
ARTÍCULOS DOCTRINALES / ARTICLES

¿ES EL CARGO Y DESCARGO UN INFORME? ANÁLISIS DE SU UTILIDAD A LA LUZ DEL TRATADO DE CUENTAS DE DIEGO DEL CASTILLO (1522)**Inmaculada Llibrer Escrig**

Universidad Católica de Valencia

Correo-e: inma.llibrer@ucv.es - ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-4161-4108>**Susana Villaluenga de Gracia**

Universidad de Castilla-La Mancha

Correo-e: susana.villaluenga@uclm.es - ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-7131-059X>

Recibido: 03-12-18; Aceptado: 19-06-19.

Cómo citar este artículo/Citation:

Llibrer Escrig I. y Villaluenga de Gracia S. (2019). ¿Es el cargo y descargo un informe? Análisis de su utilidad a la luz del tratado de cuentas de Diego del Castillo (1522). *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 16 (1), 49-96. doi: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v16i1.345>

Resumen: Los registros contables son el fundamento del sistema de información económica y control de las organizaciones; y los estados finales que surgen de ellos la base de la información general útil para tomar decisiones, así como para mostrar los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han confiado.

El cargo y descargo, a pesar de sus múltiples funciones ligadas principalmente al control y a la rendición de cuentas, se ha considerado tradicionalmente más deficitario que la partida doble en cuanto a que no constituye ningún sistema al no ser el resultado de una interrelación previa entre los elementos de un negocio y, por tanto, menos válido para proporcionar información útil para decidir.

Con este trabajo pretendemos, a través de un análisis cualitativo, aceptar o refutar la hipótesis de si el cargo y descargo, además de servir para la rendición de cuentas, constituía un estado en sí mismo capaz de atender las necesidades informativas de sus usuarios en un contexto histórico donde la partida doble ya era perfectamente válida para ofrecer a sus usuarios información relevante y fiable para decidir y determinar el resultado de la gestión realizada por un agente en el marco de la Teoría de la Agencia.

Palabras clave: *Cargo y descargo, utilidad, estado financiero.*

CHARGE AND DISCHARGE AS A FINANCIAL REPORT, HOW TO UNDERSTAND HIS UTILITY THROUGH TRATADO DE CUENTAS BY DIEGO DEL CASTILLO (1522)

Abstract: Accounting records support the economic information and control system of the organizations. Accounting reports are compilations of financial information that are derived from them. Financial reports are useful to provide information to determine and evaluate the management carried out by the steward with the resources entrusted to him and serve as a base for making business decisions.

Despite charge and discharge has had multiple functions related with control and accountability, usually it has been considered more inefficient than the double entry bookkeeping. Some authors claim charge and discharge does not constitute any accounting system because it is not the result of a prior interrelation between all elements of a business transaction. That is why it is less valid than double entry bookkeeping to provide useful information to make a business decision.

This work seek to answer two questions: the first one, within an historical framework, could the charge and discharge be useful for helping the principal to make a decision about the management of their properties? The second one is, is the charge and discharge a financial report? To answer them we analyses the qualitative characteristics of accounting information, which Diego del Castillo in 1522, describe in *Tratado de Cuentas*.

Keywords: *Charge and Discharge, Usefulness, Financial reports, paradigm of profit.*

Copyright: (c) 2019 Inmaculada Llibrer Escrig y Susana Villaluenga de Gracia. Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons Attribution (CC BY-NC-SA 4.0).

1. INTRODUCCIÓN

Resulta incuestionable, como sostiene Hernández Esteve (2005), que llevar cuentas responde a una necesidad que tiene el ser humano desde sus orígenes,¹ antes incluso de conocerse la escritura, para dejar constancia de datos de su vida económica y su patrimonio: bienes que recolectaba, cazaba, elaboraba, consumía y poseía; bienes que almacenaba; bienes que prestaba o enajenaba; bienes que daba en administración; etc. Hablaríamos de la contabilidad como registro de los hechos económicos de los que surgía una información considerada un bien de consumo (Gjesdal, 1981) con múltiples objetos (riqueza, utilidad, patrimonio, etc.), entendiendo por éstos las cosas que son de interés de un sujeto por su potencialidad para resolver necesidades sociales (Araujo, 2007: 185).

En consecuencia, el registro contable constituye la columna vertebral del sistema de información y control de las organizaciones (Adrados, 1996) y los documentos o estados finales que se preparan a partir de la información contabilizada son la base informativa que atiende una necesidad y proporciona satisfacción en función de su utilidad. De este modo, el estado financiero es una representación estructurada de la situación económico-financiera de la entidad elaborada por sus usuarios a partir de los registros de las transacciones, identificándose así, la contabilidad como el proceso y el estado financiero como el informe resultado de dicho proceso adaptado a las necesidades de los usuarios y del contexto.

Existen numerosos tipos de informes porque son muchas las formas de organizar y presentar la información y cada una ofrece una utilidad a los usuarios según sus preferencias, facilitando el análisis de un mismo fenómeno económico desde distintas perspectivas dada su complejidad (López Pérez, 1999: 39). Desde el paradigma de utilidad la discusión actual en materia contable da primacía a los informes financieros sobre el proceso y la estructuración contable (Gómez Villegas, 2004: 112). Por el contrario, en el ámbito de la Historia de la Contabilidad los trabajos de investigación suelen centrarse en el análisis del proceso contable siendo escasos los que se dedican a estudiar los informes por su utilidad en sí mismos más que como fuente de datos que explica el comportamiento económico o social del sujeto al que van referidos.

También desde el punto de vista histórico, si tenemos en cuenta su capacidad para atender las necesidades informativas de sus usuarios en la toma de decisiones, hoy por hoy, la partida doble es un conjunto completo y redondo de registros interrelacionados que ofrecen una visión económico global y detallada de cualquier entidad (Hernández Esteve, 2005:107-108), permitiendo generar informes en diferentes contextos desde su aparición en el siglo XV. Es indiscutible que la superioridad de la partida doble reside en su capacidad para recoger el movimiento constante de los elementos de un negocio, permitiendo a sus usuarios apreciar el constante cambio cuantitativo y cualitativo del patrimonio.

¹ Hernández Esteve (2005:102) agrupa las necesidades informativas identificadas por los historiadores de la contabilidad en dos tipos: la necesidad de los agentes de rendir cuentas y la necesidad de los comerciantes, empresarios y entidades en general de conocer la marcha de sus negocios y su patrimonio, que el mismo autor relaciona precisamente con el paso del cargo y descargo a otros métodos contables y la aparición de la partida doble, de lo que deducimos que, hoy por hoy, esta última se considera el método contable que mejor se adaptó a las necesidades que fueron experimentando los usuarios de la información financiera.

