

L'APPLICAZIONE DELLA PARTITA DOPPIA IN ITALIA E IN SPAGNA NEL XVI SECOLO DOCUMENTATA DALLE OPERE DI DUE AUTORI: ANGELO PIETRA E SALVADOR BARTOLOMÉ DE SOLORZANO

Sergio Paternostro
Università degli Studi di Siena

Abstract

L'articolo si propone di realizzare un'analisi comparata tra due opere che hanno visto la luce entrambe sul finire del XVI sec.: la prima è *Indirizzo degli economi* scritta dal frate benedettino Angelo Pietra pubblicata a Mantova, mentre l'altra è *Libro de caxa y manual de cuentas de mercaderes* di Salvador Bartolomé de Solorzano pubblicato a Madrid. L'interesse principale risiede nella pubblicazione quasi contemporanea dei due trattati, nel 1586 quello del Pietra e nel 1590 quello del Solorzano, che permette di indagare sul modo con cui il metodo della partita doppia era trattato in quegli anni in due diversi contesti territoriali e culturali a circa 100 anni dalla pubblicazione del *Tractatus particularis De Computis et Scripturis* di Pacioli avvenuta nel 1494 in cui vi è la prima spiegazione sistematica del funzionamento di questo metodo contabile.

Sembra di qualche interesse verificare quanto di simile vi è nelle due opere, testimonianza di conoscenze o di un sentire comune tra i due ambienti di riferimento, e quanto invece di difforme, dimostrazione delle differenze culturali esistenti o di diversi percorsi di sedimentazione e di sviluppo dei saperi.

I due contesti economico-culturali sono particolarmente interessanti dimostrandosi, per diversi punti di vista, particolarmente vivaci: l'Italia è la patria di adozione della partita doppia, mentre la Spagna nel cinquecento si dota di una legislazione contabile all'avanguardia. Queste due mirabili opere, essendo state realizzate sul finire del secolo, possono essere considerate come significative espressioni dello stato dell'arte della cultura contabile dei due ambienti in quel determinato periodo storico.

Resumen

El artículo se propone de realizar un análisis comparada entre dos obras escritas en la fin de XVI siglo: la primera es *Indirizzo degli economi* del fraile benedictino Angelo Pietra publicada en Mantua, mientras l'otra es *Libro de caxa y manual de cuentas de mercaderes* de Salvador Bartolomé de Solorzano publicada en Madrid. El interés principal es en la publicación casi contemporánea de los dos tratados, en 1586 el trabajo de Pietra y en 1590 el trabajo de Solorzano, que permite de investigar sobre la manera de tratar el método de la partita doble en aquel período en dos diferentes contextos territoriales y culturales, despues casi 100 anos del *Tractatus particularis De Computis et Scripturis* di Pacioli en 1494 donde está la primera explicación sistemática de este metodo contable.

Parece interesante verificar cuanto de parecido está en los dos trabajos, demostración de conocimientos comunes, y cuanto de distinto, prueba de las diferencias culturales o de los diversos caminos de sedimento y desarrollo del saber.

Los dos contextos economico-culturales son muy interesantes demostrandose, para diferentes puntos de vista, particularmente vivaces: l'Italia es la patria de la partita doble, mientras l'España en siglo XVI se dota de una legislación contable de vanguardia. Estas dos preciosas

obras, siendo escritas en la fin del siglo, pueden ser consideradas como significativas expresiones de la situación de la cultura contable de los dos ambientes in aquel específico periodo historico.

1. INTRODUZIONE

Il presente lavoro si propone di realizzare un'analisi comparata tra due opere che hanno visto la luce entrambe sul finire del XVI sec.: la prima è *Indirizzo degli economi*¹ scritta dal frate benedettino Angelo Pietra pubblicata a Mantova, mentre l'altra è *Libro de caxa y manual de cuentas de mercaderes*² di Salvador Bartolomé de Solorzano pubblicato a Madrid. L'interesse principale risiede nella pubblicazione quasi contemporanea dei due trattati, nel 1586 quello del Pietra e nel 1590 quello del Solorzano, che permette di indagare sul modo con cui il metodo della partita doppia era trattato in quegli anni in due diversi contesti territoriali e culturali a circa 100 anni dalla pubblicazione del *Tractatus particularis De Computis et Scripturis* all'interno della *Summa de Aritmetica, Geometria, Proporzioni et Proportionalità* di Pacioli avvenuta nel 1494 in cui vi è la prima spiegazione sistematica del funzionamento di questo metodo contabile.

La diffusione della partita doppia può sicuramente considerarsi come un evento culturale che ha caratterizzato non soltanto le dinamiche economiche ma anche quelle sociali, trovando una propria peculiare caratterizzazione in virtù dei differenti contesti in cui si andava ad innestare. In tal senso, appare utile verificare quanto di simile vi è nelle due opere, testimonianza di conoscenze o di un sentire comune tra i due ambienti di riferimento, e quanto invece di difforme, dimostrazione delle differenze culturali esistenti o di diversi percorsi di sedimentazione e di sviluppo dei saperi.

I due contesti economico-culturali, come vedremo, sono particolarmente interessanti dimostrandosi, per diversi punti di vista, particolarmente vivaci: l'Italia è la patria di adozione della partita doppia, mentre la Spagna nel cinquecento si dota di una legislazione contabile all'avanguardia. Queste due mirabili opere, essendo state realizzate sul finire del secolo, possono essere considerate come significative espressioni dello stato dell'arte della cultura contabile dei due ambienti in quel determinato periodo storico.

Nei successivi paragrafi, dopo aver inquadrato per ognuna delle due opere il contesto socio-economico e lo scenario contabile di riferimento, verranno prima analizzati i due trattati per poi realizzare un confronto tra gli stessi, ed infine trarre delle considerazioni di sintesi.

2. L'ITALIA DEL XVI SECOLO: IL CONTESTO SOCIO-ECONOMICO DI RIFERIMENTO.

¹ Il titolo completo dell'opera è: *Indirizzo degli economi, o sia ordinatissima instruzione da regolamento formare qualunque scrittura in un libro doppio; aggiungendovi l'esemplare di un libro nobile, col suo giornale, ad uso della congregazione cassinese dell'ordine di San Benedetto, con due tavole, l'una de' capitoli et l'altra delle cose più degne, a pieno intendimento di ciascuno.*

² Il titolo per esteso del trattato è: *Libro de Caxa y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos.*

Il cinquecento italiano è un periodo caratterizzato da forti contraddizioni in cui alla decadenza politica e alla parziale perdita del passato potere economico si associa un inarrivabile fervore artistico e culturale.

Dal punto di vista politico, a partire dai primi anni del XVI secolo, l'Italia fu protagonista di lotte interne fra i vari Principati e soprattutto della contesa tra Francia e Spagna per il predominio sulla penisola. Tale periodo si concluse con il trattato di Cateau-Cambrésis del 3 aprile 1559 che sancì il predominio spagnolo in maniera diretta attraverso il Ducato di Milano, i regni di Napoli, Sicilia, di Sardegna e il cosiddetto stato dei Presidi e in maniera indiretta su altri stati. Tra gli altri Stati, Ducati e Principati in cui si trovò divisa l'Italia ricordiamo: la Repubblica di Venezia, Lo stato Pontificio, il Ducato di Mantova e il marchesato di Monferrato (sotto il dominio dei Gonzaga), il ducato di Modena e Ferrara, il Ducato di Parma e Piacenza, il ducato di Toscana (sotto il dominio di Cosimo dei Medici), la repubblica di Genova.

Dal punto di vista economico si registra una graduale perdita di importanza delle città italiane che da una posizione di leadership acquisita durante il Medio Evo si ritrovarono a partire dalla metà del seicento a ricoprire un ruolo non più di primo piano nei circuiti economici internazionali (Cameron e Neal, 2005). Ciononostante il declino economico non fu affatto repentino e fece registrare testimonianze di un grande attivismo industriale e commerciale. Dal punto di vista dei traffici mercantili le città dell'Italia settentrionale subirono gli effetti negativi dello spostamento del baricentro commerciale dal Mediterraneo verso l'oceano Atlantico a causa delle scoperte geografiche e della concorrenza di paesi emergenti come Paesi Bassi ed Inghilterra nella produzione manifatturiera. La congiuntura internazionale favorevole in uno con le riserve di capitali, imprenditorialità, e istituzioni economiche sofisticate eredità della passata potenza, contribuirono in maniera significativa ad attutire la traiettoria declinante dell'economia italiana (Cipolla, 2002; Cameron e Neal, 2005).

Tra le città che continuano a mantenere un ruolo di primo piano vanno citate: Firenze, Genova e Venezia.

Firenze, insieme con altre città toscane come Lucca e Siena, si mette in luce per un'intensa attività bancaria e finanziaria come d'altronde succede per Genova (Masi, 1997). In particolare i genovesi si specializzano nell'attività di prestito rivolta ai principi stranieri, traendo cospicui profitti soprattutto in Spagna finanziando la Corona (Cipolla, 2002).

Ma la città che riesce a sottrarsi più di tutte alla decadenza economica è Venezia che, oltre a mantenere la propria indipendenza politica, dimostra una straordinaria vitalità economica rimanendo un polo commerciale di primo piano è mantenendo "la fama di città ricchissima, la più ricca, anzi, d'Italia" (Masi, 1997, p. 24).

