

LA CONTABILITÀ PRATICA PRIMA DI LUCA PACIOLI: ORIGINE DELLA PARTITA DOPPIA

(ACCOUNTING PRACTICE BEFORE LUCA PACIOLI: EMERGENCE OF DOUBLE ENTRY)

Carlo Antinori

RESUMEN

Se inicia el trabajo con una breve revisión de los principales factores que a comienzos del siglo XIII limitaban el desarrollo de los registros contables en Italia. Estos factores eran el desconocimiento de la numeración arábiga y del papel, así como la precaria situación socioeconómica de muchas regiones italianas. Pese a ello, existían sin embargo numerosos monasterios benedictinos en casi todas las regiones y empresas mercantiles en las ciudades marítimas, como Venecia, Génova, Pisa, etc., que de una forma u otra llevaban sus contabilidades. El manuscrito *Liber Abaci* de Leonardo Pisano, terminado en 1202, introdujo la numeración arábiga en Italia y su lenta difusión contribuyó, poco a poco, a superar la dificultad que las operaciones aritméticas, sobre todo la multiplicación y la división, encontraban con la numeración romana. La primera fábrica de papel de Italia se estableció a finales del siglo XIII en la ciudad de Fabriano en la región de Las Marcas. Asimismo, ya en el siglo XIV se observa una creciente mejoría de las condiciones socioeconómicas en las regiones italianas más progresivas, con la aparición de un naciente capitalismo. En este mismo siglo comienzan a surgir contabilidades llevadas por partida doble, llegando la evolución del método a su plenitud con la aparición de los primeros libros Diarios conocidos, los de Andrea Barbarigo, en 1430. Cuando Luca Pacioli llega a Venecia en 1465 la partida doble había alcanzado ya su mayoría de edad.

El trabajo prosigue con un estudio comparativo de las prácticas contables previas a la publicación del *Tractatus XI* de Luca Pacioli, contenido en su *Summa de Arithmetica*, seguidas en las principales regiones italianas: Venecia y sus territorios, Milán y la Lombardía, Génova y la Liguria, la Emilia-Romaña y la Toscana. Se describen las particularidades de los distintos tipos de contabilidad surgidos en cada una de estas regiones, señalando las similitudes y diferencias entre cada uno de ellos, así como sus respectivas aproximaciones a la partida doble. El artículo se detiene especialmente en la asignación que Federico Melis hace en exclusiva a la Toscana como descubridora de la contabilidad por partida doble. A estos efectos, estudia las características que Luca Pacioli atribuye a este método contable, por considerar que las mismas constituyen el paradigma de la partida doble. Luego se pasa revista a las diferencias existentes entre el modelo pacioliiano y el propuesto por Federico Melis, diferencias que se considera son debidas a un excesivo provincianismo de este autor, empeñado en atribuir a la Toscana la paternidad de la contabilidad por partida doble, cuando en realidad parece que este método fue desarrollado casi simultáneamente en diversas regiones italianas.

ABSTRACT

The paper begins with a brief review of the principal factors that limited the development of accounting records in Italy at the turn of the 13th century. These factors were the ignorance of Arabic numerals, the non-existence of paper and the precariousness of the socio-economic conditions in many Italian regions. Despite these, the numerous monasteries found in almost all regions and the merchant enterprises in the main coastal cities, like Venice, Genoa, Pisa, etc., all kept some kind of accounting records. The hand-written *Liber Abaci* by Leonardo Pisano was finished in 1202 and introduced Arabic numerals in Italy; its gradual dissemination contributed, little by little, to overcome the difficulties posed by the use of Roman numerals in arithmetic calculations, above all multiplications and divisions. The first paper factory in Italy was established at the end of

the 13th century in Fabriano, a city in the region of Marche. The 14th century brought increasing improvement of the socio-economic conditions in the more progressive Italian areas with the emergence of a fresh born capitalism. In this same century double entry accounting came into use, a method which became fully developed in 1430 when the first known Journals appear, i.e., the Andrea Barbarigo's Journals. Therefore, when Luca Pacioli arrived in Venice in 1465 double entry accounting had already come of age.

Subsequently, the paper studies the accounting practices followed in the principal Italian regions prior to the publication of Luca Pacioli's *Tractatus XI* as a chapter of his *Summa de Arithmetica*, that is, in Venice and its territories, Milan and Lombardy, Genoa and Liguria, Emilia-Romagna and Tuscany. The particular characteristics of the various methods of accounting practised in each one of these areas are described in detail, stressing the similarities and differences among them, as well as their respective approaches toward double entry. At that point, the paper examines with special interest the statement by Federigo Melis that Tuscany was the cradle of double entry accounting. In this respect, the distinctive features of double entry as stated by Luca Pacioli are weighed in, since they are considered the essence, the true model of the method. This established, the differences between Pacioli's model and the one proposed by Melis are examined in depth. These differences are considered the result of the author's excessive regional patriotism, who was determined to ascribe the invention of double entry accounting to his region, Tuscany. In reality, however, it seems that this method was developed almost simultaneously in various Italian regions.

PALABRAS CLAVE:

Baja Edad Media, contabilidad, historia, Italia, Pacioli, práctica contable

KEY WORDS:

Accounting, accounting practice, history, Italy, late Middle Ages, Pacioli

1. Introduzione

Per svolgere compiutamente l'argomento occorre risalire alla situazione esistente in Italia a partire dal secolo XIII.

All'inizio del 1200 in Italia, la conoscenza dell'aritmetica era ridotta al minimo e la quasi totalità della popolazione non sapeva neppure fare le quattro operazioni.

La persistenza della numerazione romana basata su lettere era un freno pesante alla conoscenza e allo sviluppo dell'aritmetica. Ancor oggi noi non sappiamo come gli antichi romani eseguivano le moltiplicazioni e le divisioni.

Inoltre, il materiale scrittorio era costituito da pelli di animali opportunamente lavorate (pergamena) perchè la carta e i procedimenti per fabbricarla non erano ancora giunti in Italia.

I fogli membranacei erano costosi e forzatamente limitati perchè corrispondevano al numero di animali uccisi.

Se a tutto questo si aggiunge una situazione socio-economica assai precaria in molte regioni italiane in cui lo scambio prevalente era costituito dal baratto, si comprende come le contabilità aziendali fossero limitate sia di numero che di estensione.

Nel '200 troviamo, infatti, aziende monastiche (benedettini) sparse in quasi tutte le regioni italiane e aziende mercantili nelle città marinare (Venezia, Genova, Pisa, ecc.) che avevano rapporti commerciali con i porti del nord Africa, Medio Oriente ed in generale con tutte le città che si affacciavano sul Mediterraneo.

Questa desolante situazione del corso del secolo XIII e nei secoli successivi andò lentamente evolvendo in senso favorevole perchè tutti i fattori negativi sopra elencati vennero a mancare.

Nel 1202 Leonardo Pisano¹ terminò il suo *Liber Abaci*² in cui portò a conoscenza del mondo occidentale la numerazione indo-araba basata su cifre, zero (zephro) compreso, insegnò ad eseguire le quattro operazioni ed altri calcoli complessi così come aveva appreso a Bugia dai maestri arabi locali. Il padre, infatti, lo aveva portato con sé, ancora fanciullo, perché apprendesse la matematica araba, svolgendo egli la funzione di notaio presso i mercanti pisani che avevano un fondaco presso la città algerina.

Il *Liber Abaci* si diffuse lentamente perché la stampa non era ancora stata inventata, ma a poco a poco la « nazione latina » come Leonardo chiamava il mondo occidentale di allora, colmò il divario culturale con gli arabi.

Ocorre però considerare che se le cifre arabe agevolarono, semplificando i calcoli, le transazioni commerciali non ebbero alcuna influenza sulle scritture contabili.

Infatti, l'addizione e la sottrazione si possono eseguire speditamente anche coi numeri romani e le corporazioni delle Arti e dei Mestieri imposero ai loro associati l'uso dei numeri romani nell'indicazione dei valori delle "partite" perché ritenuti meno facilmente falsificabili. Il risultato fu che la prima contabilità tenuta sicuramente in Partita Doppia -quella dei "massari" del Comune di Genova del 1340- ha gli importi registrati coi numeri romani, a dimostrazione che la numerazione romana poteva essere ancora usata in contabilità senza inconvenienti.

Non sono mai stato convinto che la giustificazione avanzata dalle corporazioni avesse un serio fondamento: ritengo che si possano falsificare più o meno bene sia gli importi espressi in cifre arabe che quelli espressi in numeri romani.

Mi piace di più interpretare il fatto come una estrema difesa di un retaggio della latinità, tanto più che ho notato che anche negli altri Paesi latini (Spagna compresa) la difesa dei numeri romani ha avuto ugualmente luogo.

Oggi i numeri romani vengono usati come "ordinali" ovvero per dare solennità, decoro, prestigio ad un avvenimento, ad una ricorrenza ed anche questo uso conferma il mio intimo convincimento.

Il secondo avvenimento importante del secolo XIII fu l'introduzione della carta e la costruzione della prima cartiera in Italia. Risale infatti alla fine del secolo XIII la prima cartiera aperta in Italia nella città di Fabriano (Marche).

L'introduzione della carta permise la disponibilità di registri contabili in maggior quantità e a minor prezzo.

La sostituzione avvenne, anche in questo caso, gradualmente, tanto che nel secolo XIII i registri di carta sono davvero pochi, mentre invece, dal secolo XIV in poi l'uso dei registri di carta si diffuse sempre di più diventando esclusivo.

Anche le condizioni socio-economiche della popolazione andarono lentamente migliorando e cominciarono ad avvertirsi i primi effetti del nascente capitalismo, almeno nelle regioni economicamente più progredite. Ormai tutte le condizioni per una evoluzione

¹ Leonardo Pisano è anche conosciuto come Leonardo Fibonacci (filius Bonacci). Bonaccio non era però il padre, ma un avo.

² *Liber Abaci* ha il significato di Libro di conti o Libro d'aritmetica. Per abaco si intendeva in origine, una tavoletta con cui gli *abachisti* eseguivano i calcoli. Essi si distinguevano dagli *algoritmisti* che invece eseguivano i calcoli con la penna.

positiva delle scritture contabili e di una loro estensione a tutti i fatti di gestione si erano verificate.

Siamo però ormai nel secolo XIV, secolo in cui osserviamo contabilità tenute con metodi pre-partiduplistici e contabilità più progredite o più complete tenute col metodo della Partita Doppia.

L'evoluzione si completa alla fine del secolo XIV o agli inizi del secolo successivo (il XV) quando vediamo l'introduzione del Libro-Giornale nelle contabilità aziendali e il metodo della Partita Doppia finalmente applicato con l'uso dei due libri fondamentali: il Giornale e il Mastro.

Luca Pacioli nato attorno al 1447 e giunto a Venezia nel 1465 (circa) si troverà nelle condizioni migliori per apprendere le "regole" su cui è basato il metodo della Partita Doppia e successivamente scrivere il *Tractatus XI* incluso nel 1494 nella sua *Summa de Arithmetica*.

Vedremo ora le caratteristiche più evidenti delle contabilità nelle principali regioni italiane, sulla base dei registri giunti fino ai nostri giorni e la loro evoluzione nel corso dei secoli dal XIII al XV compreso.

Tenteremo anche una valutazione dell'opera di Luca Pacioli i cui meriti sono indubbiamente altissimi come divulgatore del "metodo italiano" in tutta Europa, ma di cui non va sottaciuta l'opera come scienziato e maestro del Rinascimento italiano.

2. Caratteristiche principali delle contabilità nelle diverse regioni italiane durante il Medio Evo

Esaminiamo ora i registri contabili superstiti delle seguenti regioni italiane, Venezia, Lombardia, Liguria, Toscana, Emilia-Romagna, con le principali caratteristiche delle scritture eseguite dagli antichi ragionieri su di essi.

2.1. Venezia e territori ad essa soggetti

Purtroppo le registrazioni contabili superstiti non sono anteriori al secolo XV, essi però sono sufficienti a testimoniare come nella città lagunare in qual secolo si tenessero scritture molto progredite. Mi è sufficiente citare il Quaderno di Jacomo Badoer del 1436-1439 tenuto mentre il mercante veneziano si trovava a Costantinopoli.

Più numerosi ed importanti sono però i registri superstiti tenuti a Venezia nell'azienda di Andrea Barbarigo che ci offrono il primo esempio di Giornale (1430-1440). Il Giornale dei Barbarigo inizia col 1° Gennaio 1430, ma in realtà si tratta del 1° Gennaio 1431 perchè secondo l'uso veneziano il Capodanno era fissato il 1° Marzo, cioè tre mesi dopo. Il Giornale dei Barbarigo è il più antico esempio pervenutoci, ma esso contiene soltanto gli articoli dei fatti esterni di gestione, mancano infatti gli articoli di apertura, quelli di rettifica dei conti a fine esercizio e quelli di chiusura.

Vedremo nel Giornale descritto da Luca Pacioli un progresso perchè il frate di Sansepolcro inizia il Giornale con gli articoli di apertura dei conti. Mancano ancora quelli di chiusura, ma nel secolo successivo anche questa mancanza sarà colmata.

Osservo che questa "evoluzione" nella redazione del Libro Giornale obbedisce ad una logica precisa: il Giornale, libro cronologico è stato adottato come documento per dare valore

legale alle scritture contabili in eventuali controversie con terzi e a questo fine interessava dare data certa e descrizione esatta e incontrovertibile dei fatti di esterna gestione. L'apertura e la chiusura dei conti rispondeva infatti solo a esigenze di tecnica contabile. Lo stesso Luca Pacioli dettò norme rigorose in materia: il mercante non doveva sostituire o stracciare fogli, fare cancellature, alterare in alcun modo quanto già scritto.

Il più antico Libro Mastro giunto fino a noi tenuto in Partita Doppia è il Quaderno (che in veneziano ha il significato di Mastro) della Fraterna Soranzo risalente al 1406.

I caratteri principali della contabilità veneziana sono i seguenti:

Libri contabili usati:

- a) per le scritture elementari: il Memoriale o Brogliaccio.
- b) per le scritture complesse: il Quaderno (Libro Mastro) e il Giornale.

Occorre considerare la razionalità nell'uso di questi registri, perchè ancor oggi costituiscono la base di ogni contabilità.

I Quaderni veneziani erano tenuti a due sezioni di Dare e Avere disposte lateralmente su due fogli: dalla man sinistra il Dare, dalla man destra l'Avere.

Questa forma dei conti fu detta "alla veneziana" come "metodo di Venezia" fu chiamato il metodo della Partita Doppia in tutta Italia e dallo stesso Luca Pacioli.

La lingua usata nelle scritture è il volgare veneziano, ma nei pochi reperti relativi ai secoli precedenti si osserva l'uso della lingua latina.

Analogamente avvenne in altre contrade d'Italia e segnatamente in Lombardia dove l'uso della lingua latina perdurò fino ai primi del '400 per essere gradatamente sostituito nei decenni successivi dalla lingua volgare. Da notare che nel Giornale di Barbarigo gli articoli sono redatti nella stessa forma con cui li insegnò Luca Pacioli indicando dopo il "per" il conto a debito e dopo la "a" il conto creditore.

2.2. Milano e la Lombardia

Le caratteristiche formali delle contabilità lombarde che risalgono ai secoli XIV e XV sono le seguenti:

- a) forma dei conti a sezioni divise di Dare e Avere accostate nella stessa pagina.
- b) uso della lingua latina per tutto il secolo XIV fino ai primi decenni del secolo XV.
- c) uso delle espressioni "debet Dare" e "debet Havere". Il conto viene sempre intestato in Dare anche se il primo articolo fosse Avere, scrivendo: "Carolus Roxius debet dare" e completando al primo addebito.
- d) ogni partita successiva inizia con "Item...".
- e) i registri contabili sono di grande formato e contengono mediamente circa 400 fogli. I registri sono ricoperti con pelli di animali e prendono nome dal colore della loro copertura (gialla, verde, nera, rossa, bianca, grigia).
- f) la scrittura usata è solitamente il "gotico mercantesco" e i registri mirabilmente tenuti danno una gradevole impressione di ordine e precisione.

Le scritture contabili lombarde sono state denominate da Tommaso Zerbi che le ha studiate per primo, scritture "tabulari" riferendosi sia alla loro forma che al sistema a cui sono state applicate.

La forma usata in Lombardia è testimoniata da un Editto del 1197 dei Consoli del Comune di Milano che imponeva di registrare debiti e crediti in registri a sezioni divise chiamati “*tabulae*” scritti in latino. Il nome “*tabulae*” è probabilmente di diretta denominazione romana e così Zerbi lo ha adottato per indicare il particolare metodo di registrazione usato in Lombardia dal 1350 circa ai primi del ‘400.

Il metodo tabulare è in origine un metodo di registrazione che comprende crediti e debiti concepiti come fenomeni maturi per la rilevazione contabile. Lo strumento caratteristico di tali scritture è infatti il conto a sezioni divise contrapposte nella stessa pagina.

In seguito, con successive applicazioni analogiche del conto a sezioni divise ad altri valori che divengono oggetto di rilevazione, si giunge spontaneamente ad un nuovo metodo di rilevazione: la Partita Doppia. In tal modo l’evoluzione delle scritture sfocia in un sistema economico tabulare che non è altro che il sistema patrimoniale o il sistema del reddito.

Molte città che nel periodo considerato (1350-1420) erano soggette ai Visconti, conservano nei loro archivi Libri Mastri tenuti col metodo tabulare relativi all’amministrazione di territori o di settori amministrativi in cui i Visconti esercitarono il loro dominio.

Il loro numero e la loro omogeneità sia nella forma che nei “sistemi” a cui furono applicate le scritture contabili, fanno seriamente pensare che nello Stato Visconteo fossero aperte scuole di contabilità in cui si insegnava un metodo di scrittura basato su un sistema completo di debiti e crediti risalente ai primi due secoli dopo il Mille, ma sicuramente perfezionato e reso uniforme nelle scuole lombarde, nell’epoca in cui i Visconti cercarono di riunire sotto il loro dominio gran parte dell’Italia settentrionale con lo scopo di costituire uno stato unitario.

Questo metodo e questo sistema di scritture è stato da me recentemente denominato tabulare lombardo-visconteo.

Tabulare per rispettare la denominazione iniziale data da Tommaso Zerbi e lombardo-visconteo per indicare il territorio e l’epoca in cui si sviluppò (Antinori, 2002).

Siamo quindi di fronte a un metodo che applicato ad un sistema completo di debiti e crediti diventa formalmente in Partita Doppia ed è risultato particolarmente adatto alle rilevazioni finanziarie dell’amministrazione viscontea. Il Metodo tabulare lombardo-visconteo è un metodo bivalente: le scritture risultano in Partita Doppia se applicate ad un sistema completo di debiti e di crediti e in Partita Semplice se applicate a sistemi aziendali complessi.

L’estensione dei conti fino a comprendere tutti gli elementi del Patrimonio e le sue variazioni nette, avvenne quando i ragionieri dovettero tenere contabilità aziendali complesse come la contabilità della Società di Catalogna Serraynerio e Dugnano e la Ditta di Marco Serraynerio a Milano.

Nel secolo XVI anche a Milano finì per prevalere la forma veneziana del Mastro con i conti aventi le due sezioni disposte lateralmente su due fogli. Il “modo di Venezia” risultando il più razionale è stato gradualmente adottato sia nella “forma” dei conti, sia nelle “regole” che sono alla base del “metodo” in tutta Italia.

All’estero, grazie a Luca Pacioli, fu conosciuto come “metodo italiano”.

2.3. Genova e Liguria

Le contabilità genovesi denunciano una comune origine con quelle lombarde perchè la loro forma è quasi identica.

I conti sono a sezioni divise lateralmente sulla stessa pagina.

Le scritture sono redatte in latino, le formule degli addebiti e degli accrediti leggermente diverse.

In Dare si legge quasi sempre “debet nobis pro...”, mentre nell’avere si usava la formula “recepimus...”. Per le partite successive si scriveva: “Item...”.

Le scritture superstiti si riferiscono a periodi corrispondenti: secolo XIV e relativi al Comune di Genova (1340-1357).

Scritture posteriori si riferiscono allo stesso Comune di Genova e a Banche, compresa la Banca di San Giorgio, con data iniziale 1408.

Le scritture del Comune di Genova sono relative alla gestione dei “massari” per l’anno 1340 e dei “maestri razionali” (1340-1357). Sorprendentemente questi registri sono tenuti in Partita Doppia e rappresentano la testimonianza più antica di applicazione del metodo. I Massari erano due e avevano il compito di curare le finanze del Comune, mentre i Maestri razionali pure in numero di due avevano il compito di controllare l’opera dei Massari e dei loro collaboratori.

I registri successivi giunti fino a noi non sono più tenuti col metodo della Partita Doppia.

Ciò, a mio avviso, significa che l’invenzione del “metodo” fu casuale e non fu “percepita” dai ragionieri medievali come un evento rilevante e tale da essere imitato.

È anche possibile che a scritture completate la contabilità sembri in Partita Doppia mentre in realtà addebiti e corrispondenti accrediti siano stati redatti in tempi diversi senza rispettare cioè la regola fondamentale del metodo che prescrive che addebiti e accrediti siano contemporanei affinché in ogni momento la somma degli addebiti sia uguale a quella degli accrediti.

2.4. Emilia-Romagna

L’Emilia-Romagna è una Regione costituita dopo l’unità d’Italia, unendo territori dal punto di vista amministrativo piuttosto eterogenei.

L’Emilia occidentale faceva parte nel secolo XIV della Lombardia ed era soggetta ai Visconti, tanto che la città di Piacenza, Parma e Reggio Emilia conservano nei loro archivi registri lombardo-viscontei.

La Romagna è una regione con sue caratteristiche politiche, culturali, linguistiche ben definite.

In Romagna ho rintracciato registri contabili risalenti al secolo XIII relativi al Monastero Benedittino di San Giuliano. Si tratta di Libri di Introiti, il più antico dei quali risale al 1248, custoditi nell’Archivio di Stato di Rimini.

Le caratteristiche di questi registri sono state da me illustrate al Congresso di Siena che si svolse nei giorni 17-19 Settembre 2003 organizzato dal collega australiano Carnegie e dall’Università di Siena.

Posso comunque comunicare che questi registri sono costituiti da fogli in pergamena, sono di grande formato e sono scritti in latino.

Essi sono più somiglianti ai libri veneziani che a quelli toscani e rappresentano il punto di partenza delle scritture contabili, la cui evoluzione iniziata nel secolo XIII portò all'invenzione della Partita Doppia.

2.5. Toscana

La Toscana è la regione italiana che conserva il maggior numero di registri contabili, i più antichi dei quali risalgono al secolo XIII.

Le scritture contabili toscane hanno caratteristiche del tutto differenti rispetto a quelle del Nord Italia.

Noi distinguiamo nel Nord Italia le scritture veneziane, da quelle lombarde o liguri, ma abbiamo constatato che le differenze non sono rilevanti sia per quanto riguarda la forma, sia per quanto riguarda i metodi contabili usati, sia per il numero e la specie dei registri usati.

Esaminando i registri toscani noi vediamo subito:

- a) che fin dai registri più antichi la lingua usata è il volgare toscano e non il latino.
- b) la forma dei conti a due sezioni è del tutto differente rispetto al Nord d'Italia. In Toscana è quasi esclusivamente usato il conto a sezioni sovrapposte. In alto il Dare e in basso l'Avere.
- c) al Nord oltre al Memoriale o Brogliaccio che serviva per registrare le scritture elementari, veniva usato un solo registro: il Libro Mastro a cui si aggiunse ai primi del '400 il Libro Giornale.

In Toscana, invece, venivano usati moltissimi registri per gli scopi più vari: calcolare il costo di un prodotto artigianale, tenere l'elenco dei ma' (cattivi) debitori, tenere un conto con le donazioni e le offerte a enti religiosi per la salvezza della propria anima... e così via.

Tutti questi conti e la molteplicità dei registri, l'impossibilità di seguire sempre con ordine le operazioni aziendali per la mancata indicazione della contropartita, la discordanza tra somme del Dare con quelle dell'Avere, indussero gli storici italiani che esaminarono tali scritture e per primo Fabio Besta ad esprimere un giudizio negativo sulla possibile origine della Partita Doppia in Toscana.

Il Besta ritenne che anche in Toscana le prime scritture contabili redatte col metodo della Partita Doppia non fossero di data anteriore alle altre regioni italiane e si potessero collocare attorno alla metà del secolo XIV.

Federigo Melis, giovane laureato presso la Facoltà di Economia e Commercio dell'Università di Roma, avendo ottenuto subito dopo la laurea dal suo maestro Prof. Della Penna l'incarico dell'insegnamento di Storia della Ragioneria si propose di dimostrare nel suo libro *Storia della Ragioneria* (1950), che iniziò subito a scrivere, che la Partita Doppia aveva origini toscane. Melis dovette interrompere gli studi intrapresi perchè chiamato alle armi in seguito al secondo conflitto mondiale, fatto prigioniero e portato in Sud Africa, poté tornare a Roma solo nel 1945. Ripreso l'insegnamento, portò a termine il suo libro che fu pubblicato nel 1950 quando aveva circa 35 anni.

Egli contestò le tesi di Fabio Besta e di tutti gli storici italiani per affermare con forza che il metodo della Partita Doppia era nato cioè era stato “inventato” in Toscana ad opera dei ragionieri di quella regione. Egli ribadì le sue tesi anche con una seconda pubblicazione che vide la luce nel 1962 (Melis, 1962), ma non trovò validi interlocutori in Italia perchè in quegli anni gli studi storici nel campo della Ragioneria erano veramente ridotti quasi allo zero.

All'estero l'unico che contestò la tesi di Melis fino a giungere ad accusarlo di “superficialità” fu Raymond De Roover che, più anziano di Melis, aveva condotto studi approfonditi sulle contabilità italiana del periodo medievale.

3. Elementi di contrasto tra Federico Melis e gli altri storici della Ragioneria

Chi scrive queste note ritiene che sia errato intraprendere questioni campanilistiche sulla “priorità” di questa o di quella regione italiana perchè sono troppi gli elementi di discordia per raggiungere una conclusione seria e accettabile da tutti.

Gli elementi di contrasto sono principalmente i seguenti:

- a) Non si può fare nessuna ipotesi di “priorità” su questa o quella regione italiana, basandosi soltanto su registri contabili superstiti che sono giunti fino a noi per un caso fortunato superando indenni saccheggi, incendi, distruzioni, inondazioni o semplicemente eliminazioni da parte di archivisti in cerca di spazio per altri documenti cartacei ritenuti più importanti.

Ad esempio, i registri comunali di Genova del 1340 in Partita Doppia erano con quasi certezza preceduti da registri tenuti nello stesso modo nei decenni precedenti. Essi però andarono distrutti e bruciati, dal popolo genovese in tumulto contro il doge Simon Boccanegra, nella piazza di San Lorenzo dove furono gettati.

- b) Il metodo della Partita Doppia non è stato “inventato” partendo da un semplice metodo a Partita Semplice, per cui “l'inventore” aprendo i conti al netto (o conti della 2ª serie) ha voluto registrare ogni fatto di gestione due volte: una volta in Dare e una in Avere. Il processo evolutivo è stato più lento e graduale: prima sono stati “accesi” i conti ai crediti e ai debiti (conti denominati “primigenii”) a due sezioni di Dare e Avere, stabilendo di collocare il Dare nella sezione sinistra del conto e l'Avere in quella destra (destra e sinistra per chi guarda). Successivamente con l'aumentare delle dimensioni aziendali e con il naturale processo di perfezionamento delle scritture contabili, vennero accesi anche i conti Cassa e Merci (aumentando così i casi di doppia registrazione) e quindi via via tutti gli altri conti compresi il conto Cavedale (Capitale) o Compagnia che inizialmente furono concepiti come tutti gli altri conti e furono addebitati o accreditati seguendo la stessa regola pratica. Si giunse così a una Partita Doppia “di fatto” cioè che presentava, a registrazioni concluse, “doppie registrazioni” in modo automatico. Soltanto in un secondo momento si giunse, per le ragioni che spiegherò più avanti, alla Partita Doppia come metodo **consapevole** di registrazione contabile.
- c) Specialmente tra Federico Melis e gli altri storici italiani attivi prima di lui (Besta, Alfieri, Zerbi) e dopo di lui (Antinori) non c'è la stessa “concezione” del metodo della Partita Doppia.

Un metodo è basato su regole precise, se non si osservano o si ritengono superflue si parlano lingue diverse.

Anche su questo punto darò una dettagliata spiegazione più avanti.

In conclusione Melis per poter sostenere la sua tesi campanilistica ha concepito un metodo della Partita Doppia tutto suo, al di fuori di ogni regola e inventando una “genesì” del metodo diversa della realtà storica.

Un'ulteriore analisi dei punti di contrasto tra Federigo Melis e gli altri storici mostra il seguente risultato:

- a) Per dimostrare come Melis abbia cercato di sfruttare la priorità toscana circa l'antichità dei suoi registri contabili è sufficiente citare quanto ha scritto parlando dei Mastri del Comune di Genova del 1340 (Melis, 1950: 525). Egli ipotizza (senza portare alcuna prova) che siano stati i banchieri fiorentini, operanti in Genova fin dalla seconda metà del secolo XIII, a insegnare a Genova la Partita Doppia!

Non importava se i libri genovesi erano scritti in latino, se i formulari erano tutti diversi da quelli toscani, se i conti erano a sezioni contrapposte, mentre in Toscana si usavano quelli a sezioni sovrapposte, il “metodo” a Genova non poteva essere stato insegnato che dai fiorentini!

Ma nel 1951 il *Bollettino Storico Piacentino* (1951: 97), con riferimento a quanto scritto da Melis l'anno prima, ha rivendicato ai piacentini il merito di aver introdotto a Genova questa tecnica contabile: infatti i banchieri piacentini approdarono a Genova prima dei senesi e dei fiorentini in quanto dal 1050 in poi i più grandi banchieri di Genova furono piacentini.

È sufficiente ricordare gli Anguissola, i Bracciforti, i Leccacorvi e altre case piacentine per rivendicare a questi banchieri l'origine della Partita Doppia anche se di questo primato sono stati defraudati a causa della distruzione dei loro archivi.

A sostegno della tesi “piacentina” sta anche l'affinità delle scritture contabili con Genova, essendo Piacenza allora in territorio lombardo. A questo punto ogni commento è inutile!

- b) Per dimostrare che prima è stata realizzata una doppia scrittura e soltanto successivamente sono state dettate le regole precise da osservare per realizzare un metodo, quello della Partita Doppia che non aveva soltanto uno scopo “estetico”: addebiti = accrediti, ma quello ben più importante di ricerca degli errori, presento, di seguito, due esempi di contabilità formalmente in Partita Doppia perché a scritture concluse gli addebiti sono uguali agli accrediti, ma in realtà senza alcuna correlazione tra loro:

1° Esempio (Scritture tabulari lombardo-viscontee)

L'esempio è tratto dal mio libro: *“Taxationes” dell'Arte dei Falegnami di Parma per il campo di Padova*, Parma, La Nazionale, 1959.

Gian Galeazzo Visconti, Signore di Milano e di Parma (siamo nel 1388-89) avendo deciso di conquistare con le armi la città di Padova impose all'Arte dei falegnami di Parma di inviare a Padova quattro falegnami per erigere castelli di legno sotto le mura della città assediata e permettere ai soldati di penetrare in città.

Le famiglie dei quattro falegnami prescelti dovevano essere mantenute dai restanti falegnami a Parma.

I falegnami iscritti all'Arte erano a Parma ben 179. Si conoscono i nomi dei quattro inviati a Padova e degli altri 175 che dovettero contribuire al mantenimento delle loro famiglie in base alle tassazioni fissate dagli anziani dell'Arte.

I conti accesi da Francesco Servidei, ragioniere incaricato, furono i seguenti:

- a) Conti accesi a tutti i falegnami scritti all'Arte (175 conti)
- b) Conti accesi ai tesoriери (due conti)
- c) Conti accesi ai falegnami inviati a Padova (4 conti)

Oggetto delle scritture

Salari da pagarsi ai quattro falegnami inviati a Padova

1° Aspetto concreto	2° Aspetto concreto
Salari riguardati rispetto alle persone che li debbono pagare	Salari riguardati rispetto alle persone che li debbono riscuotere
↓	↓
1 ^a serie di conti	2 ^a serie di conti
Conti accesi ai falegnami contribuenti Conti accesi ai tesoriери	Conti accesi ai falegnami inviati a Padova

Lo schema delle registrazioni nel Libro Mastro nei tre gruppi di conti accesi viene ad essere il seguente:³

Dare	Conti accesi ai falegnami contribuenti	Avere
Addebiti per contributi a loro carico		Accrediti per i pagamenti eseguiti
Dare	Conti accesi ai tesoriери	Avere
Addebiti per riscossioni eseguite		Accredito per salari pagati

³ È da notare che il sistema di scritture può risultare completo senza che il contabile ne abbia l'intenzione, ma semplicemente perchè le necessità pratiche di rilevazione lo **costringono** a stabilire un piano dei conti che costituisce un sistema completo.

Dare	Conti accesi ai falegnami inviati a Padova	Avere
Addebiti per riscossioni effettuate		Accrediti per salari spettanti

Scritture:

- a) Dare falegnami contribuenti - Avere falegnami inviati a Padova.
- b) Dare tesoriere - Avere falegnami contribuenti.
- c) Dare falegnami inviati a Padova - Avere falegnami contribuenti.

Fin dal 1959 conclusi l'esame di queste scritture affermando che si trattava di un caso "apparente" di Partita Doppia perchè è una semplice applicazione del metodo tabulare a un sistema di crediti e debiti completo, senza che il contabile aggiunga nulla ai canoni seguiti per comporre altre contabilità.

2° esempio

Si tratta di un caso da me elaborato prendendo per base una contabilità toscana, in cui vengono tenuti ben 7 libri contabili che ospitano conti omogenei.

La necessità di limitare l'esposizione del caso per ragioni didattiche non pregiudica in modo assoluto nè la sua chiarezza, nè l'evidenza dei risultati ottenuti.

Nel caso presentato addebiti e accrediti non sono coordinati tra loro, ma ugualmente, a scritture concluse, chi esamina i registri può concludere che si tratta di un chiaro caso di Partita Doppia.

Purtoppo nel Medio Evo il Libro Mastro portava la sola data dell'anno a cui si riferivano le scritture che venivano ospitate nei conti senza indicazione nè di mese, nè di giorno e specie in Toscana senza riferimento alla contropartita, spesso ospitata in un altro libro.

Accadeva così che Addebiti e Accrediti si registravano senza coordinazione tra loro, in tempi differenti e con monete diverse.

Accadeva ancora che la contabilità era affidata a diverse persone che tenevano ciascuna un registro su cui rilevare le operazioni compiute.

Ma eccè il caso:

Ai primi del '400 un mercante ha affidato i suoi registri ai seguenti responsabili dei centri operativi e contabili:

-Operatore-Contabile n° 1

(Svolge le funzioni di cassiere)

tiene il Libro Cassa

{ Riscossioni - Dare
Pagamenti - Avere

-Operatore-Contabile n° 2 (Segue Clienti e Fornitori)					
a) tiene il libro Clienti	<table> <tr> <td>Fatture attive</td><td>- Dare</td></tr> <tr> <td>Riscossioni da Clienti</td><td>- Avere</td></tr> </table>	Fatture attive	- Dare	Riscossioni da Clienti	- Avere
Fatture attive	- Dare				
Riscossioni da Clienti	- Avere				
b) tiene il libro Fornitori	<table> <tr> <td>Pagamenti a Fornitori</td><td>- Dare</td></tr> <tr> <td>Fatture di Fornitori</td><td>- Avere</td></tr> </table>	Pagamenti a Fornitori	- Dare	Fatture di Fornitori	- Avere
Pagamenti a Fornitori	- Dare				
Fatture di Fornitori	- Avere				
-Operatore-Contabile n° 3 (Magazziniere)					
a) tiene il libro Merci	<table> <tr> <td>Entrate di merci</td><td>- Dare</td></tr> <tr> <td>Uscite di merci</td><td>- Avere</td></tr> </table>	Entrate di merci	- Dare	Uscite di merci	- Avere
Entrate di merci	- Dare				
Uscite di merci	- Avere				
b) tiene il libro Imballaggi	<table> <tr> <td>Entrate</td><td>- Dare</td></tr> <tr> <td>Uscita</td><td>- Avere</td></tr> </table>	Entrate	- Dare	Uscita	- Avere
Entrate	- Dare				
Uscita	- Avere				
-Operatore-Contabile n° 4					
a) tiene il Libro Perdite e Profitti	<table> <tr> <td>Perdite</td><td>- Dare</td></tr> <tr> <td>Profitti</td><td>- Avere</td></tr> </table>	Perdite	- Dare	Profitti	- Avere
Perdite	- Dare				
Profitti	- Avere				
b) tiene il Libro Capitale Netto	<table> <tr> <td>Diminuzione del Netto</td><td>- Dare</td></tr> <tr> <td>Aumento del Netto</td><td>- Avere</td></tr> </table>	Diminuzione del Netto	- Dare	Aumento del Netto	- Avere
Diminuzione del Netto	- Dare				
Aumento del Netto	- Avere				

Ogni addetto esegue le operazioni di propria competenza e compie le registrazioni nel Libro o nei Libri affidatigli. Ogni addetto, senza alcun rapporto diretto con gli altri colleghi, fa il suo lavoro e registra nel Libro o nei Libri le operazioni di propria competenza. Per cui può accadere che l'incasso di un credito venga registrato in Dare di Cassa in un giorno e in avere del conto Crediti in un altro.

A fine esercizio a operazioni concluse e debitamente registrate, l'addebito della Cassa sembra perfettamente coordinato con l'accredito del conto Crediti, anche perchè nel Medio Evo le operazioni venivano registrate nel Libro Mastro, senza indicare la data, come già è stato detto. Invece, esse sono tra loro autonome. La mancata coordinazione

può essere rilevata dallo storico attento, osservando le diverse “mani” che hanno registrato le operazioni e l’assenza della indicazione della contropartita.

Desidero sottolineare che la questione sulla genesi della Partita Doppia non è di scarso rilievo come potrebbe sembrare a prima vista.

Che sia nata prima la Partita Doppia e quindi i conti “al netto” come afferma Melis, oppure prima i conti al netto (o della 2^a serie) e poi la Partita Doppia come **consapevole** regola di eguaglianza tra le somme del Dare e le somme dell’Avere diventa un problema della massima importanza per l’uso che ne ha fatto lo storico toscano.

Melis ha affermato (1962: 393) che è sufficiente trovare anche un semplice foglio superstite di un Mastro andato perduto per stabilire che quella contabilità era tenuta in Partita Doppia se in quel foglio è riportato anche un solo conto al netto. Infatti, non è possibile che in una contabilità non siano stati aperti anche gli altri conti al netto e poichè i conti al netto sono conseguenza dell’invenzione della Partita Doppia, ergo quella contabilità era tenuta in Partita Doppia!

In questo modo, anche con frammenti di Mastro (i) risalenti al secolo XII o ai primi anni del XIII secolo, Melis ha tranquillamente affermato che quei Mastri andati distrutti erano tenuti in Partita Doppia.

Melis però nel suo sfrenato campanilismo non ha considerato che anche la natura di un conto (1^a o 2^a serie) non dipende dal suo nome o meglio dalla sua intestazione, ma dall’uso che ne ha fatto l’antico ragioniere. Nella mia, purtroppo, lunga esperienza ho notato più volte conti oggi considerati della 2^a serie o al netto, usati anticamente come conti elementari. Anzi si può tranquillamente affermare che **tutti** i conti al netto, inizialmente, hanno funzionato come fossero stati conti elementari, addebitati e accreditati con la stessa “regoletta” usata per i conti primigenii (debiti e crediti).

Melis non concorda con gli altri storici neppure sulle “regole” che costituiscono le basi del metodo della Partita Doppia e accusa di eccessivo “formalismo” sia il Besta sia il De Roover che non hanno riconosciuto le forme e le regole del “metodo” in alcune contabilità toscane medievali. Poichè ritengo che anche questo argomento potrebbe portare a discussioni senza fine, il modo migliore è quello di rileggere Luca Pacioli, la massima autorità in materia.

4. Origine della Partita Doppia

4.1. Il metodo della Partita Doppia secondo Luca Pacioli

Per poter capire l’essenza del problema storico sull’origine della Partita Doppia bisogna, prima di tutto, fissare qualche riferimento certo.

Il primo riferimento è senza dubbio il *Trattato XI* incluso nella *Summa de Arithmetica* da Luca Pacioli pubblicata nel 1494.

Constatare come nel secolo XV il metodo della Partita Doppia veniva applicato ed insegnato, quali “regole” dovevano essere osservate per la sua applicazione, a quale grado di perfezione erano giunti i ragionieri del ‘400, significa fissare un punto fermo

incontrovertibile, indiscutibile, che supera tutti i campanilismi degli storici che si sono occupati dell'argomento.

Ecco, in sintesi, cosa scrive Luca Pacioli (1494: 209 v.): "Riepilogo ovvero riassunto di tutto il presente Trattato affinché con poca fatica si possano ricordare le cose dette":

- 1) Tutti i creditori si devono mettere al Libro dalla tua mano destra e tutti i debitori dalla mano sinistra.
- 2) Tutte le partite che si mettono al Libro debbono essere doppie, cioè se tu fai uno creditore, devi farne uno debitore.
- 3) Ciascuna partita, a debito o a credito, deve comprendere tre cose: il giorno dell'operazione, la somma, la causa.⁴
- 4) Il giorno in cui è scritto il debito deve essere il medesimo in cui è scritto il credito.
- 5) Occorre che il Libro sia sempre tenuto con una **stessa moneta**, ma dentro le partite, si possono indicare tutte le monete che si presentano: ducati, fiorini, scudi, ecc.
- 6) Con la moneta con cui hai cominciato il Libro, così bisogna terminarlo.

Queste sono le principale regole del "metodo" applicate e insegnate a Venezia nel secolo XV, con quasi certezza già nei primi anni del secolo.

Luca Pacioli le apprese nel suo primo viaggio a Venezia (1465 c.). Sappiamo che il primo Giornale conosciuto è del 1° Gennaio 1431 ed in esso i fatti di gestione sono regolarmente registrati in Partita Doppia.

Mi pare che questa sia la prova che a Venezia fin dall'inizio del '400 il metodo era applicato come Luca Pacioli ce l'ha tramandato.

4.2. Origine e caratteri del metodo della Partita Doppia

Indubbiamente il metodo della Partita Doppia è nato dalla constatazione, sulla base dell'esperienza pratica, che estendendo la contabilità aziendale fino a comprendere tutti i conti accesi ai vari elementi patrimoniali attivi e passivi e al Capitale Netto (Cavedale) e alle sue variazioni nette, applicando per analogia la stessa regola usata per i conti primigenii (crediti e debiti) anche a tutti gli altri conti accesi nel Libro Mastro: si giungeva così ad una perfetta uguaglianza tra la "summa summarum" del Dare e quella dell'Avere.

Non c'è stato bisogno per questo di nessuna invenzione, di nessuna idea geniale. Ma non siamo ancora al metodo della Partita Doppia.

I ragionieri medievali erano oppressi dalla facilità con cui commettevano errori di registrazione e dalla mancanza di ogni mezzo di controllo.

L'idea geniale fu quella di usare questa doppia registrazione Addebiti = Accrediti come mezzo di verifica e di correzione degli errori, ed è come strumento di verifica che è nato il metodo della Partita Doppia.

Per giunta, almeno a partire dai primi anni del '400 a Venezia, fu introdotto l'uso del Libro Giornale, importantissimo per dare data certa alle registrazioni e valore di prova, in caso di controversie giudiziarie, ai libri contabili.

⁴ Per la prima volta c'è la prescrizione di indicare la data dell'operazione. E anche questa è una priorità veneziana.

L'invenzione della stampa e la *Summa de Arithmetica* col suo *Tractatus XI* permisero a tutta Europa, grazie a Luca Pacioli, di conoscere il metodo italiano, come per secoli fu chiamato fuori d'Italia il metodo della Partita Doppia.

4.3. Il metodo della Partita Doppia secondo Federigo Melis

Melis dà questa definizione del metodo della Partita Doppia (Melis, 1962: 391): “La Partita Doppia è un metodo contabile che basandosi sulla duplice considerazione analitica e unitaria della ricchezza che agisce nell'azienda, si traduce in due serie di conti (a diretta derivazione di tali aspetti) e per ogni fatto economico si realizza invariabilmente in due distinte partite di conti, di uguale valore e antitetiche per segno (Dare e Avere)”.

Egli critica Fabio Besta che pur senza elencarli aveva vincolato il riconoscimento del metodo della Partita Doppia ai seguenti requisiti:⁵

- 1) Forma dei conti a sezioni divise lateralmente.
- 2) Unità della moneta di conto.
- 3) Costante richiamo della contropartita.
- 4) Completezza delle due serie di conti antitetici (specie di quelle dei conti al netto).

Ed ecco le sue affermazioni:

1) Forma dei conti

Melis scrive: “Nella maniera più assoluta la forma dei conti non decide sull'iscrizione nei medesimi delle partite secondo le regole del metodo”, ed ancora: “Si presenti il conto a sezioni una sopra l'altra, o affiancate o distribuite in zone differenti del libro o addirittura disseminate in libri diversi, purchè tutte individuabili nell'oggetto della variazione e nel segno... l'essenziale è che ogni registrazione sia stata concepita in maniera da permettere la realizzazione degli scopi del metodo”.

2) Unità della moneta di conto

È per Melis un altro fattore del tutto esteriore: “ciò che conta non è l'uguaglianza immediata dei valori sotto i segni contabili unitari, ma l'equivalenza”. In sede di elaborazione è indispensabile ridurre alla stessa misura le variazioni se da essa ne promana una di reddito. È sufficiente che la unificazione si faccia quando è necessaria per completare le rilevazioni.

Ed in nota scrive: “Così avendo registrato il costo della merce sotto una moneta e il ricavo sotto l'altra, bisognava omogeneizzarli per calcolare il risultato economico” (Melis, 1962: 396).

3) Richiamo della contropartita

Poichè molto spesso nelle contabilità medievali toscane mancava il richiamo della contropartita, Melis ha sempre osservato che questo era un elemento “formale”; l'importante era che, cercandola, la contropartita ci fosse. Egli però con questa affermazione non considerava che una contropartita è tale se è dimostrato il suo collegamento con la partita corrispondente di segno opposto.

Secondo Melis l'unica condizione veramente valida è quella riflettente l'esistenza dei conti al netto “introdotti dal metodo nuovo”!

⁵ L'elenco que segue è stato ricavato da Melis leggendo le osservazioni di Fabio Besta nella sua opera *La Ragioneria*, Venezia, 1891-1910, Milano, 1932, vol. III.

Con questa espressione egli conferma la sua tesi che il metodo della Partita Doppia ha provocato l'apertura dei conti al netto e non viceversa.

4) Compiutezza delle due serie di conti antitetici

Besta esaminando una contabilità toscana aveva notato che alcuni fatti di gestione erano correttamente registrati, anche con l'uso dei conti al netto, in Partita Doppia, mentre certi fatti di gestione che pure avrebbero richiesto l'uso di altri conti al netto erano registrati solo parzialmente, mancando i conti al netto necessari allo scopo. Besta concluse l'esame dichiarando che quella contabilità non era tenuta in Partita Doppia, suscitando le contestazioni di Melis che riuscì a dimostrare che in realtà quei conti al netto c'erano, ma non essendo indicata la contropartita bisognava andare a cercarli...

4.4. Le principali critiche alle affermazioni di Melis

1) Forma dei conti

Melis ha contestato vivacemente questo requisito, ma è indubbio che l'adozione di conti a sezioni contrapposte denuncia l'adozione di una contabilità più evoluta. E se, in astratto, è possibile applicare la Partita Doppia usando conti a sezioni sovrapposte, in concreto tali conti denunciano la loro forma primitiva. Inoltre, Melis assimila ad essi quelle situate in pagine differenti dello stesso Libro o addirittura, disseminate (parola di Melis!) in libri diversi.

Mi chiedo e chiedo a voi, ma queste sezioni "disseminate" costituiscono veramente conti a due sezioni? Ma che differenza c'è tra conti a una sola sezione (o unilaterali) e questi?

Mi chiedo e vi chiedo, ma come si può parlare di metodo della Partita Doppia in cui è fondamentale la verifica degli errori attraverso la "summa summarum" del Dare e dell'Avere, se bisogna scorrere anche diversi registri, soltanto per raccordare le due sezioni di un conto?

2) Unità della moneta di conto

La contestazione di Melis deriva dal fatto che i ragionieri toscani registravano acquisti e vendite di merci usando diverse specie di monete. Mi pare però incomprensibile che Melis non si accorga che non è possibile sommare in uno stesso conto fiorini con zecchini o con ducati e a nulla vale ridurre a una moneta, a fine esercizio, monete eterogenee. Senza considerare che come contropartita del conto Merci c'è il conto Cassa, i conti Crediti o Debiti ed anche questi conti andrebbero "in confusione" ospitando monete eterogenee. Inoltre, quali verifiche contabili si potrebbero fare in corso d'anno?

3) Richiamo della contropartita

Il richiamo della contropartita da un punto di vista teorico non sarebbe strettamente necessario per tenere una contabilità in Partita Doppia anche se la sua mancanza potrebbe rendere più difficoltose le verifiche.

Occorre però considerare che nel Medio Evo si teneva solo il Libro Mastro e le partite si registravano senza data rendendo difficile se non impossibile ogni ricerca dello storico sulla "coordinazione", sul collegamento eventuale operato dall'antico contabile tra addebito e accredito, in mancanza dell'indicazione della contropartita.

Purtroppo per il Melis, in moltissimi casi, la mancanza dell'indicazione della contropartita, aveva il significato di mancato collegamento tra addebito e accredito,

specialmente quando le scritture denunciavano la loro esecuzione ad opera di “mani” diverse o i conti si trovavano in libri distinti.

L'adozione del Libro Giornale ai primi del '400 a Venezia risolverà per sempre questo problema.

4) Eccessivo campanilismo dimostrato da Federigo Melis

Lo studioso in tutte le sue pubblicazioni ha dimostrato un campanilismo così acceso da offuscare i risultati delle sue indagini, malgrado le sue indubbie doti di ricercatore e l'ottima preparazione in campo storico. Anche del Medio Evo gli uomini e le loro idee circolavano da una contrada all'altra, i mercanti viaggiavano affrontando disagi, briganti, ostacoli di ogni genere, scambiando notizie, usi, costumi, merci, monete da una città all'altra.

È mai possibile che i toscani fossero *sempre* primi in tutto? Primi nell'invenzione della Partita Doppia, primi nel dare valore legale alle scritture contabili, primi nell'usare conti a sezioni contrapposte (malgrado l'uso delle sezioni sovrapposte solo in Toscana), ecc., ecc.

La verità è che in Italia il metodo è stato attuato quasi contemporaneamente in diverse regioni italiane, come risultato della estensione dei conti e quando ci si avvide che la costante possibilità di redigere per ogni fatto di gestione doppie registrazioni poteva essere utilizzata per verificare la presenza di eventuali errori, la Partita Doppia era realtà. L'importanza di questa “invenzione silenziosa” fu avvertita in Italia dopo la pubblicazione da parte di Luca Pacioli della *Summa de Arithmetica* perchè in Europa il “metodo italiano” ebbe un meritato successo.

5. Conclusione

Luca Pacioli giunse in casa del mercante Rompiasi a Venezia quando il metodo era stato inventato ed anche l'evoluzione dei libri contabili era completata con l'introduzione del Giornale.

Egli apprese il metodo più che in una scuola d'abbaco e di quaderno, dalla pratica di ogni giorno in casa del mercante.

È possibile che a Venezia circolassero appunti di lezioni oppure esercitazioni svolte, ma è *fatto certo* che malgrado ricerche assidue e supposizioni fantasiose anche da parte di malevoli ricercatori niente è stato trovato che possa solo lontanamente assomigliare al *Tractatus XI*.

Anche gli autori che hanno scritto subito dopo di lui, e mi riferisco in particolare a Domenico Manzoni e Alvisé Casanova, per quanto riguarda la parte teorica, si sono rifatti al *Tractatus XI* e non a manoscritti anonimi, ed entrambi erano veneziani e quindi in grado di procurarsi anche fonti scritte diverse, se fossero circolate a Venezia.

La lingua usata da Luca Pacioli è un volgare in uso nell'Italia settentrionale, sono veneziani certi termini contabili: Cavedal, Quaderno, Zornal, ecc., perchè aveva scelto di spiegare la Partida Doppia secondo il modo di Venezia, cioè secondo la forma e le regole veneziane.

Il volgare ad esempio del '400 in Emilia è molto simile al veneziano e il *Trattato XI* è scritto nello stesso identico modo degli altri trattati, con gli stessi intercalari, gli stessi proverbi, gli stessi modi di dire. Non è assolutamente un “corpo estraneo” incluso all'ultimo momento nella *Summa* (Antinori e Hernández, 1994).

Leggendo Luca Pacioli sono da apprezzare le sue osservazioni sempre precise e puntuali, i suoi consigli ai mercanti così efficaci e preziosi, la sua chiarezza di esposizione, i suoi riferimenti e le sue esortazioni ad un retto comportamento non solo per la salvezza dell'anima, ma anche per trovare fortuna nella vita terrena.

Ho cercato di illustrare nel modo migliore la situazione della pratica contabile nelle varie regioni italiane prima di Luca Pacioli e ho fatto riferimento a valutazioni contrastanti tra gli studiosi italiani con lo scopo di rendere più interessante la lettura ed anche per mostrare come le contabilità medievali presentino problemi di interpretazione di non facile soluzione.

Luca Pacioli è stato un uomo del Rinascimento avendo compreso l'intimo significato di questo grande movimento culturale che ha investito il campo delle lettere, delle scienze e delle arti.

Quando Luca era a Milano alla corte del Duca Ludovico Maria Sforza, detto il Moro, si svolse il 9 Febbraio 1498 lo "scientifico duello" organizzato dal Duca e alla sua presenza i più grandi scienziati, artisti e letterati presenti a Milano discussero vivacemente su problemi di grande interesse scientifico, letterario, religioso.

Erano presenti Luca Pacioli, Leonardo da Vinci, Nicolò Cusano, Andrea Novarese e tanti altri, tra cui alti prelati.

In quella riunione il Duca di Milano affermò solennemente essere "di commendazione appresso Dio e il Mondo, colui che d'alcuna virtù dotato, volentieri agli altri li comunica".

Queste parole furono sicuramente molto gradite ad un uomo come Luca Pacioli che aveva fatto come scopo più alto della sua vita terrena la comunicazione agli altri uomini del suo sapere.

BIBLIOGRAFIA

Antinori, C (1959): *"Taxationes" dell'Arte dei Falegnami di Parma per il campo di Padova*, Parma, La Nazionale.

Antinori, C. (2002): "I conti ai tempi dei Malatesta", *SUMMA*, Roma, 182.

Antinori, C. ed E. Hernández (1994): *500 anni di Partita Doppia*, Roma, RIREA.

Besta, F. (1891-1910): *La Ragioneria*, Venezia, 1891-1910, Milano, 1932.

Bolletino Storico Piacentino (1951), Piacenza, 1° semestre.

Melis, F. (1950): *Storia della Ragioneria*, Bologna, Zuffi.

— (1962): *Aspetti della vita economica medievale*, Siena, 1962.

Pacioli, L. (1494): *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Venezia, Paganino de' Paganini.

Carlo Antinori es Profesor emérito de la Universidad degli Studi di Parma. Es uno de los más distinguidos historiadores de la contabilidad del mundo, habiéndose especializado en los primeros tiempos de la contabilidad y sobre todo en Luca Pacioli. La transcripción del *Tractatus XI* al italiano moderno es suya. Su dirección es: Stradone Martiri della Libertà, 16, 43100 Parma, Italia. E-mail:carloantinori@Virgilio.it.

Carlo Antinori is Professor Emeritus at the Università degli Studi di Parma. He is one of the most distinguished accounting historians of the world. He is specialised in early accounting and above all in Luca Pacioli. The transcription of *Tractatus XI* in modern Italian is his. His postal address is: Stradone Martiri della Libertà, 16, 43100 Parma, Italia. E-mail: carloantinori@Virgilio.it.

ACCOUNTING HISTORY RESEARCH: TRADITIONAL AND NEW ACCOUNTING HISTORY PERSPECTIVES *

Salvador Carmona

Mahmoud Ezzamel

Fernando Gutiérrez

RESUMEN

Existe un debate en historia de la contabilidad acerca de las distintas formas cómo los materiales históricos deben ser recopilados, interpretados, analizados y, finalmente, sobre la forma cómo los mismos deben ser redactados. En cierta manera, el centro de este debate descansa en torno a la eterna polémica acerca de la “objetividad/subjetividad” de la investigación histórica. Así, mientras que la corriente más ortodoxa sostiene la idea de una interpretación objetiva de la historia, el enfoque alternativo defiende una interpretación de carácter crítico. En este artículo, nosotros pretendemos hacer una valoración del debate entre los enfoques tradicional y de nueva historia de la contabilidad. En concreto, pretendemos contrastar la aproximación tradicional y de nueva historia de la contabilidad en torno a cuatro dimensiones: qué es lo que cuenta como contabilidad, el debate entre orígenes y genealogías, los distintos papeles y roles que se atribuyen a la contabilidad, y las fuentes de historia de la contabilidad. En este artículo examinamos las diferencias entre la historia tradicional de la contabilidad y la nueva historia en torno a cada una de estas dimensiones, concluyendo que a pesar de las posiciones tan diversas que sostienen, las dos aproximaciones han contribuido sustancialmente a elevar el rigor investigador en historia de la contabilidad, así como a fortalecer el programa de investigación en esta disciplina.

ABSTRACT

There is an ongoing debate in accounting history around the ways in which historical material should be gathered, interpreted, analysed and written. Lying at the heart of this debate is the perennial concern with ‘objective/interpretive’ modes of investigation. The mainstream orthodoxy of accounting history embraces the ‘objective’ view of history, whereas the alternative approach promotes interpretive and critical stances. The aim of

*An earlier version of this paper was presented at the 2nd AECA Seminar on Accounting History Research held in Seville (Spain), September 1998. We acknowledge the constructive comments made by the participants at this Conference, and also by the Garry Carnegie. This paper was partially funded by a joint action of the British Council and the Spanish Ministry of Education (HB-97-0017). Salvador Carmona and Mahmoud Ezzamel acknowledge support of the CICYT (Spain) projects # SEC 01-0657 and SEC 2004-08176-C02-01.

this paper is to provide an overview of the achievements of NAH. This is attempted here by contrasting NAH with TAH along four dimensions: what counts as accounting; origins versus genealogies; roles of accounting; and sources of historical material. Under each of these dimensions, we show the differences between the two approaches and comment on the extent to which NAH may contribute to the study of accounting history. We argue that, although TAH and NAH approaches exhibit fundamental differences, both contribute significantly to the field, and indeed to the sharpening of each other's research agenda.

PALABRAS CLAVE:

Nueva Historia de la Contabilidad, Historia Tradicional de la Contabilidad, Investigación Archivística

KEY WORDS:

New Accounting History, Traditional Accounting History, Archival Research

... more and more historians are coming to realize that their work does not reproduce 'what actually happened' so much as represent it from a particular point of view. To communicate this awareness to readers of history, traditional forms of narrative are inadequate. Historical narrators need to find a way of making themselves visible in their narrative, not out of self-indulgence but as a warning to the reader that they are not omniscient or impartial and that other interpretations besides theirs are possible (Burke, 1992, p. 239)

... all histories start with the curiosity of a particular individual and take shape under the guidance of her or his personal and cultural attributes. Since all knowledge originates inside human minds and is conveyed through representations of reality, all knowledge is subject-centered and artificial, the very qualities brought into disrespect by an earlier exaltation of that which was objective and natural. (Appleby, Hunt & Jacob, 1995, p. 254)

These two quotes taken from recent history books are illustrative of the debates which are taking place now within the discipline of history. They also have import for, although by no means fully reflect, recent debates in accounting history. For within the discipline of history itself and within the field of accounting history there has been a lively debate centred around the ways in which historical material should be gathered, interpreted, analysed and written (e.g., Miller et al., 1991; Miller and Napier, 1993; Tyson, 1993, 1995; Carnegie and Napier, 1996; Hernández Esteve, 1996b). Lying at the heart of this debate is the perennial concern with 'objective/interpretive' modes of investigation which is captured by the above two quotes. The mainstream orthodoxy of accounting history (Traditional Accounting History, TAH) embraces the 'objective' view of history, whereas the alternative approach (New Accounting History, NAH) promotes interpretive and critical stances.

The aim of this paper is to provide an overview of the achievements of NAH. This is attempted here by contrasting NAH with TAH along four dimensions: what counts as accounting; origins versus genealogies; roles of accounting; and sources of historical material. Under each of these dimensions, we show the differences between the two approaches and comment on the extent to which NAH may contribute to the study of accounting history. We argue that, although TAH and NAH approaches exhibit fundamental differences, both contribute significantly to the field, and indeed to the sharpening of each other's research agenda.

This paper may be of interest for several reasons. First, since the publication of the earliest NAH papers less than two decades ago, a large number of important studies have become available and we believe that the time has come for an assessment of the past achievements and future challenges of this research trend. Second, we have drawn on primary, archival sources to support our arguments. Third, in this paper we aim to contribute to the internationalization of accounting history research by paying particular attention to some of the contributions of non-Anglo-Saxon accounting historians which have a bearing on our arguments.

Unlike TAH, but in common with novel developments within any discipline which challenge received wisdom, NAH comprises several heterogeneous approaches to the study of accounting history. Miller *et al.*, (1991, p. 395) refer to some of the idiosyncratic characteristics of TAH and describe NAH as interrelated shifts reflected in

a proliferation of methodologies, a questioning of received notions such as progress and evolution, a widening of scope, a new attentiveness to the language and rationales that give significance to accounting practices, and a shift of focus away from invariant characters such as the book-keeper and the decision-maker towards concern with broader transformations in accounting knowledge.

Under this description NAH is viewed as a loose assemblage of disparate research questions and issues, and indeed research methodologies.

However, this description of NAH may be regarded as too broad to be helpful, or more critically, too vague to avail itself to sensible scrutiny. While not wishing to draw a more restrictive description of NAH, we believe it would be helpful to identify some main themes that would allow a differentiation to be made between TAH and NAH. Under TAH, accounting is typically defined in terms of one particular method, that of double-entry book-keeping (see later). Even cost accounting, despite the absence of statutory requirements and given the multitude of types of information and methods of reporting used internally within organisations, has been presumed to be a sub-set of double-entry book-keeping (for example, Solomons, 1968). Thus, management and cost accounting are typically cast in conventional, functionalist terms. For example, Edwards and Newell (1991, p. 39) state:

Management accounting is the term developed since the Second World War to describe the provision, for management, of statistical information for the purposes of

planning, decision making and control. The term cost accounting has older origins and is concerned specifically with the identification and accumulation of costs and, as such, provides much of the basic information required by management accountants (original emphasis).

Under this definition, both management and cost accounting practices are purposefully designed and utilised to provide information deemed relevant and useful to the (presumed) rationally thinking and acting managers. Management accounting information, thus, is produced because it is needed for *rational* action. It is presumed to emerge as a *response* to a carefully articulated and rational *demand* (hence the so-called ‘demand-response theory’ which dominates research in TAH).

In contrast to this view, NAH problematises management accounting practices by appealing to other roles, over and above the purely functional, that accounting plays in organisations and society. Although not an historical paper, the work of Burchell *et al.*, (1980, p. 17) pioneered this alternative view of accounting which has been eagerly taken up by researchers working within NAH:

The consequences that accounting systems have cannot be considered to be simple reflections of the interests which might have given rise to their creation.... For once in operation, accounting systems are organizational phenomena. Indeed, having their own modus operandi they themselves can impose constraints on organizational functioning, often contributing in the process to the effective definition of interests rather than simply expressing those which are pre-given ... (Accounting systems) become mechanisms around which interests are negotiated, counter claims articulated and political processes explicated (original emphasis).

Under such a view, it is imperative to avoid the temptation to equate the intentions of designers of accounting systems with the outcomes of accounting implementation, for the consequences of accounting are not deterministic, nor necessarily the intended outcome of rational action. Compared to the view of accounting held under TAH, this is a fundamentally different view which renders accounting calculations as politically and socially constructed measures rather than being objective, factual and neutral. Accounting information is presumed to be *produced* and *used* not only as a response to (economically) rational demands, but also frequently for social and political reasons.

What counts as accounting?

Accounting historians are inevitably faced with a crucial question at the outset of their research inquiries: What counts as accounting? Practices within any profession, such as accounting, change over time. An accounting historian has to decide at the beginning of an

investigation whether a contemporary notion of accounting practice will be adopted, or whether a concept more suited to the historical context under investigation is to be considered (see Previts and Bricker, 1994). Put differently, the legitimacy of deploying concepts of the present to describe and analyse past accounting practices is debatable. This is a challenging enough problem for researchers concerned with charting accounting history over the last few centuries (for example, Garner, 1954; Solomons, 1968; Johnson, 1981; Hoskin and Macve, 1986; Hopper and Armstrong, 1991; Carmona *et. al.*, 1997; 1998), and the difficulty is compounded several times over for those concerned with accounting history in ancient times (e.g., Ezzamel, 1994; 1997; Mattessich, 1989; 1998).

The influential book *Accounting Evolution to 1900* by A.C. Littleton (1933/1981: f.n., p.23) provides a useful starting point for discussion. Littleton devotes much time to developing views on accounting which, for him, is double-entry book-keeping as “complete, systematic, coordinated account-keeping.” Littleton identifies three main attributes and four antecedents of double-entry. The attributes are, firstly, duality (of books, of account form, and especially of entry); secondly, the equilibrium/balance of results (for example, as reflected in the balance-sheet); and thirdly proprietorship (ownership of goods handled and claims upon emerging income). Together, these three attributes are taken to constitute the form and substance of double-entry:

The form of complete book-keeping is the duality and equilibrium which derive from early record-keeping precedents, the substance consists of proprietary calculations of the gains (or losses) from ventured capital. (Ibid., p. 27).

The antecedents, according to Littleton, are capital, money, credit and commerce:

If either property or capital were not present, there would be nothing for records to record. Without money, trade would be barter; without credit, each transaction would be closed at the time; without commerce, the need for financial records would not extend beyond governmental taxes. (Ibid., p. 12).

Littleton's notion of attributes and antecedents of accounting focus on the domain and nature of what counts as accounting. While these attributes/antecedents can be traced in many important accounting practices over past centuries, such conception may also be regarded by some researchers as too restrictive in the present context. For example, the insistence by Littleton on double-entry as the pure (indeed the only) form of accounting acts only to privilege *one* form of accounting not simply over others but, more crucially, to the *exclusion* of others (for similarly restrictive views see Weber, 1978; Sombart, 1979). Moreover, insistence on monetarisation excludes entries using non-monetary units to represent transactions or exchanges.

To provide some concrete examples of our concerns raised above, consider the attitude to alternative forms of accounting taken by Stevelinck, a researcher working within the TAH camp. In examining evidence of accounting transactions from Ancient Egypt and Mesopotamia, Stevelinck (1985) dismisses the relevance of such accounting practices to contemporary accounting historians. Stevelinck raises two concerns; first, that “These accounts appear far too distant from us. They may be admissible but what can we learn from them that will be of use to us professionally? Surely, we should attempt to discourage students from learning techniques that are out of date.” (p. 3). The second concern is: “Accounting has been kept since time immemorial, but double-entry bookkeeping goes back less than 1,000 years. In the last analysis, it is this system that really interests us, because it is still in use, and because it would be instructive to examine its origins, to follow its evolution step by step, to identify progress, the path it took, the tentative innovations of our predecessors, the solutions they arrived at.” (p. 3). These concerns, we argue, underpin TAH research and demonstrate most clearly its emphasis on origins, evolution, progress, and the privileging of double-entry, over all other admissible forms, as the only interesting form of accounting practice.

In spite of these and other restrictive assumptions, Littleton’s prominent view of what is the essence of accounting, continues until today to underpin almost virtually all the research conducted under TAH. This is not only true in the English speaking world; Italy and Spain, for instance, are countries where TAH constitutes the mainstream of accounting history research. Rafael Donoso-Anes (1994), for example, examined the accounting procedures implemented in the *Casa de Contratación* in Spain in early 16th century to monitor the receipt of silver and gold shipped from America as well as the subsequent minting and selling in public auctions of these precious metals to merchants. He argued that the double-entry bookkeeping method was deployed to account for transactions related to the minting process. Donoso-Anes (1994) concluded that such evidence represented the earliest testimony of the utilization of the double-entry method in a Spanish public organization. Alberto Donoso-Anes (1997) studied the reasons for the introduction of double-entry bookkeeping in the *Cajas Reales de Indias* (1784-1787) in present Peru as well as the causes that motivated its demise. He found that a number of political and social reasons underpinned the of the public accounting reform. Such findings, thus, challenge the prevailing notion that attributed the implementation failure of the reform to the lack of double-entry bookkeeping expertise of civil servants. As a more recent example of research focusing on double-entry bookkeeping, Bisaschi (2003) investigated the implementation of the system in the Santa Maria de la Salute Hospital, in Parma (Italy). There are, however, some notable exceptions where TAH researchers do not exclusively focus on double-entry bookkeeping and monetarisation (see Fleischman and Tyson, 1998 for a recent example of enquiries not limited to double-entry systems).

Investigation of double-entry bookkeeping by TAH researchers is not restricted to implementation issues; it also extends to topics such as examination of the individuals who played significant roles in setting up the foundations of the system (e.g., Antinori, 1994; Hernández-Esteve, 1994), its dissemination into practice (e.g., Craig and Jenkins, 1996), and its

diffusion in the domain of accounting thought (e.g., Donoso-Anes, 1992; González-Ferrando, 1992; Nikitin, 1996).

By emphasising double-entry bookkeeping and related monetarisation, however, TAH researchers marginalise other equally, if not more, important accounting and control practices. For example, the Royal Tobacco Factory of Seville (RTF), a state-owned monopoly of tobacco that arised significant income for the Spanish Crown, developed a sophisticated system for monitoring tobacco movements within the different production stages of snuff tobacco: drying, milling, sieving, second milling, fermentation and distribution. In contrast to the view of accounting under TAH, this system was based on the charge and discharge method and measured the flow of tobacco in quantitative, non-financial terms. To cope with increasing market demand for tobacco, the RTF moved its factory premises from the Old San Pedro Factory to a new, purpose-built building, known as the New Factories, in 1758. As a result of this change in factory premises, the accounting system in the RTF become considerably more developed upon, as illustrated by innovations implemented in the Distribution stage (see AFTS, Legajo 2.10.1; see also Carmona et al., 1998). The Distribution stage constituted the last part of the production process; tins were received from the *Fermentación* production stage and stored in the finished goods warehouse before their distribution to the sales units spreaded over Spain. In the Old San Pedro Factory, monitoring focused on the delivery of finished goods to customers, though no formal control of inventory flow within the factory was enforced at that time. In contrast, both the flow of tobacco and the delivery of finished goods to customers were carefully tracked down in the New Factories. The following example illustrates the improvement of control mechanisms following the move from the Old to the New Factories, through the deployment of more and more sophisticated accounting series. The following series were in operation in the New Factories; three were kept in the Accounting Office (*Contaduría*) and three others were produced at the Distribution stage:

1. Accounting series on the Distribution stage kept at Accounting Office:

- Tobacco delivered to customers (1739-1840). This series dealt with tobacco delivered to the tobacco sales administrations throughout Spain. Entries were then classified according to date, destination and type of tobacco.
- Charge and discharge of tobacco (1760-1787). This series dealt with the receipt and shipment of tobacco as far as the distribution stage was concerned. The charge was formed by the opening inventory, the inflow of tobacco coming from the previous production stage, Fermentation, as well as by any increase in tobacco when re-weighed. The discharge consisted of the monthly shipment of tobacco, and scrap. The discharge was then classified by destination. A summary was prepared at the end of the document, which was signed by the Distribution Supervisor, the Internal Auditor, and the representative of the Accounting Office.

