

ESTEBAN HERNÁNDEZ-ESTEVE*

La storia della contabilità, un approccio privilegiato alla ricerca storica

Questo lavoro si prefigge di presentare la tesi secondo cui l'auge degli ultimi anni nello studio della storia della contabilità, con i nuovi e diversi punti di vista adottati grazie a una ricerca sempre più ampia e abbondante, ha trasformato la natura e l'importanza di questa disciplina. Infatti, la materia, nata per studiare la storia delle pratiche, tecniche, idee e dottrine contabili che si svilupparono e professarono nel passato, si è trasformata in un approccio metodologico privilegiato a ogni tipo di ricerca storica.¹

Nelle pagine che seguono, cercherò di esporre e spiegare le argomentazioni su cui si basa e che giustificano questa tesi.

1. Argomentazioni e scarso impiego delle scritture contabili nella ricerca storica

Le argomentazioni su cui si basa questa tesi sono le seguenti.

Tutte, o quasi tutte le attività umane, hanno un aspetto economico e, di conseguenza, prevedono una registrazione contabile. La maggior parte di questa contabilità è andata persa in quanto la sua importanza, benché enorme, è stata percepita

*** President of the AECA Accounting History Commission**

¹ Questa tesi, assieme a una dettagliata ricerca empirica sui libri contabili della *Factoría General de los Reinos de España* – ente creato dal re Filippo II per finanziare la guerra intrapresa contro la Spagna nel 1556 da Papa Paolo IV e il re di Francia Enrico II – è stata oggetto del mio discorso di debutto nella *Real Academia de Doctores de España: La historia de la contabilidad, vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica: Cuentas de los fondos recibidos por la Factoría General de los Reinos de España para financiar la guerra de Felipe II contra el Papa Pablo IV y Enrique II de Francia (1556-1559)*, Madrid: Real Academia de Doctores de España, 2010, 279 pagg. Le scritture contabili studiate contengono i conti completi del finanziamento della guerra da parte della Spagna, un tema assolutamente sconosciuto fino alla pubblicazione delle mie ricerche in materia. Il fatto è curioso, anche perché questo evento ha fatto spargere fiumi di inchiostro ed è stato studiato da diversi punti di vista, principalmente bellici, politici e diplomatici, ma nessuno ne aveva studiato gli stanziamenti, nonostante i conti completi si trovino nell'*Archivo General de Simancas*. Ecco un'ulteriore dimostrazione dello scarso uso che fanno gli storici dei libri contabili. La versione on-line del libro è consultabile all'indirizzo: http://www.decomputis.org/dc/EHE_real_academia_doctores.pdf.

dai suoi redattori come temporale perché tale è la sua validità. Invece, un altro tipo di contabilità, soprattutto quella pubblica, viene conservata: negli archivi di ogni parte del mondo esistono migliaia e migliaia di libri contabili e fascicoli di registri contabili, coperti dalla polvere, che non sono mai entrati nelle mani dello storico.

Questo avviene perché la maggior parte degli eventi storici, compresi quelli di interesse economico, sono quasi sempre stati studiati, descritti e interpretati senza tener conto della possibilità che esistano registri contabili in rapporto ad essi.

2. Ragioni di questo scarso utilizzo

Il mancato utilizzo delle scritture contabili nella ricerca storica è un fatto assai sorprendente. Nelle prossime pagine cercheremo di individuare, distinguere e spiegare le principali ragioni che hanno contribuito a questa situazione. Per farlo, mi appoggerò al caso spagnolo che si presta alla generalizzazione, poiché lo sviluppo degli eventi, delle attitudini e delle reazioni è stato analogo in tutti i paesi del nostro contesto culturale.

Prima ragione. I contabili e la contabilità: un mondo a parte

Forse la prima delle ragioni ha a che fare con la mancata integrazione dei contabili e della loro attività professionale nel mondo accademico e intellettuale. Infatti, in questo ambiente, da almeno un paio di secoli, si è cominciato a pensare che i contabili fossero dei personaggi dediti a un insieme di attività amministrative puramente funzionali e routinarie, proprie di burocrati e impiegati commerciali e con poco da offrire nell'ambito delle idee e dei movimenti intellettuali che acquisivano sempre maggiore peso e vita nella struttura della cultura moderna.

Tuttavia, questa visione dell'attività contabile, sebbene non sprovvista di fondamento oggettivo, non riflette un aspetto intrinseco alla contabilità ed è quindi circostanziale, dato che non è sempre stato associato ad essa. È sorto, invece, da circa duecento o trecento anni, probabilmente come emanazione dello spirito illuminista. In precedenza, durante il Rinascimento, l'arrivo della contabilità moderna, ossia della partita doppia, era stato salutato come un'ulteriore manifestazione dello spirito rinascimentale, interessato a tutte le conquiste dell'intelletto umano, e ne era stato riconosciuto il contributo ai profondi cambiamenti avvenuti nell'assetto del mondo sociale, culturale ed economico dell'epoca. Questo perché la contabilità per partita doppia, con la sua capacità di controllare a distanza le attività e operazioni commerciali, ha contribuito a creare nuove forme e visioni del grande commercio internazionale, combinata con altre innovazioni