Por el contrario, el cargo y descargo se ha ligado tradicionalmente a la rendición de cuentas del agente al principal y al control a posteriori de las finanzas de una entidad y de la gestión del principal, atribuyéndosele en este sentido funciones concretas a juicio de diferentes autores. Hernández Esteve (2007: 163) justifica su presencia porque se ajustaba a la necesidad de controlar la actuación del encargado del manejo de las rentas, tal y como ocurría con los funcionarios o cualquiera involucrado en la recepción, entrega y custodia de bienes o dineros públicos. Calvo (2005: 178) señala que a la persona que se rendía cuenta le facilitaba el control de los ingresos y los pagos realizados, si era por la cantidad correcta y cómo se habían empleado. También Capelo (2007: 473) sostiene que permitía determinar la renta generada, señalando los ingresos y gastos y, en otros casos, las entradas y retiradas de efectivo. Sin embargo, el cargo y descargo ha sido considerado tradicionalmente menos útil para la toma de decisiones al ser menos sofisticado que la partida doble (Cowton y O'Shaughnessy, 1991: 44; Miley y Read, 2016: 84), recibiendo la consideración de sistema perdedor (Baxter, 1980: 69); y tosco y engorroso si se valora al margen de las necesidades de la entidad que lo utiliza y del entorno en el que opera (Thinck, 1999: 268).

En este sentido, la distancia entre el cargo y descargo y la partida doble se acrecienta si se considera que el primero: a) no empleaba cuentas, por lo que era incapaz de recoger el movimiento de todos los elementos de un negocio; b) no era el resultado de un proceso contable previo, pues no exigía de un registro reglado de las transacciones; c) presentaba de forma estructurada (sin necesidad de que lo fueran cronológicamente y sin contrapartida) hechos económicos de un ejercicio ya cerrado; y d) Se trataba de una única cuenta elaborada *ex profeso* donde se enfrentaban intereses de principal y agente, sin que arrojara información sobre otro tipo de relación.

Considerando lo anterior, el cargo y descargo ofrece *a priori* probadas deficiencias técnicas para concebirse como un sistema que arrojara información útil para la toma de decisiones de sus usuarios. Sin embargo, en contra de lo que pudiera parecer su uso no quedó relegado al olvido, ni tan siquiera por la posible resistencia de sus usuarios al cambio, pues se mantuvo desde el siglo XIII hasta el XIX. Tampoco parece que su uso fuera sustituido por la partida doble, al convivir con ella durante un largo período de tiempo, incluso en la misma entidad, como constatan los numerosos estudios sobre distintas entidades en diferentes periodos históricos.

Teniendo en cuenta las aparentes deficiencias para atender requerimientos informativos y dada su permanencia, la pregunta de investigación que se plantea es la siguiente: ¿Sería capaz el cargo y descargo en su contexto de atender las necesidades informativas para que sus usuarios pudieran afrontar la toma de decisiones?; y dadas sus limitaciones técnicas, al prescindir de un soporte contable previo (memoriales, borradores, etc.), ¿Podría calificarse el cargo y descargo un estado en sí mismo más que un proceso? Responder positivamente a estas preguntas podría aportar otra perspectiva más amplia sobre el uso del cargo y descargo.

Para abordar estas preguntas de investigación se hace necesario usar una metodología de comparación adaptada a este tipo de estudios de investigación cualitativa. Para ello hemos optado por estudiar fuentes elaboradas, que nos aportan definiciones en esencia de los

elementos a comparar; y fuentes primarias, básicamente el tratado del juriconsulto Diego del Castillo (1522)², donde se recogen de forma reglada los elementos del cargo y descargo a definir. Con ello, se pretende: 1) Revisar los rasgos definatorios del cargo y descargo; 2) Identificar los aspectos que definen un estado financiero y las características que hacen útil la información financiera; y 3) Discernir las interconexiones entre los aspectos del cargo y descargo y los rasgos básicos de la información financiera.

Con este trabajo pretendemos, a través de un análisis cualitativo, aceptar o refutar la hipótesis de si el cargo y descargo, además de servir para la rendición de cuentas, sería capaz de atender las necesidades informativas de sus usuarios en un contexto histórico donde la partida doble ya era perfectamente válida para ofrecer a sus usuarios información relevante y fiable para la toma de decisiones.

2. LITERATURA PREVIA

Para abordar la función informativa del cargo y descargo, ésta debería entenderse en el contexto en que se ubica, pues ello facilita el significado más importante de sus elementos (Laughlin, 1987: 480). En este sentido, convendría contextualizar el estudio en el marco de las operaciones económicas surgidas de una relación principal-agente, estudiada bajo la perspectiva de la Teoría de la Agencia, teoría que orienta el comportamiento de los agentes hacia los objetivos del principal, entendiéndose la organización como una ficción legal en cuyo seno surgen relaciones contractuales (Jensen y Meckling, 1976: 311). Así pues, la contabilidad se centraría en registrar la actividad del agente, gestor del patrimonio del principal, que cada cierto tiempo (en principio con periodicidad anual) debía rendir cuentas por cargo y descargo.

En este escenario que marca las relaciones entre principal y agente, cabría valorar el cargo y descargo por su capacidad para juzgar cualitativa y cuantitativamente la buena o mala gestión de los recursos confiados a un administrador. Esta puede ser la razón por la que, pese a no ser tan completo como la partida doble para la toma de decisiones, algunos autores ven indicios suficientes, analizando registros de diferentes entidades, para considerar que el cargo y descargo resultaba idóneo y suministraba los datos necesarios y precisos, tanto en la vertiente informativa como en la posible toma de decisiones y la gestión del negocio a distancia. En este sentido, Noke (1981: 146) advirtió que, si el cargo y descargo es utilizado actualmente por los historiadores para analizar series de datos, no es extraño inferir que fuera utilizado por sus usuarios, no sólo para controlar, sino para decidir sobre el cálculo del beneficio o con fines presupuestarios de cara a la predicción, aspecto importante para determinar la utilidad de la información contable. También Napier (1991: 163) considera el cargo y descargo adecuado para la toma de decisiones en la gestión de los negocios a distancia, sin necesidad de una implicación activa del propietario, por ejemplo, en la gestión diaria de grandes extensiones agrarias, facilitando la delegación de responsabilidad en los

² Conviene aclarar que la edición de la obra que se maneja es de 1542. A este respecto Hernández Esteve identifica, junto a la de Burgos de 1522, dos en Salamanca en 1542 y 1551 (Hernández Esteve, 2007: 188).

administradores al tiempo que mantenía el control (Oldroyd, 1999: 181). Prieto, Maté y Tua (2006: 242), estudiando los registros de un monasterio, sostienen que el cargo y descargo era un sistema completo que rastreaba todas las actividades económicas de la entidad, sirviendo tanto para rendir cuentas como para decidir, pues implicaba un alto grado de planificación y presupuestación financiera.