- Drafts (1760-1834). This new series was kept by the Distribution supervisor. It supported the entries kept in the above-mentioned books. In particular, four different documents were produced:
 - A monthly list of tobacco inflow/outflow. This consisted of charge/discharge of tobacco, making explicit references to the types of tobacco and tins recorded. A summary showed the final inventory. The document was signed by both the Distribution supervisor and the Operations manager (*Director de Labores*).
 - A weekly list of the outflow of tobacco. Entries were chronologically ordered and had three columns : the first stated the region to which tobacco had been sent; the second contained the entry itself; and the third specified the type of tobacco to be sent.
 - Charge. These documents kept daily records of the inflow of tobacco from the Fermentation stage with the type of tobacco specified in each entry.
 - Working papers. These documents were not kept periodically and were aimed at preparing drafts for the more formal accounting series.
- 2. Three accounting series were introduced in the Distribution Stage at the workshop level:
 - Charge and discharge of tobacco (1760-1841). This series comprised a set of documents aiming at monitoring the inflow/outflow of tobacco. It consisted of the following documents:
 - A Draft book which kept chronological records of the incoming tobacco, specifying its different types.
 - Charge and discharge of Distribution. This included the following documents:
 - General Charge which recorded chronologically the inflow of tobacco. There were annual summaries for the different types of tobacco.
 - General Discharge which accounted chronologically for the outflow of tobacco. Entries also stated the types of tobacco and their destination. As a result of the charge and discharge entries, a final inventory statement was produced.
 - Charge which was a preliminary draft of the General Charge, mentioned above.
 - Discharge which was a preliminary draft of the General Discharge, mentioned above.
 - Notebook which tracked down the different types of tobacco delivered in the Distribution stage. This notebook shows, by type of tobacco, opening inventory, inflows, outflows and final inventory. There was also a detailed account of the weight of the different tobacco tins.
 - Santísima Trinidad warehouse. This document provided specific records for this particular warehouse. All entries stated the weight of the different tins.
 - Permanent account for tobacco inventory.
 - Draft of tobacco outflow.
 - Accounting records submitted to the Accounting Office (1760-1841). These documents chronologically accounted for the inflow/outflow of tobacco according to different product type and destination. It contained extensive details of scrap ingredients.
 - Drafts (1762-1842). This series comprised two types of documents:

- Draft notebooks for the distribution of snuff tobacco. These notebooks showed a chronological classification of the different types of tobacco delivered, specifying the weight of each batch.
- Daily records of delivered tobacco.

In short, accounting series in the New Factories not only accounted for the delivery of tobacco to customers but, more importantly, tracked down the flow of tobacco from Fermentation to Distribution and then to customers. Of interest to this paper is the existence of an extensive list of documents to support tobacco transactions in case of internal audit objections. Both the documents and the accounting series, however, were based on the charge/discharge method and consisted of information of a non-financial nature, in contrast to TAH's emphasis upon double-entry and monetarisation.

Littleton, additionally, was more concerned about the investigation of "causes" of accounting than in researching its "consequences" (Carnegie and Napier, 1996, p.11). This focus on causes, in turn, neglects some interesting possibilities of accounting history research (e.g., the organisational effects of changes in the charge and discharge accounting method). For example, the RTF witnessed a power struggle between the General Superintendent, Mr. Vicente Carrasco, and the General Inspector, Mr. Francisco de Portocarrero, during the 1770s. The General Superintendent had full authority on RTF activities. However, the steering Agency of the tobacco monopoly observed that the RTF was not as efficient as expected in dealing with the installed production capacity of the New Factories. Accordingly, the post of General Inspector was launched to tackle manufacturing problems and it had some outstanding characteristics. First, the salary of the General Inspector was higher than that corresponding to the General Superintendent. Second, the General Inspector had no accountability duties to the General Superintendent but reported directly to the Steering Agency. Lastly, Mr. Portocarrero, a knowledgeable expert of the tobacco business, was appointed for such post. The conflict between the two senior managers formally concerned technical issues (e.g., procedures to triple the annual production volume of the RTF), but it actually had a strong political component that spreaded the entire organization. The Accounting Office, for example, played an instrumental role in the desing and development of accounting procedures to cast light on operation activities. In particular, the Accounting Office was supportive of the initiatives of Mr. Portocarrero to triple production volume (e.g., Carmona et al., 1997) and, thus, dismissed some of Mr. Carrasco's actions aiming at similar purposes. On 23rd December 1776, Mr. Carrasco issued a memorandum to improve the reporting system of the Supplies Warehouse (e.g., AFTS, Legajo 607) to enforce monthly reporting instead of annual reporting as well as to stipulate more stringent procedures for internal control. The Accountant (*Contador*, as then Known) of the RTF complained about the consequences that such changes would have on the work load of his office (e.g., AFTS, Legajo 515). In short, the Accountant concluded that "physical inventories cannot be undertaken on a monthly basis". In motivating his position, the Accountant contended that "officers and clerks of the Accounting Office (*Contaduría*) are already busy during their working hours and have no time for any additional

tasks". Interestingly, however, the Accounting Office was responsive to demands of Mr. Portocarrero to account for endless experiments to improve manufacturing costs (e.g., Carmona et al., 1997). This episode reveals an issue that is of considerable interest for NAH researchers, that is, the deployment of accounting innovations is not solely motivated for efficiency or technical reasons, but also play an instrumental role in the development of organizational activities.

The limitations of Littleton's (and other similar) view(s) of accounting have prompted some NAH researchers (for example Miller and Napier, 1993, p. 632) to assume, albeit implicitly, that the term 'accounting' automatically leads to the emergence of what they call "traditional histories of accounting" which they identify (correctly from our point of view) as restrictive. Consequently, feeling compelled to seek a way out of the problem, these researchers have proposed replacing accounting history with "genealogies of calculation" (Miller and Napier, 1993, p. 632) or "economic calculation" (Miller *et. al.*, 1991, p. 400) as a means of broadening the scope of inquiry into accounting's past. This proposal, they argue, would make it possible to shift the focus of analysis from seeking to trace the origins of the present (see also below) to trying to understand the outcomes of the past. It is also claimed that this would promote an emphasis upon "the historicity of the various techniques and rationales that have constituted accounting at different times, and in different places" (Miller and Napier, 1993, p. 632). The use of the term 'calculation' instead of 'accounting' is an attempt to avoid "an a priori limiting of the field of study of accounting as it currently exists, or to a particular accounting technique such a double-entry book-keeping", and it is held to help "construct and support particular relations of power and influence" (Miller *et. al.*, 1991, p. 400).

Presumably out of concern for the implications of their suggestion to replace 'accounting' with 'calculation', Miller *et al.*, (1991, p. 401) hastened to add that: "This is not to say that there is no such thing as the history of accounting. But it is to suggest that there is no single character, no immutable entity or practice that will provide an enduring reference point with which to fix the identity of accounting history." While in principle we are in agreement with the argument that the "identity of accounting history" should not be fixed by an "enduring reference point", an important question arises: Is it necessary to supplant 'accounting' with 'economic calculation' to achieve this end? We believe that such supplanting of accounting with some other substitute is both unnecessary and undesirable. We think there is much potential to work within accounting in a manner that seeks to open up the terms of reference and debate concerning the nature and focus of accounting practices.

While we endorse the concerns raised by these researchers over the limited scope of accounting promoted by TAH, their suggestion to replace 'accounting' with 'calculation' runs the serious risk of losing sight of the essence of accounting as a set of practices in terms of what may be deemed their unique or ubiquitous attributes as distinct from other forms of calculation. Indeed, Miller and Napier (1993, p. 631) begin by claiming: "There is no "essence" to accounting, and no invariant object to which the name "accounting" can be attached." In reacting to their contention, much depends on what they mean by "essence"; if they mean specific

methods, such as double entry, then we are in agreement, for the “essence” of accounting should not be inextricably linked to some method that is assumed to be fixed or immutable over time. If, on the other hand, they are concerned with portraying accounting as an unspecified set of calculative practices, in terms of what it does or can do, then their interpretation gives us cause for concern. In our view, the “essence” of accounting is about the latter; what accounting does or can do. Accounting is a constructor of economic value, and this “essence” is invariant across time and space. But irrespective of what Miller and Napier mean by the “essence” of accounting, to propose replacing ‘accounting’ with something else helps little in progressing the discipline of accounting, as there is likely to be a tendency to gloss over issues that may be central to the development of that discipline. An example is evident in Miller and Napier (1993, p. 631) who, because of their emphasis upon ‘calculation’ do not provide a clarification of what “counts as accounting”. Miller and Napier (1993, p. 632) suggest quoting Power (1992, p. 485) “not all forms of calculation are accounting; not all forms of quantification are monetarized”; such broad-brush statements are of little help to researchers concerned with *accounting* history. Their suggestion that use of the term ‘accounting’ results in “ruling out or marginalizing practices that do not fall within that domain” (ibid., p. 632) is not convincing, for this concern presumes that the scope of ‘accounting’ as traditionally defined is immutable, fixed, and not amenable to reinterpretation.

Another example of a concern with the limitations of conventional views of accounting is found in the work of Tinker (1985, p. 86), who prefers to focus directly upon accounting practices as a means of providing a valuation of alternatives, of facilitating exchange through the determination of reciprocity, and of adjudicating economic claims (and social relations more generally):

Accounting practice is a means of resolving social conflict, a device for appraising the terms of exchange between social constituencies, and an institutional mechanism for arbitrating, evaluating, and adjudicating.

Although Tinker does not begin his analysis by identifying what may be termed, under Littleton’s framework, basic attributes and antecedents of accounting, he aspires to promote a broad definition of accounting. Tinker (p. 85 and pp. 95-97), lists a number of examples, as taken from Mandel, (1962; 1968), of entries recording equivalence in labour time dating back to the early and late medieval period in Japan and Europe. For Tinker (1985, p. 86), in these entries, even though not monetarised nor in the form of double-entry, “accounting information helps parties to social and economic transactions assess the adequacy of the value of their returns or entitlements.” Tinker goes further in articulating his views of accounting by noting that it operates at two levels. First, accounting examines alternatives from the perspective of each individual party to an exchange as buyers, sellers, and producers. Second, at the social level, accounting practices seek to establish a “rationale for appraising exchange possibilities for the collective parties to an exchange” (Tinker, 1985, p. 86). Furthermore, Tinker carefully avoids the

temptation to equate accounting practices with any specific ideology: “there is nothing inherently and irrevocably conservative, reformist, or radical about accounting practice” (Tinker, 1985, p. 82). Tinker’s notion of accounting does not insist on monetarisation, commerce, profit making, or double-entry. Rather, his emphasis is upon the ability of accounting practices to construct, in quantitative terms, human activities and economic exchanges, and in so doing establish modes of reciprocity and adjudicate economic and social claims.

Tinker’s work enables a broadening in scope of accounting practices by alluding to the myriad of possibilities which may be called upon by social actors, either individually or collectively. However, there are limitations to his analysis. In particular, his apparent insistence that accounting valuation is “only relevant to those social systems in which integration and cooperation have developed enough to enable social members to devote part of their efforts to producing, not for personal consumption, but for a market exchange (i.e. commodity production)” (ibid., p. 84) excludes those accounting practices which exclusively focus upon redistribution within a centrally administered economy, or on documenting lists of personal wealth, as occurred frequently in ancient economies (Janssen, 1975).

We follow Ezzamel and Hoskin (1998) in suggesting that a base-line definition of accounting is possible whereby such a definition could apply equally across time and space. They argue that, first, accounting is the practice of entering in a visible format a written record (an account) of items and activities. Second, any account involves a particular kind of signs which both name and/or count those items and activities recorded. Third, the practice of producing an account is a form of constructing financial values and/or quantifying non-financial activities and managerial actions: (i) extrinsically as a means of capturing and representing values derived from outside for external purposes, defined as valuable by some other agent; and (ii) intrinsically in so far as this practice of naming, counting and recording in visible format constructs the possibility of precise valuing or quantification. Accounting is therefore a primary technology of valuing and quantification; indeed, accounting is a constructor of value and this, we contend, is true both in the presence and *absence* of market exchange, the profit motive, and indeed currency as long as there is some common denominator that operates as a ‘money of account’ (Ezzamel, 1997). Under this broad notion of accounting, NAH researchers may involve themselves in investigations of experiments such as those reported in the RTF on 21st February 1777 (see AFTS, Legajo 194), whose aim was to determine the ideal size and quality of tobacco tins. RTF administrators considered that consumers’ perception of tobacco quality was informed by the size of tins. In particular, they found that small size tins gave a false impression of low quality tobacco, in spite of the “correct milling and sieving of the materials.”

Origins/genesis of accounting

Another dimension on which TAH and NAH differ is the debate on the origins versus genesis of accounting. The disagreement is not about fixing different dates for the origins of accounting or charting different evolutionary paths; rather, researchers promoting TAH are

primarily concerned with origins and evolution whereas those contributing to NAH argue that such areas of interest are problematical. A most obvious example of TAH's concern with origin is the title of Littleton's book mentioned earlier, where the whole focus is upon tracing the evolution of accounting to 1900. For Littleton (1933, p. 361), accounting evolution signifies progress: "Accounting is relative and progressive. The phenomena which form its subject matter are constantly changing. Older methods become less effective under altered conditions; earlier ideas become irrelevant in the face of new problems. Thus surrounding conditions generate fresh ideas and stimulate the ingenious to advise new methods, and as such ideas and methods prove successful they in turn begin to modify the surrounding conditions. The result we call progress." Littleton therefore contends that accounting progresses as a linear function of time, and such contention in turn constitutes a debatable issue for NAH researchers.

Much of the research under TAH centres around attempting to anchor the origins of accounting at a particular temporal and spatial intersection to follow the path of progress that Littleton so unambiguously and uncritically promoted. For example, Spanish accounting historiography has devoted considerable effort to analysing when and where double-entry bookkeeping was enforced by law in the private sector (e.g., merchants and banks, see the *Reales Pragmáticas de Cigales* enacted in 1549 as well as those promulgated in Madrid, in 1552), and in the public sector, in 1592, through the creation of the job of *Contador del Libro de Caxa de la Real Hacienda* (Royal Treasury Accountant of the Double-Entry Bookkeeping Method). In view of this and other evidence, Hernández-Esteve (1992) contends that Spain was the earliest country in which double-entry bookkeeping was enforced in both the private and public sectors. In a similar vein, the received wisdom under TAH is that industrial costing procedures for the purposes of planning, control and decision making developed on a significant scale only from the mid-1880's (e.g. Solomons, 1952; Johnson and Kaplan, 1987).

For example, Vollmers (1993) traced the origins of Activity-Based Costing (ABC) back to the 1920s. By examining the costing system of the Dennison Manufacturing Company in Framingham, Massachusetts, she found considerable similarities between the system in place and present formulations of ABC. Moreover, Dennison Manufacturing deployed significant efforts to account for distribution and marketing costs, which "tend to be ignored today." This first event is then taken as record of the origin (both in terms of time and space), from which the new practice may spread both temporally and spatially. Similarly, Lemarchand (1994) examined the implementation of double-entry bookkeeping and the charge and discharge methods in eighteenth-century France. He found that double-entry booking was used by merchants as well as in the textile industry, that is, sectors whose capital came from trade. In contrast, the charge/discharge method was implemented by mining and metallurgical enterprises, that is, sectors whose ownership was formed by nobility and also *financiers*. Lemarchand identified a number of weaknesses in the charge and discharge method that made it unsuitable for business needs, questioning its validity and motivating the implementation of double-entry bookkeeping in the nineteenth-century. In this example, we observe how inefficiencies of the charge and discharge system were identified and then construed by Lemarchand to render this method

unsuitable for implementation in capital intensive industries and then to promote the argument that, thus, the financial and social élite that owned such companies enforced its substitution by the more advanced double-entry bookkeeping method.

Rather than attempt to problematise search for origins or identification of evolutionary trajectory, TAH researchers aim to progress the literature by searching for examples of earlier practices with the hope of pushing the origin of specific accounting practices by a few decades. For example, Fleischman and Parker (1991) seek to advance beyond this received wisdom by arguing that sophisticated costing techniques were developed in a number of British companies between 1760 and 1860. Similarly, Edwards and Newell (1991, p. 36) analyse recently found archival evidence and suggest that several firms “operated advanced ‘total’ cost accounting systems much earlier than he [Pollard] supposed, and ... that greater use was made of *ad hoc* costing and estimates in guiding management decisions before 1850 than he suggests.” Such new evidence is then marshalled to demonstrate the progress and evolution of accounting practices over time in a linear fashion while also presuming that modern concepts apply to past practices.

In contrast, researchers working within the NAH tradition would argue that this whole approach is flawed. First, it has the capacity to marginalise the importance of accounting by conceiving it as existing purely in order to serve, economically rational action. The significance of accounting practices but also as a constructor of value, as a form of power/knowledge (see Foucault, 1980), as a body of expertise, and, as a disciplinary practice is typically ignored under TAH. An example of such practices is shown by the ever-increasing concern of the RTF administrators to eliminate the serious problem of tobacco theft (see AFTS, Legajo 194).

In the case of the RTF, tobacco theft and waste were controlled through a systematic procedure of tobacco weighing after the conclusion of each production stage. The charge and discharge accounting method recorded internal transactions of tobacco between the different production departments. Loss in tobacco weight between production departments were standardized (see the 1761 General Regulation), so that the accounting ‘eye’ operated as a disciplinary force on operators for the purposes of both improving performance and avoiding deviant behavior (e.g., thefts). Another example of disciplinary practices in the same setting (see AFTS, Legajo 194) is revealed by the decree issued on 20 March 1762 by Mr. Joseph Losada, General Superintendent of the RTF. He required checks to be made on “each oil box taken from the Factories to the Stables, Patios, and jail.” The role of accounting in underpinning and constructing disciplinary practices was evident in this document, as Mr. Losada stated that “The Accounting Office [*Contaduría*] shall keep a daily account of such transfers [of oil]. The records of the Accounting Office should be checked against those kept by foremen.”

Second, the emphasis of TAH on origins has attracted considerable criticism from the NAH camp. Rather than seeking to identify the origin of certain accounting practices, the aim of researchers adopting the NAH approach is to focus on the outcomes of the past by attempting to

uncover shifts or discontinuities at the micro or macro level in the economy or society in order to study the emergence of these practices. The focus is specifically located on shifts in the forms of expertise or power at a particular point in time and in a specific social/national context (e.g., Hoskin and Macve, 1986; 1988; Ezzamel *et. al.*, 1990; Hopper and Armstrong, 1991; Carmona *et. al.*, 1997), and to attempt to establish a link between local and broader issues. In this way, NAH researchers would argue, contemporary meanings are not privileged or given priority over notions used in the past; nor are past meanings reconstructed in the guise of contemporary meanings. NAH is concerned with “re-directions, transformations and reversals that time instates, rather than seeking to go back in time to detect an unbroken continuity that links us to our past” (Miller and Napier, 1993, p. 632). Researchers promoting NAH would seek to emphasise the existence of specific vocabularies at a particular intersection of time and space that endow certain accounting practices with specific meanings rather than assume that meanings are immutably fixed. We provide some specific examples of NAH-based research below to illustrate these points.

To differentiate their research agenda from that of TAH, Miller and Napier (1993) identify three major arguments they claim for their approach. First, their concern with ‘genealogies of calculation’ rather than a narrowly defined notion of accounting history; we have commented on this proposition in some detail earlier. Suffice it to say here that they seek to emphasise the historical contingency of contemporary practice, and to challenge the contention of the permanence of present practice. Second, they emphasise the discursive nature of calculation in a manner that seeks to attend to the ways in which meanings endow certain calculations with significance, rather than being pre-occupied with when a particular accounting technique was judged to have been first introduced. Third, they emphasise ensembles of practices and rationales, rather than isolated instances of particular ways of accounting. Genealogies of accounting practices would seek to avoid imposing time (and space) specific categories, for example, costing for pricing decisions, on archival material uncovered from earlier historical periods for such classifications are not taken as self-evident. In sum:

Rather than a search for the origins of managerial accounting, genealogies of calculation are concerned with the ways in which particular calculative technologies, possibly deployed in enterprises over a long period, come to be linked together at a particular moment in time into a functioning network of routinely applicable expertise (Miller and Napier, 1993, pp. 639-640).

Another example is the work of Hoskin and Macve (1986), who drew on Foucault to examine the late medieval developments in accounting practices and the delay of a near universal adoption of accounting discourse until the nineteenth century. They argue that the disciplinary techniques of elite medieval educational institutions (the new universities and their examinations) generated new power/knowledge relations. These techniques, they contend, embodied forms of textual rewriting, which in turn exerted an enduring influence on accounting practice. They see

‘double entry’ as an aspect of these rewritings, which is also linked to the new writing of money, especially the bill of exchange. By the eighteenth century accounting technologies feed back into educational institutions through the introduction of the written examination and the mathematical grade, thereby rendering whole populations of pupils into individually calculable subjects amenable to evaluation. These accounting-based systems of evaluation are then extended into the U.S. railroads and other commercial organisations to make up the basis of a modern form of comprehensive managerial accountability. They conclude by suggesting that these developments, in accounting and the examination, emerged not in a linear fashion but as the outcome of discontinuities in the practices of elite educational institutions.

Arguing from a labour process theory perspective, Hopper and Armstrong (1991, p. 406) criticise the work of Johnson and Kaplan (1987) thus: “their theory is flawed, their history partial and some of their prescription neglectful of the socio-economic conditions on which the achievements of the 1920s depend.” They also suggest that developments in cost accounting were not consequences of economic or technological imperatives, but rather should be understood as rooted in conflicts centred on control of the labour process. Examples of the conflicts they considered to be related to cost accounting developments included the destruction of internal subcontracting and craft control of production in the early factories, the advent of ‘scientific’ management and homogenised labour. Post-1930, finally, an accord between primary sectors of labour and corporations promoted an increased emphasis on monopoly pricing, smoothing production (and hence employment patterns), and shifting economic pressures to secondary labour and producer markets.

Drawing on the original archives of the Royal Tobacco Factory in Seville, we can also shed further light on this debate on the genesis of accounting (see AFTS, Cost Instruction, 1773). In 1773, Manuel Vallarin, a fairly junior accountant (*segundo oficial de la Contaduría*) in the RTF at that time, designed a detailed costing system that made it possible for the first time in that factory for the cost of a pound of snuff and cigars to be calculated. There is no trace of evidence in the Archives to suggest that Vallarin had to develop such costing system in response to a demand from senior managers. However, we draw on indirect evidence (e.g., the front page of the Cost Instruction quoted below) to argue that the main motivation for the design of the system was Vallarin’s own curiosity to find out if such a system could be ever developed. Once the system became known to the Tobacco Agency, a state organ charged with the responsibility of overseeing tobacco production in Spain, it quickly identified the potential of the new system for improving discipline on the shopfloor and enhancing tobacco revenue for the Crown and as consequence the 1773 Instruction on cost was issued to enforce the introduction of this costing system in the RTF. The front page of the Instruction stated:

It [the Instruction] is a copy of the original and novel work of Mr. Manuel Vallarin who designed a system of cost calculation, the cost of a pound of snuff and cigars produced in the factories (AFTS, Cost Instruction 1773).

Moreover, based on the new cost data, the above mentioned RTF experiment to increase production efficiency in the New Factories was undertaken and a new regulation to control operations was enacted in 1779. In spite of that, there is compelling evidence to indicate that no improvement in the utilisation of factory capacity occurred, as reported by Carmona et al. (1998) for the 1770s, and by Carmona and Macias (2001) for the period 1821-1887. The point we are making here is not, therefore, that accounting has no use for the purposes of “rational” decision making. Rather, as the case of the RTF illustrates, accounting practices could emerge for a variety of reasons, rather than specifically or even primarily to attend to the rationally imbued needs of managers. But once invented, the potential for exploiting these practices for managerial purposes is fully revealed, thereby possibly *creating* a ‘rationally’ motivated demand for their services. In this example, the emergence of accounting was not a passive response to rational demand, rather it rendered that demand possible in the first instance.

Although more examples can be provided, the above cases hopefully serve to illustrate the fundamental differences between TAH and NAH. In any study of accounting history a main question has to be addressed: At what point in time and place should the analysis begin? Or put differently, how does the researcher identify the crucial discontinuity from the past that heralds the beginning of a new era? Under TAH, the researcher would typically seek to identify the ‘origin’ of innovations in accounting practice, and hence history is viewed as a collection of events that can be systematically and chronologically arranged, starting with the ‘first’ event and moving gradually down the temporal scale.

Under NAH, this whole approach of search for the origins of accounting innovations is deemed to be both fraught with problems and fruitless, as there is no *a priori* reason why a particular event (indeed, any event) should have occurred at any point in time or place (Ezzamel, *et. al.*, 1990, p. 157). For as the research conducted under TAH itself demonstrates, we are forever revising apparent temporal and spatial origins of accounting practices as researchers continue to uncover new evidence (see Edwards and Newell, 1991). Further, under TAH there is a real risk that old practices can appear to be familiar when examining them through the lens of the present (i.e., modern notions are imposed on past practices) rather than seeking to understand the past in its own terms. Under NAH, there is little to be gained from what is viewed as an obsession with origins and the chasing of an ever-moving target (of specific origins). For under NAH, history is viewed as being much more than simply an aggregation of events. Researchers under NAH would seek to focus on ‘genesis’ whereby, instead of looking backward in time in an attempt to discover origins, the researcher aims to uncover the socio-political setting that issue, or give rise to, specific accounting practices.

The roles of accounting

Another important dimension that differentiates TAH from NAH is the roles that accounting practices are presumed to play in organisations (and society more generally). We have already alluded to the reliance of TAH researchers upon the economically motivated thesis of

‘demand-response’ (e.g., Edwards and Newell, 1991; Fleischman and Parker, 1991). Taken to its natural conclusion, under TAH any accounting development must be explained in terms of a response to an economically motivated demand by some user (see also Carnegie and Napier, 1996, p. 16). Hence, as a new accounting development is uncovered, search begins in earnest to identify what would then be taken to be the precise type of demand that led to the emergence of such a development. At the very least, concern with a ‘demand-response’ explanation to the exclusion of other possible explanations ushers a research agenda that runs the risk of ‘looking hard’ for the evidence and in the process probably wrong if only economic justifications are attached to the emergence of new accounting practices. Tyson (1995, p.30), for example, attempts in vain to downplay the role of any motivation different from the economic ones by stating that: “... studies which contend that accounting was a social or political construct as much as an economic response to competitive business pressures are untenable and misleading.” This statement is unwittingly condemned by the very standards it sets for judging NAH research, for Tyson fails to demonstrate that his own argument is either tenable or helpful. In contrast, we demonstrate below how unfounded Tyson’s argument is.

One important criticism relates to the failure of the ‘demand-response’ thesis to explain accounting developments even within its own terms of reference. Thus, one of the widely accepted conclusions under TAH is the lack of need for ‘sophisticated’ accounting practices in situations where competition is absent and profit margins are high (Pollard, 1965). Moreover, Fleischman and Parker (1991; see also Tyson, 1995) have suggested that intensive competition provides the stimulus for the use of cost calculations to improve firm efficiency and to strengthen its competitive position. While this may be a valid argument in some specific instances, under NAH it would not be taken as a blanket statement of general validity. Thus, Carmona *et al.*, (1997; 1998) provide primary evidence which demonstrates sophisticated development and use of accounting calculations in the monopolic setting of the Royal Tobacco Factory (RTF) of Seville, Spain during the latter half of the eighteenth century for disciplinary and political purposes. Carmona *et al.*, (1997, p. 443) noted that “the use of disciplinary accounting practices in the RTF was linked to the state’s recognition of the importance of tobacco revenue to the Treasury and also to the emergence of the RTF as the symbol of the organizational and industrial prestige of eighteenth-century Spain. We have noted that the cost accounting system provided information which contributed to the promotion of a strict work discipline which culminated in the reduction of opportunities for theft and the minimisation of cost of production by subjecting human behaviour to modes of surveillance and calculation.” However, Carmona *et al.*, (1997, p. 444) also recognise the possibility that, once invented, accounting practices can be deployed for purposes other than those that gave rise to them in the first instance: “Once available as a micro-technology, accounting opens up possibilities through which work practices and power relations can be renegotiated and redefined. Thus, while the emergence of accounting practices in themselves may be triggered by some historical discontinuity rather than an assumed demand and response mode, once invented, these practices can be made to attend to specific aims.” Given the absence of a number of recurrent economic explanations under TAH, e.g. extremely high

profit margins for tobacco, the lack of disciplining competitive pressures, or the implementation of innovative accounting systems by observing the activities of competitors, the Carmona *et al.*, (1997, 1998) findings present a strong challenge to the claims made for the 'demand-response' thesis and the unfounded assertions of Tyson (1995) concerning competitive pressures as the primary reason for the demand for accounting as noted above.

This challenge is further reinforced by other scholars from within the NAH approach (e.g., Hoskin and Macve (1986; 1988); Miller and O'Leary (1987); Ezzamel *et al.* (1990); Hopper and Armstrong (1991); and Carmona and Macías (2001)). For example, in commenting on the rise of disciplinarity, both practices and disciplinary knowledge in the Springfield Armory, Hoskin and Macve (1988, p. 68) note: "We therefore see accounting not as the "practical" response of men faced with new entrepreneurial and organisational challenges, who "sensibly" devised ways of collecting and processing the data needed to make rational economic decisions - for in that sense no "practical" man would have invented modern accounting practice." In contrast to the view espoused by the adherents of TAH of accounting as an instrumental set of techniques that are developed to guide management decisions, Hoskin and Macve, in their Foucauldian interpretation, emphasise discontinuity and the power/knowledge effects of accounting both as a practice and as a discipline (body of expertise).

These examples demonstrate the strength of conviction held by NAH researchers concerning the roles that accounting practices are held to play in organizations and society. Many of the NAH researchers would agree that it is both plausible and possible to link the emergence/functioning of specific accounting practices to economically motivated demands (e.g., Carmona and Macías, 2001; Núñez, 1999). The major point of departure from TAH is that the economically-based 'demand-response' model does not stand the test of time as an all-embracing, or even the main, framework that explains successfully the demand for accounting. Alternative explanations, for example the power/knowledge thesis or labour process analysis yield different, and arguably, very convincing explanations of accounting as a calculative practice. The rejection of the 'demand-response' model by NAH researchers has been motivated by two concerns. First, in contemporary organisations and society the reduction of the roles of accounting practices to the *purely* rational and economic has been discredited, as evidenced from the Burchell *et al.*, (1980) quote cited earlier. Second, such economic reductionism is even more problematical when *imposed* on earlier historical periods, for it privileges a modern notion of rationality over other modes of thinking and acting which may have underpinned the emergence and functioning of accounting practices during those earlier periods.

Sources of historical material

Sources or archival material constitute a crucial theme in the debate between traditional and new accounting historians (see Fleischman *et al.*, 1996, p. 64). Researchers embracing the TAH approach pride themselves on basing their historical research upon a meticulous investigation of *original* and *primary*, in contrast to secondary, archival material. At the same

time, these researchers argue that NAH researchers have been guilty of relying on secondary archival sources. When NAH researchers use primary material, they are criticised for providing a superficial examination of such sources (see Luft, 1997). These claims are examined below, but it is worth stating from the outset that even if some NAH researchers have relied upon secondary sources, there is nothing inherent in NAH that promotes secondary sources in preference to primary sources (see also Carnegie and Napier, 1996). A careful investigator, irrespective of the particular approach embraced (i.e. whether TAH or NAH) should always seek to prosecute original and primary sources except when these are not accessible (in which case a clear disclaimer should be made).

The ultimate reason for the debate on primary/secondary sources rests on the contention that it is difficult for “facts to speak by themselves” (Miller *et al.*, 1991). For some NAH researchers, primary sources lack objectivity for two reasons. Firstly, archival materials are mostly biased towards depicting the history of the economic and social élites; entrepreneurs, kings, and highly-ranked civil servants. In contrast, very little evidence reports the history from the perspective of those with a low social or economic status; e.g., workers. This bias towards those who control what is to be kept by way of archival material resulted, for example, in the promotion of idealistic images of some professional associations of accountants: “these histories tend to assume both that accountants are essential to society and that much of the professional success depends on how the associations were organized” (Loft, 1986, p. 138). Secondly, accounting historians can be biased in terms of their choice of primary sources, and their interpretation of the material, and this bias is underpinned by their own education and ideology. In short, Tyson (1993, p.13) synthesises his perception of the attitude of NAH researchers to the use of primary sources by stating rather bluntly that “facts can never be objective, so why bother to investigate them carefully”.

These arguments, TAH’s researchers contend, are used by NAH researchers as an excuse for not drawing on primary sources to support their investigations. Some NAH researchers (e.g., Napier, 1989), while acknowledging the importance of conventional research by emphasising the ensemble of primary and secondary sources, refer to TAH research as “antiquarian”. This particular term, on the other hand, is perceived as disdainful by TAH researchers (e.g., Hernández Esteve, 1996a, 1996b), who argue that it neglects the rich tradition of archival search that is conducted under TAH. Indeed, TAH advocates have strongly resented such charge. In one extreme example it is argued that: “Historians committed to conventional accounting methods must confront every attack that is made against the relevance of primary sources” (Tyson, 1995, p.29). Other, more moderate examples, argue that the use of primary materials constitutes an essential part of accounting history research (e.g., Fleischman *et al.*, 1996; Hernández Esteve, 1996b). The debate on the sources of accounting history research, moreover, extends to some other controversial issues, such as the function of accounting history research. Parker (1997) argues that accounting historians are accountable for providing a historical overview that both enhances our understanding of the past and informs the debate, rather than producing interpretations conforming with any given strategy or ideology. TAH researchers distinguish

between “researching within a paradigm”, that is the research currently prosecuted under TAH, and “researching to the paradigm”, which, in their view, sums up the situation under NAH. They argue that it is academically correct to “research within the paradigm” but not “to the paradigm”. Moreover, Fleischman and Tyson (1997, p.101) contend that NAH’s arguments would be more compelling if supported by primary sources given that some of its research (e.g., Miller and O’Leary, 1987; Hopper and Armstrong, 1991) simply rely on secondary evidence.

In the debate on sources of accounting history research, we argue, there is more common ground between TAH and NAH compared to the previous three dimensions. First, in spite of the claim by TAH advocates that NAH is inextricably linked to secondary sources, there are many NAH contributions that are underpinned by primary sources: for example, Hoskin and Macve (1986, 1988; see also Ezzamel, *et. al.*, 1990) investigated disciplinary practices in educational organisations drawing on primary sources; Carmona *et al.* (1997, 1998, 2002), also the present paper examined the design and use of cost accounting and control practices and accounting change, and the relationship between accounting and spatial practices in the Spanish Royal Tobacco Factory drawing on primary sources. Second, as noted above, there is nothing inherent in NAH that compels researchers not to draw on primary sources. Other NAH researchers who draw mainly upon primary sources include Núñez and Gutiérrez (1996), who investigated the deployment of cost accounting practices in the monopoly of silver mines in New Spain, in 18th century; Zambon and Zan (1998), who examined cash. flow practices in the Arsenal of Venice, in 16th century; Núñez (1999), who studied the gunpowder monopoly in New Mexico and the process of accounting change that occurred as consequence of the appointment of Mr. José de Gálvez as new General Inspector.

To sum up, the debate on the sources of evidence of accounting history research constitutes an area of considerable commonality for scholars of both TAH and NAH. These camps, however, depart in the theories which inform their analysis: sociologically and philosophically-based for NAH and economically-based, as often implicitly applied, for TAH. Research based on primary sources is a fundamental element of accounting history research. Exclusive reliance upon secondary sources requires an explicit disclaimer on the part of the authors and conclusions should be reassessed whenever primary evidence becomes available.

Discussion and conclusions

The differences between TAH and NAH, which, for convenience, have been summarised under what counts as accounting, concern with origins and genesis, the roles of accounting, and sources of historical material, are in the main fairly crucial. For example, under the ‘demand-response’ thesis espoused by TAH, accounting techniques are assumed to be the products designed and implemented to serve rationally motivated economic needs; their usefulness has to be continuously reassessed over time in light of shifting demands of managers, and when found lacking in relevance calls are made for these techniques to be ‘reformed’ so that their lost relevance can be regained (Johnson and Kaplan, 1987). The demand-response approach is given

legitimacy by the American Accounting Association (1977, p. 50) which defines accounting history as comprising the study of the evolution of accounting thought and practices as well as the analysis of the institutions that have been set up as a response to both environmental changes and social needs. Accounting is viewed as a product that is shaped and re-shaped to suit the customers (users), and its problems, as there may be, are construed exclusively in terms of failure to attend to the rational needs of users.

In contrast, under NAH accounting's problems are not necessarily linked to lack of relevance to the perceived needs of users since rational demand is not seen to be the exclusive or even the primary driver for accounting change. Rather, "Accounting's problems lurk from within it from the outset and there is unlikely to be any quick and easy remedy." (Ezzamel, *et al.*, 1990, p. 157). Researchers working within the NAH approach would not view accounting practices as having once been relevant only to become perverted at a later point in time and in need of reform, as Johnson and Kaplan (1987) would assert. Rather, the problematisation of accounting is linked explicitly to the power of the calculative practices of accounting as they are deployed to quantify and value activities, measure human performance and define the terms of accountability. Researchers' efforts under NAH would therefore not be directed towards searching for solutions to specific problems. Rather, they would focus on problematising and deconstructing developments in accounting practices, identifying as far as possible their effects on organisational and social functioning, appreciating how apparently mundane accounting practices come to be embedded in organisational action, shaping, and indeed constructing, perceptions of problems, priorities, and solutions, defining possibilities and scope for action, forging patterns of human and organisational interdependencies, and rendering activities calculable and visible (Ezzamel, 1994).

But this is not all. If strictly viewed as the product of the 'demand-response' thesis, accounting practices become formulated as secondary to 'master' disciplines such as economics (Klammer and McCloskey, 1992). Rather than focusing on the development of accounting practices in their own right, under TAH they are understood as manifestations of economic reasoning and rationality. This tendency also carries through to any attempt to theorise accounting whereby it is conceptualised as an economic good. But recent research has cast serious doubt on this privileging of economics over accounting, as new evidence now strongly indicates that the first form of writing ever found was the writing of accounting transactions in ancient civilisations such as Mesopotamia (e.g., Schmandt-Besserat, 1992) and Egypt (e.g. Trigger, 1983). If one accepts this widely accepted and significant finding, that accounting practices emerged before writing, and indeed before the advent of the economically rational being, then any approach that subordinates research of accounting history to rational economic thinking is compromised from the outset.

Although we have attempted to make a case for the new accounting history approach, we do not believe it is either helpful or healthy to polarise the debate. Rather than seek to make a case for the new accounting history to the exclusion of traditional accounting history, we would contend that there is a place for both approaches. Indeed, creating the space for both approaches

should help in sharpening the research agendas of both. We are therefore not inclined to agree with self-congratulatory statements such as:

In the space of less than a decade accounting history has come to occupy a significant position within the discipline of accounting. This is not a matter of volume, the just reward that comes from the accretion of years of patient research. Historians of accounting have long toiled away, carefully documenting the past of the discipline without such a reward. But until recently, this research seemed destined to have a narrowly circumscribed role within the discipline as a whole (Miller et al., 1991, p. 395).

Such statements clearly undermine the pioneering achievements made by leading scholars working within the TAH approach. Similarly, some TAH researchers (e.g., Tyson, 1993), in attempting to advance their own argument, incorrectly accuse NAH researchers of lacking scholarly endeavour. We would argue that, irrespective of one's intellectual persuasion, a scholarly study of accounting history commands both respect and recognition.

As our focus here has been on explicating the main achievements of NAH research so far, we believe that this body of research has already yielded a number of crucial insights. First, NAH has encouraged us to think beyond conventional definitions of accounting so that a much broader view is developed to embrace a broad set of quantifying, valuing and representational practices there by having the potential to extend to earlier historical junctures which would be excluded under the traditional definition of accounting. This, however, should not push us into the corner of seeking to theorise accounting as a small subset of other practices of calculation as some researchers working within the NAH tradition have suggested. By broadening our definition of accounting, we both avoid privileging contemporary classifications and employing them as straitjackets to interpret past practices. Moreover, and relatedly, such a broadening of defining what counts as accounting opens up new avenues for investigating many rich experiences in specific socio-political contexts that would be drawn from across the whole experience of human history and which are radically different from those of modern times (e.g., Ezzamel, 1997; Ezzamel y Hoskin, 1998). Yet, it is here where one of the major challenges facing NAH researchers lies. Although some promising work on attempting to conceptualise a broader definition of accounting has already begun (e.g., Tinker, 1985), more research in this area is needed.

Second, there is much to be gained from giving more attention to the genealogies of accounting practices rather than simply focusing (as the majority of TAH researchers have done so far) upon tracing what may be deemed the origins of these practices. The few NAH studies which examined explicitly the genealogy of accounting have demonstrated the worthiness of this focus. This emphasis, again, avoids the privileging of contemporary meanings over meanings forged in specific time-space locales in previous periods.

Third, NAH research has demonstrated the value of ascribing roles to accounting practice other than the purely economically rational. Moving beyond, but not necessarily excluding, economic explanations of the emergence and functioning of accounting practices helps to free our thinking so that we no longer need to see accounting as a purely economic good. Alternative views of the roles of accounting in organizations and society would allow us to focus on those roles which underpinned the emergence and functioning of accounting in the past, rather than presume that the 'demand-response' model is capable of providing invariable, temporally and spatially fixed, explanations of the roles of accounting practices. For example, Labour process analysis and the power/knowledge thesis have yielded many interesting insights that have enriched our understanding of new roles and power effects of accounting practices that are not possible under TAH. More future research should capitalise on these findings and extend these approaches to accounting practices in different socio-political contexts.

In spite of these achievements, NAH also faces a number of important challenges. In addressing such challenges, however, we do not intend to outline a blueprint or research agenda for NAH. Rather, our aim is to provide some examples about what we deem as some of the unexplored areas by NAH researchers. First, double-entry bookkeeping constitutes one of the major discontinuities in accounting history. As noted above, investigation of the double-entry method constitutes a prominent research area for scholars of the TAH camp. Surprisingly, however, examination of the social and organisational consequences of the implementation of double-entry bookkeeping in organisations has been almost neglected by NAH researchers (see Lemarchand, 1996 for a notable exception, as he analysed the implementation of the system in the Paris' brothers business a Foucauldian perspective).

Second, NAH places great emphasis upon the role of accounting practices in organisations as an instrument of surveillance (e.g., as stated by the Foucauldians) and exploitation of the labour force (e.g., as argued by the defenders of the labour process approach). By doing this, however, NAH researchers have largely focused on cost and management accounting to the neglect of financial reporting practice. Notable exceptions to such neglect, though, are some studies of the structuration of the accounting profession (e.g., Annisette, 1998; Walker, 1993, 1996). Moreover, as Edwards, Boyns and Anderson (1995, pp. 36-37) have pointed out the focus of NAH researchers on issues related to "human accountability" has marginalised examination of other equally important issues, such as price setting, preparation of forecasts, and measurement of the profitability of departments and products.

Third, as noted above, a number of NAH contributions have drawn on secondary sources. Although such theorisation may be understandable in explaining the emergence of a new research trend, there is nothing inherent to NAH towards the utilisation of secondary sources. Future NAH investigations, we contend, should rely whenever possible on primary evidence.

Fourth, interdisciplinarity constitutes one of the most attractive aspects of accounting history research. Accordingly, the discipline has benefitted from contributions using a number of research frameworks, ranging from economics to social theory. As far as research conducted under NAH, however, most of these investigations have dealt with the application of recent social

and sociological theories to specific accounting history issues. In the main, interdisciplinarity under NAH has been an unidirectional flow consisting of the explanation of accounting history problems under the view of some social and sociological theories¹. Interdisciplinarity, as we view it, however, consists of a double flow; that is, a theory is applied to explain a given problem but results of such explanation should also help in expanding the informing theory, and this is a particularly important challenge as far as accounting is perceived under NAH as a social phenomenon.

Fifth, in contrast to TAH investigations which researchers from a considerable number of countries have contributed, investigations under NAH have been mostly undertaken by scholars affiliated to Anglo-Saxon countries. Understand the problem of publication in top-tier, research outlets for non-Anglo-Saxon scholars, consolidation of NAH as a research trend demands its expansion to countries outside the Anglo-Saxon domain, which in turn will provide evidence on institutional situations different from those characterising the Anglo-Saxon domain. As Scott (2001) contends, little will be known if all, or nearly all, cases address similar institutional settings.

Finally, NAH should expand its local/national domain focus to really address comparative accounting history research. By doing that, our investigations will be capable of address richer evidence and, accordingly, will help contributing the discipline of accounting history.

BIBLIOGRAPHY

- American Accounting Association** (1971): *Report of the Committee on Accounting History*, Sarasota. Florida.
- American Accounting Association** (1977): *A Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, Sarasota, Florida.
- Annisette, M.** (1999): "Importing accounting: the case of Trinidad and Tobago", *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 9, No.1: 103-133.
- Appleby, J.; L. Hunt and M. Jacob** (1995): *Telling the Truth about History*, London: W.W. Norton & Company.
- Bisaschi, A.** (2003): "The Accounting System of the Venerable Society of the Living and the Dead of Parma in Medieval Times", *Accounting History*, Vol. 8, No. 1: 89-111.
- Burke, P.** (1992): *New Perspectives on Historical Writing*, Cambridge: Polity Press.
- Burchell, S.; C. Clubb; A.G. Hopwood; J. Hughes and J. Nahapiet** (1980): "The Roles of Accounting in Organizations and Society", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No.1: 5-27.
- Carmona, S.; M. Ezzamel and F. Gutiérrez** (1997): "Control and Cost Accounting in the Spanish Royal Tobacco Factory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 5: 411-446.

¹ A problem that the authors fully admit responsible for in their investigations.

- Carmona, S.; M. Ezzamel and F. Gutiérrez** (1998): "Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in the Royal Tobacco Factory of Seville", *Accounting Historians Journal*, Vol. 25, No. 1 (June): 115-147.
- Carmona, S.; M. Ezzamel and F. Gutiérrez** (2002): "Accounting and Factory Space", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No. 3: 239-274.
- Carmona, S. and M. Macías** (2001): "Institutional Pressures, Monopolistic Conditions, and the Implementation of Early Cost Management Systems", *Abacus*, Vol. 37, Number 2: 139-165.
- Carnegie, G.D. and C.J. Napier**, (1996): "Critical and Interpretive Histories: Insights into Accounting's Present and Future Through its Past", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No.3: 7-39.
- Craig, R. and S. Jenkins**, (1996): "Conjectures on Colonial Accounting History in Australia", *Abacus*, Vol. 32, No. 2: 92-119.
- Donoso-Anes, R.** (1992): "Bartolomé Salvador de Solórzano, Primer Autor de un Libro de Contabilidad por Partida Doble o Cuatrocientos Años de Reconocimiento Teórico de la Contabilidad por Partida Doble en España", *Cuadernos de Investigación Contable*, Vol. 4, No. 1-2: 1-42.
- Edwards, J. R.; T. Boyns and M. Anderson** (1995): "British Cost Accounting Development: Continuity and Change", *The Accounting Historians Journal*, Vol.22, No.2: 1-41.
- Edwards, J. R. and E. Newell** (1991): "The Development of Industrial Cost and Management Accounting Before 1850: A Survey of the Evidence", *Business History*, Vol. 33, No. 1: 35-57.
- Ezzamel, M.** (1994): "From Problem Solving to Problematization: Relevance Revisited", *Critical Perspectives on Accounting*, 5: 269-280.
- Ezzamel, M.** (1997): "Accounting, Control and Accountability: Preliminary Evidence from Ancient Egypt", *Critical Perspectives on Accounting*, 8: 563-601.
- Ezzamel, M. and K. Hoskin** (1998): "On the Logic of the Supplement: Theorizing Accounting, Writing and Money in Mesopotamia and Ancient Egypt", *Working Paper*, University of Manchester.
- Ezzamel, M., K. Hoskin, and R. Macve** (1990): "Managing it all by Numbers: A Review of Johnson and Kaplan's 'Relevance Lost'", *Accounting and Business Research*, Vol. 20, No. 78: 153-166.
- Fleischman, R. K.; K.W. Hoskin, and R. H. Macve** (1995): "The Boulton & Watt Case: The Crux of Alternative Approaches to Accounting History?", *Accounting and Business Research*, Vol. 25, No. 99 (Summer): 162-176.
- Fleischman, R. K., P. Mills and T. N. Tyson** (1996): "A Theoretical Primer for Evaluating and Conducting Historical Research in Accounting", *Accounting History*, Vol 1, No.1: 55-75.
- Fleischman, R. K. and L. D. Parker** (1991): "British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution Evidence of Cost Management", *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 2 (April): 361-375.
- Fleischman, R. K. and T. N. Tyson** (1998): "The Evolution of Standard Costing in the U.K. and U.S.: From Decision Making to Control", *Abacus*, Vol. 32, No.2: 214-236.

- Fleischman, R.K. and T.N. Tyson** (1997): "Archival Researchers: An Endangered Species?", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 24 No 2: 91-109.
- Foucault, M.** (1980): *Power/Knowledge: Selected Interviews and Other Writings, 1972-1977*, New York: Pantheon Books.
- Garner, S.P.** (1954): *Evolution of Cost Accounting*, Tuscaloosa, Alabama: University of Alabama Press.
- González-Ferrando, J. M.** (1992): "El Sevillano Luis de Luque y Leyva, 'reintroducción' de la partida doble en la bibliografía española", *Cuadernos de Investigación Contable*, Vol. 4 No. 1-2: 43-68.
- Gourvish, T.** (1995): "Business History: In Defence of the Empirical Approach?", *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 5, No. 1: 3-16.
- Hernández Esteve, E.** (1996): "Problemática general de la historia de la contabilidad en España", *En torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España*, 45-114, Madrid: AECA.
- Hernández Esteve, E.** (1996b): "Prólogo", en Donoso Anes, R. (1996), *Una Contribución a la Historia de la Contabilidad: Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*, 15-36, Sevilla: Universidad de Sevilla.
- Hernández-Esteve, E.** (1994): *Estudio Introductorio sobre la Vida de Luca Pacioli*, Madrid: AECA.
- Hopper, T. and P. Armstrong** (1991): "Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6: 405-438.
- Hoskin, K.W. and R. H. Macve** (1986): "Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 2: 105-136.
- Hoskin, K.W. and R. H. Macve** (1988): "The Genesis of Accountability: The West Point Connections", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 1: 37-73.
- Hoskin, K. W. and R. H. Macve** (2000): "Knowing More as Knowing Less? Alternative histories of Cost and Management Accounting in the U.S. and the U.K.", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 27, No.1: 91-149.
- Janssen, J. J.** (1975): *Commodity Prices from the Ramessid Period*, Leiden: E.J. Brill.
- Johnson, H. T.** (1981): "Towards a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting", *Accounting Review*, Vol. LVI: 510-518.
- Johnson, H.T. and R. S. Kaplan** (1987): *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press.
- Klammer, A. and D. McCloskey** (1992): "Accounting as the Master Metaphor of Economics", *The European Accounting Review*, Vol. 1 No.1: 145-160.

- Lemarchand, Y.** (1999): "Introducing Double-Entry Bookkeeping in Public Finance: a French Experiment at the Beginning of the Eighteenth Century", *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 9, No. 2: 225-254.
- Lemarchand, Y.** (1994): "Double entry versus charge and discharge accounting in eighteenth-century France", *Accounting, Business & Financial History*, 4(1): 119-145.
- Littleton, A. C.** (1981; first published in 1933): *Accounting Evolution to 1900*, Alabama: The University of Alabama Press.
- Loft, A.** (1986): "Towards a Critical Understanding of Cost Accounting in the UK, 1914-1925", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No 2: 137-169.
- Luft, J. L.** (1997): "Long-Term Change in Management Accounting: Perspectives from Historical Research", *Journal of Management Accounting Research*, 7: 163-197.
- Mandel, E.** (1962): *Treatise on Marxist Economics*, London: Merlin Press.
- Mandel, E.** (1968): *Marxist Economic Theory*, New York: Monthly Review Press.
- Mattessich, R.** (1989): "Accounting and the Input-Output Principle in the Prehistoric and Ancient World", *Abacus*, Vol. 25, No. 2: 78-84.
- Mattessich, R.** (1998): "Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3RD Millennium B.C. - Successor to Token Accounting", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 25, No. 1 (June): 1-27.
- Merino, B.P. and A. G. Mayper** (1993): "Accounting History and Empirical Research", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 20, No. 2: 237-267.
- Miller, P.; T. Hopper and R. Laughlin** (1991): "The New History: An Introduction", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6: 395-403.
- Miller, P. and C. Napier** (1993): "Genealogies of Calculation", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 7/8: 631-647.
- Miller, P. and T. O'Leary** (1987): "Accounting and the Construction of the Governable Person", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3: 235-265.
- Miller, P. and T. O'Leary** (1989): "Hierarchies and American Ideals, 1900-1940", *Academy of Management Review*, April: 250-265.
- Miller, P. and T. O'Leary** (1990): "Making Accountancy Practical", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 479-498.
- Napier, C. J.** (1989): "Research Directions in Accounting History", *British Accounting History*, Vol.21, No. 2: 237-254.
- Nikitin, M.** (1996): "The Birth of Industrial Accounting in France: The Role of Pierre Antoine Godard-Desmarest as Strategist, Industrialist and Accountant at the Baccarat Crystalworks", *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 6, No. 1: 93-110.

- Núñez, M. (1999): El papel de los individuos en la institucionalización de prácticas contables, Unpublished Ph.D thesis, Universidad de Sevilla.
- Núñez, M and Gutiérrez, F. (1996): "Cost Accounting Practices in the Monopoly of Silver Mining, in New Spain", Working Paper. University of Seville.
- Parker, L. D. (1997): "Informing Historical Research in Accounting and Management: Traditions, Philosophies, and Opportunities", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 24, No. 2: 111-149.
- Pollard, S. (1965): *The Genesis of Modern Management*, Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Power, M. (1992): "After Calculation: Reflections on Critique of Economic Reason by Andre Gorg", *Accounting, Organizations and Society*, 17: 477-499.
- Previts, G. J. and R. Bricker (1994): "Fact and Theory in Accounting History: Presentmindedness and Capital Market Research", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 10, No.2: 625-641
- Schmandt-Besserat, D. (1992): *Before Writing, Vol. I, From Counting to Cuniform*, Austin, TX: University of Texas Press.
- Scott, W.R. (2001): *Institutions and Organizations*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Solomons, D. (1952): *Studies in Costing*, London: Sweet & Maxwell, Ltd.
- Solomons, D. (1968): "The Historical Deveploment of Costing", *Studies in Cost Analysis*, 3-49, D. Solomons (ed.), London: Sweet & Maxwell.
- Sombart, W. (1979): "Sombart on Accounting History", translated by K. S. Most, *Academy of Accounting Historians Working Paper No. 35*.
- Stevelinck, E. (1985): "Accounting in Ancient Times", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 12, No. 1 (Spring): 1-16.
- Tinker, T. (1985): *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting*, New York: Praeger.
- Trigger, B. G. (1983): "The Rise of Egyptian Civilization", B.G. Trigger, B.J. Kemp, D. O'Conner and A.B. Lloyd (eds.), *Ancient Egypt: A Social History*, 1-70, Cambridge: Cambridge University Press.
- Tyson, T. (1993): "Keeping the Record Straight: Foucauldian Revisionism and Nineteenth Century US Cost Accounting History", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 6, No.2: 4-16.
- Tyson, T. (1995): "An Archivist Responds to Accounting History: The Case of the US Men's Clothing Industry", *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 5, No 1: 17-37.
- Walker, S. (1993): Anatomy of a Scottish CA Practice: Lindsay, Lamieson and Holdan, 1818-1918, *ABFH*, Vol. 3, No. 2: 127-154.
- Walker, S. (1996): "The Criminal Upperworld and the Emergence of a Disciplinary Coh in the Early Chartered Accountancy Profession", *Accounting History*, Vol. 1, No. 2: 7-35.

- Walker, S.** (1995): "The Genesis of Professional Organization in Scotland: a Contextual Analysis", *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 20, No. 4: 285-310.
- Weber, M.** (1978): *Economy and Society: an Outline of Interpretive Sociology*, Berkeley: G. Roth and C. Wittich (eds.), University of California Press.
- Zambon, S. and L. Zan** (1998): "Cash Flows and Accounting Practices of a Large XVI Century Organization: The Case of Venice Arsenal", *XXI Annual Congress of the European Accounting Association*, Antwerp.

Salvador Carmona es Catedrático de Contabilidad y Economía Financiera, Instituto de Empresa, Madrid, España. Su e-mail es: scarmona@profesor.ie.edu

Mahmoud Ezzamel es Professor of Accounting and Finance en la Cardiff University, Reino Unido de Gran Bretaña. Su e-mail es: ezzamel@cardiff.ac.uk

Fernando Gutiérrez es Profesor de Contabilidad y Economía Financiera en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, Sevilla, España. Su e-mail is: fguthid@dee.upo.es

Salvador Carmona is Professor of Accounting and Finance at the Instituto de Empresa, Madrid, Spain. His e-mail is: scarmona@profesor.ie.edu

Mahmoud Ezzamel is Professor of Accounting and Finance at the Cardiff University, United Kingdom. His e-mail is: ezzamel@cardiff.ac.uk

Fernando Gutiérrez is Professor of Accounting and Finance at the Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, Seville, Spain. His e-mail is: fguthid@dee.upo.es

L'ARCHIVIO DEL BANCO DI NAPOLI E L'ATTIVITA DEI BANCHI PUBBLICI NAPOLETANI

(THE ARCHIVE OF THE BANCO DI NAPOLI AND THE ACTIVITY OF THE NEAPOLITAN PUBLIC BANKS)

Luigi De Rosa

RESUMEN

Este trabajo versa sobre los bancos públicos napolitanos. Estas instituciones son particularmente interesantes en la historia de la banca y de la contabilidad bancaria porque fueron las primeras en emitir papel moneda en forma de unos certificados de depósito o *fedi di credito* en la segunda mitad del siglo XVI. Estos certificados eran transmisibles por endoso y su emisión vino impuesta de alguna manera por la necesidad práctica de remediar la escasez crónica de numerario metálico que padecía el Reino de Nápoles, incorporado en aquella época a la Corona española. El primer banco público, llamado así, no porque fuera de capital público, sino porque gozaba del apoyo y del reconocimiento de las autoridades gubernamentales, al tiempo que estaba sometido a su control, fue el *Monte di Pietà*. En el curso del trabajo se explican con detenimiento las circunstancias y dificultades económicas del Virreinato, con las frecuentes quiebras de banqueros privados, la creciente escasez de moneda metálica, la falsificación de la moneda, el recorte y cercenamiento de la buena, la fuga de la misma al exterior, el ambiente enrarecido de la nobleza y sus intentos de rebelión, el fracasado intento de Felipe II, en 1574, de auspiciar la creación en el reino de Nápoles de un banco único, con funciones de banco de Estado, con el fin de desarrollar el servicio de Tesorería y, sobre todo, de conceder a la Corte préstamos en condiciones ventajosas -curioso paralelismo con los debates en España sobre este mismo tema en esos mismos años-, etc., motivos todos ellos que impulsaron al Virrey, entre finales de los años sesenta e inicios de los setenta, a reconocer valor oficial de moneda a los certificados de depósito emitidos por el *Monte*, en el sentido de concederles el privilegio de poder ser usados en los pagos a hacer al Estado por cualquier concepto. Ante el éxito obtenido por el *Monte di Pietà*, este mismo privilegio fue concedido a otros seis bancos más a finales del siglo y comienzos del siglo XVII. Los siete bancos públicos napolitanos cumplieron satisfactoriamente la misión para la que habían surgido y sus certificados de depósito fueron un dinero que gozó de general aceptación, alcanzando un elevado volumen de circulación y una rápida tasa de rotación. A finales del siglo XIX se fusionaron los siete bancos para dar lugar al actual *Banco di Napoli*. Su impresionante documentación contable se conserva en el Archivo histórico de esta entidad. Especialmente interesante es el sofisticado sistema contable instrumentado para contabilizar la emisión, seguimiento, control y cancelación de los certificados de depósito, como puede apreciarse por las explicaciones ofrecidas en la última parte del trabajo.

ABSTRACT

This paper deals with the Neapolitan public banks. These institutions are particularly interesting in banking and accounting history because they were the first ones to issue paper money in form of deposit certificates or *fedi di credito* during the second half of the 16th century. These bank deposit certificates were negotiable by endorsement. Their issue was caused in some way by the need to remedy the chronic shortage of coins that the Reign of Naples suffered, a Reign that belonged to the Spanish Crown at that time. The first public bank was the *Monte di Pietà*. The name of public bank does not mean that the bank capital was

governmental, but only that the bank enjoyed the support and recognition of the authorities. In compensation for this support the bank was controlled by the government. The paper explains the economic difficulties of the Viceroyalty, the frequent bankruptcies of private bankers, the growing money shortage, the money forgery, the clipping of the good coins, the leakage of the same abroad, the tense attitude of aristocracy and its uprising attempts, the Philip II's failed plan to establish in the Reign of Neapel an unique bank in order to serve as the Bank of the State with the function to carry out the cash service of the Treasury and above all to grant loans to the government in favourable conditions -it is remarkable in this sense the parallelism with the discussion held in Spain during these years-, etc. All these facts induced the Viceroy, between the end of the sixties and the beginning of the seventies to give a status of legal tender to the deposit certificates issued by the *Monte di Pietà*, in the sense that they could be used for every payment to the government. In view of the success obtained by this measure, the same privilege was granted to other six banks between the end of the century and the beginning of the 17th century. The seven Neapolitan public banks duly performed their task and their deposit certificates became a money that had general acceptance; it reached a great circulation volume and a fast turnover rate. At the end of the 19th century the seven banks merged giving rise to the present *Banco di Napoli*. Their impressive accounting documentation is conserved in the historic archive of this entity. The sophisticated accounting system implemented to record the issue, follow-up, control and cancellation of the deposit certificates is particularly interesting; it is explained in the last section of the paper.

PALABRAS CLAVE:

Banca, billetes de banco, contabilidad, Edad Moderna, historia, Italia

KEY WORDS:

Accounting, bank notes, banking, history, Italy, 16th-17th centuries

1

Il caso dei Banchi pubblici napoletani è unico per le circostanze in cui nacquero; per il tipo di attività che svolsero, per la penetrazione e il peso che ebbero nella vita di un Regno quale quello di Napoli, tanto nel tempo in cui a governarlo furono, tramite i loro delegati o Viceré, i Re di Spagna o gli imperatori di Austria, quanto nel tempo della dinastia dei Borboni. Ma è anche unico: per il loro numero, per la durata della loro esistenza, e anche, e soprattutto, perché furono in grado, dopo l'analogo esperimento cinese, di accreditare, primi in Europa, la circolazione di una forma di cartamoneta.

Istituzioni che raccolgono in sé tanti diversi primati, non possono essere, in alcun modo, il frutto di un'elaborazione e decisione assunta a tavolino e freddamente messa in pratica. Debbono essere necessariamente lo sbocco di una pluralità di avvenimenti storici, e rappresentare non tanto un progetto quanto una necessità ineluttabilmente imposta da circostanze impreviste e imprevedibili.

2

E' bene dire subito che i sette Banchi pubblici napoletani non nacquero nel Cinquecento come Banchi. Nei primi anni quaranta di quel secolo, quando sul trono di Napoli sedeva Carlo V, e don Pedro de Toledo ne era il Viceré, e lo sarà per oltre venti anni, fino al 1552, il sistema bancario del Regno non differiva granché da quello della Spagna. Nel Napoletano, come in Spagna, l'attività bancaria era esercitata in prevalenza da banchieri genovesi. Molti di questi banchieri portavano nomi che la Spagna conosceva da tempo. Nomi che appartenevano a famiglie genovesi che trafficavano in vari angoli del Mediterraneo. I

Pinelli, i Grimaldi, gli Spinosa, gli Imperiali, i de Franchi, i Doria, i Lomellino, i de Marinis, i Lercaro, i Palladino, i Pavese, i Sauli, erano nomi di banchieri ricorrenti sia in Spagna che nel regno di Napoli. Ma non mancavano banchieri di altre nazionalità. Ve ne erano, come in Spagna, di origine catalana, come i del Cartiglio, i Beltram, ecc., o di origine fiorentina, come gli Acciaioli, che in Spagna venivano chiamati Achioli¹, ecc. L'ambiente bancario napoletano era dunque non granché diverso da quello rinvenibile in Spagna, anche se la dimensione dei traffici e degli investimenti era profondamente differente. In Napoli non mancava tuttavia un piccolo numero di banchieri napoletani, come i Citarella, i Paparo, i di Palma, associati, talvolta, con banchieri genovesi.

3

A Napoli, come in Spagna, i banchieri, indipendentemente dalla loro nazionalità, non si limitavano a raccogliere depositi o a concedere prestiti o ad operare trasferimenti di denaro da una piazza all'altra, e non solo per fuori Regno, ma anche tra piazze all'interno dello stesso Regno, ma assumevano anche incarichi di considerevole importanza, come appalti di dogane, riscossione di imposte; acquisti e vendite di derrate alimentari, materie prime, prodotti finiti; finanziavano la produzione di tessili od altro con ammortamenti collegati alla scadenza di questa o quella fiera di cambi. Ma soprattutto in misura non trascurabile finanziavano il governo vicereale e l'amministrazione della Capitale. Le stesse attività, d'altra parte, che i banchieri usavano svolgere in Spagna, e numerosi sono gli esempi registrati in materia nell'opera monumentale di Don Ramon Carande. Napoli era diventata, d'altronde, già nella prima metà del Cinquecento, un centro importante nel contesto della presenza spagnola nel Mediterraneo. Costituiva un avamposto usato per contrastare i continui assalti dei corsari turchi e barbareschi alle coste spagnole e a quelle del Regno napoletano. Una flotta spagnola sostava, del resto, frequentemente nella baia di Napoli, nel cui porto, del resto, sbarcò, sul finire del 1535, Carlo V di ritorno dalla sua impresa in Africa.

4

Carlo V vi arrivò non solo per conoscere la capitale di un suo Regno, ma anche per ottenere finanziamenti che lo alleggerissero degli impegni assunti per l'impresa di Tripoli ed anche gli consentissero di continuare l'offensiva contro i Turchi². Si trattava di somme cospicue che rappresentavano una radicale svolta nella politica fiscale fin allora seguita³, in quanto, dalla vendita di terre, entrate e uffici, fin allora praticata, si passava a una fiscalità che, attraverso donativi e addizionali sulle imposte esistenti, incideva direttamente sulle persone e attività economiche del Regno, che, seppure colpivano le classi benestanti, venivano corrisposte in ultima istanza, in larghissima parte, dalla grande massa del popolo. La richiesta di contributi era di tale entità che, dopo che fu accolta dal Parlamento napoletano, in cambio di alcune condizioni e privilegi, lo stesso Carlo V provvide a ridurla di un terzo. Ma

¹ R. Carande, *Carlos V y sus Banqueros. Los caminos del oro y de la plata (Deuda exterior y tesoros ultramarinos)*, Sociedad de Estudios y Publicaciones, Madrid, 1967, vol. III, pp. 310, 317, 348

² G. D'Agostino, *Parlamento e società nel Regno di Napoli. Secoli XVI-XVII*, Guida, Napoli, 1979, pp. 242 sgg.

³ L. De Rosa, *IL Mezzogiorno spagnolo tra crescita e decadenza*, Il Saggiatore, Mondadori, Milano, 1987

neanche così ridotta fu facile raccogliarla⁴. E tuttavia nel 1538, su ordine di Madrid, il Viceré tornò a premere sui napoletani perché fornissero un nuovo donativo, mentre all'inizio del gennaio 1539, alla vigilia di un'imminente impresa nel Levante, altre contribuzioni furono sollecitate per l'armamento delle navi e per l'arruolamento di equipaggi e soldati⁵. La situazione economica, finanziaria e sociale napoletana andò così deteriorandosi.

5

Tra il 1535 e il 1539 si erano susseguite nel Regno gravissime crisi agrarie che avevano costretto il governo vicereale a cospicue importazioni di cereali, che avevano inciso pesantemente sulla bilancia dei pagamenti, la quale era stata poi aggravata dagli invii all'estero, in Spagna o nei luoghi in cui i suoi eserciti o le sue flotte stazionavano, di somme crescenti. Il risultato era stato una progressiva restrizione della circolazione monetaria, e un indebitamento dello Stato, tale che questo non fu più in condizione neppure di fronteggiare le benché minime esigenze locali⁶. Ne erano derivati aumenti dei tassi d'interesse a tutti i livelli, e quindi diffusi fenomeni di usura. Sicché, già nel 1536, il governo era stato costretto a rinnovare la prammatica *De usurariis*, pubblicata da Federico di Svevia nel Duecento. Ma era servita a poco. La situazione economica e monetaria generale continuò, infatti, a precipitare. Il ridursi della quantità di moneta in circolazione aveva intanto stimolato e diffuso la tosatura e falsificazione delle monete di argento; quelle di oro vennero coniate solo nel 1539, ma anch'esse non sfuggirono agli stessi fenomeni. "Penuria e miseria" caratterizzarono, pertanto, la città e il paese tra il 1539 e il 1540, mentre il Corsaro Barbarossa minacciava dalla Grecia di sbarcare in Puglia e nel Regno, e "non si trova[va] un soldo né vi e[ra] modo di poterne avere"⁷.

Dal punto di vista politico e sociale, due fatti vanno ricordati. Il primo è l'atteggiamento ostile di una consistente sezione dell'aristocrazia, che, temendo di perdere parte dei suoi privilegi, tramava, in quegli anni, apertamente, contro il Viceré, Don Pedro da Toledo, ricorrendo anche a Re Carlo, per sollecitarne il richiamo in patria e la sua sostituzione: richiesta che Carlo V respinse. Il Viceré accettò, però, la sfida, e, sapendo che i suoi aristocratici oppositori erano largamente indebitati, oltre a minacciarli di gravi pene per essere insolventi, ricorse, nel 1539, all'espulsione degli Ebrei, stabilendo che gli stessi, prima di lasciare il paese, dovessero essere rimborsati di tutti i loro crediti, di cui la gran parte era loro dovuta dall'aristocrazia. L'aristocrazia cercò di opporsi a questa espulsione, e chiese che venisse confermato agli ebrei il diritto di permanenza, ma senza successo. Costretta pertanto a vendere parte delle sue proprietà per raccogliere i capitali da restituire, essa s'indebolì⁸. Con l'espulsione degli Ebrei, che si realizzò nel 1541, il Paese venne pertanto a privarsi di altri e cospicui capitali.

⁴ D'Agostino, *op. cit.*, pp. 254-255 5 *Ivi*, p. 265. 6 *Ivi*, p. 269.

⁵ *Ivi*, p. 265.

⁶ *Ivi*, p. 269

⁷ Piero Musefilo al duca di Firenze, Napoli, 10 gennaio, 1540, in *Narrazioni e documenti sulla Storia del Regno di Napoli*, dall'anno 1522 al 1667 raccolti e ordinati da F. Palermo, Vieusseux, Firenze, 1846, p. 100.

⁸ N. Ferorelli, *Gli Ebrei nell'Italia meridionale dall'età romana al sec. XVIII*, a cura di F. Patrizi Griffi, Dick Paerson, Napoli, 1990 (1ª edizione 1915), pp 228, 231. sgg.

