

**ANTECEDENTES DEL VALOR JURÍDICO DE LA INFORMACIÓN CONTABLE: LA
LEGALIZACIÓN DE LA CUENTA POR PARTIDA DOBLE EN EL CARGO Y
DESCARGO**

Susana Villaluenga de Gracia
Universidad de Castilla-La Mancha
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo
Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n.
(45071) Toledo
Teléfono: +34 925 26 88 00 Ext.15165
ORCID: 0000-0001-7131-059X

M.^a Ángela Jiménez Montañés
Universidad de Castilla-La Mancha
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo
Cobertizo de San Pedro Mártir, s/n.
(45071) Toledo
Teléfono: +34 925 26 88 00 Ext.5164
ORCID: 0000-0002-6472-1523

Historia de la Contabilidad

XXI Congreso Internacional AECA

ANTECEDENTES DEL VALOR JURÍDICO DE LA INFORMACIÓN CONTABLE: LA LEGALIZACIÓN DE LA CUENTA POR PARTIDA DOBLE EN EL CARGO Y DESCARGO

RESUMEN

Desde una concepción legalista, como álgebra del Derecho, la contabilidad podría estudiarse por su capacidad para valorar el patrimonio, por su capacidad probatoria en relaciones jurídicas o como título constitutivo de obligación, base ésta de la rendición de cuentas.

A partir de la revisión histórica de tratados y fuentes jurídicas, averiguaremos si la contabilidad puede ser instrumento de prueba y constitutivo de obligación. El resultado confirmará que la cuenta en la partida doble solo era un medio de información, que adquiere valor legal incorporando requisitos adicionales. El resultado de ello podría ser una carta cuenta por cargo y descargo, utilizada tradicionalmente en el Derecho castellano.

Palabras clave: Información; Probanza; Obligación; Partida doble; Cargo y descargo.

1. INTRODUCCIÓN

A lo largo del tiempo se ha mostrado un gran interés por cuestiones relativas al papel de los libros de cuentas como instrumento constitutivo de compromisos o deberes con responsabilidad legal frente a terceros. Sin embargo, en la actualidad, como es suficientemente conocido y se indica en la normativa contable española, el fondo económico y jurídico de las operaciones constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización debe responder y mostrar la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. Es evidente que en la normativa contable actual se da prioridad a la forma económica sobre la jurídica. De hecho, la aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, atendándose en el registro de las operaciones a la realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

La filosofía imperante es atribuible a la influencia de la normativa contable internacional de traza claramente anglosajona enfocada a cubrir la demanda informativa de los analistas financieros en detrimento de la visión legalista o garantista de la contabilidad de amplia tradición continental. Con el enfoque actual, los requisitos, principios y criterios contables son conducentes a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de cara a potenciar su papel informativo para la toma de decisiones. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, con ello también la valoración a futuro adquiere mayor relevancia. No obstante, cuando en 2018 el *International Accounting Standards Board* (IASB) consideró necesario una modificación en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para adaptarlas a otros objetivos entre ellos la rendición de cuentas, un principio general de Derecho, la concepción legalista adquiere mayor relevancia.

Remontándonos a los orígenes de esta concepción, la forma jurídica nace de la normalización contable cuando la contabilidad pasa del interés informativo personal, orientado al tenedor de los registros sobre la economía doméstica o negocio, a la necesidad de comunicar información empresarial de interés público. Hay que tener en cuenta que en estas exigencias hay un cambio de mentalidad en la publicidad de la información, de manera que los libros de cuentas pasan del ámbito estrictamente privado a ser revisables por terceros ajenos a los interesados. Así, lo reconoce el autor del primer tratado contable español por partida doble (Solórzano 1590, cap. XVI): “[...] y así ha de hazer cuenta quando lo escriue que se han de ver públicamente en la plaça, [...]”

En este caso la normativa pretende garantizar los intereses de los usuarios (imagen fiel, normas de valoración, estados contables e información complementaria) desde un enfoque legalista (Cañibano Calvo y Gonzalo Angulo 1997). El autor más representativo de este enfoque es Garnier (Garnier 1947), que calificó la contabilidad como "álgebra del derecho" señalando que los hechos contables son hechos legales, que suponen cambios en el patrimonio de una empresa, considerada a su vez ésta como un conjunto de bienes, derechos y obligaciones. En otras palabras, la información contable se debate dentro de unas necesidades jurídicas, que Cañibano (Cañibano Calvo 1996, 36-37) centra en una objetividad legalista sustentada sobre hechos o sucesos que a efectos legales podrían considerarse como prueba, lo que prima es una cuantificación del patrimonio sin apartarse del concepto jurídico, con unos datos sobre bienes, derechos y obligaciones que sirvan de garantía a terceras personas. En definitiva, la visión jurídica

considera la contabilidad como una formulación matemática que complementa el Derecho.

Centrándonos en el método contable actual por partida doble básicamente informativo, en este trabajo pretendemos analizar, desde la perspectiva de un historiador contable y desde las fuentes del Derecho romano, origen de estas disputas, hasta los debates jurídicos y los tratados contables y escritos al respecto, los requisitos legales para considerar la contabilidad como instrumento de prueba y obligación. En el primer caso se trata de estudiar si los libros de cuentas pueden configurarse como un elemento que pueda ser utilizado por un juez, de manera que con su evaluación crítica se consiga la convicción de los hechos declarados por las partes induciendo a creer lo cierto de alguna cosa o negocio. En el segundo caso, nos preguntamos si la contabilidad puede originar una obligación en Derecho o dar lugar al surgimiento de una relación jurídica entre dos o más personas, por la cual una puede reclamar legalmente de otra una prestación concreta.

Como resultado de estas indagaciones, en el presente trabajo se identifica la contabilidad como un mecanismo clave de prueba y de reconocimiento de obligaciones y derechos entre las partes. Pese a que el método de la partida doble introdujo orden, claridad y limpieza exigibles en los libros de cuentas, su fin únicamente era la información o comunicación a los interesados de la situación del negocio. Para gozar de las garantías legales plenas necesitaba cumplir con ciertas medidas adicionales, a diferencia del cargo y descargo un mecanismo más jurídico que contable. La probada relación y compatibilidad entre la partida doble y el cargo y descargo en la gestión delegada (Villaluenga de Gracia 2013) y la coincidencia contable entre saldo de las cuentas por partida doble y alcance de las cuentas por cargo y descargo,¹ hizo posible convertir la cuenta del primer método en un elemento contable con garantías legales plenas como instrumento constitutivo de obligación y de prueba.