economiche e giuridiche frutto del genio italiano, come la creazione di società a responsabilità limitata che permettessero ai grandi commercianti di non compromettere tutto il proprio patrimonio in ciascuna delle loro rischiose operazioni, il consolidamento delle assicurazioni sui trasporti, per evitare o ridurre i gravi rischi che si correivano in questo periodo, l'individuazione di strumenti di credito che permettessero il movimento di fondi senza il trasporto fisico del denaro, ecc... Infatti, grazie a questi fattori, è stato possibile sostituire il commercio di tipo medievale praticato fino ad allora tra i paesi da un commerciante itinerante, che scambiava i suoi prodotti di fiera in fiera, con un commercio realizzato da un commerciante sedentario che dal suo ufficio controllava e inviava i prodotti ad agenti o succursali stabilite nelle principali piazze commerciali. È incrementato, così, il volume delle merci trafficate, la ricchezza del mercato e, di conseguenza, dei commercianti. Protagonisti di questa vera e propria Rivoluzione Commerciale del XIII secolo, come la denominò Raymond de Roover,² sono stati i grandi commercianti italiani, autentici mecenati della cultura, delle arti e dell'*intelligenza* durante tutto il Rinascimento, grazie all'arricchimento procurato dal loro spirito imprenditoriale e dalle innovazioni che avevano messo a punto – innovazioni che li hanno posti al comando del commercio mondiale, con circa centocinquant'anni di anticipo rispetto al resto dei commercianti europei. In questo modo hanno favorito lo sviluppo di un Rinascimento economico o commerciale, di cui si è parlato poco, ma che ha preceduto e reso possibile il famoso Rinascimento culturale e artistico. Grandi matematici e personaggi del Rinascimento come Luca Pacioli³ e Gerolamo Cardano⁴, giuristi come Benvenuto Straccha⁵, ecc., si sono interessati in

² Sono molto interessanti i contributi di Raymond de Roover circa il cambiamento eccezionale nello sviluppo del commercio in Europa. Si vedano, a questo proposito, i suoi lavori: "The Commercial Revolution of the 13th Century" pubblicato nel 1942 in *Bulletin of the Business Historical Society* e "The Organization of Trade", pubblicato nel 1965 in *The Cambridge Economic History of Europe*, vol. III.

³ Luca Pacioli è considerato da alcuni come il Padre della contabilità in partita doppia, perché è stato il primo a esporre in modo dettagliato e completo questo metodo contabile nel *Tractatus Particularis De Computis et Scripturis*, inserito nella sua *Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, pubblicata a Venezia nel 1494.

⁴ Gerolamo Cardano inserì un intero capitolo sul modo di gestire i registri contabili nella sua opera *Practica arithmetice, & mensurandi singularis. In quaque preter alias continentur, versa pagina demonstrabit*, pubblicata a Milano nel 1539. Questo capitolo è stato tradotto in italiano e trascritto da Bonalumi nel suo lavoro: *Sullo svolgimento del pensiero computistico in Italia. Cenni storici-bibliografici*, Novara: Tipografia della Rivista di Contabilità, 1880. Da parte sua, Vincenzo Gitti lo ha pubblicato separatamente in lingua originale, il latino, con il titolo: *De ratione librorum tractandorum. Del Modo di tenere i libri. Editio per cura di Vincenzo Gitti*. Torino, 1882.

⁵ Anche Benvenuto Straccha ha scritto sul tema. Si veda il lavoro: *Tractatus de mercatura, sev mercatore*,

questo periodo alle attività dei commercianti e alla contabilità. Avevano capito perfettamente l'importanza della contabilità come strumento straordinario e indispensabile per la gestione delle attività commerciali. Diceva Luca Pacioli nel suo italiano medievale: “*perché el proverbio dici chi fa mercantia e non la cognosca, li soi denari doventan mosca*”, cioè, come dice il proverbio, “a chi ha un'attività commerciale e non la segue attentamente il denaro vola via come se fosse una mosca”. E continuava: “E in base a come andranno gli affari, si comporterà in questo modo. E se gli dovesse mancare qualche informazione, potrà sempre aggiungere nuovi conti, tanti quanti gliene servano”⁶.

Tuttavia, questo non è l'unico caso in cui l'intelligenza si è interessata alle attività dei contabili e le ha considerate rilevanti. In realtà, la necessità di portare avanti una contabilità è intrinseca alla natura umana. Di fatto, sin dalle origini l'uomo ha avuto la necessità di fare il conteggio degli alimenti che raccoglieva o cacciava, delle scorte che gli rimanevano, di quello che dava, prestava o barattava, ecc. Questa stessa necessità ha fatto sì che la contabilità giocasse un ruolo di primaria importanza nell'assetto e sviluppo della cultura e della civiltà umana, fin dalle culture preistoriche e protostoriche. Questo, ovviamente, ha influito sul rango e riconoscimento raggiunto da chi veniva incaricato di sistematizzarla e applicarla.

Secondo gli archeologi e ricercatori tedeschi Hans J. Nissen, Peter Damerow e Robert K. Englund, specialisti in storia antica della Mesopotamia, l'importanza della contabilità fu tale che la scrittura nacque in questa zona circa 5.000 anni fa proprio con l'obiettivo di soddisfare la necessità di mantenere la contabilità, di conservare memoria degli eventi economici.⁷ L'archeologa franco-canadese Denise Schmandt-Besserat ha spiegato questo prodigioso processo di creazione della scrittura cuneiforme anche a partire dall'evoluzione dei metodi contabili tra i mesopotamici prima della scrittura.⁸ In tutte queste ricerche si distingue il rango di

Benvenuto Straccha, patritio anconitano, iureconsulto clarissimo auctore. Huc accessit petri santernae lusitani tractatus, de sponionibus & assecurationibus mercatorum, Lvgdvni: Apud Sebastianum Bartolomaei Honorati, 1556.

