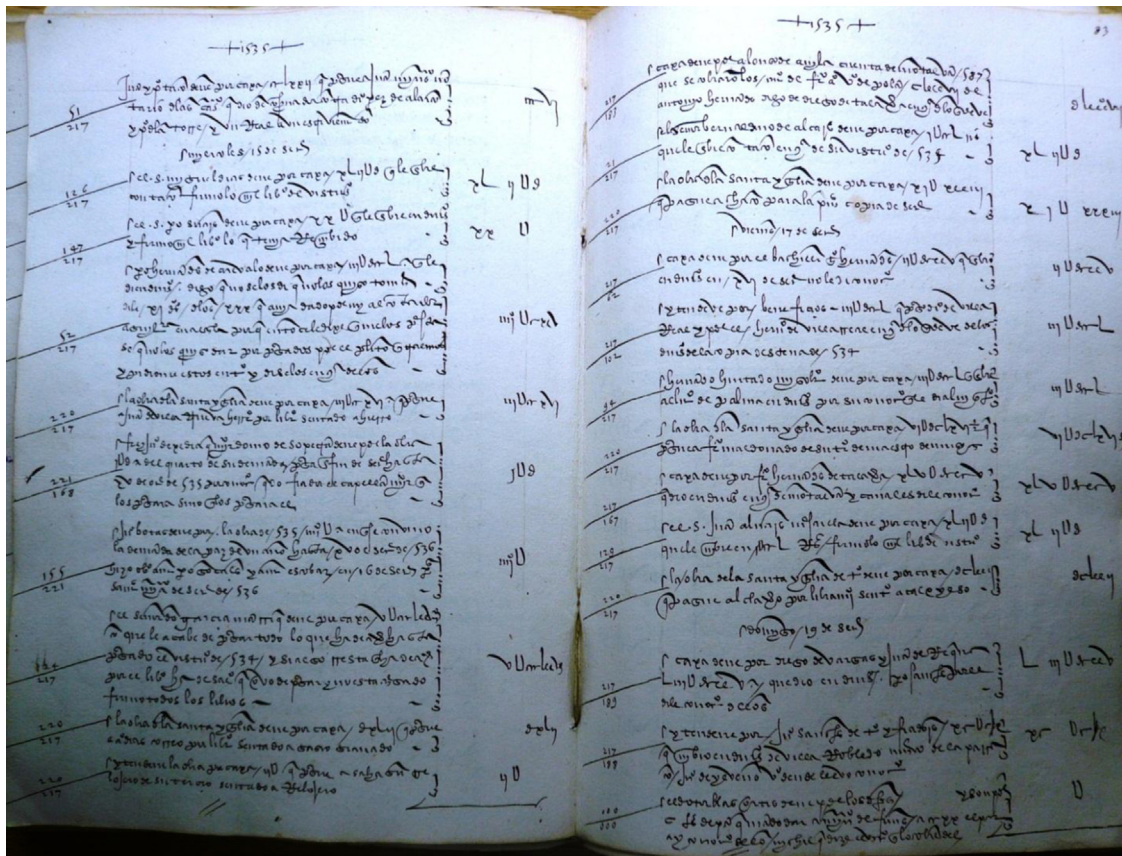


Figura 2. Manual del receptor general de la Obra (1535-1536). ACT, OF-1255, f. 82v-83r.