2. ANTECEDENTES EN EL DERECHO ROMANO: EL VALOR LEGAL DE LOS LIBROS Y DOCUMENTOS CONTABLES

Hernández Esteve (Hernández Esteve 2006, 240-241), en su comentario bibliográfico a la obra de Gérard Minaud (Minaud 2005) sobre la Contabilidad en Roma reconoce que el mayor interés entre los investigadores en este ámbito ha surgido en el estudio del Derecho y, en concreto, en el estudio de la relación existente entre los libros de cuentas y las obligaciones legales surgidas de los mismos, concretamente la *obligatio litteris*, el contrato literal o escrito donde se recogen las obligaciones contraídas por las partes en virtud a compromisos del deudor y acreedor o por uno solo, que no sólo era una prueba del contrato, sino *per se*, materializado en un asiento del libro (*expensilatio*), lo que puede dar pie a plantear si las anotaciones contables podían generar obligación legal. En definitiva, al analizar la contabilidad como instrumento constitutivo de obligación conviene remontarse a los registros de los libros de cuentas origen del contrato literal o escrito, en concreto, al Codex.

¹ En este trabajo se demostró que saldo de la cuenta de un depositario elaborada por el método de partida doble era coincidente con el alcance de la cuenta que elaboraron los contadores por cargo y descargo (Villaluenga de Gracia 2010).

2.1. El *codex accepti et expensi*, base del contrato literal

Los estudiosos del Derecho Romano sitúan el origen del contrato literal o escrito en la costumbre del ciudadano romano o del *pater familias* de llevar la contabilidad para la buena marcha de la casa, diferenciando tres libros:

- a) *Adversaria*, donde se registraban cronológicamente las operaciones diarias, sin diferenciar ingresos y gastos. Se utilizaba para redactar las tablas, tomando de aquí sus notas en un borrador mensual sin método, según ocurrían los negocios. Dice Giménez Barriocanal (Giménez Barriocanal 2003, 48) que no seguía un formato concreto y que servía de base para otros libros, las cuentas del *codex rationum*.
- b) *Codex accepti et expensi*, un libro de entradas y salidas o libro-registro de operaciones crediticias en el que en dos páginas o columnas separadas se anotaban las cantidades recibidas o entradas, "*acceptum*"; y las entregadas en otra, "*expensum*" (Fernández de Buján 2013, 624). Dice Minaud (Minaud 2005, 137), al respecto de la teneduría de este libro, que el *paterfamilias* no tenía un libro de caja por cada negocio, sino uno sólo en el que anotaba únicamente las variaciones de patrimonio. En la interpretación de Vlaemminck (Vlaemminck 1961, 34), entendemos que el *codex* mantenía abierta una cuenta a dos columnas con los ingresos (*acceptum* o abono) y las salidas de fondos (*expensum* o debe).
- c) *Kalendarium*, libro donde se anotaban las sumas dadas en préstamo, los intereses mensuales o las calendas y las fechas de vencimiento.

La mayoría de los investigadores han visto en la *adversaria* y en el *codex accepti et expensi* un antecedente de la partida doble o al menos cierta similitud en el uso de los términos. El primero como registro de operaciones diarias y el segundo recopilatorio de las operaciones del mayor, ordenadas en dos columnas con una disposición similar a la del debe y el haber (Hernández Esteve 2005, 110-111). Otros ven una identificación clara entre ambos libros (Morcillo y León 1864, 423). No obstante, Jouanique considera esto como una conjetura poniendo de manifiesto ciertas diferencias importantes, como el hecho de que en el identificado como mayor se siguiera un orden cronológico y no se abriera una cuenta para cada cliente del negocio (Jouanique 1968)

De los tres tipos de libros descritos, según Giménez Barriocanal, es en el *codex accepti et expensi* o libro de caja donde se contienen los registros de los negocios cuya inscripción tiene consecuencias jurídicas y de los actos como disolución del contrato (Giménez Barriocanal 2003, 49). Se puede decir que se concreta en lo siguiente: "*un contrato en virtud del cual, una persona queda obligada respecto a otra, por la cantidad que en su libro de caja ésta anota como si en realidad se la hubiera entregado. Se caracteriza por ser un contrato formal, unilateral, abstracto, de derecho civil y de derecho estricto*". No así la *adversaria*, carente de autoridad y de crédito jurídico, pues simplemente servía para justificar el hecho, a diferencia de la *tabulae* o *codex* que formaba en juicio medio de prueba digno de confianza.

El *codex accepti et expensi* generaba obligación y podía servir de prueba siempre que contara con las suficientes garantías. Mientras que las anotaciones de las salidas generaban derechos del titular del libro, las de las entradas generaban obligaciones de éstos y no necesitarían justificación. Vlaemminck (Vlaemminck 1961, 35) advierte que, aun usado en tiempos de Justiniano, mantenía un valor probatorio mayor a los libros de contabilidad nuestros y sus anotaciones se consideraban como causa de obligación con el consentimiento del deudor. Dice Jouanique que para entender la formalidad del registro hay que entender la importancia que tenía en Roma la escritura del nombre, hasta tal punto que el término *nomina* es utilizado por Cicerón para la obligación *litteris* (Jouanique 1968).

Así pues, los asientos en el *Codex* pueden tratarse como un antecedente del contrato literal o *ex litteris*, en el que se hacían necesarios las letras o escrito, a diferencia del *verbis*, y originaba una obligación civil con independencia de la causa que se produjera. Es decir, las anotaciones en este libro tenían fuerza probatoria y generaban obligación. Estamos ante un “[...] *contrato, por el cual uno que confiesa por escrito ser deudor por causa de mútuo, y no se retracta dentro de dos años, queda obligado por las mismas letras, y puede ser convenido, aunque no haya recibido el dinero constante*” (Gottlieb Heineccius 1835, 593). De acuerdo con lo anterior, el que escribe queda comprometido, aunque no haya recibido nada.

El *codex* se fue adaptando a las necesidades surgidas entre los banqueros romanos e hizo que éstos terminaran llevando un libro especial denominado *liber rationum* o libro de cuentas, con una disposición ordenada de las cuentas abiertas con el nombre de cada cliente, donde se hacían las anotaciones *arcaria* o créditos (Vlaemminck 1961, 34). Es éste el que algunos autores han considerado el libro principal de la contabilidad romana (Gonçalves Da Silva 1970, 35).

2.2. Otros documentos económicos considerados contratos literales

Además de los *códices accepti et expensi*, dentro del contrato literal romano, se incluyeron dos modalidades de documentos (*syngrapha* y *chirographa*) utilizados por los peregrinos procedentes de Grecia (*peregrini*) de uso en la actividad económica romana, en los que el deudor reconocía una deuda con un acreedor:

- a) El *quirógrafo* era un escrito probatorio de una relación jurídica formalizada en la que el deudor consignaba que había recibido un dinero, reconociéndole al acreedor una deuda. Por tanto, eran documentos únicos probatorios de deuda, surgidos de una sola persona dados por el deudor al acreedor.
- b) El *singrafo*, redactado y firmado por el acreedor y el deudor en dos originales, uno por cada parte (deudor y acreedor) en virtud del cual surgía la obligación, considerándose prácticamente como un contrato literal. Se trata de un documento que “*se erige en causa de obligación, con independencia de que la deuda existiera o no*” (Bernad Mainar 2006, 417).