Il secondo fatto che pure è necessario ricordare è che dopo il risveglio religioso, che si manifestò nel Mezzogiorno come altrove, con l'affermarsi della riforma protestante, vi fu un fiorire di ordini reilgiosi, in parte di origine italiana in parte di origine spagnola, come i Gesuiti, ed anche di ordini riformati. Gli appartenenti a questi ordini andavano predicando nelle Chiese napoletane per risvegliare nei frequentatori la coscienza dei grandi valori della Cristianità. Un peso notevole fu esercitato dai padri Teatini -l'ordine creato da Gaetano da Thiene, che, in seguito, venne santificato -, che sostennero nelle loro prediche la necessità, per venire incontro alle classi sociali meno fortunate, di istituire dei Monti di Pietà. Fu dalla loro predicazione che nacque a Napoli, nel 1539, il Monte di Pietà, Istituto non nuovo in Italia, in quanto diffuso negli Stati della Chiesa fin dalla seconda metà del Quattrocento.

6

Sorto con un capitale di appena 150 ducati, fornito da due ricchi mercanti napoletani, il Monte di Pietà conseguì rapidi progressi. Quattro anni dopo, nel 1543, il suo capitale era già aumentato a 4mila ducati, grazie alle donazioni e ai lasciti ricevuti. In proporzione, aveva ampliato l'attività di prestito gratuito sui pegni di modesta entità e anche quella dei prestiti su pegni di consistente entità, sui quali, sulla base della decisione assunta dal Concilio Lateranense nel 1517 a favore dei Monti di Pietà, si praticava, per compenso spese, un interesse del 6,50%.

Dopo qualche anno dalla sua entrata in attività, il Monte aveva cominciato a ricevere somme in deposito e a rilasciare in cambio delle ricevute, i fedeli di credito, che il cassiere del Monte si impegnava a pagare quando sarebbero state presentate allo sportello. La pratica del deposito contro fede di credito, per quanto limitata nei primi lustri del Cinquecento, era esercitata anche da altre istituzioni pubbliche circondate da prestigio e onorabilità. Istituzioni alle cui dipendenze operava in genere un notaio che, con il suo intervento nella stesura delle fedeli di credito conferiva loro carattere pubblico per cui esse erano accettate come cauzione nei giudizi e, in genere, nelle transazioni, in quanto garantivano che la somma indicata su di esse era disponibile a presentazione, anche mediante girata, presso l'ente che l'aveva rilasciata. La fede di credito equivaleva, dunque, a denaro contante, e dipendeva dall'estensione delle relazioni di cui l'ente emittente godeva se l'ente raccoglieva più o meno depositi, e rilasciava un numero maggiore o minore di fedeli di credito.

A differenza di altre istituzioni, il Monte di Pietà poté approfittare dell'appoggio della Chiesa e del Viceré Don Pedro de Toledo della cui protezione godette fin dagli inizi della sua esistenza, per accrescere la massa dei depositi contro i quali rilasciava le fedeli di credito¹⁰. Questi depositi affluirono ai suoi sportelli in numero e in misura crescente e cospicua, anche perché molti banchi privati, tra la fine degli anni Quaranta e gli anni Sessanta, specie

¹⁰ Il Viceré riconobbe al Monte di Pietà il 31 luglio del 1549 la qualifica di creditore privilegiato su chiunque altro fino alla somma di 4 ducati prestati su pegno; somma poi portata a 10 ducati, il 26 giugno 1573, dal Viceré Granvella. Dal conto suo, Papa Giulio III, con bolla del 1551, aveva prescritto la scomunica contro chiunque lo avesse frodato, e nel 1552 gli aveva assegnato la rendita annua di 40 ducati appartenenti a una istituzione di carità napoletana abbandonata. A volta, Papa Paolo IV, approvandone gli statuti, concesse indulgenze, con breve del 1559, a chiunque avesse fatto donazioni al Monte nei successivi 3 anni; breve confermato nel 1562 dallo stesso papa, ed ancora da Gregorio XIII nel 1578 e 1581.

genovesi, andarono riducendo la loro presenza e attività nel Regno, in conseguenza della sospensione dei pagamenti statali in Spagna e a Napoli¹¹

7

Conseguenza delle difficoltà finanziarie che avevano investito la Spagna e l'Italia, non pochi banchi erano falliti miseramente; e altri sembrava che fossero sul punto di seguirli nello stesso disastro. Il timore che ciò potesse realmente accadere aveva spinto il governo nel 1549 a rivolgere "a tutti i mercanti di Napoli, di qualsivoglia nazione, che fa[ceva]no banco", di depositare, ciascuno entro un mese, una garanzia di 50mila ducati¹². Ma tre anni dopo, nel 1552, con il fallimento di uno dei maggiori banchi genovesi del tempo -il Banco Ravascheri - che seminò ingenti perdite tra i suoi depositanti, e una nuova crisi nelle contrattazioni finanziarie e mercantili, il Viceré fu costretto a bloccare, per oltre un mese, i pagamenti di tutte le cambiali provenienti dall'estero, proibendo qualunque protesto e qualunque calcolo di interessi sulle somme non pagate.

Si trattò -come si comprende -di misure temporanee che non evitarono, cessati i divieti e le proibizioni, che le situazioni di crisi riesplodessero. Se ne ha una conferma nella Prammatica III del 17 luglio 1553, che, nel preambolo, reca la supplica dei rappresentanti la città di Napoli, che lamentavano come molti banchi fossero falliti negli ultimi anni "con gran danno della città" e soprattutto a danno delle "povere vedove e dei pupilli" che vi avevano depositato i loro risparmi.

La supplica chiedeva al Viceré di imporre ai banchieri un aumento della cauzione ad almeno 100mila ducati, dato che la cauzione di 50mila ducati, in precedenza stabilita, non era più bastevole. La supplica produsse i suoi effetti, e la cauzione fu portata a 100mila ducati. Con la stessa prammatica del 1553 si avvertirono, però, i depositanti di preferire per la sicurezza dei loro risparmi, i *Banchi senza lucro* a quelli *con lucro*¹³, cioè i banchi di enti pubblici a quelli dei privati. Tra i Banchi senza lucro andava ovviamente compreso il Monte di Pietà.

L'intervento del governo vicereale mirò a tutelare i depositanti dal rischio bancario. Intanto, la contrazione della massa monetaria in circolazione, aveva accelerato il processo di tosatura delle monete. Dalla circolazione era scomparsa la "buona moneta" e vi era rimasta soprattutto quella cattiva, cioè "guasta e confusa, e un poco falsa", tanto che, già nel 1552, il Viceré aveva stabilito che la moneta fosse valutata secondo il suo peso in argento, e non secondo il suo valore di facciata¹⁴. E nel 1554, il nuovo Viceré, il Cardinale Pacheco, aveva preteso dai comuni e dai feudatari un contributo per reintegrare il Monte di Pietà della perdita di oltre 29mila ducati subita per la moneta introitata¹⁵. Il Monte aveva, cioè, ricevuto in

¹¹ F. Braudel, *civiltà e imperi nel Mediterraneo nell'età di Filippo II*, Einaudi, Torino, 1953, pp. 552-553.

¹² Cf *Narrazioni e documenti ecc.*, op. cit., p. 117.

¹³ Cf Prammatica III, emanata il 17 luglio 1553. Cf D. A. Varius, *Pragmaticae Edicta, Decreta, Interdicta Regiaeque Sanctiones Regni Neapolitani*, Cervoni, Napoli, 1772, Vol. IV, pp. 305-306.

¹⁴ Cf D. A. Porrino, *Teatro eroico e politico de' Governi de' Viceré del regno di Napoli dal tempo di Ferdinando il Cattolico fino al presente*, Gravier, Napoli, 1770, tomo I, p. 127.

¹⁵ Cf L. Bianchini, *Storia delle finanze del Regno di Napoli*, a cura e con introduzione di L. De Rosa, E.S.I., Napoli, 1970, p. 310.

deposito moneta che si era poi rivelata, per l'accentuata tosatura, non corrispondente al valore legale. Ma la pratica della falsificazione e della tosatura delle monete non cessò¹⁶. Anzi si estese, tanto che, nel 1563, il Viceré, nel tentativo di porre un argine al continuo aggravarsi della situazione, stabilì di dotare ciascun banco di un "pesatore", delegato a pesare le monete che vi si depositavano o si pagavano e a togliere quelle che contenevano una quantità di argento minore di quanto stabilito¹⁷.

Non per questo cessarono i timori sulla tenuta dei banchi privati, e questo nonostante il Viceré avesse loro imposto nel 1556, un ulteriore appesantimento della cauzione, portandola da 100mila a 150mila ducati. E poiché alcuni banchi non erano stati in grado, in seguito, di mantenere tale cauzione, il Viceré era tornato, a reiterare l'ordine, costringendo gli inadempienti a rinunciare alla loro attività. Il loro numero si andò così ulteriormente restringendo.

8

Per combattere la tosatura e la falsificazione delle monete e, allo stesso tempo, accrescere la massa monetaria in circolazione, si decise di coniare altra moneta, rifornendosi di argento dalla Spagna, tramite i banchieri genovesi, e pagandoli con la cessione di entrate. Importazioni di argento e nuove coniazioni di monete si registrarono nel 1542, 1552, 1554, 1572-1573, 1582-1583¹⁸; in una successione che si andò accelerando, segno che le monete coniate, e non tostate, dopo qualche tempo, si avviavano verso l'estero, lasciando la circolazione monetaria del Regno nelle stesse condizioni in cui era prima dell'arrivo dell'argento, mentre lo Stato si ritrovava appesantito dal debito contratto per la sua importazione. E questo quando il prezzo dell'argento andava aumentando.

Bisogna tenere presente la crescente fuga della moneta d'argento dal Paese e l'aumentato costo delle importazioni d'argento per cogliere la ragione che spinse il governo vicereale, tra la fine degli anni Sessanta e gli inizi degli anni Settanta, a riconoscere valore di moneta alle fedeli di credito emesse dal Monte, nel senso che concesse loro il privilegio di essere usate per i pagamenti da farsi allo Stato a qualsiasi titolo. E poiché queste fedeli di credito erano autorizzate a circolare mediante girate, la loro circolazione, grazie al privilegio concesso, poté ampliarsi e sostituire in parte la moneta metallica che tendeva a fuggire. A una moneta, che aveva un costo di produzione che tendeva a crescere, si sostituiva una moneta a costo tendente a zero.

¹⁶ Archivio di Stato di Napoli (A.S.N.), Camera della Sommaria, Consulte, vol. 2, pp. 55 e sgg.

¹⁷ A. Silvestri, "Sui banchi pubblici napoletani dall'avvento di Filippo II al trono alla costituzione del monopolio, *Bollettino dell'Archivio Storico del Banco di Napoli*, n° 3, (1951), pp. 2 e sgg.

¹⁸ G. D. Turbolo, *Breve relatione di diverse qualita di monete, costrutte nella Regia Zecca di Napoli in diversi tempi, cominciando dall'anno 1542*. con un riassunto infine della quantita e qualita delle monete battute e liberate dall'anno 1589 per l'anno 1629, in L. De Rosa (a cura di), *IL Mezzogiorno agli inizi del Seicento*, Laterza, Roma-Bari, 1994, pp. 259-260.

9

Nella crescente liquidità che caratterizzava l'economia monetaria del Paese, anche i banchi cosiddetti privati, tra cui prevalevano, si è detto, quelli genovesi, avevano cercato di evitare di corrispondere in contanti gli ordini di pagamento (polizze, mandati, ecc.) presentati ai loro sportelli dai depositanti. E, per conseguire tale obiettivo, avevano architettato un meccanismo molto semplice. Quando i depositanti si recavano al banco per riscuotere i loro depositi, si vedevano consegnare una polizza da pagarsi da altro Banco, il quale rimandava ad altro banco privato, e così di seguito, costringendo il depositante, o l'avente diritto, a stancarsi fino a rinunciare a riscuotere quanto dovutogli, e a contentarsi della carta di cui veniva in possesso.

Questa pratica durava da anni, ed era così diffusa che nel 1579 il Viceré del tempo, Don Juan de Zuñiga, raccogliendo le proteste provenienti da più parti, decretò multe severissime ogni volta che non si fosse provveduto al pagamento in contanti, e si fosse ricorso al sistema di emettere polizze su altro Banco¹⁹.

10

Intanto, il Monte non aveva ancora acquisito ufficialmente il titolo di Banco. Nel 1574, anzi, il Viceré A. Perrenot de Granvelle rese pubblica la lettera di Filippo II, nella quale si auspicava la tormazione nel Regno di Napoli di un Banco unico, con funzione di Banco di Stato, destinato a svolgere il servizio di Tesoreria, e soprattutto a concedere alla Corte prestiti a condizioni vantaggiose, fornendo piena sicurezza ai depositi²⁰. L'iniziativa che si cercò di realizzare fu abbandonata definitivamente nell'agosto 1581, perché il banco che era stato costituito, con la partecipazione di quattro banchi privati, pretendeva sui prestiti alla Corte un tasso d'interesse superiore a quello che offrivano i sette banchi privati esclusi dalla costituzione del Banco di Stato.

L'abbandono del progetto, mentre consentì il mantenimento in attività degli esistenti undici banchi privati, e ne permise l'apertura di altri, aprì la strada alla trasformazione del Monte in Banco pubblico e la nascita, nell'arco di venti anni, di altri sei banchi pubblici.

Dotato del privilegio concesso alle sue fedeli di credito, di poter essere utilizzate per i pagamenti a qualunque titolo allo Stato, il Monte aveva registrato, di anno in anno, una costante espansione nell'emissione delle sue fedeli di credito. E poiché nel privilegio concesso gli era riconosciuta la facoltà di prestare eventuali eccedenze di liquidità allo Stato e/o all'Amministrazione della Capitale, cioè Napoli, mediante acquisti della rispettiva rendita pubblica, il Monte, considerata la durata della permanenza in circolazione delle sue fedeli di credito, non aveva rinunciato a questa possibilità. E aveva utilizzato i profitti che gliene derivavano per l'ampliamento della sua attività di prestito e per accrescere il patrimonio.

Questa emissione di fedeli di credito, sebbene si traducesse in acquisti di rendita pubblica, avveniva allo scoperto, cioè senza deposito di denaro contante nei forzieri del Monte. Ma emissioni di fedeli di credito allo scoperto pur essendo originariamente proibite, si

¹⁹Varius, *op. cit.*, vol. 11, p. 628.

²⁰ Cf. A. Silvestri, "Sui banchieri pubblici della città di Napoli, dalla costituzione del monopolio alla fine dei Banchi dei mercanti", *Bollettino dell'Archivio Storico del Banco di Napoli*, no. 4 (dicembre 1951), pp. 1-2.

avevano, non ufficialmente e senza pubblicità, a favore anche di enti e di privati. In questo caso costituivano veri propri prestiti, sui quali si applicava l'interesse prevalente nel mercato, e per i quali il Monte si garantiva accettando ipoteche su proprietà del privato o dell'ente contraente. La massa delle fedi di credito in circolazione tendeva pertanto a crescere, e il rapporto tra esse e il contante in cassa a restringersi. Ed è evidente che il ricorso alle aperture di credito sollecitate ai privati aumentavano nelle fasi positive del ciclo e, specie nei periodi di *boom*. Talune delle crisi che colpirono, più tardi, questo o quel banco pubblico, derivarono dall'eccesso di emissioni a vuoto.

Attraverso queste operazioni il Monte era diventato comunque, in pochi anni, un'istituzione prospera. Aveva aggiunto alla sua denominazione quella di Banco, e aveva anzi stimolato il sorgere, nel 1583, di un altro Monte di Pietà, quello dei Poveri. Il fatto che la sua posizione si rafforzasse di continuo aveva spinto nel frattempo altre istituzioni a premere sul Viceré perché fosse concesso loro lo stesso privilegio di cui godeva il Monte di Pietà. E il Viceré non si era opposto alle richieste, anche perché venivano incontro a due fondamentali esigenze: 1) a quella della scarsità di moneta in circolazione; e 2) alle necessità finanziarie dei luoghi pii, necessità che si moltiplicavano a mano a mano che la città si popolava più densamente.

La prima ad essere accolta fu, nel 1587, quella della Casa della Santissima Annunziata, la cui istituzione risaliva al Trecento, e che era costituita da un ospedale e brefotrofo, che accoglieva, in forma anonima, i neonati illegittimi e li cresceva fino all'età adulta, insegnando loro un mestiere, in modo da inserirli facilmente, da adulti, nella vita sociale. La stessa autorizzazione fu concessa poi, nel 1589, a un'altra antica istituzione napoletana, la Casa Santa e ospedale degli Incurabili; e ancora, nel 1591, alla Casa Santa dello Spirito Santo, istituita nel 1590, e destinata a dare asilo e istruzione fino all'età adulta alle ragazze sottratte ad ambienti moralmente corrotti; e alla Chiesa, Ospedale ed Ospizio di Sant'Eligio Maggiore, al Mercato, una istituzione nata nel Duecento, e che dopo aver accolto per secoli solo uomini infermi, dal Cinquecento fu destinata ad accogliere esclusivamente povere donne afflitte da mali acuti. Nel 1597, fu poi la volta dell'autorizzazione all'Ospedale dei SS. Giacomo e Vittoria, creato nella seconda metà del Cinquecento, per ricoverare e curare sudditi e soldati spagnoli residenti o di passaggio per Napoli; nel 1600, infine, l'autorizzazione fu concessa al Monte dei Poveri, nato nel 1583, a iniziativa di appartenenti al foro giuridico (magistrati, avvocati, cancellieri, notai, ecc.), dalla fusione di due Congregazioni laiche, e destinato a esercitare l'opera su pegno a favore dei carcerati.

Nel frattempo, nel 1594, il Viceré, in evidente accordo con la corte di Filippo II, per accreditare ulteriormente i Banchi pubblici napoletani stabili che tutti i fondi delle amministrazioni reali e pubbliche vi dovessero essere depositati. L'esempio fu poi seguito da tutte le altre istituzioni private e pubbliche; laiche e religiose, dall'aristocrazia, dalla borghesia e dal popolo minuto. Invece di un solo Banco di Stato si era venuti così a disporre di sette banchi di Stato, la cui manovrabilità appariva assai più agevole di quella che avrebbe consentito un solo Banco di Stato di proprietà privata, qual'era quello che Filippo II aveva tentato, senza fortuna, di costituire.

I sette Banchi pubblici di cui si è detto appartenevano a due Monti di pegno (Monte di Pietà e Monte dei Poveri); a quattro ospedali (Incurabili, S. Eligio, S. Giacomo e Vittoria, SS. Annunziata), e a un Conservatorio femminile, ed erano retti da rappresentanti dei luoghi pii

che li avevano costituiti, anche se lo Stato, a tutela dell'interesse pubblico, usava dare il suo benessere alla nomina degli amministratori dei singoli banchi, integrandoli con uno o più suoi delegati.

Nella misura in cui i Banchi pubblici indicati si affermarono, la loro amministrazione assunse maggiore consistenza e articolazione, e si staccò completamente da quella del luogo pio da cui era emanazione. Gli ospedali, i Monti di Pietà e il Conservatorio ebbero pertanto, le loro distinte amministrazioni. Ma nella amministrazione dei vari banchi si produsse nella contabilità una netta distinzione fra il settore dell'emissione e annullamento delle fedeli di credito e la gestione del Banco. Si ebbe così un archivio apodissario, da una parola greca che significa dimostrazione, e un archivio patrimoniale. Nel concreto la gestione degli enti di provenienza dei banchi pubblici ha per noi scarsa rilevanza, ma assume importanza ai fini della vita dei banchi con riferimento ai momenti in cui si doveva provvedere a definire la rosa dei nomi da proporre per il Consiglio dei governatori dei rispettivi banchi; rosa di nomi che emergeva da una votazione segreta all'interno dei Consigli direttivi dell'istituzione competente. Ma è evidente che piuttosto che al funzionamento della gestione dei Monti di pegno, Ospedali e Conservatori, la nostra attenzione non può che rivolgersi, soprattutto a quello dell'apodissario e, in via secondaria, a quello del patrimoniale.

Inutilmente si cercherebbe nella contabilità dei banchi pubblici napoletani il classico conto Perdite e Profitti. Poiché sui depositi non si corrispondeva alcun interesse, non esiste un conto interessi passivi; e neppure esiste un conto interessi attivi. E per due ragioni. Nel caso dei prestiti allo Stato o alla Città di Napoli, od anche a privati e ad altri enti laici o religiosi, l'accredito del prestito avveniva nel conto che il relativo beneficiario aveva già nel Banco o in quello che si apriva appositamente quando non vi era. Quanto alle rendite pubbliche acquistate, bastava intitolare loro un apposito registro, nel quale si segnavano gli interessi a mano a mano che venivano accreditati. Non vi era inoltre un libro creditori e debitori. Per cogliere il significato di queste operazioni bisogna ricorrere al *Libro delle Conclusioni*, nel quale i dirigenti del banco annotavano cronologicamente l'operazione, l'entità, le cauzioni, il nome del beneficiario e, se si trattava di privato o di ente non Statale, le condizioni alle quali il finanziamento veniva concesso. Quanti e quali prestiti i banchi concedessero in un determinato lasso di tempo e pressoché impossibile ricostruire senza disporre del *Libro delle Conclusioni* e delle delibere che vi erano segnate. Il pubblico non doveva conoscere l'esposizione del banco: il pubblico doveva essere sicuro che all'ammontare delle fedeli di credito in circolazione corrispondeva nelle casse del Banco pubblico un uguale ammontare di moneta sonante. Ogni incertezza su questo punto avrebbe rischiato di incrinare la fiducia del pubblico e quindi di distruggere il sistema.

L'abate Galiani affermava senza esitazioni, che "il denaro depositato [nei Banchi pubblici] vi si conserva[va] religiosamente; e, nuoc[esse] il ristagnamento, pure poiché nuocerebbe di più perdita dei banchi, [...] [sicché era] bene [far] il restare il denaro nel banco"; e che il governo dei banchi era "in mano di privati onestissimi, i quali, riguardando giustamente la cura del ben pubblico come opera pia e divota, usa[va]no un disinteresse sommo e dico quasi miracoloso"²¹. Ma è difficile immaginare che, vivendo nel cuore del mondo economico della capitale, ed essendo frequentatore assiduo della casa di un banchiere,

²¹ F. Galiani, *Dalla Moneta*, con introduzione di G. Di Nardi, Banco di Napoli, Napoli, 1987, p. 258.

Galiani non conoscesse che le riserve metalliche dei Banchi costituivano solo una piccola parte del totale delle fedi di credito in circolazione.

Pur non essendoci un conto Profitti e Perdite e un bilancio alla fine dell'anno, i banchi pubblici, che nel 1640 si arricchirono di un nuovo Banco, il Banco del SS. Salvatore, e nel 1701 persero quello della SS. Annunziata, resistettero fino alla fine del '700, non sarebbero probabilmente scomparsi se non fossero stati travolti dall'impatto sul Regno della Rivoluzione francese. Vissero dunque, senza interruzioni, per due secoli; e ritornarono a rifiorire tra il 1815 e il 1860, cioè per circa un altro mezzo secolo, prima di trasformarsi nell'odierno Banco di Napoli.

In questo lungo arco di tempo, pilastro del sistema fu la fede di credito. Come banconota, intestata al Cassiere principale del banco emittente, che era pertanto tenuto a pagarla, era a taglio variabile, corrispondeva cioè a quanto si depositava; era manoscritta, sotto responsabilità del Cassiere Maggiore; solo nell'Ottocento fu redatta su moduli e stampa e convalidata dalla firma del Cassiere Maggiore. Si è già detto che poteva essere girata, e non una sola volta, e il Banco era tenuto a pagarla all'ultimo giratario. Ma poteva essere corredata sul fronte e/o sul retro dalla ragione per cui era stata chiesta. Il suo pagamento era così subordinato al verificarsi della condizione che vi era indicata, che poteva riprodurre una transazione commerciale, una compravendita, un contratto di assicurazione, un acquisto di immobile, oppure un suo fitto, un'operazione finanziaria o valutaria, ecc.

La fede di credito poteva fungere anche da madrefede, nel senso di un moderno conto corrente: potevano emettersi su di essa fedi di credito per una parte o per tutto quanto vi era indicato, o spiccarvi su di essa polizze, mandati, polizzini, ecc., ed anche ottenere dal Banco una *fede di resto*, cioè una fede sulla quale vi era annotata il residuo credito del depositante, ossia il saldo del conto.

Ciascun depositante era intestatario di un conto in una pagina del *Libro Maggiore*, o *Mastro*. E ciascun conto presentava una sezione del dare e dell'avere. Le due sezioni registravano addebitamenti e accreditamenti. Va precisato che gli uni e/o gli altri potevano essere rappresentati dall'ammontare di fedi di credito emesse dal titolare del conto a favore di altri titolari di conto dello stesso Banco e viceversa. In questo caso, si dava luogo a una partita di giro, nel senso che si registrava l'ammontare della fede di credito nei due conti, a debito o a credito, a seconda dei casi, riportando, a fianco della data dell'operazione e al nome del titolare del conto, il numero del suo conto. Se l'operazione di addebito o di accredito avveniva per contanti, non vi era alcuna indicazione di conto.

Il Libro Maggiore funzionava cioè da partita doppia, e le fedi di credito, così come quando erano emesse, prima di essere estinte, erano sottoposte a controlli di funzionari a ciò delegati e, solo dopo che se ne era riconosciuta la regolarità, venivano accreditate, pagate ed estinte. Dopo di che la fede di credito veniva conservata, infilzata per giornata e appesa al soffitto, rimanendo a disposizione di eventuali richieste o controlli. Fino a Settecento inoltrato vennero anche ricopiate in appositi registri -o *Giornali Copiapolizze*-, che erano di *banco* o di *cassa*, a seconda che erano state accreditate a un conto esistente nel Banco oppure pagate. Da quella data in poi, essendosi moltiplicato il numero delle fedi, si provvide alla sola conservazione dell'originale.

I Libri Maggiori si chiudevano in generale ogni sei mesi. Per la chiusura si provvedeva a determinare il saldo, attivo o passivo, di ciascun conto; saldi che venivano riportati nella

collettiva finale, che era l'elenco di tutti i depositanti, con il numero dei relativi conti e con l'indicazione del saldo. Nella *collettiva*, figurava anche il saldo della Cassa che, normalmente, si suddivideva in *Cassa piccola*, per i pegni, e *Cassa Maggiore*. Quella *piccola* rappresentava l'unico collegamento contabile tra l'attività del Monte e quella del Banco. La *Cassa Maggiore* indicava invece l'ammontare delle riserve metalliche esistenti nel Banco. Il saldo veniva poi riportato nel *Libro Maggiore* seguente in un nuovo conto intestato al depositante.

Poiché in quei secoli le autorità non richiedevano il deposito pubblico dei bilanci, né vi era alcun ente autorizzato ad esercitare forme di vigilanza sui Banchi pubblici, che, del resto, erano Banchi di Stato, nessuno sarebbe venuto a conoscere dell'incidenza delle riserve sulla massa delle banconote in circolazione. Da uno studio da me condotto sul Banco dei Poveri è risultato che mai le riserve coprivano interamente la massa delle fedi in circolazione. In alcuni anni, si è potuto accertare che le riserve superavano appena il 10% della massa cartacea in circolazione. D'altra parte con l'andare del tempo divenne così diffuso l'uso delle fedi di credito, della polizza, del polizzino, ecc. che nessuno si preoccupava negli strati dell'alto e del medio-basso commercio di pretendere il pagamento in contanti.

Il ducato -come osservò Galiani- non era più coniato; era diventato una moneta di conto. In ultimo, anche il piccolo negoziante accettava di farsi pagare con una polizza o un polizzino debitamente girati, e altrettanto faceva il sarto, il macellaio, l'artigiano, ecc. Fausto Nicolini ha potuto dimostrare che un gran Signore del Seicento non adoperava, per le sue spese quotidiane, alcuna moneta contante. L'unica moneta sonante che circolava a Napoli e nel Regno era quella di rame, cioè la moneta piccola. Del resto, neppure ai nostri tempi si vede circolare una moneta d'argento. Non è forse vero che oggi, come i contemporanei dei Banchi pubblici, tutti riceviamo il nostro stipendio o il nostro onorario in cartamoneta, e non in moneta d'argento, e lo spendiamo con quella stessa cartamoneta?

BIBLIOGRAFIA

Archivio di Stato di Napoli (A.S.N.), Camera del la Sommaria, Consulte, vol. 2

A.Varius (1772): *Pragmaticae Edicta, Decreta, Interdicta Regiaeque Sanctiones Regni Neapoletani*, Napoli, Cervoni, Vol. IV.

Bianchini, L. (1970): *Storia delle finanze del Regno di Napoli*, a cura e con introduzione di L. De Rosa, Napoli, E.S.I.

Braudel, F. (1953): *Civiltà e imperi nel Mediterraneo nell'età di Filippo II*, Torino, Einaudi.

Carande, R. (1967): *Carlos V y sus Banqueros. Los caminos del oro y de la plata (Deuda exterior y tesoros ultramarinos)*, Madrid, Sociedad de Estudios y Publicaciones, 1967, vol. III.

D'Agostino, G. (1979): *Parlamento e società nel Regno di Napoli. Secoli XVI-XVII*, Napoli, Guida.

De Rosa, L. (1987): *Il Mezzogiorno spagnolo tra crescita e decadenza*, Il Saggiatore, Milano, Mondadori.

- Ferorelli, N.** (1990): *Gli Ebrei nell'Italia meridionale dall'età romana al sec. XVIII*, a cura di F. Patrizi Griffi, Napoli, Dick Paerson, (1ª edizione 1915).
- Galiani, F.** (1987): *Dalla Moneta*, con introduzione di G. Di Nardi, Napoli, Banco di Napoli.
- Palermo, F.** (raccoglitore) (1846): *Narrazioni e documenti su/la Storia del Regno di Napoli, dall'anno 1522 al 1667 raccolti e ordinati da...*, Firenze, Vieusseux.
- Porrino, A.** (1770): *Teatro eroico e politico de' Governi de' Viceré del regno di Napoli dal tempo di Ferdinando il Cattolico fino al presente*, Napoli, Gravier, tomo I.
- Silvestri, A.** (1951): "Sui banchi pubblici napoletani dall'avvento di Filippo II al trono alla costituzione del monopolio", *Bollettino dell'Archivio Storico del Banco di Napoli*, no. 3.
- (1951): "Sui banchieri pubblici della città di Napoli, dalla costituzione del monopolio alla fine dei Banchi dei mercanti", *Bollettino dell'Archivio Storico del Banco di Napoli*, no. 4.
- Turbolo, G. D.** (1994): *Breve relatione di diverse qualita di monete, costrutte nella Regia Zecca di Napoli in diversi tempi, cominciando dall'anno 1542, con un riassunto infine della quantità e qualità delle monete battute e liberate dall'anno 1589 per l'anno 1629*, L. De Rosa (a cura di), *Il Mezzogiorno agli inizi del Seicento*, Roma-Bari, Laterza, pp. 259-260.

Desgraciadamente, Luigi De Rosa falleció el jueves día 14 del pasado mes de octubre de 2004 en Burgos, España, adonde había ido a participar en un Congreso. Tenía 82 años y era uno de los más ilustres historiadores económicos italianos, especialista en historia de la banca y, en particular, de los bancos públicos napolitanos. Era profesor de Historia Económica en la Università degli Studi di Napoli Parthenope y director de las revistas *Storia Economica* y *Journal of Economic History*, así como también director del Archivio Storico del Banco di Napoli.

Unfortunately, Luigi De Rosa passed away on Wednesday the 14th October 2004 in Burgos, Spain, where he had gone to participate in a Congress. He was 82 years old and was one of the most distinguished economic historians in Italy. He specialized in banking history and particularly in that of Neapolitan public banks. He was professor of economic history at the Parthenope University of Neapel and editor of the reviews *Storia Economica* and *Journal of Economic History*, as well as director of the Archivio Storico del Banco di Napoli.

IDEOLOGIES ET COMPTABILITE : L'EXEMPLE FRANÇAIS DE L'UNIFORMISATION DES METHODES DE CALCUL DE COÛTS. 1927-1947

(*IDEOLOGIES AND ACCOUNTING : THE FRENCH CASE OF STANDARDIZATION OF COST FINDING METHODS. 1927-1947*)

Yannick Lemarchand

RESUMEN

Basado en un estudio detallado de la literatura técnica de la época, así como en detenidas investigaciones archivísticas, este artículo establece una relación entre las tentativas privadas de normalización de los métodos del cálculo de costes, realizadas en Francia entre las dos guerras mundiales, y algunas ideologías propias de ese período. Antes de formar parte integrante del primer Plan contable general francés de 1947, bajo la denominación de contabilidad analítica, el método llamado de las *secciones homogéneas* fue considerado por algunos de sus promotores como un instrumento de transformación de las relaciones sociales en el marco de un proyecto político que rebasaba ampliamente los límites de la empresa. Concebidas en principio por algunas agrupaciones patronales como medio para preservar a las empresas de los excesos de una competencia salvaje y favorecer la consecución de acuerdos, la introducción de métodos de cálculo uniformes fue considerada también por ciertos estudiosos y profesionales como un medio para mejorar las relaciones sociales en el seno de la empresa, como un instrumento de medida que permitiría poner en marcha una forma de organización del trabajo y de la remuneración, basada en la estructuración de la empresa en *equipos autónomos*. Dos corrientes ideológicas -el corporativismo y la tecnocracia-, en las que se mezclaban alegremente tradicionalismo y modernismo, desarrolladas durante los años veinte y treinta, suministraron un sustrato doctrinal a estas concepciones particulares de la aplicación del cálculo de costes. Después, los sucesos de junio de 1936 y la Ocupación dieron oportunidad a diversos personajes y movimientos, que se habían aproximado al Estado, de tratar de convertir sus ideas en hechos. Si los equipos autónomos no pasaron entonces apenas de un estadio experimental y si las alianzas y el control de precios no precisaron finalmente del método de las *secciones homogéneas* para funcionar, lo cierto es que éstas fueron retomadas por el Plan contable y, como consecuencia, de ello alcanzaron amplia difusión por medio, sobre todo, de la enseñanza.

ABSTRACT

This paper is based on a detailed study of the technical literature of the day as well as on thorough research in the archives. It aims to identify a relationship between the private standardization attempts of cost finding methods carried out in France between the two world wars and some ideologies of this period. Before incorporating it to the General French Accounting Plan of 1947, the so-called method of *sections homogènes*

was considered by some of its supporters as an instrument to transform the social relations in the framework of a political project that went far beyond the business sphere. In principle the cost finding methods were considered by some employers' organizations as a means to protect companies against uncontrolled competition and to help agreements. But some scholars and professionals considered that the introduction of the standardization of cost finding methods could also be useful to improve the social relations within companies and the organization of work and salaries by structuring these in autonomous work groups. Two ideological trends -corporativism and technocracy-, developed during the twenties and thirties and in which traditionalism and conservatism were blithely mixed up, provided doctrinal support to these particular conceptions of cost finding applications. Afterwards, the events of June 1936 and the Occupation gave the opportunity to some individuals and movements that had curried favor with the State, to attempt to put their ideas into practice. It is true that the autonomous work groups were then only in the experimental stages, and that the agreements and price controls did not require the method of *sections homogènes* to be applied. But the fact is that the latter were taken up again by the Accounting Plan and, consequently, were widely disseminated, mainly through teaching.

PALABRAS CLAVE :

Contabilidad de gestión, corporativismo, secciones homogéneas, tecnocracia.

KEY WORDS:

Corporativism, management accounting, sections homogènes, technocracy.

À côté d'un ensemble de dispositions relatives à la comptabilité générale, qui avait vocation à s'imposer progressivement à l'ensemble des entreprises, le premier Plan comptable général français, édicté en 1947, leur proposait, à titre optionnel, l'adoption d'une méthode uniforme de calcul de coûts. C'était la naissance de la comptabilité analytique. Cette méthode, reprise et développée dans les plans comptables de 1957 et 1982, plus communément connue sous le nom de méthode des *sections homogènes* — baptisées *centres d'analyse* en 1982 — prend ses racines dans les travaux menés, durant l'Entre-deux-guerres, par la Cégos, un organisme d'origine patronale chargé de la diffusion et du perfectionnement des méthodes de l'organisation scientifique¹. Largement diffusée par le biais des manuels de comptabilité depuis la fin des années quarante, aussi familière aux étudiants qu'aux professionnels, elle apparaît aujourd'hui comme un outil de gestion bien banal. Critiquée et considérée par

¹ La Commission Générale d'Organisation Scientifique du Travail (CGOST) que l'on appella bientôt Cégos fut créé en 1926 par la Confédération Générale de la Production Française (CGPF), principal syndicat patronal français. Rassemblant des ingénieurs disciples de Taylor et de Fayol et des représentants du patronat comme Louis Bréguet, son premier président, ou encore Louis Renault, André Citroën et Auguste Detœuf, président de l'Alsthom, la Cégos avait pour but de faire connaître les méthodes d'organisation rationnelle (le *scientific management*) et de les faire progresser par la réflexion et l'échange, en permettant aux utilisateurs de l'industrie de confronter leurs points de vue. Cette activité continuera après la seconde guerre, mais la Cégos s'éloignera assez largement de la formule initiale pour devenir bientôt l'un des plus importants cabinets français de consultants en gestion, ce qu'elle est toujours aujourd'hui [Weexsteen, 1999].

certaines comme dépassée, personne n'irait imaginer qu'elle ait pu être considérée comme susceptible de transformer l'entreprise, voire la société. Pourtant, lorsque l'on se penche sur la période de gestation de cette méthode, on s'aperçoit que c'est bien une telle mission que certains de ses promoteurs lui avaient assignée, dans le cadre d'un projet politique dépassant largement les frontières de la seule entreprise.

Émanant des groupements patronaux des différentes branches d'industrie, les tentatives d'élaboration de méthodes uniformes de calcul de coûts qui apparaissent au début du siècle et se multiplient durant l'Entre-deux-guerres sont, au-delà de l'objectif proclamé de rationalisation, très largement liées au souci de préserver les entreprises des excès de la concurrence dite "sauvage" et de favoriser le fonctionnement des ententes. C'est le mouvement pour le "prix de revient uniforme", celui qui permettra de réguler le marché de la branche.

Mais ces méthodes de calcul de coût ne sont pas simplement censées assurer cette régulation, elles sont également conçues par certains auteurs et praticiens comme un moyen d'améliorer les relations sociales au sein de l'entreprise. Ils y voient en effet un instrument de mesure permettant de mettre en œuvre un mode d'organisation du travail et de rémunération, fondé sur la division de l'entreprise en *équipes autonomes*. La comptabilité se trouve mise au service de "la collaboration dans l'entreprise" comme alternative à la lutte des classes. On peut parler alors d'un véritable "prix de revient social".

Ces idées sont exprimées par des auteurs plus ou moins isolés et, a priori, l'ensemble ne semble guère s'inscrire dans un schéma réellement cohérent. Néanmoins, deux courants idéologiques, dans lesquels se mêlent allègrement passéisme et modernisme et qui se développent durant les années vingt et trente -le corporatisme et le courant technocratique-, vont venir leur fournir une assise doctrinale. Les événements de juin 1936, puis l'Occupation, vont donner à divers personnages et mouvements devenus proches de l'État, l'occasion de tenter de faire entrer ces idées dans les faits. Ainsi que l'écrit alors l'un de ses plus ardents zéloteurs, l'analyse du prix de revient est devenue la clef des problèmes économiques et sociaux². À la comptabilité de fournir le "juste prix", celui qui laisse un "juste profit" à l'entrepreneur, après avoir versé au travailleur un "juste salaire".

Longtemps oubliés, ces épisodes de l'histoire des techniques de gestion sont depuis quelque temps l'objet d'un intérêt certain³. Il est en effet fondamental de resituer les divers outils de gestion dans le contexte de leur naissance, en montrant quels étaient les enjeux qu'ils recouvraient et les finalités qu'on leur assignait. C'est l'une des conditions d'une réelle appréciation critique du rôle de ces outils et de leurs potentialités, phase essentielle dans le processus de réflexion qui conduit à leur renouvellement.

² L'expression est empruntée au titre d'un article de l'un des propagandistes du prix de revient uniforme Traploir [1939].

³ Avec des approches différentes, Bouquin [1995a; 1995b] et Zimnovitch [1997] ont déjà largement attiré l'attention sur ces dimensions particulières de l'histoire de la comptabilité de gestion en France.

Appuyé sur une étude approfondie de la littérature technique de la période concernée et sur des investigations en archives, cet article est organisé en trois parties. La première et la deuxième concernent respectivement le mouvement pour le “prix de revient uniforme” et l'émergence d'un discours relatif au “prix de revient social”, tandis que la troisième replace l'ensemble dans le contexte idéologique du moment.

1. Le mouvement pour le prix de revient uniforme

Nous avons emprunté le mot *mouvement* à David Solomons [1950], qui utilise l'expression *uniform costing movement*, dont il justifie l'emploi de la façon suivante : “ *it is not too much to call it a movement, for its exponents have often used the language of the crusade* ” [Solomons, 1950: 238]. Ceci nous montre d'ailleurs que le phénomène n'est pas propre à la France, loin s'en faut⁴. L'élaboration de méthodes uniformes de calcul de coûts, en vue de lutter contre la concurrence, est une idée ancienne et largement répandue. Mais c'est avec la diffusion de l'organisation scientifique du travail que les études vont se multiplier. En France, la création de la Cégos, en 1926, jouera à cet égard un rôle décisif.

1.1. Une idée dans l'air du temps

1.1.1. L'exemple des maîtres imprimeurs

C'est au tournant du siècle que se manifestent, semble-t-il, les premières préoccupations en ce domaine. Au cinquième Congrès des Maîtres imprimeurs de France, qui se tint à Limoges en 1898, l'imprimeur-éditeur bordelais Gabriel Delmas⁵ attira l'attention sur la nécessité “ *d'établir un système général [de comptabilité] pouvant servir de guide à chaque imprimeur* ”. Il proposa d'adresser un questionnaire à tous les professionnels afin d'obtenir des informations sur les systèmes utilisés. “ *On arriverait ainsi à un prochain congrès à présenter une méthode de comptabilité qui rendrait appréciables les services que l'on doit en attendre, notamment restreindre l'inévitable concurrence dans les limites raisonnables et sauver peut-être des maisons qui courent à une ruine certaine sans se rendre un compte exact de la cause de leur décadence.* ” [Delmas, 1898]. Deux ans plus tard, il édita un opuscule d'une soixantaine de pages dans lequel est décrit le système utilisé dans son établissement [Delmas, 1900]⁶.

Mais les efforts de Delmas ne reçurent manifestement pas l'écho souhaité, puisqu'en 1905, devant le onzième Congrès des Maîtres imprimeurs, il réclamait encore “ *qu'une commission d'études soit formée dans chaque syndicat pour étudier les prix de revient d'après* ”.

⁴ Sur le *uniform costing movement* en Grande-Bretagne et aux États-Unis, cf. Solomons [1950] ; Ahmed et Scapens [2000] ; Macnair et Vangermeersch [1996] ; Mitchell et Walker [1996; 1997].

⁵ Sur Gabriel Delmas, voir la notice biographique publiée dans *Mon Bureau*, septembre 1929, p. 417-419.

⁶ Pour une étude de ce système, cf. Zimnovitch [1997: 107-110], qui y a vu une préfiguration de la méthode des sections homogènes. Cf. également Barennes [1908].

une méthode unique” [Delmas, 1905]. Si l'on en croit le chroniqueur du *Bulletin de la Chambre syndicale des imprimeurs typographes*, la suggestion sembla cette fois-ci plus écoutée : “ *La campagne ouverte depuis plusieurs années sur l'étude des prix de revient a donné lieu à des travaux très importants dont une grande partie a déjà été publiée* ” [Anonyme, 1909a]. Fort de ces premiers succès, Delmas lança en 1909 un concours pour la création d'un livre sur l'organisation technique et commerciale des imprimeries [Delmas 1909]. Commentant l'ouvrage couronné [Anonyme, 1909b]⁷, le même chroniqueur évoquait les raisons qui militaient pour une harmonisation des comptabilités au sein de la branche et livrait ainsi l'essentiel de la doctrine des maîtres imprimeurs en la matière. En effet, après 1870, la suppression du brevet d'imprimeur était venue modifier les données du marché : “ *Loin de nous l'idée de récriminer contre la conception de la liberté commerciale qui est le fondement de l'économie contemporaine, mais ce rapide changement produisit, toute choses étant égales par ailleurs, exactement ce qu'on remarque chez des nations parvenues subitement à l'indépendance politique sans apprentissage préalable : une brusque déchéance s'en suivit ; l'absence d'organisation causa l'avitilissement des prix et, considération très pénible, pendant que les plus instruits parmi nos collègues se confinaient dans la profession d'éditeur, un véritable prolétariat patronal envahissait notre industrie. Des individus sans éducation économique, sans idées générales, sans humanité ni culture scientifique s'établissaient imprimeurs, et la médiocrité naturelle de leur existence rendait acceptables pour eux-mêmes les rabais progressifs qu'ils offraient à la clientèle.* ” [Anonyme, 1909b]

Les maîtres imprimeurs français n'étaient pas les seuls à se préoccuper de leurs prix de revient. Leurs confrères des États-Unis, qui allaient adopter en 1910 un *Standard uniform cost finding system for printers* [Solomons, 1950: 239], organisèrent à Chicago, en octobre 1909, le premier Congrès international sur les prix de revient en imprimerie [Powell, 1926]. Delmas, qui y assistait, suggéra ensuite que l'on organise en France une manifestation sur le même thème [Milhaud, 1932: 22]. Elle se déroula à Paris en juillet 1914 [Anonyme, 1915]⁸. Un an plus tôt, la British Master Printer's Federation publia un manuel intitulé *The Printer's cost finding system* [Mitchell et Walker, 1997: 91-94]. Il n'était, tout comme celui de leurs homologues d'outre-Atlantique, que l'un des premiers d'une longue série de publications syndicales [Solomons, 1950].

1.1.2. ... fait bientôt école

Plus tardivement, mais toujours semble-t-il avec ce double souci de rationalisation et de protection de la branche, d'autres organismes patronaux se lancèrent durant les années

⁷ Cet ouvrage fut publié, sous le patronage de Delmas, sans indication d'auteur.

⁸ Amnésie curieuse, mais répandue : 25 ans plus tard, Alain Bargilliat [1939], polytechnicien en charge du Bureau des prix de revient de la Fédération des Syndicats de Maîtres imprimeurs, présentera comme une nouveauté l'inscription de la question des prix de revient à l'ordre du jour du Congrès de juin 1937 de cette même fédération.

vingt dans des recherches similaires. L'un des exemples les plus couramment cités est celui des fondeurs. La question du calcul du prix de revient fut soulevée pour la première fois au Congrès de l'Association technique de fonderie en 1921. Il fut décidé de créer, dans chacune des associations affiliées, une commission chargée d'étudier le problème [Ramas, 1925]. En novembre 1924, le quatrième Congrès inscrivit le thème à son programme ; une commission mixte intersyndicale dite *des prix de revient et des prix de vente* rassembla divers rapports signés de Boisgrollier [1925], Audrouin [1925] et Féron [1925].

Mais contrairement à la doctrine sous-jacente aux travaux des imprimeurs, le lien entre prix de revient et prix de vente n'apparaît pas de façon aussi automatique et l'uniformisation ne fait pas partie des objectifs poursuivis. Pourquoi tenir des prix de revient ?, interroge Audrouin [1925: 230], pour fixer des prix de vente ? “ *Notre collègue, M. Nussbaumer, nous a montré l'an dernier que cette raison est pratiquement inexistante, les prix de vente étant surtout conditionnés par l'état de la concurrence et la situation d'ensemble du marché.* ” Ce calcul doit servir à une meilleure gestion : “ *La raison vraiment importante de tenir des prix de revient, c'est de voir clair chez soi [...] savoir à chaque instant si une exploitation est fructueuse ou non [...] contrôler en tout temps la productivité des dépenses indirectes.* ” De Boisgrollier [1925: 204] se montre tout à fait opposé à l'idée d'une méthode uniforme : “ *Nous ne pouvons prétendre régler sur une formule unique les conditions dans lesquelles ce service [de comptabilité] doit être établi.* ”

Les Anglo-saxons sont finalement plus clairs dans leurs intentions. Ainsi pour le britannique Blyth [1926] : “ *Le but à atteindre, par l'introduction de méthodes uniformes, devra être de donner, à chaque entreprise industrielle, l'assurance que chacun de ses concurrents possède une connaissance approfondie de la comptabilité industrielle et que, par conséquent, la concurrence, aussi vive soit-elle, sera toujours poursuivie en fonction de cette connaissance.* ” Ou encore pour l'américain Ware [1932] : “ *Rien n'est plus économiquement destructeur, pour une branche d'activité, que la concurrence aveugle qui résulte de l'ignorance de ses membres. Une méthode uniforme de calcul de coûts, lorsqu'elle est bien appliquée, se révèle être le meilleur moyen de promouvoir une concurrence intelligente.* ”

Mais la question du calcul des prix de revient ne mobilise pas que les représentants des professions organisées, elle est aussi au centre des préoccupations de ceux qui propagent le message de l'Organisation scientifique du travail. Elle figure à l'ordre du jour des congrès nationaux, comme à Paris en 1923 [Caquas, 1923; Leroy, 1923; Louis, 1923; Verdier, 1923] ou internationaux, comme à Bruxelles deux années plus tard [Leroy, 1925]. Mais l'optique envisagée reste longtemps celle de la seule rationalisation des procédures comptables. Signe des temps, à Amsterdam en 1932, la question soumise aux participants au cinquième congrès international aborde cette fois-ci l'aspect syndical : “ *Existe-t-il dans les groupes économiques : industrie, agriculture et commerce des méthodes standard d'établissement du prix de revient ? Comment sont-elles établies et quels en ont été les résultats ?* ” Parmi les nombreuses contributions, figurent notamment celles de deux français : Jean Milhaud [1932], le secrétaire de la Cégos et un certain Lieutenant-Colonel Rimailho [1932a].

1.2. L'entrée en scène de la Cégos

Parallèlement à ces congrès un véritable réseau de propagande se met en place, qui va assurer une diffusion de plus en plus large des méthodes de rationalisation de la production. En France, 1926 représente à cet égard une année clef avec la création de trois organismes : le Comité National de l'Organisation Française (CNOF)⁹, le Service de l'Organisation Scientifique du travail (COS), créée au sein de l'Union des Industries métallurgiques et minières (UIMM), enfin la Commission Générale d'Organisation Scientifique du Travail (CGOST) que l'on appellera bientôt la Cégos, créée par la Confédération Générale de la Production Française (CGPF). Mêlant, à des degrés divers, ingénieurs tayloriens, fayoliens, et représentants du patronat, ces organisations avaient des buts voisins : faire connaître les méthodes d'organisation rationnelle et les faire progresser par la réflexion et l'échange, en permettant aux utilisateurs de l'industrie de confronter leurs points de vue.

L'une des premières actions de la Cégos concerna justement la question des prix de revient. “ *Un propos d'Auguste Detœuf l'orienta, rapporte Jean Milhaud [1956: 70] : "Abaisser le prix de revient par une meilleure organisation, dit-il, cela est fort bien. Mais d'abord faut-il connaître ce prix de revient"* ”. En 1927, un comité, placé sous la présidence de Fréminville, fut chargé d'élaborer une méthode de calcul. Autour du Lieutenant-Colonel Rimailho et de son adjoint le Commandant Delpech, y figuraient Androuin, déjà évoqué à propos de ses travaux au sein de l'Association technique de fonderie, et Marcel Bloch, ingénieur en chef à la Compagnie du Chemin de fer de Paris à Orléans, futur vice-président du CNOF. Les travaux de ce comité aboutirent à un rapport, rédigé par Rimailho [1927], où est présentée la fameuse méthode des sections homogènes, même s'il n'utilise encore que l'expression *sections d'ateliers*, tout en les définissant de la même façon¹⁰. Ce texte fut envoyé pour examen à toutes les fédérations industrielles et un second rapport fut publié à la suite de cette enquête, toujours sous la même signature Rimailho [1928a]. En 1933, un nouveau Comité d'études des prix de revient et d'organisation de l'atelier fut constitué, présidé cette fois-ci par Rimailho. Baptisé plus tard section d'étude des prix de revient, puis bureau permanent des prix de revient, il continuera à fonctionner jusqu'à la fin de la seconde Guerre. Après diverses transformations, qu'il n'est pas de notre propos de relater ici¹¹, le modèle de calculs de coûts présenté dans ce rapport est devenu celui de la comptabilité analytique française, modèle consacré par le premier Plan comptable général, celui de 1947.

⁹ Présidé par Charles de Fréminville et Henry Fayol fils, le CNOF résulte de la fusion du Centre d'Études Administratives, fondé en 1919 par les collaborateurs d'Henri Fayol (décédé en 1925) et de la Conférence de l'Organisation Française, fondée en 1920 par deux disciples de Taylor : Henry le Châtelier et Charles de Fréminville.

¹⁰ Il existe un exemplaire de ce premier rapport dans les Archives de la Société Saint-Gobain. PAM 45892 B.

¹¹ Nous renvoyons le lecteur aux travaux déjà cités de Bouquin [1995a et b] et Zimnovitch [1997].

Certes, le rapport de la Cégos met l'accent sur l'aspect rationalisation et ne fait nullement référence à une quelconque utilisation des méthodes comptables comme instrument au service des ententes de producteurs. Selon Milhaud [1956: 92], *“En 1931, lorsque nous décidons de créer une section permanente d'étude des prix de revient, [...] nous sommes loin de penser à inclure dans son programme l'étude de l'unification des méthodes par industrie — d'ailleurs nous serions désavoués par la Confédération de la production qui abrite nos débats. Elle considérerait — sans doute avec raison — que l'organisation scientifique se mêle de ce qui ne la regarde pas et que la politique industrielle n'a que faire de ces tendances réglementaristes”*. Il est également vrai que certains entrepreneurs se méfient des possibilités de contrôle qu'une méthode comptable uniforme pourrait offrir au fisc et y semblent assez fermement opposés. Pourtant, l'idée est loin d'être absente des débats qui suivent le premier rapport Rimaillho. Ainsi dans la réponse adressée par Communeau, président d'un groupement textile affilié au Comité central de la laine et bientôt membre de la section des prix de revient de la Cégos. Cet industriel insiste pour que *“toutes les industries analogues comptent les mêmes frais aux mêmes points [...] tout le travail d'unification des prix de revient serait vain, s'il était laissé à l'industriel la faculté d'affecter tels frais dans telle case ou dans telle autre.”*¹²

C'est à la suite des événements de juin 1936, que le message de la Cégos devient plus explicite et reçoit alors un assez large écho de la part des groupements professionnels. Il fallait que chaque syndicat patronal dispose d'informations cohérentes sur les prix de revient de la branche, pour pouvoir se présenter *“devant les Pouvoirs publics, devant sa clientèle, devant ses ouvriers, avec quelques chances d'être pris au sérieux”* [Milhaud, 1956: 93]. Une synthèse des travaux réalisés depuis 1927 fut publiée sous forme d'une brochure [Anonyme, 1937] dont l'introduction, rédigée par Emmanuel Hua¹³, précise les avantages à attendre de règles communes de calcul de prix de revient [Hua, 1937: 37-40]: *“Des règles communes constituent un guide précieux évitant des tâtonnements coûteux, permettent l'assainissement de la concurrence par la suppression des erreurs de calcul, rendent possibles les comparaisons, facilitent une justification des variations de prix devant la clientèle et les pouvoirs publics.”*

Mais à côté de cette conception régulatrice et “syndicale” de la connaissance des prix de revient, apparaît bientôt une autre conception. Il ne s'agit plus de collaboration entre entreprises, mais de collaboration au sein de l'entreprise.

2. Le prix de revient social

La méthode de calcul des prix de revient de la Cégos s'appuie sur un découpage de l'entreprise en sections homogènes, c'est-à-dire en un certain nombre de sous-ensembles

¹² Cité par Milhaud [1932: 25].

¹³ Membre actif de la section des prix de revient, Emmanuel Hua était ingénieur chef du service des prix de revient de la société Électro-cable.

homogènes quant à leur activité, dans le but de parvenir à une répartition plus fine des charges indirectes pour le calcul des coûts complets des biens et services produits par l'entreprise. Mais dans l'esprit de Rimailho, ces sections n'étaient pas de simples divisions comptables, mais des "équipes solidaires à gestion autonome".

2.1. Rimailho et les sections homogènes

Né en 1864, Émile Rimailho décéda en 1954, au terme d'une longue carrière de technicien et de gestionnaire novateur [Lemarchand, 1998]. C'est de son expérience dans les ateliers de l'artillerie que ce polytechnicien tira les conceptions qu'il mit en œuvre dans l'industrie privée [Lemarchand, 2002]. S'inspirant des méthodes utilisées dans la fabrication du fusil Lebel (1886), où l'on définit et applique, pour la première fois en France, semble-t-il, le principe d'interchangeabilité des pièces, qui autorisait le passage à la production en série, il revendiquait une *organisation à la française*¹⁴, antérieure à l'importation des idées de Taylor.

Auréolé du prestige que lui conférait son rôle dans le perfectionnement de l'artillerie française [Challéat, 1935: 338-364, 487-498], il quitta l'armée en 1913, pour entrer aux Forges et Aciéries de la Marine et Homécourt. Rappelé sous les drapeaux en 1914, il fut très rapidement démobilisé pour rejoindre son entreprise et en devint le directeur technique, responsable de la fabrication des matériels d'armement aux usines de Saint-Chamond [Rimailho, 1920]. En 1919, son entreprise, les compagnies de chemins de fer du Paris-Lyon-Méditerranée et du Paris-Orléans, la firme Schneider et les Forges de Châtillon-Commentry, lui confièrent la responsabilité d'une toute nouvelle société: la Compagnie Générale de Construction et d'Entretien du Matériel de chemin de fer (CGCEM), dont les ateliers étaient situés à Nevers, Saint-Pierre-des-Corps et Villefranche-sur-Saône. Il en sera l'administrateur délégué jusqu'à la fin de la Seconde guerre. En 1928, il dirigeait également la Société des Établissements Gaumont [Rimailho, 1928b] et fut aussi le second président de la Compagnie des machines Bull, en 1932-33, et le président de la filiale belge, Bull A.G. de 1933 à 1937¹⁵. Conférencier infatigable, il enseigna l'organisation du travail à l'École Nationale Supérieure de l'Aéronautique [Moutet, 1992: 1139; Rimailho, 1931] et à l'École Supérieure d'Électricité [Rimailho, 1932b].

Membre de l'Union Sociale des Ingénieurs Catholiques [Thépot, 1985], il appartenait à cette catégorie d'ingénieurs qui estimaient avoir un rôle social particulier à jouer dans l'entreprise et la société. L'introduction du taylorisme était en effet allée de pair avec l'affirmation du groupe des cadres. La doctrine avait "*fourni aux ingénieurs français désireux de jouer un rôle dans l'organisation économique et sociale du pays, des idées-forces capables de synthétiser leurs aspirations.*" [Moutet, 1983: 73] Apportant l'esprit scientifique dans l'entreprise et forts de la légitimité qu'il leur conférait, ils voyaient dans la rationalisation un

¹⁴ C'est d'ailleurs le titre de l'un de ses principaux ouvrages [Rimailho, 1936].

¹⁵ Archives de la Compagnie des machines Bull. 93 DJFG-DDSO2 1 et 25.

moyen de réconcilier les intérêts des patrons et des ouvriers et de les unir dans l'effort commun¹⁶. La combinaison de l'organisation scientifique du travail et de la standardisation des produits devant se traduire par un abaissement des prix de revient, l'augmentation de la productivité de la main d'œuvre était censée permettre l'augmentation des rémunérations.

Mais dans la mise en œuvre des méthodes nouvelles, Rimailho [1929] revendiquait une sorte d'exception française : “ *Les formules américaines constituent un recueil précieux d'enseignements et d'expériences relatifs à la division du travail, à la détermination des temps, à la circulation des produits, à l'enregistrement de résultats par machines à statistiques et à graphiques ; mais la collaboration confiante est au premier rang de ce qui est nécessaire, car la discipline d'atelier ne doit pas être automatique. Il faut en France, faire appel aux qualités foncières de notre race si vibrante à l'appel du bon sens et du cœur. Tous les auteurs qui écrivent sur la rationalisation exposent les meilleurs moyens d'unir le capital, la main d'œuvre et la science, mais ils parlent de cette union un peu trop comme d'un mariage de raison et paraissent trop souvent oublier que, pour qu'une union soit féconde, il est bon d'inviter aux noces l'animateur par excellence, l'amour.* ” Nous voilà rendus bien loin du calcul des prix de revient ! En apparence seulement car Rimailho voyait dans la comptabilité l'un des instruments de la collaboration dans l'entreprise.

Il faut rappeler qu'au moment de la création de la CGCEM, la situation sociale était particulièrement troublée. En effet, début 1920 une série de graves conflits sociaux avait agité le monde des chemins de fer car, suite à l'instauration de la journée de huit heures en 1919, les compagnies avaient tenté d'introduire des systèmes de primes, ce qui avait été considéré par les salariés comme étant un moyen détourné de revenir au travail à la tâche antérieurement supprimé. Une grève très dure eut lieu au mois de mai, mais elle se termina par une large victoire des compagnies [Kriegel, 1964]. Les sanctions furent d'une extrême sévérité, des milliers de salariés furent licenciés, principalement parmi le personnel des ateliers qui avait été à l'origine du déclenchement du conflit. Puis une forte proportion de ces licenciés fut ensuite embauchée par les entreprises qui assuraient désormais une large part de l'entretien et de la réparation du matériel de chemin de fer comme la CGCEM. C'est dans ce climat très difficile que Rimailho allait mettre en place son organisation, ce qui vient entériner l'hypothèse d'Hopper et Armstrong [1991] selon laquelle certaines des phases essentielles d'innovation en matière de comptabilité et de calculs de coûts s'inscrivent dans une démarche plus large de recherche de nouvelles méthodes de contrôle de la main d'œuvre et du procès de travail.

Rimailho avait divisé les ateliers en sections ayant chacune leur chef et constituant des unités de production aussi homogènes que possible, mais également autonomes. Réunissant

¹⁶ “Il est impossible d'étudier scientifiquement tous les éléments constitutifs du prix de revient, sans se pénétrer de l'inébranlable conviction qu'un prix de revient minimum ne peut être obtenu que par une loyale et réciproque collaboration de l'élément patronal & de l'élément ouvrier. [...] C'est dans les diagrammes et les feuilles analytiques des prix de revient scientifiquement établis, que se démontre mathématiquement, sans aucun sentimentalisme, l'absurdité criminelle de la lutte des classes.” [Landauer, 1935: 114].

des ouvriers de toutes spécialités et qualifications, coopérant au même travail, ayant chacune un commandement unique, ces sections étaient regroupées sous un autre commandement unique, reproduisant ainsi “*le groupement militaire des unités, fruit d'une expérience millénaire*” [Rimailho, 1936: 17]. La section constituait le groupe auquel le bureau d'étude transmettait ses instructions et qui présentait ses remarques en fonction de son expérience propre, face à des problèmes qu'il semblait plus apte à résoudre qu'un organisme central d'organisation. Cependant, c'est le chef de section qui assurait cette relation. Ainsi était conciliée l'unité de direction (Fayol) et le maintien de l'autorité hiérarchique avec la nécessaire coordination entre le travail de l'atelier et sa préparation par le bureau d'études. Dès lors, il n'était plus besoin de contremaîtres fonctionnels à la Taylor pour assurer cette coordination.

Dans le cadre de cette organisation à la française, la section permettait à tous les ouvriers de collaborer à l'organisation dans la mesure de leurs compétences. Ils participaient à la définition des tâches et à la fixation des temps, ces derniers étant basés sur les temps de l'ouvrier moyen et non sur ceux du meilleur. Un temps limite étant fixé à la section, le personnel conservait le bénéfice d'une partie de l'économie effectuée en réalisant un temps inférieur. L'objectif était d'obtenir *le rendement par la collaboration*. La comptabilité jouait alors un rôle fondamental en tant qu'instrument de mesure : “*on a formulé des lois de l'organisation scientifique du travail (Taylor), des lois de l'organisation administrative (H. Fayol) ; on ne saurait établir des lois de l'organisation sociale du travail sans le secours d'un instrument aussi précis que possible mesurant la part de chacun dans les résultats.*” [Rimailho, 1939: 113] Cet instrument, c'était bien sûr la méthode générale d'établissement des prix de revient mise au point par l'auteur. Mais Rimailho [1939: 114] prit la précaution de préciser : “*Si la méthode d'établissement des prix de revient est présentée sous l'égide de la CGPF, il doit être bien spécifié que cette dernière n'a jamais eu à se prononcer sur l'organisation en équipes solidaires sur laquelle le protagoniste n'entend engager que lui seul.*” Il est facile d'imaginer que la plupart des adhérents de la CGPF étaient loin de partager le point de vue de Rimailho sur l'autonomie des ateliers. Pourtant, là encore, les esprits pouvaient évoluer, d'autant que l'ancien militaire ne prêchait pas vraiment dans le désert.

2.2. Les équipes autonomes

L'idée n'était pas nouvelle, mais elle reçut un écho de plus en plus vif durant les années trente. L'expérience réussie de l'entreprise tchèque Bat'a était pour beaucoup dans ce succès. Rimailho trouva un allié dans la personne de Hyacinthe Dubreuil, ardent propagandiste de la commandite ouvrière.

2.2.1. Une idée ancienne

On la trouve parfaitement exprimée chez un certain Adolphe Coste [1885]. Conscient de la nécessaire réunion de vastes capitaux dans l'industrie moderne, donc du passage obligé par les sociétés anonymes, cet auteur souhaite redonner à ces dernières la vigueur des entreprises individuelles et familiales : *“ Au lieu de maintenir ces grandes entreprises à l'état amorphe, pour ainsi dire, comme ces énormes roches éruptives qui ne conservent aucune trace de vie dans leur masse, il faudrait les stratifier, les cristalliser à l'intérieur, obtenir comme un emboîtement d'entreprises soit individuelles soit collectives, hiérarchiquement subordonnées les unes aux autres, chacune intéressée et responsable dans la mesure que comporte l'entreprise générale. ”* [Coste, 1885: préface p. XXV]. Il ne s'agit pas de mettre en place une simple participation aux bénéfices, celle-ci n'est selon Coste qu'un *“ artifice ingénieux pour déguiser le salariat, qui n'apporte pas de changement essentiel dans la condition du travailleur. ”* La solution passe par un mode d'intéressement plus direct : *“ Il faudrait alors, pour chaque établissement, créer autant de groupes qu'il y a de spécialités d'affaires dans le magasin ou de tâches distinctes dans la fabrique ; mettre chaque groupe sous le commandement d'un chef de service responsable qui, tout en restant soumis au contrôle du patron, conservât son initiative et fut le répartiteur de son budget, le directeur de son personnel, l'administrateur de son matériel, le modérateur de la dépense en proportion du chiffre des affaires. En fin d'année, les économies réalisées par un service sur son budget présumé constitueraient son bénéfice, à partager avec le patron dans une proportion convenue. ”* [Coste, 1885: 132-133]

L'idée prolongeait les pratiques de sous-traitance interne telles que le métayage et le travail à l'entreprise, très courantes au XVIII^e et au XIX^e siècles [Mottez, 1966], à la différence près qu'il n'y avait dans ces dernières aucun lien juridique entre l'ouvrier et l'entreprise cliente. L'organisation préconisée, déjà observée, semble-t-il, aux Cristalleries de Baccarat durant les années 1860 [Nikitin, 1994], introduisait une logique de coopération au sein de l'unité autonome. On va la retrouver sous l'appellation de méthode des *“ petits patrons ”*, après la Première guerre, chez certains constructeurs automobiles, comme Teinturier [Desprat, 1942] ou encore chez Peugeot à l'initiative de l'ingénieur Rosengart [Zimnovitch, 1997: 435-438]. Mais l'exemple qui eut le plus de retentissement vint d'un autre pays.

2.2.2. L'exemple de Bat'a

Connue au moins depuis le Premier Congrès international de l'Organisation scientifique qui se déroula à Prague en 1924, et au cours duquel Thomas Bat'a¹⁷ lui-même

¹⁷ Sur l'ensemble de l'entreprise Bat'a, cf. Cekota [1935].

intervint, l'expérience fut décrite quelques années plus tard par Edmond Landauer [1933], vice-président du Comité international de l'Organisation scientifique¹⁸. Des précisions furent fournies par une communication des tchèques Verunac et Cekota [1929: XXXV-1-7] au Congrès international de l'Organisation scientifique, à Paris en 1929. L'année suivante, Paul Devinat [1930], du Bureau International du Travail, mena également sa propre enquête, tandis qu'une première thèse sur le sujet fut soutenue à Toulouse [Rec, 1930].

Mis en place en 1923, le système s'appliquait à une usine de 12 000 ouvriers. Les principes directeurs de l'indépendance des sections étaient les suivants:

- a) chaque section a une personnalité dirigeante responsable du travail et du profit ou de la perte du département ;
- b) un compte de profits et pertes indépendant est clôturé hebdomadairement et affiché à l'atelier aux yeux de tous ;
- c) participation des employés, contremaîtres et nombre d'ouvriers, aux bénéfices de l'atelier ;
- d) responsabilité personnelle de son travail pour chaque personne employée dans la dite section ;
- e) effort collectif de tout l'atelier pour exécuter la tâche dont dépend le profit de la section. [Verunac et Cekota, 1929: XXXV-2]

On retrouve dans les propos de Verunac et Cekota [1929: XXXV-3] des idées identiques à celles de Coste : “ Le but de l'autonomie des ateliers, telle que Thomas Bat'a l'a à cœur, est de faire passer la mentalité ouvrière d'une mentalité de salarié à une mentalité d'entrepreneur. ”

Connue des spécialistes de l'organisation scientifique dès la fin des années 1920, l'expérience Bat'a va bénéficier d'une audience élargie à partir de la parution de l'ouvrage de Hyacinthe Dubreuil [1936]: L'exemple de Bat'a, la libération des initiatives individuelles dans une entreprise géante, tandis qu'une seconde thèse sur le sujet est soutenue puis publiée [Valentin-Smith, 1937]. Ancien syndicaliste ouvrier¹⁹, devenu l'un des chantres de l'organisation scientifique et l'un des plus ardents propagandistes des équipes autonomes, Dubreuil avait déjà développé ses idées dans deux ouvrages largement diffusés: La République industrielle [Dubreuil, 1921], puis À chacun sa chance. L'organisation du travail fondée sur la liberté [Dubreuil, 1935].

L'expérience tchèque fournissait une parfaite illustration du rôle de la comptabilité dans un tel dispositif: “ Aucune section ne travaille à perte longtemps. Comme les comptes sont arrêtés hebdomadairement, le déficit ne tarde pas à se révéler et provoque une intervention active pour porter remède à la qualité et à la quantité du travail. Car la base des

¹⁸ Repris par le *Bulletin du CNOF* en juin 1933, cet article parut d'abord dans la *Revue économique internationale* en mai 1928.