A questo quadro politico, militare ed economico non del tutto confortante si accompagna un panorama artistico e culturale di primo piano che fa dell'Italia una delle principali protagoniste, se non la principale³, di quel periodo che gli storici usano chiamare "rinascimento". Questo protagonismo riguarda un po' tutte le arti e va dalla letteratura alle arti figurative, dalla filosofia alla scienza e ne sono testimonianza le opere di Leonardo, Raffaello, Tiziano, Michelangelo, Guicciardini, Machiavelli, Ariosto, Tasso, Bruno, Campanella, per citare solo alcuni dei principali esponenti della cultura italiana del periodo.

³ Per Braudel, in riferimento al lungo periodo che va dalla metà del quattrocento alla metà del seicento, "l'Italia ha irradiato la sua luce dai mille colori tutti splendenti ben al di là dei suoi confini" (Braudel, 1986, p.3).

3. LA PARTITA DOPPIA IN ITALIA NEL XVI SECOLO: DIFFUSIONE PRATICA, NORME GIURIDICHE E LETTERATURA CONTABILE

L'Italia è considerata la patria della partita doppia tanto che il metodo contabile è conosciuto fin dall'inizio del XVI secolo come "metodo italiano"⁴, stabilendo in tal modo una sorta di paternità implicita (Catturi, 1996).

L'ampio dibattito centrato sull'origine della partita doppia ha portato alla conclusione che difficilmente può essere individuata una data, una persona o un luogo a cui potere attribuire il merito dell'introduzione di questo sistema. Piuttosto è più probabile che essa sia il risultato di un lento processo di evoluzione e di perfezionamento spinto dai mutamenti e dalle esigenze che via via andavano maturando negli organismi socio-economici. E' ragionevole pensare che fenomeni come l'intensificazione dei traffici commerciali, l'aumento delle dimensioni degli organismi aziendali, il ricorso sempre più massiccio al credito, la creazione di modelli aziendali di tipo societario con conseguente nascita di problemi di agenzia, lo sviluppo di progetti di collaborazione anche temporanea tra diversi soggetti, abbiano funzionato da incentivo verso la realizzazione di un metodo contabile che riuscisse a rispondere in maniera efficace alle mutate necessità operative (Bariola, 1897; Luchini, 1898; Kats, 1930; De Roover, 1938; Mills, 1994; Catturi, 1996).

Secondo Melis (1950), la partita doppia si sviluppa in Toscana degli anni che vanno dal 1250 al 1280; il fatto che il Paciolo nella sua opera parlasse di "metodo veneziano" lascia presupporre che lo abbia appreso a Venezia e che in quella città fosse adoperato (Catturi, 1996); il fatto che i registri contabili più antichi sono quelli relativi ai Massari del comune di Genova che risalgono al 1340, testimoniano la diffusione della partita doppia in quella città; altre ipotesi scarsamente attendibili sono state formulate circa il luogo di origine della scrittura doppia⁵. Sembra logico, tuttavia, affermare come non sia possibile circoscrivere una precisa area territoriale in cui si sia sviluppato tale metodo contabile, così come non è possibile identificare un singolo individuo come creatore o inventore del metodo stesso. Si può ragionevolmente sostenere che la partita doppia si sia sviluppata in Italia, in particolare nelle zone più floride dal punto di vista economico come Genova, Firenze e Venezia, perché in Italia si sono verificate con più intensità quelle condizioni economiche in termini di sviluppo dei traffici commerciali e delle attività produttive che hanno favorito l'esigenza di perfezionamento dei sistemi contabili necessaria per adattarsi ai nuovi bisogni degli organismi aziendali (Mills, 1994).

Circa la sua diffusione sul territorio italiano, le evidenze documentali che sono arrivate fino ad oggi dimostrano come essa fosse adoperata in ogni tipologia aziendale (Catturi, 1997) a partire dal XV secolo. Tale diffusione è testimoniata dal più antico registro conosciuto di conti tenuti con il sistema della partita doppia, cioè quello dei Massari (tesorieri comunali) del comune di Genova⁶ risalente al 1340. Del 1406 è invece il Mastro della fraterna Soranzo di

⁴ Ciò trova testimonianza nei titoli della collana edita da M.F. Bywater di opere di ragioneria pubblicate in Europa dal XVI fino al XIX secolo, dove l'espressione "metodo italiano", o altre similari, ricorre sovente. Per un'analisi approfondita di tale collana si veda Catturi (1996).

⁵ Bariola (1897, pp. 271-274) evidenzia come si siano succedute molte e a volte fantasiose ipotesi circa l'origine della partita doppia tra le quali quella tedesca legata ai banchieri Fugger o addirittura una che riconduceva la sua invenzione ad un monaco benedettino palermitano del monastero di S.Martino delle Scale.

⁶ La *legens genuenses* del 1327 imponeva al comune di tenere le scritture secondo l'uso dei banchieri. Il fatto che nei registri rinvenuti siano riscontrati i caratteri fondanti della partita doppia, evidenzia come tale metodo fosse quello utilizzato dai banchieri genovesi del periodo (Anselmi e Zuccardi Merli, 1995). Bariola (1897, p. 315) argomenta circa il motivo per cui i dati contabili risalenti ai secoli di iniziale diffusione della partita doppia appartengono per la maggior parte ad istituzioni pubbliche: "Se l'azienda privata, per quanto importante, è tal

Venezia (Bariola, 1897; Luchini, 1898), come ancora di Venezia sono i registri di casa Barbarico del 1430 (Bariola, 1897); del 1432 sono i registri del comune di Firenze che però non applicano in maniera compiuta la tenuta in partita doppia (Bariola, 1897); al 1456 risalgono i mastri dell'Ospedale Maggiore di Milano (Luchini, 1898). Pochi sono, invece, i documenti a disposizione riguardanti l'Italia meridionale.

Dal punto di vista legislativo in tutti gli Stati italiani era stata colta l'importanza della tenuta regolare dei libri contabili attraverso disposizioni di vario tipo che regolamentavano la materia seppur non imponevano ai commercianti né l'obbligo di tenuta dei conti né il metodo con cui essa doveva avvenire (Bariola, 1897).

Anche la cultura contabile trova in Italia la sua patria di elezione con la pubblicazione nel 1494 del *Tractatus particularis De Computis et Scripturis* di fra' Luca Pacioli. Il testo, universalmente conosciuto come il primo trattato ad esporre in maniera sistematica il metodo della partita doppia, propone il Paciolo come il massimo divulgatore del metodo stesso avendo dato una struttura organica e dettagliata ad un *corpus* di conoscenze prima di allora disordinato e asistemico. Prima della pubblicazione dell'*Indirizzo degli Economisti* di Angelo Pietra nel 1586, altri autori italiani si cimentarono in trattati aventi come oggetto la tenuta dei conti in partita doppia, tra questi si ricordano: il Tagliente che da alle stampe nel 1525 a Venezia il suo *Luminario di aritmetica, libro doppio* che accompagna alla descrizione teorica un'esemplificazione pratica; il Manzoni che pubblica a Venezia nel 1534 ed è il primo scrittore che fosse anche un professionista, e seppur il suo trattato non sia dal punto di vista teorico particolarmente innovativo rispetto al Paciolo offre anch'esso un'esemplificazione pratica⁷; nel 1539 Cardano, insigne medico, filosofo e matematico, in un capitolo della sua *Practica Arithmeticae* tratta della partita doppia; nel 1558, sempre a Venezia, pubblica Alvise Casanova la cui opera si caratterizza ancora per una vasta esemplificazione ma, contemporaneamente, per una limitata profondità teorica; del 1573 è la stampa *Della mercatura et del mercante perfetto* di Benedetto Cotrugli, il cui manoscritto originale che è del 1458 ne fa nella sostanza il testo in cui per la prima volta si espone il metodo di tenuta dei conti in partita doppia⁸.

Da queste brevi note, può evincersi, che l'opera del Pietra si inserisce in un contesto di riferimento in cui la partita doppia è applicata in maniera diffusa dagli organismi aziendali, in special modo nell'Italia settentrionale, e in cui, a quasi cento anni dalla pubblicazione dell'opera del Pacioli, la letteratura contabile evidenzia una certa vivacità produttiva seppur associata a limitati progressi dal punto di vista dottrinale.

4. L'INDIRIZZO DEGLI ECONOMI DI ANGELO PIETRA: LA PARTITA DOPPIA APPLICATA ALLE AZIENDE DOMESTICO-PATRIMONIALI.

organismo che assai difficilmente può lasciare, attraverso il corso di parecchi secoli, l'impronta, il segno, o – per così dire – gli avanzi organici della sua esistenza, come carte, registri, documenti, non così può accadere per quelle aziende che, rivestendo carattere pubblico, hanno maggior possibilità di conservare o tramandare ai venturi gli atti e documenti che le riflettono”.

⁷ Essa si riferisce all'Inventario, al Quaderno e al Giornale di un anno di attività del mercante Vallarosso presso cui lavorò, con un livello tale di dettagli da riuscire a conoscere anche alcune vicende personali del mercante (Amaduzzi, 2004, p. 65).