Tras analizar la literatura científica se aprecia que los diferentes autores conectan el cargo y descargo con su utilidad, pero no analizan las características internas de la información elaborada de este modo y su conexión con la utilidad que se percibe y también obvian el que fuera un informe en sí mismo elaborado ex profeso para decidir: “[...] dar cuenta los tutores: y curadores: mayordomos: y thesoreros: y los otros que an tenido en administración bienes ajenos” (Del Castillo, 1522: 1v-2r). Es decir, los autores obvian el cargo y descargo como un estado en sí mismo elaborado según las necesidades de los destinatarios de la información para aportarles utilidad.

El objetivo de este trabajo es inferir desde una perspectiva histórico-contextual, en el marco de la relación principal-agente, si el cargo y descargo podría calificarse como un estado en sí mismo capaz de evaluar, cualitativa y cuantitativamente, la buena o mala gestión de los recursos confiados a un administrador, más que el resultado de un proceso contable completo; y qué rasgos formales facilitaban que la información así elaborada aportara utilidad para que los usuarios pudieran afrontar la toma de decisiones.

3. EL CARGO Y DESCARGO, UN ESTADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN SÍ MISMO

De acuerdo a lo anterior, en primer lugar, tratamos de comprobar si el cargo y descargo requiere de un proceso contable previo que, como la partida doble³, lleva a un resultado global de un negocio; o, por el contrario, se trata de un estado de resultados en sí mismo. En el primer caso, de acuerdo a los patrones fijados por Hernández Esteve (1998: 59), no se advierte que en el cargo y descargo exista dicho proceso ya que no constituye ningún sistema al no insertarse en un marco previo global que defina unos objetivos, delimite un entorno y establezca un juego de relaciones.

Para determinar si el cargo y descargo tiene como objeto un estado financiero, partimos de la definición más actualizada y completa de éste, fruto de su evolución conceptual a lo largo de los siglos. En base a ésta se puede decir que un estado financiero es una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento de cualquier entidad, cuyo objetivo es proporcionar información general útil para tomar decisiones económicas, así como para mostrar los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han confiado (IASB, 2006: 2). En esencia, un estado es una representación estructurada

³ Cuando decimos que el cargo y data prescindía de un soporte contable previo queremos significar que, aunque se emplearan libros auxiliares a criterio de los usuarios, no eran equiparables a la función que tenían el diario y mayor en la partida doble, comunes a todas las entidades.

de información económica de carácter general útil y necesaria para decidir y para mostrar los resultados de la gestión de los recursos confiados a un administrador.

Para aplicar una metodología comparativa y estudiar la cuestión planteada partimos de lo siguiente: a) un estado es una representación estructurada; b) contiene información económica general; c) su función es generar información útil para decidir; y d) “los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado”.

Para comprobar la presencia en el cargo y descargo de los requisitos anteriores, venimos tomando como referencia el *Tratado de Cuentas* (1522) de Diego del Castillo, donde se incluye una descripción pormenorizada de su elaboración. A este respecto se señala (Ibídem: 2r):

“Porque los legos que en adelante touieren administración de tales bienes: puedan saber *como se tiene de auer en dar cuenta dellos*. Y desta manera la obra será *universal* y se aprouecharan todos della: y quisiera que fuera tal con que vuestra magestad fuera servido: y los súbditos y naturales destos sus reynos en algo aprovechados: y que se *ordenara* por estilo que hiziera cessar el decir de muchos”.

3.1. Estructura de la información

Como es suficientemente sabido, en la medida de lo posible, todo estado financiero debe conservar una estructura sistemática para la presentación de la información y directrices para determinar su estructura fijando los requisitos mínimos para su contenido, de manera que facilite la comparabilidad de la información tanto de la misma entidad, de ejercicios anteriores, como con otras diferentes.

Respecto a su representación, el estado adquiere diversas formas para una mayor comprensión de la información presentada, en estructura horizontal o vertical. En ambos casos, de forma más explícita, se trata en sí mismo de una cuenta anual estructurada en dos partes perfectamente diferenciadas, donde aparecen enfrentados dos conceptos contables antagónicos: inversión y financiación; ingresos y gastos; cobros y pagos; o derechos de cobro y obligaciones de pago.

En el cargo y descargo era primordial presentar la información de manera estructurada según un orden preestablecido o normalizado, donde ambos conceptos se entienden enfrentados en la cuenta como una unidad, tal y como se advierte en el propio título del *Tratado de Cuentas* (1522) de Diego del Castillo: “En el quel se contiene *que cosa es cuenta* y a quien y como an de dar la cuenta los tutores: y otros administradores de bienes agenos”. Más concretamente, la cuenta es la “[...] que tiene de dar el administrador *es una memoria de lo que da y rescibe* o porque de lo que rescibe tiene de dar cuenta por memoria y ansi mismo de lo que da” (Ibídem: 3v), de manera “que los que hizieren *la cuenta*: averigue la verdad de lo que se *rescibio e justamente gasto*” (Ibídem: 6v).

El resultado de la cuenta o alcance tenía dos lecturas concluyentes: una cualitativa expresada en el signo, que determinaba la posición deudora o acreedora del agente en

relación al titular o dueño de los bienes y, por extensión, la buena o mala gestión del administrado; y otra cuantitativa, que fijaba el importe monetario del derecho de cobro o la obligación de pago de principal y agente.

3.2. Información de carácter general

Al hablar de los estados financieros con propósitos de información general, nos referimos a aquéllos elaborados sin considerar necesidades específicas de sus usuarios, siendo el fin último determinar la verdad. Es decir, no atiende a criterios de parte, sino que intenta ofrecer una información objetiva y verdadera donde se manifiesta una sola realidad (Del Castillo, 1522: 12r):

“Y doy por consejo a los contadores que no pasen en cuenta las espensas o gastos que los *administradores dixerén auer hecho*, salvo en caso que les *consto claramente la causa* del gasto que da, diciendo lo que gastaron y en que y por que lo gastaron y *si paresciere a los contadores que la causa* del gasto no es bastante no passara en cuenta el gasto”.