¹⁹ Sur Dubreuil, cf. Fine [1979].

calculs de chaque atelier est établie de façon à laisser un bénéfice, et le chiffre du bénéfice de chaque section est prévu six mois à l'avance par son propre chef. ” [Verunac et Cekota, 1929: XXXV-6]. Dubreuil en fut rapidement persuadé, ainsi que le montre son intervention, le 22 juin 1939, à la séance inaugurale du groupe organisation et prix de revient de la Société Française des Mécaniciens — groupe dont le président n'était autre que Rimailho avec qui il venait de publier *Deux hommes parlent du travail* [Dubreuil et Rimailho, 1939] — : “ Lorsque j'examine ces études relatives au prix de revient, et que j'aperçois les moyens par lesquels il serait possible d'associer les ouvriers à cette sorte de préoccupations, alors je crois pouvoir dire en même temps que le moment est venu de travailler à une évolution qui pourrait faire passer graduellement les problèmes sociaux de l'atelier du plan littéraire et sentimental sur le plan scientifique. ” [Dubreuil, 1939]

3. “ L'analyse du prix de revient, clef des problèmes économiques et sociaux ”

La doctrine corporatiste et le courant technocratique vont fournir à l'instrumentalisation des méthodes comptables, à des fins de régulation du marché et de régulation sociale dans l'entreprise, une assise doctrinale. Lorsque ceux qui se réclament de ces courants idéologiques vont avoir l'occasion d'accéder au pouvoir ou de s'en approcher, après 1936 et surtout durant l'Occupation, ils vont tenter de faire entrer les idées dans les faits.

3.1. L'habillage idéologique

3.1.1. Le corporatisme

Ayant pour principal inspirateur la Tour du Pin (1834-1924), le corporatisme français préconise une organisation de la société sur la base de groupements professionnels rassemblant employeurs et salariés d'un même métier ou d'une même branche d'industrie [Boussard, 1993; Amdur, 1998]. Davantage qu'une négation de la lutte des classes, les catholiques sociaux voient le corporatisme comme une sublimation de cette lutte pour une entente chrétienne entre les parties. Il n'y pas en France de doctrine rencontrant l'adhésion générale, le corporatisme comportant toute une gamme de tendances, plus ou moins passéistes ou modernistes, plus ou moins libérales ou autoritaires. Il est d'ailleurs important de souligner qu'entre les deux guerres, les Français ont en général une attitude critique vis-à-vis des expériences allemandes, italiennes, autrichiennes, etc., et ne les considèrent guère comme des modèles [Boussard, 1993]. La France va se livrer à sa propre expérience sous Vichy, avec la dissolution des organisations syndicales, patronales et ouvrières, l'instauration de la Charte du Travail et la mise en place des comités d'organisation.

3.1.2. Le courant technocratique

À côté du corporatisme, parfois en liaison avec lui, les années trente voient apparaître et se développer le phénomène technocratique, dont les éléments les plus représentatifs se retrouvent au sein du Centre Polytechnique d'Études Économiques, plus connu sous le nom de "groupe X-Crise", fondé en 1931. De façon très schématique — et sans doute trop brutale —, on peut dire que les technocrates estiment que la solution à la crise passe par le rassemblement des élites intellectuelles du pays, au-dessus des préjugés de clans, de classes, de partis,... en vue d'élaborer un programme de politique économique, qui sera nécessairement le meilleur, car scientifique et rationnel [Moutet, 1984].

Une telle conception débouchera assez rapidement sur l'idée de planification [Margairaz, 1990] et sur un certain dirigisme économique. En rencontrant d'autant plus de succès que la crise a disqualifié le libéralisme et que le collectivisme n'apparaît guère comme une alternative crédible. Parmi les personnalités du monde économique que l'on retrouve au sein d'X-Crise, il en est une qui mérite ici une attention particulière : Jean Coutrot.

Polytechnicien, associé-gérant de la papeterie Gaut et Blancan, Jean Coutrot participait aux travaux du CNOF depuis 1929. Co-fondateur, avec le Hollandais Hijmans, du Bureau d'Ingénieurs Conseils en Rationalisation (BICRA), en 1931, il fut aussi un membre actif de la section des prix de revient de la Cégos. Coutrot fut enfin et surtout le fondateur, en 1936, du Centre national d'organisation scientifique du travail pour l'abaissement des prix de revient français²⁰, avec le soutien de Léon Blum et de son ministre de l'Économie, Spinasse. Cet organisme officiel, au sigle symbolique — COST²¹ — possédait évidemment une *commission d'analyse des prix de revient*, dotée d'une sous-commission *méthodes*, travaillant à l'établissement de méthodes standard de calcul des prix de revient²².

Rejetant dos à dos libéralisme et collectivisme, Coutrot défend l'idée d'une économie "distributive et coordonnée" [Coutrot, 1937]. Il faut dépasser la concurrence stérile, par la mise en place de conventions collectives de production ou de distribution, entre entreprises d'une même branche. Ceci, pour parvenir "à un type d'économie entièrement différent [...] où la fixation des prix de vente se fait par voie de comptabilisation et non plus directement par la loi de l'offre et de la demande." [Coutrot, 1937] Il considère encore que l'on doit réformer l'entreprise de l'intérieur et fait référence aux écrits de Dubreuil et Rimailho : "La rémunération ouvrière devra résulter à l'avenir, non plus même de salaires fixés par accords collectifs, mais de contrats d'entreprises analogues à ceux dont H. Dubreuil a rassemblé quelques-uns." [Coutrot, 1936: 63] Et de commenter l'exemple Bat'a : "une entreprise géante devient une fédération de petits patrons ou de petites coopératives [...] On arrive

²⁰ Au sein de cette organisme, on retrouve Joly, du Centre de Préparation aux Affaires de la Chambre de Commerce de Paris, Danty-Lafrance, du Conservatoire National des Arts et Métiers et de la Société des Ingénieurs civils de France, Hyacinthe Dubreuil, Alfred Sauvy, Auguste Detœuf, Jean Milhaud, secrétaire de la Cégos, Robert Satet, secrétaire du service de l'Organisation Scientifique du travail de l'Union des Industries Métallurgiques et Minières, Hijmans, etc. ; Coutrot en est le vice-président.

²¹ Sur le COST et l'action de Coutrot, cf. Margairaz [1991: 348-364].

²² A.N. 468 AP 19, Dr 2. Archives Jean Coutrot. COST.

ainsi, au lieu de l'immense empire absolu ou constitutionnel d'un Louis Renault²³ par exemple, à une fédération de petites unités à l'échelle humaine, où chaque chef d'unité connaît personnellement ses collaborateurs et est connu d'eux” [Coutrot, 1936: 65-66]. Une phrase résume l'ensemble de la construction: “*On arrive ainsi à un réseau d'ententes compatibles les unes aux autres, ententes entre entreprises d'un schéma nouveau où les hommes également sont compatibles les uns avec les autres.*” [Coutrot, 1936: 66]

Cette position est assez représentative des courants modernistes du moment, dont certains des tenants occuperont bientôt des postes de responsabilité dans le gouvernement de Vichy. Adeptes du corporatisme et technocrates (lesquels introduisent d'ailleurs souvent une certaine dose de corporatisme dans leur discours) s'accordent sur au moins un point, il faut en finir avec l'anarchie libérale, sans pour autant tomber dans le collectivisme, il faut organiser le jeu du marché.

3.2. La régulation du marché

Dans le cadre de l'économie dirigée qui se met en place progressivement après 1936 et se renforce sous Vichy, les méthodes uniformes de calcul de coûts sont appelées à donner leur pleine mesure. L'idée, — qui n'est pas propre à la France et que l'on retrouve un peu plus tôt aux États-Unis, dans la philosophie du NIRA de Roosevelt [Macnair et Vangermeersch, 1996], ou bien sûr en Allemagne [Commesnil, 1941c] —, est de fixer un prix de vente qui soit “juste” et laisse aux industriels un “juste profit”. Le développement des ententes, le contrôle des prix et l'instauration des Comités d'organisation sont les instruments de cette politique.

La pratique des ententes trouve dans le corporatisme une doctrine parfaitement adéquate, même si les divers protagonistes des cartels ne partagent pas toutes les vues des théoriciens du mouvement. L'idée se retrouve même désormais dans le discours de la Cégos, associée depuis quelques temps déjà avec le Comité Central de l'Organisation Professionnelle (CCOP), une association patronale née dans le giron de la CGPF, mais dont les membres, plutôt issus des entreprises de taille moyenne s'inspirent directement de l'idéologie corporatiste [Ehrmann, 1959: 56-59]. Selon Claude Tinayre, le nouveau responsable de la section des prix de revient, il faut instaurer dans le métier, “*une discipline collective, corollaire de la communauté des intérêts. La charte de cette discipline est l'organisation de la profession dont la base technique est la normalisation des méthodes d'établissement des prix de revient.*” [Tinayre, 1939: 210]

De son côté, l'État a depuis longtemps tenté de contrôler les prix de certains de ses fournisseurs en leur imposant des méthodes uniformes d'établissement de devis. Hélène Vérin [1987: 159] rappelle ainsi qu'en 1800, une instruction fut promulguée *pour ramener à un mode uniforme de rédaction les devis et détails des ouvrages exécutés dans les ports* pour le

²³ On sait justement que Louis Renault tenta l'expérience, peu de temps après, avec plus ou moins de bonheur. Cf. Zimnovitch [1997: 418-427, 435-441].

compte de la Marine. Durant la Première guerre, le sous-équipement militaire et l'urgence de la situation mirent l'État dans une telle position de dépendance, vis-à-vis des industriels, qu'il ne parvint pas à mettre en place un contrôle efficace²⁴. Il fallut attendre 1926, pour que le Ministère de l'Air crée un Service des prix et des temps, bientôt suivi par le Ministère des PTT qui créa, en 1931, un Service central des achats et des prix de revient [Milhaud, 1932: 24]. Mais le contrôle des prix ne se limitait pas aux fournisseurs de l'État. Par la loi du 19 août 1936, le Front Populaire créa un Comité national de surveillance des prix, d'une efficacité limitée, puis instaura un blocage des prix par le décret-loi du 1^{er} juillet 1937 [Margairaz, 1991: 346-348, 382]. Avec la Deuxième guerre, une réglementation relativement stricte allait être mise en place avec le décret du 11 juillet 1939 sur la limitation des bénéfices des industries de guerre, étendu à toutes les entreprises industrielles et commerciales par le décret du 9 septembre 1939 [Commesnil, 1941a]. Ces textes furent suivis d'une multitude de dispositions, dont le décret-loi du 24 avril 1940 sur la comptabilité des entreprises travaillant pour la défense nationale. Après l'armistice, la loi du 16 août 1940, sur l'organisation provisoire de la production industrielle, créait les comités d'organisation, dont l'une des tâches était de *“proposer aux autorités publiques compétentes les prix des produits et services”* (art. 2, alinéa 5). L'uniformisation des pratiques comptables²⁵ était plus que jamais à l'ordre du jour : *“Pour étudier professionnellement un prix de revient, il faut que toutes les entreprises de la profession adoptent la même règle de calcul. On sera ainsi conduit à imposer aux entreprises l'adoption de règles de comptabilité pour l'établissement des bilans et des comptes d'exploitation, d'après un schéma uniforme.”* [Anonyme, 1940: 13] La Cégos allait alors développer son activité de propagande en faveur de la méthode des sections homogènes. Des *cycles de perfectionnement des méthodes de calcul des prix de revient*²⁶ furent organisés en 1941 et 1942, ainsi qu'un *cycle d'études de comptabilité industrielle*²⁷ mis en place avec la Compagnie des chefs de comptabilité en 1943.

Mais au-delà des ententes de branches et du contrôle des prix, l'économie coordonnée et la planification demandait que l'on aille plus loin que l'uniformisation des seules méthodes de calcul de coûts. Il fallait fournir au futur appareil d'observation statistique de l'État des données comptables suffisamment homogènes pour pouvoir être agrégées. L'Enquête sur la Production, réalisée en 1937, avait mis en évidence l'impossibilité de rassembler des données précises en provenance des entreprises et des groupements professionnels [Anonyme, 1938]. *“Ou bien l'on renoncera à toute action privée ou publique sur l'Économie, ou bien l'on s'orientera vers une politique de collaboration tendant à la simplification et au progrès et l'on ne pourra rien faire si l'on ne dispose pas de comptabilités-type qui constituent la*

²⁴ “Du point de vue du gouvernement, l'industriel “malhonnête” n'était pas celui qui pratiquait des prix trop élevés — ils le faisaient tous — mais celui qui ne livrait pas” (traduction libre) [Godfrey, 1987: 219].

²⁵ Sur les liens entre contrôle des prix et méthodes de calcul de coûts, du Front populaire à Vichy, cf. Zimnovitch [1997: 332-348].

²⁶ Cf. en particulier les contributions de Detœuf [1941] et Fournier [1941].

²⁷ Information donnée par la revue *Le Commerce*, n° 954, 1943, p. 76.

condition essentielle et primordiale de toute économie rationnelle. ” écrivait Maurice Allais [1938]. Il fallait à la France un Plan comptable, à l'image de l'Allemagne qui avait adopté le sien en 1937 [Commesnil, 1941b].

On ne s'étonnera pas que le COST se soit rapidement emparé de la question. Une première commission de normalisation des comptabilités fut créée en juillet 1939. Au mois de septembre de la même année, Jean Coutrot écrivait au ministre de l'Économie nationale : *“ Aucune surveillance efficace et équitable des prix, aucune direction consciente et précise de politique économique ne sont possibles dans l'état actuel des comptabilités privées [...] Il est donc devenu d'extrême urgence de normaliser les comptabilités privées conformément aux études entreprises par le COST depuis 3 ans [...] L'Allemagne nous a d'ailleurs devancés dans cette voie par une ordonnance Goering du 11 novembre 1937, ci-jointe. Les syndicats patronaux eux mêmes recommandent à leurs adhérents cette normalisation, on ne peut donc craindre aucune résistance des producteurs. ”*²⁸

C'est durant l'Occupation que ces vœux seront réalisés. Une nouvelle commission de normalisation des comptabilités sera créée en avril 1941²⁹. Son travail aboutira l'année suivante à un projet de plan comptable connu sous le nom de Plan 1942 [Standish, 1990], dans lequel on retrouve la méthode des sections homogènes. Au mois d'avril, le Comité d'organisation de l'industrie aéronautique publiera la seule adaptation sectorielle connue de ce document : le *Cadre comptable aéronautique*. L'un et l'autre ne recevront, semble-t-il, que peu d'applications effectives.

Trop fortement inspiré de son homologue allemand, le plan 1942 sera abandonné et en 1946, une troisième commission de normalisation sera constituée, elle aboutira au Plan comptable 1947, dans lequel on retrouve encore la méthode des sections homogènes. Mais les dispositions de ce plan ne concerneront, dans un premier temps, que les entreprises nationalisées. Il ne deviendra obligatoire, dans sa version révisée de 1957, qu'au fur et à mesure de ses adaptations sectorielles. Ceci ne concernant d'ailleurs que la partie comptabilité générale, la méthode de calcul de coûts demeurant totalement optionnelle.

3.3. La régulation sociale dans l'entreprise. Les Jeunes patrons et la fin du salariat

Sous le gouvernement de Vichy, la transformation des rapports sociaux était devenue l'un des objectifs du pouvoir politique. Avant même que ne soit proclamée la Charte du travail, le 4 octobre 1941, quelques phrases du discours prononcé par le Maréchal Pétain³⁰, à Saint-Étienne, le 1^{er} mars 1941, vont servir de guide à ceux qui entreprennent de s'atteler à cette tâche : *“ Les causes de la lutte des classes ne pourront être supprimées que si le prolétaire, qui vit aujourd'hui accablé par son isolement, retrouve dans une communauté de*

²⁸ A.N. 468 AP 18, Dr 4, sdr b. Archives Jean Coutrot. COST, lettre n° 837.

²⁹ Mais Coutrot n'assista même pas à la première réunion, il décéda le 15 mai 1941.

³⁰ La rédaction de ce discours est attribuée à François Lehideux, gendre de Louis Renault, par Rouso [1987: 81].

travail, les conditions d'une vie digne et libre, en même temps que des raisons de vivre et d'espérer. Cela exige une élite d'hommes qui se donne à cette mission. Ces hommes existent parmi les patrons, les ingénieurs, les ouvriers. Je leur demande :

1° De se pénétrer de la doctrine du bien commun au-dessus des intérêts particuliers ; de s'instruire des méthodes d'organisation du travail, capables de permettre à la fois plus de rendement et plus de justice en donnant à chacun sa chance dans sa profession ;

2° De s'informer des réalisations sociales qui existent déjà. Que veulent au juste les ouvriers : s'évader de l'anonymat, [...] participer dans une mesure raisonnable aux progrès de l'entreprise à laquelle ils sont associés. Patrons, techniciens, ouvriers, formeront des équipes étroitement unies, qui joueront ensemble, pour la gagner ensemble la même partie. ” [Desprat, 1942: 4]

“ Le Service d'Étude des nouvelles méthodes de Rémunération du Travail (SERT) est né de ce message ” écrit Desprat [1942: 4]. *“ Nous avons quelqu'un qui nous guide à l'heure actuelle. Dans l'ordre nouveau que le Maréchal veut créer nous avons notre responsabilité. La notion de communauté donnera à la construction française son aspect vraiment particulier, comme le Front du Travail ou le Faisceau ont pu le donner dans d'autres nations. Il faut que nous nous imprégnions de cet esprit de communauté. Pour cela il faut le réaliser dans l'entreprise d'abord. ”* renchérit Vandendriessche³¹.

En fait, l'idée du SERT était antérieure au discours de Saint-Étienne, ainsi que le montre un courrier de Vandendriessche à Jacques Warnier³², daté du 30 décembre 1940 : *“ Nous avons décidé à quelques-uns la création de cette association que Dubreuil dirigerait. Il vous enverra les statuts quand ils seront faits. De tous côtés, ces idées de rénovation des méthodes de rémunération sont à l'ordre du jour : beaucoup apprécient, amorcent même l'application de la méthode que nous préconisons. Le CJP lui-même a décidé récemment de prendre position contre le salariat. Une commission d'étude "Rémunération et main d'œuvre" (que l'on m'a confiée) va analyser cette question. Une chaîne d'exposés et de questionnaires doit amener les esprits par échanges de vues de la conception "salaire" à notre conception "sous-entreprises". ”*

Pour aller *Vers la fin du salariat* — titre d'une brochure diffusée en 1942 —, le Centre des jeunes patrons préconise le recours aux équipes autonomes ou, à défaut, à la formule du salaire proportionnel d'Eugène Schueller³³, le patron de l'Oréal [Anonyme, 1942]. Pour Jean Mersch [1942: 3-4], président fondateur du Centre, le diagnostic est clair : *“ la division du travail, née de la révolution industrielle, a amené une sorte de divorce entre le technique et l'humain [...] La communauté féconde que formait ce groupe humain [maître et compagnon]*

³¹ A.N. 57 AS 14, "L'enquête 40/41 du Centre des Jeunes Patrons “ Main d'œuvre et rémunération ”", causerie par Robert Vandendriessche, p. 20.

³² A.N. 57 AS 14. Archives Jacques Warnier. CJP, Dossier 2. Service d'Études et d'application de nouvelles méthodes de Rémunération du Travail, 1941-1942. Membre du CJP, Jacques Warnier en sera le président de 1947 à 1950.

³³ Cf. Schueller [1941; 1943]. Sur Schueller et le salaire proportionnel, cf. Mottez [1966].

s'est estompée puis évanouie dans le travail industriel ". L'industrialisation a brisé les "liens naturels", pour ne plus conserver que la seule dépendance économique — le salaire — entre le chef d'entreprise et ses employés; la solution consiste à "*remplacer progressivement la conception du louage de service et du salariat par celle de l'association*" Mersch [1942: 5]. Ce changement doit démarrer à l'échelle de l'équipe: "*Il faut placer chaque producteur dans une association à sa mesure, à la mesure de ses capacités, lui donner des responsabilités, un cadre à son étirage [...]* Que l'entreprise ait l'effectif d'un régiment, d'un bataillon ou d'une compagnie, elle n'aura "l'esprit de corps" que si chaque section, chaque groupe, a un esprit de corps [...]" intéressons l'équipe à la lutte contre le prix de revient, à la recherche des économies par rapport à un budget préalablement convenu [...]" La méthode d'établissement des prix de revient devient l'épine dorsale de la construction. " [Vandendriessche, 1942: 28-29] Voilà un discours qui ne nous est pas inconnu !

Le SERT se lança dans une intense campagne de propagande auprès des chefs d'entreprises et se trouva des alliés. "*Le mouvement d'opinion en vue de l'abolition du salariat est maintenant amorcé. Nous n'en voulons pour preuve que le vif intérêt qu'ont bien voulu témoigner à nos travaux les assemblées de techniciens comme le CNOF et les centres d'études tels que le centre "Économie et Humanisme", en zone non occupée, ainsi que plusieurs personnalités parmi lesquelles M. François Perroux.*"³⁴ Les idées de Dubreuil et Rimailho avaient déjà depuis longtemps intéressé le célèbre économiste, théoricien de la communauté de travail [Perroux, 1937; 1939]. Rien d'étonnant non plus qu'elles aient pu séduire les catholiques sociaux d'*Économie et Humanisme*, partisans eux aussi de la communauté d'entreprise³⁵.

On vit paraître nombre d'articles sur la question, relatant diverses expériences d'équipes autonomes [Claude, 1943; Faber, 1944; Jeanneney, 1943] ou de salaire proportionnel [André, 1943; Montaudoin, 1951; Schwander, 1943], de même qu'une thèse [Chantereau, 1943]. Des sessions d'études furent tenues, comme celle organisée par le CNOF et la Société des ingénieurs civils de France en 1943, au cours de laquelle on put entendre Bacqueyrisse, président de l'Association des Ingénieurs des Arts et métiers, affirmer son soutien à l'œuvre entreprise par le SERT: "*Ce sera le rôle de la Rémunération du Travail dans l'ordre corporatiste désiré par le Maréchal, de ressusciter la naturelle communauté d'intérêts que le libéralisme a niée.*" [Bacqueyrisse, 1943: 20] Ou encore Danty-Lafrance, vice-président du CNOF: "*Je pense, et j'ai la conviction profonde, que je voudrais, avec M. Vandendriessche*³⁶, vous faire partager, que c'est la rémunération du travail réparti en équipes autonomes, telle qu'elle a été réalisée par Bat'a, telle qu'elle a été préconisée en

³⁴ A.N. 57 AS 14, Lettre circulaire SERT, 16 juin 42.

³⁵ Par exemple Dubois [1942].

³⁶ Référence à la communication de Vandendriessche [1943].

France par Dubreuil, puis par l'équipe SERT et ici même par le président Garnier³⁷, qui doit constituer cette étape de demain. " [Danty-Lafrance, 1943: 50]

Ce relatif enthousiasme pour le discours du Maréchal Pétain ne saurait faire oublier que la plupart des personnages que nous venons d'évoquer surent, semble-t-il, prendre suffisamment tôt leurs distances avec Vichy. Selon Ehrmann [1959: 111], le mouvement Jeune patron "*avait réussi à ne pas se compromettre avec le régime, d'une part, parce qu'il condamnait les aspects technocratiques prédominants dans les comités d'organisation, d'autre part, parce que ses membres, pour la plupart catholiques pratiquants, s'opposaient pour des raisons religieuses au nazisme.*" Mais après la Libération, leur vision communautaire de l'entreprise n'était plus d'actualité [Segrestin, 1996: 146-156] et les équipes autonomes, comme entachées d'une sorte de péché originel, furent vite oubliées. Même si certaines expériences se poursuivirent et si Rimailho, Dubreuil, puis leurs disciples, tentèrent encore de propager leur message [Rimailho, 1946; 1947; Brouet, 1947; Bailleul, 1946; Dubreuil, 1948; 1959; Bertaux, 1976].

Conclusion

Ces aspects relativement méconnus de l'histoire de la méthode des sections homogènes offrent une nouvelle illustration de l'importance des phénomènes institutionnels et, plus particulièrement, du rôle des réformateurs sociaux dans la formation et la diffusion de certains outils de gestion, à l'image de ce qui a été mis en évidence par Berland et Chiapello [2004] dans le cas du contrôle budgétaire. Guidés par un curieux mélange de nostalgie de la société préindustrielle et d'utopie rationalisatrice, certains individus et groupes ont voulu faire d'une méthode de calcul de coûts l'instrument d'une organisation des marchés en rupture avec le libéralisme et d'une nouvelle structuration des rapports sociaux au sein de l'entreprise. Le fait que leurs idées aient reçu un début d'application durant la période très controversée de l'Occupation et qu'elles restaient, pour beaucoup, attachées à une idéologie largement rejetée a contribué à les disqualifier. Cependant, même si le mouvement pour le "prix de revient uniforme" comme instrument de régulation du marché de la branche a sombré corps et biens, la méthode des sections homogènes, qui en est issue, est devenue la référence française en matière de calcul de coûts du fait de son inclusion dans le Plan comptable 1947 [Lemarchand et Le Roy, 2000].

Nous ne suivons donc pas Zimnovitch [1997] qui a vu dans ce mouvement un phénomène qui a détourné la réflexion et la pratique de méthodes mieux adaptées aux besoins des entreprises ?³⁸ L'apport de Rimailho a d'ailleurs été clairement mis en lumière par

³⁷ Il s'agit d'André Garnier, alors président de l'Association des anciens élèves de l'École Centrale et ancien président de la Société des Ingénieurs civils de France.

³⁸ C'est également la conclusion de Macnair et Vangermeersch [1996] pour les Etats-Unis.

Bouquin [1995a, 1995b] qui a souligné à juste titre l'universalité de sa définition des sections homogènes. Trop souvent uniquement assimilée à l'atelier taylorien, composé de machines identiques — une homogénéité de contenu — la section de Rimailho est aussi et surtout définie par son objet, ce qui fait de lui un précurseur de la comptabilité à base d'activités : *“ Je mets à la base de l'organisation du travail de production une certaine division des ateliers en sections correspondant, en général à des professions différentes ou à des groupements constitués en vue d'une tâche déterminée. ”* [Rimailho, 1931: tome 1, 81]. On a souvent écrit que la méthode des sections homogènes n'était pas une nouveauté, ainsi Garnier [1947: 37-39] indiquait-il qu'elle était enseignée à l'École des Hautes Études Commerciales depuis le début des années 1920. Il est vrai que le découpage de l'entreprise en compartiments comptables, apparu dès les débuts de la comptabilité industrielle [Lemarchand, 1997], n'était guère original, mais l'originalité résidait dans la conception de la section elle-même et de son homogénéité, ce que n'ont pas vraiment compris une grande partie des successeurs de Rimailho.

Au-delà de la question des méthodes elles-mêmes et de leur degré de pertinence, il resterait aussi à apprécier les aspects certainement très largement positifs de la démarche de la Cégos, tant en matière d'échanges d'expériences que de propagande pour une meilleure connaissance des coûts. Si l'histoire de cet organisme est mieux connue depuis l'importante étude de Weexsteen [1999], celle de son influence effective sur les pratiques des entreprises n'a encore jamais fait l'objet de recherches approfondies.

Quant aux équipes autonomes, il a longtemps semblé qu'elles étaient vouées à ne jamais dépasser le stade des expériences. En effet, les modes de régulation sociale qui intervinrent à partir de la Libération donnaient la primauté aux négociations collectives et s'éloignaient pour longtemps des tentatives participationnistes. Néanmoins le travail en équipes autonomes s'est largement développé dans d'autres pays et il réapparaît en France depuis quelques années [Detchessahar et Honoré, 2002]. Il serait donc important de revenir sur certaines des expériences inspirées des écrits de Dubreuil, Rimailho et Schueller afin d'analyser les causes de leurs échecs et d'éviter de répéter les mêmes erreurs ou, inversement, de tirer des enseignements de leurs réussites. C'est un autre chantier qui attend les historiens français de la comptabilité et du management.

SOURCES ARCHIVISTIQUES

Archives Nationales 468 AP 18, Dr 4, sdr b. Archives Jean Coutrot. COST.

Archives Nationales 468 AP 19, Dr 2. Archives Jean Coutrot. COST.

Archives Nationales 57 AS 14. Archives Jacques Warnier. CJP.

Archives de la Compagnie des machines Bull. 93 DJFG-DDSO2 1 et 25.

Archives de la Société Saint-Gobain. PAM 45892 B.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Anonyme** (1909a): "L'imprimeur, chef d'industrie et commerçant", *Bulletin de la Chambre syndicale des imprimeurs typographes*, n° 8: 67-68.
- Anonyme** (1909b): *L'Imprimeur chef d'industrie et commerçant* (concours Delmas), Paris-Nancy, Berger-Levrault.
- Anonyme** (1909c): "À propos d'un livre récent, Concours Delmas", *Bulletin de la Chambre syndicale des imprimeurs typographes*, n° 12: 95-97.
- Anonyme** (1915): *Congrès du prix de revient*, Paris, Union syndicale des maîtres imprimeurs.
- Anonyme** (1937): *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi? Comment?*, Paris, Cégos.
- Anonyme** (1938): "Rapport général du Comité d'Enquête sur la Production", *Journal Officiel*, 16 décembre 1937. Repris dans la *Revue mensuelle de l'UIMM*, n° 207, 1938: 16-26.
- Anonyme** (1940): *Les groupements patronaux et les entreprises devant la loi du 16 août 1940*, Paris, Comité Central de l'Organisation Professionnelle.
- Anonyme** (1942): *Vers la fin du salariat. Les cahiers jeune patron*, Paris, Centre des jeunes patrons.
- Ahmed, M.N.; Scapens. R.W.** (2000): "Cost allocation in Britain: towards an institutional influence", *European Accounting Review*, Vol. 9, n° 2: 159-204.
- Amdur, K. E.** (1998): "Paternalism, productivism, collaborationism: employers and society in interwar and Vichy France", *International Labor and Working-Class History*, Vol. 53, Spring: 137-163.
- André, V.** (1943): "Une application du salaire proportionnel dans une usine de construction aéronautique", *3e cycle de perfectionnement des techniques de direction du personnel*. Fascicule n° 6, Cégos: 7-14.
- Androuin** (1925): "Le contrôle de l'exploitation par le prix de revient continu. Communication au 4ème Congrès de fonderie, 1924", *Annuaire de l'Association technique de fonderie*, Paris: 228-234.
- Bacqueyrisse, L.** (1943): "Le salaire devant la Charte du travail", La rémunération du personnel, communications aux séances communes CNOF - Société des ingénieurs civils de France, Paris, CNOF: 13-20.
- Bailleul, R.** (1946): "Une expérience du travail en équipes", *Rémunération du travail II, Documents Jeunes Patrons*, Centre des Jeunes Patrons: 17-28.
- Barennes** (1908): "Les prix de fabrication en imprimerie". *Bulletin officiel de l'Union syndicale des maîtres imprimeurs de France*, Vol. 12, n° 2: 57-70.
- Bargilliat, A.** (1939): "L'effort des maîtres-imprimeurs dans l'unification des méthodes de calcul des prix de revient". *Bulletin du CNOF*, mars: 213-219.

- Berland, N.; E. Chiapello** (2004): "Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion des nouvelles pratiques de gestion : le cas du contrôle budgétaire en France, 1930-1960". *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro thématique, juin: 133-160.
- Bertaux, M.** (1976): *Groupes et équipes autonomes d'entreprise*, Paris, Chotard et associés.
- Blyth, J. R.** (1926): "L'unification des méthodes de comptabilité industrielle", *La comptabilité et les affaires*, n° 74: 33-36.
- Boisgrollier, J.** (1925): "Contribution à l'étude des prix de revient, ses principes. Communication au 4ème Congrès de fonderie, 1924", *Annuaire de l'Association technique de fonderie*, Paris: 202-207.
- Bouquin, H.** (1995a): "Rimailho entre les sections homogènes et l'ABC", *Comptabilité, contrôle, audit*, Vol. 1, n° 2: 3-33.
- Bouquin, H.** (1995b): "Un aspect oublié de la méthode des sections : les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion", *Revue française de comptabilité*, n° 271: 63-71.
- Boussard, I.** (1993): "Les corporatistes français du premier XXe siècle", *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, Vol. 40, n° 4: 643-665.
- Brouet** (1947): "Bilan d'une application de primes collectives et de participations aux économies", *5e cycle d'étude des techniques de direction du personnel*, Fascicule n° 4, Cégos: 44-58.
- Caquas, J. M.** (1923): "Des différentes conceptions du prix de revient", *L'organisation scientifique, Congrès de juin 1923*, Paris, Ravisse: 189-212.
- Cekota, A.** (1935): *Bat'a, les hommes et l'œuvre*, Zlin, Tchécoslovaquie, Bat'a.
- Challéat, J.** (1935): *Histoire technique de l'artillerie de terre en France pendant un siècle (1816-1919)*, T. 2, 1880-1910, Paris, Imprimerie Nationale.
- Chanterea, P.** (1943): *Formules modernes de la rémunération du travail. Vers la suppression du prolétariat*, Paris, Thèse droit.
- Claude** (1943): "Essais de rémunération par équipe", *3e cycle de perfectionnement des techniques de direction du personnel*. Fascicule n° 6, Cégos: 15-24.
- Commesnil, G.** (1941a): "La limitation des bénéfices dans les entreprises", *Le Commerce*, n° 913, 914: 259-262, 267-270.
- Commesnil, G.** (1941b): "L'unification des comptabilités en Allemagne", *Compte-rendu de la séance de discussion du 2e cycle de perfectionnement des méthodes de calcul des prix de revient*, Cégos: 11-14.
- Commesnil, G.** (1941c): "L'uniformisation des comptabilités en Allemagne", *L'Organisation*, janvier-février: 25-30.
- Coste, A.** (1885): *Les conditions sociales du bonheur et de la force*, Paris, Alcan.

- Coutrot, J.** (1936): *L'humanisme économique. Les leçons de juin 1936*, Paris, Centre polytechnicien d'études économiques.
- Coutrot, J.** (1937): Les méthodes d'organisation rationnelle et ce qu'elles peuvent apporter à l'industrie française, Paris.
- Danty-Lafrance** (1943): "Intervention". La rémunération du personnel, communications aux séances communes CNOF - Société des ingénieurs civils de France, Paris: 47-52.
- Delmas, G.** (1898): *Projet de comptabilité pour les imprimeries*, Paris, Charles-Lavauzelle.
- Delmas, G.** (1900): *La comptabilité en imprimerie*, Bordeaux, Delmas.
- Delmas, G.** (1905): *Les prix de revient à l'étranger*, Rouen, XIe Congrès des Imprimeurs.
- Delmas, G.** (1909): "Concours pour la création d'un livre sur les services techniques et l'organisation commerciale des imprimeries", *Bulletin de la Chambre syndicale des imprimeurs typographes*, n° 10: 78-80.
- Desprat, M. L.** (1942): "La rémunération en équipes autonomes", *2e cycle de perfectionnement des techniques de direction du personnel*, Paris, Fascicule n° 6, Cégos.
- Detchessahar, M.; Honoré, L.** (2002): "Fonctionnement et performance des équipes autonomes : le cas des ateliers de soudure des Chantiers de l'Atlantique", *Revue Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 5, n° 1: 43-75.
- Detœuf, A.** (1941): "Le prix de revient dans l'économie actuelle", *2e cycle de perfectionnement des méthodes de calcul des prix de revient*, Cégos.
- Devinat, P.** (1930): "Les conditions de travail dans une entreprise rationalisée. Le système Bat'a et ses conséquences sociales", *Revue internationale du travail*, Vol. XXI, n° 1, 2, janvier, février: 49-72, 167-190.
- Dubois, A.** (1942): "Vers la communauté d'entreprise par la juste répartition des tâches et des fruits du travail", *Économie et humanisme*, n° 3, octobre-novembre: 391-416.
- Dubreuil, H.** (1921): *La République industrielle*, Paris, Bibliothèque d'éducation.
- Dubreuil, H.** (1935): *A chacun sa chance. L'organisation du travail fondée sur la liberté*, Paris, Grasset.
- Dubreuil, H.** (1937): "L'exemple de Bat'a, la libération des initiatives individuelles dans une entreprise géante", *Méthodes*, Vol. 48-49, n° janvier-février, 5-8.
- Dubreuil, H.** (1939): "La méthode scientifique envisagée sur le plan humain de l'organisation du travail. Communication à la séance inaugurale du groupe " organisation et prix de revient " de la Société Française des Mécaniciens, 22 juin 1939", *Science et Industrie. Mécanique, Bulletin de la Société Française des Mécaniciens*, n° 285, juillet-août: 138.
- Dubreuil, H.** (1948): *L'équipe et le ballon*, Paris, Flammarion.

- Dubreuil, H.** (1959): Le véritable "intéressement" des travailleurs à la vie de l'entreprise, Paris, Éditions de l'entreprise moderne.
- Dubreuil, H.; É. Rimailho** (1939): *Deux hommes parlent du travail*, Paris, Grasset.
- Ehrmann, H. W.** (1959): *La politique du patronat français 1936-1955*, Paris, Armand Colin.
- Faber, M.** (1944): "Une expérience de rémunération par équipes", *Économie et humanisme*, Vol. 8, juillet-août: 609-613.
- Féron, E.** (1925): "Prix de revient et prix de vente en fonderie", Communication au 4ème Congrès de fonderie, 1924, *Annuaire de l'Association technique de fonderie*, Paris: 209-227.
- Fine, M.** (1979): "Hyacinthe Dubreuil : le témoignage d'un ouvrier sur le syndicalisme, les relations industrielles et l'évolution technologique de 1921 à 1940", *Le mouvement social*, n° 106: 45-63.
- Fournier, P.** (1941): "Le contrôle des prix", 2e cycle de perfectionnement des méthodes de calcul des prix de revient, Cégos.
- Garnier, P.** (1947): *La comptabilité, algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques*, Paris, Dunod.
- Godfrey John, F.** (1987): *Capitalism at War. Industrial Policy and Bureaucracy in France 1914-1918*, Leamington Spa - Hamburg - New York, Berg.
- Hopper, T.; P. Armstrong** (1991): "Cost accounting, controlling labour and the rises of conglomerates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. vol. 16, n° 5-6: 405-438.
- Hua, E.** (1937): "Introduction à une méthode uniforme de calcul des prix de revient", *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi? Comment?* Paris, Cégos, PR: 35, 37-40.
- Jeanneney, J.-M.** (1943): "Le sectionnement des entreprises pour la rémunération du travail", *Droit social*, n° 8: 292-294.
- Kriegel, A.** (1964): *Aux origines du communisme français, 1914-1920*, Paris - La Haye, Mouton.
- Landauer, E.** (1933): "L'œuvre de Thomas Bat'a", *Bulletin du CNOF*, juin: 177-185.
- Landauer, E.** (1935): *Organisation scientifique (édition posthume)*, Bruxelles, Comité national belge de l'Organisation scientifique.
- Le Seigneur** (1925): "Le contrôle et la comptabilité de la main d'œuvre dans l'organisation du travail", *Congrès international de l'Organisation scientifique du travail. Mémoires*, Bruxelles: 135-149.
- Lemarchand, Y.** (1997): "Operating costs in merchant bookkeeping systems around 1800", Jochen Hoock, Wilfried Reininghaus (dir.): *Kaufleute in Europa*, Dortmund, Westfälischen Wirtschaftsarchiv: 121-136.
- Lemarchand, Y.** (1998): "Le lieutenant-colonel Rimailho. Portrait pluriel pour un itinéraire singulier", *Entreprises et Histoire*, Vol. 20, décembre: 9-32.

- Lemarchand, Y.** (2002): "The military origins of the French management accounting model, a return to the mechanisms of accounting change", *Accounting History*, Vol. 7, n° 1: 23-55.
- Lemarchand, Y.; F. Le Roy** (2000): "L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion", *Finance-Contrôle-Stratégie*, Vol. 3, n° 4: 83-111.
- Leroy, T.** (1923): "Essai de détermination du prix de revient des transports par chemins de fer, Esquisse d'une tarification résultant de la connaissance du prix de revient", *L'organisation scientifique, Congrès de juin 1923*, Paris, Ravisse: 243-286.
- Leroy, T.** (1925): "La détermination du prix de revient des transports par chemins de fer", *Congrès international de l'Organisation scientifique du travail. Mémoires*, Bruxelles: 241-289.
- Louis, J.** (1923): "Les éléments du prix de revient", *L'organisation scientifique, Congrès de juin 1923*, Paris, Ravisse: 213-234.
- Macnair, C. J.; R. Vangermeersch** (1996): "The Fall of Management Accounting : the NIRA and the Homogenization of Cost Practices in the United States", *Disorder and Harmony: 20th Century Perspectives on Accounting History. Selected Papers from the 7th World Congress of Accounting Historians*, Kingston, Ontario, CGA Canada Research Foundation: 39-58.
- Marchal, A** (1943): "Un essai de sectionnement de l'entreprise. La fabrique de chaussures Ruinet", *Travail et salaire*. Paris, Éditions du Cerf: 154-164.
- Margairaz, M.** (1990): "“Le plan de régulation de l'économie” d'Auguste Detœuf en 1936", *Études et documents, Comité pour l'Histoire économique et financière de la France*, Vol. II: 525-538.
- Margairaz, M** (1991): *L'État les finances et l'économie. Histoire d'une conversion. 1932-1952*, Paris, Comité pour l'histoire économique et financière de la France.
- Mersch, J.** (1942): "Vers la fin du salariat", *Vers la fin du salariat. Les cahiers jeune patron*, Centre des jeunes patrons: 3-8.
- Milhaud, J** (1932): "La contribution des groupements économiques français à l'établissement des méthodes standards de prix de revient", *Ve Congrès international d'organisation scientifique*, Amsterdam, 18-23 juillet: 20-26.
- Milhaud, J.** (1956): *Chemins faisant*, Paris, Hommes et techniques.
- Mitchell, F.; S. P. Walker** (1996): "Propaganda, attitude change and uniform costing in the British printing industry, 1913-1939", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, n° 3: 98-126.
- Mitchell, F.; S. P. Walker** (1997): "Market pressures and the development of costing practice : the emergence of uniform costing in the U.K. printing industry", *Management Accounting Research*, Vol. 8, n° 1, mars: 75-101.
- Montaudoin, M** (1951): *La part du travail*, Paris, Bureau d'études du salaire proportionnel.

- Mottez, B.** (1966): Systèmes de salaire et politiques patronales. Essai sur l'évolution des pratiques et des idéologies patronales, Paris, CNRS.
- Moutet, A.** (1983): "La Première Guerre mondiale et le Taylorisme", Montmollin (de) M., O. Pastre, (dir.): *Le taylorisme, Actes du colloque international sur le taylorisme organisé par l'Université Paris-XIII*, Paris, 2-4 mai, La Découverte: 67-81.
- Moutet, A.** (1984): "Ingénieurs et rationalisation dans l'industrie française de la Grande Guerre au Front Populaire", *Culture technique*, n° 12: 137-153.
- Moutet, A.** (1992): La rationalisation industrielle dans l'économie française au XXe siècle. Étude sur les rapports entre changements d'organisation technique et problèmes sociaux (1900-1939), Thèse Paris X.
- Nikitin, M.** (1994): "La gestion, une discipline sans histoire (s) ?", *Analyses et controverses en gestion des ressources humaines*. Paris, L'Harmattan: 43-59.
- Perroux, F.** (1937): *La communauté de travail*, Paris, Sirey.
- Perroux, F.** (1939): *La technique du capitalisme*, Paris, Lesfauries.
- Powell, L. M.** (1926): "Typotheta experiments with price maintenance and cost work", *Journal of Political Economy*, n° 30, février: 78-99.
- Ramas** (1925): "Propos introductif à la séance "prix de revient", Communication au 4ème Congrès de fonderie, 1924", *Annuaire de l'Association technique de fonderie*, Paris: 202.
- Rec, V.** (1930): "Essai de rationalisation industrielle. La maison Bata", Thèse Droit, Toulouse.
- Rimailho, É.** (1920): L'évolution du matériel d'artillerie. Conférence au Conservatoire national des Arts et Métiers, 1er février 1920, Paris, Librairie de l'enseignement technique.
- Rimailho, É.** (1927): *Étude sur le prix de revient dans les constructions mécaniques*, Paris, CGPF Commission Générale d'Organisation Scientifique du Travail, dactylographié.
- Rimailho, É.** (1928a): *Établissement des prix de revient*, Paris, CGPF-CGOST.
- Rimailho, É.** (1928b): *Organisation scientifique du travail. Conférence du 6 mars 1928*, Paris, Chambre de Commerce de Paris.
- Rimailho, É.** (1929): "Rationalisation. Dans quelle mesure adapter la formule américaine à l'industrie française. Exposé du Colonel Rimailho", *Comité National d'Études économiques et politiques, résumés des séances*, Séance n° 410, 16 décembre.
- Rimailho, É.** (1931): *Leçons sur l'organisation du travail et sur l'établissement des prix de revient*, Paris, École Nationale Supérieure de l'Aéronautique.
- Rimailho, É.** (1932a): "Mémoire", *5ème Congrès international d'organisation scientifique*, Amsterdam, 18-23 juillet: 43-50.
- Rimailho, É.** (1932b): *Organisation du travail d'atelier et prix de revient*, Paris, Société Française des Électriciens, École Supérieure d'Électricité.

Rimailho, É. (1936): *Organisation à la française*, Bordeaux, Delmas.

Rimailho, É. (1939): "Contribution à l'étude d'une organisation équitable du travail, par l'application précise d'une méthode d'établissement des prix de revient, le profit de l'ouvrier devient partie intégrante du profit de l'entreprise", Dubreuil, H.; É. Rimailho (1939): *Deux hommes parlent du travail*, Paris, Grasset.

Rimailho, É. (1946): "La "mine d'or des économies" exploitées grâce au travail en équipe", *Rémunération du travail II, Documents Jeunes Patrons*, Centre des Jeunes Patrons: 7-16

Rimailho, É. (1947): *Chacun sa part*, Paris, Delmas.

Rousso, H. (1987): "Les paradoxes de Vichy et de l'Occupation. Contraintes, archaïsmes et modernités", Fridenson P., A. Straus, (dir.), *Le Capitalisme français XIXe-XXe siècle, blocages et dynamismes d'une croissance*, Paris, Fayard: 67-82.

Schueller, E. (1941): *La révolution de l'économie*, Paris, Denoël.

Schueller, E. (1943): "Le salaire proportionnel", La rémunération du personnel, communications aux séances communes, CNOF - Société des ingénieurs civils de France, Paris, CNOF: 36-37.

Schwander (1943): "Une application de la méthode de salaire proportionnel aux Ets Schwander", *3e cycle de perfectionnement des techniques de direction du personnel*. Fascicule n° 6, Cégos: 1-5.

Segrestin, D. (1996): *Sociologie de l'entreprise*, Paris, Armand Colin.

Solomons, D. (1950): "Uniform Cost Accounting - A Survey", *Economica*, Vol. 17, août, novembre: 237-253, 386-400.

Standish Peter, E. M. (1990): "Origins of the Plan Comptable Général: a Study in Cultural Intrusion and Reaction", *Accounting and Business Research*, Vol. 20, n° 80: 337-351.

Thépot, A. (1985): "L'Union sociale des ingénieurs catholiques durant la première moitié du XXe siècle", *L'ingénieur dans la société française*, Paris, Éditions ouvrières: 217-227.

Tinayre, C. (1939): "Le problème des prix de revient", *Bulletin du CNOF*, mars: 207-210.

Traploir, G (1939): "L'analyse du prix de revient, clef des problèmes économiques et sociaux", *Bulletin du CNOF*, mars: 219-229.

Valentin-Smith, V. (1936): "Une affaire organisée : Bat'a", Thèse droit, Paris.

Vandendriessche, R. (1942): "Essai sur "une méthode moderne de rémunération"", *Vers la fin du salariat. Les cahiers jeune patron*, Centre des jeunes patrons: 27-30.

Vandendriessche, R. (1943): "Participation aux bénéfices dans l'entreprise ou dans la section d'entreprise?", *La rémunération du personnel, communications aux séances communes CNOF - Société des ingénieurs civils de France*, Paris, CNOF: 41-46.

Verdier, P. (1923): "Comptabilité et prix de revient", *L'organisation scientifique, Congrès*, Paris, juin 1923, Ravisse: 235-242.

Vérin, H. (1987): "Un 'document technographique': le devis". *Technique et culture*, n° 9, janvier-juin: 141-167.

Verunac, V.; A. Cekota (1929): "Autonomie des ateliers. Organisation rationnelle du travail aux Établissements T. et A. Bat'a", *L'Organisation Scientifique du Travail. IVe Congrès international*, Paris, CNOF: XXXV, 1-7.

Ware, G. A. (1932): "Uniform cost accounting", *5ème Congrès international d'organisation scientifique*, Amsterdam, 18-23 juillet: 1-13.

Weexsteen, A. (1999): Le conseil aux entreprises et à l'État en France, le rôle de Jean Milhaud (1898-1991) dans la C.E.G.O.S. et l'I.T.A.P., Thèse, EHESS.

Zimnovitch, H. (1997): "Les calculs de prix de revient dans la seconde industrialisation en France", Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Poitiers.

Yannick Lemarchand es profesor de la Facultad des Sciences économiques et de gestion de la Université de Nantes, Francia. Su e-mail es: Yannick.Lemarchand@sc-eco.univ-nantes.fr

Yannick Lemarchand is professor at the Facultad des Sciences économiques et de gestion de la Université de Nantes, France. His e-mail is: Yannick.Lemarchand@sc-eco.univ-nantes.fr

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL MONASTERIO DE SILOS EN EL SIGLO XVIII A LA LUZ DE SUS LIBROS DE CUENTAS

(FINANCIAL ACTIVITY OF THE SILOS MONASTERY IN THE LIGHT OF ITS ACCOUNT BOOKS)

Padre Lorenzo Maté

María Begoña Prieto

Jorge Tua Pereda

RESUMEN

El artículo, tras sintetizar las características del gobierno de los monasterios benedictinos, respecto a su actividad económica en general, analiza la actividad financiera desarrollada por el Monasterio de Silos en la Edad Moderna, y más en concreto durante el período comprendido entre 1665-1835. La riqueza documental de su Archivo, en cuanto a Libros de Cuentas se refiere, ha permitido el análisis, cuantificación e interpretación de dicha actividad. Se han podido extraer conclusiones acerca de la importancia absoluta y relativa de la misma en el conjunto de aportaciones que contribuyeron al desarrollo económico del Monasterio y su entorno durante el mencionado periodo. Para ello, en primer lugar, se ha analizado la principal operación financiera vinculada a una buena parte de la propiedad laica libre, cual fue la concesión y redención de créditos hipotecarios mediante censos. Esta información se ha extraído de los registros del Libro de Censos y sus correspondientes escrituras públicas notariales conservadas en el Archivo. Igualmente, y con el propósito de determinar la contribución y representatividad de esta actividad financiera sobre el total de rentas del Monasterio, se han estudiado los diferentes tipos de ingresos existentes, tanto los procedentes de la administración y gestión económica de los bienes propiedad del Monasterio –rentas de los censos, rentas de las tierras cedidas en explotación y productos de tierras y ganados obtenidos mediante la explotación directa-, como los procedentes de su condición eclesiástica y actividad religiosa –diezmos, sacristía y extraordinarios-. Este análisis se ha podido efectuar a partir de los registros y anotaciones efectuadas en los Libros de Mayordomía y Depósito. Por último, tras revisar los Libros de Consejos, se argumentan las razones que podrían justificar la permanencia de la actividad financiera en esta institución eclesiástica, así como las causas que pudieran explicar la necesidad de endeudamiento de los campesinos.

ABSTRACT

The article, after summarising the characteristics of the economic governance of monasteries, analyses the financial activity of the Silos Monastery throughout the 17th and 19th centuries, and more specifically in the period 1665-1835. The wealth of documentation in the form of its Accountancy Books allows one to compare, analyse, interpret and quantify this activity. We have been able to draw conclusions as to the absolute and relative importance of this activity as part of the overall development of the Monastery and its environs during the period mentioned. Firstly, we carried out a thorough analysis of the main financial operation associated with much of the free lay property, namely the granting and redemption of mortgages implemented through “censos”

(a kind of early mortgage loan). This information is to be found in the records of the *Libro de Censos* and their corresponding notarial public deeds in the Archive. In the same way, to determine the contribution and degree of significance of this financial activity in relation to the Monastery's total income, we have studied the different types of income existing, both from the economic administration and management of the Monastery's property - income from the "*censos*", income from land rented out for farming, and income obtained by direct exploitation of land and livestock by the Monastery itself, as well as income from the ecclesiastic and religious work of the Monastery -tithes, sacristy and extraordinary income-. This analysis was done by studying the records and notes made in the Cellarar's Book and the Deposit Book. Finally we offer reasons to explain why this ecclesiastic institution performed a permanent financial activity as well as the causes which induced peasants to get into debt.

PALABRAS CLAVE:

Actividad financiera, contabilidad monástica, Edad Moderna, España, historia

KEY WORDS:

Financial activity, history, monastic accounting, 17th-19th centuries, Spain

1. Introducción

El trabajo pretende mostrar la importancia de los Monasterios en el desarrollo económico de su entorno, y la trascendencia del estudio de sus libros de cuentas en este tipo de unidades económicas para llevar a cabo este análisis. En concreto, estudiamos el caso del Monasterio de Silos en el siglo XVIII por la especial relevancia de estos factores, puesta de manifiesto a lo largo del estudio que se presenta.

Las Órdenes monásticas han desempeñado un importante papel en la historia del mundo occidental, en su triple dimensión espiritual, cultural y económica. En este último aspecto, el económico, han administrado importantes patrimonios, acrecentados en ocasiones, y mermados en otras, por la confluencia en ellos de sus gastos e ingresos.

En consecuencia, los registros contables de los Monasterios constituyen un importante soporte, por un lado, para el estudio de la manera en que se llevaba la administración en las órdenes monásticas, y, por otro, para el análisis de la actividad económica en sus diferentes vertientes. En este caso, el estudio de la historia de la contabilidad en el Monasterio de Silos, no sólo ilustra sobre la forma en la que los monjes benedictinos registraban sus operaciones, sino que también contribuye a completar el panorama económico y social de la época.

Esta investigación se centra especialmente en los aspectos de naturaleza financiera que regían el funcionamiento de esta institución.

Para ello, en primer lugar se sintetizan las normas contenidas en las Constituciones que regían la actividad económica en general y la financiera en particular, la llevanza de libros y la rendición de cuentas en los Monasterios de la Orden Benedictina de la Congregación de san Benito de Valladolid. Dicha descripción ha permitido conocer la forma en la que se registraban los hechos económicos y en consecuencia la interpretación de los datos obtenidos, los cuales se analizan en la segunda parte del trabajo. Ésta se centra en describir la actividad financiera y en mostrar su importancia, la cual, junto al resto de actividades económicas que también se analizan, contribuyó al desarrollo económico de la Abadía y de su entorno.

El trabajo describe las operaciones de concesión y redención de créditos hipotecarios -censos consignativos- concedidos por el monasterio en el periodo que comprende desde 1665 a

1801 en su zona de influencia, así como las rentas que de los mismos se derivaron, proporcionando de esta forma una pequeña aportación para la formación de un mapa financiero de la época. Por otra parte, se argumentan algunas de las razones que, en nuestra opinión, justifican el mantenimiento de la actividad financiera por parte de este tipo de instituciones, así como las causas que pudieran explicar la necesidad de endeudamiento de los pequeños agricultores de la zona que acudían al crédito.

Se incluye igualmente el estudio y la transcripción de alguna escritura pública de estas operaciones, que hemos seleccionado por considerarlas más peculiares. Estas operaciones crediticias explican el origen de la mayor parte de los ingresos financieros, también analizados, y comparados con el resto de ingresos del Monasterio, en este trabajo.

2. El gobierno de los monasterios de la Orden Benedictina

La orden benedictina, fundada por San Benito en el siglo VI, se rige por la "Regula Benedicti", así como por las ampliaciones a la misma promulgadas posteriormente por los Capítulos Generales, que reciben la denominación de "Constituciones".

Los aspectos que en este trabajo abordamos se hallan en el Libro II de las Constituciones de 1600 y 1701. En el mismo se regula las diferentes situaciones que afectan al gobierno de los monasterios. Nuestro interés se centra en los siguientes capítulos:

- Capítulo XX. Mayordomos de los Monasterios.
- Capítulo XXI. Depositarios y Depósitos de los Monasterios.
- Capítulo XXII. Cuentas generales de San Juan y Navidad, de visitas y de todo el quadrienio.
- Capítulo XXIII. Escrituras de contratos en materia de hacienda y de otro cualquier género.

Junto a las constituciones, que pueden considerarse la legislación estable y consolidada de la Congregación, el Capítulo tiene potestad para promulgar "Definiciones", cuya vigencia se prolonga hasta el siguiente Capítulo, en el que deben ser ratificadas o derogadas. Periódicamente, las Definiciones que conservan su vigencia se recopilan en nuevas constituciones.

La máxima autoridad del Monasterio es el Abad, elegido por cuatro años, correspondiéndole el gobierno espiritual y administrativo del Convento, así como el ejercicio del poder disciplinario en las materias de su competencia.

Para su apoyo en tales tareas de gobierno, el Abad, oído el Consejo del Monasterio, designa al Prior, a quien se encomiendan determinadas funciones, así como su sustitución en caso de ausencia o incapacidad. Está previsto asimismo el nombramiento de un Prior Segundo, así como las condiciones que han de reunirse por uno u otro para ser designados.

El gobierno del Monasterio se completa con un órgano consultivo, el Consejo con quien "...los Prelados han de consultar las cosas graves de gobierno y, en especial, las que la Constitución manda no se hagan sin Consejo. Está formado por quince monjes en los Monasterios con más de cuarenta religiosos y por la tercera parte del Convento en los restantes, a los que se añaden, por razón de su cometido, los Oficiales de la hacienda de la casa. El propio Consejo designa su Secretario, encargado de levantar acta de las cuestiones tratadas.

Sin perjuicio de las competencias al respecto del Abad y del Prior, la administración de la hacienda del Monasterio está encomendada al Mayordomo, figura contemplada especialmente en el Capítulo XX, arriba mencionado.

El Mayordomo es, por tanto, el administrador de la hacienda monacal. Sus funciones se pueden agrupar en dos aspectos importantes:

- la gestión de los asuntos económicos del Monasterio y el control de sus rentas
- la llevanza y control del Libro de Mayordomía y de otros relacionados con los ingresos y gastos del Monasterio:

a) Libros de Ingresos:

Mayordomía (rentas en efectivo).

Otros Ingresos en Especie: Libros de Granería, Bodega, Rentas de Otro Género, etc.

b) Libros de Gastos:

Libro Borrador, que recoge los gastos en su detalle diario.

Libro del Gasto, en el que se asientan y resumen mensualmente los gastos por conceptos.

Libros de Situaciones Especiales: Libro de Granjería, Libro de Obras Cuantiosas, Libro de Prioratos.

El movimiento de las cuentas de ingresos, realizado en el Libro de Mayordomía para las rentas en metálico y en otros -Libro de Granería, Libro de Bodega, Libro de Rentas de Otro Género, etc.- para las rentas en especie, a cargo todos ellos del Mayordomo, se encabeza por las rentas que se supone se cobrarán en el período, y se descarga por las efectivamente cobradas, anotando en saldo nuevo, junto a las correspondientes al ejercicio que se abre, las pendientes de los anteriores.

El control del dinero efectivo no corresponde al Mayordomo, sino a dos Monjes Depositarios, nombrados por el Consejo por mayoría de sus miembros, así como un sustituto de los mismos, que sule a cada uno de ellos en caso de ausencia, tal y como se regula en el Capítulo XXI del mencionado Libro II, de las Constituciones de 1701.

Los libros de Efectivo gestionados por los depositarios son los siguientes:

- a) Del Depósito: libro principal destinado especialmente a recoger los movimientos de efectivo procedentes de los ingresos y de los gastos.
- b) Libro Manual o Membrete: libro auxiliar del Libro del Depósito, en el que los Depositarios llevan "cuenta particular con solo el Mayordomo, del recibo y gasto del Borrador, en el cual libro harán cuenta con él".
- c) Libro de Cuentas Particulares: es el segundo auxiliar del Libro del Depósito, recoge aquellas cuentas que el Depósito tuviera con este tipo de personas, diferentes al Mayordomo.
- d) Libro de Empleos (libro auxiliar) anota el *"dinero que se deposita para haberle de emplear, por haberle dado para este fin, o por dotación, o herencia, o de hacienda vendida, o censo redimido"*, partidas que constituyen los cargos, *"descargándose con los empleos que fueren haciendo"*. Su finalidad es tomar *"cuenta de lo que hubieren recibido, y empleado"*, cuestión ésta de la que debe enviarse certificación a Capítulo.

El Monasterio emplea, por tanto, un sistema contable apoyado en dos centros de responsabilidad, el Mayordomo -ingresos y gastos-, y los Depositarios -movimientos de efectivo- que se entrecruzan cargos y descargos entre sí, si bien se permite la delegación por el Mayordomo de la llevanza de las cuentas de situaciones especiales. La correspondencia entre los libros gestionados por el Mayordomo y los que están a cargo de los Depositarios permite el control de ambas funciones.

Los Monasterios son entidades independientes desde el punto de vista económico y contable, sin perjuicio de su obligación de rendir cuentas a la Congregación durante el Capítulo General, y de contribuir a los gastos generales de la misma.

La rendición de cuentas del Monasterio se realiza semanalmente, semestralmente (por Navidad y S. Juan), con ocasión de las visitas del General o PP. Visitadores de la Congregación y cuadrienalmente con motivo de la celebración del Capítulo General. Así se refleja en el Capítulo XXII del Gobierno de los Monasterios.

El control de los movimientos de efectivo en el Monasterio, con la consiguiente entrada y salida de fondos del Arca de Depósito, tiene lugar cada sábado, en presencia de los Depositarios, que controlan tales salidas y sus correspondientes anotaciones contables.

La "liquidación y averiguación de los alcances" de las cuentas del Monasterio, tanto para los libros relacionados con el Depósito como para los gestionados por el Mayordomo se hace preceptivamente una vez al semestre. Con ello, en esta operación se comprueba el importe de los saldos; -es decir, se calculan sus alcances- con el triple objeto de constatar que son correctos, averiguar las razones de dichos saldos, y, como consecuencia, tomar conciencia de la situación económica del Monasterio.

El Abad General de la Congregación está obligado a hacer al menos dos visitas ordinarias a cada Monasterio durante su mandato cuadrienal, estando previstas también las visitas extraordinarias.

Al igual que en el caso de las liquidaciones semestrales, la liquidación con ocasión de la visita debe de hacerse ante el Consejo del Monasterio, si bien en este caso las firma sólo el General.

La celebración de cada Capítulo General implica la sustitución del Abad y el comienzo de un nuevo mandato; es, pues, el momento, no sólo idóneo, sino también necesario, para rendir cuentas a la Congregación y al nuevo Abad del período que se cierra. Sin duda es, sin perjuicio de los restantes, el acto formalmente más importante de control del Monasterio, lo cual justifica la abundancia de preceptos que pueden encontrarse en las Constituciones en relación con el mismo. Un estudio más detallado de los aspectos relativos a la rendición de cuentas, así como de los procedimientos utilizados en los registros contables, se puede ver en Tua, Maté y Prieto (1998, 2001) y Maté, Prieto y Tua (2000, 2001).

Los libros de contabilidad son la principal fuente de información para analizar cómo se ha formado y gestionado el patrimonio, mediante el estudio de las rentas obtenidas del mismo y su aplicación. Los libros de ingresos y gastos gestionados por el Mayordomo, así como el Libro Depósito, los Libros de Empleos y los relativos a los Censos, gestionados por

los depositarios, constituyen el soporte documental contable de fuentes primarias del Archivo del Monasterio de Silos (=AMS) analizadas en el presente trabajo¹.

Con el fin de completar la regulación de la Congregación Benedictina de San Benito de Valladolid sobre el tema de la actividad financiera, del que se ocupa el estudio, es preciso señalar que el Capítulo XXIII del Libro II de las Constituciones, relativo a “Escrituras de contratos en materia de hacienda y de otro cualquier género”, ordena, en primer lugar, la intervención de toda la Comunidad para otorgar escritura de foro, vita, censo, arriendo o cualquier otro contrato, *“so pena de privación de su Abadía al Abad, y de su oficio al Mayordomo... Y al Mayordomo, u otro cualquier oficial, que lo contrario hiciere, además de la pena de privación, se les aplique la de dos meses de cárcel...”*

El apartado 9 señala el precepto de *“no otorgar escritura alguna de vita, foro, arriendo o censo sin poner primero cédulas en público, y señalar día de remate, que se haga públicamente con candelilla encendida: salvo, si alguno hiciere postura, que en conciencia pareciere bastante, y se temieren pujas apasionadas, y porfiadas: sobre que se encargan las conciencias a los Abades, y a los Oficiales de los Monasterios”*.

Se establecen igualmente cautelas para que no se consuma el dinero del censo redimido y se emplee cuando la Casa tenga censos que redimir ... *“el dinero de cualquier hacienda raíz, de cualquier censo que se redima, o el que se diere al Monasterio por dotación de alguna memoria, o para fundación de otras cargas, y obligaciones de la Comunidad, se ponga en el arca del depósito, hasta que se ofrezca ocasión de buscar finca segura donde emplearlo en compra de hacienda, o en otra renta: sin que se pueda sacar, ni por vía de empréstito, ni con otro color alguno para otro gasto ... pero el dinero que hubiere en el arca del depósito que no sea precedido de alguna de las cosas dichas, mandamos a los abades pena de privación de voto activo, y pasivo, no lo den a censo, ni compren con ello hacienda raíz, si la Casa tuviere censos que redimir: sino que con efecto los rediman, sin poderlo emplear en otras cosas...”* (apartado 18).

La minuciosa regulación de estos aspectos relacionados con el otorgamiento y ratificación de los contratos, la forma en que se han de elevar a escrituras y los términos de realización del contrato –pagos de rentas, plazos, redenciones, etc- tratan de salvaguardar el patrimonio y la utilidad del convento, a la que aluden en diferentes ocasiones.

3. La actividad financiera del Monasterio de Silos en los siglos XVII y XVIII

La segunda parte de este trabajo se centra en la descripción y análisis de la actividad financiera del Monasterio y de su contribución, junto al resto de actividades de naturaleza

¹ AMS, *Libros de Mayordomía*: 1692-1705, 334 folios; 1720-1731, 339 folios; 1732-1741, 325 folios; 1742-1753, 420 folios; 1754-1769, 472 folios; 1793-1809, 390 folios; 1814-1824, 188 folios.

Libros de Depósito: 1697-1722, 333 folios; 1722-1742, 270 folios; 1742-1769, 437 folios; 1770-1803, 600 folios.

Libro de Censos 1665-1801, 132 folios.

económica, al desarrollo económico de la Abadía y de su entorno durante el mencionado período.

En concreto, para el primer objetivo, relativo a la descripción y análisis de las operaciones financieras, se ha analizado el Libro de Censos correspondientes al periodo comprendido entre 1665 y 1801, así como algunas escrituras públicas notariales conservadas en el Archivo del Monasterio en las que, tal y como se describen en anexos 1 a 5, se recogen la fecha de imposición, el principal, los réditos devengados y el tipo de interés al que se establece el censo, el lugar donde se localizan las hipotecas, nombre, vecindad y calificación socio profesional del censatario, fecha de la redención del contrato, etc.

Para complementar este análisis, se ha considerado igualmente, a efectos comparativos y con el fin de aproximar el valor del capital de los censos, el inventario realizado con ocasión de la desamortización de 1835.

Por último, con el objetivo de cuantificar la representación de la actividad financiera sobre el total de transacciones económicas, se ha realizado el análisis conjunto de la actividad económica y el peso relativo de cada una de sus aportaciones. Este último análisis ha comprendido el período que va desde 1697 a 1801. Con este propósito se han examinado los apuntes contables registrados en los libros de ingresos, en los de gastos y en el de efectivo o Libro Depósito, en el cual se incluyen los estados de rendición de cuentas cuadriales. De ellos se han extraído los datos y la información que permite calcular cuáles fueron las fuentes de ingresos y su importancia con respecto al total. Las rendiciones de cuentas cuadriales, coincidentes con la celebración de los Capítulos Generales en los que se sustituye al Abad y comienza un nuevo mandato por otros cuatro años, incorpora el estado contable resumen más completo de cuantos se realizan, resumiendo en el mismo, mediante el cotejo con el resto de los libros, los orígenes y aplicaciones de cuantos flujos de circulación económica se producen en el Monasterio.

3.1. Los Censos

Suele señalarse que el patrimonio tradicional susceptible de generar rentas de los Monasterios de la orden benedictina, al igual que el de las restantes órdenes monásticas, está integrado por los elementos típicos de una empresa agraria: tierras de labranza, viñedos, prados, en explotación propia o cedidos para su cultivo, casas destinadas a ser alquiladas, huertos, aceñas, molinos, graneros, ganados, etc. Sin embargo, los activos financieros concretados en juros y censos principalmente, son igualmente relevantes en la composición del patrimonio, correspondiendo a éstos últimos² el protagonismo de la actividad financiera a la que a continuación aludimos.

En concreto, este trabajo se refiere a los “censos consignativos”, más conocidos en la época estudiada como “censos al quitar” o “censos redimibles”, los cuales difieren de los llamados censos perpetuos, censos reservativos y censos enfiteúticos. Si bien se constata la existencia de censos enfiteúticos, tal y como más adelante se incluye.

² El protagonismo lo alcanzan los censos, correspondiendo a los juros un papel muy reducido en la actividad financiera del Monasterio. Ver Maté (2002); en el inventario de 1835 realizado con ocasión de la desamortización se puede apreciar su menor importancia.

Para el diccionario de la Administración Española Peninsular y Ultramarina (1868), el censo consignativo consiste en la adquisición de un capital bajo la garantía de una finca o cosa inmueble, sujetándola al gravamen de un canon o pensión anual. Este censo es semejante en sus efectos a un contrato hipotecario, si bien se diferencia en mucho de él. El censatario conserva el pleno dominio de la finca gravada, y claro es que puede por lo mismo enajenarla sin más limitación que manifestar al comprador los gravámenes que tiene. Todo censualista tiene derecho a que el nuevo poseedor de la finca sobre la que está impuesto el censo renueve la obligación del primitivo censatario, pudiendo, si no se presta, ser compelido a ello en juicio, así como al pago de sus réditos. La escritura de reconocimiento sólo acredita que el censo no está redimido. Para el cobro de los réditos puede emplearse la vía ejecutiva por los de los últimos nuevos, y si se debieren más se pedirán en juicio ordinario según su entidad. Cuando el dominio útil de un predio o finca se haya dividido entre muchos, lo cual es muy frecuente, puede el dueño directo obligarles a prorratar entre sí el canon, nombrando recaudador o cabezalero de ellos al mayor porcionero que cobra de los demás y hará al dueño el pago íntegro.

Para Ferreiro Porto (1979, p.776) el censo se trata de un “préstamo hipotecario con vencimiento a voluntad del deudor”. Las denominaciones de censo al quitar o censo redimible hacen referencia precisamente a la facultad otorgada al censatario de liberar los bienes hipotecados mediante la devolución al censualista del principal del censo.

Los censos representaban la doble ventaja de asegurarse una renta fija, lo que no siempre fue igual de interesante, dado el bajo interés que las medidas de la Corona fijaron en varios decretos, y de acrecentar el patrimonio, al encontrarse vinculados a una parte importante de la propiedad laica libre. La garantía hipotecaria sobre la que se fundaban podía llegar a permitir la adquisición de bienes raíces tan sólo esperando hasta que los morosos hubieran acumulado una deuda insalvable y actuar entonces judicialmente contra ellos para quedarse con el bien hipotecado.

Fueron muchas las críticas que se produjeron con respecto a este sistema de monopolio del crédito de los monasterios, lo que, en la segunda mitad de siglo, obligó a los gobernantes a emitir decretos con el fin de reducir el interés de los censos³. Coincide el último cuarto de siglo con las fechas indicadas por Fernández de Pinedo (1985) como el principio del abandono de los préstamos hipotecarios. Estos aspectos quedan reflejados a lo largo del siglo, tanto por lo que se refiere a la significación de los ingresos por ellos percibidos, como por la importancia de los gastos destinados a pleitos para recuperar aquellos.