De los dos instrumentos señalados, el *quirógrafo* no tenía por sí mismo la validez suficiente como instrumento constitutivo de obligación y prueba, por lo que el Derecho romano lo dotó de garantía, como un sello junto al texto donde se identificaban las partes y los testigos (*pararii*); y en tiempos de Nerón se normalizó el soporte que lo contenía: debían ser taladrados en el margen superior y central y atravesados por una triple atadura con los sellos de los testigos (Galende Díaz 1996, 347-348). Galende (Galende Díaz 1996, 357), considerando las menciones que al *quirógrafo* se hace en el *Corpus Justinianus*, dice que “*el quirógrafo se encuentra tanto en el sentido de signatura o firma legalmente vinculante, como en el de cautio privatorum, obligación, pagaré y factura autógrafa. Era un documento legalmente vinculante, redactado en forma subjetiva, que podía estar escrito de puño y letra o bien firmado o signado*”. Así, aunque podía generar obligación por escritura, podía reflejar una *datio ficticia*.

De acuerdo con lo anterior, los *quirógrafos*, como las anotaciones en el *codex accepti et expensi*, servían de prueba y podían generar obligación siempre que contaran con las suficientes garantías legales. Las salidas anotadas en el *codex* generaban derechos del titular del libro, como los documentados en los *quirógrafos*. En el caso de las entradas generaban obligaciones de éstos y no necesitarían justificación. Respecto al *codex*, dice Vlaemminck (Vlaemminck 1961, 35) que, aun usado en tiempos de Justiniano, mantenía

un valor probatorio mayor a los libros de contabilidad nuestros y sus anotaciones se consideraban como causa de obligación con el consentimiento del deudor.

Por lo que respecta al *chirographa* o *singrapha*, Álvarez Suárez (Álvarez Suárez 1955, 574), al hablar de los documentos privados en Roma tratados como prueba documental, se refiere precisamente a estos, redactados por los particulares a los que se hacía intervenir al menos tres testigos, constituyendo documentos casi públicos (*scriptura quasi publice scripta*) y otorgándosele el mismo valor probatorio que a los redactados por notarios (*tabellinios*). El resto de los documentos privados servían como prueba siempre que se autenticaran por juramento de las partes y de testigos o por cotejo de la escritura hecha por peritos (*manus collatio, comparatio litterarum*).

3. LA HERENCIA ROMANA EN EL DERECHO CASTELLANO DE LOS MEDIOS CONTABLES DE PRUEBA Y OBLIGACIÓN

Los libros de cuentas romanos permanecieron de una u otra forma adaptados a las singularidades del contexto en el que se desarrollaron. Si bien parece que el singrafo desapareció, el quirógrafo se mantuvo como instrumento de prueba de naturaleza privada. De hecho, de uso habitual durante la Edad Media, fue objeto de debate en algunos aspectos relativos a la caución o estipulación, que los glosadores trataron de manera análoga en el ámbito jurídico (Hallebeek 1996).

A la hora de tratar sobre la prueba en los juicios, en su manual de instrucción de escribanos, Febrero (Febrero 1797, L1, T3, 204) considera como medios de prueba tres tipos: los instrumentos, los libros de cuentas y los privilegios. Entre los primeros destaca: a) auténtico (escrito, papel o documento que se hallaba autorizado de manera que hacía fe, como las cartas o documentos con sello del rey, príncipe, arzobispo, obispo, cabildo, etc.); b) público (autorizado por persona de autoridad concedida por el rey, para ser creído, establecido para pública utilidad y otorgado ante testigos); y c) privado (no está autorizado por escribano, ni sellado como el auténtico).

El instrumento privado es definido por Escriche como un escrito hecho por particulares sin intervención de escribano ni persona legalmente autorizada o bien persona pública en actos que eran de oficio para perpetuar la memoria de un hecho o hacer constar alguna disposición o convenio (Escriche 1847, 2, 191). Dentro de estos instrumentos privados, Febrero (1797, L.I, T.3: 204) y Escriche (Escriche 1847, 2, 191) hablan de tres especies:

- a) El *Quirógrafo* proviene de la “palabra griega que en latín equivale a *manuscriptum*, es en general todo escrito privado entendido o firmado de mano de cualquiera persona; pero se aplica más particularmente al papel en que un deudor confiesa la deuda u obligación que ha contraído” (Escriche 1847, 2, 191). El documento se convirtió en una tipología que comprendía otros escritos como:
 - *Ápoca*, término con el que se conocía en Valencia más que en Castilla, era un instrumento o resguardo que el acreedor daba al deudor para acreditar lo que recibió de él y le pagó (Febrero 1797, L. 1, T. 3, 204). En Castilla se conocía como recibo, carta de pago y finiquito. Covarrubias (1611) lo identifica como *latine acceptilatio*, señalando que en valenciano se dice *firmar época*, del nombre griego *receptio*, en castellano *quitanza* o finiquito, término empleado por los contadores para designar a los deudores cuando pagan.
 - *Antápoca* era el papel que el deudor daba al acreedor declarando que le había pagado un importe por censo, pensión, rédito, interés u otra prestación periódica. De este documento se valía el deudor para probar el pago de la deuda y exceptuar o contradecir la acción del acreedor. Este escrito servía al acreedor

para demostrar el derecho de cobro periódico sobre el deudor y el importe satisfecho y evitar la prescripción. En castellano también se llamaba *vale* o *pagaré*, es decir, un papel de obligación por un importe que ha de pagarse a tiempo determinado.

- *Singrafa* era una escritura o cédula que hacían algunos para la fe de sus pactos. Dice Escriche (Escriche 1847, 191) que “*en latín conscriptio, así llamada quod utrusque manu conscripta sit, es el papel o instrumento de un convenio firmado por las dos partes contratantes*”.
- b) *Libro de cuentas, o inventario privado*: “*Libro de cuentas es escritura privada, en que alguno sienta lo que dá, y recibe*”. El Inventario privado era en el que se asentaban sus bienes.
- c) Cartas o epístola o escritura privada enviada a un ausente.

Lo anterior podría resumirse en la siguiente tabla:

Tabla 1. Instrumentos de prueba privados

Instrumento	Contenido	Tipo
Quirógrafo	Documento concerniente a una obligación contractual que no está autorizada por notario ni lleva ningún signo oficial o público.	<i>Ápoca, recibo, carta de pago y finiquito</i>
		<i>Antápoca, vale o pagaré</i>
		<i>Singrafa papel o instrumento de un convenio firmado por las dos partes contratantes</i>
<i>Libro de cuentas o inventario privado</i>		
Carta		

Hasta aquí queda claro que los libros de cuentas y los quirógrafos, entendidos en sentido general, han sido considerados en Derecho tradicionalmente como instrumentos de prueba y obligación aunque con matices y ciertas exigencias legales que han dado lugar a amplios debates.