Otra cosa es que las implicaciones del resultado sean diferentes dependiendo de la perspectiva de cada uno de los dos usuarios enfrentados. A este respecto, es evidente que las normas de carácter universal enunciadas en el Tratado, lo son para destinatarios de diferente índole, entre los que se reconocen (Ibídem: 5r-ss): administrador; legatario o heredero, al quien el testador mando restituir alguna manda; tutores; los receptores; gobernadores; limosneros; procuradores; perlados; síndicos y otros oficiales de la iglesia; monasterios; hospitales; obispos y prelados, etc.; y sus contrapartes. No obstante, reconoce el jurisconsulto “[...] digo que se tiene que dar copia de las cuentas auténticamente al señor y a las otras personas a quien pertenece derecho en ellas” (Del Castillo, 1522: 26v).

Además de la posición deudora o acreedora del dador de la cuenta, de la misma se podía extraer otro tipo de información: los ingresos presupuestados o derechos de cobro (cargo), los pagos efectuados (descargo), los morosos (descargos de cargos), el saldo de la tesorería general (alcance), el derecho de cobro o la obligación de pago con el gestor (alcance), los cobros efectuados (cargos menos los descargos de cargos) y las obligaciones de pago (libramientos menos los descargos). Y, por extensión, cuando eran partidas monetarias, el resultado representaba la liquidez o el saldo de la cuenta caja de la entidad por diferencia entre el cargo y descargo, lo que justifica su identidad como estado de tesorería.

Saldo de tesorería o alcance = Derechos a cobrar (cargo) – [Pagos efectuados (descargo) + derechos no cobrados (descargo de cargos)] = Cargo - Descargo

3.3. Información útil para decidir y/o para mostrar los resultados de la gestión

Entre las funciones de los estados financieros está la de proporcionar información útil a sus usuarios para la toma de decisiones, una cuestión a la que nos referiremos en los epígrafes siguientes por ser, de las atribuidas al cargo y descargo, la función menos

estudiada. Pero también a los estados financieros aún se les reconoce, expresamente y en la actualidad, la capacidad de mostrar los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han confiado, función esta de la que el cargo y descargo presenta sobradas muestras. En palabras de Del Castillo (1522: 6r):

“Asi mismo todo aquel que toma a cargo que de voluntad dio o que por mandado de otro de entender en los negocios causas o cosas de que se dice *negociorum gestorum*. Es obligado a *dar cuenta de causas o negocios que administro o tomo en cargo administrar* [...]”.

Asimismo, Del Castillo (Ibídem: 27r) reconoce la finalidad del cargo y descargo en determinar el resultado de la gestión al cierre de la cuenta. Cuando dicho resultado era a favor del principal y en contra del agente (lo habitual), se indica que “las posiciones se forman desta manera por parte del señor [...] que en tantos días de tal mes y año fulano tomo de mi en administración tales bienes: y que en *cada un año de los que tuvo la dicha administración rentaron tantos maravedíes o tantas fanegas o pan*”. A continuación, se prescribía la ejecución (Ídem): “En quanto a la sentencia si tiene de *ser executada*: digo que se tiene de executar aunque se apele della”; y su publicación (Ídem): “y dados *los pregones a los bienes* en que se fiziere la execucion se rematara y se hara pago de lo alcaçado al señor”.

Por el contrario, si se fallaba en contra del señor: “[...] la sentencia se confirmare que dara pagado el señor de lo que alcanço al administrador: y ansi que dara entre ellos la cuenta y debate que tuuieron fenecido”.

4. CARACTERÍSTICAS DE UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN EN EL CARGO Y DESCARGO

El principal objetivo de la información contable es ser útil a los usuarios, quedando íntimamente unidos utilidad, usuarios y necesidad⁴, de lo que se deduce que la utilidad es un concepto subjetivo condicionado por las preferencias del usuario⁵, que a su vez se relaciona con la satisfacción de la persona al consumir, en este caso, la información contable. Por tanto, la utilidad queda relacionada con las características del entorno en el que se desenvuelve la información y con el contexto y la mentalidad de sus usuarios, lo que exige

⁴ Esta orientación a la satisfacción de las necesidades de los usuarios se inserta en el paradigma de la utilidad en contabilidad, es decir, en la visión que adopta para la contabilidad el propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones. Sus inicios están en los trabajos de Staubus (1961), que identifica a los inversores como los principales usuarios de la información contable y de la toma de decisiones; Mattessich (1964), Chambers (1966), Sterling (1970) y Mac Donald (1972) o los trabajos del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). En los estudios que pretenden, desde la teoría de la utilidad, la información contable se aprecian ciertas dificultades en dar una definición de utilidad, determinar los instrumentos de medición y sus destinatarios (Hendriksen, 1974 y 1982). Así, a la hora de que una entidad pueda satisfacer las necesidades de sus usuarios, lo principal es conocer, o al menos, disponer de herramientas para intentar aproximarse a las mismas (Ruíz Rodríguez, 2012: 152).

⁵ Las preferencias sirven para ordenar las distintas combinaciones de bienes en términos de satisfacción y su consideración es indispensable para definir la función de utilidad.

contextualizar la utilidad del cargo y descargo con los rasgos del momento histórico-económico y social en el cual se generó la información.

El paradigma de utilidad actual permite concretar en esencia las características de la información financiera bajo esta perspectiva, proporcionando una relación de atributos básicos que nos permitirá inferir su cumplimiento en el cargo y descargo. Así, aplicar una metodología comparativa exige especificar las características cualitativas de la información financiera necesarias para satisfacer el objetivo de utilidad establecido. Estas características son los atributos que la hacen útil para los usuarios, de manera que tenerlas garantiza su eficacia y los informes financieros se orientan a favorecer la utilidad, lo que permite conseguir los objetivos de la información (IASB, 2003: M-15).

Además, las características son el criterio discriminador de los niveles necesarios de utilidad para alcanzar el objetivo, por lo que son claves para resolver la incógnita de lo adecuado o inadecuado de la información manejada (Villacorta, 2006: 48). No obstante, conviene advertir que, aunque el cargo y descargo se ubica dentro del paradigma legalista-normativo en el que la información se debatía dentro de unas necesidades jurídicas donde la perspectiva económica quedaba minimizada frente a la legalista (Cañibano, 1974: 37), ello no es impedimento para determinar su utilidad.

La AICPA en el Trueblood Report (1973: 57-60) considera que la información en los estados financieros y en otros informes debe poseer ciertos atributos para satisfacer las necesidades de sus usuarios. Aunque las cualidades pueden ser obvias y se presumen implícitas en cualquier informe, sin embargo, es necesario enunciarlas: a) relevancia y materialidad (divulgada); b) forma y sustancia, donde rige la sustancia sobre la forma (legal o técnica); c) fiabilidad; d) libre de sesgos; e) comparabilidad; f) consistencia; y e) comprensibilidad. Todos estos rasgos están influenciados por el entorno, con el cual deben mantener el adecuado nivel de congruencia. Si se considera que la información es útil si es relevante y fiable (AECA, 2012: 30), ambos rasgos son los atributos de los que depende la utilidad, tenerlos garantiza su eficacia y los informes se orientan a favorecerla.