En el mundo rural, esta práctica llegó a ser exclusiva de los religiosos (Fernández de Pinedo, E.; 1985, pp. 298-299). Una aproximación de la difusión y extensión de estas operaciones a mediados del siglo XVIII la podemos encontrar en los resúmenes del Catastro de Ensenada publicados por Matilla Tascón (cuadro 1).

³ Real Despacho sobre Censos Perpetuos en Alcalá, 25/11/1772 (se reduce el interés de los censos al 2%).
Auto Acordado sobre Censos en Madrid 5/04/1770

CUADRO 1: PRODUCTO Y DISTRIBUCIÓN DE LAS RENTAS DE CENSOS EN LAS 22 PROVINCIAS DE CASTILLA, SEGÚN EL CATASTRO DE ENSENADA

Provincias	Legos	%	Total eclesiásticos	%	Total
Ávila	139.309	23,9	442.436	76,0	581.745
Burgos	1.132.226	28,7	2.817.297	71,3	3.949.523
Córdoba	338.285	21,2	1.260.732	78,8	1.599.017
Cuenca	254.784	27,5	672.590	72,5	927.374
Extremadura	765.497	21,6	2.777.298	78,4	3.542.795
Galicia	310.577	39,9	467.242	60,1	777.819
Granada	670.286	35,2	1.234.816	64,8	1.905.102
Guadalajara	109.960	16,3	564.669	83,7	674.629
Jaén	214.689	17,7	1.000.942	82,3	1.215.631
León	1.241.574	39,1	1.935.001	60,9	3.176.575
Madrid	113.877	25,5	333.179	74,5	447.056
Mancha, La	144.404	19,7	588.416	80,3	732.820
Murcia					
Palencia	138.464	18,3	617.212	81,7	755.676
Salamanca	358.464	27,1	962.657	72,9	1.321.121
Segovia	310.076	27,9	799.304	72,1	1.109.380
Sevilla	2.733.534	27,9	7.052.624	72,1	9.786.158
Soria	274.222	26,0	778.696	74,0	1.052.918
Toledo	289.869	19,3	1.211.663	80,7	1.501.532
Toro	118.252	19,8	478.449	80,2	596.701
Valladolid	663.219	28,7	1.648.180	71,3	2.311.399
Zamora	60.326	18,1	273.761	81,9	334.087
Total	10.381.894	27,1	27.917.164	72,9	38.299.058

Fuente: Matilla Tascón, *La Unica Contribución y el Catastro de Ensenada*, Madrid, 1948, p. 541, apéndice XXXV. Citado en Marcos Martín, M. (1992)

Para Marcos Martín (1992; pp.193-217), dos cuestiones resaltan del análisis de estos datos. La primera hace referencia a la magnitud de los capitales impuestos en censos. Teniendo en cuenta el tipo de interés vigente en la época (nunca superior al 3%), el dinero colocado en estos contratos se situaba entre los 1270 y los 1530 millones de reales. Cifra que representaba unos cientos de millones más que el producto bruto agrícola anual –evaluado en metálico– de las 22 provincias de Castilla (cuadro 2), o unas seis veces el valor del conjunto de las principales rentas de la Corona⁴. La segunda cuestión a señalar es que más de las dos terceras partes de los capitales impuestos, y en consecuencia de los réditos devengados, pertenecen a la Iglesia.

⁴ El valor de las rentas de la Corona ascendía para Artola (1982) en 1750 a 244.927.000 reales, tomándose dicha cifra como un mínimo.

CUADRO 2: PRODUCTO BRUTO AGRARIO Y RENTAS DE CENSOS EN CASTILLA Y LEÓN

Provincias	P.B. Agrario (en reales)	Réditos de censos (en reales)	Porcentaje
Ávila	18.628.688	581.745	3,12
Burgos	56.696.242	3.949.523	6,97
Córdoba	43.786.963	1.599.017	3,65
Cuenca	41.592.277	927.374	2,22
Extremadura	79.851.146	3.542.795	4,43
Galicia	100.501.067	777.819	0,77
Granada	71.359.957	1.905.102	2,66
Guadalajara	25.689.216	674.629	2,62
Jaén	34.083.696	1.215.631	3,56
León	62.634.707	3.176.575	5,07
Madrid	23.628.909	447.056	1,89
Mancha, La	41.050.575	732.820	1,79
Murcia			
Palencia	22.900.295	755.676	3,30
Salamanca	25.274.452	1.321.121	5,22
Segovia	28.556.792	1.109.380	3,88
Sevilla	136.694.824	9.786.158	7,15
Soria	29.002.414	1.052.918	3,63
Toledo	76.733.448	1.501.532	1,95
Toro	21.584.420	596.701	2,76
Valladolid	37.620.603	2.311.399	6,14
Zamora	13.387.559	334.087	2,49
Total	1.076.321.207	38.299.058	3,55

Fuente: En Marcos Martín, M. (1992: 197)

El Monasterio de Silos, al igual que lo hicieron otras instituciones eclesiásticas como las estudiadas por Caro López (1998), encontró en los censos una forma de mantener remunerados sus excedentes. Una parte importante de estas imposiciones procedía de dotaciones para Memoriales constituidos con anterioridad, en ocasiones procedentes de la Edad Media. Así, con las rentas de los censos se aseguraba la celebración de misas. En este sentido, bien se pudiera interpretar la transformación de un ingreso financiero en ingresos de la actividad religiosa.

3.2. Los censos del Monasterio de Silos: El Libro de Censos

El libro de censos es un libro de empleos gestionado por los depositarios, por lo que, tal y como señalan las Constituciones, su finalidad es tomar "*cuenta de lo que hubieren recibido, y empleado*". Refleja por lo tanto entradas y salidas del arca del depósito que para este fin se hubieran realizado, desde 1665 hasta 1801.

Consta de 132 folios, con su cara y envés, correspondiendo 45 a la "MEMORIA DE LOS CENSOS QUE HA PUESTO Y COMPRADO ESTA CASA DESDE QUINCE DE MAYO DE MIL SEISCIENTOS SESENTA Y CINCO QUE ENTRÓ POR ABAD EL

RVDO P. RUIZ NEGRETE”, y 64 a “REDENCIONES DE CENSOS Y HACIENDA RAÍZ VENDIDA DESDE QUINCE DE MAYO DE MIL SEISCIENTOS SESENTA Y CINCO QUE ENTRÓ POR ABAD EL RVDO P. RUIZ NEGRETE”. Incorpora una serie de folios con diferentes apuntes y en blanco que completan la diferencia. Se encuentran todos ellos en el mismo libro, disponiéndose en sentido contrario, de tal forma que posee dos portadas, una para los censos que ha puesto y comprado el monasterio y otra para los que ha redimido, juntándose en el centro el final de los mismos.

El número de apuntes correspondientes a los “*censos que ha puesto y comprado el Monasterio*” es de 533, sumando un total de 739.790 reales, de donde resulta una media anual invertida de unos cinco mil cuatrocientos reales en cuatro operaciones. Su distribución, como es lógico, no es regular en el tiempo ni en las cantidades. Así, el mayor número de imposiciones se realiza en el último tercio de siglo (gráfico 1), correspondiendo, obviamente, al período de mayor importe en las redenciones, las cuales habían de depositarse en el arca del depósito a la espera de encontrar ocasión donde emplearlo en nuevas imposiciones de censo.

También se incluyen en esta parte del Libro de Censos, como salidas que son del arca del depósito, las redenciones que debía realizar el propio Monasterio por haber tomado dinero a censo. Sin embargo, representan un importe poco significativo –5% sobre el total-.

No se registran, como es lógico, las renovaciones de los mismos, cuando éstos, en vez de ser redimidos, únicamente renuevan las condiciones en el plazo establecido (normalmente 10 años).

Los destinatarios o censatarios de los créditos hipotecarios son en su mayor parte particulares que disponen de pequeñas cantidades de crédito. El resto, en torno a un 20 %, son los otorgados a concejos y vecinos mancomunados, a instituciones eclesiásticas -como el Cabildo Parroquial de Covarrubias o San Martín de Madrid- y a otras de mayor importancia como los Cinco Gremios de Madrid. Es este último bloque de censatarios quien dispone de cantidades más elevadas.

La extensión geográfica en la que operaba el Monasterio se desprende de todas y cada una de las operaciones anotadas en el Libro de Censos. Salvo Madrid y Valladolid, poblaciones con las que operó como censatario, o en el último tercio de siglo también como censalista al encontrarse con exceso de liquidez, el resto se trata de pueblos del entorno, en un radio de unos 25 km a la redonda, distancia hasta donde llegaba el influjo del Monasterio.

Memoria de las Cuentas y Pagos
de la Cava de este Monasterio
de mayo de mil setecientos
setenta y cinco por el Abad
Don Juan de la Cruz P.º P.º
Secretario

Reducciones de Cuentas y Pagos
de la Cava de este Monasterio
de mayo de mil setecientos
setenta y cinco por el Abad de esta
Cava de Silos Don Juan de la Cruz P.º P.º
Secretario Año de 1663

Las cifras que hemos considerado podrían acercarse al total del capital invertido en censos en el Monasterio de Silos a lo largo del siglo XVIII, se sitúan entre los 320.000 y 440.000 reales. Esta cifra se ha calculado a partir de los datos conocidos de rentas de censos del Monasterio, obtenidos del libro depósito a lo largo del siglo (Maté, Prieto y Tua, 2002), supuesta una rentabilidad máxima del 3%, confirmada en la mayoría de los casos.

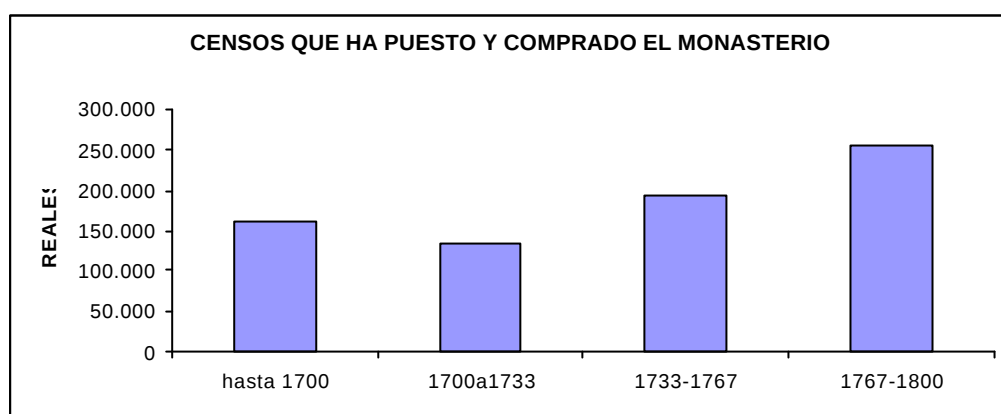


GRÁFICO 1. Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del AMS, *Libro de Censos*

El total de rentas financieras obtenidas por el Monasterio durante el siglo analizado (1697- 1801) alcanzó 1.173.697 reales, lo que representa una renta media anual de 10.868 reales y una capitalización media mínima de 362252 reales. Si la distribución de rentas que hemos obtenido del Libro Depósito, la expresamos a lo largo de los tres tercios de siglo encontramos una mayor concentración durante el segundo tercio:

renta media anual primer tercio de siglo	9595
renta media anual segundo tercio	13225
renta media anual tercer tercio	9805

lo que representaría, teóricamente, una capitalización media durante el primer tercio de 319851 reales, de 440839 durante el segundo y de 326842 durante el último.

Intentando analizar las causas de este aumento de las rentas de capital a censo en el segundo tercio de siglo, señalaremos que si bien aumentó el capital disponible a censo (gráfico 1) como consecuencia de un mayor volumen de redenciones de censos anteriores (gráfico 3) -tal vez ralentizadas durante el primer tercio por la bajada de los tipos de interés a comienzos de siglo (pragmática de 12 de febrero de 1705 por la que se ordena la reducción al 3% en los reinos de Castilla y León, desde el 5% que se venía aplicando)-, este hecho derivado del incremento de operaciones, por si mismo, no implicó un mayor volumen de capital a crédito en el mercado financiero de su influencia. Sin embargo, sí que lo aumentó el remanente de efectivo procedente de dotaciones para memoriales -42960 reales se dotan en

1723⁵, además de otras partidas menores como la que se relata en la última parte de la nota 6 de pie de página-, provocando igualmente un aumento de las rentas. De la misma forma que provocó un incremento paulatino de las entradas de capital la recuperación mediante pleito de un censo enfiteútico⁶ -Casa de Forno de Madrid- a partir de 1763, al cual nos referiremos de nuevo al comentar las redenciones del Libro de Censos.

Este último hecho se vincula a la aplicación de casi 150.000 reales para pleitos durante el cuatrienio de 1761, lo que llegó a representar algo más del 50% del total de los gastos del Monasterio (Maté, Prieto, Tua; 2002), aparte del sustento.

También durante este período el Monasterio dispuso en ocasiones de los saldos del arca del depósito procedentes de este libro de censos⁷, los cuales reintegrará con posterioridad el Mayordomo, hasta 1767. Estos datos también muestran las dificultades de tesorería que en este período tuvo la propia Abadía para hacer frente a los diferentes gastos e inversiones⁸. Ello nos hace pensar que tal vez en épocas con necesidades de liquidez, se mostró más firme en la recuperación de los réditos del capital impuesto a censo.

Por el contrario, la última parte del siglo se caracteriza por una disminución de los ingresos financieros. Bien podría interpretarse que esta disminución fuera debida a la reducción ya comentada de los tipos de interés en el último tercio, reducción impuesta por la Hacienda al objeto de no ver más disminuida su capacidad de recaudación. Sin embargo, los censos analizados en el Monasterio de Silos se siguen imponiendo a un 3% hasta final de siglo. Por otra parte, las nuevas imposiciones mantienen el ritmo de las redenciones, con la particularidad de que también en este período se ven incrementados los capitales disponibles, por las entradas de tesorería procedentes del censo enfiteútico comentado. Por lo expuesto, no cabe deducir que la reducción de las rentas se debiera a una disminución de los capitales impuestos ni a una menor retribución pactada de los mismos. En consecuencia, se pudieron encontrar dificultades para cobrar sus réditos al interés pactado, descontándose en todo caso lo que ya era una práctica en el mercado.

Por otra parte, se ha calculado igualmente el capital de los censos en 1835, a partir del inventario existente (Maté, L. 2001). En él se describe el importe de la mayoría, y la rentabilidad pactada para todos ellos. Con estos datos se ha estimado su valor entre 310.000 y 320.000 reales, según realicemos su capitalización teniendo en cuenta una rentabilidad del 3%

⁵ En 28/12/1723 se produjo una entrada de 42960 reales, registrándose en la cara de la página 21 del Libro de Censos Redimidos: *“Al Rdsmd P. Juan Vittores Velasco dejó treinta mil reales de vellón para una memoria de misas rezadas y doce mil novecientos sesenta reales también de vellón para una memoria de misas cantadas, las cuales memorias están anotadas en el libro de sacristía”*.

⁶ Consiste en el derecho de exigir de otro cierto canon o rédito anual por haberle transferido para siempre o para largo tiempo el dominio útil de una finca o cosa raíz. El censalista o quien percibe el canon anual se llama dueño directo, y el que paga dueño útil o enfiteuta.

⁷ Así, en la página del Libro de Censos Puestos correspondiente a las anotaciones de 1754 se lee: *“En veintinueve de junio de mil setecientos cincuenta y cuatro se impusieron contra el arca del depósito de esta casa diez y siete mil cuatrocientos cincuenta y cuatro reales y veinticuatro maravedís a razón del tres por ciento con licencia que para este efecto dio nuestro padre reverendísimo”*. Y a continuación: *Nota: Entran efectivos en el arca de empleos mil doscientos setenta reales que pertenecen a las memorias de doña Agustina Veloz de la Guerra*.

⁸ En esta época se inicia la obra de la iglesia (Maté, Prieto y Tua; 2002): *“Diose principio a la demolición de la iglesia antigua en primeros de julio de mil setecientos cincuenta y uno”*.

o introduciendo en alguna de las imposiciones el 2,5%, tal y como se desprende de los datos de esta época. La diferencia, entre esta última estimación y las anteriormente realizadas utilizando las rentas registradas en el Libro Depósito, bien pudiera deberse a las variaciones que en ese intervalo de tiempo se produjeron, teniendo en cuenta el devenir de los acontecimientos políticos. Así, por ejemplo, se recoge en dicho inventario la anotación de Quintana del Pidio: *Se vendieron todas las posesiones y demás de esta pertenencia el año de 1821 por el Crédito Público.*

Relacionando estos importes, relativos al capital de los censos, con los movimientos de efectivo registrados en el Libro de Censos durante el período analizado -739.790 reales otorgados a censo a favor del Monasterio y contra particulares y concejos de la zona-, podemos observar una escasa rotación, lo que apunta una alta renovación de los censos antes de ser redimidos. Los campesinos y sus herederos mantenían su endeudamiento durante largos períodos, no pudiéndose determinar una periodicidad en este sentido, salvo el comportamiento generalizado de renovar los créditos. Basta con observar el elevado número de redenciones que efectúan herederos del primer censatario.

Cabe preguntarse los motivos por los que pequeños agricultores necesitaban endeudarse y mantener ese endeudamiento. Teniendo en cuenta que el impulso de la producción agraria en el siglo XVIII se hizo dentro de los moldes de otras épocas de expansión: acumulación de trabajo y aumento de tierra labrada, sin producirse avances tecnológicos ni cambios apreciables en el utillaje agrícola, se podría pensar que algunos de estos censos estuvieran motivados por el deseo de ampliar las fincas, bien mediante la compra de nuevas tierras, bien por roturación.

Por otra parte, para el pequeño agricultor de estas tierras, los censos, además de para nuevas adquisiciones, también podían presentarse como un alivio temporal en épocas de penuria y malas cosechas sucesivas. Ante situaciones difíciles y acumulación de deudas, antes que vender las tierras, el campesino hipotecaba su hacienda, gravándola con un canon anual. Podía representar un signo de debilidad y decadencia antes que de progreso. Más bien parece confirmarse esta última hipótesis dadas las sucesivas renovaciones que por sí y por sus herederos realizaban antes de redimirlos. En el mismo sentido argumentamos a la vista del elevado número de pequeños créditos hipotecarios concedidos, que se corresponde con un todavía mayor número de redenciones aplicadas (gráfico 4).

La necesidad de recurrir a contrato censal por parte de los concejos puede obedecer a razones más diversas. En ocasiones se utilizaban para adquirir privilegio de villazgo⁹, o para enajenar rentas o bienes pertenecientes a la Corona, o para acudir a las peticiones de donativos hechas por el monarca, o para enjuagar el déficit crónico de las cuentas de propios, o para hacer frente al aumento de fiscalidad del Estado. Explicar las razones que motivaron la petición de efectivo por parte de los concejos de la zona analizada resulta complejo, por carecer de documentación de los mismos; sin embargo, la acción mancomunada de vecinos y concejos que se registra en la mayoría de los casos –tal y como se desprende de las anotaciones de los censos correspondientes a concejos y vecinos de diferentes pueblos, los

⁹ Derecho de independencia municipal por el que se pagaba a la Hacienda Real. Se trataba de constituir un nuevo municipio con el fin de administrar los impuestos, conseguir jurisdicción en primera instancia y un mejor aprovechamiento de los bienes comunales. En ocasiones obedecía a intereses de los llamados “poderosos” del lugar.

cuales representan en torno al 15% del total- bien pudiera responder al supuesto de aplicar el efectivo para acciones comunes relacionadas con nuevas adquisiciones de terrenos comunales o ejecución de obras extraordinarias (caminos, puentes, construcción de edificios...).

No descartamos en cualquier caso la petición de crédito entre concejos y vecinos, actuando éstos de forma solidaria, por las razones inicialmente señaladas. En este sentido argumenta Moreno Peña (1992; pp.130-131) cuando señala la necesidad de endeudarse los ayuntamientos para hacer frente al pago de las contribuciones de las tierras comunes. Resulta necesario comentar el hecho de que durante el período analizado las redenciones de censos que realizaron los concejos y vecinos fueron superiores a los nuevos compromisos a censo adquiridos, por lo que cabe pensar que las causas anteriormente enumeradas se produjeron en mayor medida en el siglo XVII, observándose durante el XVIII una mayor capacidad para reducir dicho endeudamiento.

Otro bloque de censatarios de menor frecuencia, es el correspondiente a las instituciones religiosas, no llegando a representar más del 4%. En general, estas instituciones recurrían al endeudamiento para atender a obras extraordinarias. Es también el caso del Monasterio de Silos, el cual recurrió en contadas ocasiones, siempre motivado por la realización de obras extraordinarias (Maté, Prieto y Tua; 2000), como la obra de la iglesia. Las mayores dificultades surgieron a finales de siglo con motivo de la terminación de la obra.

En este sentido, las Memorias Silenses del Archivo del Monasterio de Silos relatan que el *Consejo de 11 de agosto de 1785 decidió tomar un censo de 10.000 ducados a 1%, que las monjas de San Pelayo de Oviedo se prestaban a dar, y habiendo convenido todos los Padres con la maior complacencia y practicadas al efecto las diligencias que dispone la constitución se empezó a trabajar el primer día de maio de 1786, y se continuó la obra con el maior esmero todo el quadrienio, dirigiéndola el lego arquitecto Fr. Simón Lexalde sin que ocurriese en él cosa digna de atención mas de lo que va dicho*. Los monjes de Silos administraron el patrimonio con diligencia. Mientras concedían crédito al 3%, se endeudaban al 1%.

Cabe igualmente preguntarse por qué estas instituciones seguían imponiendo capital a censo en vez de comprar tierras, teniendo en cuenta la evolución de los precios del cereal y de las rentas de censos, los cuales evolucionaron a lo largo del siglo en sentido inverso y a favor de los primeros, tal y como se desprende del gráfico nº 2, elaborado a partir del análisis llevado a cabo con los datos extraídos del Libro Depósito y del Libro de Granería del propio Monasterio de Silos.

En él se muestra la evolución del total de los ingresos cobrados por cereal vendido (procedentes de la explotación directa de las tierras, del cobro en concepto de arriendo de las mismas y del cobro en concepto de diezmos) y del total de los ingresos por réditos así como la proporción que representan sobre el total de ingresos.

Independientemente de tratarse de una época de estrangulamiento del mercado de tierras y de estancamiento de la propiedad, el Monasterio no pareció practicar una política agresiva contra los censatarios con el ánimo de quedarse con los bienes raíces cuando éstos faltaban al pago de intereses. La inversión en censos era un comportamiento propio de las instituciones eclesiásticas. A veces calificado de conservador y alejado de la búsqueda de inversiones más productivas, por considerarse una renta segura.

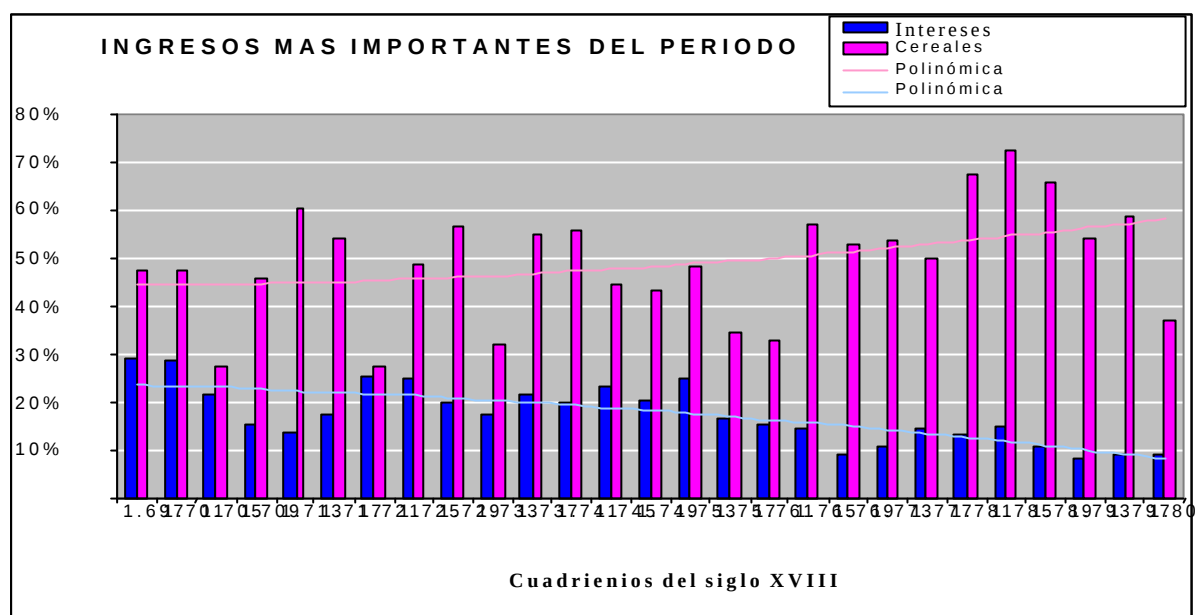


GRÁFICO 2. Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del AMS, *Libros de Mayordomía y Depósito*

Sin embargo, el Monasterio era también beneficiario de una parte del excedente productivo agrario, como explotador de sus propias tierras, como rentista y como partícipe en los diezmos de la zona, por lo que creemos que la decisión de mantener los censos obedecía más a razones de rentabilidad económica que a la falta de incentivos por conseguirla. Los réditos de los censos, aunque fueran disminuyendo, se cobraban en metálico, constituyendo un excedente neto del que no se tenían que detraer gastos de administración ni mantenimiento. Por otra parte, la escasez real de oportunidades de inversión productiva y el devenir político, que anticipaba lo que serían las sucesivas desamortizaciones, venían a completar las razones para seguir manteniendo capital prestado a censo como una opción racional desde el punto de vista económico.

El número de apuntes correspondientes a las redenciones de censos y hacienda raíz vendida¹⁰, correspondientes al mencionado periodo, asciende a 749 apuntes, con un total de entradas en el arca del depósito por estos conceptos que ascendió a 756.203 reales, distribuidos temporalmente como señala el gráfico.

Del total importe, 68.403 reales corresponden a los 118 apuntes que a partir de 1763 se anotaron para registrar el canon que la Casa de Forno de Madrid ingresó anualmente por la renta del inmueble que disfrutaba como censataria, siendo el Monasterio de Silos el dueño directo que actuó como censalista. En consecuencia, si esta cifra corresponde al registro de un censo enfiteútico, la diferencia, es decir 687.800 reales, corresponde a redenciones de censos consignativos anotados en 631 apuntes.

¹⁰ Tan solo la venta de una casa en Quintana del Pidio, argumentando la falta de utilidad.

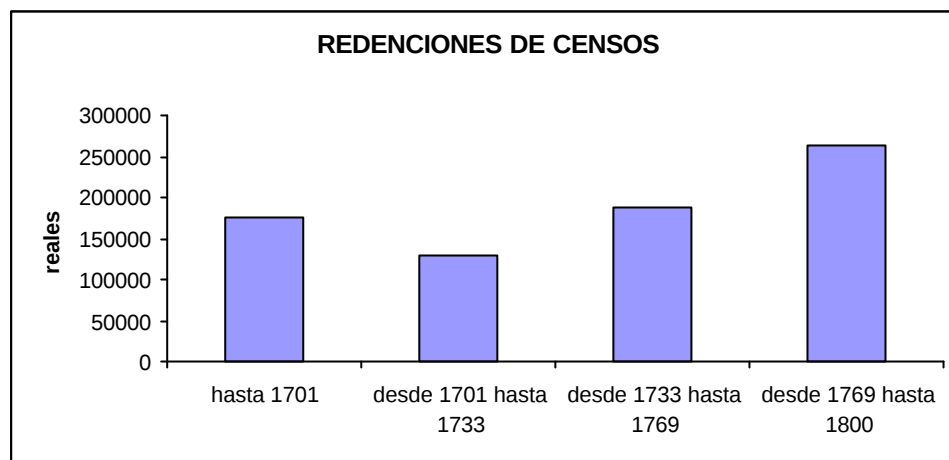


GRÁFICO 3. Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del AMS, *Libro de Censos*

Siguiendo las ordenanzas de las constituciones, las redenciones se utilizaban para formalizar nuevas imposiciones de censos, siendo mínimos los saldos de caja correspondientes al cuadro que en los cuadrienios realizan los Padres Depositarios (salvo el anteriormente mencionado del que dispuso el propio monasterio).

Podemos extraer como observaciones que la media anual de censos impuestos y redimidos se reparte de forma similar –en torno a los cinco mil reales anuales repartidos en cuatro imposiciones y cinco y media redenciones–, si bien el número de redenciones es mayor, y por lo tanto de menor cuantía (Gráfico 4), que las imposiciones, lo que tal y como apuntábamos vuelve a confirmar las dificultades de los campesinos o sus herederos para devolver en una sola vez lo que debían. Así se desprende del minucioso análisis efectuado con los datos del Libro de Censos.

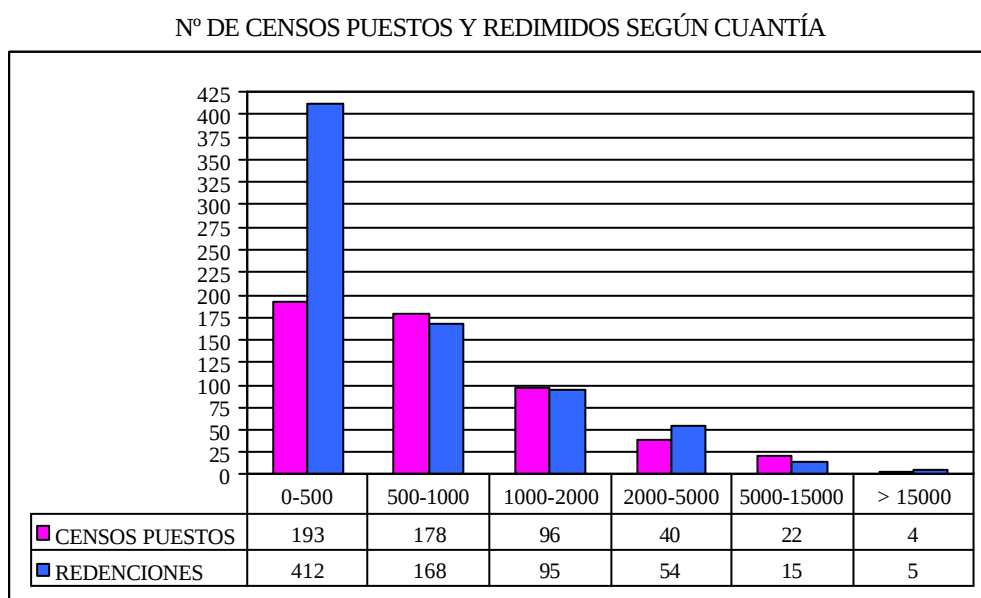


GRÁFICO 4. Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del AMS, *Libro de Censos*

3.3. Escrituras públicas relativas a los censos

Con el fin de profundizar en el tipo de operaciones crediticias del Monasterio relativas a los censos descritos en el anterior apartado, hemos seleccionado algunos documentos y escrituras públicas de otorgamiento de censos, a través de las cuales se contemplan diferentes situaciones en las que el Monasterio actúa como censalista. Se han incluido aquellos que en nuestra opinión reúnen elementos distintivos y una casuística diferenciada, con el fin de contemplar diferentes operaciones propias de una institución financiera.

En este sentido, se recogen en anexos 1 a 5, y cotejan con los libros de censos, las escrituras públicas de cinco censos correspondientes a los años de 1733, 1759, 1763, 1770 y 1790.

Su análisis permite observar diferentes operaciones crediticias llevada a cabo. Así, el censo de venta real y enajenación perpetua del año 1759 (anexo 2) se refiere a la doble operación de censo a favor del Monasterio contra Francisco Cabia y su mujer, por compra que hizo el monasterio de un censo de 400 reales a los herederos –Domingo y Martín Rojo- de otro anteriormente otorgado entre particulares en 1733 (Anexo 1), con vencimiento de réditos -12 reales de vellón- 11 de febrero de cada año. La compra se realizó con el efectivo entregado a nombre de la Memoria que en el Monasterio fundó el Ilustrísimo Sr. Arzobispo de Manila, como apoderado de su padre y señor D. Manuel Rojo. Con los réditos del censo, satisfechos por los censatarios que lo eran desde 1733 –Francisco Cabia y Francisca Maestre-, el monasterio había de celebrar las misas correspondientes en memoria del difunto padre del Arzobispo (tres misas cada semana, y un oficio solemne con misa cantada y responsos en un día de los de la octava de Todos los Santos de cada año).

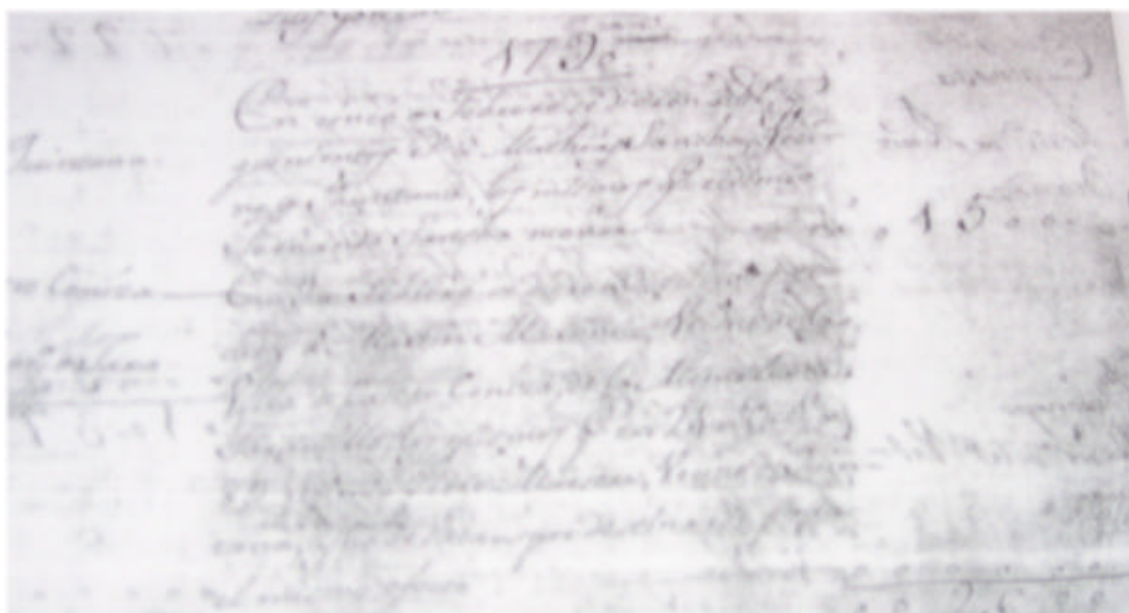
La salida de efectivo del arca del depósito por 400 reales queda registrada en el verso de la página 23 del Libro de Censos *“que ha puesto y comprado”* el Monasterio: *en veinte y uno de diciembre de 1759 se compró a los herederos del Licenciado Alama un censo de principal de 400 reales contra Francisco Cabia y Francisca Maestre su mujer. Vecinos de Quintana del Pidio.*

Con posterioridad, en 1763, se renueva la obligación de los primitivos censatarios sobre sus herederos, produciéndose el reconocimiento del mismo a favor del Monasterio, tal y como se desprende de la escritura de reconocimiento de censo incluida en Anexo 3. No se registra operación alguna, como es lógico, en el libro de censos, al no haberse producido movimiento de efectivo.

Nuevas situaciones pueden también producirse al otorgarse censos por particulares a favor del Monasterio y/o de las Memorias que en él se fundaron. Así, la escritura pública de 1770 (Anexo 4) corresponde a la venta y nueva fundación de censo al redimir a favor del Monasterio y otorgado por Jacinto Cuesta y su mujer, quienes dicen haber recibido el importe de 1100 reales en monedas de oro y plata, cuyo principal y sus réditos cargan sobre su persona y bienes raíces y muebles, que detallan. Se obligan igualmente a *“renovar y reconocer esta escritura de censo a favor de dicho monasterio, mencionadas memorias y mayordomo, en su nombre y de quien en su derecho recayere de diez en diez años, o antes, si mudare nuevo señor ...”* Al tratarse de nueva fundación de censo al redimir, es decir, nueva fundación de censo cuando el anterior debía redimirse, no se carga su importe en los apuntes de los libros de censos, como así consta cuando en la página 30 del libro de censos que ha

puesto y comprado el Monasterio se lee el apunte que dice: “en 14 de enero se dieron cien ducados¹¹ a Jacinto Cuesta y a Catalina Rojo, su mujer, ante Pablo Oquillas, escribano de Quintana, son de la memoria de Jaramillo y se dieron del depósito del P. Predicador Vicente, a quien se le ha de pagar dicho capital de los réditos de éste y otros censos y otros efectos que están al cuidado de su Paternidad el Padre Maestro Ceballos. No se carga este censo en el cuaderno de Redenciones y así tampoco se saca aquí. Púsose la escritura en el archivo y registre en Gumiel de Hizán”

La escritura pública de venta y nueva imposición de censo redimible, correspondiente a 1790 (Anexo 5), recoge un censo al quitar de 1500 reales a favor del monasterio y contra Matías Sancha, procediendo el nuevo capital impuesto de la redención de otro censo, del cual se informa en dicha escritura: “Procede este capital, del que redimió en este día 5, Fernando Sancha, menor, y es la mitad de 3000 reales que tomaron mancomunadamente Rafael Gil, y Manuel Gutiérrez; lo que se nota en la escritura para que conste”. Este apunte se registra igualmente en la página 41 del libro de censos que ha puesto y comprado esta cassa: En cinco de febrero se dieron mil y quinientos reales a Mathias Sancha, vecino de Quintana, los mismos que redimió Fernando Sancha, menor”... De igual forma consta en la página 52 del libro de Redenciones de Censos y hacienda raíz vendida: en cinco de febrero redimió Fernando Sancha, menor, vecino de Quintana, mil quinientos reales, mitad de un censo de 3000 contra Manuel Gutiérrez y Rafael Gil, los cuales se dieron otro día a Matias Sancha vecino de otra villa”



En síntesis, las escrituras públicas incluidas en Anexos dan fe de diferentes operaciones crediticias relacionadas con censos consignativos en los que el Monasterio de Silos actuó como censalista, bien desde su origen, bien adquiriendo este derecho a particulares:

¹¹ Mil cien reales de vellón

- a) Escritura pública de venta real y enajenación perpetua de censo a favor del monasterio y/o a la Memoria que en él fundó el Arzobispo de Manila a nombre de su padre, vecino de México, por compra que del mismo hizo el monasterio a Herederos de Martín Rojo (Anexo 2), a quien previamente se lo otorgaron, por venta real por vía de renta y censo a redimir y quitar, Francisco Cabia y su mujer hipotecando un majuelo de mil cepas (Anexo 1).
- b) Contrato de reconocimiento de censo por los herederos de Francisco Cabia (Anexo 3).
- c) Escritura pública de venta real y nueva fundación de censo al redimir (Anexo 4).
- d) Escritura pública de venta y nueva imposición de censo redimible (Anexo 5).

4. Los ingresos financieros en el contexto de la actividad económica global

Con el fin de conocer la importancia relativa de la actividad financiera en el contexto de la actividad económica global del Monasterio, incorporamos las diferentes fuentes de ingresos con las que contaba la institución durante el siglo XVIII, incluida la de ingresos financieros. Así, podemos constatar dos grandes grupos:

- a) Los ingresos procedentes de la administración y gestión económica de los bienes propiedad del Monasterio:
 - ingresos por rentas de las tierras cedidas para su explotación.
 - ingresos por rentas de los censos.
 - ingresos por productos de las tierras y el ganado explotados directamente, y otros de menor cuantía como botica y bodega.
- b) Los ingresos procedentes de su condición eclesiástica y actividad religiosa:
 - diezmos percibidos sobre los productos de la tierra y el ganado.
 - retribuciones por prestaciones de carácter religioso, anotados como ingresos por Sacristía.
- b) Los procedentes de limosnas, donaciones, reparto de expolios y otros importes de menor cuantía, anotados todos ellos como Extraordinarios.

Un análisis detallado de los libros de cuentas del Monasterio nos ha permitido cuantificar los diferentes tipos de ingresos, llegando a determinar su importancia relativa dentro del total de ingresos:

REPRESENTATIVIDAD DE LOS DIFERENTES TIPOS DE INGRESOS

	PROMEDIO DEL SIGLO	PROMEDIO DE LA 1ª MITAD	PROMEDIO DE LA 2ª MITAD
actividad agrícola-ganadera (ingresos de las rentas de las tierras y el ganado, bien arrendadas o explotadas directamente)	44%	39%	52%
actividad crediticia (rentas de los juros y censos)	19%	23%	14%
ingresos de la prestación de servicios religiosos	17%	20%	11%
ingresos derivados del poder eclesiástico	20%	18%	23%

CUADRO 3. Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del AMS, *Libros de Mayordomía y Depósito*

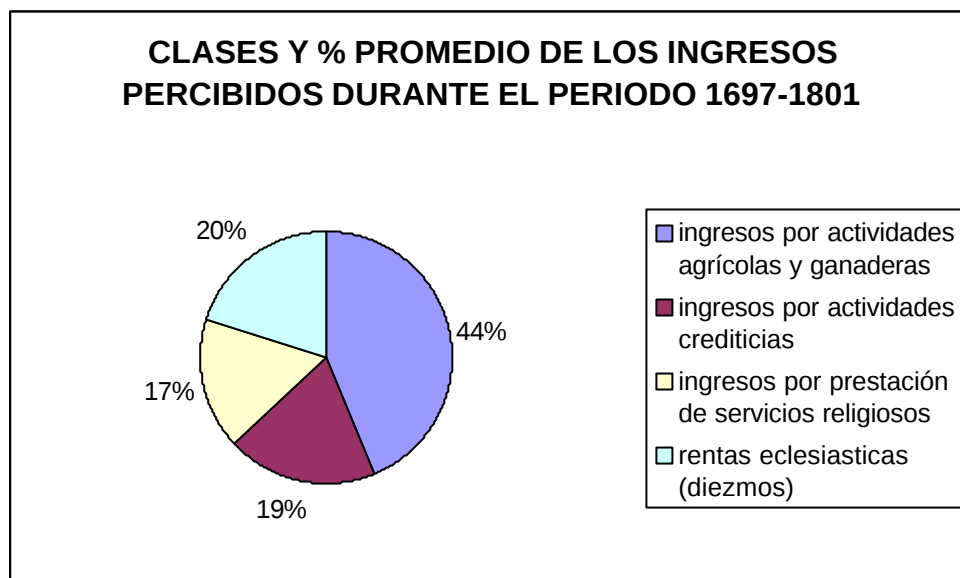


GRÁFICO 5. Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del AMS, *Libros de Mayordomía y Depósito*

Una primera aproximación entre una clase y otra de ingresos nos muestra la importancia de los primeros, derivados de la actividad agrícola-ganadera y del préstamo de capitales, sobre los percibidos por la actividad religiosa (prestación de servicios por misas, enterramientos, etc.) y por su condición eclesiástica (diezmos, añadas). Su evolución a lo largo del siglo se muestra en el siguiente gráfico:

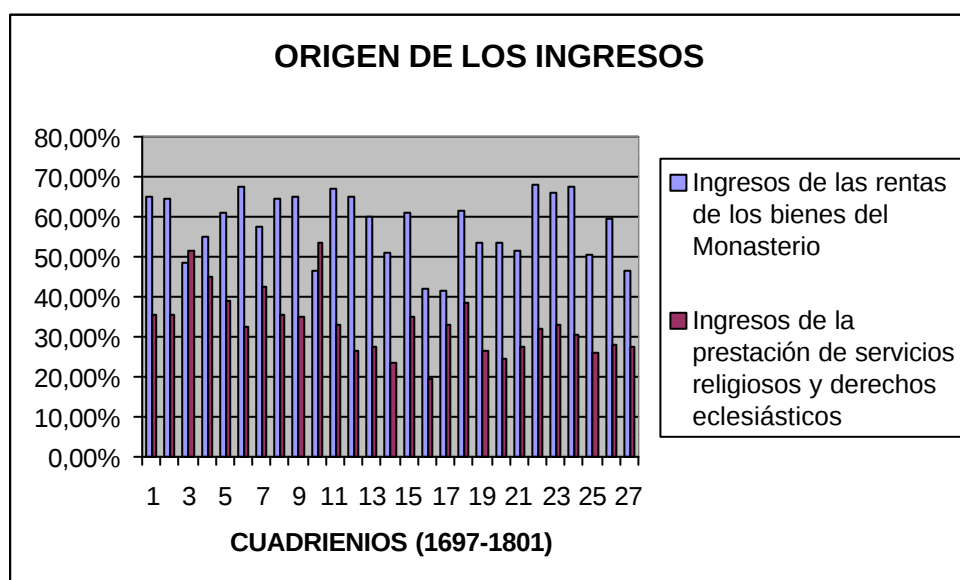


GRÁFICO 6. Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del AMS, *Libros de Mayordomía y Depósito*

Se observa una tendencia similar en ambos grupos, debido al peso que en cada uno de ellos alcanzan los ingresos por cereales, marcando a su vez la pauta de las cosechas anuales.

No obstante, dentro del análisis del segundo tipo de ingresos, parece aconsejable separar los que de una u otra forma se derivan de la prestación de servicios religiosos, de los percibidos como renta eclesiástica sin prestación alguna a cambio, como es el caso de los diezmos. Observación que se refleja en el gráfico nº 7 y que si bien no altera los comentarios anteriores permite sin embargo aislar la actividad recaudatoria de carácter coactivo de estas instituciones previa a la desamortización.

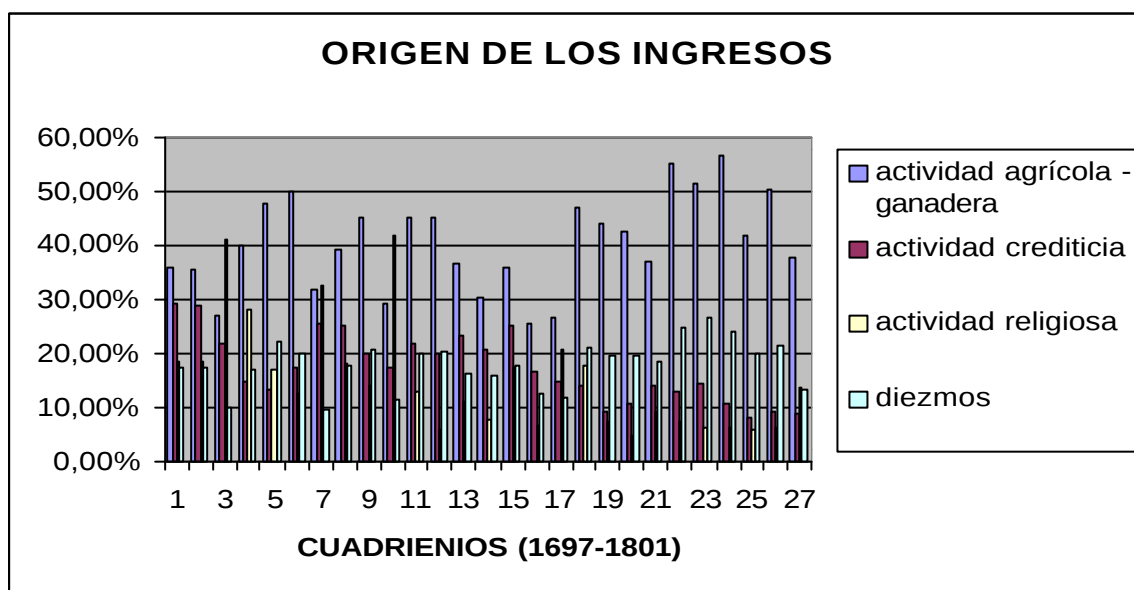


GRÁFICO 7. Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del AMS, *Libros de Mayordomía y Depósito*

Actividad que en términos absolutos alcanza un valor semejante al obtenido por la actividad financiera estudiada en este trabajo, y a la cual superó sólo en el último tercio dados los condicionantes anteriormente expuestos y las subidas del precio del cereal que marcaba la recaudación de los diezmos.

5. Reflexión final

A modo de síntesis de los comentarios y datos vertidos, y sin pretender, en este apartado de conclusiones, aislar los resultados de la actividad financiera de la económica en su conjunto, señalaremos en primer lugar que el capital a censo del que dispuso el Monasterio sufrió una variación positiva a lo largo del período analizado, habiéndose incrementado el mismo con nuevas entradas de efectivo procedentes de dotaciones para memoriales y de cánones conseguidos mediante pleito por el dominio útil de una hacienda en Madrid –censo enfiteutico-. Más de cien mil reales se impusieron, de forma paulatina, en nuevos censos consignativos desde

el segundo tercio de siglo, además de los ya existentes desde épocas pasadas, valorados en torno a los 300.000 reales.

Si bien no se dispone de otro inventario de censos más que el correspondiente al momento de la desamortización de 1835, los cálculos realizados con los datos del Libro Depósito, a partir de la capitalización de los réditos por ellos obtenidos a lo largo del siglo, no varían sustancialmente del valor de los censos en el inventario citado.

Este valor del capital a censo, unido al análisis de los movimientos de efectivo registrados en el Libro de Censos durante los 136 años analizados: 739.790 rls, permite observar la escasa rotación del capital, por proceder los pequeños agricultores de la zona a sucesivas renovaciones de los censos antes de ser redimidos. Los campesinos y sus herederos, deudores de pequeñas cantidades a crédito, mantenían su endeudamiento durante largos períodos. Basta con observar el elevado número de redenciones que efectúan herederos del primer censatario. Ello, unido al hecho de utilizar un todavía mayor número de operaciones de redención para devolverlo, hace pensar que los censos podían presentarse como una mejora temporal en épocas de escasez y malas cosechas.

A pesar del aumento del capital impuesto a censo, los intereses disminuyeron en el último tercio de siglo. No habiendo encontrado evidencia en los registros del Monasterio de reducciones en el tipo de interés (3%) durante este período, cabe interpretar que aumentó el número de censualistas que incurrió en la falta de pago de dichos réditos pactados. Tal vez confiados por lo que ya era una práctica del momento.

Se corresponde esta última época con la aparición de nuevos censatarios con una mayor capacidad de endeudamiento. Al disponer el Monasterio de más efectivo, procedente de los censos enfitéuticos, busca nuevos mercados donde emplearlo. Es la primera vez que se otorga dinero a censo a instituciones cuya actividad se realiza fuera del entorno de Silos, como los Cinco Gremios de Madrid, y por importantes cuantías -15.000, 5.000 y 11.000 reales-.

Los censos constituían operaciones rentables para aquellos que disponían de dinero efectivo, como era el caso de los monjes de Silos, incluso en la época de final de siglo, en la que sus rentas se vieron disminuidas a pesar de no haber reducido el interés pactado. De no haber sido por ello no hubieran buscado nuevos mercados, máxime teniendo en cuenta que al mismo tiempo tomaron ellos un censo de 10.000 ducados al 1% para acabar la obra de la iglesia, que las monjas de San Pelayo de Oviedo se prestaron a dar. Lo cual convinieron todos los Padres "*con la mayor complacencia*". Tal situación no hubiera sucedido de no ser porque el diferencial compensaba.

Por otra parte, la elevada concentración de los ingresos procedentes de la explotación agrícola-ganadera del Monasterio, siempre dependientes del valor y volumen de las cosechas, al igual que los diezmos, pudo aconsejar la diversificación de la actividad económica, y, en consecuencia, el mantenimiento de la actividad crediticia, con el fin de establecer soluciones económicas para las épocas de crisis que permitiesen mantener los vínculos de forma permanente. La actividad crediticia proporcionó en todo momento rentas similares a las procedentes de su capacidad recaudatoria por su condición eclesiástica.

Aún salvando todas las cautelas en cuanto a los juicios de valor existentes en todo documento escrito, el relato que a modo de conclusión incluimos sobre los tipos de interés vigentes, su cobranza, y las razones por las que el Monasterio seguía imponiendo dinero a

censo, como alternativa racionalmente económica, nos parece sumamente interesante y revelador¹²:

...Pero para esto se nos haze preciso desengañar a Vuestra Señoría de la equivocación en que están los de esse nuevo continente, de que los zensos por acá reditúan a cinco por ciento; porque es assí que el año de 1709 el Señor Phelipe Quinto (que santa gloria haya) los redujo a tres por ziento en los reynos de Castilla, León y Navarra, y el señor don Fernando el Sexto (que Dios guarde) los redujo el pasado de 1752 a lo mismo en la Corona de Aragón y Cathaluña; y con todo esto, haun no se enuentra finca segura para la imposición de tres por ziento, y se handa rogando a dos y medio. Habrá dos años que tenemos en el arca de zensos dos mil y settezientos ducados de capitales redimidos, y no allamos quién los quiera a dos y medio; y habremos de darlos por menos. A tres por ziento solamente los toman los pobres en zensillos pequeños, muy expuestos a perdersse en breve, como hemos experimentado en algunos, y que cuesta su cobranza la mitad de los réditos, como de todo se puede informar Vuestra Señoría, que no faltarán en essa ziudad personas calificadas, que hayan pasado de España allá, después de las referidas reducciones a tres por ziento; ni podemos tener esperanza de poder poner con seguridad si quiera mil pesos a tres por ciento. A zenso perpetuo nadie los tomará jamás; que ya los daríamos en esta conformidad a uno y medio; y sería buena imposición, por la perpetuidad. En compra de azienda, saliendo la ocasión, se reputa, quitados los gastos, a uno por ciento; a que se añade, que los eclesiásticos pagan, como los seculares legos, todo tributo de azienda que compraren después del año de 1737 en virtud del Concordato, que en dicho año hizo el rey con su Santidad... (Archivo del Monasterio, Silos 33, fol. 3 r-v)

A partir de los datos analizados -tanto los del Monasterio como los relativos al total de las rentas de censos en Castilla-, cabe colegir que la actividad financiera relativa a censos consignativos en el Monasterio de Silos durante el siglo XVIII llegó a representar un 0,33% sobre el total de los obtenidos en la provincia de Burgos, o un 2,96% sobre los obtenidos en la provincia de Madrid, o, si la comparación se realiza con respecto al total de los réditos de censos obtenidos en las 22 provincias de Castilla, 0,03%¹³.

¹² Extraído de la Obra Pía de D. Manuel Rojo del Río en contestación a las preguntas que desde Méjico realizan interesándose por el rédito de los censos

¹³ Cálculo realizado a partir de la comparación entre los cuadros 1 y 2 del presente trabajo y la renta media anual de intereses obtenida de los datos del Libro Depósito, que también se incluyen en el presente trabajo. Podemos igualmente incorporar a efectos comparativos el volumen de rentas de censos obtenidas por otras instituciones eclesiásticas. A saber: La Congregación de Capellanes del Número de Palencia percibía, en 1619, 3193 reales por 62123 reales de capital colocado en censos. El Hospital de San Blas en 1751 percibía 633 reales por intereses de censos. En Marcos Martín (1992)

FUENTES PRIMARIAS

MANUSCRITAS:

AMS (=Archivo Monasterio de Silos):

Libro de Mayordomía: 1692-1705, 334 folios.
Libro de Mayordomía: 1720-1731, 339 folios.
Libro de Mayordomía: 1732-1741, 325 folios.
Libro de Mayordomía: 1742-1753, 420 folios.
Libro de Mayordomía: 1754-1769, 472 folios.
Libro de Mayordomía: 1793-1809, 390 folios.
Libro de Mayordomía: 1814-1824, 188 folios.

Libro de Depósito: 1697-1722, 333 folios.
Libro de Depósito: 1722-1742, 270 folios.
Libro de Depósito: 1742-1769, 437 folios.
Libro de Depósito: 1770-1803, 600 folios.

Libro de Censos 1665-1801, 132 folios.

Escrituras de Censos:

11 febrero 1733
25 diciembre 1759
22 mayo 1763
14 enero 1770
5 febrero 1790

Obra Pía de D. Manuel Rojo del Río, *Silos* 33, fol.3.
Libros de Consejos del Monasterio (1613-1835)
Manuscrito 64 (1612-1652)
Manuscrito 65 (1652-1730)
Manuscrito 66 (1730-1774)
Manuscrito 67 (1774-1835)

IMPRESAS:

Constituciones de 1600 y 1701 de la Congregación de Nuestro Glorioso Padre San Benito de España e Inglaterra, impresas en Madrid en 1613 y 1706.

BIBLIOGRAFÍA

Artola, M. (1982): *La Hacienda del Antiguo Régimen*. Madrid.

Caro López, C. (1998): "El Patrimonio de los Regulares Madrileños en los Siglos XVII y XVIII", *Hispania Sacra*, año 50, julio-diciembre.

Fernández de Pinedo, E. (1985): *Del Censo a la Obligación: Historia Agraria de la España Contemporánea*, Barcelona.

- Ferreiro Porto** (1979): "Fuentes para el estudio de las formas de crédito popular en el Antiguo Régimen: obligaciones- préstamos, ventas de renta y ventas de censos", *I Jornadas de Metodología Aplicada de las Ciencias Históricas*, Santiago.
- García García, E.** (1986): *S. Juan y S. Pablo de Peñafiel. Economía y Sociedad en un convento dominico castellano (1318-1512)*, Junta de Castilla y León, Consejería de Educación y Cultura.
- García González, J.J.** (1972): *Vida económica de los monasterios benedictinos en el siglo XIV*. Valladolid, Universidad de Valladolid.
- García Martín, P.** (1985): *El Monasterio de San Benito el Real de Sahagún en la época moderna (contribución al estudio de la economía rural monástica en el Valle del Duero)*, Junta de Castilla y León, Consejería de Educación y Cultura.
- García Sanz, A.** (1990): "Cultivo, rendimientos y coyuntura agraria en tierras de Palencia en el Antiguo Régimen: La explotación del Priorato de Perales, 1719, 1829". *Actas del II Congreso de Historia de Palencia*, abril de 1989.
- García Sanz, A.** (1996): "El sector agrario durante el siglo XVII: Depresión y Reajustes", *Historia de España de Menéndez Pidal*, Tomo XXIII, Madrid, Espasa Calpe.
- Gautier-Dalche, J.** (1965): "Le domaine du monastère de San Toribio de Liébana: formation, structure et modes d'exploitation", *Anuario de Estudios Medievales*, núm. 2.
- Jouanique, P.** (1996): "Propuesta de Elaboración de una Historia General de la Contabilidad", *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad*, págs. 31 a 43. Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- Marcos Martín, A.** (1992): "En torno al significado del crédito privado en Castilla La Vieja en la Edad Moderna: Los Censos Consignativos del Hospital de San Antolín de Palencia", *De esclavos a señores. Estudios de Historia Moderna*, Valladolid, Universidad de Valladolid.
- Maté, L.** (2002): "Inventario de la Abadía de Silos con ocasión de la Desamortización de 1835", *Glosas Silentes*, Primer Semestre, Abadía de Silos, Burgos.
- Maté, L.; M. B. P y J. Tua** (2000): "Accountancy in the Monastery of Santo Domingo de Silos (18th Century): Analysis through the Accounting Books of the Building Work on the Church", *8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid.
- Maté, L.; M. B. P y J. Tua** (2002): "Income which provides for the economic sustenance and formation of the patrimony of the Monastery of Silos in the XVIII century in the light of its accountancy books, *3rd Workshop on Accounting in Historical Perspective*, Lisboa.
- Matilla Tascón** (1948): *La Única contribución y el Catastro de Ensenada*, Madrid.
- Moreno Peña, J.L.** (1992): *Gran Propiedad Rústica en Burgos*, Burgos, Caja de Burgos.
- Moreta Velayos, S.** (1971): *El monasterio de San Pedro de Cardeña. Historia de un dominio monástico castellano (902-1338)*, Salamanca, Universidad de Salamanca.
- Moreta Velayos, S.** (1974): *Rentas monásticas en Castilla. Problemas de método*, Salamanca, Universidad de Salamanca.

Pezzi, E. (1993): *Libro de Cuentas del Convento Franciscano de Cuevas de Almanzora (1670-1693)*, Almería, Unicaja.

Pietra, A. (1586): *Indirizzo degli Economi*, Mantua.

Sarrailh, J. (1979): *La España Ilustrada de la segunda mitad del siglo XVIII*, Madrid.

Tua, J.; L. Maté y M.B. Prieto (1998): "La Contabilidad en el Monasterio de Santo Domingo de Silos: Análisis de las Constituciones de la Congregación Benedictina de San Benito De Valladolid (Siglo XVIII)", *II Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Sevilla.

Tua, J.; L. Maté y M.B. Prieto (2001): "Economía y Contabilidad Monástica en el siglo XVIII", *III Encuentro de Historia de la Contabilidad*. Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Abadía de Silos y Congreso del Milenario de Santo Domingo de Silos, Santo Domingo de Silos.

Tua, J.; L. Maté y M.B. Prieto (2003): "El Libro de Expolios de Santo Domingo de Silos", *XII Congreso AECA*, Cádiz.

Yamey, B. S. (1996): "Historia de la Contabilidad. Un inventario", *En torno a la elaboración de una Historia de la Contabilidad*, págs. 13 a 30. Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

María Begoña Prieto es a quien debe dirigirse cualquier correspondencia en relación con este artículo. Es catedrática en el Departamento de Economía y Administración de Empresas, de la Universidad de Burgos, Avda. Parralillos s/n, 09001 Burgos, Tfno.: 947.25.90.38, Fax: 947.25.89.60, e-mail: begop@ubu.es.

El Padre Lorenzo Maté es en la actualidad el Prior del Monasterio Benedictino de la Virgen de Montserrat, de Madrid.

Jorge Tua es catedrático de Contabilidad y Economía Financiera en la Universidad Autónoma de Madrid.

E-mail: jorge.tua@uam.es.

María Begoña Prieto will receive every correspondence related to this paper. She is professor at the Department of Economics and Business Management of the Burgos University, Avda. Parralillos s/n, 09001 Burgos, Tel.: 947.25.90.38, Fax: 947.25.89.60, e-mail: begop@ubu.es.

Father Lorenzo Maté is presently Prior of the Benedictine Monastery of the Virgin of Montserrat, in Madrid.

Jorge Tua is profesor of Accounting and Finance at the Autonomous University of Madrid.

E-mail: jorge.tua@uam.es

ANEXO 1: CENSO 1733

Quintana del Pidio

Censo para Martín Rojo, vecino de la villa de Ciruelos.

Contra

Francisco Caba y Francisca Maestre Izquierdo, vecinos de la villa de Quintana de el Pidio.

De Principal, 400 reales vellón

Réditos en cada un año, 12 reales vellón

Primera paga para el día 11 de febrero del año que viene de 1734 y las demás sucesivas, interim no se redima.

Salario, 400 maravedís.

Agustín Capellán.

Sépase por esta carta, cómo nos Francisco Caba y Francisca Maestre Izquierdo, su mujer, vecinos de esta villa de Quintana del Pidio, precedente la licencia que de marido a mujer se requiere, pedida, concedida y aceptada, de que yo el escribano doy fe, juntos de mancomún, a voz de uno y cada uno de nos por sí y por el todo in solidum renunciando, como expresamente renunciamos las leyes de la mancomún como en cada una de ellas se contiene, como mejor haya lugar en derecho en nombre de nuestros herederos y sucesores otorgamos que vendemos por venta real por vía de renta y censo a redimir y quitar a Martín Rojo vecino de la villa de Ciruelos, y a quien su derecho representare, doce reales de renta y censo en cada un año pagados por los días de la fecha de esta escritura y se le vendemos e imponemos sobre los bienes salarios y condiciones que en ella se expresaran por precio de cuatrocientos reales vellón, que nos entrega de presente el dicho Martín Rojo, de cuya entrega y recibo yo el infraescrito doy fe porque se hizo en mi presencia y de los testigos de esta escritura, los cuales dichos doce reales de réditos en cada un año nos obligamos y a los dichos nuestros herederos y sucesores // de los dar y pagar, que los darán y pagaran, puestos en casa del dicho Martín Rojo, o quien su derecho representare, a nuestra costa, riesgo y misión, haciendo las pagas en dicha moneda de vellón. Y la primera ha de ser para el día once de febrero del año que viene de mi seiscientos y treinta y cuatro, y las demás sucesivas interim no se redima el dicho principal con las costas de la cobranza porque se nos ejecute con esta escritura, y el juramento de quien fuere parte en que lo diferimos, y a la persona que en ella entendiere la asignamos cuatrocientos maravedís de salario por cada un día de los que en ella se ocupare, y la pagaremos como que es moderado y no excesivo salario. En estos dichos otorgantes vendemos, fundamos, cargamos y nuevamente constituimos este dicho censo principal y réditos del generalmente sobre nuestras personas y bienes habidos y por haber y especialmente sobre los bienes raíces siguientes:

Hipotecas. Primeramente hipotecamos al seguro de este censo principal y réditos de él, un majuelo de mil cepas que tenemos en término de esta dicha villa do dicen el pago de Carregumiel y Capellanía del licenciado Alonso Sanz, vecino de Gumiel de Izán, y de Pedro Gil, vecino de esta dicha villa.

El cual dicho majuelo, arriba declarado y deslindado, es nuestro propio, libre y desembargado de todo género de tributo y de la cabida y // linderos que en ellas se menciona y así lo juramos por Dios nuestro Señor y a la señal de su santa cruz, a tal †; y si en algún tiempo pareciere lo contrario, caigamos e incurramos en la pena del Steleonato [= estelionato]. E nos los dichos otorgantes y guardaremos y cumpliremos las condiciones y obligaciones siguientes:

Primeramente que los bienes sobre que se impone este censo quedan hipotecados especial y expresamente y sus rentas y mejoras a la paga de él y de sus réditos, que no puedan vender ni enajenar hasta que sea redimido su principal. Y lo que en contrario se hiciere no valga. Nuestra obligación especial ha de perturbar en nada a la general, ni por el contrario y aunque pasen a tercero, cuarto o más poseedores a ninguno ha de pasar señorío alguno ni cuasi posesión. Y han de estar bien labrados y reparados de lo necesario de manera que siempre vayan en aumento y nunca vengán en disminución. Y si no lo hiciéremos el señor, que es o fuere, de dicho censo lo haga a nuestra costa y por lo que montare nos ejecute con su juramento y sin otra prueba de que le relevamos.

Que mientras no se redimiere el principal los bienes hipotecados no se partan ni dividan aunque sea entre herederos, ni se ponga otro censo ni haga otra hipoteca ni se han de vender ni traspasar a ninguna persona de las prohibidas en derecho, excepto a las que fueren legas // llanas y abonadas, de quien llanamente se puedan haber y cobrar estos réditos, y antes que se haga hemos de ser obligados a hacerlo saber al poseedor de dicho censo. Para que si quisiere los dichos bienes por el tanto los tome; y no haciéndolo así hayan los dichos bienes caído en pena de comiso y por tales nos las puedan quitar, o dejar pasando siempre con esta carga, y no porque una vez no quiera ejecutar la dicha pena de comiso, o ejecutándola nos vuelva los dichos bienes se ha de perturbar el derecho de poder usar de el rigor de la dicha pena en adelante.

Que si dos años continuos estuviéremos sin pagar los réditos de este censo aunque no conste haberlos pedido ni hecho diligencia de cobranza los bienes hipotecados hayan caído en dicha pena de comiso con la misma declaración que en la de arriba.

Que si por cualquier caso fortuito, pensado o no pensado, que suceda de piedra, fuego, hiel, aguas o de otra cualquier calidad, aunque no se haya visto, los bienes hipotecados se perdieren no pediremos descuento alguno de los réditos, antes los pagaremos por entero y nos han de poder obligar a que hagamos nuevas hipotecas dentro del término limitado y pasado nos ejecute por el principal de este censo como si fuera condición y estuviéramos obligados aquel día, con que habiéndolo cobrado con más los réditos hasta él, nos otorgue redención en forma.

Que todas las veces que los dichos bienes // hipotecados pasaren a nuevo poseedor por cualquier título han de reconocer por señor de este dicho censo al dicho Martín Rojo, o a quien en él sucediere y si fueren dos o más los poseedores se han de obligar de mancomún in solidum y dar las escrituras sacadas so [= bajo] la dicha pena de comiso y en la propia conformidad a ratificar a lo más largo de diez años.

Que cada y cuando que nosotros, nuestros herederos o poseedores de los dichos bienes pagaremos los dichos cuatrocientos reales del principal con más los réditos hasta aquel día al señor que es o fuere de dicho censo los ha de recibir en una o dos pagas, y ha de otorgar escritura de redención en forma dándonos por libres y a los bienes de la parte que se redimiere para que no corran más los réditos, y siendo de todo el principal queden los dichos bienes libres de la hipoteca especial; los demás nuestros bienes, nosotros y nuestros herederos libres

de la obligación especial como si no se hubiera otorgado esta escritura, que ha de quedar rota y cancelada sin fuerza y vigor, y si no lo hiciere ruego que sea requerido se haya cumplido con hacer depósito ante la justicia ordinaria de esta dicha villa y antes que se haga hemos de ser obligados a hacerlo saber al poseedor de dicho censo dos meses antes conforme a la disposición del propio motu de Nuestro Muy Santo Padre Pío Quinto para que se pueda prevenir // y buscar donde volver a emplear dicho principal; y por el tiempo de ellos corra este censo como si no se hubiera requerido.

Y de esta manera, con estas condiciones declaramos que es el justo precio de los doce reales de réditos en cada un año los dichos cuatrocientos de principal porque sale a razón de tres por ciento conforme a la ley Real. Y desde luego hasta el día de la redención de este censo nos desistimos y apartamos de la propiedad y posesión de las heredades hipotecadas, y cuanto al valor e interés de las dichas hipotecas por el principal y réditos y todo lo cedemos y trasparamos en el dicho Martín Rojo y en quien su derecho representare, a quien damos poder para que judicial o extrajudicialmente tome la dicha posesión; y en el interim nos constituimos por sus inquilinos y nos obligamos a la evicción y saneamiento de este censo en tal manera que las hipotecas son ciertas y seguras y que en ellas lo está el dicho principal y réditos y si no lo fueren o saliere mala voz daremos luego otras tales y de el mismo valor o redimiremos el dicho principal y pagaremos sus réditos y para todo obligamos nuestras personas y bienes habidos y por haber. Y damos poder a las justicias de Su Majestad para que por todo rigor nos apremien a que así lo cumplamos como por sentencia pasada // en cosa juzgada; renunciamos todas y cualesquier leyes, fueros y derechos de nuestro favor y la general en forma. E yo la dicha Francisca Maestre Izquierdo por ser casada renuncio el auxilio y remedio del Velezano Senatus Consulto, nuevas constituciones, leyes de Toro, de Madrid y Partida, porque como sabedora de ellas, y avisada en especial de su efecto, quiero que no me valgan, ni aprovechen en este caso, y juro por Dios Nuestro Señor, y a la señal de su Santa Cruz que hago de no oponerme contra esta escritura, por mi dote, arras, bienes hereditarios, parafernales, ni multiplicados, ni por otro algún derecho que me pertenezca; y porque es de mi utilidad y conveniencia el hacerla declaro que la otorgo sin apremio ni fuerza alguna y de mi voluntad libre que no tengo hecho protestación en contrario y si pareciere la revoco y del juramento no tengo pedida ni pediré absolución ni relajación a nuestro muy santo padre Pío Quinto por ni a su Nuncio o delegado ni a otro juez ni prelado que facultad de me la conceder tenga, y aunque de propio motu o en otra forma se me conceda de ella no usaré en manera alguna, pena de perjurio. En cuyo testimonio lo otorga así en dicha villa de Quintana a once días de el mes de febrero de mil setecientos y treinta y tres, siendo testigos: José de Martínez, Francisco y Manuel Casas, vecinos naturales de ella y los otorgantes, a quienes yo el escribano, doy fe, conozco. Dijo no saber firmar, a su ruego lo firmo un testigo. Pongo. José Martínez. Ante mi // Agustín Capellán. E yo el dicho Agustín Capellán, escribano de Su Majestad de número y vecino de dicha villa de Covarrubias presente fui y en fe de ello lo signe y firmé.