⁸ L'opera è in realtà un trattato dal forte contenuto etico sul comportamento del mercante e dedica solo un capitolo alla tenuta dei conti ove i principi della partita doppia sono esposti in maniera breve senza il livello di dettaglio ravvisabile nel trattato del Paciolo. Per approfondimenti sull'opera del Cotrugli si veda: Faldetta G., 2007. “ Lo sviluppo integrale dell'imprenditore tra libertà e responsabilità. La figura del mercante nell'opera di Benedetto Cotrugli”, in (a cura di) Sorci C., *Lo sviluppo integrale delle aziende*, Giuffrè, Milano, 2007.

Angelo Pietra⁹ nasce a Moneglia in Liguria nel 1550 e muore a Montecassino nel 1590. Trascorse gli anni giovanili in Liguria e forse studiò a Montecassino. Dopo essere stato ordinato benedettino nel 1569 nel monastero di S. Benigno a Genova, trascorse alcuni anni tra Parma, Modena e Brescia prima di approdare intorno al 1585 a Mantova ove completò e diede alla stampa nel 1586 *L'indirizzo degli economi*. A testimonianza della sua riconosciuta competenza computistica a lui fu affidata dal duca Guglielmo Gonzaga la riorganizzazione della contabilità del ducato di Mantova. Tale riorganizzazione non poté essere portata a termine secondo quelli che erano i suoi auspici a causa dell'ostilità manifestata dai funzionari del ducato avversi ai nuovi sistemi (Serra, 1985). Dal 1587, dopo qualche mese passato a Genova, si trasferì a Montecassino dove morì.

Il fatto che il Pietra fosse un monaco benedettino e che dei religiosi siano tra gli autori di alcuni dei principali trattati di ragioneria (si pensi allo stesso Luca Pacioli o a Ludovico Flori¹⁰) non deve destare particolare stupore.

Nel corso dei secoli i monasteri e le corporazioni religiose avevano accumulato ingenti patrimoni che esigevano un'attenta contabilità per poter essere ben gestiti¹¹. Nel cinquecento, secolo di grande fervore e risveglio religioso come reazione alla controriforma protestante, i monasteri benedettini erano tra i più importanti centri produttivi allora esistenti nonché imprescindibili riferimenti socio-politici (Kunz, 1999). La regola benedettina, d'altra parte, prescrive povertà per i monaci¹² ma non per i monasteri e detta una serie di regole di carattere organizzativo, gestionale e contabile orientate a garantire la sopravvivenza e l'autosufficienza economica di ogni comunità (Di Toro e Di Pietra, 1999; Cellini, 2007).

La formazione di cospicui patrimoni nell'ambito dei monasteri era resa possibile, in primo luogo, dagli ingenti trasferimenti di ricchezza rappresentati dagli apporti dei fondatori, dai beni personali che di volta in volta venivano ceduti al monastero dai fratelli che ne entravano a far parte, dalle donazioni di privati, da contributi di natura pubblica. In secondo luogo, all'interno del monastero si svolgeva una vera e propria attività di produzione¹³ destinata in parte all'autoconsumo, in parte all'erogazione di servizi destinati ai bisognosi e in parte al mercato da cui trarre le risorse in grado di mettere in moto un processo di autoalimentazione del patrimonio (Kunz, 1999).

I monasteri possono dunque essere considerati a tutti gli effetti degli organismi aziendali a carattere domestico-patrimoniale (Bariola, 1897; Melis, 1950; Antoni, 1983; Kunz, 1999; Di Pietra e Di Toro, 2000). Per cui è inevitabile che all'interno di queste organizzazioni si siano sviluppate, in risposta a delle esigenze di tipo gestionale, delle competenze contabili di grande spessore.

⁹ Le principali notizie biografiche su Angelo Pietra sono tratte da Besta (1922) ed integrate da quanto riportato in (Antoni, 1983; Serra, 1985; Masi, 1997; Kunz, 1999; Amaduzzi, 2004).

¹⁰ Autore nel 1636 del *Trattato del modo di tenere il Libro Doppio domestico* pubblicato a Palermo.

¹¹ Il Bariola evidenzia, inoltre, come le proibizioni morali della Chiesa (si pensi all'usura) siano state di stimolo alla ricerca di sempre nuovi espedienti per riuscire ad eludere tali divieti per cui può essere sostenuto che "le proibizioni della Chiesa, se dovettero ostacolare lo sviluppo degli affari, dovevano però portare a questo complesso di astuzie, che a sua volta doveva necessariamente portare anche a una maggiore espansione del pensiero computistico" (Bariola, 1897; p. 254).

¹² Questa prescrizione non si identifica, comunque, con le ben più estreme rinunce che sono tipiche dell'ascetismo orientale (Cellini, 2007).

¹³ Il complesso delle attività svolte all'interno di un monastero benedettino è sinteticamente esposta in Barnabè e Ruggiero (2007, pp. 79-80).

L'*Indirizzo degli economi*¹⁴, pubblicato a Mantova nel 1586, si occupa per la prima volta in maniera specifica della tenuta dei conti di un monastero, proponendosi come il primo trattato di Ragioneria Applicata. L'opera del Pietra è considerata da più parti come una delle più importanti tra i primi lavori di ragioneria¹⁵, e si propone come un lavoro innovativo per più di un punto di vista.

L'opera è strutturata in 67 capitoli teorici, un glossario (*la tavola alfabetica delle cose più degne di tutta l'opera*), e un esempio pratico costituito da un libro giornale e un libro mastro relativo al monastero di S.Giovanni Battista D'Oriana.

Il trattato, rispetto ad altre opere precedenti, sembra avere un respiro più didattico che manualistico, dimostrato dall'attenzione, dovizia di particolari e schematizzazioni, con cui viene spiegato il funzionamento dei conti.

L'*Indirizzo degli Economisti* presenta due prologhi: uno dedicato all'abate del monastero di S.Benedetto Mantovano, e un'introduzione per i "*Benigni lettori*". In questi due prologhi, il Pietra presenta le principali direttrici del suo lavoro. Nel primo prologo, in cui dedica l'opera al suo abate ringraziandolo per i favori che da lui ha ricevuto, evidenzia come attraverso il suo trattato intenda percorrere una delle due vie che sole permettono il raggiungimento del sommo bene: il contemplare e l'operare. Nell'introduzione per i propri lettori, invece, l'autore espone lo scopo che si prefigge ovvero quello di insegnare a tenere il "Libro doppio con il suo giornale" a tutti coloro i quali vivono delle proprie rendite. Il Pietra è ben consapevole che "alcuni belli ingegni hanno scritto assai abbastanza del modo di tenere il Libro doppio Mercantile", ma stima che la diversità esistente tra l'attività mercantile e quella relativa alla gestione delle rendite giustifichi una trattazione specifica. E' di rilievo anche l'enfasi che lo scrittore attribuisce all'incessante ricerca di chiarezza e semplicità.¹⁶

Per meglio illustrare il contenuto dell'opera, si può provare a suddividere le tematiche trattate nei 67 capitoli in categorie omogenee: argomenti puramente teorici che spiegano i principi base su cui si fonda il sistema contabile proposto; argomenti tecnico-contabili che espongono il funzionamento dei conti; esposizione di alcune convenzioni utilizzate; tematiche di natura pratica attraverso cui vengono presentati taluni suggerimenti da attuare per tenere in maniera ordinata i libri contabili e perseguire un'efficiente gestione del monastero; informazioni sul contesto storico e sugli usi del tempo.

Tra le tematiche teoriche, in particolare nei primi nove capitoli, vengono evidenziati con una mirabile chiarezza e linearità espositiva i principi essenziali su cui si basa il sistema contabile proposto. Dopo avere espresso l'intenzione di parlare di un metodo di tenuta dei conti "non secondo l'uso di Roma, Vinegia, di Genova, o di altra particolare città, ma secondo l'uso comune di ciascuna" (Pietra, 1586, cap. 1, p. 1, foglio I), si spiega cosa si intende per libro doppio o libro mastro (cap. 2) ovvero "quello nel quale con il mezzo del suo giornale si scrive regolarmente in brevità quello che si è dato e ricevuto giornalmente" (Pietra, 1586,

¹⁴ Sull'espressione "economisti", il Masi puntualizza: "la voce <<economisti>> che egli usa, ha significato non diverso da quella di ragionieri, ma è usata intendendo amministratori, giacché egli desidera porgere un'utile guida a costoro, in veste sia pur non dichiarata, di ragionieri o di ratiocinatori, per quanto come tale egli componga il suo <<indirizzo>>" (Masi, 1997, p. 82).

¹⁵ In tal senso si esprime Besta che definisce di "raro pregio" l'opera del Pietra (Besta, 1922, vol. III, p. 396) e il Masi (1997, pp. 85-86) evidenzia le lodi all'*Indirizzo degli Economisti* fatte da autori come Cerboni, Stevelink e Vlaeminck.