Los rasgos anteriores modelan la utilidad de la información y servirán para inferir lo que poseía el cargo y descargo, considerando el contexto en el que se desenvuelve. En dicho contexto se ubican dos usuarios: el principal, que recibía la cuenta y razón, y el agente, que la daba, por lo que estos requisitos cualitativos deben basarse en sus necesidades. En virtud a ello, la información contable se considerará útil cuando sea relevante y material para la decisión del usuario, libre de sesgos y no sólo comprensible, sino susceptible de poder evaluar su confiabilidad y compararla con información sobre oportunidades alternativas y experiencia previa. En todos los casos, la información es más útil si prima la sustancia económica sobre la técnica.

4.1. Relevancia

La relevancia es inseparable del concepto de utilidad, quedando totalmente vinculada a los usuarios de la información sobre todo a los órganos decisores. Por esta razón, para valorar este atributo es forzoso conocer previamente el proceso de decisión, de manera que conocer el modelo permita determinar las necesidades de sus usuarios (Staubus, 1976: 277).

En el caso del cargo y descargo, el usuario con mayor poder de decisión era el principal ante quien se rendían cuentas y quien tenía la mayor potestad para rescindir la relación contractual con el agente, en función a los resultados o estado de la cuenta. Así, reiterados alcances negativos hacen suponer una gestión negligente, tal y como reconoce Del Castillo (Ibídem: 13v).

“Y a los señores pobres o muy alcançados y adeudados también se dize que estos tales administradores y receptores *muchos males saben y cometen mas* que otros y es porque los dineros ciegan los ojos de los administradores codiciando hazer *suyo el dinero ageno*”.

En su relación con las necesidades de los usuarios, la información es relevante cuando es de utilidad para la evaluación de sucesos (pasados, presentes o futuros), o para la confirmación o corrección de evaluaciones anteriores. Esto implica que la información ha de ser oportuna, y comprender toda aquella que posea importancia relativa, es decir, que su omisión o inexactitud pueda influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información. Esta relevancia adquiere una doble dimensión definida por: a) la capacidad de predecir para determinar cómo actuará la entidad en el futuro; y b) la capacidad de confirmar, que le permitiría evaluar lo ocurrido, aunque también se vincula a esta capacidad la calidad de presentar lo ocurrido y de conocer la desviación de lo sucedido respecto a lo planificado.

Finalmente, para alcanzar el atributo de relevancia, la información debería apoyarse a su vez en otra serie de caracteres que garantizan su validez (AECA, 2012: 37 y ss): a) la identificabilidad; b) claridad; c) comparabilidad; y d) preeminencia de la sustancia sobre la forma.

- Identificabilidad

Este requisito sugiere definir intervalos perfectamente reconocidos que muestren la caracterización personal y temporal de la información. En el cargo y descargo se aprecia la identificabilidad desde tres ámbitos: el temporal, el personal y el espacial. En el ámbito temporal siempre queda claramente referido el ejercicio contable, que habitualmente comprendía un año (Del Castillo, 1522: 9r): “[...] el administrador es obligado a dar la cuenta digo que el señor puede pedir cuenta al administrador y el compañero a su compañero *en fin o cada un año*”.

En aras de la legalidad, su incumplimiento implicaría sospecha contra el administrador (Del Castillo, 1522: 11r):

“Y si el libro del administrador no tuviese escrito el *día, mes y año en que rescibio los bienes del Señor y el dia en que los dio, gasto o distribuyo y la causa del gasto* la cuenta seria intrincada y no se podría contar derechamente y la tal cuenta causaría sospecha contra el administrador”.

Por lo que se refiere al aspecto nominativo, en la cuenta por cargo y descargo debía quedar identificado el/los agente/es y la administración de cada uno, pues el resultado de la cuenta tenía responsabilidad económica y legal (Del Castillo, 1522: 8r):

“Lo dezeno que si son muchos los administradores *todos juntos den la cuenta y no cada uno dellos* por si o por su parte y si la diesse el uno dellos no bastara por quanto a todos juntamente se dio el administraci3n mas si cada uno *dellos administra por su parte* sera cada uno dellos obligados a dar cuenta de los bienes que administro”.

Asimismo, (Del Castillo, 1522: 11r):

“Y si el administrador es tesorero, contador o receptor de las rentas y tributos reales tiene de poner en cabeza del libro de cuentas el *nombre del principe que entonces reyna*; y el *dia* en que recibe los tributos y rentas y otros bienes del se1or y el *dia mes y a1o* en que los dio gasto y pago”.

Por 1ltimo, en el 1mbito espacial o f1sico, tambi3n se precisaba definir el lugar en el que se realiz3 la administraci3n de los bienes, concretando d3nde hab1a ocurrido, pues ello posibilitaba la reconstrucci3n de los hechos “[...] *es porque el derecho presume all1 se podr1 mejor saber la verdad donde contrato*” (Del Castillo, 1522: 10r-v): “Quanto a la sexta parte en que diximos *donde o en que lugar* se tiene de dar la cuenta: podremos brevemente decir que se tiene de dar la cuenta o raz3n donde se tuvo la administraci3n”. Las razones eran dos: “La primera porque ausent1ndose del *lugar donde tuvo la administraci3n* cometio delito [...]” “Otra raz3n se puede dar mas evidente y clara por donde el administrador tiene de dar cuenta en el lugar que administro los bienes: y es porque el derecho presume que all1 *se podra mejor saber la verdad donde contrato*”.

- Claridad

La claridad es la cualidad que permite a los usuarios comprender el significado de la informaci3n y, mediante un examen, formarse juicios. Esta caracter1stica hace referencia a c3mo son presentados los contenidos, su orden, su m3todo y la forma sistem1tica de ser presentados empleando clasificaciones.

Sobre los contenidos, orden repetitivo y expresi3n sistem1tica y agrupada de las diferentes partidas que componen tanto el cargo y descargo pueden dar fe las diferentes fuentes documentales manuscritas que se conservan en los Archivos. A dicho orden tambi3n dedica Diego del Castillo una parte de su tratado: “La setena parte que trata que cosas a de tener en si el libro de cuenta para *estar ordenado* como deue”. De forma m1s concreta y refiri3ndose a este aspecto, el autor reconoce lo siguiente (Del Castillo, 1522: 7v): “Lo dezeno se requiere que se cuente *primero* el rescibo *ante que* la dacta: lo que el administrador rescibo ante que lo que gasto”, as1 como su justificaci3n (Ib1dem: 11v): “Y el libro de cuentas del administrador que no tiene dacta y rescibo *no es bien ordenado* y haze sospecha contra el administrador y es obligado a pagar al se1or el interese que se puasse”.