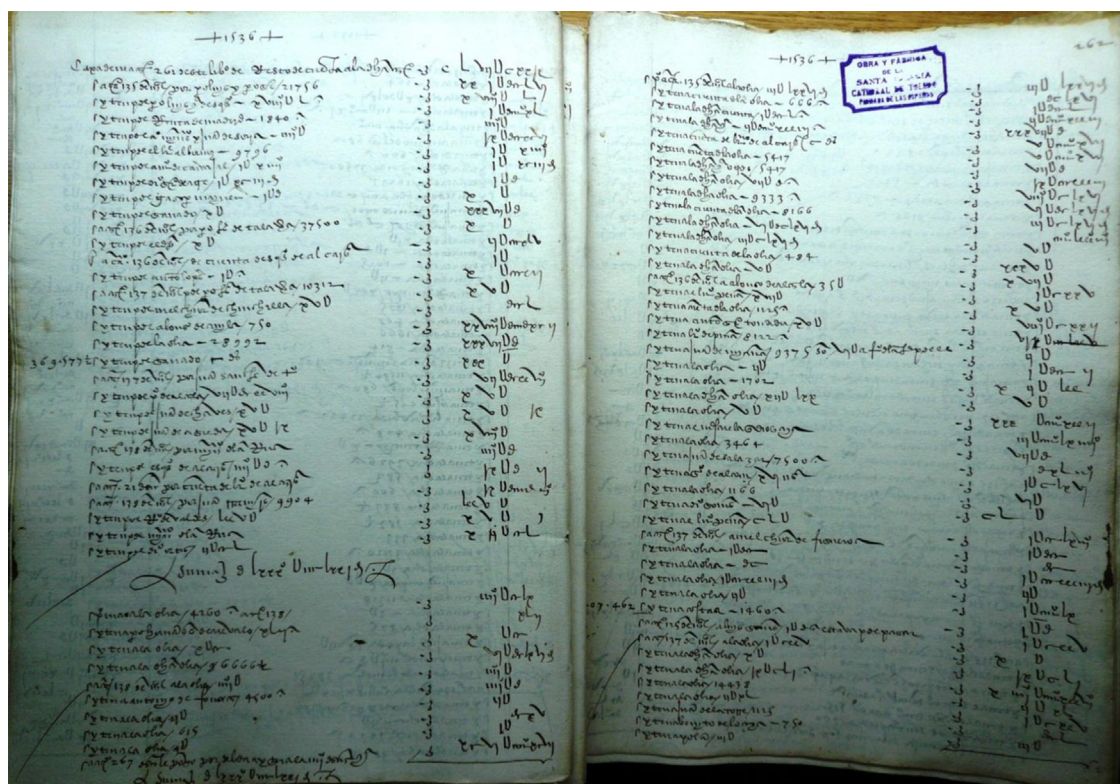


Figura 3. Libro mayor de cuentas del receptor general de la Obra (1535-1536). ACT, OF-1264, f. 261v-262r.

de 9 de octubre de 1489 sobre los contadores del Cabildo, donde se obliga a estos a ver las cuentas de la hacienda de la Iglesia cada año junto con los mayordomos, el notario y el secretario del Cabildo.

Asimismo, las constituciones de 28 de junio 1539, dadas por el cardenal Juan Pardo Tavera, mandan que junto a los contadores se diputasen 2 personas para que vieran la cuenta del receptor de vestuarios (ACT, FS, I.2: 17v), del refitolero, del repartidor, del granero (ídem) y del subsidio (ibídem: 19v) por cargo y data. Y el doctor Blas Ortiz reconocía que cada año el Cabildo nombraba a «quatro que presiden las razones o quantas» (Ortiz, 1549: 280).

En las instrucciones que se dan a los contadores (ACT, OF-909: 7r-9r) y en un dictamen del Cabildo de 17 de diciembre de 1578 que ordena la contaduría, se reconoce la forma y el tiempo en que se deben componer las cuentas por cargo y data (ACT, AC, v. 16: 254r). Como era de esperar, de acuerdo con esta ordenación contable y jurídica, en la contaduría tomaban parte los contadores, los mayordomos y los canónigos doctorales a los que incumbía asesorar jurídicamente al Cabildo.

Asimismo, además de los receptores encargados del manejo de las rentas, la cuenta por cargo y data se tomaba a los depositarios, al tesorero, al vicetesorero y a cualquiera encargado de la custodia de bienes y efectivo. En este último caso la cuenta se hacía por inventario en el momento de la renovación o sustitución del oficio, haciendo al saliente cargo de todo lo recibido cuando entró y descargo de lo que permanecía cuando salió o cuya ausencia justificaba, respondiendo así de las faltas o pérdidas desde su entrada por las cuales era alcanzado.