4. LOS LIBROS DE CUENTAS, INSTRUMENTOS DE PRUEBA Y OBLIGACIÓN

El juriconsulto Diego del Castillo divide los libros de cuentas en oficiales y privados (Del Castillo 1522, 15v). Por los primeros entiende el autor los hechos por autoridad pública o por contadores: “*como hazen los contadores a quien se da entera fee porque están puestos para assentar en los libros de cuentas por auctoridad real [...]*”. Por tanto, entre estos, están los que elaboraban los contadores por cargo y descargo a los administradores o factores, receptores o cajeros que actuaban por cuenta del titular. Estos se consideran instrumentos incuestionables a la hora de servir como prueba u obligación. No sólo cuando se afirmaba que un sujeto pagó, sino que también hacían fe en caso contrario, cuando se dijese que alguno no pagó. Es decir, los libros oficiales de cuentas se consideraban instrumentos de prueba y obligación por sí mismos, sin necesidad de elemento que complementase su valoración, a diferencia de los privados.

4.1. ¿Los libros de cuentas privados son instrumento de obligación?

Por libros de cuentas privados se entiende los que mantenía un sujeto para estar al tanto de la actividad económica de su negocio: deudores, acreedores, ingresos y gastos y el estado de la tesorería, por el procedimiento o método que considerase oportuno, normalizado técnicamente o no. En principio, tenían una función meramente informativa, que pretendía poner de manifiesto de forma permanente la relación entre el propietario del negocio y terceros, tanto los llevados por los primitivos métodos contables como por los más sofisticados. Así, lo reconoce Febrero que advierte que no tenían suficiente peso para generar obligación, pues en los mismos su tenedor podía hacer deudor o acreedor a quien quisiese y esto no significaba que el mencionado tuviese tal condición.

De forma más explícita, dice Febrero (Febrero 1797, L. I, T. 3, 434) que “*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 débito que expresan [...]*”.

4.2. ¿Pueden actuar los libros de cuentas privados como instrumento de prueba?

A la hora de considerar los libros de cuentas privados como instrumento de prueba, Diego del Castillo (Del Castillo 1522, 13v) considera tres casos: a) si el libro de cuentas prueba en favor de quien lo escribió; b) Si prueba contra quien lo escribió; o c) si prueba contra otro tercero. En los dos primeros casos: “*Si el libro de cuentas prueba a favor de quien lo escribió o contra quién lo escribió dicen y concluyen que si el que lo escribió es hombre de buena fama haze media provança, y que con otros indicios prueba enteramente en favor de aquel que lo escribió, mas que contra el que escribió el libro, prueba el libro enteramente sin otro indicio ni provança alguna*”.

- Prueba a favor de quien lo escribió

Desde un punto de vista legalista, los libros de cuentas probaban a favor de quien lo escribió, si el que lo escribió fuera hombre de “buena fama”, haciendo media o semiplena prueba o imperfecta, y por tanto debería ir acompañada de otra prueba. Esto lo explica Pothier en su *Tratado de Obligaciones* (Pothier 1839, 1ª P, 470), cuando dice que “*nadie puede hacerse á su favor un documento justificativo para fundar su derecho, es claro que los libros diarios en que los mercaderes notan las entradas y salidas de cada día, no pueden hacer plena prueba para ellos.*” Esto pese a que existiese un acuerdo en el comercio condicionado a que los libros estuviesen arreglados, enmendados y fueran de acreditada probidad. Ahora bien, si con ello el tenedor de los libros demandase en el año en que vendió los géneros con juramento supletorio del actor, lo habitual era que los tribunales condenaran al demandado a pagar el importe registrado en los libros del mercader, siendo el negocio de mercader a mercader. Además, para la valoración el juez consideraba otros indicios como la existencia de una relación habitual con el deudor a fiado, con testigos en caso de negarlo, y siempre que no fuese por una suma superior a la habitual. Por el contrario, los diarios no eran considerados como prueba en las operaciones de mercaderes con los que existía poca relación o fuese por operaciones de poco género.

- Prueba en contra de quien lo escribió

Los libros de cuentas actuaban como prueba en contra plena o entera, es decir, sin requerir otro indicio (Del Castillo 1522, 15r). A este respecto Pothier, en su *Tratado de Obligaciones* (Pothier 1839, 1ª P, 471), señala que el contenido de los diarios igualmente podía hacer prueba plena en contra, tanto si se trataba de compras, entregas de géneros o cantidades pagadas. También sería así cuando la anotación fuese hecha por un tercero siempre que se hallase en su diario, “[...]; *porque como dicho libro está en su poder, se presume que cuanto se ha escrito en él ha sido con su consentimiento*”. Aunque algunos autores insisten en la necesidad de que se diga la causa de la deuda, otros aclaran que ésta es evidente cuando el proveedor es el habitual. No hará prueba en contra del mercader cuando el que funda su demanda en el libro no consiente en que haga fe contra el mismo “*puesto que nadie debe fundar su derecho en un documento que el propio reúsa*”.

- Prueba en contra de un tercero

En este caso solo los libros de cuentas oficiales hacían fe, el resto no tenía valor probatorio, salvo que se le diese fe entera por estatuto o costumbre (Del Castillo 1522, 15v). Si fuesen cambiadores o mercaderes que jurasen su arte y oficio, como los de oficio público, y además fuesen hombres probados y de buena fama y honra, el libro hacía lo que se denominaba media probanza (Del Castillo 1522, 15v). Únicamente cuando el tenedor estuviese aprobado o acreditado en ese arte y oficio para llevar las cuentas harían probanza entera. Si el mercader o cambiador hubiese tomado el oficio, como hacían los mercaderes, tenderos y otros que vendían públicamente, su libro no haría entera fe, tanto por sí mismo ni contra otros, ni media probanza, porque los que los escribían tenían la condición de personas privadas y no públicas (Del Castillo 1522, 16r).

Diego del Castillo refiere en su Tratado el caso de mercaderes y tenderos que habiendo vendido sus mercaderías a terceros reclamaban a éstos la deuda presentando como prueba sus libros de cuentas, pero los jueces no daban esto por entera ni por media fe, salvo que lo ratificase un testigo, lo jurase el mercader y, además, el importe fuese mediano o pequeño. Ello no ocurría cuando el compromiso fuese escrito por orden de otro, entonces haría prueba contra el tercero que lo mandó escribir.