En testimonio de verdad, Agustín Capellán.

ANEXO 2: CENSO 1759



Villa de Quintana del Pidio, año de 1759

Censo a favor del Real Monasterio de Santo Domingo de Silos a nombre de la Memoria que en él fundó el Ilustrísimo Sr. Arzobispo de Manila, como apoderado de su padre y señor D. Manuel Rojo; por compra que hizo a herederos de Martín Rojo vecino que fue de Ciruelos.

Contra

Francisco Cabia y Francisca Maestre Izquierdo, vecino de dicha villa de Quintana.

De principal, 400 reales vellón

Réditos, 12 reales vellón

Plazo, 11 de febrero de cada año

redimido en una o dos pagas.

Sébase por esta escritura pública de venta real y enajenación perpetua cómo nos Domingo y Martín Rojo, hermanos enteros y vecinos de la villa de Ciruelos de Cervera, y al presente estantes en esta de Santo Domingo de Silos, juntos, juntamente y de mancomún, a voz de uno y cada uno de nos por sí in solidum renunciando como expresamente renunciarnos a la ley de duobus res devendit, y demás de la mancomunidad, como en ellas y en cada una de ellas se contiene bajo de las cuales premisas las necesarias, otorgamos por esta dicha escritura que por nos y en nombre de nuestros herederos y sucesores y de los que de nos y ellos hubieren título y causa vendemos y damos en venta real por juro de heredar a la memoria que en el Real Monasterio de Santo Domingo de Silos, Orden de San Benito intramuros de esta dicha villa, fundó el Ilustrísimo Señor Arzobispo de Manila, a nombre y como apoderado de su padre el Señor D. Manuel Rojo, vecino de México, de tres misas cada semana, y un oficio // solemne con misa cantada y responsos en un día de los de la octava de Todos los Santo de cada año, y en su nombre al dicho Real Monasterio y al Reverendo Padre Predicador Fray Antonio Quintanal su mayordomo actual, y demás que le sucedan cuatrocientos reales vellón de censo principal sobre un majuelo de mil cepas, sito en el término de la villa de Quintana del Pidío, al pago de Carregumiel, surco de la mojonera de Gumiel del Mercado, capellanía de D. Alonso Sanz, y de Pedro Jil, y por el que Francisco Cabia y Francisca Maestre Izquierdo, su mujer, vecinos de dicha villa de Quintana como sus tomadores pagaron a Martín Rojo, nuestro padre que de Dios goce, vecino que fue de dicha villa de Ciruelos, y a cuyo favor se impuso, doce reales vellón de réditos en cada un año, al día y plazo asignado en la escritura de imposición otorgada por los susodichos ante Agustín Capellán, escribano que fue de su Majestad, y de la villa de Cobarruvias, en once de febrero del año pasado de mil setecientos y treinta y tres, la que por muerte de dicho nuestro padre, recayó en nos los otorgantes, como sus únicos y universales herederos, y por lo mismo se nos ha pagado los réditos cada año desde la muerte del dicho nuestro padre, sin la más leve repugnancia, y como sus herederos dueños le vendemos a dicha memoria por precio de cuatrocientos reales vellón, que dicho Padre Mayordomo nos ha dado y entregado de presente en buena moneda usual y corriente // en Castilla, a presencia de los testigos de esta escritura y del presente escribano, de que certifica, y a mayor abundamiento otorgamos de ellos carta de pago en forma y confesamos estar libres de toda carga que no la tiene en manera alguna, y damos poder el que se requiere a la enunciada memoria, y en su nombre al citado Real Monasterio y su Mayordomo en su causa propia con cesión de nuestros derechos y acciones reales, personales directos y ejecutivos para que hasta el día de la redención del dicho principal que ha de recibir dicho Padre Mayordomo a nombre de la memoria, o quien su derecho representare, voz y razón tenga en cualquier manera, haya para sí los réditos, y otorgue cartas de pago, finiquitos, redención y otras que convengan, y no habiendo fe de paga renuncie la excepción de la pecunia, entrega y prueba, parezca en juicio y haga pedimentos, requerimientos, protestas y recusaciones, pida ejecución, secuestro, embargo y venta de bienes presentes, escrituras, testigos y probanzas siempre que lo necesite y finalmente, practique las demás diligencias que convengan. Y desde hoy en adelante nos desapoderamos, desistimos y apartamos y a nuestros herederos del derecho y acción de propiedad y posesión título, voz y recurso y otro cualquier derecho que nos pertenezca, al principal del dicha escritura censual, la que cedemos y traspasamos en dicha memoria y referido monasterio y mayordomo en su derecho como su comprador para

que lo goce y enajene a su voluntad como dueño absoluto sin dependencia alguna y en señal de posesión le entregamos dicha escritura para que la aprenda, goce de ella como gustare y haga se reconozca a su favor, y en el interim nos constituimos por sus inquilinos, y nos obligamos a seguridad, evicción y saneamiento de esta venta en tal manera que de cualquier pleito, debate o diferencia que fuere movido sobre ella siendo requeridos por su parte tomaremos la voz y defensa y los seguiremos hasta vencerlos. Y no cumpliéndolo volveremos dicho principal y pagaremos los réditos que dejare de recibir y todos daños que se ocasionen, y a su firmeza, obligamos nuestras personas y bienes muebles y raíces, habidos y por haber, y damos poder a las justicias y jueces de su Majestad, que sean competentes para que según es dicho nos lo hagan cumplir como si fuese por sentencia pasada en cosa juzgada, y por nos consentida, renunciemos todas y cualesquier leyes, fueros y derechos de nuestro favor y la general del derecho en forma, y lo otorgamos así ante el presente escribano y testigos aquí contenidos, en esta dicha villa de Santo Domingo de Silos, a veinte y cinco de diciembre de mil setecientos y cincuenta y nueve años, siendo testigos Justo de Palazuelos, Manuel de Rubiales, y don Domingo Antonio de Septiem, vecinos de esta dicha villa, y los otorgantes que yo el escribano doy fe conozco, no lo firmaron porque dijeron no saber. A sus ruegos lo firmo uno de dichos testigos, por nombre Don Domingo Antonio de Septiem. Ante mí, Domingo de Septiém. Y yo el dicho Domingo de Septiem, escribano del Rey nuestro señor y vecino de esta dicha villa de Santo Domingo de Silos, presente fui y en fe de ello lo signo y firmo en estos dos hojas de sello cuarto, en dicha villa a tres de enero de mil setecientos y sesenta años. En testimonio de verdad. Domingo de Septiem.

ANEXO 3: CENSO DE 1763

Quintana del Pidio, año de 1763

Reconocimiento de Censo (otorgado el censo en 11 de febrero de 1733) a favor del Real Monasterio de Santo Domingo de Silos, Orden de San Benito

Otorgado

por Francisco Cavia y quienes como hijos y herederos de Francisco Cavia y Francisca Maestre, difuntos, vecinos que fueron de esta villa.

Principal, 400 reales vellón

Réditos, 12 reales

Salarios, 400 maravedís

Plazo 11 de febrero de cada un año

Sépase cómo nosotros Francisco, Juan y José Cavia, Antonio de Bustos conjunto de Angela Cavia y dicho José en nombre de Sebastián de Marina, conjunto que fue de María Cavia, vecino de la villa de Aranda y padre legítimo, administro de la persona y bienes de María Marina y Cavia, todos vecinos de esta villa de Quintana del Pidio, decimos que Francisco y Francisca Maestre, nuestros respectivos padres y suegros difuntos, vecinos que fueron de esta dicha villa, hicieron y fundaron censo de cuatrocientos reales de principal y sus respectivos réditos a favor de Martín Rojo, vecino de la villa de Ciruelos, que le otorgaron en once de febrero del año pasado de mil setecientos treinta y tres, por testimonio de Agustín Capellán, escribano de Su Majestad, vecino de la villa de Covarrubias, hallándose en ésta, y muerto el citado Martín Rojo por Domingo y Martín Rojo su hijos, vecinos de la citada de Ciruelos como sus únicos herederos, vendieron la citada escritura de censo su principal y réditos al Real Monasterio de Santo Domingo de Silos, Orden del Patriarca San Benito, por venta que otorgaron en la villa de Silos en veinte y cinco de diciembre del año pasado de mil setecientos cincuenta y nueve, por testimonio de Domingo Septiem, escribano de Su Majestad, vecino de la recordada de Silos, que todo lo relacionado consta de la escritura censual y venta a que nos remitimos y ahora por parte del P. Fr. Agustín Gutiérrez, prior en la casa que en esta villa tiene el citado Real Monasterio, se nos ha pedido que en atención a una de las condiciones // que tiene dicho censo de que se haya de reconocer de diez en años o antes si mudare nuevo señor, o los bienes hipotecados nuevos poseedores, y reconociendo que uno y otro ha sucedido, y que a ello estamos obligados, se le renovemos y reconozcamos, poniéndole en ejecución por el presente otorgamos que juntos juntamente y de mancomún a voz de uno y cada uno de nosotros por sí y por él todo in solidum renunciando, como expresamente renunciamos las leyes de duobus res devendit, y la auténtica presente hoc ita de fides usoribus beneficio de la división y exclusión de bienes y demás de la mancomunidad, como en ella y cada una se contiene bajo de la cual en la mejor forma que podemos y en derecho ha lugar renovamos y reconocemos la citada escritura censual de cuatrocientos de principal y doce de réditos en cada un año según la última pragmática de Su Majestad, y por dueño y señor de ella al citado Real Monasterio de Santo Domingo de Silos su muy Reverendo Padre Abad, Mayordomo y monjes que al presente son y por tiempo fueren de él; y nos obligamos y a

nuestros hijos herederos y sucesores a pagar y que pagaran los citados doce reales de réditos en cada un año, interim el principal no se redima y quite, puestos por nuestra cuenta en poder del Mayordomo de dicho Real Monasterio, o persona que poder y facultad tenga para los percibir, al día y plazo en la recordada escritura contenido, pena de ejecución y costas de la cobranza; la cual su principal y réditos renovamos y reconocimos con las mismas condiciones, penas, gravámenes, limitaciones y salarios en ella expresados, que nos han sido leídas y mostradas; y enterados de ellas, queremos y consentimos, tengan contra nosotros, nuestros hijos, herederos y sucesores la misma fuerza, validación y firmeza que si por nosotros o ellos mismo fuesen puestas, siendo presentes a su otorgamiento las que habemos aquí por // referidas como si a la letra lo fuesen, cuya escritura y majuelo en ella hipotecado, que existe en nuestro poder en el sitio y bajo de los linderos mismos que está, dejamos en la misma hipoteca, sin le alterar, ni innovar en cosa, ni en parte, y necesario siendo, de nuevo le hipotecamos, a cuyo cumplimiento obligamos nuestras personas y bienes, raíces y muebles, presentes y futuros; y damos todo nuestro poder cumplido a las justicias y jueces de Su Majestad, competentes para que a lo cumplir nos apremien y compelan por todo rigor de derecho como por sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, renunciemos las leyes, fueros y derechos de nuestro favor y la general en forma. Así lo otorgamos ante el presente escribano y testigos en esta villa de Quintana de el Pidio, a veinte y dos días del mes de mayo, año de mil setecientos sesenta y tres, siéndolo Mateo Aparicio, Manuel Sanz y Felipe Herbás, vecinos de esta villa, y de los otorgantes a quienes yo el escribano, doy fe, conozco. Firmaron los que supieron y por los que no un testigo. Francisco Cavia. Juan Cavia. José Cavia. Testigo, Mateo Aparicio. Ante mí Pablo de Oquillas.

Yo el dicho Pablo de Oquillas, escribano de Su Majestad, número y ayuntamiento de esta villa de Quintana de el Pidio, presente fui a lo que dicho es, y en fe de ello y de que esta copia concuerda con su original, lo signo y firmo día del otorgamiento. En testimonio de verdad. Pablo Oquillas.

ANEXO 4: CENSO DE 1770

Quintana del Pidio, año de 1770

Censo

En favor del Real Monasterio de Santo Domingo de Silos

Otorgado

por Jacinto Cuesta y Catalina Rojo, su mujer, vecinos de esta villa

Principal, 1100 reales

Réditos, 33 reales

Salario, 400 maravedís

Plazo, 14 de enero de cada un año

Sébase por esta pública escritura de venta real y nueva fundación de censo al redimir, a razón de tres por ciento, conforme a la última pragmática de Su Majestad, cómo nosotros Jacinto Cuesta y Catalina Rojo, marido y mujer, vecinos de esta villa de Quintana del Pidio, precisa la licencia que de marido a mujer el derecho permite, y para validación de esta escritura se requiere y es necesaria, la que para otorgarla, jurarla y obligar a su cumplimiento, nuestra persona y bienes, ha sido pedida, concedida y aceptada, con obligación de no la revocar, de que el presente escribano da fe. Y de ella usando ambos juntos de mancomún a dar de uno y cada uno de nos por si y por el todo in solidum, renunciando como expresamente renunciamos las leyes de duobus res devendit, la auténtica presente hoc ita de fides usoribus, el beneficio de la división y exclusión de bienes y demás de la mancomunidad como en ellas y cada una se contiene bajo de la cual otorgamos que por nosotros mismos, o nuestros hijos, herederos o sucesores, vendemos, cargamos, fundamos, imponemos y consentimos sobre nuestra persona y bienes // y en favor del Real Monasterio de Santo Domingo de Silos, Orden de San Benito, del muy reverendo Padre Abad, Prior y demás monjes de que se compone su comunidad, que al presente son o fueren en adelante, y de las memorias que en dicho monasterio fundó el licenciado don Diego Jaramillo, que quien en su derecho recayere, y lo haya de haber en su nombre, es a saber treinta y tres reales de vellón, moneda usual y corriente al tiempo de las pagas de renta y censo en cada un año, interim el principal no se redima y quite; el cual y sus réditos cargamos, fundamos sobre nuestra persona y bienes raíces y muebles que al presente tenemos en esta dicha villa su término y divisas, como en otras cualesquier partes y que adelante tuviésemos, y sin que la obligación general derogue ni perjudique a la especial, ni por el contrario, sino es que la una supla el defecto de la otra para más seguridad del principal de este censo, y paga se sus réditos obligamos los bienes raíces nuestros propios siguientes.

Primeramente obligamos e hipotecamos una tierra a do dicen San Miguel, término de esta villa, de tres fanegas y media de sembradura trigal; que de oriente surca con otra de Polonia Rojo, al poniente con majuelo de Vicente Núñez, al mediodía camino real que va a Gumiel de Izán, y al norte erial.

Otra tierra en el mismo paraje de dos fanegas y media que surca // al oriente con cañada de villa, al poniente con Sebastián Sancha, al mediodía camino que va a Gumiel de Izán, y al cierzo dicho camino.

Otra tierra a la cañada do llaman de Revilla, de fanega y media; surca al oriente con Manuel Rojo, al poniente con Vicente Rojo, al mediodía dicha cañada, y al norte el río.

Otra tierra en el mismo término, a do dicen el Pradejón, de una fanega; surca al oriente Simón Zumel, al poniente cañada que va del monte al río, al mediodía con dicho Zumel, y al norte con dicha cañada.

Otra tierra a las Monjas, término de La Aguilera, de una fanega de sembradura, surca al oriente con Diego Hervás, al poniente Felipe Villada, al mediodía arroyo madre, y al norte el río y coto de La Aguilera.

Un majuelo donde llaman la Alameda, término de esta villa, de quinientas cepas, surca al oriente majuelo de Margarita García, al poniente José de Casas, al mediodía Vicente Rojo, norte Martín Martínez.

Otra tierra en dicho término de La Aguilera de una fanega de sembradura, que surca al oriente con el río, al poniente y mediodía con doña Isabel de Rozas, y al norte con el camino que va a La Aguilera.

Todos los cuales son bienes nuestros propios, libres de censo, tributo, lámpara, aniversario, vínculo, mayorazgo y de otra carga perpetua y temporal que en manera alguna no la tienen, y así lo aseguramos y juramos // sobre los cuales sus frutos, rentas y aprovechamientos, cargamos, fundamos e imponemos en favor del citado Real Monasterio memorias los expresados treinta y tres reales de réditos en cada un año durante el principal no se redima por razón de que por ellos y en su compra se nos han dado y pagado por el Padre Fray Agustín de Torres, prior en la casa que en esta villa tiene dicho monasterio mil y cien reales de vellón correspondientes al capital de este censo, que hemos recibido en monedas de oro y plata, que lo importaron de que nos damos por contentos y pagados a nuestra voluntad, por haberles recibido real y efectivamente, en presencia del presente escribano de que le pedimos dé fe. Yo el escribano la doy de que en mi presencia y de los testigos que abajo irán declarados dicho Padre Prior entregó la cantidad de los mil y cien reales que la compusieron un doblón de a ocho, otro de setenta y cinco, una dobla, tres pesos fuertes, y los demás en pesetas de a cinco reales y de a cuatro, que todo lo pasó a su poder el dicho Jacinto, y nos los otorgantes como satisfechos de la enunciada cantidad, a favor del dicho Monasterio expresadas memorias y Padre Prior entregador, otorgamos carta de pago en forma, por lo que nos obligamos y a nuestros hijos, herederos y sucesores, a pagar y que pagarán a dicho Monasterio, o su Mayordomo los dichos treinta y tres reales en cada // un año, pues nos por nuestra cuenta y riesgo en dicho monasterio y en poder de la persona que los tenga para percibirles y cobrarles para el día catorce de enero, de cada un año, que la primera paga que corresponde hacer para otro tal día del que viene, de mil setecientos setenta y uno, y así sucesive los demás hasta que el principal se redima, pena de ejecución y costas de la cobranza; y si cumplido que sea cada plazo no diésemos pronta satisfacción de los mencionados réditos consentimos que dicho monasterio, su mayordomo o quien su poder tenga pueda venir o enviar persona a la cobranza, a donde viviéremos, o tuviésemos bienes, que a la que viniese pagaremos cuatrocientos maravedís de salario por cada un día de los que legítimamente se ocupare en venida, estada y vuelta, hasta la efectiva paga y por la cantidad que importaren los mencionados salarios, como por el principal consentimos se nos ejecute en virtud de esta escritura y declaración jurada de la persona que devengare los relacionados salarios en que lo diferimos sin ser necesaria más averiguación de que le relevamos sobre que renunciamos las leyes y pragmáticas que

prohiben tales salarios y especialmente la promulgada en el año pasado de mil setecientos veinte y tres para que en el presente caso no nos valgan y además // de lo referido para más seguridad, evicción y saneamiento del principal de este censo y paga de sus réditos le cargamos, fundamos y constituimos sobre dicha nuestra persona y bienes, los de nuestros hijos, herederos y sucesores con las condiciones, penas, gravámenes y limitaciones y con cada una de las siguientes condiciones:

Lo primero es condición que nos obligamos y a nuestros hijos, herederos y sucesores, a renovar y reconocer esta escritura de censo en favor de dicho monasterio, mencionadas memorias y mayordomo, en su nombre y de quien en su derecho recayere de diez en diez años, o antes, si mudare nuevo señor, o a los bienes hipotecados nuevos poseedores, con obligación que hacemos de entregar la tal escritura de reconocimiento libre de los derechos del escribano quien se obligare y a ello en caso necesario se nos pueda apremiar por todo rigor de derecho.

Que nos obligamos y a nuestros hijos, herederos y sucesores a tener, y que tendrán, los bienes que aquí van hipotecados cada cosa y parte de ellos en pie, bien labrados y reparados de todas las labores y reparos necesarios para que antes bien vayan en aumento y no vengán en disminución, y sobre ellos esté censo [esté] bien situado, seguro y abonado y si así no lo hiciéramos o hicieren, dicho monasterio y su mayordomo en su nombre los pueda hacer labrar y reparar // de todas las labores y reparos necesarios por nuestra cuenta, y de la de nuestros hijos y sucesores, y por la cantidad que importaren los mencionados reparos se nos pueda, y les puedan, ejecutar en virtud de esta condición y declaración jurada de la persona que hiciere los tales reparos sin otra prueba ni averiguación que de todo le relevamos en forma.

Que si los bienes en este censo hipotecados, (lo que Dios nuestro Señor no quiera ni permita), se perdieren, vendieren, quemaren o sucediere en ellos algún caso fortuito acaecido, o nunca visto, no por eso se ha de hacer descuento en el principal ni sus réditos, antes nos obligamos, y a nuestros hijos y sucesores, a pagarles al día y plazo en esta escritura expresado, como si cosa alguna no hubiera sucedido, y a ello se nos pueda apremiar por el rigor de derecho y vía ejecutiva.

Que ni nosotros, ni nuestros hijos, herederos, ni sucesores, no hemos de poder, ni puedan, vender, ni enajenar en manera alguna los bienes de este dicho censo hipotecados, ni partir alguno de ellos sin expresa licencia y consentimiento del mencionado monasterio, su mayordomo o de quien fuere señor y dueño de él, haciéndole saber lo que se vende, quién lo compra y el legítimo y verdadero precio que por ello dan, para que si lo quisiere por el tanto lo hay antes // que otra persona alguna con obligación que hacemos de esperar por la paga y respuesta tercero día, y no lo queriendo lo hemos de poder vender a quien quisiéremos o quisieren con la carga y gravamen del principal de este censo y paga de sus réditos con que la venta de enajenación que se hiciere no sea a iglesia, monasterio, hospital, ni colegio, ni a persona poderosa, ni de Orden, ni religión, ni de fuera de estos reinos, sino es a persona lega, llana y abonada, natural de ellos, de quien bien y llanamente se puedan cobrar los réditos en cada un año y su principal llegado el caso se redimiere, pena que la venta de enajenación que en contrario se hiciere sea en sí ninguna y de ningún valor, ni efecto, y aunque los bienes estén en poder de tercero poseedor se puedan sacar por ella.

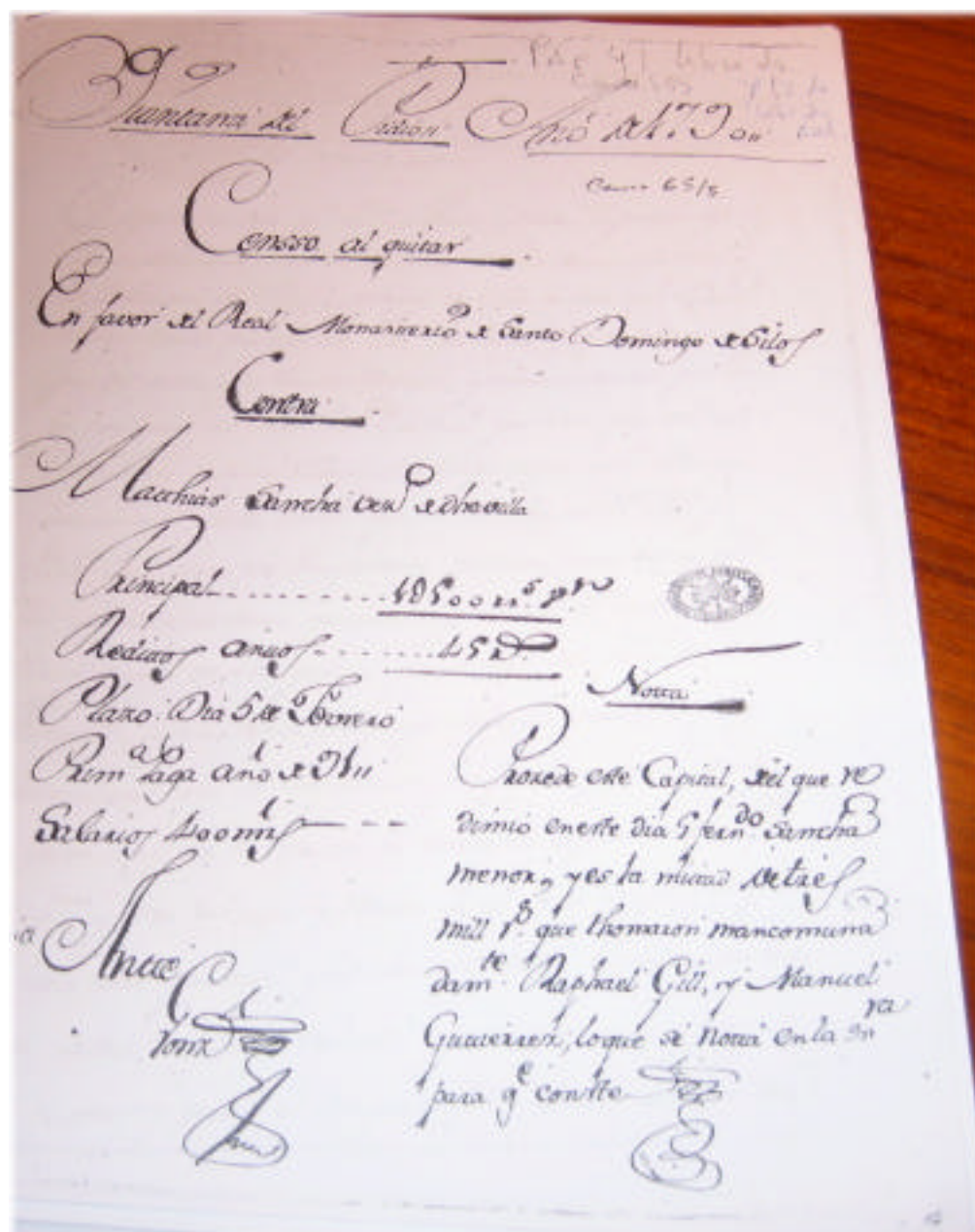
Que cada y cuando y en cualquier tiempo que nosotros, y nuestros hijos y sucesores, quisiéremos o quisieren redimir y quitar este censo lo hemos de poder hacer y lo puedan

libremente, requiriendo dos meses antes que la quita y redención se haya de hacer al citado monasterio o su mayordomo con los dichos mil y cien reales juntos en una paga o en dos y no en más para que en el referido tiempo puedan buscar en dónde volverlos a imponer; los cuales pasados, dando la mencionada cantidad, con // la que se estuviese debiendo de réditos, sea obligado a nos dar y entregar esta escritura original cancelada, con carta de pago y redención al pie de ella, dándonos, y a nuestros hijos, herederos y sucesores, por libres de su paga y principal; y a los bienes hipotecados, de la obligación de hipoteca en que ahora quedan; y no queriendo recibir la expresada cantidad hemos de cumplir, y cumplan, con depositarla en persona a elección de justicia competente, y así ejecutado ha de ser vista, quedar hecha perfectamente dicha redención y a ello se les pueda compeler conforme a derecho.

Con cuales condiciones, con dada una de ellas y con las demás que en semejantes escrituras censuales se acostumbra a poner que habemos aquí por expresadas y repetidas como si a la letra lo fuesen, cargamos, fundamos e imponemos en favor de dicho monasterio, citadas memorias y su mayordomo en su nombre, los ya referidos treinta y tres reales de renta y censo en cada un año interim que el principal no se redima y quite, por lo que nos apartamos, y a nuestros hijos y sucesores, del derecho, acción, propiedad y dominio que habíamos y podían tener a los bienes hipotecados, y lo cedemos, renunciemos y traspasamos en dicho Monasterio, mencionadas memorias y Mayordomo en su nombre // y de ellos les damos la posesión real, actual, civil, natural, corporal, vel cuasi, reservando, como reservamos en nosotros y nuestros sucesores, el útil, directo dominio para los tener y poseer, labrar y disfrutar, arrendar y cobrar sus rentas, y con ellas pagar sus réditos y el principal, llegado el caso de su redención. Y nos obligamos con todos los demás bienes raíces y muebles, presentes y futuros, a la evicción, seguridad y saneamiento de todos los hipotecados, de suerte que ahora y en todo tiempo lo estarán a él ciertos y seguros, y a ellos cosa ni parte no será puesto pleito embarazoso, ni mala voz por ninguna persona, causa, ni título, y [si] se pusiere, luego como nos conste, y a los sucesores, saldremos y saldrán a la voz y defensa del pleito o pleitos, y a nuestra costa y suya, lo seguiremos y seguirán en todas instancias y tribunales hasta les fenecer y sacar indemnes dichos bienes hipotecados en este censo, dejándole en la quieta y pacífica posesión que ahora quedan; y si sin lo poder defender, inciertos salieren, en su lugar hipotecaremos e hipotecarán otros tales como los puestos en tan buena parte, de tanto valor y estimación, o en su defecto otro tal censo // como este de principal y réditos, también situado seguro y abonado con más los réditos que estuvieren debiendo y las costas y daños que por la razón de la incertidumbre se sigan y causen puntualmente, con pena de ejecución y costas de la cobranza; y para más seguridad y firmeza de todo lo aquí expresado, damos todo nuestro poder cumplido a las justicias de Su Majestad, competentes, para que a lo cumplir nos apremien, como por sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, renunciemos las leyes, fueros y derechos de nuestro favor y la general en forma. Yo la dicha Catalina Rojo, como mujer sujeta al matrimonio, renuncio las del Velezano senatus consultus, emperador Justiniano, nueva y vieja constitución, leyes de Toro, Madrid y Partida y las demás que hablan en favor de las mujeres casadas, de cuyo auxilio he sido avisada por el presente escribano, de que da fe, y como enterada de ellas las renuncio y aparto de mi favor para que en este caso no me valgan. Y juro en toda forma de derecho que habré por firme esta escritura y no iré contra ella alegando recurso aunque de derecho me // competa, porque la hago de mi libre voluntad, sin fuerza alguna y de este juramento no he pedido, ni pediré absolución, ni relajación a

persona que poder tenga para me la conceder; y si de propio motu o en otra manera me fuere concedida, de ella no usaré pena de perjury. Y ambos juntos la otorgamos así ante el presente escribano y testigos, en la villa de Quintana del Pidio a catorce de enero de mil setecientos y setenta, siéndolo Francisco Salinas, Fabián Hervás y Evaristo Molero, vecinos de esta villa y de los otorgantes, a quienes yo, el escribano, doy fe, conozco; lo firmó el que supo, y por el que no [supo] un testigo. Jacinto Cuesta. Fabián Hervás. Ante mí Pablo de Oquillas. Yo el dicho Pablo de Oquillas, escribano de Su Majestad, número y ayuntamiento de esta villa de Quintana del Pidio, presente fui a lo que dicho es, con los otorgantes y testigos, y en fe de ello y de que este traslado concuerda con su original, y que va en seis hojas, primera papel del sello cuarto y lo demás común, lo signo y firmo en ella a 11 de febrero de 1770. En testimonio de verdad. Pablo Oquillas. Tomóse razón en el libro de hipotecas correspondiente a la villa de Quintana del Pidio, al folio segundo. Y para que conste lo firmo en esta de Gumiel de Izán y febrero 12 de 1770. Derechos dos reales, y más el papel sellado. [Firmado] Antonio de Martín.

ANEXO 5: CENSO DE 1790



Quintana del Pidio
Censo al quitar
En favor del Real Monasterio de Santo Domingo de Silos
Contra
Matías Sancha vecino de la dicha villa

Principal, 1500 reales vellón
Réditos al año, 45 reales
Plazo, día 5 de febrero
Primera paga año de 91
Salarios, 400 maravedís
Ante, González.

Nota

Procede este capital, del que redimió en este día 5, Fernando Sancha, menor, y es la mitad de 3000 reales que tomaron mancomunadamente Rafael Gil, y Manuel Gutiérrez; lo que se nota en la escritura para que conste.

Sépase por esta pública escritura de venta y nueva imposición de censo redimible, cómo yo Matías Sancha, vecino de la villa de Quintana del Pidio, y estante en el día en esta de Santo Domingo de Silos, otorgo por esta dicha escritura que vendo y doy en venta real por vía de renta y censo redimible, y a razón de a tres por ciento, conforme a la Real Pragmática de Su Majestad, que Dios guarde, a el Real Monasterio de Santo Domingo de Silos, Orden de San Benito, intramuros de esta dicha villa, y en su nombre a el P. Predicador Fr. Baltasar Saez, su mayordomo presente, y a los demás que les sucedan, a saber cuarenta y cinco reales vellón de renta y censo en cada un año, pagados por los días de la fecha de esta escritura, y se le vendo e impongo sobre los bienes, salarios y condiciones que se expresarán; por precio y cuantía de mil y quinientos reales vellón, que me ha entregado de presente dicho Padre Mayordomo, y de su entrega y recibo yo el escribano doy fe, porque se hizo a mi presencia y la de los testigos de esta escritura, en moneda de buena calidad y peso, que contó y pesó a su parte y poder el otorgante, y yo el suso dicho por ser // así presente, otorgo recibo y carta de pago en forma de los mil y quinientos reales, a favor de este real monasterio y referido su Mayordomo, cuanto a su derecho convenga. Y los dichos cuarenta y cinco reales me obligo, y a mis hijos y herederos, a pagarlos y que los pagarán a dicho Real Monasterio y citado su Mayordomo presente, y a los demás sucesores, y ponerles en él y celda de su Mayordomía a mi costa, riesgo y misión y la suya en cada un año, haciendo las pagas en dicha moneda de vellón; que la primera ha de ser en el día cinco del mes de febrero del año venturo de mil setecientos noventa y uno, y las demás sucesivas interim no se redima, y quite el principal. Y caso de faltar a ello, se me pueda, o a dichos mis herederos, ejecutar y destinar persona a el recobro de réditos con salarios de cuatrocientos maravedís en cada un día de los que en ello se ocupare, con más los de la ida y vuelta a razón de ocho leguas por día, por cuyos salarios y demás diligencias, que en su razón se causaren, consiento ser y que sean mis herederos ejecutados, como por el principal, siendo creída la tal persona por solo su juramento sin más prueba, ni averiguación aunque // por derecho se requiera, habiendo lugar para todo por la vía ejecutiva. Y sin ser visto perjudicar la obligación especial a la general, ni por el contrario, sino que de ambos derechos juntos se pueda usar, vendo, cargo y constituyo el principal y réditos de este censo, generalmente sobre mi persona y bienes, muebles y raíces, habidos y por haber, y en especial sobre los bienes raíces siguientes:

Hipotecas. Primeramente hipoteco a la seguridad de este censo, costas, réditos y salarios de él, un majuelo, a do dicen la Travesaña, de mil y quinientos palos, surco por solano Tomás Villada, vecino de Quintana, cierzo camino que de Quintana va a Roa, y ábrego camino que divide la mojonera de Quintana y la Aguilera.

Más otro majuelo a Carrarova de mil y trescientos palos, surco al mediodía otro del Cuerpo Santo, ábrego y regañón doña Isabel de Salinas, y cierzo camino de las Revillas Bajas.

Más una tierra a la Revilla y término de la Torre decires Eminas, surco por cierzo la cañada que va de Revilla a el molino, solano arroyo que corre las aguas de la fuente de la Revilla, y a el medio día Francisco del Burgo, vecino de Quintana .

Más otra tierra a las Poyatas de dos fanegas, surco a solano Ignacia de Revilla, mediodía Hermenegildo Casas, y a cierzo el río.

Todos los cuales dichos bienes arriba declarados, deslindados e hipotecados // son míos propios, están en término de dicha villa de Quintana del Pidio, tienen las plantas de vides manifestadas y la sembradura referida, se hallan libres de todo género de carga y censo, más que el presente. Y de ser así cierto lo juró por Dios, nuestro Señor, y a una señal de cruz que hago en debida forma de derecho. Y si lo contrario pareciere quiero incurrir en la pena de Steleonato, [= estelionato], y que se proceda contra mi criminalmente. Y guardaré y cumpliré, y dichos mis herederos y sucesores, guardarán y cumplirán las condiciones y obligaciones siguientes:

Primeramente es condición que en cualquiera tiempo que yo, e dichos mis hijos y herederos, quisiere o quisieren quitar y redimir el dicho principal, lo he de poder o puedan hacer, pagando sus réditos caídos y prorrate; y el señor que es o fuere ha de ser obligado a los recibir en una sola paga, y dar por ninguno este contrato, entregándole con redención en forma, para que no corran más los réditos, precediendo el aviso de dos meses antes para que busque empleo, y si no lo quisiere recibir, he de cumplir, o mis herederos, con depositarlo, de mandato de juez competente, y desde el día que se haga dicho depósito, no haya de correr más la dicha renta, y las hipotecas han de quedar libres de esta obligación, como si no se hubiera dispuesto quedando sin // fuerza ni validación alguna.

Item, es condición que los bienes hipotecados, no les he de poder vender, trocar, a ninguna persona de las prohibidas en derecho, excepto a las que sean legas, lanas y abonadas, y cuanto esto se haya de hacer ha de ser con esta carga e hipoteca, y no de otra forma; y si de hecho se hiciere lo contrario, no ha de tener efecto la tal venta, ni se ha de transferir derecho a el comprador o compradores.

Item, es condición que los expresados bienes hipotecados los he de tener, y tendrán mis herederos, siempre bien labrados, compuestos y reparados de todas las labores y reparos necesarios, de modo que vayan en aumento, y nunca a disminución; y si así no lo cumpliere, o dichos mis herederos, el señor que es o fuere de este censo los pueda mandar reparar y por el coste que tuvieren dichos reparos, se me ejecute, o a mis herederos, por sola la declaración simple o jurada de la persona que los ejecute, sin más prueba, ni justificación, aunque por derecho sea precisa.

Item, es condición que los bienes hipotecados, no se han de poder partir, ni dividir en manera alguna entre dos o más herederos, ni personas, sino que siempre han de estar en uno solo poseedor lego, llano y abonado, y si de facto se hiciere lo contrario, a más de ser nula la tal partición, se pueda cobrar y cobre enteramente de cualquiera poseedor de los dichos bienes, aunque no lo sea de todos, y el nuevo sucesor ha de ser obligado, como yo, a hacer y otorgar en favor de este Real Monasterio, reconocimiento en forma de censo, entregándole signado a mi costa, y a ello se le compela, o a mis herederos, por todo rigor de derecho.//

Así mismo es condición que aunque en los dichos bienes hipotecados suceda alguno de los casos fortuitos, o inopinados, no por eso he de dejar de pagar, ni mis herederos, la citada renta enteramente, sin pedir descuento alguno.

Y con estas condiciones otorgo la presente, y declaro que es el justo precio de los dichos cuarenta y cinco reales de réditos en cada un año los referidos un mil y quinientos reales vellón de principal de este censo, por salir a razón de a tres por ciento, conforme a la ley Real. Y desde luego hasta el día de la redención de él, me desapodero, desisto y aparto del derecho de propiedad y posesión de los bienes hipotecados, cuanto a su valor e interés de ellos, por el dicho principal y réditos, y lo cedo, renuncio y traspaso en el dicho Real Monasterio y citado su Mayordomo en su nombre que al presente es y en adelante fuere, a quien doy poder y cumplida facultad para de su autoridad, o de la justicia, tomen y aprendan posesión de ellas, y en el interim me constituyo por su inquilino tenedor y poseedor para le poner en ellas cada y cuando que me las pidan. Y me obligo a la evicción, seguridad y saneamiento de este censo, en tal manera, que las hipotecas a él afectas son ciertas y seguras, y que en ellas lo está el principal y réditos, y si no lo fueren, o saliere mal voz, hipotecaré, o dichos mis hijos y herederos, otros bienes libres, y cuantiosos, en tan buena parte, sitio y lugar como lo están. Y en defecto redimiré o redimirán el citado capital, y pagaré o pagarán sus réditos con las costar y daños que sobre todo se causaren. Y para firmeza de todo obligo mi persona y bienes muebles y raíces habidos // y por haber. Doy poder cumplido a las justicias y jueces de Su Majestad competentes para que según es dicho me lo hagan cumplir como por sentencia pasada en juzgado, sobre que renuncio las leyes, fueros y derechos de mi favor con la general en forma. Y por firme así lo dispongo en este Real Monasterio de Santo Domingo de Silos a cinco días del mes de febrero de mil setecientos y noventa, siendo testigos Diego Sancha, Manuel Martínez y Bernardo Gil Estébanez, y Fernando Sancha, menor, vecino de Quintana y quien redimió este capital. Y el otorgante, a quien yo, el escribano, doy fe, conozco, lo firmó. Y en éste, estando yo el escribano, previne a las partes deber tomar razón de este instrumento en el oficio de hipotecas del departamento donde está agregada la villa de Quintana del Pidio, en el término de un mes siguiente a su fecha, como lo prescribe la Real Pragmática del asunto, de que enteré a dichas partes para su cumplimiento, y ellas dijeron quedarlo, de que doy fe. Matías Sancha, Ante mí Luis González Bernal. Yo el supra dicho Luis González Bernal, escribano del Rey nuestro señor, número y vecino de esta villa de Santo Domingo de Silos, presente fui, su registro, con quien concuerda queda en el mío en papel del sello corriente, en estas cuatro hojas, primera y esta del sello segundo, y las de intermedio común. En testimonio de verdad, Luis González Bernal.

Tomóse la razón en el oficio de hipotecas de esta villa // de Gumiel de Izán y libro correspondiente de la de Quintana del Pidio, folio tercero. Y porque conste pongo la presente que firmo en esta dicha villa y marzo primero de mil setecientos y noventa. Derechos y papel, 3 reales y 6 maravedís. [Firmado] Antonio de Martín.

PACIOLI'S *DE SCRIPTURIS* IN THE CONTEXT OF THE SPREAD OF DOUBLE ENTRY BOOKKEEPING

Basil S. Yamey

RESUMEN

El presente trabajo examina y pone en duda, a la luz de las evidencias presentes, algunas nociones ampliamente aceptadas en relación con el uso y expansión de la partida doble durante los primeros siglos de su existencia. De esta manera, el autor expresa su opinión de que no cree que los libros impresos y, en particular, la *Summa* de Luca Pacioli, ejercieran una gran influencia directa en la divulgación de este sistema, como generalmente se cree. En relación con esta última obra, y entre otras razones, porque piensa que muy pocos mercaderes la adquirirían al no conocer ni siquiera el nombre de Pacioli, que era un gran matemático y humanista, muy conocido en los círculos intelectuales, pero probablemente desconocido en el mundillo mercantil. Pocos comerciantes podrían imaginar, por otra parte, que el volumen contenía un capítulo dedicado a la teneduría de libros. Aparte de ello, no se estima que dicho capítulo *De scripturis* enseñe la partida doble de la forma práctica y eficaz que los mercaderes precisaban, sobre todo por la falta de un supuesto práctico que mostrase la disposición y forma de redactar los asientos en el diario y el mayor. Por añadidura, el formato y dimensión del volumen tampoco contribuían a hacerlo tan manejable como requería una obra de consulta que debía estar siempre a mano en el despacho del mercader. A la vista de estas consideraciones, el autor concluye que no parece que la *Summa* pudiera influir grandemente de forma directa en el conocimiento de la partida doble que pudieran tener los comerciantes. En cambio, cincuenta años después de su publicación sí influyó decisivamente en la redacción de los tres siguientes libros que aparecieron en las década de los 1540, uno italiano, el de Manzoni, otro belga, el de Ympyn, y el último inglés, el de Mellis. Descartados, pues, los libros impresos como principal vehículo de divulgación directa de la contabilidad por partida doble entre los mercaderes, el autor se plantea el interrogante de cuáles fueron las vías de difusión del nuevo sistema: piensa que esta difusión debió de que tener lugar a través de tres distintos cauces: los tratados impresos de contabilidad, pero como medio indirecto de enseñanza de la partida doble, es decir, no a los propios mercaderes, sino a los maestros de materia mercantil; la movilidad de mercaderes, tenedores de libros y aprendices, que se desplazaban de un país a otro para conocer mejor su oficio; y, finalmente, los maestros y las escuelas comerciales. A este respecto, se ofrecen en el artículo diversos ejemplos de estos tres cauces, haciendo especial hincapié en el de la traslación de mercaderes y aprendices. Por último, el autor pone en tela de juicio la exactitud de la creencia bastante extendida de que la partida doble era ampliamente usada en Europa ya durante el siglo XVI. El opina que es posible que fuera bastante conocida, mucho más en el siglo XVII que en el XVI, pero que pocos mercaderes fuera de Italia la utilizaban, y que buena parte de ellos, o eran italianos o habían hecho allí su aprendizaje.

ABSTRACT

This paper examines and questions, in the light of the known evidences, some widely accepted ideas with respect to the use and spread of double entry during its first centuries of existence. In this regard, the author says that he does not believe that printed books and, in particular the *Summa* of Luca Pacioli, had a great *direct* effect on the diffusion of knowledge of the system and of its use. With regard to Pacioli's work, very few merchants would have known of him, or have heard of the publication of the *Summa*, or have been aware that it included a chapter on double entry bookkeeping. Moreover, the *De scripturis* section is not an effective exposition of the system. The reader's task would have been easier had the text included specimen rulings with specimen entries. The most serious deficiency of all is that Pacioli did not provide an illustrative set of account books in which the appropriate entries were entered for each of a series of transactions, and in which the end-

products of the balancing and closing of the ledger were shown. Apart from that, the *Summa* is a large book of more than 600 large pages, of which *De scripturis* is only a small part. It would have been cumbersome to use for quick reference in a counting house. Although the author doubts whether Pacioli's had any or much direct effect on the spread of use of the double entry system inside or outside Italy, it certainly had a direct effect on the contents of three books published in the 1540s by an Italian, Manzoni, a Fleming, Ympyn, and an Englishman, Oldcastle. Having ruled out printed books as the main *direct* way of diffusion of double entry among merchants, the author wonders which were the main ways of diffusion of the new system. He means there were three ways: printed books, but in an *indirect* way, since he suspects that they were used mainly by teachers of the subject, and rarely used by auto-didactic merchants or bookkeepers who studied on their own; the movement of merchants, bookkeepers and apprentices from one commercial centre to another; and the activities of teachers of commercial subjects who gave private tuition. To this respect he offers some examples of these ways, giving special attention to the latter. Lastly, the paper also questions the extended belief that the double entry system was widely used in 16th century Europe. The author believes that it was possible that the new system might have been well known, but much more in the 17th century than in the 16th, and that only a few merchants outside Italy used it, most of whom were Italian or had done their apprenticeships in Italy.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad, historia, Pacioli, partida doble, práctica contable

KEY WORDS:

Accounting, accounting practice, double entry, history, Pacioli

1

The spread of the use of double entry bookkeeping outside Italy is often attributed largely to printed expositions of the system. Thus Fabio Besta, the first major writer on the history of accounting, stated that "outside Italy, account-books in double entry appeared only after Italian publications describing that system had been translated into foreign languages". (Besta acknowledges that the account-books of foreign branches of Italian businesses were exceptions to his statement.) Moreover, according to Besta, it was the Venetian style or version of double entry, the *scrittura veneziana*, that crossed the Alps and was disseminated "in Flanders, in England and among the German peoples"¹. Besta clearly implied that printed books played a major part in spreading the use of the double entry.

More recently, Jean Favier, distinguished French historian, has narrowed the focus, concentrating it on Luca Pacioli. In his *De l'or et des épices (Naissance de l'homme d'affaires au Moyen Âge)* he observes that double entry bookkeeping (*comptabilité systématique*) came to Europe, outside Italy, only in the sixteenth century. It was then that merchants in all the countries ensured the success [*feront la fortune*] of the book in which, in 1494, Luca Pacioli of San Sepolcro explained and clarified the system². Favier's English translator expressed the point more vividly by stating that "merchants from every country rushed to buy this guide to accountancy".³ The implication is clear: many merchants outside Italy were eager to use the double entry system, and the *Summa* enabled them to do so.

¹ F. Besta: *La Ragioneria*, 2nd ed., Milan, 1929, vol.3, p. 340.

² J. Favier: *De l'or et des épices*, Paris, 1987, p.339.

³ J. Favier: *Gold and Spices* (translated by Caroline Higgitt), New York, London, 1998, p.276. Favier also writes that Pacioli's exposition of bookkeeping was an "instant success and for many years used by the business world" (*ibid*, p. 261)

In my view, which is elaborated below, Besta over-stated the role of printed expositions of accounting in the sixteenth century. It would be wrong, in any case, to gauge the extent of the use of the double entry system in Europe in different periods on the basis of number of books published on the subject, in the sixteenth century or in the next two centuries. What is perhaps even clearer is that Pacioli's exposition, in particular, is likely to have had virtually no *direct* effect on the diffusion of knowledge of the system and of its use.

Very few merchants inside Italy, and even fewer outside Italy, in the late fifteenth century would have known of Luca Pacioli, or have heard of the publication of his *Summa*, or have been aware that it included a short section on double entry bookkeeping, the section *Particularis de computis & scripturis*.

Pacioli was a prominent mathematician and known to other mathematicians. More generally, Pacioli was well known in humanist circles, and his works appealed to humanists. According to Ingrid D. Rowland, "Pacioli's *Summa* addressed subjects dear to the humanists' tradition: geometry, ...perspective, and proportion. In order to attract a humanistically educated public as well as learned merchants, Pacioli outfitted the printed editions of his works with his own Latin prefaces and Latin rubrics that added a certain classicising tone to the vernacular text".⁴ But few merchants, even Italian merchants, were educated in the humanist tradition. And merchants outside Italy would have provided an even more meagre market for the *Summa*, even if they could read Italian.

There is indeed no evidence as to how many merchants bought copies of the *Summa* when it was first published. The fact that so many copies have survived to the present day is best explained in terms of purchases by mathematicians and other learned individuals rather than by merchants. Copies entering the libraries of scholars, both professional and amateur, and institutions of learning had a much better chance of survival than had copies being used in the counting-houses or bureaux of merchants.

2

A merchant who bought a copy of the *Summa* in order to learn how to keep his books according to the double entry system would have been disappointed and frustrated.⁵ The *De scripturis* section is not an effective exposition of the system, though a merchant or clerk who studied it would nevertheless have learned much from it, and much of the teaching was in an agreeable form. As to content, he would, for example, have been taught the need for meticulous detail, and shown how to minimise opportunities for the perpetration of fraud. He would have learned all he needed to know about the arrangement of columns in each of the three principal account books, and about the place of each of those books in the bookkeeping scheme of things. But the reader's task would have been easier had the text included specimen rulings with specimen entries, since a good illustration is better than a sequence of sentences. The examples of journal and ledger entries in the text do not show the ruled lines, and the entries are not always set out clearly. Moreover, the specimen journal entries in several of the

⁴ I.D. Rowland, *The culture of the High Renaissance*, Cambridge, 1998, p.116.

⁵ For a detailed discussed of *De scripturis*, see B.S. Yamey (ed.), Luca Pacioli: *Exposition of double entry bookkeeping*, Venice 1494, Venice, 1994.

chapters do not follow the description given in chapter 11, which itself is misleading in that an inappropriate sign () is used instead of the distinctive sign used in practice and almost certainly intended by Pacioli, namely (/). Pacioli seems to have been poorly served by his printer or proof-reader or proof-corrector -or perhaps he himself was careless, since he is said to have participated in the supervision of the printing of the *Summa*. Further examples of poor proof-reading or editing are some incompleted sentences.

A more serious deficiency is the exposition of the balancing and closing of the ledger in chapter 34. The chapter confuses several different procedures. Either Pacioli did not understand the subject fully, or his expository skill deserted him at this critical point. In the absence of a fully worked-out illustrative example, the reader would have reached the end of chapter 34 confused and perhaps worried by his failure to comprehend the text. The further exposition in the summary chapter 36 would probably have increased his perplexity.

The most serious deficiency of all is that Pacioli did not provide an illustrative set of account-books in which the appropriate entries were entered for each of a series of transactions, and in which the end-products of the balancing and closing of the ledger were shown. Whilst Pacioli lavishly provided worked-out examples in his sections on arithmetic, algebra and geometry, he was surprisingly unimaginative in not seeing the need to present a model set of written-up account-books in *De scripturis*. It may be that he himself did not feel sufficiently confident to carry out this task; or perhaps the authors of manuscripts he may have been working from did not provide illustrative account-books because they intended to give oral instruction (accompanied by demonstrations on the equivalent of present-day flip-charts) to supplement and fill out their written texts.

Two further points are worth noting. First, the *De scripturis* does not go into some of the finer points of double entry bookkeeping as would often have been encountered in practice at the time. Thus there is no discussion of such subjects as compound journal entries, or closing and opening balance accounts (with entries reversed) in the ledger. Also, Pacioli did not discuss the special accounting practices associated with changes in the rate of exchange between two currencies, for example between the merchant's domestic currency and the foreign currency in which his foreign agent recorded the transactions he made on his behalf. Benedetto Cotrugli, a merchant of Ragusa, whose manuscript of 1458 (in Italian) on *dell'arte di mercatura* pre-dated the *Summa*, refers briefly to the appropriate procedure in his chapter *Del'ordine di tenere le scripture*. In his own ledger the merchant has two sets of columns on each side of the ledger account opened in the agent's name. When the appropriate entries are made and balanced in the two sets of columns, the merchant's profit or loss arising from exchange fluctuations is revealed in the domestic-currency columns. Cotrugli remarks that a merchant who does not keep his accounts in this way, does not deserve to be called merchant (... *non se' degno d'essere nominato mercante*).⁶

The second point relates to physical aspects of the *Summa*. It is a large book of more than 600 large pages, of which *De scripturis* is only a small part. An unbound copy in the Library of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, in London, weighs 1.8 kilograms; another copy, in the same collection, bound in wooden boards, weighs 2.5

⁶ U. Tucci (ed.), *Benedetto Cotrugli Raguseo: Il Libro dell'arte di mercatura*, Venice, 1990, p.174.

kilograms.⁷ It would have been cumbersome to use for quick reference in a counting-house (quite apart from its other deficiencies for such a purpose). Moreover, the printing in the copies of the first edition I have seen is not clear or easy to read. Altogether, both format and scale, dictated as they must have been by the encyclopaedic extent of the subject-matter, are more appropriate for the scholarly library than for the counting-house. What the book lacked in convenience of handling was compensated by its physical *gravitas*. Brian Richardson has remarked that in Renaissance Italy "the underlying perception was that the larger the book was, the greater its seriousness". There was "The association between physical and metaphorical weight".⁸

3

Although I doubt whether Pacioli's *Summa* had any or much *direct* effect on the spread of use of the double entry system inside or outside Italy, it certainly had a direct effect on the contents of three books on the subject published in the 1540s. Pacioli's *De Scripturis* in the *Summa* was the pioneering publication; and three books drew on it, either directly or via an intermediary, respectively by an Italian, a Fleming from the Low Countries, and an Englishman: Domenico Manzoni, Jan Ympyn and Hugh Oldcastle.⁹

Hugh Oldcastle's *A profitable treatyce* (London, 1543) is very close to *De scripturis*, or rather to a selection of chapters in the earlier work. It is not easy, however, to judge the pedagogic merits of the Oldcastle book, since no copy has survived, and our knowledge of its contents comes from its re-working by John Mellis in his *A brieve instruction* (London, 1588). But Mellis's book is not simply a re-issue of Oldcastle; it is demonstrable that Mellis added, ineptly, long passages from English books published after 1543, written by James Peele and John Weddington, both of whom had practical experience of bookkeeping. It seems clear, however, that Oldcastle's book, like Pacioli's, did not include a set of illustrative account-books; and Mellis added one, again drawing without acknowledgement on the published works of others.¹⁰

Manzoni's *Quaderno doppio* (Venice 1540, and later editions) is altogether in a different class. The exposition is identifiably "Paciolian". But Manzoni was selective in his unacknowledged borrowings from Pacioli. Moreover, he added a substantial amount of material that is not in Pacioli. Above all, he compiled a list of 300 transactions, sub-divided into broader categories; and these transactions are entered into the model set of account-books. This part of the book, itself of convenient weight and size, would undoubtedly have been very useful to the practising bookkeeper. As Flavio Pilla has put it, the merchant or his bookkeeper, when in doubt as to how to record a transaction, could stretch out his hand to get his *Manzoni*, turn its pages, find the place, gain enlightenment, and finally transform the

⁷ Information kindly provided by Avril Dennis, Deputy Librarian, The Institute of Chartered Accountants.

⁸ B. Richardson, *Printing, writers and readers in Renaissance Italy*, Cambridge, 1999, p.125.

⁹ See Yamey (ed.), *op.cit.*, *passim*.

¹⁰ On Oldcastle and Mellis, see B.S. Yamey, "Oldcastle, Peele and Mellis: a case of plagiarism in the sixteenth century", *Accounting and Business Research*, vol.9, 1979; reprinted in *Further essays on the history of accounting*, New York & London, 1982.

details of the transaction into one or more appropriate bookkeeping entries.¹¹ This would not have been practicable with the ponderous *Summa*.

Manzoni stated that he kept the books of several important people in Venice. He also taught bookkeeping and other subjects. The quality of his book suggests that he must have been an effective teacher.

Ympyn's book was published posthumously by his widow: the *Nieuwe instructie* (Antwerp, 1543) in Dutch; the *Nouvelle instructie* (Antwerp, 1543) in French; and the *A notable and very excellente woorke* (London, 1547) in English. Ympyn spent twelve years in Venice in his early manhood, travelled extensively, and eventually settled in Antwerp where he became a member of the guild of mercers. Ympyn (or his widow) refers to Pacioli's *Summa* in the prefaces to his books.

It is clear that Ympyn, either directly or through an intermediary, followed the *De scripturis* closely in many places. But Ympyn was selective, and moreover also included new or improved material in the text. In particular, his treatment of the balancing and closing of the ledger differs materially from Pacioli's. It is briefer, and clearer; and Ympyn obviously intended his readers to refer to the illustrative set of account-books included in the book. The model set of account books is of high quality; and, as Raymond de Roover has suggested, Ympyn may have drawn examples of transactions from his own business as merchant. It is perhaps not surprising that the only known copy of the English version of Ympyn's book, now in Moscow, does not have the model set of account-books: This part must at one time have been detached for easy reference, and had been so often consulted that it disintegrated -or was stolen or lost.

It may be noted, in passing, that neither Manzoni nor Ympyn discussed compound journal entries or the treatment of accounts kept in a foreign currency (as well as in the domestic currency) alluded to in Cotrugli's early manuscript.

Traces of the influence of *De scripturis* can be found in a few books on accounting after the 1540s; and his name is referred to in a few cases. But, no book on the double entry system published after the 1540s can be said to be in the Paciolian mould to any significant extent.

4

It is difficult to assess the various ways in which knowledge of the double entry system was disseminated in the first two or three centuries after it first emerged in practice in Italy around 1300. When they became available, printed books obviously played some part. I suspect that they were used mainly by teachers of the subject, and rather rarely by auto-didactic merchants or bookkeepers who studied on their own.

Before printed books appeared, diffusion of knowledge of the double entry system within Italy would have been due to the movement of merchants from one commercial centre to another; to the movement of bookkeepers and apprentices; and to the activities of teachers of commercial subjects who gave private tuition. It is not clear, however, whether bookkeeping was taught in the *scuole d'abaco*, the schools in which many boys, intended

¹¹ F. Pilla, "Il bilancio di esercizio nelle aziende private veneziane", *Studi veneziani*, vol.16, 1974, p.261.

eventually for employment or a career in business, spent the last few years of their education. But, generally, there were teachers willing to teach the subject to those willing to pay for tuition.

Diffusion, mainly by way of personal commercial contacts and tuition, continued, of course, after printed expositions became available, in increasing numbers, in various European languages. The economic history literature reveals much movement, across national borders, of merchants, bookkeepers, apprentices and students of commercial subjects, including bookkeeping, in the sixteenth and seventeenth centuries. It is not possible to present a systematic picture of these movements and the resulting contacts and transfer of knowledge. Some examples may be helpful and indicative. Here, then, are a few cases illustrating the movements of commercial people, and the contacts between them, of the kinds that would have contributed towards the international diffusion of knowledge of the double entry system. Many other examples could be added for the period from the fifteenth to the seventeenth century.

Lukas Rem and Matthaus Schwarz were the sons of German business men who, as youths, were sent to Italy to study commercial subjects. Rem went on horseback to Venice at about the time Pacioli's *Summa* was published in that city. He was under fourteen years of age. He lived in succession with several merchants, including two who were factors of the powerful Welser family business. He also spent time with a man employed in the Fondaco dei Tedeschi, the headquarters of German merchants in Venice (now the central post office). There, according to his diary, the young Lukas learned arithmetic in 5 and a half months. Then he went to a school "where one learned how to keep books". Within three months he was able to write up a journal and ledger. Schwarz, on the other hand, wrote that he had difficulty finding a competent teacher of bookkeeping in Milan and Genoa; but in Venice he met a teacher who had a great reputation. This was Antonio Mariafior (a name which appears in one of the entries in Manzoni's model set of account-books as a teacher of *abaco* and *quaderno*, that is arithmetic and bookkeeping). Schwarz returned to his native Augsburg, where he entered the employment of Jakob Fugger, "der Reiche" in 1516. In due course he became head bookkeeper of the politically and financially influential Fugger business and confidant of its head Jakob and of his successor Anton. Schwarz also wrote a manuscript on bookkeeping.¹²

Paulus Behaim, a member of a Nuremberg family, served his apprenticeship in Cracow and then was employed by the prominent Imhof family to whom he was related. He was sent to Antwerp where he spent several years; and while acting on behalf of his employers, he also engaged in trading on his own account. Several of his ledgers have survived, and illustrate his steady increase in wealth, both when employed by the Imhofs and also afterwards. When he had returned to Nuremberg, he was required to keep the Imhof's journal and ledger. The examples of entries he made in his own account-books show, according to Balduin Penndorf, the influence of Johann Neudorfer, the famous arithmetician and calligrapher with whom he had studied in his youth. A manuscript exposition of

¹² On Rem and Schwarz, see B. Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig, 1913.

bookkeeping is reliably attributed to Neudorfer. Neudorfer does not appear to have had it published, but presumably used it for his own teaching purposes.¹³

Jan Pieterszoon Coen was baptised in 1587 in Hoom. His father became a well-to-do merchant, who in 1600 sent his son to Italy, where he was apprenticed to the merchant Giorgio Pescatore in Rome. (Pescatore was born in the Netherlands as "Joris Visser", which he Italianised literally as Giorgio Pescatore). Coen learned "all the intricacies of Italian bookkeeping", as well as other branches of commercial lore. He entered the service of the Dutch East India Company (the "VOC") and became its first Bookkeeper General. He subsequently rose to the position of Governor General in Batavia, and carried out the expansionist policy of the mailed fist.¹⁴

George Watson, born in Edinburgh in 1645, was the son of a merchant. After serving an apprenticeship with another merchant in Scotland, he was sent to Holland "for his further improvement in merchandising and particularly for his learning book-keeping, which then was a very rare accomplishment". Some of his exercise books in writing, arithmetic and bookkeeping have survived. He returned to Scotland in 1676. He had a distinguished career in business and in public life and made large charitable gifts.¹⁵

Passchier Goessens, born in Brussels, left his native country because of his religion, and settled in Germany around 1588. He wrote a serviceable book on accounting in German *Buchhalten fein kurz zusammen gefasst* (Hamburg, 1594). He did so, he said, to help merchants in Hamburg and to enable citizens of his adopted city to let their children study bookkeeping in their own city instead of having to send them to other cities or countries "at great expense and danger". According to Penndorf, it was teachers from the Low Countries (such as Goossens) and Portuguese Jews who brought double entry bookkeeping to Hamburg. Some merchants, such as the van der Meulen, left the Low Countries after the "Spanish Fury" and settled in German commercial centres.¹⁶

5

In the preceding section I have outlined and illustrated the various ways in which knowledge of the double entry system was transmitted within countries and, particularly, across national or regional frontiers. There quite clearly was a considerable volume of deliberate as well as unintentional transmission or diffusion of knowledge of the system. It is very difficult, however, to attempt to translate the spread of knowledge of the system into any realistic assessment of the extent to which merchants and other business men actually used the system. This difficulty applies whether one is considering its use in one particular country in a given period, or changes in its use at different periods within, say, the sixteenth and seventeenth centuries.

The major difficulty is that what we know about the extent of the use of the double entry system in the past depends heavily on two sets of accidents of history: first, the accidents of survival of account-books in the face of losses due to deliberate destruction, fire

¹³ On Behaim, see Penndorf, *op.cit.*

¹⁴ G. Messelman, *The cradle of colonialism*, New Haven & London, 1963, pp.229-37.

¹⁵ R. Brown (ed.), *A history of accounting and accountants*, Edinburgh, pp.156, 183.

¹⁶ Penndorf, *op.cit.*, p.149.

and flood, rats and mice, and decay through age; and second, the accidents of selection by scholars of particular collections of account-books for study, and the publication of their findings. It is obvious, however, that only a small proportion of surviving and (in principal) accessible materials for the sixteenth and seventeenth centuries has been examined, with the bias probably in favour of account-books of prominent merchants, business firms and families. Thus although we do know a good deal about the use of the system in Italy, notably in Tuscany, by such large business firms as the Medici, Bardi, Peruzzi, Borromei and Datini, knowledge about smaller firms is far more patchy. Datini, the "merchant of Prato", himself wrote that many of his fellow citizens did not keep account-books at all. However, recently, Richard K. Marshall has examined surviving account-books of merchants and tradesmen in late medieval Prato, and found none of them is in double entry.¹⁷

The difficulties are aggravated by the fact that scholars who have studied particular collections of account-books and related material almost certainly have not adopted a uniform set of criteria for identifying the presence or absence of the double entry system. Thus some historians may have regarded bi-lateral accounts *alla veneziana* (with the debit side of an account on a left- hand page and the credit side on the adjacent right-hand page) as evidence of the use of the system. Or the presence of both a journal and a ledger may have been taken as evidence of double entry. The statements even of contemporary merchants, while interesting, for the same reason have little value as evidence. One may also ask how one merchant would have known how other merchants kept their books. Though merchants did not treat the double entry system, and the way they organized their books, as trade secrets, they were unlikely to show their journals and ledgers to others.

6

Nevertheless, and subject to the caveats entered at the beginning of the preceding section, it seems to me that the use of the double entry system must have been quite limited outside Italy in the sixteenth century, though merchants may have made somewhat more extensive use of it in the seventeenth century. What I believe is quite clear is that very many more people had acquired some knowledge of the system than actually used the system in practice. Here, I can do no more than deal as examples first, rather parochially, with the situation in sixteenth- and seventeenth-century England, and second, with the situation in sixteenth-century Antwerp.

According to the late G.D. Ramsay, economic historian, without the innovation, double entry bookkeeping, "the emergence of the firm as a business entity would have been grievously hampered, and so would the unfolding of English foreign trade under Elizabeth I".¹⁸ Quite apart from general implausibility of this statement, it appears likely that very few English merchants kept their books by double entry in the sixteenth century. I know of only one surviving example. This is the journal of Thomas Gresham, commenced in 1546, now in the possession of the Mercers' Company in London. This famous merchant, diplomat and public figure (to whom is attributed Gresham 's Law, about bad money driving good money

¹⁷ R.K. Marshall, *The local merchants of Prato*, Baltimore & London, 1999.

¹⁸ G.D. Ramsay (ed.), *John Isham: mercer and Merchant Adventurer*, Northampton, 1962, p.liii.

out of circulation) spent many years in Antwerp, and his journal shows signs of that city's influence. It has even been conjectured (by Ernst Stevelinck)¹⁹ that he was responsible for the translation of Ympyn's book into English.

More examples have survived -and have been examined -for the seventeenth century. I have discussed elsewhere the surviving double entry account-books of five seventeenth-century merchants: William Hoskins, Sir John Banks, Sir Robert Clayton, Sir Dudley North and Sir Charles Peers.²⁰ To this list can be added three more merchants: Sir John Calley, Daniel Harvey (brother of the more famous William, discoverer of the circulation of the blood) and Charles Marescoe.²¹ This is an impressive list, including several prominent merchants. And we must not forget the English East India Company and the Bank of England. However, many other merchants of distinction did not use the double entry system, including Sir Arthur Ingram, Sir Thomas Cullum and Sir William Turner .

Thomas Mun, a London merchant and author of economic tracts, wrote in 1664 that a "perfect" merchant "ought to be a good Penman, a good Arithmetician, and a good Accomptant, by that noble order of *Debtor* and *Creditor*, which is used only amongst Merchants".²² On the other hand, Richard Dafforne, self-styled 'accountant, and teacher of the same', writing in 1635, and who had experience of business life in both Holland and England, thought that a "great part" of merchants in his native country had only "small love" for the "science" of bookkeeping.²³

7

During the sixteenth century Antwerp became the hub of international trade. Merchants from all over western Europe had trading relationships with merchants in Antwerp; many foreign merchants and factors (agents) visited the city or spent long periods in the city; and many youths and young men came to study commercial subjects or to gain commercial experience in the offices of merchants. As Henry de Groote's investigations have shown, there were a relatively large number of "school masters" in Antwerp who taught languages, bookkeeping and other commercial subjects.²⁴ Moreover, several books on the double entry system were published in Antwerp in the sixteenth century, beginning with Ympyn's Dutch

¹⁹ E. Stevelinck, "Qui peut avoir traduit en Anglais le premier livre de comptabilité paru en Français?", *De Gulden Passer*, vol.70, 1992.

²⁰ B.S. Yamey, "Some seventeenth and eighteenth century double-entry ledgers", *Accounting Review*, vol. 34, 1959; and "A seventeenth century double-entry journal", *Accountancy*, November 1960; both reprinted in *Essays on the history of accounting*, New York, 1978.

²¹ The Calley ledger is in a private collection. On Marescoe, H. Roseveare (ed.), *Markets and merchants in the late seventeenth century*, Oxford, 1987. The Harvey ledger, which recently was brought to light, is now in The Guildhall Library, London. This ledger is extraordinarily large. It has almost 1700 pages of thick paper, with a massive vellum binding. The cover measures 35 cms. by 52 cms. (It is much bigger than Pacioli's *Summa*). On the Harvey documents, see Bloomsbury Book Auctions, Catalogue of Sale, 22 November 2001.

²² T. Mun, *England's treasure by forraign trade ...*, London, 1664.

²³ R. Dafforne, *The merchants mirrour*, London, 1635, in the "epistle dedicatory".

²⁴ H. L. V. de Groote, *De zestiende-eeuwse Antwerpse schoolmeesters* (reprint of articles in *Bejdragen tot de geschiedenis inzonderheid van het oud Hertogdom Brabant*), vols. 50 and 51, 1967-68.

and French texts, and followed by works by Mennher, Savonne, Weddington, Cloot, de Renterghem and van den Dycke.

It would therefore be surprising if many foreign merchants and bookkeepers did not acquire knowledge of, and competence in, the double entry system in Antwerp. But, once again, the interesting question is whether many foreigners, having learned about the bookkeeping system, then applied it in their businesses.

Some economic historians have regarded Antwerp as the commercial centre from which use of the double entry system spread widely throughout the rest of Europe. Thus Herman van der Wee wrote that it "was via Antwerp that the use of bills of exchange was generalized throughout Western and Northern Europe and the same can be said of the use of double-entry book-keeping".²⁵

The view expressed by van der Wee suggests, at least, that the use of the double entry system was widespread among Antwerp merchants themselves. Indeed, according to Oskar de Smedt, the system was used in Antwerp on an extensive scale.²⁶ However, the picture again is not at all clear. Emile Coornaert, who studied French participation in the international trade in Antwerp in the sixteenth century, observed that double entry bookkeeping was little used in that city.²⁷ J.A. van Houtte concurred: "It would be wrong to suppose, however, that [double-entry's] use was widespread there".²⁸

There were, of course, some Antwerp merchants who did use the system. Examples include the van der Molen and the de Groote businesses. However, the three most prominent names which I associate with the system in Antwerp are all rather special cases.