En todos los casos la carta cuenta se presentaba en un libro debidamente encuadernado, haciéndose mención expresa en el cierre a los folios que componían el cargo y data para evitar fraudes, y luego debía ser firmado por el notario o/y el secretario del Cabildo (fig. 4). En concreto, la normativa interna mandaba al secretario presentar la cuenta del refitor, las de los hospitales, colegios, memorias y capillas cuya administración correspondía al Cabildo, la de los

receptores de vestuarios y la de los receptores particulares y general del subsidio (ACT, OF-909: 4v).

La firma al cierre de la cuenta comprometía al gestor o depositario por el importe del alcance, cuando este era en contra. Esta cuantía cuando se pagaba se solía depositar en las arcas de 3 llaves que el Cabildo, la Obra y Fábrica y otros establecimientos y fundaciones que administraba el Cabildo (hospitales y colegios) mantenían en el sagrario de la Catedral. Sin embargo, no siempre se pagaba el alcance, depositando el alcanzado algunas joyas y otros objetos de valor en garantía.

Con el planteamiento anterior, una vez hecha la carta cuenta al responsable por cargo y data, la contabilidad diaria con toda probabilidad desaparecía, salvo que se manifestara algún problema o se cayera en un litigio que obligara a confiscar los registros diarios, razón por la cual las que se conservan de la Catedral han llegado a nuestros días. Esto está fundamentado en el estudio de las muestras por partida doble aludidas anteriormente, de las que se ha comprobado que todas corresponden a la contabilidad diaria de receptores procesados y embargados por impago de alcances.

Relación entre cargo y data y partida doble

En la Catedral de Toledo la partida doble convivió justificadamente con el cargo y data. El primer método atendía una necesidad de información, es decir, contribuía a dar al responsable de cada receptoría una visión total de la actividad económica del centro y ofrecía detalle de las operaciones y la relación con los titulares de las cuentas. El cargo y data atendía a la normativa y era el procedimiento común por el que los contadores elaboraban la carta cuenta, en la que se calculaba el alcance contra el receptor, firmada luego por los contadores en presencia de un notario. En definitiva, la rendición de cuentas era la culminación del proceso contable, y no lo era el cierre general de las cuentas ni la confección del balance.

Con el uso conjunto de los 2 métodos cabe manifestar la relación entre ambos y justificar que no podían ser sustitutivos, aunque por