Finalmente, con el tiempo, la garantía de los libros de cuentas como instrumentos adecuados para la probanza se consigue estableciendo prescripciones legales en su uso, ya no sólo exigiendo elementos formales de teneduría (encuadrados, limpios, libres de tachaduras y borrones, etc.), sino haciendo depósito de estos ante el juez para evitar hacer cualquier manipulación en caso de enfrentamiento entre las partes. A este respecto precisamente dice Hernández Esteve (Hernández Esteve 2005, 109-110) que *“el carácter completo y onmicomprensivo de la contabilidad por partida doble hizo que cobraran sentido medidas adicionales para garantizar la fiabilidad de los libros”*. Así, se hizo ley la exigencia de autenticar los libros en los consulados u otras organizaciones de mercaderes, cobrando los libros fuerza probatoria ante los tribunales de justicia.

5. MEDIDAS ADICIONALES PARA CUMPLIR CON LOS REQUISITOS LEGALES EN LA PARTIDA DOBLE

La partida doble es un método en el que *“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 2005, 112). Así, suministraba información detallada y permitía el control global del negocio, pues lograba determinar con facilidad la posición del dueño con diferentes personajes y conceptos representados en la cuenta, configurándose como un elemento clave de un sistema contable destinado a la comunicación e información para la toma de decisiones.

Solórzano, siguiendo la tradición castellana, concede una gran importancia al papel de los libros de cuentas, como manifiesta en su tratado: “Los libros de caja y manual del mercader y hombre de negocios, tiene grandísima obligación de tenerlos escritos con grandísima puntualidad, verdad, y buena cuenta, para cualquier cosa que dellos le pidan por justicia, o de otra manera de dineros que deua, o cuentas que aya tenido con algunos, porque luego la justicia le manda que exhiba los libros, por entender que allí se hallara la buena cuenta y razón de lo que se pretende saber, y no puede dexar de exhibirlos so pena de estar preso por ello.” Y nuevamente el autor insiste “[...] *tienen mucha obligación los mercaderes a tener muy puntuales libros y cuentas mas que otras personas;*” (Solórzano 1590, cap. XVI).

5.2. Instrumento de obligación

El que los libros de cuentas se llevasen por partida doble y, por tanto, con los requisitos de orden y claridad, a criterio de Solórzano (Solórzano 1590, cap. XVI), no era requisito suficiente para generar obligación, pues el tenedor del libro podía hacer deudor o acreedor en su libro a quien quisiese y esto no significaba que el mencionado tuviese tal condición.

- Hacer deudor

Según Pacioli (Pacioli 1494, cap. XXIII), no se puede hacer a nadie deudor sin su consentimiento: *“Pues no se debe ni razonablemente se puede inscribir a nadie como deudor en el Mayor, sin que él lo sepa. Ni tampoco puedes inscribir ninguna condición que limite la disponibilidad de un crédito, sin el consentimiento del acreedor”*. En caso contrario, dice el autor que *“no actuarías ortodoxamente y tus libros serían considerados falsos”*.

La única forma de hacer legal esa obligación y que los registros contables pudieran avalar el derecho, según Solórzano (Solórzano 1590, cap. XVI) era que el deudor lo firmase en el manual o diario cuando la operación fuese por un importe pequeño. Cuando se trataba de un importe superior, el autor recomendaba dar carta de pago ante escribano, declarándolo en esa partida. Los jueces nunca pedían a los deudores los libros de cuentas, sino que les hacían jurar si lo debían y en caso de negarlo recibían a la parte contraria que pedía la prueba: *“Y desta manera, y no por libro, porque no tiene obligación a tenerlo se auerigua si lo deue o no, a cuya causa tiene precissa obligación el mercader y hombre de negocios a hazer lo dicho, y tener sus libros con mucha puntualidad”*.

Además, si el tenedor hiciese deudor a alguien y, aunque el juez entendiese que decía la verdad, en ningún caso le requeriría el pago si no hubiese prueba suficiente. El autor concluye, si cabe con mayor claridad: *“Y por esta razón en caso de justicia no es bastante recaudo tener hecho deudor a uno si lo niega, para que se lo manden pagar sino lo prueua como esta dicho, aunque lo aya recebido”*.

- Hacer acreedor

Si se trata de las obligaciones de pago del tenedor del libro registradas por el mismo, Solórzano decía: *“Y por el contrario si a la tal persona le tiene hecho acreedor en sus libros de algunos dineros, o mercaderías, o otra qualquier cosa, se lo mandaran pagar aunque no lo aya recebido, por entender que la tal persona dueño de los dichos libros no auia de hazer acreedor en ellos a nadie sin primero auerlo recebido; y que pues le tiene hecho acreedor, que es visto que lo recibió: [...]”*. Ello suponía a veces que cuando el tenedor del libro anotaba la obligación, antes de producirse la corriente real de bienes o servicios, se viera obligado a pagarlo. Por esta razón Solórzano (Solórzano 1590, cap. XVI) recomendaba: *“[...] no hazer bueno en sus libros a nadie dineros, ni mercaderías ningunas hasta auerlo recebido, [...]”*. En éste se asienta el principio de devengo actual.

De acuerdo con lo anterior, la cuenta es un medio de información, pero no genera obligación por sí misma. Ahora bien, en el acto unilateral del acreedor al poner por escrito la deuda, crea obligación, de manera que el acreedor propone una afirmación y el deudor la reconoce. Es esta forma de proceder la que inicia la visión legalista de la contabilidad, que únicamente tiene efectos con los actos de reconocimiento previstos en la ley.

5.1. Medidas para la probanza

Hernández Esteve (Hernández Esteve 1994, 171) ve en la insistencia del tratadista Bartolomé Salvador de Solórzano (1590) por los aspectos formales de los libros de cuentas (puntualidad, verdad y buena cuenta) la preocupación por garantizar su corrección legal y capacidad de prueba: *“Los Libros de caxa y manual del mercader y hombre de negocios, tiene grandísima obligación de tenerlos escritos con grandísima puntualidad, verdad, y buena cuenta, para qualquier cosa que dellos le pidan por justicia”*. Incluso, advierte que el tenedor no debe dejar de escribirlos *“so pena de estar preso por ello”*.

Además del orden y limpieza, para que la contabilidad por partida doble tuviera validez como instrumento de prueba era necesaria la **autenticación de los libros** o acción de legalizarlos para que tuvieran mayor validez en los juicios, evitando duplicidades y otros artificios del tenedor para ocultar la verdadera situación de su negocio. A ello se refiere Pacioli en el *“Capítulo VII. De cómo en muchos lugares se deben autenticar todos los libros de los mercaderes, y por qué y por quién”*. En este capítulo Pacioli explica como en los centros oficiales, consulados, los mercaderes declaraban ante un escribano o notario los libros que se iban a escribir, por quién, la moneda de presentación, etc., consignándolo el escribano de su propia mano en nombre de la oficina: *“[...] en el primer folio de tus libros, dando fe de ellos, y estampará el sello de la oficina en testimonio oficial que te servirá en todos los juicios que pudieran producirse”*.

Esta práctica de **autenticar los libros** de cuentas privados por partida doble se normalizó y los estatutos italianos obligaban a llevar los libros de cuentas, autenticados por las autoridades a efectos de probanza, actuando contra quien los llevaba; y a su favor, siempre acompañado de otras pruebas y cuando el tenedor no fuese declarado infame (Martín Molina y Veiga Copo 1998, 403).