⁶ Cfr. La mia traduzione del *Tractatus* di Luca Pacioli e la riproduzione fotografica dell'originale (rispettivamente, 1494, foglio 106 del *Tractatus* e p. 203 del volume).

⁷ Si vedano i suoi testi: *Frühe Schrift und Techniken der Wirtschaftsverwaltung in alten Vorderen Orient: Informationsspeicherung und -verarbeitung vor 5000 Jahren*, pubblicato a Berlino nel 1990 e il più recente, del 1993, *Archaic Bookkeeping. Writing and Techniques of Economic Administration in the Ancient Near East*, pubblicato a Chicago e Londra.

⁸ A questo proposito è fondamentale il suo lavoro *Before Writing*. Vol. 1: *From Counting to Cuneiform*, pubblicato a Austin, Texas, nel 1992. Riguardo al processo di gestazione della scrittura cuneiforme a partire da primitivi sistemi contabili, l'autrice offre un breve e magnifico riassunto nel suo lavoro: “Tokens: The Cognitive Significance”, presentato nel 1999 al *6th Neolithic Seminar* svoltosi a Ljubljana e pubblicato negli *Acti*.

coloro che mantenevano i conteggi, compito che si riservava alle cariche di alto funzionario.

La stessa cosa è successa, in tempi più recenti, nelle culture che non conoscevano ancora la scrittura. Gli Inca, ad esempio, avevano sviluppato un sistema complesso e sofisticato per tenere la contabilità delle finanze dell'impero attraverso una serie di nodi effettuati su corde, in cui ogni corda rappresentava un conto o un elemento patrimoniale. Gli Inca chiamavano sia questi nodi, sia il sistema in generale, *quipus* e la persona che dirigeva sia il sistema, sia gli specialisti incaricati del suo funzionamento era detto *quipucamayo*. Tale ruolo era una delle cariche funzinarie di maggiore rango dell'impero e tra le più vicine all'Inca.⁹

In ogni caso, ciò che interessa qui e ora ai fini del nostro incontro è l'effetto che ai giorni nostri ha causato sui contabili questa attitudine del mondo accademico e intellettuale rispetto alla loro attività professionale. Di certo si sono sentiti molto amareggiati e mortificati a causa della malcelata opinione sostenuta dai mezzi intellettuali rispetto alla propria attività, che invece per i contabili era della maggiore importanza. Si sono sentiti incompresi ed emarginati. Avrebbero potuto cercare di farsi capire e integrarsi, partecipando ai dibattiti culturali e intellettuali dell'epoca. Invece, risentiti dall'atteggiamento indifferente e ingiusto del quale, a loro avviso, erano vittime, hanno preferito chiudersi nel loro mondo, ricambiando il gesto di indifferenza. Sicuramente ci sono state voci discordanti con questa posizione, ma in generale è prevalso l'isolamento e l'assenza di comunicazione. Così i contabili hanno continuato a svolgere la loro professione e a insegnare contabilità nelle Scuole di Commercio che cominciavano a nascere – in cui la loro materia, assieme al calcolo commerciale e finanziario, era una delle discipline fondamentali – senza troppi contatti, in generale, con i circoli culturali e intellettuali.

Questa scelta ebbe conseguenze scoraggianti. Le Scuole di Commercio, con il Decreto Reale dell'8 settembre 1850, furono assorbite dagli Istituti di Educazione Secondaria locali e furono sottoposte ai rispettivi Direttori¹⁰, mentre le altre materie

⁹ Si veda, a questo proposito, l'interessantissima cronaca manoscritta che Felipe Guamán Poma de Ayala, dichiaratosi signore e principe inca, indirizzò a Filippo III sotto forma di lunga lettera di 1179 pagine, con il titolo *Primer Nueva Coronica y Buen Gobierno*. Grazie a questa lettera, dotata di 400 disegni a penna d'oca in bianco e nero, conosciamo l'aspetto dei *quipus*. Pare che il testo fosse stato iniziato 1584 e fosse diretto a Filippo II, ma che il cronista peruviano non sia riuscito a terminarlo fino al 1615. Il volume si conserva nella Biblioteca Reale danese.

Ho trattato brevemente questo sistema e quello mesopotamico nel mio articolo del 2009: "Il pensiero matematico pacioliano, culminato nel *De Divina Proportione*, e il divenire dell'istruzione commerciale", pubblicato nella *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*.

¹⁰ Si veda il mio lavoro "Las enseñanzas comerciales y los titulares mercantiles. Una visión panorámica de

tecniche di Terzo livello o Superiori – alle quali, almeno all’inizio, secondo le disposizioni del *Plan de Instrucción Pública* del Duca di Rivas del 4 agosto 1836, le materie commerciali figuravano allo stesso livello delle Facoltà universitarie – rimasero in questa categoria e crearono ciascuna la propria Scuola Superiore, come la Scuola di Ingegneria Civile, creata nel 1834, o quella di Ingegneria Mineraria e Forestale, nata nel 1835, quella di Architettura, del 1844, e, infine, quella di Ingegneria Industriale, del 1850.