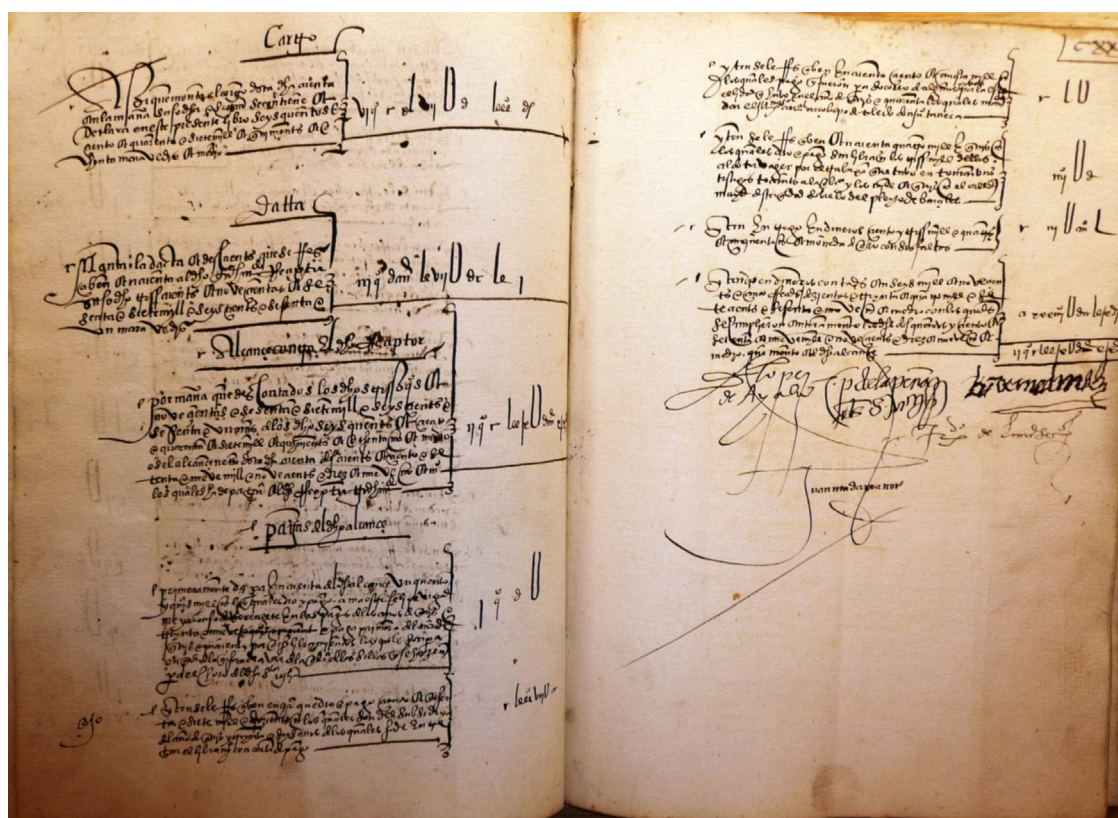


Figura 4. Cierre de la carta cuenta del receptor general de la Obra (1535-1536). ACT, OF-830, f. 119v-120r.

los 2 se llegara al mismo fin. Para lo primero nos centramos en la cuenta «caja» de la partida doble, que identifica al receptor como cobrador y pagador, cuestión nada extraña si consideramos que en este método, según sostiene Vlaemminck (1961: 241), la personificación de esta cuenta era habitual. De hecho, Lanero y Ortega (2006: 74), al estudiar el *Traité des parties doublés* (1721), hablan de cómo su autor, Barrême, se refiere a la cuenta de caja diciendo que es un cajero al que el Capital ha conferido la gestión de su dinero.

En Castilla la importancia de la cuenta caja en la partida doble hace que el Mayor tome el nombre de Libro de Caja. Según Solórzano, la razón es porque en este se tiene «la cuenta y razon del dinero de contado, que entra en la caja del dueño del tal libro, o de su caxero, y del dinero que della sale también de contado, para ver en todo tiempo si la tal cuenta esta justa»; y por ser la cuenta caja «la mas principal de todas ellas, y de mas importancia. . .» (Salvador de Solórzano, 1590: 1r).

La cuenta caja se hace nominativa en el cajero, al que se le responsabilizará de lo recibido por cargo y data, recogiendo así una relación bilateral entre el cajero y el titular (Hernández Esteve, 2005b: 104). Para elaborar esta cuenta los contadores no partían de la información diaria, sino que cargando al receptor lo recibido, le descargaban de lo pagado y lo justificado como incobrable, y la diferencia no era ni más ni menos que lo que debería quedar en caja. Así, cuando el saldo de la cuenta caja en la partida doble y el alcance era el mismo, la cuenta estaba justa. Esto ya se demostró al estudiar la contabilidad del depositario Horacio Doria (Villaluenga de Gracia, 2010a).

La carta cuenta elaborada por los contadores y firmada por el secretario o notario de la corporación ordenaba la situación contractual entre el titular de las rentas y el receptor, adquiriendo la fuerza legal suficiente para generar obligación. De hecho, en Castilla se reconocía ejecución regular a «los libros, y cuentas extrajudiciales hechas por las partes, ò por los contadores que eligen, si éstas las reconocen, y consienten en juicio, según queda dicho, ò en

instrumento público, y no de otra suerte» (Febrero, 1797, Libro 3.º, Tomo 1.º: 392). Por el contrario, «los libros de cuenta que alguno tiene en su casa, en los que sienta lo que dice le están debiendo varias personas, no deben ser creídos en esta parte, aunque jure que las partidas en ellos contenidas son verdaderas, si por confesión de los deudores, u otro medio legal no se acredita el debito que expresan; así lo disponen la ley final» (ibídem: 434-435).

En definitiva, la contabilidad diaria por partida doble no tenía la fuerza legal suficiente para obligar, y por eso era necesario el cargo y data. Por tanto, ambos métodos son insustituibles: el primero era un método básico para informar y el segundo para determinar la responsabilidad legal del receptor. Esto justifica que en la Catedral se conserven series completas de cartas cuenta y no de manuales.