En España, las Ordenanzas del Consulado de Bilbao (1737) regularon la teneduría de los libros de cuentas para los comerciantes al por mayor² y los aspectos formales para los comerciantes al por menor y su valor probatorio por vía de sanción, exigiéndose un balance de al menos cada tres años al objeto de que se hallase en limpio o líquido de caudal y sus efectos. El objetivo era determinar, si en caso de quiebra, ésta se había producido por desgracia o malicia. Para Hernández Esteve (Hernández Esteve 1989, 76) estas ordenanzas respresentaron en su momento un verdadero código mercantil, considerado en la redacción del Código de Comercio español (1829), sustituido por el de 1885, donde en el artículo 38 se trata de los libros de cuentas de los comerciantes.

En caso de conflicto entre las partes si uno se ajustaba a las leyes y otro no, porque se hiciese según el capricho del tenedor, se decidirá a favor del primero si no había otra

² Los comerciantes al por mayor debían llevar cuatro libros: el borrador o manual, el libro mayor, el libro para asentar las cargazones y factorías y un libro copiador de cartas, además de un libro copiador de letras de cambio y un cuaderno de balances (cap. 9, tít. 1). El mayor debía estar encuadernado, numerado, forrado, foliado y con rotulo del nombre, apellido del mercader, cita del día, mes y año en que empieza con su abecedario adjunto. A éste se deberán pasar todas las partidas del borrador o manual con puntualidad, formando con cada individuo sus cuentas particulares, abreviadas o sumariamente, nombrando el sujeto, su domicilio o vecindad “con debe, y ha de haber”, la fecha y el folio del borrador o manual de donde procede. En el manual se apuntarán también la fecha, folio del mayor en que quedaba pasada la partida. Una vez lleno o acabado se formarán nuevos libros, cerrando en el mayor todas las cuentas con los restos o saldos pasándolos al nuevo libro.

prueba admisible en Derecho (Aguirre Ruíz 1894, 33). Así, los libros de cuentas tendrían fuerza probatoria eficaz cuando se llevasen con los requisitos legales establecidos.

6. LA CUENTA POR PARTIDA DOBLE, BASE DE INFORMACIÓN

El que la cuenta en la partida doble sea un instrumento de información más que generador de obligación lo dice Pacioli (Pacioli 1494, cap. XXIII): “*Pues las cuentas no son, en realidad, más que un ordenamiento ad hoc pensado por el comerciante para que su uso regular le proporcione información constante de todos sus negocios, de manera que sepa fácilmente si las cosas le van bien o le van mal [...]*” Por esta razón insiste también en el orden de los libros, al objeto de que la información facilite la toma de decisiones: “[...] iremos indicando cómo debe actuar ordenadamente para llevar sus cuentas y anotaciones, de manera que pueda encontrar cada cosa en su sitio, pues de no hacerlo así, vendría a caer en grandísimo trabajo y confusión de toda su hacienda: iuxta comune dictum ubi non est ordo ibi est confusio (pues, como afirma el dicho común: donde no hay orden, todo es confusión)” (Pacioli 1494, cap. I).

Es en la literatura contable del siglo XIX cuando la cuenta de la partida doble como tal adquiere un especial protagonismo vista desde diferentes perspectivas (materialista, logismográfica, estadimografía, matemática, etc.), surgiendo diferentes definiciones al respecto. En sus múltiples acepciones, se puede definir como la representación de relaciones personales, reclamaciones y deudas de personas reales o ficticias (visión personalista) o como origen de obligación y así las relaciones económicas no generan más que obligaciones legales (visión legalista). Es la escuela contista, iniciada por el francés E. Degrange (1795-1804), la que añade una definición más completa en este sentido. Para esta Escuela la cuenta encarna a una persona, sujeto de derechos y obligaciones y, por extensión, la contabilidad es la disciplina de las responsabilidades jurídicas entre los individuos que interactúan en una entidad económica. En este mismo sentido, las escuelas contables del siglo XIX identificaron las cuentas de objetos y propiedades con personas, de manera que en cualquier organización cada cuenta personifica el enfrentamiento del dueño del negocio con terceros y, por tanto, podría considerarse sustituta de cada uno de los actores responsables de la gestión de los diferentes sectores del patrimonio (cajero, gestor, responsable de almacén, etc.). Un aspecto que, por otro lado, ya reconocía Pacioli (Pacioli 1494, cap. XXIII): “Imagina al respecto que la tienda es una persona que te debe todo lo que, de un modo u otro, le entregas o pagas por su cuenta.”

El hecho de que la cuenta en la partida doble represente a una persona como sujeto de derechos y obligaciones en relación con el dueño o propietario del negocio tampoco es extraño si lo tratamos desde un punto de vista técnico o contable. Por referirnos a algún caso concreto, podemos considerar la cuenta “caja”, que se demostró identificaba al receptor como cobrador y pagador (Villaluenga de Gracia 2010), un hecho que en el método por partida doble era una cuestión habitual Vlaeminck (Vlaeminck 1961, 241). De hecho, también Lanero y Ortega (Lanero Fernández y Ortega Montes 2006, 74), al estudiar el *Traite des parties doublés* (1721), hablan de cómo Barrême se refiere a la cuenta de caja diciendo que es un cajero al que el Capital ha conferido la gestión de su dinero. Hernández Esteve (Hernández Esteve 2005, 104) señaló que la cuenta caja se hace nominativa en el cajero, al que se le responsabilizará del dinero de la caja, recogiendo así una relación bilateral entre el cajero y el titular.

Precisamente, la importancia de la cuenta caja en la partida doble, que representaba al cajero, hizo que en Castilla el Mayor tomase 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 [...]" (Solórzano 1590, 1r).

Así pues, considerando la posibilidad de que la cuenta caja como cualquier otra representaba a una persona sujeto de derechos y obligaciones y, por tanto, donde se enfrentan dos partes (debe y haber), el saldo que se establecía equilibrando ambas por diferencia, determinaba la posición final deudora o acreedora del titular de la cuenta frente al dueño del negocio y por tanto su responsabilidad. Sin embargo, salvo que viniese con los requisitos legales adicionales, el saldo resultante no generaba obligación. Eso sí, tal y como sostiene Hernández Esteve (Hernández Esteve 2005, 112), si estos registros viniesen convenientemente cumplimentados por la firma del notario, resultaba suficiente para exigir legalmente la responsabilidad del administrador, gestor, receptor, cajero o depositario de lo recibido en encargo.