Ovviamente ciò ha contribuito ad accentuare la sensazione di emarginazione, di disprezzo e disinteresse nei confronti dei professori di ruolo delle materie commerciali, la cui formazione, come si è accennato, era basata sulla contabilità. Nel Congresso di Professori e Periti Commerciali del 1891, Ramón Pérez Requeijo,¹¹ riassumendo il pensiero di molti dei presenti, dichiarò: “Fino a qualche tempo fa gli studi commerciali erano a malapena conosciuti da alcuni disgraziati che non si preoccupavano di sfruttare bene il loro tempo e denaro, seguendo dei corsi che non gli sarebbero serviti a niente. Fino a ieri, da quando la nostra carriera ha cominciato a essere conosciuta da un discreto numero di persone, eravamo disprezzati dagli *esperti ufficiali*, che disdegnavano i nostri studi e credevano che li avessimo imparati dietro a un banco di bottega”¹². Può sembrare incredibile, ma questa era l’impressione di abbandono e di mancanza di accettazione sociale, professionale e intellettuale, che sentivano i contabili di quell’epoca, come si intuisce dalle numerose testimonianze simili a questa, citata a titolo di esempio.

Quindi, si sono richiusi in se stessi e hanno continuato ad optare per l’idea di sempre: quella di seguire nelle Scuole di Commercio tutto lo spettro di materie contabili e commerciali, dalle più elementari, per ottenere l’abilitazione al posto di dipendente di negozio o ausiliare del commercio, fino a quelle di carattere più avanzato. Sono emerse opinioni contrarie, tra le quali quella di Ramón Pérez Requeijo, che propugnava una riforma dell’insegnamento commerciale, in modo che fosse necessario il diploma per entrare nelle Scuole di Commercio. Tuttavia, l’idea non ha prevalso. Da un lato, perché si erano già creati molti interessi; dall’altro,

los primeros años”, pubblicato nel volume commemorativo: *125 aniversario del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid*, Madrid, 2010, pagg. 37 e sgg.

¹¹ Tra l’altro, la figlia di questo professore della Scuola di Commercio, María Dolores Pérez Requeijo, è stata la mia segretaria per un paio d’anni, fino al suo pensionamento, presso il *Servicio de Estudios* del Banco de España. In seguito, ha continuato a frequentare la mia casa e si è instaurata un’amicizia così profonda da diventare per tutta la famiglia “la zia Lola”. I miei figli la adoravano e la ricordano sempre con molto affetto. È stata davvero come una prozia per loro.

¹² Da *Actas del Congreso Nacional de Profesores y Peritos Mercantiles celebrado en Madrid en mayo de 1891*, Madrid: Establecimiento Tipográfico de Ricardo Fé, pagg. 42 e sgg.

perché si temeva, sicuramente a ragione, che non ci fosse una domanda sufficiente per degli studi universitari di commercio.

Hanno ottenuto risposte dure anche proposte più modeste, come quella che suggeriva che gli alunni potessero frequentare i corsi di diritto civile, diritto commerciale o economia politica all'Università. Proprio davanti a una di queste proposte di collaborazione delle Scuole di Commercio con l'Università, in occasione del Congresso Nazionale dei Contabili, Periti e Professori di Commercio celebrati a Valencia nel 1909, il docente della Scuola Superiore di Commercio di Valencia, Vicente Antonio Gasca, intervenne con un commento molto aspro: "Come si può, dunque, pretendere che su delle entità come le Scuole di Commercio debbano intervenire le Università? Perché apportano una maggiore garanzia? Perché ci conferirebbero un maggiore prestigio? Preferisco essere la testa di una sardina che la coda di un merluzzo; inoltre, non mi sembra giusto soprattutto perché la nostra è una materia completamente indipendente da quelle Universitarie, anche perché le Università, tali come le conosciamo ora, sono destinate a scomparire in favore di specializzazioni appartenenti alle correnti dominanti."¹³ Non si può che elogiare l'intuito profetico del signor Gasca.

Questa, dunque, era la situazione in quel periodo, situazione che si è prolungata anche per buona parte del XX secolo: uno stato di separazione e mancanza di incontro di cui, probabilmente, entrambe le parti condividevano una certa dose di responsabilità. L'attitudine e le opinioni dei mezzi intellettuali non favorivano, di certo, l'avvicinamento dei contabili, e il loro stesso rinchiudersi nelle proprie posizioni non facilitava, sicuramente, l'interesse del mondo intellettuale per le loro attività. C'è da osservare che l'annessione dei laureati in Commercio per attività di contabilità e revisione nei corpi superiori del Ministero delle Finanze e del Tesoro pubblico cominciò a dare prestigio agli studi commerciali, pur continuando essi a rimanere come un qualcosa di non incorporato completamente al mondo del pensiero e della cultura.

¹³ Da *Actas del Congreso Nacional de Contadores, Peritos y Profesores Mercantiles celebrado en Valencia en octubre de 1909 con motivo de la Exposición Regional Valenciana*, s.l., Imprenta de Antonio López, S.A., pag.54.

Seconda Ragione. Ignoranza rispetto alla vera natura della contabilità: un linguaggio concettuale degno di essere conosciuto in sé e per sé.