¹⁶ Si legga quanto segue: "la ho dettata in lingua italiana, con quella proprietà e purità, che ho stimata non soverchia, ma necessaria; servendomi delle voci, e dei termini propri dell'arte, per fuggire l'oscurità, e conseguentemente il biasimo, che merita colui il quale potendo usare le voci, e le forme proprie del computista, si serve dei traslati meno bisognosi".

cap.2, p. 1, foglio II) e quali siano i diversi modi di realizzarlo (cap.3). Il Pietra descrive, infatti, tre diverse tipologie di libri doppi associate alle tre differenti attività economiche: il Libro di Banco per l'attività bancaria, il Libro Mercatesco per l'attività mercantile e, infine, il Libro Nobile per coloro i quali vivono delle loro rendite, tra cui anche i monasteri. Dopo aver fornito una breve descrizione dei tre libri, soffermandosi sul libro Nobile, chiamato anche libro dell'Economo (cap. 4 e cap. 5), l'autore approfondisce la tenuta degli inventari (cap. 5-9).

I tre principali inventari contemplati nello studio del Pietra sono: quello dei "beni stabili", quello degli "effetti" e quello dei "beni mobili". Il primo di tali inventari riguarda il patrimonio immobilizzato del monastero, viene tenuto a quantità e necessita di un'autenticazione notarile che possa essere utile in caso di guerre, pestilenze e altri inconvenienti (cap. 6). L'inventario degli effetti, che è invece tenuto a valore, evidenzia la cassa, i crediti, i debiti e le merci (cap. 7). L'inventario dei beni mobili, tenuto a quantità, è inerente ai beni e masserizie varie affidate ai monaci per le esigenze quotidiane (cap. 8). Soltanto i valori compresi nell'inventario degli effetti confluiranno nel libro mastro, perché esso "solamente ha riguardo al frutto; e non al capitale, ossia proprietà dei beni immobili" (Pietra, 1586, cap. 6, p. 2, foglio I). Il sistema contabile descritto si presenta, dunque, come un sistema patrimoniale parziale secondo un uso al tempo piuttosto diffuso in aziende sia di tipo mercantile che pubblico (Antoni, 1983; Kunz, 1999).

Successivamente vengono ulteriormente approfondite le caratteristiche dei due libri principali: il libro giornale e il libro doppio (o mastro).

Nel capitolo 20 viene evidenziata l'importanza di un'ordinata tenuta del libro giornale che consente che le partite possano essere trascritte con facilità sul libro mastro. Dando ancora maggiore enfasi al ruolo del libro giornale, l'autore afferma che il libro mastro "può ben essere scritto da qualsivoglia monaco, ma il giornale (quando sia possibile) si tenga dal padre celleraro" (Pietra, 1586, cap. 20, p. 7, foglio II). Nel capitolo 22, si sottolinea che per coloro i quali non hanno traffici e attività particolarmente intense, la trascrizione delle partite nel libro giornale può avvenire anche ogni giorno, mentre nel caso del Monastero che presenta dei negozi molto più frequenti è sufficiente che il padre Celleraro abbia tutti i libri necessari per scrivere il giornale alla fine di ogni mese. Nel capitolo 25 viene spiegato ciò che deve essere scritto in una partita del giornale per renderla completa: l'individuazione del dare e dell'avere (condizione principale), il tempo, la valuta, la quantità, la qualità, la quantità, il prezzo e l'ordine.

Il Pietra oltre ai due libri principali sottolinea l'importanza di altri libri accessori che egli considera comunque necessari per la buona tenuta dei conti (cap. 16 – 19). Egli arriva ad affermare che il libro doppio non è altro che "un giustificato e verace compendio dei suddetti Libretti, Vacchette e Squarciafogli" (Pietra, 1586, cap. 16, p. 4, foglio II). In tali libri è infatti possibile registrare al momento in cui occorrono tutti gli accadimenti di cui è opportuno tenere memoria per la tenuta di una buona contabilità e che molto spesso si verificano in luoghi diversi. Nel capitolo 17, vengono descritti i libri che devono essere tenuti dai vari soggetti responsabili della gestione del monastero, mentre nei capitoli 18 e 19 viene rappresentato, anche attraverso un esempio, il cosiddetto "libro di istruzione" in cui il padre Celleraro dovrà mese per mese segnare tutte le scadenze che tipicamente devono essere rispettate in ogni periodo dell'anno, inerenti, ad esempio, l'acquisto di una particolare derrata alimentare piuttosto che il pagamento delle tasse o gli affitti da incassare.

Numerosi sono i capitoli dell'opera dedicati al funzionamento del meccanismo contabile. Nel capitolo 26, viene spiegato in maniera piuttosto semplice il meccanismo del

dare e dall'*avere* enunciando i 15 fatti gestionali che possono portare all'iscrizione delle partite sul libro giornale. Tali fatti (schematizzati graficamente nel capitolo 27), sono riconducibili a tre fattispecie: l'entrata o uscita di denaro derivante dall'acquisto o cessione di un bene, dalla riscossione di un credito o dal pagamento di un debito, o dall'accensione di un nuovo credito o di un nuovo debito; l'acquisto o cessione di un bene mediante l'accensione di un credito o di un debito; il pagamento di un credito attraverso la cessione di un debito.

Nei capitoli che vanno dal 31 al 33 il Pietra descrive il meccanismo dell'apertura e della chiusura dei conti, nonché il funzionamento del conto di capitale ("monastero nostro"). Le operazioni di apertura e di chiusura dei conti si registrano soltanto nel libro mastro poiché nel giornale vanno registrate soltanto le partite derivanti da fatti gestionali. L'apertura dei conti avviene attraverso il conto introito (cap. 31) nel quale vengono riaperti i conti accessi agli elementi patrimoniali e che potremo definire un moderno bilancio di apertura. Il conto "monastero nostro" rappresenta invece il conto del capitale netto, che è dato dalla differenza tra elementi attivi e passivi (denaro, crediti, merci e debiti), a cui affluisce il saldo del conto "Spesa ed Entrata generale", in cui vengono riportate le variazioni subite dai vari conti, e altre partite che, al contrario, vengono direttamente registrate sul conto di capitale senza passare prima dal giornale. Questa partite, enunciate nel capitolo 32 e schematizzate nel capitolo 33, sono rappresentate da poste contabili inerenti eventi di gestione straordinaria, sopravvenienze, insussistenze, ed errori non individuati. La chiusura dei conti, che è preceduta dalla "puntatura" delle partite, ovvero la verifica che tutte le scritture siano state passate nel mastro (cap. 52), avviene, invece, attraverso il conto "esito".

Nel sistema contabile presentato dal Pietra, vi è spazio per un bilancio di verifica (cap. 54-56) che ha come scopo principale quello di individuare eventuali errori verificatisi in sede di scritture delle diverse partite contabili ma che è altrettanto utile per "riconoscere lo stato del Monastero" (Pietra, 1586, cap. 54, p. 18, foglio II).

L'*indirizzo degli economi* si caratterizza per alcuni aspetti di sicura innovazione rispetto alle precedenti trattazioni, tra i quali in particolare devono essere menzionati gli accenni ai dati previsionali e alla contabilità analitica.

Nei capitoli da 60 a 62, il Pietra suggerisce, infatti, un sistema di controllo piuttosto avanzato che si sviluppa, da una parte, attraverso il confronto tra il valore dei conti annuali ("monastero nostro", "spesa e entrata generale" e "esito") e il valore degli stessi conti relativi all'anno precedente con lo scopo di indagare le cause degli eventuali scostamenti, e d'altra con la previsione dei risultati da conseguire durante l'anno da controllare poi in sede consuntiva. Quest'ultima prescrizione è collegata alla redazione di rendiconti infra-annuali che andranno consegnati ai padri superiori del monastero (cap.62): in tali rendiconti oltre ad i risultati della gestione passata trovano spazio anche quelli che si crede possano essere raggiunti (sia in termini di spesa che di entrata) fino al termine dell'esercizio.

Il riferimento alla contabilità analitica emerge dalle indicazioni di accendere conti ai diversi possedimenti del monastero quali le varie cantine, granai, molini, magazzini, etc., è possibile determinare i risultati parziali relativi a tali centri produttivi che andranno poi a confluire nella "Spesa ed Entrata Generale" (cap. 44-46). Nel capitolo 46 vengono esplicitamente dichiarate le tre ragioni che giustificano tale scelta: la prima è nella possibilità di verificare anno dopo anno l'andamento del singolo centro produttivo cercando di spiegare quali cause hanno portato ad un aumento o ad una diminuzione della rendita ad esso relativa; la seconda risiede nel fatto di potere conoscere la rendita netta ("l'entrata netta") riferita a più esercizi allo scopo di stipulare eventuali contratti di affitto in maniera conveniente per il

monastero; la terza è legata alla possibilità di far risaltare nei libri contabili la rendita netta piuttosto che quella lorda che potrebbe far pensare che ci sia “entrata maggiore di quella che effettivamente abbiamo” (Pietra, 1586, cap.46, p. 16, foglio I).

Il monaco benedettino nella propria opera descrive anche alcune convenzioni contabili e non da utilizzare nella tenuta dei libri.