7. LA OFICIALIZACIÓN DE LA CUENTA POR PARTIDA DOBLE EN EL CARGO Y DESCARGO: LA CUENTA Y RAZÓN

Como ya hemos indicado, solo los libros oficiales se consideran instrumentos incuestionables a la hora de servir como prueba u obligación, a diferencia de los privados elaborados por cualquier método, que tenían una función meramente informativa y servían a su tenedor para tomar decisiones respecto al negocio. Ahora bien, para que estos últimos pudieran adquirir las condiciones de un instrumento legal de prueba o constitutiva de obligación debían cumplir con unos requisitos legales adicionales, como la autenticación de los libros, la fe de un notario o la elaboración de los registros contables por parte de autoridad pública o contadores.

Las relaciones bilaterales entre el dueño del libro y terceros se ponían de manifiesto en las diferentes cuentas por partida doble. Cada una de ellas adquiría oficialidad firmada por un escribano o notario, pues no hacía más que reproducir la relación del tenedor de los libros con éste. No obstante, las posibles discrepancias que pudieran surgir entre las dos partes se disipaban al elaborar la cuenta una autoridad o los contadores, como en el caso del cargo y descargo.

El cargo y descargo se solía utilizar en la rendición de cuentas cuando el principal o dueño del negocio delegaba la gestión en un agente, de ahí que los historiadores de la contabilidad denominan este sistema "contabilidad de la agencia" (Jouanique 1986, 540). 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 con la ley, la norma interna o el 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. En ese caso el dador de la cuenta estaba forzado a hacer finiquito y depósito del bien o importe por el que era alcanzado. La cuenta pasaba de ser de naturaleza privada a oficial avalada por la firma de un escribano o notario y confeccionada por los contadores, que eran autoridad; y, por tanto, servía como prueba en los juicios y era instrumento que generaba obligación.

Hacer cargo y descargo es lo mismo que dar cuenta y razón, en virtud de lo cual se hacía deudor al titular de esta de lo que recibía o se le encargaba, porque *quien recibe, debe* (Jouanique 1987, 250). A este respecto, Diego del Castillo señala que podía dar: a) entero crédito, en cosas que se reciben de otro; b) crédito a favor del que pagó cuando el que cobró fuese del fisco. Si no tuviese tal condición y fuese procurador de una persona privada y declarase que cobró, aunque no lo pudiese probar con una carta de pago, se le admitiría porque la confesión no perjudicaba al dador: "*y puesto que el*

procurador en el instrumento tenga poder de confessar lo que rescibe y confessasse auer recebido no perjudicara al señor su confession y por tanto sea cauto el que paga al procurador de otro que haga el pago por ante escriuano o testigos: y el escriuano assiente en la carta de pago: que pago en su presencia y de los testigos” (Del Castillo 1522, 16v).

Por lo que se refiere a la razón o cumplimiento se hacía descargando la deuda de su cuenta. Esta fase, a diferencia de la anterior, sí necesitaba justificación por parte del titular de la cuenta. Precisamente en relación con la elaboración de la misma, Febrero (Febrero 1797, L. 3, T. 1, 432) dice que el descargo o data debe quedar totalmente justificada: “[...] *se ha de pretender para abreviar, que las reconozca éste, y presente los documentos calificativos de la data, y en virtud del reconocimiento, ya los produzca, ò no en el término que se le prefina, que el Escribano liquide con citación suya ante todas cosas las partidas no justificadas, y que con la propia citación y audiencia se apruebe la liquidación, y pase en autoridad de cosa juzgada, aprobada debe pedir que por lo que no resulte documentado, se expida mandamiento de execucion contra él como alcance líquido, ya en la cuenta saque, ò no alguno contra sí.*”

El libro de cuenta del que recibe se tomaría en cuenta para justificar el descargo o data dependiendo del importe: a) si fuese elevado, no daría crédito ni solo ni con juramento, aunque el hombre fuese de buena fama, crédito u honra (Del Castillo 1522, 17r); b) si fuese pequeño o menudo, que no necesitase escritura pública y fuesen descargos o pagos verosímiles, se podrían probar con los libros de cuentas y el juramento del tenedor del libro (Del Castillo 1522, 17r).

La cuenta por cargo y descargo adquiriría tintes de mayor oficialidad en un documento, que según se reconoce en la *Novísima Recopilación* (1805-1807, L. V, T. X, I. V, Duda 3), era confeccionado según el estilo y práctica de los Tribunales de España. Este documento era la *carta cuenta*, es decir, “*la que contiene en si la razon y cuenta de alguna cosa, ó sea aquella en que al dar razon de la inversion de una cantidad recibida, se forma en la misma carta la cuenta de ella con cargo y data*” (Gonzalo de las Casas 1853, T. 3: 320). A ella se hace mención en las *Siete Partidas*, 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, entiéndese quel manda aquel debdo quel debdo quel debien por aquella carta*” (Las Siete Partidas 1221-1284, Partida Sexta, T. IX, L. XLVII).

8. CONCLUSIONES

Desde una concepción legalista, se puede plantear si los libros de cuentas pueden o no tener simple valor probatorio en una relación jurídica u obligación o bien servir de título constitutivo de la obligación. Estos aspectos han sido ampliamente debatidos en el Derecho Romano, donde el quirógrafo, como las anotaciones en el *codex accepti et expensi*, servían de prueba y podían generar obligación, aunque el hecho no estuvo exento de discrepancias entre los juristas. Lo cierto es que, tanto unos como otros, subsistieron identificados como medios de prueba en el Derecho castellano.

En el caso de los libros de cuentas, los oficiales (hechos por autoridad o por contadores) se consideraron siempre instrumentos incuestionables de prueba u obligación por sí mismos, sin necesidad de elementos adicionales que complementaran su valoración. Esto a diferencia de los privados (los que mantenía un sujeto para estar al tanto de la actividad económica de su negocio), que como instrumentos de prueba tenían diferente

tratamiento dependiendo de las circunstancias, mientras que no tenían suficiente peso para generar obligación, pues los dueños podrían hacer deudor o acreedor en su libro a quien quisiese y esto no significa que el mencionado tuviese tal condición.

El método de la partida doble introdujo orden, claridad y limpieza en los libros de cuentas, lo que facilitó la toma de decisiones a sus tenedores y también la comprensión de la información económica por parte de cualquier autoridad o juez que pudiera utilizarlos como indicio en las relaciones entre partes en conflicto. Sin embargo, estos requisitos facilitaron que los libros privados tuvieran mayores garantías legales y capacidad de prueba, concienciando a su tenedor de que los libros pasarían del ámbito estrictamente privado a ser revisables por terceros ajenos a los interesados. Entre otros, se exigió su autenticación, entendiéndose por esto la acción de legalizarlos jurídicamente para que tuvieran mayor validez en los juicios, evitando duplicidades y otros artificios del tenedor para ocultar la verdadera situación de su negocio. Pese a los esfuerzos por dotarles de requisitos, éstos no fueron suficientes para cumplir con todas las garantías legales.