Credo che la situazione sia cambiata radicalmente negli ultimi 25 o 30 anni. L'insegnamento della contabilità e dell'economia dell'impresa si è integrato completamente nell'università e nella vita accademica. Lo sviluppo economico ha conferito prestigio a queste materie, avendole rese le più richieste e necessarie nelle Facoltà di Scienze Economiche: così le materie che avevano esordito come il parente povero nelle Facoltà di Scienze Economiche, risultano oggi le preferite dagli studenti. Gli esperti in contabilità stanno esplorando e occupando sempre più spazio in settori di studio nuovi e affini. Si riuniscono in congressi internazionali di buon livello accademico e non credo che abbiano motivo di lamentarsi per la mancanza di approvazione sociale e professionale. D'altro canto, il mondo economico riconosce pienamente che la contabilità è uno strumento imprescindibile di direzione di impresa e che gli esperti in questi temi sono i più adeguati ad assumere incarichi direttivi nelle aziende.

Tuttavia, la contabilità non ha ancora raggiunto il sufficiente grado di conoscenza e riconoscenza all'interno degli ambiti culturali e intellettuali. Pur essendo superate le riserve iniziali, legate all'idea che fosse un'attività propria di piccoli impiegati commerciali, si continua a credere che questa materia costituisca un insieme di esercizi numerici di scarso apporto culturale, tali da non meritare lo sforzo di apprenderne le regole e la logica se non si dovrà poi, in un modo o nell'altro, metterle in pratica.

Non si conosce, così, la sua essenza reale, la sua natura di linguaggio concettuale, un linguaggio che vale la pena di conoscere in sé e per sé e che, oltretutto, serve a formulare teoricamente, esprimere, conservare memoria e interpretare grandezze numeriche, grandezze che classifica secondo le loro qualità e inserisce all'interno di un quadro sistematico, in rapporto di interrelazione, esatto, chiuso e completo – e per questo verificabile –, in cui ogni grandezza trova la sua spiegazione e ragione d'essere in funzione delle altre. Già Raymond de Roover, nel 1937, aveva definito la contabilità in partita doppia come una tecnica intellettuale, in un articolo che ha segnato l'inizio di una nuova tappa della contabilità, aprendo a nuovi e fecondi orizzonti. È possibile estendere la definizione a tutti i tipi di contabilità ma, soprattutto, alla contabilità per eccellenza: la partita doppia. Mi riferisco all'articolo "Aux origins d'une technique intellectuelle: la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double", pubblicato, non a caso, in *Annales d'histoire économique et sociale*, la rivista fondata da Marc Bloch e Lucien Febvre, veicolo di espressione dello spirito de *l'École des Annales*. Questa scuola si è dedicata

pienamente a un rinnovamento profondo della storiografia, presentando nuove forme e obiettivi della ricerca storica, meno bellici e politici, con una concezione globale della storia più vicina alle preoccupazioni dell'uomo quotidiano, e soddisfacendo tutti gli aspetti delle questioni studiate; il tutto senza prestare tanta attenzione ai fatti e agli eventi spettacolari, ai cambiamenti improvvisi e repentini, quanto quella rivolta all'evoluzione delle strutture più stabili e al contesto in cui si verificano gli eventi, in quello che Fernand Braudel chiamò "la longue durée". Devo riconoscere che questa de *l'Ecole des Annales* è una concezione della storia che accetto e con cui concordo in gran parte.

La non conoscenza della vera natura della contabilità forse ha avuto ripercussioni anche sull'allontanamento di alcuni storici non esperti in questa materia e, di conseguenza, sullo scarso uso di registri contabili della ricerca storica.

Terza ragione. Difficoltà di una corretta comprensione e interpretazione dei registri contabili

Nel 1950 Federigo Melis scrisse la prima storia della contabilità generale¹⁴ di cui disponiamo e la intitolò *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*. Parlando delle fonti più significative della storia economica si riferiva, ovviamente, ai libri contabili, ai registri contabili. Ai suoi tempi la sua fu una dichiarazione molto avanzata perché, come vedremo in seguito, la storia della contabilità era considerata da quasi tutti quelli che la esercitavano come un semplice studio dell'evoluzione delle pratiche e delle dottrine contabili.

Tuttavia, senza rendersi conto, forse ha peccato di mancanza di ambizione, perché la storia della contabilità è molto più di un serbatoio di dati, molto più di un mero contributo per la comprensione e l'interpretazione di alcune fonti di storia economica: fa parte della storia economica stessa, è una sua specialità metodologica. Melis stesso l'ha concepita e praticata in questo modo nei suoi successivi studi storico-economici. In ogni caso, è indubbia l'importanza della sua dichiarazione per aver richiamato l'attenzione sul potenziale della storia della contabilità. Il fatto che non abbia avuto un'eco immediata e che non si siano

¹⁴ La seconda e ultima finora, è quella scritta nel 1956 da Joseph-H. Vlaeminck: *Histoire et doctrines de la comptabilité*, nella quale si pone particolare enfasi sulle dottrine contabili. Questo lavoro è stato tradotto in spagnolo e notevolmente ampliato e migliorato da José María González Ferrando, il decano di tutti gli storici spagnoli moderni della contabilità, e pubblicato nel 1961 con il titolo di *Historia y doctrinas de la contabilidad*.

moltiplicati gli studi della storia economica utilizzando i libri contabili come fonte, si deve probabilmente a due cause principali: in primo luogo, forse il titolo “Storia della Ragioneria” non attirava l’attenzione degli storici dell’economia, ossia, per intenderci, di tutti coloro che non erano abituati ad usare i registri contabili nei loro studi e che avevano un’idea erronea della storia della contabilità. In secondo luogo, la comprensione e l’interpretazione dei dati contenuti nei libri contabili risulta difficile e complicata a chi non ha nozioni di contabilità. Queste nozioni, in linea di principio, non devono essere molto ampie e profonde; tuttavia, ai profani i metodi contabili possono risultare alquanto contorti. Di qui, il fatto che si astengano dall’entrare in un terreno sconosciuto e scivoloso in cui si possano commettere gravi errori di interpretazione.