The Affaitadi were large-scale international bankers and merchants located in Antwerp, but came originally from Cremona in Italy. The surviving balance accounts of some of their companies at the time of the dramatic bankruptcy of the business were in Italian.²⁹

The surviving account-books of the prominent Antwerp merchant Jan della Faille have been used skillfully and productively by Wilfrid Brulez in his monographic study of the business he built. Della Faille was born in Wevelgem (in present-day Belgium) in 1515. Fifteen years' later he went to Venice, to work for Maarten de Hane, who was born in Brussels, and settled and prospered in Venice. He bought a palace, on the Grand Canal. Della Faille also did well, and became the de Hane factor in the branch establishment in Antwerp, which was also responsible for the branch in London. Della Faille gained a mastery of the double entry system in Venice, and applied it to his business in Antwerp, which included his activities on behalf of de Hane as well as his trading on his own account. The entries in his double entry journals, kept in Italian, are perfect examples of the distinctive Venetian form of journal entry (which is incorrectly described and illustrated in Pacioli's *De scripturis*). Della Faille defrauded his Flemish/Venetian principal, and a long period of litigation with de Hane's

²⁵ H. van der Wee, *The growth of the Antwerp market and the European economy (fourteenth-sixteenth centuries)*, The Hague, 1963, vol. ? , p.433.

²⁶ O. de Smedt, *De Engelse Natie te Antwerpen in de Ibe eeuw* (1496- 1582), Antwerp, 1954, vol.2, p.487.

²⁷ E. Coornaert, *Le Français et le commerce international a Anvers: fin du Xve XVle siecle*, Paris, 1961, pp.173, 245.

²⁸ J. van Houtte, *An economic history of the Low Contries*, 800-1800, London, 1977, p.207.

²⁹ J. Denucé, *Inventaire des Affaitadi banquiers italiens a Anvers de l'annee 1568*, Antwerp, 1934.

heirs ensued.³⁰ The third example is that of a surviving set of account books of the celebrated printer and publisher Christophle Plantin. In 1563 he entered into partnership with four others, which lasted until 1565. The journal and ledger for that period were kept in Italian and in accordance with the double entry system. No doubt one of the partners or a bookkeeper was responsible for writing-up these account-books. When the partnership ended, Plantin gave up the system.³¹

8

Unless my chosen "samples" happen to have been unrepresentative, my tentative conclusion must be that the double entry system was not widely used by merchants in Europe (outside Italy) in the first century or two after the publication of Pacioli's *Summa*. However, the limited use of the system in practice cannot be attributed to lack of opportunities for merchants and bookkeepers to study the system and become proficient in its application in business. In the process of diffusion of knowledge of the system, printed books, and more especially their use by teachers, played an important part; and in this way Luca Pacioli must rightly be honoured as a founding father (though the limitations of his pioneering *De scripturis* should not be glossed over).

REFERENCES

- Besta, F.** (1929): *La Ragioneria*, 2nd ed., Milan, vol.3.
- Brown, R.** (ed.) (1905): *A history of accounting and accountants*, Edinburgh.
- Brulez, W.** (1959): *De firma Della Faille en de internationale handle van Vlaamse firma's in de 16e eeuw*, Brussels.
- Coornaert, E.** (1961): *Le Français et le commerce international a Anvers: fin du Xve XVIe siecle*, Paris.
- Dafforne, R.** (1635): *The merchants mirrour*, London.
- Denucé, J.** (1934): *Inventaire des Affaitadi banquiers italiens a Anvers de l'annee 1568*, Antwerp.
- Favier, J.** (1998): *Gold and Spices* (translated by Caroline Higgitt), New York, London.
- Groote, H. J. L. V. de** (1967-68): *De zestiende-eeuwse Antwerpse schoolmeesters* (reprint of articles in *Bejdragen tot de geschiedenis inzonderheid van het oud Hertogdom Brabant*), vol.s 50 and 51.
- Houtte, J. van** (1977): *An economic history of the Low Contries, 800-1800*, London.

³⁰ W. Brulez, *De firma Della Faille en de internationale handel van Vlaamse firma's in de 16e eeuw*, Brussels, 1959.

³¹ L. Voet, *The Golden Compasses*, Amsterdam, 1969-1972, vol. 2, pp. 45. Plantin published two books on bookkeeping in the sixteenth century, respectively by Valentin Mennher (in German) and by Pierre Savonne (in French).

- Marshall, R.K.** (1999): *The local merchants of Prato*, Baltimore & London.
- Mun, T.** (1664): *England's treasure by forraign trade ...*, London.
- Penndorf, B.** (1913): *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig.
- Pilla, F.** (1974): "Il bilancio di esercizio nelle aziende private veneziane", *Studi veneziani*, vol.16.
- Ramsay, G.D.** (ed.) (1962): *John Isham: mercer and Merchant Adventurer*, Northampton.
- Richardson, B.** (1999): *Printing, writers and readers in Renaissance Italy*, Cambridge.
- Roseveare, H.** (ed.) (1987): *Markets and merchants in the late seventeenth century*, Oxford.
- Rowland, I.D.** (1998): *The culture of the High Renaissance*, Cambridge.
- Smedt, O. de** (1954): *De Engelse Natie te Antwerpen in de Ibe eeuw (1496- 1582)*, Antwerp, , vol.2.
- Stevelinck, E.** (1992) : "Qui peut avoir traduit en Anglais le premier livre de comptabilité paru en Français?", *De Gulden Passer*, vol.70.
- Tucci, U.** (ed.) (1990): *Benedetto Cotrugli Raguseo: Il Libro dell'arte di mercatura*, Venice.
- Voet, L.** (1969-1972): *The Golden Compasses*, Amsterdam, , vol.2.
- Wee, H. van der** (1963): *The growth of the Antwerp market and the European economy (fourteenth-sixteenth centuries*, The Hague.
- Yamey, B.S.** (1959): "Some seventeenth and eighteenth century double-entry ledgers", *Accounting Review*, vol.34; reprinted in *Essays on the history of accounting*, New York, 1978.
- (1960): "A seventeenth century double-entry journal", *Accountancy*, November; reprinted in *Essays on the history of accounting*, New York, 1978.
- (1979): "Oldcastle, Peele and Mellis: a case of plagiarism in the sixteenth century" , *Accounting and Business Research*, vol.9; reprinted in *Further essays on the history of accounting*, New York & London, 1982.
- (ed.) (1994): *Luca Pacioli: Exposition of double entry bookkeeping, Venice 1494*, Venice.
-

Basil S. Yamey es Profesor emérito de la London School of Economics. Es uno de los patriarcas de la moderna historia de la contabilidad, especializado en el estudio de los primeros tiempos de la partida doble. Su dirección es: 27 B Elsworthy Road, London, NW3 3BT, United Kingdom.

Basil S. Yamey is Pofessor Emeritus of the London School of Economics. He is one of the patriarchs of modern accounting history, expert in early double entry accounting. His address is: 27 B Elsworthy Road, London, NW3 3BT, United Kingdom.

CRÓNICAS

PREMIO ENRIQUE FERNÁNDEZ PEÑA DE HISTORIA DE LA CONTABILIDAD 2004

1. Institución y características

El Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad fue instituido el año 1996, con los siguientes objetivos y características:

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), por mediación de su Comisión de Historia de la Contabilidad, patrocinada por el Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales, decidió instituir el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad en homenaje y recuerdo del que fuera gran profesor y profesional de la contabilidad, uno de los socios fundadores de AECA y principal promotor de la Comisión.

El Premio se concede anualmente al trabajo sobre historia de la contabilidad, redactado en una cualquiera de las lenguas ibéricas, que a juicio del Jurado evaluador resulte el más destacado y haya hecho la mejor aportación a la disciplina entre todos los que se hayan publicado o presentado públicamente en Congresos, Universidades o Encuentros académicos durante los doce meses anteriores al de su concesión, es decir, desde el 1 de julio del año anterior al 30 de junio del año corriente.

La obtención del Premio no lleva aparejada la percepción de ninguna cantidad en metálico, pues el mismo consiste simplemente en el reconocimiento público de la excelencia de la obra premiada, simbolizada en la entrega de un trofeo alusivo.

Dada la forma de concesión, el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad no precisa de ninguna convocatoria específica, pues todos los trabajos sobre historia de la contabilidad que cumplan las condiciones indicadas serán automáticamente candidatos al mismo. A estos efectos, los miembros del Jurado evaluador cuidarán de seguir atentamente la publicación y presentación de trabajos e investigaciones de esta índole en los medios habituales. No obstante, los investigadores que deseen asegurarse de que sus trabajos son tomados en consideración pueden enviar un ejemplar de ellos a la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, calle Alberto Aguilera, 31, 5º, 28015 Madrid, antes del 31 de julio del correspondiente año, indicando en el sobre "Para el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad".

La primera concesión del Premio tuvo lugar el año 1996 en el marco del Encuentro AECA que se celebró en septiembre en Palma de Mallorca.

El fallo del Jurado evaluador es inapelable y en el caso de no hallarse ningún trabajo digno de ser galardonado, el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad del año correspondiente se declara desierto.

2. Trofeo representativo del Premio y su simbolismo

Para representar materialmente el Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad se ha elegido una figura geométrica de raíces paciolianas: el *Exacedron Abscisis Vacuus* dibujado por Leonardo da Vinci, como lámina 10, para el tratado *De Divina Proportione* de Luca Pacioli, amigo y discípulo suyo en la disciplina de matemáticas.

En el diseño general del trofeo, esta figura geométrica representa la entraña del globo terráqueo, desprovisto de su corteza externa, dejando así al descubierto su armazón. Este armazón está constituido por las cuentas, es decir, por los números y el concepto de medida, peso y cantidad, que sostienen el mundo humano y sin los cuales éste difícilmente podría ser concebido. Al propio tiempo, el entramado del *Exacedron* representa la armonía interna y el equilibrio de la contabilidad, ciencia de las cuentas, su simetría, su carácter cerrado y global y la relación íntima y múltiple que une a unas cuentas con otras, como características propias y consustanciales de la partida doble.

De acuerdo con esta simbología, el *Exacedron Abscisis Vacuus* se presenta sostenido por un soporte similar al utilizado para los globos terráneos. En la base del soporte, está representada la esfera de un reloj de sol. Sobre ella, el globo terráqueo, simbolizando la contabilidad, esencia y entraña del mundo, sirve de aguja de marcar las horas. Con ello se hace patente la dimensión histórica de la contabilidad en tanto actividad humana, su relación con el paso del tiempo, objeto de estudio de la historia, simbolizando, por un lado, cómo las



cuentas señalan las horas del mundo; por el otro, cómo el propio girar del mundo, es decir, de la contabilidad, se acompasa con los tiempos. Este girar adquiere, así, una dimensión infinita: cuando en la esfera terminan las horas del viejo día, comienzan, sin solución de continuidad las del nuevo. De esta manera, el presente une el pasado, que ya ha sido, con el futuro, que todavía ha de ser.

La escultura representando el trofeo basado en el diseño de Leonardo es obra del escultor José Luis Fernández y está fundida en bronce.

3. Estadística de los trabajos considerados en la concesión del Premio

Hasta la edición del año 2004, inclusive, los trabajos considerados para la concesión del Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad han alcanzado la respetable cifra de 272. La mayor parte de ellos ha estado constituida por conferencias y comunicaciones, con un total de 169 trabajos. Los artículos publicados en revistas doctrinales constituyen la partida siguiente con una suma total de 51 trabajos. El tercer grupo está formado por las tesis doctorales, pues en el período de los nueve

años transcurridos desde que se instituyó el Premio se han presentado y defendido nada menos que 20 tesis tratando temas de historia de la contabilidad, una cifra que demuestra bien a las claras en interés que se ha despertado en España por la materia. El resto de 32 trabajos se ha distribuido entre trabajos de curso (12), libros (8), capítulos de libros conjuntos (5), trabajos para el reconocimiento de la capacidad investigadora (3), tesinas de licenciatura o de Master (3) y memorias de cátedra (1).

TRABAJOS CONSIDERADOS DESDE EL ESTABLECIMIENTO DEL PREMIO

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTALES
TOTAL TRABAJOS	35	13	35	19	30	31	38	16	55	272
CLASE:										
Libros	2	1	-	1	1	1	-	1	1	8
Memorias de Cátedra	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
Tesis doctorales	2	1	1	1	3	1	3	3	5	20
Reconocimiento capacidad investigadora	-	1	2	-	-	-	-	-	-	3
Tesinas	-	-	-	-	1	-	-	-	2	3
Capítulos en libros conjuntos	-	4	1	-	-	-	-	-	-	5
Artículos en revistas doctrinales	7	4	5	1	7	9	6	7	5	51
Conferencias y comunicaciones	24	2	26	16	6	20	28	5	42	169
Trabajos de curso	-	-	-	-	12	-	-	-	-	12
IDIOMA:										
Castellano	29	10	29	18	14	26	27	12	54	219
Catalán	3	1	-	1	11	-	-	1	-	17
Mallorquín	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Portugués	2	2	6	-	5	5	11	3	1	35

El total de 272 trabajos de historia de la contabilidad considerados para el Premio en sus nueve años de existencia, con una media de más 30 trabajos por año, representa una cifra muy notable, que confirma el auge importante que esta disciplina está experimentando en España, como ya se anticipaba al hablar de las tesis doctorales. En virtud de este auge, España se ha convertido en una de las primeras potencias mundiales, si no la primera, en la investigación de esta materia por el número y calidad de los trabajos realizados. Esto es así, máxime si tenemos en cuenta que en este volumen de trabajos, no se consideran, como es lógico, los realizados por los

miembros del Jurador evaluador, que practican una importante actividad investigadora. Tampoco se consideran los trabajos publicados o presentados en otros idiomas, inglés, sobre todo, en Congresos y Encuentros internacionales, que también alcanzan una cifra nada desdeñable.

En esta edición del Premio, con un total de 55 trabajos, se ha batido el récord de trabajos a considerar debido a un cúmulo de circunstancias favorables y difícilmente repetibles; entre ellas, debe citarse la conjunción de un importante y desusado número de tesis doctorales leídas y defendidas, junto con el desarrollo de cuatro reuniones en español de historiadores de la contabilidad: las sesiones paralelas del XII Congreso AECA, celebrado en Cádiz los días 29 y 30 de septiembre y 1 de octubre de 2003; el IV Encuentro de Historiadores de la Contabilidad, celebrado en Carmona los días 2 a 4 de diciembre de 2003; el Workshop Raymond Konopka, celebrado en Alcalá de Henares los días 29 y 30 de enero de 2004; y el XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, habido lugar en Granada, los días 3 y 4 de junio de 2004.

Entre los idiomas ibéricos en que se han redactado los trabajos considerados en las nueve ediciones del Premio el más utilizado ha sido, lógicamente, el castellano, seguido del portugués y del catalán. También el mallorquín ha estado representado entre los idiomas usados. En cambio, no se ha presentado ningún trabajo en gallego, valenciano o vasco.

4. Trabajos considerados para la concesión del Premio Enrique Fernández Peña 2004

Los trabajos que han sido tomados en consideración para la concesión del Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad 2004 han sido los siguientes:

Concha ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, Juan BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS y Francisco CARRASCO FENECH: *Contabilidad, control y resistencia. El caso de las nuevas poblaciones de Sierra Morena y Andalucía (1767-1771)*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.

ARAGÓN SÁNCHEZ, Cristóbal: *El derecho y la contabilidad: relaciones y referencias históricas*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.

José Victor ARROYO MARTÍN: *La Banca en España en el período de entreguerras, 1920-1935. Un modelo de modernización y crecimiento*, Bilbao: Banco Bilbao, Vizcaya Argentaria. Archivo Histórico, 2003.

José Victor ARROYO MARTÍN: *El Archivo Histórico BBVA: notas sobre la experiencia de salvaguarda y puesta en servicio de archivos bancarios en España*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.

Helena BENITO MUNDET: *La actividad productiva de la fábrica de harinas La Montserrat en el año agrícola 1903-1904*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.

Antonio-Miguel BERNAL: *Actividad financiera y bancaria durante el Imperio colonial (siglos XVI-XVII)*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.

Mercedes BERNAL LLORENS: "La regulación de las sociedades anónimas y la información contable publicada en la 'Gaceta de Madrid' a mediados del siglo XIX", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIII, nº 120, enero-marzo 2004.

- Mercedes CALVO CRUZ: *Las Reales Sociedades Económicas de Amigos del País. Aspectos contables en los Estatutos de Constitución de la Matritense y de la Económica de Gran Canaria, 1775-1777*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- CALVO CRUZ, Mercedes y Candelaria CASTRO PÉREZ: *Fundación, gestión y control de las capellanías de la villa de Agüimes, siglos XVII-XVIII*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.
- María Soledad CAMPOS LUCENA: *El control de los recursos locales a través de la contabilidad: el caso de Carmona*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- M^a Soledad CAMPOS LUCENA y Rodrigo FERNÁNDEZ CARRIÓN: *La contabilidad municipal a partir de 1760: un medio de control de los recursos locales*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.
- María Dolores CAPELO BERNAL: *Diferentes formas de llevar las cuentas según Jócana y Madaria: un estudio sobre su aplicación en el Almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX*, en XII Congreso AECA, Cádiz, 29 y 30 de septiembre, y 1^o de octubre de 2003.
- María Dolores CAPELO BERNAL: *El sistema contable del Almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX: un estudio de su evolución según las nociones metodológicas de un autor contemporáneo*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- María Araceli CASASOLA BALSELLS: *Análisis longitudinal de la información social y medioambiental. Estudio de caso: CEPESA (1930-2002)*, en Workshop Raymond Konopka, Alcalá de Henares, 29 y 30 de enero de 2004.
- María Araceli CASASOLA BALSELLS: *Análisis de legibilidad de las Cartas del Presidente a sus accionistas: el Caso de Cepsa (1930-1999)*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Candelaria CASTRO PÉREZ: *Aspectos económico-contables de las funciones del Mayordomo parroquial. Villa de Agüimes 1730-1830*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Rafael CONDE Y DELGADO DE MOLINA: *Documentación bancaria en el Archivo de la Corona de Aragón (Barcelona)*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Luigi DE ROSA: *El Archivo histórico del Banco de Nápoles y la actividad de los bancos públicos napolitanos*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Manuela DOMÍNGUEZ ORTA: *La Contaduría del Consejo de Indias: Deficiencias y reforma de 1760*. Tesina dirigida por José Domínguez Casado y presentada en el Departamento de Economía Financiera, Contabilidad y Dirección de Empresas de la Universidad de Huelva.
- Manuela DOMÍNGUEZ ORTA: *La Contaduría del Consejo de Indias y las propuestas de reformas de 1752 y de 1758*, en XII Congreso AECA, Cádiz, 29 y 30 de septiembre, y 1^o de octubre de 2003.
- Manuela DOMÍNGUEZ ORTA: *La Contaduría del Consejo de Indias: Reforma de 1760 e Instrucción de 1769*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.

- Alberto DONOSO ANES: "Doctrina contable del siglo XVIII y su influencia en los proyectos de reforma contable de la época", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Voo. XXXII, nº 118, julio-septiembre 2003.
- Crisanta ELECHIGUERRA ARRIZABALAGA y Liliana UNCROP: *Evolución histórica de la contabilidad en un país del este de europa: Rumanía*, en XII Congreso AECA, Cádiz, 29 y 30 de septiembre, y 1º de octubre de 2003.
- María Jesús FACAL: *Manuel Pérez Sáenz 1848-1880: lectura de la contabilidad de un armador, comerciante mayorista y banquero de Santiago de Compostela*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Gaspar FELIU: *Los libros mayores de la recibiduría de la Orden militar del Hospital de San Juan de Jerusalén en Cataluña, en el siglo XVI*, en XII Congreso AECA, Cádiz, 29 y 30 de septiembre, y 1º de octubre de 2003.
- Gaspar FELIU: *La documentación del Banco de Barcelona (siglo XVII)*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Gaspar FELIU: "La disputa de los libros contables en la quiebra de la 'Taula de Canvi' de Pere des CaUS Y Andreu d'Olivella (1381)" en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIII, nº 120, enero-marzo 2004.
- Esther FIDALGO CERVIÑO: *Estudio acerca de las cuentas integradas del monasterio de Guadalupe (1597-1784)*, en XII Congreso AECA, Cadiz, September 29-30 and October 1, 2003.
- Elena GALLEGO RODRÍGUEZ, Dolores RIVERO FERNÁNDEZ y Asunción RAMOS STOLLE: *Los libros de cuentas del monasterio de Santa María de Oseira (1614-1832)*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.
- Juan José GRACIDA ROMO y María Eugenia DE LA ROSA LEAL: *La educación continuada de un Colegio de Contadores Públicos. Una historia paralela de la economía local y nacional*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.
- Fernando Gabriel GUTIÉRREZ: *Evolución histórica de la contabilidad de gestión y diferencias interpretativas*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Ana Mª Carolina JUSTICIA JIMÉNEZ: *Política fiscal de la Corona de Castilla. Las fuentes de ingreso*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.
- Juan Luis LILLO CRIADO: *Personas, técnicas y cambios contables en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén (1650-1900)*. Tesis doctoral dirigida por el Dr. José Mª Carlos Álvarez López presentada en la Universidad de Jaén.
- Jesús Damián LÓPEZ MANJÓN: *Contabilidad señorial en España: estudio de la Casa Ducal de Osuna desde un enfoque interdisciplinario*. Tesis doctoral dirigida por el Dr. Fernando Gutiérrez Hidalgo presentada en la Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla.
- María del Mar LÓPEZ PÉREZ y Rosario PÉREZ MOROTE: *La información contable pública del Hospital San Julián de Albacete en el siglo XIX*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.

- María LLOMPART BIBILONI: Un análisis histórico-contable de la Procuración Real del Reino de Mallorca, período 1310-1330. Tesis doctoral dirigida por el Dr. Carlos Pomar Castellano y el Dr. Jaume Sastre Moll presentada en la Universitat de les Illes Balears.
- José Antonio MALLADO RODRÍGUEZ y Fernando RUBÍN CÓRDOBA: *La quiebra de 1602. Indicadores de una crisis*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- M^a Elena MARTÍN MAYORAL: *Algunos apuntes sobre los Templarios*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- M^a Elena MARTÍN MAYORAL: *El patrimonio templario*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.
- Alberto MARTÍNEZ GONZÁLEZ, Josep VALLVERDÚ CALAFELL y Ignacio Francisco GUERRERO: *Organización contable de "La España Industrial S.A": 1847-1900*, en XII Congreso AECA, Cádiz, 29 y 30 de septiembre, y 1^o de octubre de 2003, y en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.
- Francisco MAYORDOMO: "Normativa reguladora de la gestión, control y revisión contables del Banco Público Municipal de Valencia a finales del siglo XVI y comienzos del XVII", en *Revista de Contabilidad*, Vol. 6, n^o 11, enero-junio 2003.
- Francisco MAYORDOMO: *Evolución de las normas reguladoras de la gestión y la contabilidad del Banco Municipal de Valencia entre los siglos XV y XVII*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- José Miguel de OLIVEIRA: *A Contabilidade do Mosteiro de Arouca: 1786-1825*, Tesina de Mestrado em Ciências Empresariais - Especialização em Contabilidade, Faculdade de Economia, Universidade do Porto. Dirigida por Prof. Dr. Maria de Fátima da Silva Brandão.
- Josep M. PASSOLA: *El Banco de la Ciudad de Barcelona y las polizas de cambio (1609-1718)*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Alberto DE LA PEÑA GUTIÉRREZ y Julio MATA MELO: *Aspectos sociales y contables de los posítos: el caso del pósito de Villadiego (Burgos)*, en XII Congreso AECA, Cádiz, 29 y 30 de septiembre, y 1^o de octubre de 2003.
- Asunción RAMOS STOLLE, M^a Dolores RIVERO FERNÁNDEZ y Elena GALLEGU RODRÍGUEZ: *La contabilidad en el monasterio cisterciense de Santa María de Oseira: una revisión de la documentación contable (1750-1834)*, en XII Congreso AECA, Cádiz, 29 y 30 de septiembre, y 1^o de octubre de 2003.
- Asunción RAMOS STOLLE, Dolores RIVERO FERNÁNDEZ y Elena GALLEGU RODRÍGUEZ: *La contabilidad en el monasterio cisterciense de Santa María de Oseira: información regulada en el Libro de Estados (1614-1832)*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Fernando RUBÍN CÓRDOBA: *La contabilidad en el Ayuntamiento de Sevilla en el último tercio del siglo XVI: el Libro Mayor de Caja*. Tesis doctoral dirigida por el Dr. José A. Mallado Rodríguez presentada en la Universidad de Sevilla.

- Amparo RUIZ LLOPIS: *Análisis histórico-contable de la sociedad Tenor y Compañía*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Jaime SASTRE MOLL y María LLOMPART BIBILONI: *Un estudio sobre los "Llibres del Deute" de la Procuración Real del Reino de Mallorca durante el primer tercio del siglo XIV*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.
- Guillermo J. SIERRA MOLINA, J. Ángel PÉREZ LÓPEZ y Teresa DUARTE ATOCHE: *Una visión histórica de la Contabilidad Nacional*, en XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, 3 y 4 de junio de 2004.
- A. SOMOZA LÓPEZ y J. VALLVERDÚ CALAFELL: "Un modelo de predicción de la insolvencia empresarial basado en variables financieras. Su aplicación al caso textil catalán (1994-1997)", en *Revista de Contabilidad*, Vol. 6, nº 11, enero-junio 2003.
- Carmen TAMARIT AZNAR y Vicente RIPOLL FELÍU: Caracterización de las empresas en las distintas etapas de implantación del sistema ABC/ABM, en Workshop Raymond Konopka, Alcalá de Henares, 29 y 30 de enero de 2004.
- Juan TORREJÓN CHAVES y Rafael HIGUERAS RODICIO: *Sociedades Financieras en el Cádiz del siglo XIX (1842-1866)*, en IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, 2 a 4 de diciembre de 2003.
- Susana VILLALUENGA DE GRACIA: *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*. Tesis doctoral dirigida por el Dr. Francisco Javier Quesada Sánchez presentada en la Universidad de Castilla-La Mancha.

5. Concesión del Premio 2004

Como en ocasiones anteriores, los trabajos considerados en la edición de 2004 mostraron un elevado nivel de interés y calidad. Asimismo, y al igual que otros años, destacó la amplitud y diversidad de la temática tratada, que abarcó cuestiones que comprendían desde el estudio de la evolución histórica de la contabilidad en Rumanía hasta la formación continuada de los contadores públicos en Méjico, pasando por la investigación de contabilidades comerciales, industriales, bancarias, municipales, estatales, eclesiásticas y señoriales, sin descuidar los trabajos sobre el pensamiento contable. El ámbito temporal abarcado fue también extraordinariamente amplio, yendo desde la contabilidad pública del Reino de Mallorca a comienzos del siglo XIV hasta el análisis evolutivo de la información financiera facilitada a los accionistas por parte de una empresa en un período que finalizaba en los primeros años del siglo XXI.

A la vista de las consideraciones y evaluaciones presentadas por cada uno de los miembros del Jurado en la reunión mantenida el 14 de septiembre de 2004 para proceder a la concesión del Premio en función de los méritos mostrados por los trabajos considerados, se decidió por unanimidad conceder el PREMIO ENRIQUE FERNANDEZ PEÑA DE HISTORIA DE LA CONTABILIDAD 2004 a la tesis doctoral: *La Catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*, de la que es autora **D^a. Susana Villaluenga de Gracia**, presentada en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Castilla-La Mancha, y que ha sido dirigida por el Prof. Dr. D.

Francisco Javier Quesada Sánchez.

El trabajo premiado arroja nueva y esclarecedora luz sobre el campo de la contabilidad eclesiástica en España, al estudiar un período de la contabilidad llevada por la Catedral de Toledo, la diócesis más rica de la Cristiandad después de Roma. En general, Toledo era en el siglo XVI un emporio comercial, el más importante del centro de la península. Su prestigio le venía ya del tiempo de los visigodos, en los que era *civitas regia*. Durante la Edad Media se convirtió en uno de los centros más importantes de la historia española, crisol de culturas, gracias a la convivencia entre cristianos, judíos y árabes. Recuérdese al respecto la gran relevancia de la Escuela de Traductores de Toledo, en sus dos períodos, el del arzobispo Don Raimundo (1130 a 1150) y, sobre todo, el de Alfonso X el Sabio (1252-1284), que con sus traducciones convirtió a la ciudad en el centro cultural más importante de Europa, permitiendo que obras fundamentales de la cultura griega fueran rescatadas del olvido, dando origen con ello al renacimiento científico y filosófico europeo. La ciudad alcanzó su auge durante el reinado de los Reyes Católicos, siendo luego capital del Imperio con Carlos I. El traslado de la capitalidad del Reino a Madrid decretada por Felipe II en 1561 marcó el comienzo de una lenta decadencia. Durante la época estudiada por la tesis doctoral premiada, Toledo se hallaba, por consiguiente, en un momento culminante de su poderío y su influencia económica, política, social, cultural y religiosa. No es de extrañar, pues, que en esa época tuvieran también lugar en ella importantes acontecimientos en el campo contable, como ha puesto de relieve Susana Villaluenga de Gracia en el ámbito de su Catedral, modelo de organización administrativa y contable, tanto en el aspecto de registro de rentas, gastos y transacciones, como en el de información, control y rendición de cuentas. Uno de los aspectos más destacados de la tesis doctoral premiada es el descubrimiento, presentación y estudio de los libros de cuentas más antiguos del mundo (años 1535-1536), por lo que se conoce hasta ahora, llevados por partida doble por parte de una institución eclesiástica. Esta revelación constituye otro de los momentos estelares de la historia de la contabilidad española a nivel mundial, que viene a unirse a los dos ya conocidos de ser España la primera nación del mundo en dictar una legislación específica obligando a todos los mercaderes y banqueros residentes en sus reinos a llevar libros de cuentas y a hacerlo precisamente empleando la partida doble (años 1549 y 1552), y de ser asimismo la primera gran nación en el mundo en introducir la partida doble para llevar las cuentas centrales de la Real Hacienda (año 1592). Para explicar la insólita precocidad del empleo de la contabilidad por partida doble por parte de una institución eclesiástica, la autora de la tesis aventura la hipótesis de que, debido a la presencia en Toledo de numerosos mercaderes conversos de origen judío, algunos de sus hijos se hacían religiosos con el propósito de limpiar el apellido familiar. Con ello, si en la Iglesia realizaban un cometido relacionado con la economía o la administración, empleaban los métodos contables que habían aprendido de niños en la casa paterna. Efectivamente, el encargado de los libros llevados por partida doble que la autora descubre, presenta y estudia pertenecía a una familia de conversos.

Por todas estas circunstancias, el Jurado estimó que el trabajo de Susana Villaluenga de Gracia es excelente, suponiendo una magnífica aportación al estudio de la historia de la contabilidad española en una vertiente, el de la contabilidad eclesiástica, todavía poco explorada, pero que, sin duda, ha de dar en el futuro gratificantes frutos.

La concesión del Premio fue hecha pública el jueves, día 30 de septiembre de 2004, en el marco del XI Encuentro AECA, que se celebró en Trujillo, los días 30 de septiembre y 1 de octubre.

6. Premios concedidos hasta ahora

Los ganadores del Premio Enrique Fernández Peña en las nueve ediciones falladas hasta el momento han sido los siguientes:

- 1ª edición -1996- **ALBERTO DONOSO ANES**, profesor de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Sevilla, por su trabajo: *La contabilidad virreinal americana. Análisis de una experiencia: La aplicación del método de la partida doble en las Reales Cajas de Indias (1784-1787)*, tesis doctoral presentada en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Sevilla.
- 2ª edición -1997- **RAFAEL DONOSO ANES**, catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Sevilla, por su trabajo: *Una Contribución a la historia de la contabilidad. Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias en Sevilla (1503-1717)*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1996.
- 3ª edición -1998- **SALVADOR CARMONA**, catedrático de la Universidad Carlos III de Madrid, **JOSÉ CÉSPEDES**, profesor de la Universidad de Almería, y **DONATO GÓMEZ**, profesor de la Universidad de Almería, por su trabajo: *Inercia contable: Una aproximación histórica a las Salinas de Roquetas (1800-1869)*, publicado en la "Revista Española de Financiación y Contabilidad", vol. XXVI, núm. 91, abril-junio de 1997.
- 4ª edición -1999- **JOSEP MARIA PASSOLA**, por su libro: *Els orígens de la Banca Pública. Les Taules de Canvi Municipals*, Sabadell: Editorial AUSA, 1999, redactado en catalán.
- 5ª edición -2000- **MERCEDES CALVO CRUZ**, profesora de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, por su trabajo: *La Contabilidad de los Espolios y las Vacantes: El caso de la Diócesis de "Canaria" 1753-1851*, tesis doctoral presentada en el Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- 6ª edición -2001- **FRANCISCO MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE**, por su trabajo: *Actividad Mercantil y Bancaria en el Reino de Valencia hasta Comienzos del siglo XVII. Gestión y Contabilidad de la Nova Taula de Canvis*, tesis

doctoral presentada en la Facultat de Ciències Econòmiques i Empresariales de la Universitat de Valencia.

- 7ª edición -2002- **FRANCISCO CORPAS ROJO**, por su trabajo: *Contabilidad Militar. La Evolución de los Sistemas de Información Económica en el Ejército Español*, tesis doctoral presentada en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Sevilla.
- 8ª edición -2003- **JOSÉ JULIÁN HERNÁNDEZ BORREGUERO**, por su trabajo: *El Cabildo Catedral de Sevilla; Organización y sistema contable (1625-1650)*, tesis doctoral presentada en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Sevilla.
- 9ª edición -2004- **SUSANA VILLALUENGA DE GRACIA**, por su trabajo: *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*. Tesis doctoral dirigida por el Dr. Francisco Javier Quesada Sánchez presentada en la Universidad de Castilla-La Mancha.

THE ENRIQUE FERNÁNDEZ PEÑA HISTORY OF ACCOUNTING AWARD 2004

1. History and Description of the Award

In 1996, the Spanish Association of Accounting and Business Administration (AECA) and its Accounting History Commission, under the sponsorship of the Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales (Professional Association of Graduates in Business and Mercantile Sciences) founded the Enrique Fernández Peña History of Accounting Award to honor the memory of a beloved professor, outstanding professional, founding member of AECA, and author of the initiative to found the Accounting History Commission.

The award goes every year to the author of the article on the history of accounting, written in any Iberian Peninsula language, that the Jury deems most outstanding for its contribution to the field. Candidates are selected from among the works published or presented at congresses, universities and academic meetings in the preceding twelve month period (July 1st- June 30th) of each calendar year.

The winner receives a commemorative sculpture. No cash award is assigned, since the foremost purpose is to provide public recognition of research results.

All works on the history of accounting meeting candidacy specifications will automatically be considered. No specific application or submission process is required, since the jury keeps itself informed and selects candidate works from the traditional channels where research and work of this type are generally published or presented. However, researchers wishing to ensure that their work is considered for the Award can send a copy to the AECA's Accounting History Commission, at Alberto Aguilera, 31, 5º, 28015 Madrid, before July 31 of the year of candidacy, noting on the envelope that it is for the "Enrique Fernández Peña History of Accounting Award".

The first Award was given in September 1996, during the AECA Meeting held in Palma de Majorca.

The jury's decision is final, and if no work deserving of the award is identified for a given year, none is awarded.

2. Trophy design and symbolism

The Enrique Fernández Peña History of Accounting trophy is a sculpture, based on a geometric figure with Paciolian roots: Da Vinci's *Exacedron Abscisus Vacuus*, drawn as illustration 10, for *De Divina Proportione*, the treatise written by his friend and mathematics teacher, Luca Pacioli.

It represents the core of the terrestrial globe, less the earth's crust, thus the supporting structure is visible, revealing its skeleton. This skeleton symbolizes the accounts, that is, the numbers and the notions of measurement, weight and quantity that are the backbone of mankind's endeavors. Without them these endeavors could hardly be understood. In this way, the *Exacedron* represents the harmony and equilibrium of accounting, i.e., the science of the

accounts, its symmetry, closed and global nature and the multiple intimate relationships interlinking accounts, in other words, the consubstantial and inherent characteristics of double entry accounting.

In keeping with this symbolism, the *Exacedron Abscissus Vacuus* is mounted on a base similar to those used for globes. The bottom of the base is a sundial. Perched above the sundial, the globe, representing accounting, the meat and marrow of human endeavor, is the hand that marks the hours. This reveals the historical dimension of accounting as a human activity and its relation with the passage of time, subject matter of history. On the one hand, this image illustrates how accounts mark the hours of the world; on the other hand, how the



revolving of the globe, that is, accounting, keeps pace with the times. These revolutions thus take on an endless dimension: When the hands of the clock finish marking the hours of day ending, they immediately begin to mark the hours of new day without interruption. In this way, present links past and future, what is, what was, and what is yet to be.

The bronze cast sculpture based on Leonard Da Vinci's design is the work of sculptor, José Luis Fernández.

3. Statistics on Award Candidacies

Between its initial and 2004 editions, the respectable number of 272 works have been considered for the Enrique Fernández Peña History of Accounting Award, most of them constituted by papers presented to congresses and meetings totaling 169 written texts. The next

largest candidate category is articles published in academic journals, a total of 51. The third largest group, from doctoral dissertations. In the nine year history of the Award, no less than 20 dissertations were submitted and defended on the history of accounting, a number clearly indicating the interest aroused by this subject in Spain. The remaining 32 works considered are divided among class works (12), books (8), chapters of jointly authored books (5), works for the recognition of research excellence (3), Master's theses (3) and tenure articles (1).

CANDIDATE WORKS SINCE INCEPTION OF THE AWARD

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL
TOTAL WORKS	35	13	35	19	30	31	38	16	55	272
TYPE:										
Books	2	1	-	1	1	1	-	1	1	8
Tenure Articles	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
Doctoral Dissertations	2	1	1	1	3	1	3	3	5	20
Recognition of Research Excellence	-	1	2	-	-	-	-	-	-	3
Master's Theses	-	-	-	-	1	-	-	-	2	3
Chapters of jointly authored books	-	4	1	-	-	-	-	-	-	5
Articles in doctrinal journals	7	4	5	1	7	9	6	7	5	51
Papers presented to Congresses and Meetings	24	2	26	16	6	20	28	5	42	169
Class Works	-	-	-	-	12	-	-	-	-	12
LANGUAGES:										
Spanish	29	10	29	18	14	26	27	12	54	219
Catalonian	3	1	-	1	11	-	-	1	-	17
Majorcan	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Portuguese	2	2	6	-	5	5	11	3	1	35

The healthy number of 272 works on the history of accounting considered over the 9 year Award history (an average 30 candidacies per year) confirm the rising interest in this discipline in Spain, as already mentioned on commenting the high number of doctoral dissertations defended. Thanks to the quantity and quality of recent research, Spain now ranks high among the leading nations, and might well be the leading nation, worldwide in this type of research. This is especially true considering the works written by the members of the Jury, all active researchers themselves, which logically are not considered for the Award. Nor are a great many works published or presented in other languages, mainly English, in international Congresses and Meetings, candidates for the Award.

This year's edition of the Award had a record-breaking number of 55 candidacies, thanks to a combination of favorable and almost unrepeatable circumstances: the unusually large number of doctoral dissertations read and defended, in the field, and the fact that four thematic meetings were held in Spain: the parallel sessions of the XII Congreso AECA 12th AECA Congress), Cadiz September 29-1 October 2003; the IV Encuentro de Historiadores de la Contabilidad 4th Meeting of Accounting Historians), Carmona, December 2-4, 2003; the Raymond Konopka Workshop, Alcalá de Henares, January 29-30, 2004; and the XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad 11th Meeting of University Professors of Accounting), held in Granada June 3-4, 2004.

Over the Award's nine year history, most of the candidate works were, as is logical, originally drafted in Spanish, followed by texts in Portuguese, Catalanian and Majorcan. There were no Galician, Valencian or Euskera works.

4. Candidates for the Enrique Fernández Peña Award 2004

The following works were considered for the 2004 award:

Concha ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, Juan BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS and Francisco CARRASCO FENECH: *Contabilidad, control y resistencia El caso de las nuevas poblaciones de Sierra Morena y Andalucía (1767-1771)*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 2-4, 2004

Cristóbal ARAGÓN SÁNCHEZ, : *El derecho y la contabilidad: relaciones y referencias históricas*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 2-4, 2004

José Victor ARROYO MARTÍN: *La Banca en España en el período de entreguerras, 1920-1935. Un modelo de modernización y crecimiento*, Bilbao: Banco Bilbao, Vizcaya Argentaria. Historical Archive, 2003

José Victor ARROYO MARTÍN: *El Archivo Histórico BBVA: notas sobre la experiencia de salvaguarda y puesta en servicio de archivos bancarios en España*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

Helena BENITO MUNDET: *La actividad productiva de la fábrica de harinas La Montserrat en el año agrícola 1903-1904*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

Antonio-Miguel BERNAL: *Actividad financiera y bancaria durante el Imperio colonial (siglos XVI-XVII)*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

Mercedes BERNAL LLORENS: "La regulación de las sociedades anónimas y la información contable publicada en la 'Gaceta de Madrid' a mediados del siglo XIX", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIII, nº 120, Jan-Mar 2004.

Mercedes CALVO CRUZ: *Las Reales Sociedades Económicas de Amigos del País. Aspectos contables en los Estatutos de Constitución de la Matritense y de la Económica de Gran Canaria, 1775-1777*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4, 2003

Mercedes CALVO CRUZ, and Candelaria CASTRO PÉREZ: *Fundación, gestión y control de las capellanías de la villa de Agüimes, siglos XVII-XVIII*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 3-4, 2004

María Soledad CAMPOS LUCENA: *El control de los recursos locales a traves de la contabilidad: el caso de Carmona*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

M^a Soledad CAMPOS LUCENA and Rodrigo FERNÁNDEZ CARRIÓN: *La contabilidad municipal a partir de 1760: un medio de control de los recursos locales*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 3-4, 2004

María Dolores CAPELO BERNAL: *El sistema contable del Almacén de Agüera entre los siglos XVIII y XIX: un estudio de su evolución según las nociones metodológicas de un autor contemporáneo*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

María Araceli CASASOLA BALSELLS: *Análisis longitudinal de la información social y medioambiental Case study: CEPSA (1930-2002)*, Raymond Konopka Workshop, Alcalá de Henares, Jan 29-30, 2004.

María Araceli CASASOLA BALSELLS: *Análisis de legibilidad de las Cartas del Presidente a sus accionistas: el Caso de Cepsa (1930-1999)*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

Candelaria CASTRO PÉREZ: *Aspectos economico-contables de las funciones del Mayordomo parroquial. Villa de Agüimes 1730-1830*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4, 2003.

Rafael CONDE Y DELGADO DE MOLINA: *Documentación bancaria en el Archivo de la Corona de Aragón (Barcelona)*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

Luigi DE ROSA: *El Archivo histórico del Banco de Nápoles y la actividad de los bancos públicos napolitanos*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

Manuela DOMÍNGUEZ ORTA: *La Contaduría del Consejo de Indias: Deficiencias y reforma de 1760*. Master's Thesis, José Domínguez Casado, advisor. Presented at the Departamento de Economía Financiera, Contabilidad y Dirección de Empresas, Universidad de Huelva.

Manuela DOMÍNGUEZ ORTA: *La Contaduría del Consejo de Indias: Reforma de 1760 e Instrucción de 1769*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

Alberto DONOSO ANES: "Doctrina contable del siglo XVIII y su influencia en los proyectos de reforma contable de la época", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXII, no. 118, July-September 2003

Crisanta ELECHIGUERRA ARRIZABALAGA and Liliana UNCROP: *Evolución histórica de la contabilidad en un país del este de europa: Rumanía*, en XII Congreso AECA, Cadiz, September 29-30 and October 1, 2003.

María Jesús FACAL: *Manuel Pérez Sáenz 1848-1880: lectura de la contabilidad de un armador, comerciante mayorista y banquero de Santiago de Compostela*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

Gaspar FELIU: *La documentación del Banco de Barcelona (siglo XVII)*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

Gaspar FELIU: "La disputa de los libros contables en la quiebra de la 'Taula de Canvi' de Pere des Caus y Andreu d'Olivella (1381)", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIII, no. 120, Jan-Mar 2004.

Esther FIDALGO CERVIÑO: *Estudio acerca de las cuentas integradas del monasterio de Guadalupe (1597-1784)*, en XII Congreso AECA, Cadiz, September 29-30 and October 1 2003.

Elena GALLEGO RODRÍGUEZ, Dolores RIVERO FERNÁNDEZ and Asunción RAMOS STOLLE: *Los libros de cuentas del monasterio de Santa María de Oseira (1614-1832)*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 3-4, 2004

Juan José GRACIDA ROMO and María Eugenia DE LA ROSA LEAL: *La educación continuada de un Colegio de Contadores Públicos. Una historia paralela de la economía local y nacional*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 3-4, 2004

Fernando Gabriel GUTIÉRREZ: *Evolución histórica de la contabilidad de gestión y diferencias interpretativas*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

Ana M^a Carolina JUSTICIA JIMÉNEZ: *Política fiscal de la Corona de Castilla. Las fuentes de ingreso*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 3-4, 2004

Juan Luis LILLO CRIADO: *Personas, técnicas y cambios contables en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén (1650-1900)*. Doctoral dissertation, Dr. José M^a Carlos Álvarez López, advisor, presented at Universidad de Jaén

Jesús Damián LÓPEZ MANJÓN: *Contabilidad señorial en España: estudio de la Casa Ducal de Osuna desde un enfoque interdisciplinario*. Doctoral dissertation, Dr. Fernando Gutiérrez Hidalgo, advisor, presented at Universidad Pablo de Olavide, Seville

María del Mar LÓPEZ PÉREZ and Rosario PÉREZ MOROTE: *La información contable pública del Hospital San Julián de Albacete en el siglo XIX*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 3-4, 2004

María LLOMPART BIBILONI: *Un análisis histórico-contable de la Procuración Real del Reino de Mallorca, período 1310-1330*. Doctoral dissertation, Dr. Carlos Pomar Castellano and Dr. Jaume Sastre Moll, advisors, presented at la Universitat de les Illes Balears

José Antonio MALLADO RODRÍGUEZ and Fernando RUBÍN CÓRDOBA: *La quiebra de 1602. Indicadores de una crisis*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

M^a Elena MARTÍN MAYORAL: *Algunos apuntes sobre los Templarios*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

M^a Elena MARTÍN MAYORAL: *El patrimonio templario*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 3-4, 2004

Alberto MARTÍNEZ GONZÁLEZ, Josep VALLVERDÚ CALAFELL and Ignacio Francisco GUERRERO: Francisco MAYORDOMO: "Normativa reguladora de la gestión, control y revisión contables del Banco Público Municipal de Valencia a finales del siglo XVI y comienzos del XVII", *Revista de Contabilidad*, Vol. 6, no. 11, Jan-June 2003

Francisco MAYORDOMO: *Evolución de las normas reguladoras de la gestión y la contabilidad del Banco Municipal de Valencia entre los siglos XV y XVII*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003

- José Miguel de OLIVEIRA: *A Contabilidade do Mosteiro de Arouca: 1786-1825*, Tesina de Mestrado em Ciências Empresariais - Especialização em Contabilidade, Faculdade de Economia, Universidade do Porto. advisor, Dr. Maria de Fátima da Silva Brandão.
- Josep M. PASSOLA: *El Banco de la Ciudad de Barcelona y las polizas de cambio (1609-1718)*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003
- Alberto DE LA PEÑA GUTIÉRREZ and Julio MATA MELO: *Aspectos sociales y contables de los positos: el caso del posito de Villadiego (Burgos)*, en XII Congreso AECA, Cadiz, September 29-30 and October 1, 2003.
- Asunción RAMOS STOLLE, Dolores RIVERO FERNÁNDEZ and Elena GALLEGU RODRÍGUEZ: *La contabilidad en el monasterio cisterciense de Santa María de Oseira: información regulada en el Libro de Estados (1614-1832)*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003
- Fernando RUBÍN CÓRDOBA: *La contabilidad en el Ayuntamiento de Sevilla en el último tercio del siglo XVI: el Libro Mayor de Caja*. Doctoral dissertation, Dr. Mallado Rodríguez, advisor, presented at Universidad de Sevilla
- Amparo RUIZ LLOPIS: *Análisis histórico-contable de la sociedad Tenor y Compañía*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003
- Jaime SASTRE MOLL and María LLOMPART BIBILONI: *Un estudio sobre los "Llibres del Deute" de la Procuración Real del Reino de Mallorca durante el primer tercio del siglo XIV*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 3-4, 2004
- Guillermo J. SIERRA MOLINA, J. Ángel PÉREZ LÓPEZ and Teresa DUARTE ATOCHE: *Una visión histórica de la Contabilidad Nacional*, XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada, June 3-4, 2004
- A. SOMOZA LÓPEZ and J. VALLVERDÚ CALAFELL: "Un modelo de predicción de la insolvencia empresarial basado en variables financieras. Su aplicación al caso textil catalán (1994-1997)", *Revista de Contabilidad*, Vol. 6, no. 11, Jan-June 2003
- Carmen TAMARIT AZNAR and Vicente RIPOLL FELÍU: *Caracterización de las empresas en las distintas etapas de implantación del sistema ABC/ABM*, Raymond Konopka Workshop, Alcalá de Henares, Jan 29-30, 2004.
- Juan TORREJÓN CHAVES and Rafael HIGUERAS RODICIO: *Sociedades Financieras en el Cádiz del siglo XIX (1842-1866)*, IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, Carmona, December 2-4 2003
- Susana VILLALUENGA DE GRACIA: *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*. Doctoral dissertation, Dr. Francisco Javier Quesada Sánchez, advisor, presented at Universidad de Castilla-La Mancha

5. Jury Decision 2004

As in previous award editions, the works considered for the 2004 Award were of excellent academic quality and interest, upholding the high standards of scope and profundity of research set in the past. Subjects ranged from the historical development of accounting in

Romania to the ongoing training of public accountants in Mexico, and included accounting research spanning the ledgers and accounting practices of trade, industry, banks, municipalities, state, church, and nobility, and the philosophy of accounting. The time frames researched were also extraordinarily ample, ranging from the public accounting of the Majorcan Monarchy in the early 14th century, to an evolutionary analysis of one case of company-to-shareholder financial information that closed out with data from the early 21st Century.

On September 14, 2004, the jury met to discuss the members' respective evaluations of the merits of the candidate works, and designate the winner. By unanimous decision the jury, voted to award the 2004 ENRIQUE FERNÁNDEZ PEÑA HISTORY OF ACCOUNTING AWARD to the following doctoral dissertation: *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*, by Miss **Susana Villaluenga de Gracia**, presented at the Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales of the Universidad de Castilla-La Mancha. Professor Francisco Javier Quesada Sánchez acted as dissertation advisor.

The winning work throws new light on the field of ecclesiastical accounting practices in Spain, studying a selected period of the accounts of the Toledo Cathedral, very nearly the richest diocese in Christendom, second only to Rome. 16th Century Toledo was a major trade emporium, the largest of its kind located in the heart of the Iberian Peninsula. Its prestige dated from the Visigoth era, when it was assigned the distinction of *civitas regia*. In the Middle Ages, it became one of the largest trade centers in the history of Spain, a cultural melting pot of Christians, Muslims and Jews. We need only recall the outstanding role played by the Toledo School of Translators, in two different time frames, first, under Archbishop Don Raimundo (1130-1150) and later under the patronage of Alphonse 10th, Alphonse the Wise (1252-1284), when Toledo became the cultural heart of Europe, as the School salvaged and translated essential Greek texts, and in doing so, brought about a scientific and philosophical renaissance in all of Europe. Toledo climbed to the pinnacle of success under the Catholic Monarchs, and was later designated the Capital of Charles the First's Empire. But Philip the Second's 1561 decision to move the Capital to Madrid marked the beginning of Toledo's slow decline. The winning doctoral dissertation addresses the period when Toledo was at the apogee of its power, and so exercised unprecedented economic, political, social, cultural and religious influence. It is therefore no surprise that the Toledo Cathedral was then a venue ripe for the major accounting events described by Susana Villaluenga de Gracia. The Cathedral was a model of administrative and accounting organization, recording revenues expenses and transactions while supplying information, controlling accounts and ensuring due accountability. One of the outstanding aspects of this dissertation is its discovery, presentation and subsequent research on the oldest account ledgers known to mankind that were maintained by a religious institution using the double entry method (1535-1536). This revelation is a world class example of yet another outstanding moment in Spain's accounting history, that can now be added to two other well-known universal milestones: Spain was the first nation in the world to pass specific legislation obligating all resident merchants and bankers to keep account ledgers, and, to further make the double entry method mandatory for these (1549 and 1552) and, it was the first of the great nations of its day to use the double entry method in the central accounts of its Royal Exchequer (1592). To explain this unusually

early use of double entry accounting by ecclesiastical authorities, Susana Villaluenga de Gracia sets forth the hypothesis that, since Toledo was home to many Jewish merchants officially converted to Catholicism, some of their sons became priests so as to fully cleanse the family name of any taint of Judaism. Thus, when they, as officers of the Catholic church, performed economic or administrative duties, they used the accounting methods they had learned from their elders. In fact, the person in charge of the double entry accounting, discovered and studied by the author belonged to a family converted to Catholicism.

Due to the above, the Jury designates Ms. Susana Villaluenga de Gracia recipient of the 2004 award, and congratulates her for the excellent contribution her work makes to the history of accounting in Spain, by identifying and studying the previously under-researched bookkeeping methods used by the Catholic church during this period, so opening up a fertile field of study that will undoubtedly be a source of enormously gratifying and fruitful research in the future.

The Award decision was announced in Trujillo, Spain on September 30, 2004, at AECA's 11th Meeting, held September 30-October 1, 2004.

6. Past Award Winners

The nine winners of the Enrique Fernández Peña Awards to date are:

- 1996: **ALBERTO DONOSO ANES**, Professor of Accounting and Finance, Universidad de Sevilla, for his work entitled: *La contabilidad virreinal americana. Análisis de una experiencia: La aplicación del método de la partida doble en las Reales Cajas de Indias (1784-1787)*, doctoral dissertation, presented at the Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla.
- 1997: **RAFAEL DONOSO ANES**, Tenured Professor of Accounting and Finance, Universidad de Sevilla, for his work entitled: *Una Contribución a la historia de la contabilidad. Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias en Sevilla (1503-1717)*, Seville, Universidad de Sevilla, 1996.
- 1998: **SALVADOR CARMONA**, Tenured Professor, Universidad Carlos III de Madrid, **JOSÉ CÉSPEDES**, Profesor, Universidad de Almería, and **DONATO GÓMEZ**, Profesor, Universidad de Almería, for their work entitled: *Inercia contable: Una aproximación histórica a las Salinas de Roquetas (1800-1869)*, published in "Revista Española de Financiación y Contabilidad", vol. XXVI, no. 91, April-June 1997.
- 1999: **JOSEP MARIA PASSOLA**, for his book: *Els orígens de la Banca Pública. Les Taules de Canvi Municipals*, Sabadell: Editorial AUSA, 1999, research language: Catalanian.

- 2000: **MERCEDES CALVO CRUZ**, Professor of Accounting and Finance, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, for her work entitled: *La Contabilidad de los Espolios y las Vacantes: El caso de la Diócesis de "Canaria" 1753-1851*, doctoral dissertation presented to the Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- 2001: **FRANCISCO MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE**, for his work entitled: *Actividad Mercantil y Bancaria en el Reino de Valencia hasta Comienzos del siglo XVII. Gestión y Contabilidad de la Nova Taula de Canvis*, doctoral dissertation presented at the Facultat de Ciències Econòmiques i Empresariales, Universitat de Valencia.
- 2002: **FRANCISCO CORPAS ROJO**, for his work entitled: *Contabilidad Militar. La Evolución de los Sistemas de Información Económica en el Ejército Español*, doctoral dissertation presented at the Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla
- 2003: **JOSÉ JULIÁN HERNÁNDEZ BORREGUERO**, for his work entitled: *El Cabildo Catedral de Sevilla; Organización y sistema contable (1625-1650)*, doctoral dissertation, presented at the Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla.
- 2004: **SUSANA VILLALUENGA DE GRACIA**, for her work entitled: *La catedral de Toledo en la primera mitad del siglo XVI: organización administrativa, rentas y contabilidad*, doctoral dissertation, Dr. Francisco Javier Quesada Sánchez, advisor, presented at Universidad de Castilla-La Mancha.

TESIS DOCTORALES

TESIS DOCTORAL: DISCURSO, PODER Y CONTABILIDAD: UN ANÁLISIS FOUCAULTIANO EN EL CASO DE LAS NUEVAS POBLACIONES DE SIERRA MORENA Y ANDALUCÍA (1767- 1772)

Autor: Juan Baños Sánchez-Matamoros

Directores: Concha Álvarez-Dardet Espejo

Francisco Carrasco Fenech

Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla

Tribunal: Presidente: Salvador Carmona Moreno

Vocales: Richard C. Baker

Anders Grönlund

Rafael Donoso Anes

Secretario: Fernando Gutiérrez Hidalgo.

Fecha de la defensa: 21 de febrero de 2003

Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

La situación actual de la teoría y la praxis de la contabilidad presenta un carácter dinámico, que abarca no sólo a la investigación en la perspectiva actual sino también en la parcela que se ocupa de la retrospectiva contable. En este último ámbito se suceden reuniones académicas y escritos que dan fe de la celeridad con que se unen nuevas formas de enfocar los trabajos en el examen del pasado contable (véase, por ejemplo: Hernández Esteve, 1996; 1997 o Ezzamel, 1998). La parcela histórico-contable ha permitido el acceso de diversos marcos teóricos y estrategias de investigación. Dicha introducción ha facilitado la búsqueda de las evidencias en el archivo histórico necesarias para corroborar o corregir algunos aspectos de referencia de la teoría y a la vez ha aportado luz sobre lagunas que aún permanecen en el pasado.

Debe entenderse la contabilidad en un sentido amplio, es decir, como indica Ezzamel:

“...la “esencia” de la contabilidad se refiere a esto último: qué hace y qué no hace la contabilidad. La contabilidad es un elemento constructor de valor y esta “esencia” es invariable en el tiempo y en el espacio...[...]... las prácticas contables son un medio de efectuar valoraciones alternativas, de facilitar el intercambio mediante la determinación de reciprocidades, de adjudicar derechos económicos, y, en general, de reconocer relaciones sociales...” (1998, p. 7).

En ese ambiente se han importado desde otras esferas conexas a la historia de la contabilidad no pocos enfoques teóricos, entre los que destacan las ideas del filósofo francés Michel Foucault (véase, por ejemplo: Loft, 1986; Hoskin y Macve, 1986; 1988; 2000; Miller y Rose, 1990; Rose y Miller, 1992; Miller y Napier, 1993; Miller, 1994). La perspectiva

foucaultiana proporciona una forma de análisis de los modos en los que el discurso influye sobre el individuo. Se parte del concepto de discurso, como conjunto de conocimientos que cubren un dominio o campo y que constituyen una unidad. A continuación se examinan las prácticas que, emanadas desde el conocimiento discursivo, logran modificar el comportamiento individual. Foucault construyó su modelo reflexionando en torno a los medios que se usan para ejercer poder desde los discursos (1983, p. 217) y lo denominó poder disciplinario. Por tanto, el poder disciplinario tiene como objeto la regulación y orden de varias personas dentro de un territorio (Dean, 1999). No obstante, Foucault advierte que no condena en su análisis a los discursos a ser siempre dominados o dominadores, sino que pueden revertirse los papeles, de modo que el discurso dominante puede ser dominado y viceversa, porque admite que el poder disciplinario puede ser objeto de oposición o resistencia desde otros discursos. Consecuentemente, las relaciones de poder pueden analizarse tanto desde el punto de vista del poder en sí mismo como del contrapoder (Foucault, 1983, p. 211).

Foucault amplió el conjunto de personas a las que podía abarcar el poder disciplinario hasta el tamaño de una población, generando el concepto de gubernamentalidad¹. La gubernamentalidad, o lógica de gobierno, entiende que el discurso se enfoca hacia la tarea de gobernar una población. El objetivo es ahora conocer y manejar las fuerzas y capacidades de los individuos, miembros de una población, entendidos como recursos que deben promoverse, usarse y optimizarse (Dean, 1999); se trata, por tanto, de controlar la conducta de otros desde el gobierno (Gordon, 1991). Las prácticas para ejercer poder surgen, pues, del discurso gubernamental.

La contabilidad, según ha mostrado la literatura, puede configurarse como práctica discursiva. Miller considera que las prácticas de cálculo contables son máquinas complejas con capacidad para representar e intervenir en la economía y la sociedad (1992, p. 78). Así, los expertos contables tienen la habilidad de desarrollar, a partir de esas prácticas, técnicas de vigilancia sobre el individuo que permiten su normalización y disciplina (Hoskin y Macve, 2000). Tanto en el plano del individuo como de la población, la contabilidad tiene ese carácter de proporcionar información sobre el objeto de poder del discurso (Miller y O'Leary, 1987; Miller, 1994; Miller y Rose, 1990; Rose y Miller, 1992). De acuerdo con Hoskin y Macve, la cuestión es identificar hasta qué punto las prácticas contables pueden considerarse integradas en el carácter disciplinario del discurso (2000, p. 99).

Dicha indefinición representa dos de las grandes lagunas de la interrelación de la contabilidad con el poder disciplinario. Por un lado, para Hoskin y Macve, la investigación de las prácticas contables a la luz del poder disciplinario necesita reforzarse por falsificación, mediante la acumulación de evidencias (2000, p. 100). Por tanto, son necesarios más análisis de situaciones en las que aparezca la contabilidad como agente disciplinario. Por otro lado, si bien el poder disciplinario es importante, no menos lo es la resistencia a ese poder. En este sentido, Armstrong (1994) o Findlay y Newton (1998) reclaman más estudios con contenido empírico sobre el modo en que los individuos rechazan el poder disciplinario.

¹ El concepto, no recogido en el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, es un neologismo establecido por Foucault (Gordon, 1991) que trata de recoger la idea de 'mentalidad de gobierno' (nota del autor).

Asimismo, la vertiente de la gubernamentalidad ha estado ceñida, casi en exclusiva, a ámbitos anglosajones en los siglos XIX y XX, con especial referencia a la revolución industrial. Al igual que en el poder disciplinario, son ineluctables más investigaciones en las que quede patente la materialidad del poder en el gobierno (Armstrong, 1994). Según Parker (1993, p. 106), el dominio de autores norteamericanos, australianos y británicos en la historia de la contabilidad con un interés casi unánime por el período antes citado, hace inexcusable que surjan estudios igualmente provechosos referidos a épocas y lugares diferentes de los antes citados.

Resulta, pues, interesante explorar otras esferas desde la perspectiva de la gubernamentalidad. En este sentido puede ser sugerente conocer el papel de la contabilidad en las propuestas de gobierno ilustradas en el siglo XVIII y su incidencia en la población. En el caso español, está pendiente aún de analizar el período del gobierno de Carlos III, momento de máximo apogeo ilustrado. Los motivos que llevan a ello, aparte de expandir la zona de estudio, estriban en que los discursos que guiaron ese gobierno eran previos a la revolución industrial, y por tanto, las consecuencias de los mismos, pueden ser diferentes de las derivadas de los anteriores trabajos.

De igual modo, conociendo las prácticas contables desarrolladas en el lapso de tiempo escogido, puede analizarse la influencia de la resistencia al poder disciplinario. Teniendo en cuenta las reformas del Gobierno de Carlos III encaminadas a modificar la realidad que lo rodea y el antagonismo que no pocas de sus propuestas encuentran en parte de la población, es de esperar que existieran grupos resistentes a dichas soluciones.

En este trabajo se plantea definir cuál es el rol jugado por la contabilidad en el proyecto de colonización de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía en el período 1767 a 1772, en relación con los discursos gubernamentales que promovieron ese fenómeno. De igual modo, y teniendo en cuenta las condiciones adversas en las que el mismo se desarrolló, se cuestiona si la existencia de resistencia tuvo alguna influencia en los sistemas de información y control allí promovidos y cuál es el plano en el que queda la contabilidad ante dicha resistencia.

Para conseguir esos objetivos, se utiliza la metodología del caso histórico. Como se ha indicado anteriormente, la introducción de nuevos cuerpos teóricos en la historia de la contabilidad, ha implicado un aumento de la metodología interpretativa, considerando imprescindible el uso del archivo y las fuentes primarias para responder a los problemas antes planteados, lo cual es, a la vez, un requerimiento necesario de la estrategia del caso histórico. Además, resulta indispensable una descripción del contexto que rodea al objeto de análisis adoptando así una postura holística, característica del método empleado.

Las evidencias empíricas surgirán del caso de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía. El momento escogido es peculiar por ser uno de los de máximo esplendor de la Ilustración Española que copaba entonces el Gobierno de Carlos III, una de cuyas preocupaciones principales fue la agricultura y la población. El interés de los ilustrados en el cultivo de la tierra y la cuantía de las cosechas surge por el temor a la escasez de los cereales, precios altos y dificultades que pudieran surgir para el abastecimiento de ciudades y villas. El sistema de propiedad de la tierra, mayoritariamente en manos de nobles y clero, junto al sistema de explotación de la misma, fundamentalmente mediante arrendamientos, y la

dependencia de las cosechas de la climatología, fueron las principales causas de los temores y los objetivos de las propuestas de solución.

Las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena sirvieron como mecanismo de los ilustrados del Gobierno de Carlos III para mostrar las soluciones al problema del grano. Las Nuevas Poblaciones, son pues, un experimento colonizador con tres propósitos: primero, formar una población modelo a imitar en el resto del país; segundo, poblar unas zonas desiertas; tercero, y debido a la influencia del cameralismo en el gobierno, mantener la seguridad y el orden público en la vía de comunicación que discurría a través del territorio cubierto por las colonias y que conectaba – y aún lo hace – la Corte en Madrid con Cádiz (Perdices, 1995). Respecto al primer y segundo objetivos, se desplazaron seis mil colonos desde fuera de España para ocupar y cultivar unos terrenos pertenecientes a la Real Hacienda situados en las estribaciones de Sierra Morena y en el desierto de La Parrilla, entre Écija (Sevilla) y Carmona (Sevilla). Por esos terrenos transcurría la vía de comercio entre el sur y el resto de España, con lo que se daba respuesta al tercer objetivo.

Derivado del análisis desde el punto de vista de la gubernamentalidad de Foucault, puede constatar que el papel jugado por los sistemas de información y control en la implantación de las soluciones planteadas por los discursos dominantes en las colonias fue determinante por dos motivos: de un lado, porque dichos sistemas siguen de forma exhaustiva las variables objeto de control en el experimento; de otro porque, como consecuencia de lo anterior, se adaptan a las necesidades de información para la toma de decisiones del máximo cargo del proyecto.

A fin de conseguir los propósitos marcados por el proyecto colonizador los sistemas de control tenían como misión la disciplina del individuo. En este sentido, la evidencia empírica ha mostrado que los sistemas de información y control hacían subir la información hacia la cúpula de la organización y dicha cúpula emitía en respuesta normas e instrucciones que modificaban y dirigían la vida del individuo. Incluso, la contabilidad se ha mostrado por sí en el caso como agente disciplinario dado que el registro de la información junto al cálculo fueron los elementos primordiales para crear normas que se comparaban con la realidad.

Igualmente, se ha confirmado la existencia de posturas divergentes respecto al proyecto colonizador, tanto fuera como dentro de éste. Especialmente interesante resulta la resistencia de los colonos. En este sentido, puede adelantarse que la coordinación de las normas emanadas del discurso, el espacio en el que se aplican esas normas y los sistemas de información y control es esencial para minimizar la influencia de la resistencia. Así, a mayor consolidación de esa relación, menor será la capacidad de la oposición, que se volverá más fuerte ante una descoordinación de esos tres elementos.

Por último, y motivado por la disposición de las fuentes primarias en las ubicaciones originales, ha sido necesario realizar una labor de recopilación y ordenación del material utilizado en este trabajo, fruto de lo cual es el disco compacto que se adjunta. Dicha labor no sólo ha facilitado el manejo de la información para la verificación de las propuestas a investigar, sino que favorecerá la realización de estudios futuros sobre el caso, al disponer de estas fuentes sistematizadas y en formato electrónico. Se espera que los criterios seleccionados para la clasificación de las fuentes respondan a las pretensiones del lector.

BIBLIOGRAFÍA

- Armstrong, P.** (1994): 'The Influence of Michel Foucault on Accounting Research', *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 5, nº 1: 25-55.
- Dean, M.** (1999): *Governmentality. Power and Rule in Modern Society*, Londres, Sage Publications.
- Ezzamel, M.** (1998): 'La Nueva Historia de la Contabilidad: Resultados y Retos'. Documento presentado al *II Encuentro de Trabajo sobre la Historia de la Contabilidad en España: Dos Formas de Entender la Historia de la Contabilidad*, septiembre, Mairena del Aljarafe (Sevilla).
- Findlay, P. T. Newton** (1998): 'Re-framing Foucault: The Case of Performance Appraisal', en McKinlay, A., K. Starkey (eds.): *Foucault, Management and Organization Theory*, Londres, Sage Publications.
- Foucault, M.** (1983). 'Afterword. The Subject and Power', en Dreyfus, H.L. y P. Rabinow (eds.): *Michel Foucault. Beyond Structuralism and Hermeneutics. 2nd edition*, Chicago, The University of Chicago Press.
- Gordon, C.** (1991): 'Governmental Rationality: An Introduction', en Burchell, G., C. Gordon, P. Miller (eds.): *The Foucault Effect. Studies in Governmentality*, Londres, Hetfordshire, Harvester Wheatsheaf.
- Hernández Esteve, E.** (1996). 'Problemática General de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión Genérica de las Modernas Corrientes Epistemológicas y Metodológicas y Cuestiones Específicas', en VV. AA.: *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- Hernández Esteve, E.** (1997). 'Historia de la Contabilidad: Pasado rumbo al Futuro'. Documento presentado en la apertura de las *7ª Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Figueira da Foz, Portugal, APOTEC.
- Hoskin, K., R. Macve** (1986). 'Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, nº 2: 105-136.
- Hoskin, K., R. Macve** (1988). 'The Genesis of Accountability: The West Point Connections', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, nº 1: 37-73.
- Hoskin, K., R. Macve** (2000). 'Knowing More as Knowing Less? Alternative Histories of Cost and Management Accounting in the U.S. and the U.K.', *Accounting Historians Journal*, vol. 27, nº 1: 91-149.
- Loft, A.** (1986). 'Towards a Critical Understanding of Accounting: The Case of Cost Accounting in the U.K., 1914-1925', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, nº 2: 137-169.
- Miller, P.** (1992). 'Accounting and Objectivity: The Invention of Calculating Selves and Calculable Spaces', *Annals of Scholarship*, vol. 9, nº ½: 239-264.
- Miller, P.** (1994). 'Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction', en Hopwood, A.G., P. Miller, (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge, Reino Unido, Cambridge Studies in Management.
- Miller, P., N. Rose** (1990). 'Governing Economic Life', *Economy and Society*, vol. 19, nº 1., pp. 1-31.
- Miller, P., C.J. Napier** (1993). 'Genealogies of Calculation', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, nº 7/8: 631-647.

-
- Miller, P., T. O'Leary** (1987). 'Accounting and The Construction of The Governable Person', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3: 235-265.
- Parker, L.D.** (1993). 'The Scope of Accounting History: A Note', *Abacus*, vol. 29, n°1: 106-109.
- Perdices, L.** (1995). *Pablo de Olavide (1725-1803) El Ilustrado*, Madrid, Editorial Complutense.
- Rose, N. P. Miller** (1992). 'Political Power beyond the State: problematics of government', *British Journal of Sociology*, vol. 43, n° 2: 173-205.