Nel capitolo 29 viene spiegato il modo di scrivere le partite nel giornale con l’indicazione dei suffissi da inserire (PER introduce il conto che va in dare ma viene scritto solo all’inizio della prima partita del foglio, mentre A introduce il conto che va in avere e si ripete per ogni partita), le due lineette che separano il dare dall’avere, come indicare il cambiamento del giorno, l’ordine con cui indicare il valore, la merce comprata o venduta, il peso e la misura. Nel capitolo 38 si spiega come nel giornale vengono segnalati i numeri delle pagine del mastro ove si trovano i conti relativi ad ogni partita¹⁷. Nel capitolo 39, invece, viene descritto il modo di scrivere le partite del mastro secondo le condizioni già esposte nel capitolo 28, evidenziando come vada prima scritto il giorno, poi indicato il mese cui si riferisce la partita, disegnata una linea obliqua (/) e, infine, far precedere un conto a credito dalla lettera A e un conto a debito dalla parola PER. Nel capitolo 40, viene dedicato spazio a come utilizzare il saldo per passare un conto da un foglio all’altro nel caso in cui venga meno lo spazio, lasciando però la possibilità, laddove ci siano molte partite in una sezione e pochissime dall’altra, di tracciare una linea e continuare nella sezione dove abbonda lo spazio. Nel capitolo 41 viene evidenziato come contro scrivere le partite scritte per errore utilizzando una particolare espressione¹⁸ e facendo seguire tale partita da un segno identificativo¹⁹.

Nel capitolo 21, viene indicata l’iscrizione, rappresentata da un’invocazione religiosa, con cui iniziare sia il giornale che il mastro e suggerito di segnare il primo giornale e il primo mastro con la croce cristiana, segnalando i successivi attraverso le lettere dell’alfabeto.

Non sono numerose, invece, le indicazioni di carattere meramente pratico, tra queste, nel capitolo 10, il Pietra tratteggia le principali caratteristiche di un buon “ragionato”, individuandole, oltre che nel buon carattere, nella sufficienza (intesa come capacità matematiche), nella diligenza e nella lealtà.

Alcuni capitoli, infine, danno alcune informazioni interessanti sul contesto storico, come, ad esempio, i capitoli 11 e 12 che trattano delle monete, dei pesi e delle misure che vengono utilizzate nei diversi stati. Il capitolo 15 tratta della concezione monastica dei benedettini di iniziare l’anno (diremmo l’esercizio amministrativo) il primo di giugno.

Nell’esempio applicativo, l’autore mette in pratica quanto descritto teoricamente attraverso un esempio che, probabilmente, pur trovando ispirazione dalla sua esperienza diretta è comunque il frutto di una sua propria elaborazione.

Il giornale è costituito da 915 articoli semplici, ovvero in cui esiste un solo conto da accreditare e uno da addebitare. Laddove vi sia la presenza di un fatto amministrativo misto,

¹⁷ Nel margine a sinistra di ogni partita del giornale vi sono due numeri separati da una linea orizzontale: il numero sopra la linea indica la pagina del mastro dove si trova il conto che andrà addebitato mentre il numero sottostante indica la pagina del mastro ove si trova il conto che andrà accreditato.

¹⁸ “Per controscrittione della consimile partita per contra, segnata come in margine, scrittagli per errore”.

¹⁹ Il Pietra suggerisce di segnare una croce, o una O o qualsiasi altra lettera che identifichi le partite segnate per errore.

nel sistema del Pietra tale fatto viene suddiviso in diverse parti utilizzando un conto di contropartita chiamato “parimenti”.

Il mastro, è preceduto da un repertorio in cui sono elencati tutti i conti presenti con accanto la pagina del libro dove trovano collocazione. In totale i conti utilizzati dal Pietra sono 177. Le partite sono particolarmente dettagliate arrivando persino ad indicare i nominativi dei notai intervenuti nella specifica transazione. In ogni pagina, sulla sinistra sono registrate le partite in dare e sulla destra le partite in avere. Nella sezione dare, di seguito al nome del conto vi è l'espressione *dee dare*, mentre dal lato dell'avere la prima partita viene introdotta dall'espressione *dee havere*.

Il mastro ha inizio con il conto *introito* e termina con il conto *monastero nostro*, con il conto Spesa ed Entrata generale e infine con l'Esito Generale.

5. IL CINQUECENTO IN SPAGNA: IL SECOLO D'ORO DELL'ECONOMIA SPAGNOLA

Nel XVI la Spagna, fino a quel momento politicamente ed economicamente ai margini dell'Europa, attraversa un periodo di forte espansione tanto che il cinquecento è conosciuto come il *siglo de oro* (Cipolla, 2002, p. 354).

Dal punto di vista politico la Spagna, che fino alla metà del XV secolo era divisa nei regni di Aragona, Castiglia, e Navarra, sotto Carlo I (che poi assunse come imperatore del sacro romano impero il nome di Carlo V) e attraverso un complesso sistema di alleanze tra dinastie, estese i propri confini all'Italia meridionale, alla Francia contea, ai Paesi Bassi, ai possedimenti degli Asburgo nell'Europa centrale e alle colonie americane.

Fu proprio la scoperta dell'America e la conseguente valorizzazione dei porti atlantici a discapito di quelli mediterranei a rappresentare la chiave di volta per l'espansione dell'economia spagnola²⁰. La Spagna e il Portogallo, infatti, sfruttarono il loro vantaggio pionieristico espandendosi su vasta scala nell'America del Sud. L'attività di maggiore interesse per gli spagnoli fu rappresentata dall'estrazione di oro e soprattutto di argento dalle miniere boliviane e messicane dove introdussero nuove tecniche estrattive in grado di migliorarne la produttività. L'intensa attività estrattiva generò un notevole traffico di metalli preziosi²¹ dalle colonie americane che fu convogliato verso Siviglia dove fu creata la *Casa de Contratacion* attraverso cui la Corona spagnola gestiva il commercio con i possedimenti oltre oceano.

Oltre agli scambi commerciali con le colonie, l'economia spagnola del cinquecento poté inserirsi nei circuiti internazionali grazie ai prodotti della florida industria laniera, delle industrie metallurgiche dei Paesi Baschi, e dei prodotti agrari della valle del Guadalquivir (Garcia Sanz, 1985). I centri commerciali più sviluppati, oltre la già citata Siviglia, sono

²⁰ Seppure taluni studi (Garcia Sanz, 1985) sottolineano come l'espansione economica fosse già in corso e i traffici commerciali derivanti dalle conquiste coloniali abbiano funzionato da incentivo ma non da causa scatenante. Altri lavori (Kramen, 1978) negano, invece, che vi sia stato un vero e proprio periodo di espansione, affermando che l'economia spagnola, nonostante l'appariscente potenza militare e imperiale, rimane anche nel cinquecento strutturalmente debole, poco sviluppata e dipendente per i principali prodotti dagli altri paesi europei. Anche il Cipolla (2002, p.359), evidenzia che “secondo Jean Bodin, sul finire degli anni Settanta del secolo XVI la Spagna dipendeva largamente dalla Francia per importazioni di grani, tele, drappi, carta, libri, oggetti di falegnameria”.

²¹ Nel 1594 il 95% delle importazioni provenienti dalle colonie spagnole riguardavano oro e argento (Cameron e Neal, 2005, p. 167).

rappresentati da Burgos, Medina de Rioseco e Medina del Campo che garantiscono sostenuti flussi di scambio con l'Europa.

Caratteristica strutturale importante dell'economia spagnola era la forte concentrazione della proprietà terriera nelle mani di pochi grandi proprietari²², rappresentati soprattutto da membri dell'aristocrazia e dalla Chiesa, che affidavano a piccoli mezzadri senza adeguate risorse la coltivazione dei campi. Anche a causa di questo sistema la produzione agricola, in particolare quella cerealicola, non riuscì a tenere il passo della crescita demografica che, seppur molto diversificata all'interno del paese, in questo periodo fece registrare un incremento della popolazione che passò da circa 5 milioni a 6,5 milioni (Garcia Sanz, 1985).

In definitiva, il XVI secolo può essere tratteggiato per la Spagna come la storia di una straordinaria occasione mancata. Gli introiti derivanti dalle colonie americane, alla fine, non hanno contribuito in maniera significativa al miglioramento delle condizioni di vita della popolazione e ciò principalmente a causa della poco accorta politica economico-finanziaria dei sovrani spagnoli. Le spese sostenute dalla Corona erano elevatissime, dovute da una parte agli innumerevoli eventi bellici portati avanti e dall'altra da "una certa propensione per l'architettura monumentale e le sfarzose cerimonie di corte"(Cameron e Neal, 2005, p. 216). Le fonti di finanziamento, rappresentate principalmente dalle entrate fiscali e dagli incassi derivanti dal commercio con le colonie, non erano sufficienti a sostenere il livello di spesa per cui fu necessario il ricorso al prestito dai banchieri prima tedeschi e poi genovesi da cui i sovrani spagnoli divennero dipendenti andando incontro a numerose crisi finanziarie.