La claridad debe regir la cuenta, especialmente el alcance pues (Ib1dem: 18r-v):

“Es verdad que cuando la deuda *es clara* puede el administrador pagarla porque sobre si fue la *deuda clara* o no podr1 auer debate entre el se1or y el administrador ante que el administrador quiere quitarse de debate ponerse en el y porque vea el administrador que sobre deuda conocida puede auer causa por donde pague el administrador lo que pago de sus bienes”.

Del Castillo (Ibídem: 3r) insiste en la comprensión que debe tener la cuenta para las partes, pues:

“En otra manera se dize cuenta o razón un movimiento que procede del entendimiento por causas serviticias o intellectivas según la subjeta materia para *mostrar o disponer o necesario concluyr* alguna cosa como seria en lo que se da y rescibe porque de necesidad se tiene de *concluyr mostrando* lo que se rescibio en que manera se dio gasto o pago”.

- Comparabilidad

La comparabilidad permite a los usuarios de la información establecer semejanzas y diferencias al contrastar la situación con otras entidades o con ella misma en un momento posterior. Conlleva consistencia en la aplicación de los métodos de medición, de los criterios valorativos y de la forma de representación para detectar y explicar esas similitudes y diferencias. En el cargo y descargo, la comparabilidad permite evaluar si la gestión del agente ha sido adecuada, y Del Castillo (Ibídem: 7v) la considera al proponer que se requiera tasación de los frutos si procede al estimar una diferencia en lo que “[...] se aya consideracion a lo que *solia rentar comúnmente* y no lo que el señor estimare ni a lo que el administrador dixere”, defendiendo también esta tasación los intereses del agente al no permitir que se considere sólo la valoración del principal.

Además, tal como se ha comentado antes, el hecho de que las cuentas del ejercicio anterior pudieran ser utilizadas para la elaboración de las cuentas del ejercicio facilitaba que los registros nuevos o con importes variables se escribieran al final de cada apartado o epígrafe lo que permitía advertir con relativa facilidad los cambios.

- Preeminencia de la sustancia frente a la forma

La preeminencia de la sustancia sobre la forma implica reflejar las transacciones de acuerdo a la realidad económica y no con su forma jurídica o legal, cuando ambas no coincidan. En el caso del cargo y descargo la realidad económica (derechos reconocidos, insolvencias, pagos efectuados, etc.) quedaba íntimamente ligados a la forma jurídica o legal apreciándose que todos los registros del descargo debían quedar probados mediante la presentación de soporte documental legalmente reconocido (copias de rentas, recibís, escrituras, etc.), por lo que esta característica no se aprecia.

4.2. Fiabilidad

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, cuando está libre de sesgos y los usuarios confían en la imagen fiel de lo que pretende representar. La mayor garantía de fiabilidad del cargo y descargo es que los registros eran elaborados por contadores, unos auditores con conocimientos jurídicos capacitados y habituados a cerrar las cuentas y atribuir responsabilidad jurídica al gestor. A este respecto, Diego del Castillo indica (Ibídem: 8v):

“Y porque algunos podrían preguntar quien tiene de *nombrar las personas que hagan y averiguen las cuentas* digo que a pedimimiento de las partes el juez podrá competer al tutor y curador y a qualquier otro administrador y al señor que nombren personas

que hagan las cuentas y las partes tienen de *nombrar las y si alguna delas partes no quisiere de su parte nombrar persona podra el juez en su defecto nombrar la y de los nombrados tiene de rescebir el juez juramento* que harán las cuentas bien y legalmente y miraran y guardaran y gualmente el derecho de cada una de las dichas partes su afficion”.

La observancia de este requisito implica también que se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre. La prudencia pretende conseguir la necesaria neutralidad y evitar la aplicación de criterios subjetivos excesivamente optimistas o conservadores por parte de los que elaboran la información (Zamora, 2008: 48). A dicha exigencia se refiere expresamente Del Castillo (1522: 7v-8r) cuando indica: “[...] se requiere decir que así en contar como en tassar lo reseebido y gastado *no se cuente desordenadamente o demasiado precio ni a precio baxo mas que guarden los contadores en todo el medio*”.

Por último, para comprobar si la información del cargo y descargo cumple con el atributo de relevancia, es necesario verificar el cumplimiento de otra serie de exigencias que en esencia la avalan (AECA, 2012: 40 y ss): a) imparcialidad; b) objetividad; c) verificabilidad; d) integridad (carácter completo); y e) representación fiel.

- Imparcialidad

La información es imparcial cuando es neutral y no sesgada, es decir, no puede llevar a decisiones o juicios predeterminados o estar elaborada para favorecer al emisor, ni omitir datos o introducir criterios subjetivos que beneficien a éste: “Y desta causa digo que las personas diputadas para tomar cuenta de otros deven ser cutos y sabidos en tomar las, [...]” (Del Castillo, 1522: 13r). En el cargo y descargo, este aspecto, además de quedar justificado por la presencia en la elaboración de la cuenta de los contadores y la exigencia de que ésta debe darse entera y no a pedazos, podría corroborarlo el nombramiento de un tercero que, en caso de conflicto, la rehiciera. A este respecto Del Castillo (Ibídem: 10v) indica:

“Y en tanto es *verdad* deue ser remitidos que si el señor quiere convenir al administrador en el lugar donde se ausento: que se tiene de hazer la remission pidiendo la el administrador la razón desto porque la remission *no se haze principalmente en favor del señor mas porque mejor la verdad de los dos se averigue* y así pidiendo la remission qualquiera dellos se hara y debe hazer. Salvo en caso que los dos consintiesse en contar ante otro juez que lo podría hazer pues ellos toca el provecho y el daño”.

- Objetividad

La información es objetiva si se elabora utilizando un mecanismo que impida al máximo la introducción de criterios subjetivos. En el cargo y descargo, cuyo objetivo era formar la cuenta, la objetividad reside en las evidencias documentales requeridas a tal fin: el cargo se elaboraba en base a los contratos o documentos que justificaban el derecho de cobro y los descargos con los recibís de los pagos, obviando los registros sin base documental justificativa. Desde esta perspectiva, también refiere la objetividad en el cargo, por ejemplo, mediante un inventario inicial que justifique lo recibido por el agente, documento que prueba

“cumplidamente la intencion”, de manera que los bienes referidos en el inventario se presumen que “en su poder estan”; y en el descargo con los consabidos soportes documentales antes aludidos (Del Castillo, 1522: 12r).