**TESIS DOCTORAL: PERSONAS, TÉCNICAS Y CAMBIOS CONTABLES EN LA
SANTA CAPILLA DE SAN ANDRÉS DE JAÉN (1650-1900)**

Autor: Juan Luis Lillo Criado

Director: José M^a Carlos Álvarez López

Universidad de Jaén

Tribunal: Presidente: Daniel Carrasco Díaz

Vocales: Lázaro Rodríguez Ariza

Esteban Hernández Esteve

Adolfo Doderó Jordán

Secretario: Macario Cámara de la Fuente

Fecha de la defensa: 12 de diciembre de 2003

Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

El objeto global de la tesis es estudiar, analizar y, en su caso, interpretar los sistemas de información contable de la Santa Capilla de San Andrés de Jaén desde 1650 a 1900, de cara a su utilidad en la rendición de cuentas y en la toma de decisiones para la adecuada gestión del patrimonio, en orden al cumplimiento de sus fines. La Santa Capilla de San Andrés de Jaén fue, y es, una institución religiosa de carácter benéfico, fundada por el reverendo Gutierre González Doncel en 1515, para dotar doncellas, vestir pobres y enseñar niños, a más de exaltar el culto divino, para lo que gozó de toda una serie de privilegios eclesiásticos y de un importante patrimonio.

Dentro del objetivo genérico del estudio de la contabilidad de la Santa Capilla, en el periodo indicado, nos hemos planteado analizar más específicamente la organización administrativo-contable, con especial insistencia en el papel desempeñado por cada uno de los cargos personales componentes de su correspondiente organigrama, los libros contables y el método de llevanza y formación de cuentas y las medidas y procesos de control establecidas al efecto, particularmente sobre las operaciones de cobros y pagos. Teniendo como una de las finalidades principales, en cada momento, detectar cambios en el tiempo y, en la medida de lo posible, sus causas y sus efectos, esencialmente en la mejora de la información y en la más efectiva protección y gestión del patrimonio.

Las fuentes utilizadas han sido esencialmente de carácter primario. Así, la investigación se ha sustentado básicamente sobre la ingente cantidad de libros, cuentas y toda clase de documentos conservados en el archivo de la Santa Capilla. Además hemos estudiado la normativa que sobre obligaciones formales en la gestión de la entidad y rendición de cuentas, con el consiguiente suministro de información, se había emitido y exigido en el periodo de referencia.

En cuanto a los aspectos metodológicos de la investigación, debemos destacar que la etapa de indagación de fuentes en el archivo, selección de las mismas y recopilación y recogida de datos ha sido, con diferencia, la más larga, pues se ha extendido desde finales de 1994 hasta el verano de 2001. En segundo lugar, los medios utilizados para la recogida de

información han sido, entre otros, la hoja de calculo Excel -por la que hemos tratado los 77.902 asientos de las cuentas de maravedís-, y una grabadora para reproducir los acuerdos y documentos de interés relacionados con la administración y contabilidad. En tercer lugar, tuvimos que delimitar más concretamente el tema objeto de estudio.

Al respecto, dada la enorme envergadura de los datos manejados y de la problemática que podía derivarse de ellos, que sobrepasaban en mucho las expectativas que inicialmente vislumbramos, tuvimos que optar por centrarnos en los aspectos técnicos-contables de la información. De modo que decidimos estudiar y analizar, sobre todo, los sistemas y métodos contables utilizados, así como la organización administrativa en que se insertaban, con vistas a observar la contribución de los mismos en la gestión de tal entidad benéfica a lo largo del prolongado periodo sometido a estudio.

Con ello, prescindimos, por el momento, de los análisis de carácter histórico-económico permitidos por la ingente cantidad de datos de tipo económico existentes: precios de bienes muebles e inmuebles, alquileres y otras rentas, salarios, etc., recopilados al tiempo de los asientos contables, merced a la intensa labor de indagación realizada. Haber hecho lo contrario hubiera significado alargar considerablemente el tiempo de elaboración y engrosar más allá de lo deseable el volumen de la tesis.

No obstante, en ocasiones puntuales, en que se ha estimado que no debía prescindirse de ciertos planteamientos económicos, por su contribución relevante a las cuestiones estudiadas, se ha procedido a la presentación y análisis de las oportunas series temporales. De tal manera, el estudio integral de los interesantes datos histórico-económicos obtenidos de la documentación contable investigada y de las series que con los mismos pueden elaborarse, para el amplísimo periodo abarcado, hubo de posponerse para un trabajo posterior, que ya se ha comenzado a elaborar, y que constituirá, de alguna manera, una segunda parte de la tesis doctoral que ahora se presenta.

Finalmente los años 2002 y 2003 se emplearon en el proceso de redacción del trabajo.

Por lo que respecta al contenido de la tesis doctoral, sin contar con la introducción y las conclusiones, la misma se estructura en los siguientes capítulos:

La Santa Capilla de San Andrés.

Contexto histórico desde mediados del siglo XVII hasta finales del siglo XIX.

Personas relacionadas con la contabilidad: funciones, responsabilidades y remuneraciones.

Libros y controles relacionados con la administración.

Método contable y procesos de rendición, revisión y aprobación de cuentas (1650-1845).

Reformas administrativas y cambios contables durante la segunda mitad del siglo XIX.

A continuación, como principales conclusiones del trabajo destacamos las siguientes:

En el aspecto organizativo, los estatutos dotaron a la Santa Capilla de un estudiado organigrama con una cuidada delimitación de funciones, obligaciones, requisitos, garantías y controles para posibilitar su adecuada gestión.

En teoría, el conjunto de libros de administración era suficiente para los objetivos perseguidos por el sistema: control del patrimonio y rendición de cuentas. En la práctica, la teneduría de los mismos no siempre se hizo con la diligencia necesaria y hubo épocas en que

el déficit informativo generado por este motivo impidió una adecuada gestión, a tiempo, de ambos objetivos.

En relación con el método contable utilizado, pensado principalmente para cumplir con la obligación de rendición de cuentas del receptor, debemos indicar, en primer término, que la Santa Capilla gozó de autonomía y no tuvo que ceñirse a ninguna normativa durante la mayor parte del periodo estudiado y, así, no fue hasta 1875 cuando hubo de adaptarse a las exigencias informativas y de control civil que introdujo la legislación de beneficencia. En segundo lugar, en cuanto a la técnica de registro se refiere, el método contable empleado fue el de Cargo y Data.

Las cuentas a formar eran dos, la de granos y maravedís. Ambas cuentas tienen una estructura y contenido apropiado para el control de los fondos en especie y en metálico administrados por el receptor. Según el criterio de registro aplicado para la formación de cuentas en la práctica totalidad del periodo estudiado (hasta 1852), podemos considerar que estuvo en la línea del devengo para los ingresos y en la vía del criterio de caja para los gastos. Posteriormente, desde 1853 se aplicó el criterio de caja tanto a ingresos como a gastos.

La Santa Capilla tenía instaurado un esquema de rendición y aprobación de cuentas muy minucioso, con diversas etapas y controles que, en teoría, debieron dar lugar a la obtención de una imagen verdadera de dichas cuentas y al descubrimiento de irregularidades y errores. En la práctica, hubo quizás más quebrantos de los deseables en dicho proceso, unas veces por negligencia y otras por falta de preparación de determinadas personas, que llevaron, en ocasiones, a un cierto descontrol en la información necesaria para dirigir la Institución.

El celo mostrado por determinadas juntas de gobierno y personas hizo que se introdujeran reformas, cambios contables y otras medidas para proteger el patrimonio, facilitar la rendición de cuentas y mejorar la información de cara a la toma de decisiones. Las principales reformas y cambios contables se producen en el siglo XIX, que fue el periodo más dinámico en tal sentido, en comparación con toda la etapa anterior, que se caracterizó por un mayor conservadurismo.

En primer término destacamos el cambio en el sistema de remuneración al receptor, de fijo a variable, que introduce el gobernador Fernando Cañabate Gámiz en 1828, con la expectativa de que se incentivara y mejorara la gestión de cobros, aunque en realidad no se consiguiera. En segundo lugar, los cambios producidos en las cuentas de 1846-1848 a instancias del consiliario Martín de Quesada y del diputado Clemente de la Chica. Esto supuso reducir considerablemente el número de asientos de las cuentas formadas y observar con más nitidez los gastos, ingresos y alcances. El tercero de los hitos importantes se concreta en las medidas tomadas por el gobernador Antonio María Guijosa en 1851. Con la excepción del estado de tesorería propuesto, que tuvo una vida efímera, todas se mantuvieron en el tiempo y, en nuestra opinión, contribuyeron, en particular, a aumentar el control sobre el receptor y, en general, a incrementar la cantidad y calidad de información de naturaleza económico-financiera.

La gestión de Manuel Sagrista y Nadal (1854-1864), figura clave sin duda en la administración de la Santa Capilla, fue ingente, incluso acaparadora, lo que se justifica en el afán desmedido de ser útil a la organización y en el convencimiento de que debía cumplir la misión de “salvar” y dar continuidad a la entidad, máxime cuando constataba la falta de preocupación en otros cargos administrativos. Aunque Sagrista fracasó en su intento de llevar

a buen término algunas iniciativas y medidas, no quita valor, en absoluto, a su importantísima contribución a la gestión de la Santa Capilla en una época de cierta penuria por la pérdida de importantes privilegios económicos.

Por lo que se refiere a los cambios introducidos en las cuentas de 1874-75, en virtud de la Instrucción de 27 de abril de 1875, excepto por la obligación de confeccionar presupuestos, no supusieron mejora informativa alguna y, por el contrario, tuvieron el efecto pernicioso de dilatar los plazos de aprobación de las cuentas -pues la autoridad civil no mostró, por lo general, la necesaria diligencia al respecto- y, con ello, también de los procesos internos de formación.

**TESIS DOCTORAL: LA CONTABILIDAD EN EL AYUNTAMIENTO DE SEVILLA
EN EL ÚLTIMO TERCIO DEL SIGLO XVI: EL LIBRO
MAYOR DE CAJA**

Autor: Fernando Rubín Córdoba
Director: José A. Mallado Rodríguez
Universidad de Sevilla
Tribunal: Presidente: Rafael Ramos Cerveró
Vocales: Guillermo Sierra Molina
Esteban Hernández Esteve
Rafael Donoso Anes
Secretario: Manuel Larrán Jorge
Fecha de defensa: 7 de noviembre de 2003
Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

Con nuestro trabajo de tesis pretendemos alcanzar una serie de objetivos que, con la finalidad de alcanzar mayor precisión, clasificamos en principales y secundarios. Los principales, cuyo propósito es el estudio de los métodos de contabilidad en el Ayuntamiento de Sevilla, de las cuentas que se llevaban y de la información que suministraban. Los secundarios, cuya meta es establecer relaciones de la aplicación contable en el Cabildo sevillano con la Ciencia Contable de la época y con la Contabilidad Pública.

a) Objetivos principales

- Estudio de los métodos contables usados a través de sus instrumentos materiales: Libros de cuentas, documentación, justificantes e informes.
- Análisis de la información económico-financiera que se procesaba. ¿Se registraban únicamente operaciones de tesorería? ¿Existía algún tipo de presupuesto, de inventarios o de informes periódicos de gestión?
- Indagación acerca de los usuarios de la información contable. ¿Se rendían cuentas periódicamente? ¿Ante los diputados de propios? ¿Al Asistente de Sevilla? ¿Al Consejo de Hacienda de Castilla?
- Investigación sobre las autoridades y cargos que tomaban decisiones económicas y de la utilización que hacían de la información contable.

b) Objetivos secundarios

- Inserción de la Sevilla del quinientos en los circuitos de difusión de la Ciencia Contable. Partimos de la hipótesis de que los comerciantes y banqueros venecianos y de otras repúblicas y ciudades de Italia trajeron los conocimientos contables del pionero Fray Lucca Paccioli y otros a Sevilla, en la centuria del quinientos, y de aquí se extendieron al resto de España.

- Investigación acerca de si en la época se podía considerar la Contabilidad Pública como un cuerpo doctrinal y si experimentó cambios como consecuencia de la crisis.

Los primeros temas nos situarán en el marco histórico del siglo XVI español y sevillano, así como en el marco político, económico y administrativo de la época. Tras lo cual estaremos en condiciones de adentrarnos en el estudio del estado de la Ciencia Contable en la centuria del quinientos, por lo que nos centraremos en nuestro trabajo de campo en el Archivo Histórico Municipal de Sevilla.

Todo lo anterior nos lleva a establecer la siguiente distribución en capítulos:

1. Ubicación de Sevilla en España y en el mundo

Los hechos expuestos a continuación serán las piedras angulares que situarán la Sevilla del quinientos en su circunstancia histórica.

- Sevilla era la puerta de entrada en el occidente europeo del caudal de riquezas, especialmente significativas el oro y la plata, que desde las lejanas Indias Occidentales comenzaron a fluir a su puerto desde los albores del quinientos, lo que la convirtió en metrópoli y tierra de promisión para gentes llegadas de Europa y del Norte español.
- El poder hegemónico de España permite un desarrollo importante de la actividad científica y comercial, sustratos fundamentales de nuestro trabajo.
- Sevilla ha sido a lo largo de la centuria del quinientos la más importante plaza comercial y financiera del Occidente. Prueba de ello son las instituciones que en ella tenían su sede: la Casa de la Contratación y el Consulado, amén de la banca y las compañías mercantiles que aquí se establecieron.

2. Organización administrativa del Estado y de Sevilla

El Asistente de Sevilla, el más alto representante del poder real en la ciudad y su territorio era cargo proveído, entre otros de la administración de la ciudad, por designación del monarca. Por otra parte, las rentas de la Hacienda Real y las de Sevilla se administraban conjuntamente. Son las expuestas dos muestras significativas de los vínculos entre las administraciones político-económicas de Castilla y de Sevilla en la época que nos ocupa. El estudio de ambas administraciones lo llevamos a cabo desarrollando los temas siguientes:

- Organigrama administrativo y fiscal del Estado.
- Organigrama administrativo y estudio de la fiscalidad de Sevilla.
- El trazado de los organigramas se completará con la definición de los cargos y la descripción de sus funciones y atribuciones.

3. La Ciencia Contable en el siglo XVI

Los aspectos que hemos de tratar en relación con la ciencia contable se concretan en los apartados siguientes:

- Estado de la contabilidad en Europa en el siglo XVI, haciendo un estudio de los rasgos característicos del sistema de partida doble utilizado en la época.

- Estado de la contabilidad en España, en una doble vertiente, legal y científica, investigando especialmente las publicaciones que se hicieron, entre las que destaca la realizada en Madrid del *LIBRO DE CAXA y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaración de ellos, compuesto por Bartolomé Salvador de Solórzano, natural de Medina de Rioseco*, con fecha en 1590.
- Estudio de las prácticas contables de la época, fundamentalmente la organización de la contabilidad y los intentos de reforma contable en la Hacienda de Castilla, para finalizar con una primera reseña de los métodos contables aplicados en Sevilla.

4. La contabilidad en el Ayuntamiento de Sevilla tras la reforma de 1569

En este capítulo iniciamos la transición de las fuentes bibliográficas, que hasta aquí hemos venido utilizando, a las fuentes primarias que investigamos en el Archivo Histórico Municipal de Sevilla.

La senda de nuestra transición viene marcada por el estudio de las características del método del *Libro de Caxa* propuesto por Bartolomé Salvador, comprobando como dicho libro de caja y su manual, los básicos del método de la partida doble de la época, son los que se dispone que han de llevarse en un texto legal fundamental para nuestro estudio, los *Capítulos hechos por Sevilla para la contaduría del Cabildo*.

Una vez establecida la relación entre el texto doctrinal y el texto legal, iniciamos nuestro trabajo de campo al verificar como se aplica el método de la partida doble en la contabilidad del Ayuntamiento de Sevilla. De tal forma, nuestro estudio de las fuentes primarias comienza desde una perspectiva metodológica y formal.

5. La información suministrada por el Libro Mayor de Caja

En los tres capítulos así titulados genéricamente efectuamos un estudio exhaustivo, ahora desde el punto de vista conceptual, de nuestras fuentes primarias, de las que es eje central el Libro Mayor de Caja. Así, de una forma no tan sistemática y continua, como fue nuestro deseo, dadas las dificultades de lectura y transcripción de las fuentes primarias en muchos casos, y dada la falta de rigor en cuanto a método y regularidad que hemos observado fueron frecuentes en las susodichas fuentes, nos hemos ocupado de estudiar cinco cuestiones fundamentales:

- Las cuentas utilizadas y sus relaciones.
- Los mayordomos, receptores y otros responsables de las finanzas públicas.
- Las transacciones más relevantes que tuvieron lugar.
- El establecimiento de series de datos financieros, cuando nos ha sido posible.
- La rendición y toma de cuentas.

Todo ello clasificado en los tres grandes grupos de transacciones que reflejamos en sus respectivos capítulos, los cuales mencionamos seguidamente:

- a) Las cuentas de la hacienda del Cabildo y Regimiento de Sevilla.
- b) Las cuentas de la hacienda real.
- c) Las cuentas de los servicios y de la deuda.

6. Capítulo final a modo de conclusiones

Las interrogantes que se nos plantean inicialmente sobre la idoneidad de la aplicación de los métodos y procedimientos contables, la comunicación de la información y su utilización en la toma de decisiones deben de resolverse en cumplimiento de nuestros objetivos principales.

La investigación de las conexiones entre los autores contables del Renacimiento y sus sucesivos discípulos, por una parte, y el estudio de la legislación administrativa de la época por otra, nos conducen a la culminación de nuestros objetivos secundarios.

**TESIS DOCTORAL: LA CATEDRAL DE TOLEDO EN LA PRIMERA MITAD DEL
SIGLO XVI: ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA, RENTAS
Y CONTABILIDAD**

Autor: Susana Villaluenga De Gracia

Director: Francisco Javier Quesada Sánchez

Universidad de Castilla-La Mancha

Tribunal: Presidente: Pedro Rivero Torre

Vocales: Miguel Ángel Ladero Quesada

Esteban Hernández Esteve

Juan José Lanero Fernández

Secretaria: María Ángela Jiménez Montañés

Fecha de la defensa: 11 de marzo de 2004

Calificación: Sobresaliente cum Laude por Unanimidad

**Esta Tesis doctoral ha obtenido el Premio Enrique Fernández Peña de
de Historia de la Contabilidad 2004**

RESUMEN

La Tesis Doctoral realiza primeramente una reconstrucción imprescindible, ante la falta de trabajos elaborados al respecto, de la organización, el origen y la disposición de las rentas del sujeto en cuestión, para acometer el objeto fundamental, la contabilidad de una de las instituciones económicas más poderosas del siglo XVI, la Catedral de Toledo. Importancia económica paralela, a tenor del resultado de la investigación, a su bonanza contable, al ser depositaria del primer documento por partida doble que afecta a las Iglesias Catedrales. Es este destacado papel el punto de partida para acometer la investigación que ha servido primeramente en el plano metodológico para cultivar un conjunto de creencias sobre cuestiones básicas que afectan al panorama de la investigación histórico-contable actual. Creencias que pasan por la búsqueda ineludible de la objetividad a través del estudio forzoso de la documentación primaria, en este caso ubicada en su totalidad en el Archivo Capitular de Toledo. Igualmente en la consecución de dicho objetivo, constituye un elemento fundamental en el desarrollo de la investigación el análisis del contexto histórico en el que se desenvuelve el sujeto económico, condicionante de su desarrollo contable y cuyo conocimiento proviene del examen, esta vez combinado de la documentación primitiva y elaborada, al respecto. Ya que la interrelación entre el estudio de la contabilidad y el contexto histórico que afecta al sujeto económico, intenta evitar el juicio de valor del investigador que puede caer en el error de ajustar los modelos contables pasados a los actuales, juzgándolos por las faltas que manifiestan los primeros respecto a los segundos.

La primera parte de las dos en que se divide esta Tesis Doctoral, *La Organización Administrativa y Rentas*, comprende los dos primeros capítulos y parte de la existencia en la catedral de dos organismos económicos independientes, el Cabildo y la Obra y Fábrica, con patrimonios propios y recursos financieros específicos centrados en la recaudación de rentas,

por lo que se les ha dado en calificar como “sujetos perceptores de rentas”; término que define también la naturaleza de sus registros contables, dedicados a plasmar los flujos de fondos, rentas, obviando el concepto de riqueza.

El primer capítulo comprende la organización administrativa del Cabildo y de la Obra y Fábrica, basadas ambas en la existencia de un órgano de dirección y decisión; unos cargos de garantía y representación encargados de velar por los intereses de la administración patrimonial y asegurar la ejecución y el control de las disposiciones económicas; y un tercer grupo formado por los receptores confiados a la recaudación y distribución específica de rentas de diferente naturaleza de las que era titular el organismo al que se vinculaban. En este último grupo se identifican para el Cabildo el refitor, el receptor de vestuarios, el receptor del pan, y los receptores particulares y general del subsidio; y para la Obra y Fábrica, el receptor de la Obra. La labor de estos receptores se controlaba con la toma de la cuenta y razón, periódica e individual por parte de los contadores en la denominada carta cuenta, que contenía los ingresos (cargo) y los gastos (descargo); resultando por diferencia el alcance a favor o en contra del receptor. La carta cuenta que era firmada por las partes en presencia del notario y el secretario del Cabildo.

El capítulo dos muestra un análisis completo y puntual de la procedencia y destino de las rentas que correspondía al Cabildo y Obra y Fábrica y su vinculación a cada uno de los receptores identificados. Así para el Cabildo se refieren las rentas de la mesa capitular que manejaba el refitor; las rentas de los diezmos que incumbían al receptor de vestuarios; las rentas del grano de todas las posesiones capitulares, que concernían al receptor del pan; y las rentas atribuibles al subsidio que gestionaban los receptores particulares y general del subsidio. Finalmente, las rentas de diferente naturaleza atribuidas a la Obra y Fábrica que manejaba en su totalidad el receptor de la Obra.

La segunda parte de esta Tesis, *La Contabilidad. Contribución práctica al estudio de los manuales*, contiene, además de la reconstrucción completa y relacionada del procedimiento de registro de las diferentes receptorías en los capítulos tercero, cuarto y quinto; el estudio de la primera muestra de contabilidad por partida doble de la Catedral de Toledo que corresponde a 1535-1536 en el capítulo sexto. Así, el estudio de la contabilidad pasa por dividir la documentación para cada receptor en tres grupos: los manuales que contenían el registro diario de las operaciones; un conjunto de libros de cuentas y apuntación prescritos o acostumbrados para cada uno de los receptores; y la carta cuenta que contenía la rendición de cuentas.

El capítulo tercero dedicado a la contabilidad del refitor identifica y analiza el contenido de los manuales; los libros prescritos, entre ellos el libro de posesiones que incluía los remates de las rentas capitulares; el libro de cargo y data, más tarde libro de beneficiados, que contiene la distribución de las rentas; y el libro de gallinas, con el recopilatorio de las recaudaciones y el empleo de las mismas; y, finalmente, la carta cuenta del refitor donde los contadores del cabildo tomaban el alcance al refitolero.

El capítulo cuarto tiene por objeto el análisis de la contabilidad del resto de los receptores del Cabildo. En él se analiza nuevamente la contabilidad diaria del receptor de vestuarios; el contenido del libro de vestuarios y el de reparto de vestuarios, que concluía con la carta cuenta correspondiente. Igualmente, se detalla el contenido del libro granero que englobaba todas las recaudaciones y distribuciones del grano que hacía el receptor del pan,

además de la carta cuenta del grano y del dinero procedente del refitor para el mantenimiento del granero. Por último, se describe el contenido de los libros de los receptores particulares y general del subsidio.

En el capítulo quinto se expone lo concerniente a la actividad contable diaria del receptor de la Obra, y de los registros prescritos que corresponden al libro de excusados de Obra, que contiene los remates de estas rentas; el libro de Obra y Fábrica, que hace recopilatorio de las rentas de este organismo y el empleo de las mismas; y la carta cuenta, adjuntada en el libro de Obra.

Para concluir, el capítulo sexto aborda el estudio de los manuales escasamente conservados y de donde surgen los hallazgos más interesantes. Estos libros clasificados en el Catálogo del Archivo Capitular de Toledo en su totalidad como del refitor, a tenor de la investigación, tienen una procedencia muy diversa y una metodología desigual, que puede responder a los diferentes conocimientos de sus tenedores. En concreto este apartado del trabajo se dedica enteramente a un libro manual de 1535-1536 acompañado de su mayor y que hasta ahora constituye la primera muestra completa por partida doble de la Catedral de Toledo. Decimos completa porque existe otro mayor anterior de 1533-1535 del mismo receptor que los dos anteriores, al que debía acompañar, por las continuas referencias, un manual no conservado del mismo período.

El libro manual y mayor de 1535-1536 según descubre la investigación corresponde al receptor Gutierre Hurtado, miembro de una de las familias de mercaderes de ascendencia conversa más importantes de la ciudad de Toledo, que simultaneó durante este tiempo su cargo de receptor de vestuarios con el de la Obra y Fábrica. Situación que lleva a una contabilidad diaria conjunta, que es la que presenta esta documentación, con una rendición de cuentas independiente que es la que se manifiesta en las cartas cuentas que se le hacen al receptor durante este tiempo.

El manual y mayor de Gutierre Hurtado de 1535-1536 sigue fielmente los postulados del tratado de Solórzano, publicado más de 50 años después de la datación de estos libros y demuestra una vez más que la práctica contable por partida doble era anterior a la publicación de los primeros tratados. Circunstancia que ya evidenciaron las investigaciones del Dr. Esteban Hernández Esteve, al confirmar la existencia de una Legislación en nuestro país que obligaba desde 1549, con la promulgación de la Pragmática Cigales, a llevar a los hombres de negocios sus registros contables por partida doble.

NOTICIAS SOBRE ARCHIVOS

ARCHIVO HISTÓRICO BBVA: UN CENTRO PARA EL CONOCIMIENTO E INVESTIGACIÓN DEL MUNDO DE LA BANCA, LA ECONOMÍA Y LA EMPRESA

José Víctor Arroyo Martín

El Archivo Histórico BBVA dispone de una nutrida serie de fondos documentales, bibliográficos y de hemeroteca que se extienden en el tiempo entre 1850 y la actualidad en términos generales. Como ya presentamos en el IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad en Carmona, en diciembre de 2003, y se refleja en la publicación electrónica llevada a cabo en agosto 2004¹, se puede consultar documentación de bancos, empresas, particulares y familias. Y, de hecho, su uso es cada vez más numeroso por parte del mundo universitario relacionado con la Historia Económica y la Historia de la Empresa y las Instituciones Económicas. Informes de sucursales, libros de actas de consejos de administración, series de contabilidad y otras series de documentos tienen un uso cada vez más prolijo en el entorno universitario. Uso que potenciamos desde aquí cumpliendo con un cometido de responsabilidad social que BBVA pone en práctica por vía de los hechos y la existencia de este Archivo Histórico, único entre la Banca Privada en España.

Pero queremos hacer hincapié, como no podía ser de otra forma, en los documentos contables de que disponemos aquí. Hay series completas de libros oficiales de contabilidad de un nutrido grupo de bancos y de algunas empresas. Son series no tan frecuentadas por los historiadores económicos y que quizás estén esperando que los historiadores de la contabilidad os animéis a escudriñar en ellas. Por ejemplo, se puede realizar un seguimiento de las técnicas contables bancarias desde mediados del siglo XIX con una lectura de los Libros Diarios del Banco de Bilbao y el traslado de cuentas a los asientos de los Libros Mayores del mismo Banco. Pudiendo realizar el recorrido por las técnicas bancarias durante el siglo XX, teniendo en cuenta tan sólo el principio de 40 años de antigüedad que aplicamos a los documentos para su uso.

Se pueden aportar varios ejemplos para el ejercicio de un análisis que serviría tanto para la Historia Económica y de la Empresa como para la Historia de la Contabilidad. Uno, a modo de ejemplo, es la información contable que encierra una interesante serie documental: las memorias anuales que los directores de la sucursales del Banco enviaban a la Casa Matriz entre 1920 y 1960. Informes anuales cuya distribución geográfica llega a toda España, incluyendo las oficinas abiertas entonces en París, Londres y Marruecos. La cohabitación en el análisis de ambas ramas (economía y contabilidad) se complementaría y ayudaría a una

¹ F. Gutiérrez y E. Hernández (Coordinadores): *Historia de la Contabilidad Bancaria*, Madrid-Sevilla, AECA-Universidad Pablo de Olavide.

comprensión y lectura correcta de los balances de cierre de ejercicio de estos documentos, precedidos por la explicación del recorrido anual para llegar a esa foto fija que supone el cierre de un balance. Cuestión visible en dichos documentos gracias a la estimación de los beneficios que obtiene cada sucursal por su actividad de crédito y descuento, lo que conduce a una estimación del volumen de negocio anual y por tanto posibilitaría una estimación más exacta de la economía de cada zona y de la actividad de la empresa. Al final, una exacta lectura de la mano de una comprensión adecuada de las técnicas contables empleadas, puede revertir en una mejor comprensión del mundo de la empresa y de la economía de la misma. Al final, como suele decir de forma acertada Esteban Hernández, las técnicas contables, esta hijuela de la Historia Económica, ayudaría a una mejor comprensión de la misma y quizás, por lo que desde esta atalaya del Archivo Histórico me permite ver, los historiadores económicos tendrían que revisar algunos postulados y afirmaciones al absorber una metodología contable de análisis en sus trabajos. Nosotros, como Archivo Histórico de carácter económico y financiero, ponemos estas herramientas a vuestro servicio.

Este Archivo Histórico dispone también de unos pequeños fondos documentales de carácter familiar que, dada su importancia histórica, merecen que nos detengamos un momento en ellos. Se trata de una parte de los Archivos de familias y personajes vinculados con el proceso de revolución industrial que arranca de la segunda mitad del siglo XIX. Así, disponemos de documentación personal y contable de grupos como los “Chávarri”, “Gandarias” y “Lezama Leguizamón” entre otros, que suponen unas piezas documentales de primera mano que, en algunas de las series documentales esperan aún el análisis por parte de la Historia de la Contabilidad, como ocurre con algunos libros oficiales de contabilidad de Víctor Chávarri y Salazar y de sus herederos a partir de 1900; o, los interesantes libros de contabilidad del fondo Lezama Leguizamón que en sus Mayores encierran una contabilidad que aúna cuentas y asientos empresariales con otros personales, así como otros interesantes libros de explotaciones mineras.

También disponemos de algunos fondos especiales, como lo puede ser un extenso Copiador de cartas de José Ramón de Aqueche, 1847-1851, comerciante vizcaíno afincado en La Habana. Copiador de gran formato y de gran calidad caligráfica así como diplomática, dado que contiene todo un epistolario en español, inglés y francés del siglo XIX. A través de este Copiador se puede hacer un completo recorrido por la economía colonial de mediados del siglo XIX así como del mundo atlántico por el que se movían entonces las transacciones comerciales entre los continentes americano y europeo. De igual forma, otro fondo de singular relevancia lo constituyen los documentos del Colegio de la Compañía de Jesús en Bilbao, que incluyen una serie completa de expedientes, arrancando algunos del siglo XVI, e interesantes libros de cuentas anteriores a la expulsión de los Jesuitas del siglo XVIII. Como expediente significativo de este fondo podemos citar el relativo a la toma de Ignacio de Loyola como patrón del Señorío de Vizcaya en 1681, conteniendo la bula papal autorizándolo, y todo el expediente de Juntas Generales del Señorío.

Aparte de otras series que pudiéramos resaltar, como la de publicaciones internas del Banco, queremos también citar otra de gran valor histórico. Se trata de la extensa Colección

de Memorias de más de 2.500 sociedades y empresas españolas y extranjeras que arrancan de mediados del siglo XIX y en muchos casos llegan casi hasta la actualidad. Completa serie susceptible de uso por parte de los investigadores, que permite un acercamiento interdisciplinar al mundo de la economía, de la empresa, de la contabilidad y de la actividad social de dicho mundo.

Hemos dejado para el final de esta breve noticia un elemento cultural que hemos creado en este Archivo Histórico con nuestros propios fondos documentales y algunos objetos museísticos. Se trata de un pequeño Museo que trata de condensar una visión de la Historia de la Banca en sus últimos 150 años (1850-2000). Dicho Museo comienza por una exposición de documentos y útiles de la segunda mitad del siglo XIX, desde los Bancos provinciales de emisión creados al amparo de Ley de Bancos de 1856, hasta la culminación que supone el año 1874, con la concesión del privilegio de emisión de billetes al Banco de España, pasando por el nacimiento de la peseta en 1869 y la aparición del Banco Hipotecario de España en 1873; siguiendo después con una exposición gráfica de la revolución industrial de esa época en base a documentos de sectores económicos en relación con la era del vapor y su aplicación a los medios de transporte (ferrocarril y navegación), a las conexiones comerciales y al interesante sector minero. En el tránsito hacia el siglo XX aporta este museo testimonios museísticos de la naciente industria siderúrgica, así como exponentes de la revolución de la hulla blanca (las hidroelécticas), junto a un ambiente dedicado a la eclosión bancaria de principios del siglo XX.

Se dedica un nuevo espacio al nacimiento de la Banca Oficial (Pública desde 1962) y en el recorrido de este espacio se ha reconstruido un despacho bancario de dirección de principios del siglo XX junto a un escritorio mercantil también de la época. Dedicando un amplio tramo final a la Banca en el siglo XX hasta la actualidad, en nuestro caso con la sinergia que produjo la fusión de BBV y ARGENTARIA, lo que dio lugar a BBVA, del que este Archivo Histórico supone, en la medida de sus posibles, su Memoria Histórica, custodiando en cierto modo su código genético, los testimonios de sus raíces e identidad, de lo que hacemos partícipe a la Sociedad en general, y en particular a la Comunidad Investigadora.

Desde aquí os animamos a acercaros a este Archivo Histórico. Si así lo estimáis, estamos en el Casco Viejo bilbaíno, en la plaza de San Nicolás, número 4 y disponemos de servicio de atención a los investigadores y público en general en horario de 9 a 14 horas, de lunes a viernes. Si os animáis, tendréis también oportunidad de ver el pequeño Museo de Historia de la Banca que tenemos instalado en dicho edificio, del que acabamos de hablar. Y, si queréis poneros en contacto con nosotros para solicitar alguna información, podéis dirigirlos a la siguiente dirección: josev.arroyo@grupobbva.com, o al siguiente número de teléfono: 94-4154726.

José Víctor Arroyo Martín es el Responsable del Archivo Histórico BBVA. Su dirección es: Plaza de San Nicolás, 4 – 1º, 48005- Bilbao

COMENTARIOS BIBLIOGRÁFICOS

COMENTARIO SOBRE EL ARTÍCULO DE SHOICHI SATO: “THE MEROVINGIAN ACCOUNTING DOCUMENTS OF TOURS: FORM AND FUNCTION”, *EARLY MEDIEVAL EUROPE*, 2000, 9: 143-161

No puede decirse que este artículo sea rigurosamente reciente, pues fue publicado hace ya cuatro años. Sin embargo, fuera completamente del circuito de revistas que normalmente consulta el historiador de la contabilidad, sólo ahora ha llegado a mis manos, y ello gracias a los buenos oficios de un buen amigo, Gaspar Feliú i Montfort, profesor de historia económica en la Universidad de Barcelona, bien conocido de todos los historiadores españoles de la contabilidad por sus frecuentes y afortunadas incursiones en nuestra disciplina, el cual muestra un especial interés por la historia medieval y de comienzos de la Edad Moderna.

Resulta estimulante y muy alentador ver cómo, en un campo tan alejado de la historia de la contabilidad, se preocupan los medievalistas por la documentación y la tramitación contable seguida, en tiempo de los merovingios, en un monasterio francés de la Alta Edad Media, la Abadía de San Martín de Tours, en la Francia occidental. Por ello, creo que merece la pena dar a conocer y comentar este trabajo entre los historiadores de la contabilidad, pues ello servirá para que conozcan este nuevo y fascinante campo de investigación que se les abre gracias al interés de los historiadores medievalistas.

En 1969 Pierre Gasnault dio cuenta de la existencia de unos documentos de pergamino pertenecientes a la época merovingia que desde 1968 se custodian en la Bibliothèque Nationale de France (Gasnault, 1969). Más adelante, el mismo historiador francés descifró y publicó 26 de estos fragmentos de pergamino, elaborados a finales del siglo VII en la Abadía de San Martín de Tours, conteniendo documentación contable (Gasnault, 1975). Posteriormente, en junio de 1989, fueron descubiertos dos fragmentos más, que Gasnault también estudió, opinando que pertenecían a la misma colección (Gasnault, 1989a, 1989b). En total, poseemos, pues, 28 fragmentos de pergamino procedentes de Tours, escritos en caracteres cursivos merovingios, con el añadido de algunas frases en letra griega invertida del siglo IX y de algunas notas escritas en una especie de taquigrafía a base de abreviaturas, ya conocida por los romanos, llamada tironesa, según algunos porque procedía de la ciudad fenicia de Tiro, según otros porque la había inventado Tiro, un amanuense de Cicerón (Ganz, 1990). El contenido de estos fragmentos es contable, como se decía, y Gasnault localizó en ellos unos 1.000 nombres de personas y 137 nombres de lugares, así como muchas indicaciones de cantidades de productos agrícolas que debían ser entregados por las personas cuyos nombres estaban relacionados en el pergamino. Estos nombres así como las cantidades de los productos están escritos en letra cursiva merovingia, con el añadido ocasional de alguna nota tironesa.

Ante el descubrimiento de estos importantes documentos contables que, aunque fragmentarios, suministran a los historiadores de la Europa altomedieval un inesperado instrumento que puede arrojar nueva luz sobre las condiciones reales en las que la abadía de San Martín de Tours llevaba a cabo el cobro de sus rentas y su administración fiscal, el autor

del artículo que comentamos, el historiador japonés Shoichi Sato, profesor de la Universidad de Nagoya, se plantea las siguientes interrogaciones: ¿Qué forma adoptaban estos documentos que servían para el cobro de derechos? ¿En qué momento del proceso de cobro eran utilizados en la abadía como instrumento para anotar las correspondientes partidas en los registros contables? ¿Cuándo se preparaba cada documento? ¿En qué contexto histórico puede situarse el nacimiento de los documentos fiscales en la abadía? Todas estas cuestiones le parecen importantes al autor para la comprensión de la historia de San Martín de Tours, así como del empleo de documentos en general durante la época merovingia.

Todas estas cuestiones son importante porque el origen de los documentos administrativos y de gestión, tales como los llamados polípticos, tanto en la esfera secular como eclesiástica, en la temprana Edad Media europea está todavía prácticamente sin descubrir, y ello tanto por la extrema pobreza de las fuentes de este tipo, como por la ausencia de estudios sobre la historia de la estructura del Estado y su administración fiscal bajo la dinastía merovingia. De tal forma, Gasnault piensa que los documentos contables de Tours constituyen un eslabón entre los papiros de Rávena de mediados del siglo VI y los grandes polípticos carolingios del IX siglo (Gasnault, 1974: 14).

En relación con la forma adoptada por los documentos, la cuestión que se plantea es: ¿Perteneían estos documentos a una especie de registro oficial de las propiedades poseídas por la abadía, al estilo de los polípticos carolingios, en el que se registraba cada propiedad, con detalle de su ubicación, nombre y hogares, así como el *status* legal de cada campesino vinculado a ella y el importe de los ingresos en moneda, clase y trabajo que ejercía? ¿O eran simples documentos de trabajo de naturaleza práctica destinados a ser inutilizados y raspados cuando ya no fueran necesarios?

Otro interrogante que entra dentro de esta cuestión es la de si estos documentos formaban parte en principio de un *codex*, es decir, de un libro encuadernado, si por el contrario se trataba de documentos en forma de rollo (*rotulus*), o si, finalmente, se trataba de hojas sueltas.

La conclusión a la que llega el autor, a partir de los razonamientos que expone, es la de que los documentos estudiados eran documentos de trabajo, que tenían consiguientemente un carácter práctico y que estaban constituidos por hojas sueltas.

Dada esta naturaleza de los documentos, el autor presume razonablemente que los mismos se extraerían de las anotaciones contenidas en un libro matriz, que sí constituiría un políptico. Los datos relevantes se copiarían en los documentos contables, que se entregarían a los recaudadores para que efectuaran los correspondientes cobros en el momento en que éstos debieran llevarse a cabo.

Como al dorso de algunos de los documentos examinados constan anotaciones de los tipos siguientes: “Negó que tuviera atrasos”, “Pagó los atrasos” o “No pagó los atrasos”, se evidencia que al mismo tiempo que el recaudador procedía al cobro de los derechos corrientes, reclamaba también el pago de los atrasos, cuando los había. En los documentos contables de que se trata no figura en ningún caso mención de los atrasos debidos. De ello se colige que los recaudadores, aparte de los documentos estudiados, llevarían consigo otros documentos en los que constasen dichos atrasos, anotados posiblemente en un registro específico a partir de las indicaciones consignadas al dorso de los documentos contables objeto de este estudio. La expresión “*exemplatus est*”, con la significación de “fue transcrito”,

que en su caso consta al dorso de los documentos, puede hacer referencia precisamente a estas anotaciones. La anotación de estas expresiones en el indicado registro tendría lugar a la vuelta de los recaudadores, mediante entrega de la documentación en el *scriptorium*.

El autor del artículo intenta también precisar la fecha de elaboración de los documentos a partir de las indicaciones que figuran en cuatro de ellos. En efecto, los años citados en los documentos son tres: 21, 22 y 23. La más explicativa de las anotaciones contenidas en los documentos dice así: *‘In ann XXII ord [] domn Agyrico abb(a)t(e)’*; los otros tres documentos llevan coletillas similares, aunque menos extensas. La frase indicada quiere decir, siguiendo la costumbre de la época, “En el año 22 de la toma de posesión de Agirico abad”.

Sabiendo, de acuerdo con las indagaciones que, consultando diversas fuentes, hace y expone el profesor Shoichi Sato, que el abad Agirico había tomado posesión de este cargo antes del año 659, podemos deducir que los cuatro documentos contables que llevan fecha fueron escritos, como muy tarde, entre el año 679 y el 683.

En resumen, debo indicar que el contenido del artículo comentado me parece fascinante, pues abre un nuevo e inexplorado horizonte a los historiadores de la contabilidad, un horizonte lleno, ciertamente, de problemas y dificultades, cuya superación no está hoy por hoy al alcance de la inmensa mayoría de investigadores de nuestra disciplina. Pero, quién sabe si algún día los historiadores de la contabilidad estarán en condiciones de emprender estas fascinantes tareas historiográficas que están reclamando a gritos el concurso de verdaderos especialistas en cuestiones contables, administrativas y financieras.

EHE

REFERENCIAS

Ganz, P. (editor) (1990): *Tironische Noten*, Wiesbaden.

Gasnault, P. (1969): "Quelques documents originaux peu connus de l'époque mérovingienne", *Bulletin de la Société Nationale des Antiquaires de France*: 256-9.

Gasnault, P. (1974): "Documents comptables du VIIe siècle provenant de Saint-Martin de Tours", *Francia*, 2, n. 68: 14.

Gasnault, P. (editor) (1975): *Documents comptables de Saint-Martin de Tours à l'époque mérovingienne, publiés par P. Gasnault avec une étude paléographique par J. Vezin*, París.

Gasnault, P. (1989a): "Nouveaux fragments de la comptabilité mérovingienne de Saint-Martin de Tours", *Comptes de l'Académie des Inscriptions et Belles-Lettres*: 371-2.

Gasnault, P. (1989b): "Deux nouveaux documents comptables de l'époque mérovingienne", *Bulletin de la Société Nationale des Antiquaires de France*: 164-5.

Gasnault, P. (1995): "Deux nouveaux feuillets de la comptabilité domaniale de l'abbaye Saint-Martin de Tours à l'époque mérovingienne", *Journal des savants*, julio-diciembre: 307-9.

NOTICIAS

10th World Congress of Accounting Historians St. Louis/Oxford, USA, 1-5 agosto 2004

Los días 1 a 5 de agosto de 2004 se celebró el X Congreso Mundial de Historiadores de la Contabilidad con una doble sede: St. Louis y Oxford. El Congreso comenzó el día 1 de agosto en St. Louis, Missouri, al objeto de conmemorar el Centenario del primer Congreso Internacional de Contabilidad, celebrado en dicha ciudad el año 1904 como una actividad más de la Feria Mundial celebrada en memoria de la Adquisición de Louisiana y de la Expedición de Lewis y Clark. Las sesiones tuvieron lugar en la Biblioteca Comercial de St. Louis, fundada en 1846. La sede residencial fue el Renaissance Airport Hotel. Después, el 3 de agosto, el Congreso se desplazó a Oxford, Mississippi, al objeto de que los participantes tuvieran oportunidad de visitar la Biblioteca Nacional de la Profesión Contable de la Universidad de Mississippi. La Ole Miss Library, como es conocida coloquialmente, es la biblioteca de contabilidad más grande del mundo. El Alumni House Hotel fue la sede del Congreso en esta segunda fase. Después del Congreso, los congresistas que lo desearon pudieron desplazarse a Orlando, Florida, para asistir a las reuniones de la American Accounting Association. Debido al hecho de que el Congreso se desarrolló en dos lugares distintos, el lema adoptado para el mismo fue el de: “Un Congreso, dos Sedes, tres Temas”. Los tres temas elegidos para el Congreso fueron: 1. Congresos internacionales de contabilidad; 2. Contabilidad de empresas de transporte y finanzas; y 3. La investigación contable en los archivos. Los presidentes del Congreso fueron Richard Vangermeersch, de la University of Rhode Island, y Dale L. Flesher, de la University of Mississippi.

Como todos los investigadores españoles de historia de la contabilidad saben, los World Congresses of Accounting Historians son la máxima expresión de los encuentros sobre nuestra disciplina, aunque la proliferación de Congresos a la que actualmente estamos asistiendo y la reducción a dos años del plazo de convocatoria de aquéllos puedan hacer pensar que han perdido importancia relativa. Pero, ello no es así: siguen siendo los Congresos de historia de la contabilidad por excelencia.

El programa del Congreso fue extraordinariamente rico. Hubo cuatro sesiones plenarias, en las que actuaron como oradores David M. Walker, Comptroller General of the United States, que disertó sobre “America’s Fiscal Imbalance: Perspectives and Issues”; John Richard Edwards, de la Cardiff University, que habló sobre “Some Problems and Challenges in Accounting History Research”; S. Scott Voynich, CPA, Chairman of the American Institut of Certified Public Accountants, que expuso sus ideas sobre “The Profession’s Core Values. Connecting our Past to our Future”; Tony Tinker y Aida Sy, de la City University of New York, que disertaron sobre “Bury Pacioli!” The Origins of Social Accounting”.

Asimismo, se organizaron cuatro Talleres de investigación. El primero, moderado por Richard Vangermeersch, de la University of Rhode Island trató de “International Congresses of Accountants: in Need of Much More Scholarship”; el segundo Taller fue moderado por Barbara D. Merino, de la University of North Texas, y se ocupó del tema “Critical

Historiography”; el tercer Taller, conducido por Dale F. Flesher y Tonya K. Flesher, ambos de la University of Mississippi, discutió la cuestión de “Biographical Research in Accounting”; finalmente, el cuarto Taller, que fue dirigido por Richard K. Fleischman, de la John Carroll University, tuvo como tema “Archival Research: Methodology, Benefits, Pitfalls”.

En total, se presentaron 105 comunicaciones, una menos de las presentadas en el Congreso del año 2000 celebrado en Madrid, que por este mínimo margen ostenta el record de comunicaciones presentadas en los Congresos Mundiales de Historiadores de la Contabilidad. Lamentablemente, en este X Congreso sólo se presentaron tres comunicaciones de investigadores españoles, lo que supone una pobre representación, no acorde con la pujanza que la historia de la contabilidad tiene en nuestro país en la actualidad. Estas comunicaciones fueron las siguientes: “Influential Authors, Works and Journals in Accounting History Research”, presentada por Salvador Carmona, del Instituto de Empresa; “Ideology and Accounting: the Role of Saint Simonism in the 19th Century Spanish Railroad Industry”, presentada por Marta Macías, de la Universidad Carlos III de Madrid, y Marcia Annisette, de la Howard University; y “War, Expert Management and Accounting at the Royal Exchequer: International Fund Movements through the General Factory of the Kingdoms of Spain (1566-1567)”, de la que es autor Esteban Hernández Esteve, de la Universidad Autónoma de Madrid, y que fue presentada por Salvador Carmona pues una circunstancia de última hora impidió la asistencia de su autor al Congreso.

La amplia concurrencia, así como el número, el amplio abanico de temas tratados y la calidad de las Sesiones plenarias, de los Talleres de investigación y de las comunicaciones presentadas fundamentaron el notable éxito y el interés del 10th World Congress of Accounting Historians, interés que fue complementado por las visitas efectuadas a la Biblioteca Nacional de la Profesión Contable de la Universidad de Mississippi, la Ole Miss Library, que goza de la fama de ser la más grande e importante del mundo, como se ha comentado anteriormente.

XI Encuentro AECA

Trujillo, Cáceres, España, 30 de septiembre y 1 de octubre de 2004

Bajo el lema “Normas Internacionales de Información Financiera y otros retos de la Gestión Empresarial” se celebró el Trujillo, la ciudad natal de Francisco Pizarro, el conquistador del Imperio Inca, los días 30 de septiembre y 1 de octubre de 2004, el XI Encuentro AECA, que se centró en el debate de las Normas Internacionales de Información Financiera y su inminente aplicación en los Grupos Consolidados que cotizan en Bolsa, aplicación que alcanzará asimismo a todas las empresas españolas a partir de 2007. En el curso de este Encuentro tuvo lugar la proclamación y entrega del Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad 2004 del que se da amplia noticia en la sección de Crónicas de este mismo número de DE COMPUTIS.

IV Conferencia Internacional de Ciencias Empresariales Santa Clara, Cuba, 20-21 de octubre de 2004

La Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas organizó en el Centro de Convenciones “Bolívar” de Santa Clara, la IV Conferencia Internacional de Ciencias Empresariales que contó con la presencia de 220 participantes entre Ponentes, Delegados e Invitados de 16 países: Argentina, Alemania, Bolivia, Canadá, Chile, Colombia, Cuba, China, Ecuador, España, Francia, Guinea Ecuatorial, México, Perú, Venezuela y Vietnam.

La IV Conferencia se compuso de cinco distintas partes o secciones:

1. I Simposio de Informática para la Empresa
2. II Conferencia sobre Eficiencia económica-financiera de Empresa
3. I Taller Internacional de Hotelería y Turismo HOTELTUR 2004
4. IV Simposio de Gerencia Moderna
5. IV Conferencia Internacional de Ingeniería Industrial

En estas cinco partes se impartieron, en total, 95 conferencias y se presentaron 16 trabajos en forma de Pósters.

Con carácter previo a la IV Conferencia se impartieron varios cursos preliminares, a los que asistieron 104 participantes, de acuerdo con el siguiente detalle:

Business Informatics, dictado por los profesores: Dr. Claus Rautenstrauch y Dr. Jorge Marx Gómez de la Universidad Técnica Otto von Guericke de Alemania (18 participantes).

Optimización no lineal, dictado por el Dr. Albert Corominas de la Universidad Politécnica de Cataluña (18 participantes).

Transición hacia las Normas Internacionales de Contabilidad. Experiencias en países latinoamericanos y europeos, dictado por los profesores: Dr. Enrique Villanueva de la Universidad Complutense de Madrid, España, Msc. Abel Sarduy Quintanilla y Dr. Berto Nazco Franquis, de la Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas (30 participantes).

La formulación de proyectos en condiciones de subdesarrollo, dictado por el profesor Dr. Inocencio R. Sánchez Machado de la Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas (38 participantes).

La IV Conferencia Internacional de Ciencias Empresariales tenía como objetivos:

- 1º. Promover el intercambio de las mejores experiencias científico-técnicas entre especialistas nacionales y extranjeros.
- 2º. Promover las relaciones entre instituciones y especialistas que conllevaran al desarrollo de proyectos conjuntos de investigación y académicos.

Puede decirse que ambos objetivos fueron ampliamente cumplidos a satisfacción de los organizadores y de todos los participantes. Por parte española participaron cuatro representantes: Albert Corominas, de la Universidad Politécnica de Cataluña; Enrique Villanueva, de la Universidad Complutense de Madrid; José Luis Lizcano, Director Gerente de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA); y Esteban Hernández Esteve, de la Universidad Autónoma de Madrid. AECA participó en el evento de forma institucional, en calidad de entidad colaboradora, iniciándose conversaciones para proceder a la firma de un Convenio Marco de Colaboración entre la Asociación y la Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas.

El nivel de las conferencias y ponencias fue muy estimable, y la organización general de la IV Conferencia resultó impecable, gracias en gran medida a la gestión y cuidados del Dr. José R. Castellanos Martínez, Decano de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Central de Las Villas y Presidente del Comité Organizador, y de la Dra. Estrella M. de la Paz Castillo, Coordinadora General del evento. La organización y seguimiento de las secciones dedicadas a la gestión y a la contabilidad, a cargo del profesor Abel Sarduy Quintanilla fueron asimismo perfectas. Hay que destacar, a este respecto, la exquisita atención, afecto y amistad de que fueron objeto nuestros representantes.

International Workshop on Accounting History in Italy Pisa, Italy, 27-28 January 2005

El Departamento de Economia Aziendale "Egidio Giannessi" de la Universidad de Pisa y la Società Italiana di Storia della Ragioneria, con el patrocinio del International Refereed Journal *Accounting, Business and Financial History* organizan un International Workshop on Accounting History in Italy, que se celebrará en Pisa, Italia, los días 27 y 28 de enero de 2005. La sede del Workshop será el Palazzo della Sapienza, Via Curtatone e Montanara, 15, Pisa.

El Workshop tiene como objeto la presentación y discusión de trabajos que serán considerados después para su publicación en un Número Especial de *Accounting, Business and Financial History*, una de las revistas de historia de la contabilidad más importantes del mundo. De esta forma, entre cuatro y ocho de los trabajos presentados al Workshop, tratando temas de historia de la contabilidad, de las empresas o de las finanzas italianas, serán incluidos en el número especial de ABFH. Los trabajos se propondrán la identificación de los factores individuales y locales, propios de su tiempo y de su entorno, que afectaron la contabilidad en Italia, en orden a evaluar el impacto de la misma en el funcionamiento social y organizativo. Los trabajos que se elijan serán sometidos al proceso habitual de evaluación internacional y serán publicados, en su caso, en inglés, idioma oficial del Workshop.

Será bienvenido todo tipo de trabajos incluidos en la completa gama de temas sobre historia de la contabilidad, de las empresas y las finanzas, que empleen cualquiera de los enfoques habituales, incluyendo la biografía, la historia empresarial a través de registros contables, la historia institucional, la contabilidad del Sector Público, la historia internacional comparada de la contabilidad y la historia oral.

Particularmente apreciados serán los trabajos que se centren en el pensamiento y la práctica contables en Italia durante el siglo XIX y el XX hasta la segunda guerra mundial.

Se alienta el empleo de perspectivas teóricas procedentes de disciplinas relevantes, tales como la sociología, las ciencias económicas o la teoría política, al llevar a cabo investigaciones e interpretaciones sobre el pasado de la contabilidad.

El plazo de envío de comunicaciones expiró el 30 de septiembre de 2004, pero las inscripciones para participar en el Workshop pueden realizarse hasta el 20 de diciembre. Los derechos de inscripción se elevan a 100,- euros. Puede obtenerse mayor información en la siguiente dirección de Internet: infosisr@sisonline.it.

**Onzièmes journées d'histoire
de la comptabilité et du management
« L'entreprise, le chiffre et le droit »
Bordeaux, 17-18 mars 2005**

La Universidad Montesquieu – Burdeos IV y su laboratorio de investigación sobre control y contabilidad internacional, el CRECCI, acogerán las Undécimas Jornadas de Historia de la Contabilidad y Administración de Empresas.

La Universidad de Burdeos es una de las más antiguas de Francia. Ya en el siglo V de nuestra era, Burdigala estaba dotada de una universidad romana. Formaba a los retóricos y los gramáticos de la vertiente atlántica, haciendo juego con la Universidad de Narbona. Conquistó su estatuto legal de *Universitas famosa* en 1441, cuando el rey Enrique VI de Inglaterra (el Príncipe negro) y el Papa Eugenio IV la reconocieron oficialmente. La Universidad funcionó hasta que fue cerrada por la Convención, en 1793. Fue abierta de nuevo en 1870. La Facultad de Derecho fue inaugurada en 1873. En 1969 la Facultad de Derecho y la Facultad de Ciencias dieron origen a la Universidad Burdeos I. La Universidad de Burdeos ha producido juristas de renombre internacional, de los que el más célebre, sin duda, es Montesquieu, que ha dado nombre a la Universidad de Burdeos IV. En un pasado más reciente, Léon Duguit, mundialmente conocido, o Maurice Duverger y otros muchos comenzaron su carrera en Burdeos antes de proseguirla en otros lugares. A pesar de su fama, muchos de estos juristas no desdeñaron la contabilidad, siguiendo con ello el ejemplo de Pierre Boucher, autor de una *Science des négociants et des teneurs de livres* muy inspirada en las de Mathieu de La Porte, de Gobain, autor de tres obras de aritmética y contabilidad, de Moulinier, autor del *Grand trésor des marchands* e incluso de J. Rodrigues, severo censor de E. T. Jones. Recordemos a estos efectos que en Burdeos, en 1943, en las proximidades de la sede del IAE, fue donde se imprimió el primer proyecto del plan contable francés por Ediciones Delmas.

Los juristas y los contables tienen puntos de interés comunes, no excluyendo, por supuesto, posibles divergencias. Las comunicaciones podrán, por consiguiente, versar sobre problemáticas paralelas, cruzadas, incluso opuestas entre la empresa, las gentes de los números y las gentes del derecho. Las comunicaciones que se ajusten menos al tema elegido para estas Jornadas serán igualmente bienvenidas. Están previstos tres sub-temas:

- La empresa y el derecho.
- La empresa y la contabilidad.
- Gentes de números y gentes de derecho: itinerarios paralelos, itinerarios cruzados.

La fecha de presentación de comunicaciones expiró el 10 de noviembre de 2004, pudiendo obtenerse mayor información si se contacta con la siguiente dirección de Internet: degos@u-bordeaux4.fr

The fourth Accounting History International Conference Braga 7-9 September 2005

La 4AHIC continúa la serie de estas Conferencias bienales que se celebran en diferentes países y en diferentes continentes para posibilitar una representación tan amplia como sea posible de investigadores con intereses diversos e influenciados por un sustrato cultural y social distinto. La 1AHIC, la 2AHIC y la 3AHIC fueron celebradas en Melbourne, en agosto de 1999, en Osaka, en agosto de 2001 y en Siena, en septiembre de 2003, respectivamente. La 4th Accounting History International Conference será celebrada en la Universidad de Minho, Braga, Portugal.

El establecimiento de población humana de la región donde Braga está enclavada se remonta a miles de años atrás y está documentada por restos monumentales desde el período *megalítico*. El proceso de romanización comenzó alrededor del año 200 a.J. y alcanzó su punto culminante en los primeros años de nuestra era (entre los años 3 a.J. y 3 d.J.) con la fundación de *Bracara Augusta*. Desde mediados del siglo XV hasta las primeras décadas del siglo XVII Braga se desarrolló al impulso de una fervorosa religiosidad, hecha visible a través de la llegada de comunidades religiosas que construyeron monasterios, conventos e iglesias sobre los edificios romanos, influenciando con ello la arquitectura civil al cubrir las fachadas de ventanas ciegas. En el siglo XVIII, Braga reaparece y brilla en los arabescos y volutas del arte barroco.

Hoy día Braga es conocida como la Ciudad de los Arzobispos, y alienta todavía un hálito de profunda religiosidad, visible arquitectónicamente en el número de iglesias existentes. El período postrevolucionario, después de abril de 1974, se ha caracterizado por un enorme crecimiento en todos los aspectos, desde los demográficos hasta los económicos, culturales y urbanísticos, que ha transformado a Braga en la tercera ciudad de Portugal. La Universidad de Minho, fundada en 1973, es una de las llamadas “Nuevas Universidades” que, en esa época, contribuyeron a cambiar profundamente el panorama de la educación superior en Portugal. Ubicada en la región de Miño, conocida por su importante actividad económica y por la juventud de su población, la Universidad de Minho ha desempeñado un papel de factor de desarrollo en la región.

Accounting History es la revista del Accounting History Special Interest Group de la Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand. La Conferencia desea promover trabajos que sigan los planteamientos editoriales de *Accounting History*. La revista publica trabajos de calidad que traten del establecimiento y desarrollo de instituciones contables, convenciones, ideas, prácticas y normas. Las investigaciones deben intentar identificar los factores individuales y locales, propios de su tiempo y de su entorno, que hayan afectado la contabilidad, en orden a evaluar el impacto de la misma en el funcionamiento social y organizativo.

Será bienvenido todo tipo de trabajos incluidos en la completa gama de temas sobre historia de la contabilidad, de las empresas y las finanzas, que empleen cualquiera de los enfoques habituales, incluyendo la biografía, la prosopografía, la historia empresarial a través de registros contables, la historia institucional, la contabilidad del Sector Público, la historia internacional comparada de la contabilidad y la historia oral. Se alienta el empleo de perspectivas teóricas procedentes de disciplinas relevantes, tales como la sociología, las

ciencias económicas o la teoría política, al llevar a cabo investigaciones e interpretaciones sobre el pasado de la contabilidad.

El 7 de septiembre de 2005 tendrá lugar el *Accounting History* Doctoral Colloquium como parte de la IV *Accounting History* International Conference.

Las comunicaciones, escritas en inglés, deberán ser enviadas electrónicamente no más tarde del 31 de mayo de 2005 a la siguiente dirección electrónica: 4ahic@muprivate.edu.au

Todos trabajos serán sometidos a un proceso de doble revisión anónima y serán publicados en el sitio web de la Conferencia, a menos que se advierta lo contrario. No más tarde del 30 de junio de 2005 se comunicará la aceptación de los trabajos para su presentación en la Conferencia.

Podrá obtenerse más información sobre la Conferencia visitando el sitio web: <http://www.eeg.uminho.pt/4AHIC>

VII Congreso de la Asociación Española de Historia Económica Santiago de Compostela, La Coruña y Vigo, 13-6 de septiembre de 2005

Los días 13 a 16 de septiembre de 2005 se celebrará en Galicia, en las ciudades de Santiago de Compostela, La Coruña y Vigo, el VII Congreso de la Asociación Española de Historia Económica. Son bien conocidas las relaciones entre la historia de la contabilidad y la historia económica, que, en general, puede ser considerada como la disciplina madre de aquella. En esta ocasión, la Sesión 24 del Congreso ofrece unas características especiales de interconexión de las dos disciplinas. En efecto, bajo el nombre de “Entre el Mediterráneo y el Atlántico: España en la formación de un espacio económico europeo (siglos XV-XVIII)”, la Sesión 24 se propone los siguientes objetivos:

1. El crecimiento del comercio intraeuropeo (a, desde o a través de España) y cómo este crecimiento condicionó la distribución de la producción agrícola e industrial a nivel continental e influyó de forma importante en la asignación de los recursos disponibles y en los niveles de vida y consumo de la población económica en la Edad Moderna. En este sentido serán especialmente bien recibidos los trabajos que analicen no sólo los productos sino también los agentes, las redes comerciales, las instituciones y los instrumentos que hicieron posible el desarrollo mercantil europeo en los siglos XV-XVIII, o que pongan de manifiesto los factores que contribuyeron u obstaculizaron el proceso de integración de la economía europea, y de la economía española como parte de la misma, en dicho período. A este respecto, los coordinadores de la sesión pretenden animar, a la luz de las últimas investigaciones históricas y de los nuevos planteamientos de la teoría económica, el viejo debate acerca del influjo del comercio y sus agentes en los cambios acaecidos en las diferentes regiones de dicho espacio económico europeo y cómo sus actividades productivas y niveles de renta fueron variando en el período anterior a la Revolución Industrial.
2. El movimiento de factores (capital y trabajo). Particularmente interesantes a este respecto serán las comunicaciones dedicadas al estudio del funcionamiento del sistema internacional de pagos y de los movimientos internacionales de capital en relación con España, pues tanto uno como otros -que no siempre estuvieron subordinados al

movimiento de mercancías- conocieron cambios profundos entre los siglos XV y XVIII.

Como puede apreciarse, los temas tratados en esta Sesión son especialmente apropiados para un enfoque y aproximación desde la óptica histórico-contable. Por ello, se anima a todos los investigadores de la historia de la contabilidad a que consideren la posibilidad de presentar una comunicación a dicha Sesión 24 del VII Congreso de la Asociación Española de Historia Económica. Todos los interesados en participar en esta Sesión pueden ponerse en contacto con alguno de los coordinadores:

Hilario Casado Alonso
Escuela Universitaria de Estudios Empresariales
Universidad de Valladolid
47005 Valladolid
E-mail: hilario@emp.uva.es

Eloy Martín Corrales
Facultat de Humanitats
Universitat Pompeu Fabra
08005 Barcelona
E-mail : eloy.martin@huma.upf.es

José Ignacio Martínez Ruiz
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Sevilla
E-mail: jimruiz@us.es

11th World Congress of Accounting Historians Nantes, Francia, 19-22 de julio de 2006

Seis años después del Congreso de Madrid del 2000, el WCAH volverá a Europa, tras sus ediciones de Melbourne de 2002 y St. Louis de 2004. En efecto, el XI Congreso Mundial de Historiadores de la Contabilidad tendrá lugar en Nantes, y Francia podrá dar la bienvenida por primera vez a esta reunión.

Idealmente situada, Nantes está sólo a dos horas de París por el TGV (tren de alta velocidad con 20 viajes diarios) y aproximadamente a dos horas de avión desde la mayor parte de las capitales europeas. Puerta de entrada a Bretaña y a sus puertos, está igualmente próxima a muchos lugares de interés turístico, como el Monte Saint-Michel, el Puy de Font, el Futuroscope y los castillos del Loira.

Fundada hace dos milenios en las riberas del Loira, a cincuenta kilómetros del Océano Atlántico, en la Edad Media Nantes fue la capital del Ducado de Bretaña. Durante el siglo XVIII la ciudad se convirtió en el gran puerto comercial de la Corona francesa, con rutas marítimas y comerciales que partían hacia América y África. Sus astilleros fueron líderes en

la Francia occidental del siglo XIX, y su ingeniería naval y su industria conservera la hicieron famosa. De esta forma, Nantes y todo el estuario del Loira se convirtieron en una metrópolis del sector de servicios, así como de la alta tecnología. Capital económica del occidente francés y capital absoluta de la nación en términos de tasa de crecimiento demográfico, Nantes despierta interés no sólo por sus logros económicos, sino también por su calidad de vida y por sus alrededores.

El XI Congreso se celebrará en el campus de la Universidad de Nantes, a pocos pasos del centro histórico de la ciudad y de la mayoría de los hoteles que hospedarán a los participantes en el Congreso. Las *Journées d'histoire de la Comptabilité et du Management*, que se organizan cada año en Francia durante el mes de marzo, se celebraron por primera vez en Nantes en 1995. Ese mismo año, la Universidad de Nantes adquirió la gran colección de obras sobre la contabilidad y su historia que había ido reuniendo durante toda su vida el historiador belga de la contabilidad Ernest Stevelinck. Fallecido el año 2001, Ernest Stevelinck fue el inspirador y organizador del primer Congreso Mundial de Historiadores de la Contabilidad, celebrado en Bruselas en 1970. La celebración del XI Congreso en Nantes tendrá, así, un valor simbólico y constituirá una oportunidad para reconocer su legado.

Las comunicaciones que se envíen al Congreso podrán tratar de cualquier aspecto de la historia de la contabilidad, aunque la historia de Nantes, la presencia de la Colección Stevelinck y la experiencia de las *Journées d'histoire de la Comptabilité et du Management*, inducen a alentar los trabajos sobre los temas siguientes:

- ? Contabilidad y rutas oceánicas: comercio marítimo, grandes compañías comerciales, colonización.
- ? 1970-2006: 36 años de investigación histórico-contable: temas, autores, metodologías, enfoques futuros.
- ? Autores contables: biografías, obras, influencia, con especial consideración de los nuevos enfoques de investigación y de los nuevos temas.
- ? Relaciones de la contabilidad con otras disciplinas del área de la administración de empresas: estrategia, dirección, gestión de recursos humanos, marketing, finanzas.
- ? Enfoques interdisciplinarios en la historia de la contabilidad.

Los trabajos deberán redactarse en inglés y serán revisados por los miembros del Comité Científico. Podrá utilizarse el correo electrónico para efectuar los envíos, siendo la fecha límite para ello el 15 de enero de 2006. Deberán enviarse a:

Yannick Lemarchand
Congress Convenor
Centre de Recherches en Gestion Nantes-Atlantique CRGNA
Faculté des Sciences économiques et de gestion
Université de Nantes
BP 52331
44322 Nantes Cedex
Francia
E-mail: wcah@sc-eco.univ-nantes.fr

Los autores de los trabajos aceptados recibirán notificación de ello no más tarde del 15 de marzo de 2006.

En el sitio web del XI WCAH: www.iae.univ-nantes.fr/11wcah se irá colocando ulterior información sobre el Congreso a medida que se vaya conociendo.

17th Annual Conference on Accounting, Business & Financial History at Cardiff Business School 15-16 September 2005

Los días 15 y 16 de septiembre de 2005 se celebrará en la Cardiff Business School la 17th Annual Conference on Accounting, Business & Financial History en la que serán bienvenidos toda clase de trabajos, teóricos, empíricos y de reseña o comentario sobre cualquier área de historia de la contabilidad, de la empresa y de las finanzas.

La Conferencia proporciona a los participantes la oportunidad de presentar y discutir, de manera informal, trabajos en todo estadio de elaboración, desde primeros borradores hasta originales completamente terminados. El planteamiento de la Conferencia prevé un tiempo de 40 minutos aproximadamente para la presentación y discusión de los trabajos, de forma que del debate pueda obtenerse una información que resulte valiosa para sus autores y asistentes en general.

En pasadas ediciones, muchos de los trabajos presentados en Cardiff fueron publicados después en la revista *Accounting, Business and Financial History*, editada por John Richard (Dick) Edwards y Trevor Boyns, o en alguna otra revista de alcance internacional, revisada anónimamente, de historia de la contabilidad, económica o de la empresa.

La Conferencia tendrá lugar desde el mediodía del jueves, día 15, hasta media tarde del viernes, día 16 de septiembre de 2005.

Los derechos de inscripción, que incluyen todas las comidas, la cena de la Conferencia, el jueves, y el alojamiento, asciende a £ 120,-.

Los interesados en someter un trabajo para su presentación en la Conferencia deberán enviar un resumen del mismo, que no exceda de una página, no más tarde del 31 de mayo de 2005 a:

Debbie Harris, Cardiff Business School
Colum Drive
Cardiff, CF10 3EU
Reino Unido de Gran Bretaña
Telf.: 00 44 (0) 29 2087 57 30
Fax: 00 44 (0) 29 2087 4419
E-mail: HarrisDL@cardiff.ac.uk

Finalizado el proceso de revisión de los trabajos, sus autores serán informados de la decisión de los organizadores no más tarde del 30 de junio de 2005.

La Conferencia está patrocinada por el Centre for Business Performance del Institute of Chartered Accountants in England & Wales

Presencia española en los órganos directivos de The Academy of Accounting Historians

El presidente de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, Esteban Hernández Esteve, ha sido elegido Chairman of the Board of Trustees, órgano superior de The Academy of Accounting Historians, por un período de tres años que comenzará a regir a partir del 1 de enero de 2005.

A su vez, el profesor Salvador Carmona ha sido nombrado President-Elect de The Academy of Accounting Historians para el año 2005. El año 2006 pasará automáticamente a ocupar el cargo de President. Ese año se dará, por consiguiente, la feliz coincidencia de que los dos principales cargos de la Academia será desempeñados por historiadores españoles de la contabilidad.

No podía darse una muestra más evidente y gratificante del aprecio y reconocimiento que la labor de los investigadores españoles en el ámbito de nuestra disciplina está obteniendo en todo el mundo.