6. LA PARTITA DOPPIA IN SPAGNA NEL XVI SECOLO: DIFFUSIONE PRATICA, NORME GIURIDICHE E LETTERATURA CONTABILE

La diffusione e l'utilizzo della partita doppia in Spagna nel cinquecento è comprovata da numerose evidenze storiche. Prime fra tutte l'esistenza di libri contabili tenuti secondo questo metodo tra cui spiccano quelli della famiglia Ruiz, mercanti di Medina del Campo, che riguardano gli anni che vanno dal 1551 al 1606, ritrovati da Hamilton nel 1934 e successivamente analizzati da diversi autori (Lepore, 2005). La pratica della partita doppia nei primi decenni nel cinquecento è confermata anche dalle scritture del mercante Diego Ordonez riguardanti le attività svolte sempre durante la fiera di Medina del Campo dell'ottobre del 1518 che, pur essendo realizzate secondo il metodo "*debe y ha de haber*" (nome con cui era conosciuta la partita doppia in Castiglia), non costituiscono un sistema completo di contabilità secondo questo metodo (Hernandez Esteve, 1988). Esempi significativi non mancano anche in ambito pubblico, come nel caso del comune di Siviglia dove nel 1570, in applicazione di una riforma avvenuta l'anno precedente, si tiene la contabilità seguendo i principi della partita doppia²³ (Rubin Cordoba e Mallado Rodriguez, 2003), ed ecclesiastico come nel caso della cattedrale di Toledo di cui si hanno a disposizione un libro giornale e tre libri mastri relativi al periodo 1533-1539 (Vilaluenga de Gracia, 2005). Questo metodo contabile viene anche utilizzato dalla *Casa de Contratacion* limitatamente alle transazioni di oro e argento che interessavano il conio di nuova moneta (Donoso Anes, 1994). Vi furono anche due tentativi, il primo nel 1580 e il secondo nel 1592, di introdurre la partita doppia per la tenuta dei conti della casa reale, entrambi falliti per la forte ostilità dei funzionari al servizio della corona che sarebbero stati costretti a rendere conto con maggiore dettaglio e precisione delle funzioni da loro svolte (Hernandez Esteve, 1985; Jurado-Sanchez, 2002).

²² Il 97% circa della proprietà terriera era concentrata nella mani del 2/3 % delle famiglie (Cameron e Neal, 2002, p. 217).

²³ Rubin Cordoba e Mallado Rodriguez (2003), sottolineano come il metodo applicato nel comune di Siviglia corrisponde in maniera significativa a quello spiegato da Solorzano nella sua opera.

Un ambito di sicuro interesse è relativo alle disposizioni di legge in materia contabile. Fin dal 1484 il cosiddetto *Cuaderno de Alcabalas*, obbligava i mercanti, sia spagnoli che stranieri, residenti in Spagna a tenere dei libri contabili che registrassero le transazioni effettuate pur non indicando uno specifico metodo contabile da adottare. Tali libri contabili assumevano capacità probatoria per il pagamento delle tasse (Hernandez Esteve, 2006). Ma è con la *Pragmatica de Cigales* (4 dicembre del 1549) e con la successiva *Pragmatica di Madrid* (11 marzo 1552), che si introduce l'obbligo di tenuta dei conti secondo il metodo della partita doppia (*debe y ha de haber*). La tenuta di una contabilità ordinata in partita doppia veniva ritenuto un modo efficace per ricostruire le operazioni dei mercanti spagnoli e stranieri ed evitare che venissero realizzate le pratiche fraudolente connesse all'esportazione illegale di moneta e metalli preziosi all'estero (Hernandez Esteve, 1985).

La letteratura contabile spagnola del cinquecento anteriore rispetto l'opera di Solorzano, invece, non è particolarmente ricca né da un punto di vista quantitativo né come livello di approfondimento teorico.

Il primo lavoro di contabilità risale al 1522 ed è il *Tratado de cuentas* di Diego De Castillo²⁴ pubblicato a Burgos. In realtà, si tratta di un'opera di un giurista focalizzata sugli effetti giuridici e formali della contabilità e che si sofferma sulla capacità probatoria dei libri contabili. Nel suo trattato De Castillo, pur non affrontando tematiche strettamente tecniche, parla di tre possibili metodi contabili: il metodo di "Cargo y Descargo", quello di "Data y Recibo" e il metodo del "Debe y Debe Haber" ovvero il metodo della partita doppia secondo una delle denominazioni castigliane²⁵.

Nel 1546 Gaspar de Texada pubblica una *Suma de aritmetica practica* in cui è presente un capitolo dedicato al modo di tenere la contabilità riferita al patrimonio di un nobile. Il metodo descritto, che prevede l'utilizzo di sei diversi libri, è quello denominato dal De Castillo *Cargo y Descargo* o *Cargo y Data* (Hernandez Esteve, 2006).

La terza e ultima opera che precede il lavoro di Solorzano è il *Compendio breve instruction per tener libros de cuenta* del 1564, scritto da Antich Rocha. In questo caso non si tratta di un'opera originale, quanto di una traduzione in castigliano dal francese del testo di Valentin Menher *Livre de compte à guise et maniere italiana* edito nel 1550 in Belgio²⁶.

Circa le modalità che hanno portato alla conoscenza e alla diffusione della partita doppia in Spagna, non esistendo prove documentali circa il suo utilizzo prima del XVI secolo, possono essere fatte soltanto delle supposizioni più o meno plausibili.

Una tra le più ragionevoli sembrerebbe legata agli intensi rapporti commerciali che si sono susseguiti tra Spagna e Italia prima del cinquecento. Ci sono prove, ad esempio, di insediamenti italiani (in particolare pisani e genovesi) in Andalusia a partire addirittura dal 1260, che vanno via via concentrandosi nel triangolo Barcelona – Valencia – Maiorca (Melis,

²⁴ Sembra che la versione originale del testo fosse stata scritta in latino (come era uso per i principali trattati scientifici dell'epoca), ma che per espressa volontà di Carlo V fu poi tradotta in spagnolo per facilitare una più ampia diffusione e comprensione (Hernandez Esteve, 2006). Per approfondimenti sulla vita e le opere di Diego de Castillo, si veda Mills (1986).

²⁵ Hernandez Esteve (2005, pp. 102-103) sottolinea come il primo metodo nascesse dalla necessità degli agenti di rendere conto della propria attività al principale, mentre gli altri due rispondessero ad esigenza di natura più prettamente gestionale.

²⁶ Tale opera si compone quasi esclusivamente di un'esemplificazione pratica in cui è di particolare rilievo, come sottolinea il Besta (1916, vol. III, pp. 391-392), l'utilizzo di articoli complessi e composti.

1970, p. 261) spingendosi anche in altre zone della penisola iberica come Siviglia²⁷. Anche i mercanti spagnoli, in particolare catalani, si insediano nelle città italiane soprattutto quelle marittime. Questi intensi rapporti potrebbero spiegare in che modo la partita doppia è stata appresa negli ambienti spagnoli. Alcuni autori attribuiscono un ruolo di primo piano agli spagnoli anche nel più complessivo processo di diffusione della partita doppia, tanto che Ramsey (1956) riferisce che la partita doppia fosse conosciuta in Inghilterra anche come tenuta dei conti allo “stile spagnolo”. Come veicolo di trasmissione, inoltre, avrà avuto senza altro un ruolo la conoscenza dell’opera del Paciolo che era sicuramente conosciuta in Spagna, come testimoniato dalla presenza del trattato sia nella biblioteca di Hermando Colòn (figlio di Colombo) che nella biblioteca dell’Escorial (Catturi, 1996).

Il lavoro di Solorzano dunque vede la luce in un ambiente economico e culturale in cui la partita doppia è conosciuta ed applicata in molte realtà operative, ma che non annovera autori che abbiano raggiunto un apprezzabile livello di maturità e completezza.

7. IL LIBRO DE CAXA DI SALVADOR BARTOLOME DE SOLORZANO: IL PRIMO TRATTATO IN LINGUA SPAGNOLA SULLA PARTITA DOPPIA

La vita e l’attività professionale del Solorzano si sviluppano secondo traiettorie piuttosto differenti rispetto al Pietra, seppur non mancano i possibili punti di incontro.

Solorzano nasce nel 1544 a Medina de Rioseco dove si svolge una delle più importanti fiere spagnole del periodo e studia matematica presso i benedettini a Valladolid (Hernandez Esteve, 1989; Masi, 1997). Alcune fonti storiografiche citate tra gli altri da Hernandez Esteve (1989), riportano la possibilità che Solorzano sia stato in Italia a studiare contabilità proprio presso Angelo Pietra. Tali fonti non citano però né da dove sono tratte queste informazioni, né il presunto periodo del viaggio in Italia, né in quale luogo abbia studiato Solorzano. Ragionando su alcune date certe, possiamo tentare di collocare temporalmente questo ipotetico viaggio in Italia. E’ certo da ciò che risulta da documenti ufficiali di viaggio che Solorzano nel 1578 (a 34 anni) partì per il Perù in qualità di mercante, per cui è presumibile che svolgesse questa attività già da qualche anno (Hernandez Esteve, 1989). Di contro, il Pietra viene ordinato monaco nel 1569 (a circa 19 anni) e risulta arduo pensare che possa aver insegnato contabilità prima di questa data ma anche negli anni immediatamente successivi. Sembra, dunque, difficile pensare che Solorzano sia venuto in Italia prima del 1578, mentre appare più probabile supporre che tale viaggio, semmai abbia avuto luogo in un periodo compreso tra il ritorno dal Perù e la pubblicazione del *Libro de Caxa* nel 1590. Per quanto sia affascinante e possa stimolare supposizioni intriganti, l’idea di un incontro tra questi due sommi autori permane a livello di ipotesi priva di alcuna certezza storica. Circa poi le ragioni che avrebbero spinto l’autore spagnolo a studiare contabilità in Italia, si può affermare che con ogni probabilità che esse derivino da esigenze di tipo professionale non trovando alcun riscontro concreto le supposizioni circa un possibile impegno nell’insegnamento da parte del Solorzano.