A questo si aggiunge la difficoltà dovuta al fatto che, pur avendo una solida formazione in contabilità, è necessario conoscere il pensiero e le tecniche contabili utilizzate nel periodo studiato per poter interpretare correttamente i registri contenuti nei libri contabili. Queste sono le nozioni che fornisce la storia della contabilità. Da questo fatto deriva l’affermazione che un approccio privilegiato per la ricerca storica è la storia della contabilità e non solo lo studio dei libri contabili.

3. Tappe nello sviluppo della storia della contabilità e situazione attuale

Come accennato pocanzi, quando Federigo Melis pubblicò il suo libro, la maggior parte degli storici della contabilità credeva ancora che la loro disciplina si dedicasse semplicemente o principalmente allo studio dell’evoluzione delle dottrine e tecniche contabili. Il che, effettivamente, era vero. Federigo Melis, assieme a Raymond de Roover, è stato tra i primi a rendersi conto delle possibilità e della vera natura della storia della contabilità.

Sebbene non sia eccessivamente affezionato alla divisione in tappe degli avvenimenti storici, dato che queste classificazioni sempre hanno un’alta carica soggettiva e tendono a generalizzare, mentre normalmente sono valide solo per obiettivi e finalità concreti, credo che nel nostro caso possa risultare utile ed esplicativo fissare delle tappe o fasi dello sviluppo della storia della contabilità per vedere come si sono evoluti nel tempo il pensiero, il campo di studio e gli obiettivi della disciplina fino a diventare quello che oggi i suoi esperti intendono per essa. Solo a questo scopo, penso che si possano distinguere chiaramente quattro fasi di sviluppo, che di seguito elencherò brevemente¹⁵.

¹⁵ Ho studiato in dettaglio l’evoluzione della storia della contabilità per quanto riguarda il suo campo di studio, i suoi approcci e obiettivi nell’articolo “Historia de la Contabilidad: Pasado rumbo al

La prima tappa inizia alla fine del secolo XIX secolo e finisce, a mio giudizio, nel 1937. In questa fase si manifesta il primo interesse sistematico per la storia della contabilità e si pubblicano le prime ricerche in materia, che si sviluppano in Inghilterra nel 1858, in Germania nel 1868, in Italia nel 1869, in Francia nel 1880 e in Olanda nel 1896. Nella prima metà di questa tappa, gli studi si occupano quasi esclusivamente dell'analisi dei testi contabili, con pochissime eccezioni, tra le quali troviamo i lavori di due storici economici di lingua tedesca, con buone conoscenze contabili, che utilizzano i libri contabili nelle loro ricerche. Si tratta di Hans Nirmheim e di Heinrich Sieveking, quest'ultimo discepolo di Gustav Schmoller, per tanto appartenente alla *Deutsche Historische Schule*. In questa tappa l'interesse si focalizza sullo studio delle tecniche contabili, delle quali la contabilità in partita doppia si considera come la realizzazione suprema. Alla fine di questa fase, a secolo XX inoltrato, si incominciano a studiare direttamente i libri contabili con una certa assiduità.

Nel 1937 viene pubblicato l'articolo di Raymond Roover "Aux origins d'une technique intellectuelle: la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double", del quale abbiamo già parlato. Con questo articolo inizia la seconda tappa, una tappa corta, che arriva solo fino all'anno 1942 e in cui probabilmente non si pubblica nessun altro lavoro significativo. L'articolo di Roover, però, segna l'inizio di una nuova fase, dal momento che presuppone il primo approccio scientifico alla storia della contabilità. In questo periodo si produce un primo ampliamento degli orizzonti della disciplina. Si diffonde l'idea che la fonte più rilevante sia costituita dall'analisi dei libri contabili. Lo studio di questi ultimi risveglia l'interesse per le operazioni economiche registrate. A sua volta, la conoscenza di queste operazioni risveglia l'interesse per il contesto in cui venivano realizzate e in cui si muovevano le persone o le entità proprietarie dei libri, così come per la loro organizzazione, amministrazione, direzione e approccio di queste entità nel contesto dei sistemi contabili utilizzati. In questo modo la storia della contabilità è andata oltre al mero studio delle tecniche e dottrine contabili.

La terza tappa ha inizio, sempre secondo la mia opinione, nel 1942, con un articolo del già citato Raymond de Roover: "The Commercial Revolution of the 13th Century". Questo articolo è importante perché ha mostrato la rilevanza della contabilità in partita doppia durante la Rivoluzione Commerciale del secolo XIII che, come accennato, ha provocato un cambio radicale nell'organizzazione del

futuro", pubblicato nel 1997 sulla *Revista de Contabilidade e Comércio*, che in origine era una conferenza tenutasi in occasione della 7^{as} *Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade de APOTEC* a Figueira da Foz, Portugal, i giorni 10 e 11 di gennaio 1997.

commercio estero europeo. Durante questa tappa, lunga e feconda, avviene un notevole ampliamento degli orizzonti della storia della contabilità: non solo ci si occupa delle influenze del contesto sulla contabilità e sulla struttura, amministrazione e direzione delle entità proprietarie dei libri contabili, ma anche dell'influenza della contabilità sulla struttura della vita economica.