El hecho de que la cuenta en la partida doble de la contabilidad privada elaborada con criterios informativos pudiera verse como una persona, sujeto de derechos y obligaciones, y las coincidencias técnicas con la cuenta por cargo y descargo de la contabilidad oficial, más jurídica que contable, permite yuxtaponer los elementos de ambas para convertir la primera en un elemento contable con garantías legales plenas que sirva como instrumento constitutivo de obligación y de prueba.

9. BIBLIOGRAFÍA

- Aguirre Ruíz, Fernando. 1894. *Apuntes de Contabilidad y Teneduría de Libros*. Valladolid-Madrid: Imprenta, Litografía y Encuadernación de Leonardo Miñón.
- Álvarez Suárez, Ursicino. 1955. *Curso de Derecho Romano*. Vol. 1. Madrid: Ed. Revista de Derecho Privado.
- Bernad Mainar, Rafael. 2006. *Curso de Derecho Privado Romano*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Cañibano Calvo, Leandro. 1996. *Contabilidad. Análisis de la realidad económica*. Madrid: Pirámide.
- Cañibano Calvo, Leandro, y José Antonio Gonzalo Angulo. 1997. «Los programas de investigación en Contabilidad.» *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (1): 57-95.
- Carvalho Lira, Miguel Maria . 2008. *Utilização do método das partidas dobradas na civilização romana*. Valladolid: VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad .
- Del Castillo, Diego. 1522. *Tratado de Cuenta hecho por el licenciado Diego del Castillo natural de la ciudad de Molina*, 2ª ed. (1542). Salamanca: Imprenta de Juan de Junta.

- Escriche, Joaquín. 1847. *Diccionario razonado de Legislación y Jurisprudencia*. 3ª. Madrid: La Ilustración.
- Febrero, José. 1797. *Librería de escribanos é instrucción jurídica theorico, práctica de principiantes*. 4ª. 3 vols. Madrid: Imprenta de la viuda e hijo de Marín.
- Fernández de Buján, Antonio. 2013. *Derecho Privado Romano*, 6ª edición. Madrid: Iustel.
- Galende Díaz, Juan Carlos. 1996. «Un sistema de validación documental: de la quirografía a las cartas partidas.» *Espacio, tiempo y forma. Serie III, Historia medieval* (9): 347-381.
- Garnier, Pierre. 1947. *La comptabilité , algèbre du droit et methode d ' observation des sciences économiques*. París: Dunod.
- Giménez Barriocanal, Fernando. 2003. *La actividad económica en el derecho romano: análisis contable*. Madrid: Dykinson.
- Gonçalves Da Silva, Fernando. 1970. *Curiosidades, velharias e miudezas contabilísticas*. Lisboa: Editorial Império.
- Gonzalo de las Casas, José. 1853. *Diccionario general del notariado de España y Ultramar*. Madrid: Imprenta de la Biblioteca del Notariado.
- Gottlieb Heineccius, Johann. 1835. *Recitaciones del Derecho Civil*. Madrid: Imprenta de don Pedro Sanz.
- Hallebeek, Jan. 1996. «Efectos del Quirografo segun C. 4.30. 14 PR.» *Revista de Historia del Derecho Europeo* (8): 111-124.
- Heinecio, Juan. 1835. *Recitaciones del Derecho Civil, enriquecida con notas y adiciones considerables por D. Luis de Collantes y Bustamante*. Madrid: Imprenta de Don Pedro Sanz.
- Hernández Esteve, Esteban. 1989. «Apuntes para una Historia de la Contabilidad Bancaria en España.» *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 19 (58): 21-96.
- Hernández Esteve, Esteban. 2006. «Comentario sobre el libro de Gérard Minaud: La comptabilité à Rome. Essai d'histoire économique sur la pensée comptable commerciale et privée dans le monde antique romain. Lausanne: Presses Polytechniques et Universitaires Romandes, 2005, 383 pág.» *De Computis - Spanish Journal of Accounting History* 2 (3): 238-247.
- Hernández Esteve, Esteban. 1994. «Los tratados contables de Luca Pacioli (Venecia, 1494) y Bartolomé Salvador de Solórzano (Madrid, 1590). Algunos comentarios y comparaciones.» *Cuadernos de Estudios Empresariales* (4): 155-191.
- Hernández Esteve, Esteban. 2005. «Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble.» *Pecunia* 93-124.

- Jouanique, Pierre. 1986. «A propos de Digeste 35.1.82 : survivances antiques dans la comptabilité moderne.» *Revue historique de droit français et étranger* (1922-) 64 (4): 533-548.
- Jouanique, Pierre. 1987. «La regla quien recibe, debe: una herencia de antigua raigambre en la contabilidad moderna.» *Técnica Contable* (461): 247-258.
- Jouanique, Pierre. 1968. «Le « Codex accepti et expensi » chez Cicerón: Étude d'histoire de la comptabilité.» *Revue historique de droit français et étranger* (1922-) 46: 5-31.
- Lanero Fernández, Juan José, y Eduardo Ortega Montes. 2006. «Algunas consideraciones historiográficas sobre la lógica de la partida doble y la clasificación de las cuentas.» *Pecunia* (2): 65-78.
- Las Siete Partidas. 1221-1284. Boletín Oficial del Estado: 2011.
- Martín Molina, Pedro Bautista, y Abel Benito Veiga Copo. 1998. «Los libros de Contabilidad: un apunte histórico.» *Boletín de la Facultad de Derecho* (13): 395-414.
- Minaud, Gérard . 2005. *La comptabilité à Rome. Essai d'histoire économique sur la pensée comptable commerciale et privée dans le monde antique romain*. Lausanne: Presses Polytechniques et Universitaires Romandes.
- Morcillo y León, Francisco. 1864. *Manual de Teoría y Práctica notarial, T.1*. Madrid: Imprenta de Rivas y Compañía.
- 1805-1807. *Novísima Recopilación de las Leyes de España*. Madrid: Facsímil BOE 1976.
- Pacioli, Fray Luca. 1494. *De las Cuentas y las Escrituras, Venecia. Traducción, transcripción y comentarios de Esteban Hernández Esteve*. 1994. Madrid: AECA.
- Pothier, Robert Joseph. 1839. *Tratado de obligaciones*. Barcelona: Imprenta y Litografía de J. Roger.
- Solórzano, Bartolomé Salvador. 1590. *Libro de Caja y Manual de Cuentas de mercaderes, y otras personas, con la declaración dellos*. Editado por Facsímil 1990. Madrid: AECA.
- Villaluenga de Gracia, Susana. 2010. «Antecedentes y reforma en la administración de depósitos del cabildo catedral de Toledo (1591-1613).» *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad* 7 (12): 135-166.
- Villaluenga de Gracia, Susana. 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-Accounting Review* 16 (2): 126-135.
- Vlaemminck, Joseph. 1961. *Historia y doctrinas de la Contabilidad*. Traducido por José María González Ferrnado. Madrid: EJES.