Egli, infatti, fu essenzialmente un mercante e svolse i suoi traffici avendo come città di riferimento Siviglia dove risiedeva al momento in cui scrisse la sua opera, come è riportato nel trattato stesso. Siviglia era all’epoca una delle città più popolose di Spagna dove si erano

²⁷ Anche il mercante presso cui a Siviglia lavorava Solorzano.

insediati sin dal XV secolo mercanti italiani (Melis, 1970 e 1975) che è ovvio come portassero con se non solo merci ma anche la propria cultura e dunque anche il proprio modo di tenere i libri contabili. Nel XVI sec. Siviglia rappresenta un nodo focale per il processo di diffusione del metodo partiduplistico in Spagna, in cui si uniscono applicazione pratica, produzione normativa e sistematizzazione teorica (Rubin Cordoba y Mallado Rodriguez, 2003). Non è un caso che il Libro de Caxa, pur essendo pubblicato a Madrid, veda la luce proprio in questa città.

Il Solorzano svolge attività mercantile in proprio, ma soprattutto a servizio del mercante italiano presso cui viveva, ovvero Juan Antonio Corzo Vicentelo de Lecca considerato uno dei cinque più importanti mercanti tra quelli impegnati nei traffici con le Indie (Hernandez Esteve, 1989 e 2006; Rubin Cordoba y Mallado Rodriguez, 2003). Il suo lavoro presso il mercante italiano è tanto apprezzato da portare ad un forte lascito alla morte di questi e nell'incarico, affidatogli dalla vedova, di andare a recuperare nelle Indie le rendite delle attività ivi localizzate²⁸. Durante tale missione, nel 1596, il Solorzano muore.

Il *libro de Caxa*, pubblicato a Madrid nel 1590 presso l'editore Pedro Madrigal, è un trattato, il primo in lingua spagnola, sull'applicazione della partita doppia all'attività mercantile. La sua struttura è articolata in una parte teorica che consta di 30 capitoli, un esempio pratico riferito all'attività di un ipotetico mercante, Antonio de Mendica di Siviglia e ulteriori 8 capitoli di appendice (*advertencias*).

L'impostazione del lavoro è più pratico/manualistico che didattico: l'autore, ad esempio, non dedica particolare spazio al funzionamento del meccanismo contabile, facendo pieno affidamento sulla capacità esplicativa dell'esempio pratico, e invece si dilunga ampiamente su talune formalità che i mercanti sono tenuti a rispettare (Hernandez Esteve, 1994; Gonzalez Ferrando, 1994).

Il trattato vero e proprio è anticipato da un'approvazione scritta da Pedro Luis Torregrosa, dalla concessione della licenza di stampa in nome del re, da una dedica dell'autore al sovrano e un prologo per i lettori.

Torregrosa è una figura di primo piano per la storia della contabilità spagnola, essendo il principale artefice del tentativo di introdurre il metodo partiduplistico nella tesoreria della corona spagnola²⁹. La sua approvazione dell'opera di Solorzano non è rituale, ma è una sintetica recensione del trattato. In tale approvazione il Torregrosa, oltre ad elogiare lo scritto per la chiarezza espositiva e la facilità di comprensione, tesse l'elogio della tenuta dei conti tramite libro mastro (*libro di caxa*) e libro giornale (*manual*), evidenziandone altresì l'utilità generalizzata e non limitata all'attività mercantile³⁰.

Dopo la concessione della licenza di stampa, molto più burocratica, di tale Iuan Vasquez in nome del re, si trovano la dedica di Solorzano al sovrano e il prologo per i lettori. Nella dedica l'autore enuncia come proprio obiettivo quello di far apprendere a chi non lo conosce il metodo partiduplistico o di perfezionarlo a chi già ne possiede le conoscenze essenziali, sia per permettere di obbedire all'obbligo di legge (riferito alle leggi del '49 e del '52) ma anche per la consapevolezza della superiorità di questo sistema contabile che egli

²⁸ Per una dettagliata analisi del contratto che regola tale incarico e delle condizioni economiche in esso presenti, si veda Hernandez Esteve (1989, pp. 94-96).

²⁹ Sulla figura del Torregrosa si veda nel dettaglio Hernandez Esteve (1985), mentre sui tentativi di introdurre la partita doppia nella casa reale si veda Jurado Sanchez (2002).

³⁰ Nella sua approvazione il Torregrosa fa anche menzione delle due pragmatiche del 1549 e del 1552 che obbligano i commercianti che operano in Spagna a tenere i conti seguendo questo sistema di registrazione.

ritiene funzionale al bene pubblico. Il prologo al lettore risulta abbastanza articolato e inizia con un'appassionata lode alla buona contabilità dove dopo aver affermato come “es de tanta importancia y momento la buena cuenta, que sin ella con grandisima dificultad se podria gobernar el mundo”, sostiene che “la cuenta es senora de todas las demas artes y ciencias, porque todas la han menester, y ella no ha menester a nadie”. Data questa altissima considerazione della buona tenuta dei conti, egli ritiene di gran pregio il tentativo di mettere ordine in una materia che nella Spagna di quel periodo appare ai suoi occhi del tutto disorganica, sia per l'esistenza di vari modi di tenere le scritture contabili, sia perché nessuno aveva ancora scritto del metodo che lui si proponeva di spiegare nel trattato e che riteneva il migliore rispetto a quelli utilizzati fino a quel periodo³¹. Da ciò a suo parere conseguiva che chi avesse voluto apprendere tale metodo non sapeva come e dove apprenderlo e chi lo conosceva lo diffondeva solo alla stretta cerchia di persone con cui interagiva professionalmente. La finalità per cui realizza la sua opera è dunque quella di dare più ampia diffusione e consentire un più facile apprendimento al metodo che egli ritiene più proficuo.

Per omogeneità di analisi con l'opera del Pietra, suddividiamo le tematiche del trattato in argomenti teorici, argomenti tecnici attraverso cui si spiega il funzionamento del meccanismo contabile, convezioni contabili adottate nel metodo descritto, suggerimenti di tipo pratico e infine informazioni sul contesto storico dell'epoca.

Solorzano in diverse parti del suo libro, sottolinea che il metodo che va descrivendo è applicabile ad ogni tipo di attività economica. Nel capitolo V afferma con enfasi l'importanza che ha per un mercante tenere un'ordinata contabilità attraverso il libro mastro e il giornale, senza i quali le scritture sarebbero confusionarie e sarebbe difficile capire lo stato del patrimonio e l'andamento dell'attività commerciale. Nel capitolo VI, invece, l'autore esprime la stessa necessità in riferimento alla contabilità di coloro i quali vivono delle proprie rendite, descrivendo un vero e proprio sistema di “contabilità signorile” in partita doppia. L'aspetto innovativo di questa trattazione sta nel fatto che fino a quel momento tale tipo di contabilità era tenuta utilizzando altri metodi quali quelli definiti “cargo y discargo” o “cargo y data” (Gonzalez Ferrando, 1991). Il Solorzano suggerisce, oltre ad una regolare tenuta di un libro mastro e del giornale, la tenuta di una sorta di inventario descrittivo delle proprie rendite chiamato “libro de la rentas que yo fulano tengo” (Solorzano, 1590, cap. VI, p. 7, foglio II). Il capitolo VIII delle advertencias è, infine, dedicato alla contabilità bancaria che viene reputata dal Solorzano più semplice da tenere rispetto a quella dei mercanti perché malgrado richieda un maggior numero di scritture esse sono più semplici ed elementari³². Successivamente alla spiegazione dei vantaggi che può conseguire un mercante ad avere un conto aperto presso una banca, l'autore descrive le scritture relative alle quattro principali operazioni che possono essere svolte da una banca: versamento e prelevamento di contanti da parte di un cliente, pagare un cliente per conto di un altro e riscuotere da un cliente per conto di un altro³³.

Tra i principi fondamentali che il Solorzano tiene a sottolineare, nei capitoli XV e XVI enfatizza il fatto che vadano registrate, per serbarne opportuna memoria, tutte le operazioni che si realizzano durante l'anno e che non bisogna registrare nessuna operazione che non sia

³¹ Nel prologo, infatti, Solorzano menziona altri metodi per la tenuta dei libri contabili: il metodo del “libro de pliego oradado” o quello “en libros enquadernados comunes”.

³² Si legge, infatti: “es mas facil tener la cuenta y razones de un libro de Caxa de un banco que de otro mercader particular de muchos negocios” (Solorzano, 1590, p. 12 advertencias, foglio II).

³³ Gonzalez Ferrando (1991, p. 722), sottolinea come si tratti di una semplificazione dell'attività di una banca che, anche all'epoca del trattato, contemplava un numero più elevato di operazioni.

effettivamente avvenuta, ciò anche per la natura probatoria che possono assumere i libri contabili.