Conclusiones

Tomando como base el estudio de la documentación referida a la contabilidad diaria y la rendición de cuentas de la Catedral de Toledo entre 1533 y 1613, concluimos que la partida doble y el cargo y data podían utilizarse conjuntamente. Esto era porque aunque con ambos métodos se llegaba al mismo fin, su naturaleza y objeto eran distintos.

La partida doble era un método contable que servía para informar sobre la situación global del negocio, pues contenía un juego de cuentas completo que permitía determinar en cualquier momento la posición deudora o acreedora con cada uno de los titulares de las cuentas y, sobre todo, el estado de la caja. Esta última se personificaba en la figura del receptor, nombrado para cobrar y pagar rentas en las receptorías o centros de responsabilidad de la Catedral.

Otra cosa era la carta cuenta que el cajero daba al titular de su encargo, es decir, de la obligación de cobrar y pagar. En esto se utilizaba el cargo y data, de fundamentación jurídica, donde los contadores tomaban al sujeto en contra lo recibido y se le descargaba de lo pagado o excusado, determinando por diferencia el alcance que

cuando era en contra el sujeto estaba obligado a pagar al titular del negocio, firmado por los contadores y un notario. La sustancia de este proceder recuerda el *derecho de obligaciones* y justifica la regla de *quien recibe, debe*. Por tanto, la carta cuenta arreglaba la situación contractual entre el titular de las rentas y el gestor, sirviendo para reclamar responsabilidades ante los Tribunales.

Finalmente, las 2 formas de llevar la cuenta y razón estaban plenamente integradas en un sistema contable de información y responsabilidad legal, donde la rendición de cuentas era la culminación del proceso contable y no lo era el cierre general de las cuentas ni la confección del balance donde acababa la partida doble.

Conflicto de intereses

Los autores declaran no tener ningún conflicto de intereses.

Fuentes documentales y bibliografía

Archivo Capitular de Toledo (ACT)

Fondo de Secretaría (FS): I.2.

Fondo de Obra y Fábrica (OF): 909, 1235, 1260 y 1266.

Actas Capitulares (AC): v.16.

Biblioteca de Castilla-La Mancha (BCLM)

Fondo Antiguo (FA): 4-8661.