- Verificable

La verificabilidad de la información depende de las normas de control interno y de su sistema de procesamiento, que incrementa su fiabilidad al asegurar el rigor de los hechos, aunque por sí misma no asegura su utilidad (AECA, 2012: 42). En el contexto del cargo y descargo, queda probada con las revisiones habituales de los contadores o racionales, como señala Del Castillo (1522: 11v), cuando advierte que los contadores no debían pasar a la cuenta aquellos asientos de las operaciones que no estuviesen perfectamente justificadas:

“[...] y no podrían los contadores pasar en cuenta el partido que no tuviese las cosas ya dichas porque seyendo como dicho es la cuenta entricada y oscura: los contadores no podrán comprender ni conocer si esta hecho algun fraude o engaño en ella. Y no pudiendo bien conocer *la verdad no podrían justamente pasar lo aseentado*”.

Asimismo, el autor indica a los contadores que no asienten en la data los gastos sin antes comprobar que están justificados (Ibídem: 12r):

“Y quando alguna causa se nombra en la dacta an de mirar los contadores *que sea justa* y tal que baste para que tomen en cuenta el gasto porque *muy estrecha y urgente* causa a de mover al contador para que passe en cuenta lo gastado”.

El autor insiste:

“Y doy por consejo a los contadores que no passen en cuenta las espensas o gastos que los administradores dixeren auer hecho salvo en caso que *les costo claramente* la causa del gasto que da diciendo lo que gastaron y en que y porque lo gastaron y si pareciere a los contadores que *la causa del gasto no es bastante no pasará en cuenta el gasto*”.

En cuanto a la verificabilidad externa, ésta representa que la información puede ser procesada fuera del sistema de procesamiento y representa una garantía necesaria para sus usuarios. Sobre esto, Del Castillo (Ibídem: 22r) señala que:

“Quanto a la dezena parte en que dirimos *si dada la cuenta uvo yerro en ella* se aya de *poner personas que las revean* y otra vez las cuenten y si percido el yerro se aya de retratar la primera cuenta “.

La verificabilidad viene dada también por el derecho que se le reconoce a las partes (principal y agente) para recusar la información (Ibídem: 23v): “Quanto a la onzena parte en que diximos si unas de las partes dixo que uvo yerro en la cuenta fasta quanto tiempo podrá pedir que se *torne a hazer* y se vea si uvo yerro en ella.”

- Integridad

La integridad se alcanza cuando la información contiene todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin omisión alguna, lo que potencia la fiabilidad y está ligada a la relevancia. En el cargo y descargo, la cuenta debía asentarse entera y completa, en lo que insiste Del Castillo (Ibídem: 7v) en la necesidad de asentar la cuenta completa sin sesgos informativos:

“Lo noveno se requiere que la cuenta se de *entera y buena: y que no se de a pedaços* contando un día parte de lo rescibido: y otro día parte de lo gastado, mas que se cuente todo lo que el administrador rescibio y lo que rento lo rescibido sin dexar cosa alguna dello por contar y averiguar”.

Los intereses enfrentados de principal y agente favorecían la integridad de la información, pues ambos estaban en que el cargo y descargo figurasen completos, ya que, a través del cargo de la cuenta, el principal conocía con exactitud el importe anual de las rentas, lo que tenía derecho a recibir y lo que actuaba en su favor; y el agente, lo que estaba obligado a recaudar y lo que actuaba en su contra. Y a través del descargo, el principal conocía los gastos pagados y el importe que actuaba en su contra; y el agente lo que había pagado por cuenta del principal y operaba en su favor.

Sobre la integridad de la información contable del cargo y descargo se pronuncia también Diego del Castillo (Ibídem: f. 26r) al hablar del resultado:

“Ansi mesmo digo que si el administrador dio buena cuenta se presume que ningún fraude hizo en los bienes del señor ante aver ganado lo que tiene por su industria. Y por el contrario si el administrador no dio buena cuenta se presume aver ganado lo que tiene con los bienes del señor”.

- Representación fiel

La representación fiel indica concordancia entre la medida o descripción realizada y el hecho que se quiere representar, la incertidumbre que acompaña a la elaboración de la información financiera requiere, en algunos casos, hacer estimaciones o aproximaciones. En este sentido, la representación fiel implica poner de manifiesto los criterios y métodos empleados. Este concepto actual de imagen fiel queda lejos y poco aplicable al cargo y descargo.

5. CONCLUSIONES

El cargo y descargo no precisa de un proceso contable previo, pues en línea con lo señalado por Hernández Esteve (1998: 59) no constituye ningún sistema al no insertarse en un marco previo global que defina unos objetivos, delimite un entorno y establezca un juego de relaciones. Por el contrario, contamos con indicios suficientes para considerarlo un estado contable que adquiere la forma de cuenta anual estructurada verticalmente en dos partes perfectamente diferenciadas y enfrentadas: el cargo y descargo.

El cargo y descargo contenía información contable estructurada y ordenada. En primer lugar, el total del cargo de la cuenta recogía los derechos de cobro o lo entregado al agente por el principal; y en la segunda parte, en el descargo aparecían separados los pagos o salidas de efectivo y los descargos de cargos o incobrables. Por diferencia de ambos se obtenía el resultado que coincidía con el saldo de tesorería o de caja del negocio objeto de estudio. Si hablamos en términos de objetos o bienes, el resultado era el estado de los bienes en depósito en manos del gestor.

Si tenemos en cuenta las funciones del cargo y descargo como estado, conviene diferenciar entre las comúnmente reconocidas: a) proporcionar información útil para la toma de decisiones; y b) mostrar los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han confiado. La segunda tenía dos lecturas concluyentes: una cualitativa, el signo del alcance, que determinaba la posición deudora o acreedora del agente en relación al titular o dueño de los bienes y, por extensión, la buena o mala gestión del administrado; y otra cuantitativa, que fijaba el importe monetario del derecho de cobro o la obligación de pago de principal y agente, por ello, a la luz de lo expuesto es posible validar la segunda hipótesis planteada en este trabajo calificando al cargo y descargo como un estado financiero más que como un proceso contable.