Alla fine di questa tappa si consolida, quindi, un'immagine della storia della contabilità a quattro dimensioni:

1. Studio dell'evoluzione delle dottrine e tecniche contabili, sia attraverso i testi, che attraverso i libri contabili.
2. Studio delle operazioni economiche registrate e delle entità protagoniste.
3. Studio del contesto e della sua influenza nell'organizzazione, amministrazione e approccio delle entità proprietarie dei libri, così come nei sistemi contabili impiegati.
4. Studio dell'influenza dei sistemi contabili nel contesto economico.

All'inizio degli anni Ottanta comincia la quarta tappa, in cui ci troviamo adesso, con la nascita della cosiddetta "nuova storia della contabilità", come seguito un po' tardivo degli approcci innovatori del postmodernismo. Le nuove idee, sebbene con alcuni aspetti discutibili, hanno conferito una nuova ampiezza di orizzonti alla disciplina, che acquisisce così una quinta dimensione:

5. Studio delle influenze del contesto sociologico, con applicazione delle relazioni sapere-potere e incorporazione di motivazioni di controllo di persone e di regolazione nella struttura dei sistemi contabili.

Questi, dunque, in ultima analisi, i campi di studio e di azione in cui si muove oggi la storia della contabilità. Senza contare, ovviamente, le attività in altri settori complementari, costituiti da studi biografici di importanti figure nel settore contabile, studi della normativa contabile, studi sullo sviluppo attuale della disciplina o sullo stato dei fatti, studi istituzionali relativi alla formazione della professione contabile, delle associazioni di contabili e delle istituzioni pubbliche di contabilità, delle scuole di contabilità, della contabilità come materia, ecc. In tutti questi campi ricercano e pubblicano oggi gli storici della contabilità. Si può dire, quindi, che in meno di un secolo la storia della contabilità si è trasformata da una disciplina interna, per così dire, che si occupava semplicemente dello studio dell'evoluzione delle dottrine e tecniche contabili, a un'attività di ricerca storica multidisciplinare, con particolare interesse per la storia economica – la sua disciplina madre e di cui è parte – con *l'obiettivo principale di ottenere tutte le nozioni che si possano estrarre dallo studio e dall'analisi dei libri contabili e dagli altri documenti contabili del passato.*

Queste potrebbero essere le caratteristiche della definizione da dare oggi alla storia della contabilità. Con ciò si è prodotta una scissione tra quella che potrebbe

chiamarsi storia della contabilità in senso stretto – formata dall'impostazione originale, primitiva, interna della disciplina, con un interesse meramente focalizzato allo studio dell'evoluzione delle dottrine e tecniche contabili – e la storia della contabilità in senso lato – che costituisce un approccio metodologico alla storia economica e, in generale, alla storia di tutti i fatti e attività che hanno generato registri contabili.

È importante spiegare e insistere su questo fatto, poiché la versione breve o stringata è quella che si mantiene viva nella mente delle persone estranee alla materia quando pensano agli obiettivi della storia della contabilità. È anche possibile che persino gli storici della contabilità, una volta coscienti delle nuove possibilità della storia della contabilità in senso lato e operanti in accordo con essa, non si rendano conto di stare facendo storia economica, ossia un ramo metodologico di questa materia caratterizzata dall'uso di libri contabili come punto di partenza.

Gli storici della contabilità, però, non sono i soli a praticare questa via metodologica. Lo fa già anche un piccolo ma crescente gruppo di storici economici, nel senso esposto pocanzi, soprattutto quelli dediti alla storia aziendale, che si sono resi conto delle possibilità che offre questo approccio e lo tengono in grande considerazione. Bisogna congratularsi per questo fatto perché questa tesi è stata formulata e presentata proprio per estendere la conoscenza e l'uso di questo approccio.

Le idee che esortano alla presentazione di questa tesi – cioè che la storia della contabilità è un approccio privilegiato per la ricerca storica – non sono, quindi, nuove in assoluto. Vengono applicate abitualmente già da alcuni anni dagli storici della contabilità e, più recentemente, anche da alcuni storici economici, come è stato indicato.

Sembra, però, che mancasse una dichiarazione formale, una specie di manifesto esplicito che rendesse pubblico il fatto, in modo che tutti gli storici interessati potessero sapere che, con un piccolo sforzo per apprendere le tecniche e la logica contabile – non così difficili da imparare come si crede e comunque degne di essere conosciute in sé per la loro condizione di linguaggio teorico – e provvisti della conoscenza, data dalla storia della contabilità, delle pratiche utilizzate nell'epoca in cui si effettuano le ricerche, è alla loro portata una metodologia di ricerca complementare che può risultare molto utile nello studio di grandezze monetarie, se nell'ambito di studio sono stati generati e si conservano i libri contabili.

E con questo concludo questa breve esposizione sulla vera natura e sul ruolo della storia della contabilità così come, di fatto, viene concepito dai suoi esperti oggi.

BIBLIOGRAFIA

Actas del Congreso Nacional de Profesores y Peritos Mercantiles celebrado en Madrid en mayo de 1891, Madrid: Establecimiento Tipográfico de Ricardo Fé.

Actas del Congreso Nacional de Contadores, Peritos y Profesores Mercantiles celebrado en Valencia en octubre de 1909 con motivo de la Exposición Regional Valenciana, S.L., Imprenta de Antonio López, S.S.