Bibliografía

- Antinori, C. (1998). *El campo de estudio de la historia de la contabilidad y su evolución*. Sevilla: II Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad.
- Calvo, M. (2005). Rendición de cuentas de los administradores del obispado en sede vacante en España, siglos XVIII-XIX. *Revista de Contabilidad*, 8(15), 169–182.
- Calvo, M. y Castro, C. (2005). El mayordomo y la contabilidad parroquial. Control y rendición de cuentas. Villa de Agüimes 1730-1830. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 3, 4–32.
- Capelo Bernal, M. D. (2007). La contabilidad del almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX. Un estudio sobre su evolución desde el registro por cargo y data hasta la partida doble. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 36(135), 453–479.
- Carmona, S., Céspedes, J. y Gómez, D. (1997). Inercia contable: una aproximación histórica a las Salinas de Roquetas (1800-1869). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 26(91), 427–475.
- Carmona Pidal, J. (2001). *Aristocracia terrateniente y cambio agrario en la España del siglo XIX. La casa de Alcañices (1710-1910)*. Ávila: Junta de Castilla y León.
- Caunedo del Potro, B. (2003). Algunas consideraciones sobre los libros de cuentas. El tratado del licenciado Diego del Castillo. *Historia, Instituciones y Documentos*, 30, 145–157.
- Cillanueva de Santos, M. A. (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.
- Cillanueva de Santos, M. A. (2010). Cobros y pagos para la edificación de una catedral: Segovia 1524-1699. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 10, 157–182.
- De Covarrubias, S. (1611). *Tesoro de la Lengua Castellana o Española*. Madrid: Castalia., reedición 1995.
- Del Castillo, D. (1542). *Tratado de cuenta hecho por el licenciado diego del Castillo natural de la ciudad de Molina* (2.ª ed.). Salamanca: Imprenta de Juan de Junta.
- De Reina, V. (1962). Propiedad eclesiásticas, bienes dotales y réditos beneficios. *Ivs canonicvm*, 2(2), 499–520.
- De Texeda, G. (1546). *Suma de arithmetica pratica y de todas Mercaderias con los Horden de contadores*. Valladolid: Francisco Fernández de Córdova.
- De Texeda, G. (Ed.). (1807). *Las Siete partidas del rey don Alfonso el Sabio, cotejadas con varios códices antiguos por la real academia de la historia (1807)*. Madrid: Imprenta Real.
- Donoso Anes, R. (1992). *El mercado de oro y plata de Sevilla en la segunda mitad del siglo XVI. Una investigación histórico-contable*. Ayuntamiento de Sevilla.
- Donoso Anes, R. (1994). The Casa de la Contratación de las Indias and the double-entry method applied to the marketing of precious metals: The specific case of the marketing of the silver from the Guadalcanal and Aracena Mines from 1557 to 1583. *Accounting, Business and Financial History*, 4(1), 83–98.
- Febrero, J. (1797). *Librería de escribanos é instrucción jurídica theorico, práctica de principiantes*, 3 tomos (4.ª impresión). Madrid: Imprenta de la viuda e hijo de Marín.
- Flori, L. (1636). *Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo essemplare*, Palermo.
- 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.
- González Ferrando, J. M. (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), 647–674.
- Gonzalo de las Casas, J. (1853). *Diccionario general del notariado de España y Ultramar, tomo 3*. Madrid: Imprenta de la Biblioteca del Notariado.
- Granada, L. (1994). *Libro de la oración y meditación (1559). Obras completas, tomo 1*. Fundación Universitaria Española.
- Hernández Borreguero, J. J. (2008). *El Hospital de Santa Marta de Sevilla: gestión económica y contable (siglo XV a XVIII)*. Albacete: XIII Encuentro ASEPUC.
- Hernández Borreguero, J. J. (2011). La Contaduría Mayor del Cabildo Catedral de Sevilla en la Era Moderna: gestión y censura. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 14, 99–120.
- Hernández Esteve, E. (1985a). Pedro Luis de Torregrosa, primer contador del libro de Caja de Felipe II. Introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla (1592). *Revista de Historia Económica*, 3(2), 221–245.
- Hernández Esteve, E. (1985b). Legislación castellana de la baja Edad Media y comienzos del Renacimiento sobre contabilidad y libros de cuentas de mercaderes. *Hacienda Pública Española*, 95, 197–221.
- Hernández Esteve, E. (1998). *Las contadurías de libros de la Contaduría Mayor de Hacienda y la contabilidad de cargo y data en la gestión del Imperio Español (siglos XV al XVII)*. Sevilla: II Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad de AECA.
- Hernández Esteve, E. (2005a). Instrumentos de gobernación del Imperio español (s. XV a XVII): las contadurías de libros de la Contaduría Mayor de Hacienda y la contabilidad por partida doble como alternativa fracasada de la contabilidad tradicional de cargo y data. In *Homenaje al Doctor Mario Pifarre Riera*. Universitat de Barcelona.
- Hernández Esteve, E. (2005b). . *Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble (1) Pecunia*, Universidad de León.
- Hernández Esteve, E. (2007). La contabilidad por cargo y data y sus textos en el panorama contable español de los siglos XVI y XVII. In *Homenaje al Prof. Dr. D. Luis Pérez Pardo*. Escola Universitaria d'Estudis Empresarials de Barcelona.
- Jócana y Madaria, S. (1793). *Disertación crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razón*. Madrid: Oficina de D. Gerónimo Ortega y Herederos de Ibarra.
- Jouanique, P. (1987). La regla *quien recibe, debe*: una herencia de antigua raigambre en la contabilidad moderna. *Técnica Contable*, 461, 247–258. Trad. E. Hernández Esteve.
- Lanero, J. J. y Ortega, E. (2006). . *Algunas consideraciones historiográficas sobre la lógica de la partida doble y la clasificación de las cuentas (2) Pecunia*: Universidad de León.
- Lemarchand, Y. (1994). Double-entry versus charge and discharge accounting in eighteenth-century France. *Accounting, Business and Financial History*, 4(1), 119–145.
- Lillo Criado, J. L. y Álvarez López, J. M. (2006). Contabilidad y cobros de rentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 4, 68–118.
- López Pérez, Ma. M. y Pérez Morote, R. (2007). El sistema de información contable del Hospital de San Julián de Albacete entre 1838 y 1859. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 6, 55–117.
- Manzoni, D. (1540). *Quaderno doppio col suo giornale seconde il costume di Venezia*, Venecia.
- Martínez Gil, F. (1993). *La ciudad inquieta. Toledo comunera, 1520-1522*. IPIET, Diputación Provincial de Toledo.
- Maté, L., Prieto, B. y Tua, J. (2008). Contabilidad, información y control en un contexto de actividades económicas diversificadas en la Edad Moderna: El Monasterio de Silos y su sofisticado sistema contable. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 9, 136–229.
- Mayordomo García-Chicote, F. (2000). Los contables de la Taula de Canvis de Valencia (1519-1649). Su formación teórica y práctica. *Revista de Financiación y Contabilidad*, 3(6), 115–133.
- Mayordomo García-Chicote, F. (2001). *El sistema contable del Banco Público Municipal de Valencia (siglos XVI y XVII)*. Madrid: XI Congreso de AECA.
- Mayordomo García-Chicote, F. (2003). *Evolución de las normas reguladoras de la gestión y la contabilidad del Banco Público Municipal de Valencia entre los siglos XV y XVII*. Carmona: IV Encuentro de Historiadores de la Contabilidad de AECA.
- 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. *Ivs Canonicvm*, 4(1), 153–178.
- Montrone, A. y Chirieleison, C. (2009a). I prodomi della partita doppia in una corporazione monastica: la contabilità dell'Abbazia di San Pietro in Perugia dal 1461 al 1464. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 10, 239–263.
- Montrone, A. y Chirieleison, C. (2009b). *Novísima recopilación de las Leyes de España (1805-1807) [facsimil]*. Madrid: BOE., 1976 (6 tomos).
- Ortiz, B. (1549). *Sumi templi toletani perquam graphica descriptio, la catedral de Toledo*. Toledo: Antonio Pareja Editor., reedición 1999.
- Pietra, Á. (1586). *Indirizzo de gli economi* (edición facsimil). The Institute of Chartered Accountants in England and Wales., reedición 1978.
- Rodríguez, A., Morala, B., Gutiérrez, C. y Fernández, Y. (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)*. León: VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad de AECA.