En cuanto a la utilidad de la información del cargo y descargo vinculada a la toma de decisiones, debe considerarse dentro del contexto de la relación principal-agente, donde la eficacia viene marcada por la relevancia y fiabilidad. Estos dos atributos están ligados entre sí y reforzados por la sustancia jurídica que asegura la responsabilidad legal de los administradores, al tiempo que permite pronosticar o confirmar un resultado económico con garantías. En este aspecto, como se puede observar por lo expuesto en el apartado anterior, el Tratado de Cuentas de Diego del Castillo contiene los requisitos formales que debían respetarse al laborar la información por cargo y descargo. Dichas características tenían como fin garantizar la eficacia y favorecer la utilidad de los usuarios de este informe, lo cual permite validar también la primera hipótesis planteada demostrándose que la utilidad que muchos investigadores han demostrado en el cargo y descargo queda soportada en ellas, de modo que la información contable así presentada era relevante y fiable, por lo que el cargo y descargo atendía las necesidades informativas de los usuarios en orden a que pudieran afrontar sus decisiones que, a la luz de lo estudiado, estaban encaminadas a validar la gestión ya realizada del agente.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Adrados Sastre, M^a C. (1996) “Sistemas de información contable”, *Ensayos sobre contabilidad y economía: en homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla*, 1, 17-30. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (2012) *Marco conceptual de la información financiera* (1^a edición revisada en 2012). Madrid: AECA.
- American Institute of Certified Public Accountants, ICPA (1973) *Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*, New York.
- Araujo Ensuncho, J. A. (2007) “Los recursos: objeto de estudio de la Contabilidad”, *Contaduría*, 50, 177-186.
- Baxter, W.T. (1980) “The Account charge and discharge”, *The Accounting Historians Journal*, 7(1), 69-71.
- Calvo Cruz, 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.
- Cañibano Calvo, L. (1974) “El concepto de Contabilidad como un programa de investigación”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 3(7), 34-45.
- Capelo Bernal, M. (2007) “La contabilidad en el 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.
- Castillo, D. del (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.
- Cowton, C.J. y A.J. O’shaughnessy (1991) “Absentee Control of Sugar Plantations in the British West Indies”, *Accounting and Business Research*, 22(85), 34-45. <https://doi.org/10.1080/00014788.1991.9729415>
- Chambers R. J. (1966) *Accounting Evaluation and Economic Behavior*, Prentice Hall, Englewood Cliffs.
- Gómez Villegas, M. (2004) “Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control”, *INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 24(24), 112-131. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81802409>
- Gjesdal, F. (1981) “Accounting for stewardship”, *Journal of Accounting Research*, 19(1), 208-231.
- Hendriksen, E. S. (1974) *Teoría de la Contabilidad*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana.
- Hendriksen, E. S. (1982) *Accounting Theory* (4^a ed). Londres: Longman Higher Education Publisher.

- 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 (siglo XV al XVII)”, *II Encuentro de trabajo sobre la Historia de La Contabilidad en España* (AECA), Mairena de Aljarafe, Sevilla, 1–78.
- Hernández Esteve, E. (2002) “La Historia de la Contabilidad”, *Revista de Libros*, 67-68. En https://www.revistadelibros.com/articulo_imprimible.php?art=3850&t=articulos [Consulta: 09/02/2019].
- Hernández Esteve, E. (2005) “Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble”, *Pecunia*, 1, 93-124.
- Hernández Esteve, E. (2007) “La Contabilidad por cargo y data y sus textos en el panorama contable español de los siglos XVI y XVII”, *Homenaje al Prof. Dr. D. Luis Pérez Pardo*, 161-224, Barcelona: Escola Universitaria d'Estudis Empresarials de Barcelona
- International Accounting Standards Board, IASB (2003) *Normas internacionales de información financiera*. London: CISS.
- International Accounting Standards Board, IASB (2006) *Presentación de estados financieros (NIC-1)*. London: CISS.
- Jensen, M. C. y W. H. Meckling (1976) “Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure”, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Laughlin, R. C. (1987) “Accounting systems in organizational contexts: A case for critical theory”, *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), 479-502. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90032-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90032-8)
- López Pérez, M. V. (1999) *Captación e interpretación en Contabilidad*. Tesis Doctoral, Universidad de Granada.
- Mattessich, R. (1964) *Accounting in Analytical Methods: Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro- and Macro-economy*. Illinois: Homewood.
- Miley, F.M. y A. F. Read (2016) “Spies, debt and the well-spent penny: accounting and the Lisle agricultural estates 1533–1540”, *Accounting History Review*, 26(2), 83-105. <https://doi.org/10.1080/21552851.2016.1187638>
- Napier, C. (1991) “Aristocratic Accounting: the Bute Estate in Glamorgan 1814-1880”, *Accounting and Business Research*, 21(82), 163-174. <https://doi.org/10.1080/00014788.1991.9729829>
- Noke, C. (1981) “Accounting for Bailiffship in Thirteenth Century England”, *Accounting and Business Research*, 11(42), 137-151. <https://doi.org/10.1080/00014788.1981.9729691>
- Prieto, B.; Maté, L. y J. Tua (2006) “The accounting records of the Monastery of Silos throughout the eighteenth century: the accumulation and management of its patrimony in the light of its accounts books”, *Accounting History*, 11(2), 221-256. <https://doi.org/10.1177/1032373206063115>

Ruiz Rodríguez, M. C. (2012) “Debate de la utilidad de la información contable sobre intangibles”, *Revista de Estudios Empresariales*, 1, 149-172.

Staubus, G. J. (1961) *A Theory of Accounting to Investors*. California: University of California Press.

Staubus, G. J. (1976) “The multiple-criteria approach to making accounting decisions”, *Accounting and Business Research*, 6(24), 276-288. <https://doi.org/10.1080/00014788.1976.9728694>

Sterling, R. (1970) *Theory of Measurement of Enterprise Income*, Lawrence: University of Kansas Press.

Thinck, A. (1999) “Accounting in the late medieval town: the account books of the stewards of Southampton in the fifteenth century”, *Accounting Business and Financial History*, 9(3), 265-290. <https://doi.org/10.1080/095852099330214>

Villacorta Hernández, M. A. (2006) “Marco conceptual del IASB”, *Técnica Contable*, 58(686), 47-54.

Inmaculada Llibrer Escrig

Profesora del Departamento de Contabilidad y Finanzas, de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir, inma.llibrer@ucv.es, Teléfono, 96. 363.74.12, extensión 4466

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4161-4108>

Professor of the Accounting and Finance Department at Catholic University of Valencia, Spain, email: inma.llibrer@ucv.es Phone number, 96. 363.74.12, ext 4466

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4161-4108>

Susana Villaluenga de Gracia

Profesora del Área de Economía Financiera y Contabilidad de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, campus de Toledo, de la Universidad de Castilla-La Mancha y Directora del Centro de Estudios de Postgrado de dicha Universidad susana.villaluenga@uclm.es. Teléfono 925 268 800, ext 5165

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7131-059X>

Professor of Financial Economics and Accounting Department and Director of Postgraduate Studies Center at Castilla-La Mancha University, Spain, email: susana.villaluenga@uclm.es. Phone number 925 268 800, ext 5165

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7131-059X>