Cardano, Gerolamo (1539): *Practica arithmetice, & mensurandi singularis. In quaque preter alias continentur, versa pagina demonstrabit*. Milano: Io. Anonius Castillioneus.

Cardano, Gerolamo (1882): *De ratione librorum tractandorum. Del Modo di tenere i libri. Edito per cura di Vincenzo Gitti*. Torino, 1882.

Guamán Poma de Ayala, Felipe (1615?): *Primer Nueva Coronica y Buen Gobierno*, in Biblioteca Reale di Copenaghen. Esiste un'edizione facsimile con il titolo *Nueva Coronica y Buen Gobierno* a cura dell'americanista Paul Rivet per l'Institut d'Éthnologie de Paris, Paris, 1936. Cfr. L'originale digitalizzato con trascrizione è consultabile sul sito web della Det Kongelige Bibliotek all'indirizzo: <http://www.kb.dk/permalink/2006/poma/titlepage/es/text/?open=id3083608>. Inoltre, tra le varie trascrizioni del manoscritto merita di essere nominata quella curata dallo storico ed etnologo Franklin Pease García e pubblicata a Caracas, dalla Biblioteca Ayacucho, nel 1980. Tale versione presenta un ampio studio introduttivo, a mo' di prologo, un apparato di note e la trascrizione.

Hernández Esteve, Esteban (1997): "Historia de la Contabilidad: Pasado rumbo al futuro", in *Revista de Contabilidade e Comércio*, Oporto, vol. LIV, num. 216, ottobre.

Hernández Esteve, Esteban (2009): "Il pensiero matematico pacioliano, culminato nel *De Divina Proportione*, e il divenire dell'istruzione commerciale". Relazione Inaugurale del Convegno "Divina Proportione. Luca Pacioli 500 anni dopo", Perugia, 21 maggio 2009. Pubblicato nella *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Anno 109, num. 9 e 10, settembre e dicembre 2009.

Hernández Esteve, Esteban (2010): "Las enseñanzas comerciales y los titulares mercantiles. Una visión panorámica de los primeros años", pubblicato nel volume commemorativo: *125 aniversario del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid*, Madrid, 2010.

Hernández Esteve, Esteban (2010): *La historia de la contabilidad, vía privilegiada de aproximación a la investigación histórica: Cuentas de los fondos recibidos por la Factoría General de los Reinos de España para financiar la guerra de Felipe II contra el Papa Pablo IV y Enrique II de Francia (1556-1559)*, Madrid: Real Academia de Doctores de España, 2010, 279 pagg. La versione on-line del libro è consultabile all'indirizzo: http://www.decomputis.org/dc/EHE_real_academia_doctores.pdf.

Melis, Federigo (1950): *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Bologna, 1950.

Nissen, Hans J., Peter Damerow y Robert K. Englund (1990): *Frühe Schrift und Techniken der Wirtschaftsverwaltung in alten Vorderen Orient: Informationsspeicherung und -verarbeitung vor 5000 Jahren*, Berlino: Verlag Franz Becker.

Nissen, Hans J., Peter Damerow y Robert K. Englund (1993): *Archaic Bookkeeping. Writing and Techniques of Economic Administration in the Ancient Near East*, Chicago e Londra: The University of Chicago Press, 1993.

Pacioli, Luca (1494): *Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Venezia: Paganino dei Paganini. Esiste una traduzione in spagnolo del *Tractatus Particularis De Computis et Scripturis* con studio introduttivo e note a cura di Esteban Hernández Esteve, con il titolo *De las Cuentas y las Escrituras. Título Noveno, Tratado XI de su obra Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita, Venecia 1494*, pubblicata dall'Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid: 1ª edizione 1994; 2ª edizione, 2009.

Roover, Raymond de (1937): "Aux origins d'une technique intellectuelle: la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double", in *Annales d'histoire économique et sociale*, marzo, vol. IX.

Roover, Raymond de (1942): "The Commercial Revolution of the 13th Century", in *Bulletin of the Business Historical Society*, num. 2, vol. XVI. Intervento come *discussant*, alla fine di un articolo di N.S.B. Gras, intitolato "Capitalism - Concepts and History".

Roover, Raymond de (1965): "The Organization of Trade", in *The Cambridge Economic History of Europe*, vol. III. A cura di M. M. Postan, E. E. Rich e Edward Miller, Cambridge: Cambridge University Press, pagg. 42-118.

Schmandt-Besserat, Denise (1992): *Before Writing. Vol. 1: From Counting to Cuneiform*. Austin: University of Texas Press.

Schmandt-Besserat, Denise (1999): "Tokens: The Cognitive Significance", 6th Neolithic Seminar, Ljubljana, Slovenia. *Documenta Praehistorica*, Vol. XXVI, pagg. 21-28.

Straccha, Benvenuto (1556): *Tractatus de mercatura, sev mercatore, Benvenuto Straccha, patritio anconitano, iureconsulto clarissimo auctore. Huc accessit petri santernae lusitani tractatus, de sponsionibus & assecurationibus mercatorum,* Lvgdvni: Apud Sebastianum Bartolomaei Honorati.

Vlaemminck, Joseph-H. (1956): *Histoire et doctrines de la comptabilité,* Bruxelles.

Vlaemminck, Joseph-H. (1961): *Historia y doctrinas de la contabilidad,* Madrid. Versione in spagnolo del testo *supra*, rivista e ampliata da José María González Ferrando.