- 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.
- Salvador de Solórzano, B. (1590). *Libro de Caja y Manual de Cuentas de mercaderes, y otras personas, con la declaración dellos*. Madrid: AECA., reedición 1990.
- Salvador Montiel, M. D. y Ruiz Lamas, F. C. (2011). El régimen administrativo y contable del Hospital de Caridad de La Coruña en el siglo XVIII. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 14, 156–178.
- Sánchez Gamero, J. P. (2002). J. C. Vizuet, F. Llamazares, & J. Martín (Eds.), *Venta de jurisdicción de Señoríos de las Villas de Cazorla*. Albacete: Los arzobispos de Toledo y la Universidad Española.
- Villaluenga de Gracia, S. (2005). 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.
- Villaluenga de Gracia, S. (2010a). Antecedentes y reforma en la administración de depósitos del Cabildo Catedral de Toledo (1591–1613). *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 12, 135–166.
- Villaluenga de Gracia, S. (2010b). *Supervisión y control físico y contable del patrimonio eclesiástico*. Sevilla: VII Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad.
- Villaluenga de Gracia, S. (2012). *Los libros de cuentas del refectorio de la Catedral de Toledo. El manual y mayor de Gonzalo Patiño (1582–1583)*. Cádiz: XV Encuentro de ASEPUC.
- Vlaeminck, J. H. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad. Versión española, revisada y ampliada por J.M. González Ferrando*. Madrid: EJES.
- Yamey, B. S. (1980). The Index to the Ledger: Some Historical Notes. *Accounting Review*, 55(3), 419–425.