Il significato e l'importanza del libro mastro (*libro de caja*) e del libro giornale (*manual*) trovano spazio nei primi due capitoli dell'opera. Nel primo capitolo si spiega che il libro de caja è così chiamato perché con esso si può controllare il denaro in contanti che entra nella cassa del proprietario e quello che esce³⁴. Nel secondo, invece, il Solorzano spiega come nel libro giornale siano contenute e scritte in maniera analitica tutte le partite che invece sono riportate sinteticamente nel libro mastro. L'importanza di tale libro contabile è dimostrato dal fatto che da esso è possibile senza difficoltà ricostruire il libro mastro mentre è molto più complessa l'operazione inversa (Solorzano, 1590, cap. II, p. 2, foglio I). Nel capitolo XXIV, si raccomanda di passare tutte le partite scritte nel libro giornale al libro mastro.

In varie parti del suo scritto, l'autore spagnolo disquisisce su quali e quanti libri devono essere tenuti, su chi deve tenerli e sulla tempistica con la quale le operazioni effettuate devono essere registrate. Nei capitoli XVIII e XXX e nel capitolo I delle advertencias, si sostiene che gli unici due libri che devono essere tenuti sono il libro mastro e il libro giornale senza il ricorso ad alcun altro libro accessorio: eventuali note ritenute importanti vanno scritte nelle ultime pagine del libro mastro. L'esistenza di una bozza viene considerata nel capitolo VII, soltanto nel caso in cui sia momentaneamente assente il soggetto preposto alla tenuta dei conti. Nei capitoli quinto e sesto delle advertencias, però, si suggerisce l'utilizzo di due libri: uno in cui il mercante possa copiare e prendere nota delle lettere ritenute più importanti per poterne serbare memoria e un altro (il libro de Encaxe) in cui vanno registrate tutte le merci che vengono imbarcate oltreoceano per essere vendute. Solorzano nel capitolo XVII suggerisce che i libri contabili siano tenuti da un'unica persona che sia competente, onde evitare sicura confusione poiché ogni ragioniere ha un proprio modo e stile nel tenere la contabilità. Nel capitolo XVIII si esprime l'opinione che ogni operazione vada immediatamente trascritta sul libro giornale e le scritture del giornale debbano essere trascritte nel mastro alla fine della giornata.

Per la migliore comprensione dell'opera, inoltre, Solorzano dedica l'intero capitolo XI (peraltro il più lungo del trattato) alla spiegazione dettagliata di alcune espressioni tecniche che egli utilizza sovente nel suo scritto e che ritiene utile chiarire anche a coloro i quali non sono esperti di commercio e di contabilità.

I capitoli dedicati in senso stretto al funzionamento del meccanismo contabile non sono moltissimi. Nel capitolo XII, si descrive, in maniera particolareggiata e con il supporto di alcuni esempi, il principio base della partita doppia per cui per ogni partita si ha la doppia registrazione in un conto come debito e in un altro come credito. Nel sistema di Solorzano, nonostante manchi un vero e proprio bilancio finale, nel capitolo XXVI, l'autore propone un bilancio che però serve semplicemente a verificare la correttezza delle registrazioni: esso si realizza facendo la somma dei conti in dare ancora aperti e confrontandoli con la somma dei conti in avere ancora aperti. Oltre ciò troviamo poche altre spiegazioni: nel capitolo XXX, Solorzano afferma che con il conto di chiusura (*salida del libro*) si ha la visione della situazione finale e nello stesso capitolo viene descritto che l'apertura dei conti è invece affidata al conto di *entrada del libro*. Sempre nel capitolo XXX, viene detto senza particolari approfondimenti, che il conto "*hacienda que tengo*" è il conto di capitale, mentre mediante il conto "*caja*" si può sapere quanti soldi in contanti ha il mercante. Nel capitolo III si dichiara

³⁴ Viene detto che tale libro viene anche denominato libro *mayor*.

che sebbene i conti debbano essere sempre considerati nel nome del proprietario essi possono essere accesi soltanto a nome di terzi e, infine, nel capitolo XIV si chiarisce come nel caso in cui vi sia un pagamento in contanti o attraverso conto corrente non è necessario accendere un conto alla persona che effettua o riceve il pagamento ma in contropartita alla cassa o alla banca va un conto acceso alle merci vendute o acquistate. Nessun'altra indicazione tecnico-contabile viene fornita all'interno nel testo, mentre, come vedremo, altre utili informazioni sul sistema contabile proposto emergono dall'analisi dell'esempio.

Diverse sono le convenzioni e gli usi, contabili e non, che vengono illustrate nello scritto di Solorzano. La numerazione utilizzata nei due libri principali è quella romana in riferimento agli importi riportati nella colonna esterna del libro giornale, ma è quella araba in riferimento alle annotazioni che vengono fatte nella colonna interna (medio margen) nel caso in cui, per facilitare la scrittura, vengono raccolte in una sola annotazione dettagliata le partite che si riferiscono ai medesimi conti a debito o a credito³⁵. Per evidenziare che una partita è stata passata dal giornale al mastro, viene posta una sorta di arco che nella sua fase ascendente segnala il passaggio del conto a debito mentre nel suo tratto discendente segnala il passaggio del conto di contropartita a credito (capitolo XXX). Per verificare, invece, se le partite sono state passate correttamente, nel mastro andrà posta un segnale ad U nella colonna degli importi a separazione delle migliaia. Nel capitolo XIX, viene spiegato come, nel caso in cui finisca lo spazio in un foglio, passare il conto al foglio successivo: il metodo consigliato è quello di effettuare il saldo e iscriverla nella sezione con l'ammontare inferiore³⁶. Nel capitolo XX, Solorzano sostiene che nel caso in cui vi siano delle somme troppo lunghe vi è la possibilità di fare delle somme intermedie a metà pagina per evitare che le troppe quantità da sommare possano far incorrere in errore. Tra gli usi di tipo non contabile, invece, nel capitolo II così come nel XII, viene riportato l'uso castigliano di far firmare direttamente sul libro giornale la ricevuta relativa alla consegna di merci o denaro di poco valore. Nel capitolo VII dell'opera, Solorzano indica anche ciò che deve essere riportato nella prima pagina del mastro e del giornale che contiene anche un'invocazione religiosa³⁷.

Alcune parti del Libro de Caxa sono dedicati a dei consigli di tipo prettamente pratico. Nel capitolo IV, ad esempio, si suggerisce che le partite debbano essere scritte brevemente per prendere poco spazio ed essere più facilmente sommate, mentre nel capitolo XXI viene consigliato di ben allineare cifre per non incorrere in errori. Nel capitolo VII, si arriva addirittura a parlare delle dimensioni che deve avere il libro, arrivando anche a indicare il numero delle pagine in proporzione al volume di attività del mercante³⁸ e consigliando di avere due libri giornali per evitare un unico tomo che sia tanto imponente da essere difficile da maneggiare. Sempre nel capitolo VII, l'autore spagnolo parla anche della qualità della carta e dell'inchiostro con cui si scrivono i libri. Nei capitoli XXVIII e XXIX si parla di tutte le formalità che devono essere rispettate nella tenuta dei conti affinché i libri possano essere utilizzati anche a fini testamentari.

³⁵ Si vedano i capitoli IX, X e XIII del trattato di Solorzano.

³⁶ L'autore precisa che è anche possibile fare la somma delle due sezioni e riportarle nel foglio successivo (si veda cap. XIX).

³⁷ Nella prima pagina del libro mastro viene indicata la seguente espressione: "Libro de caxa de mi fulano, comencado en tal dia, mes, y ano, que sea para servicio de Dios, y de su bendita Madre". Mentre nella prima pagina del giornale: "Manual primero del libro de caxa de mi fulano, comencado en tal dia, mes, y ano, que sea para servicio de Dios, y de su bendita Madre" (Solorzano, 1590, Cap. VII, p. 10, foglio I e II).

³⁸ Solorzano, nel caso di un mercante che abbia un volume di affari moderato, raccomanda un libro giornale di cinquecento pagine (Solorzano, 1590, cap. VII, p. 9, foglio I).

Nel capitolo quarto delle *advertencias*, invece, si danno dei consigli prettamente pratici che i mercanti dovrebbero osservare per conservare in maniera ordinata le lettere, le carte importanti e gli stessi libri contabili.

Leggendo i capitoli secondo e terzo delle *advertencias*, infine, si trovano delle informazioni di grande utilità per meglio comprendere il contesto storico di riferimento: si parla, infatti, delle monete in corso in Francia, nelle Fiandre, nelle Indie e delle diverse tecniche e usi commerciali vigenti in quei paesi.

Nell'opera di Solorzano ha un significato cruciale l'esempio pratico perché dalla sua analisi possono chiarirsi taluni punti su cui l'autore non si sofferma nel testo. L'esempio riguarda il mercante Antonio de Mendica, di Siviglia e inizia l'1 settembre del 1589 terminando il 31 dicembre 1591. Il numero dei conti utilizzato dall'autore, non è molto elevato: tra conti personali, accessi alla merci, il conto capitale, il conto cassa e il conto di chiusura, essi sono inferiori a quaranta. I beni considerati nelle partite dell'esempio si riferiscono sempre all'attività mercantile e mai al patrimonio personale del mercante. Aspetto importante che emerge dall'osservazione del caso pratico è la mancanza di un conto di reddito da cui deriva un particolare trattamento tanto dei risultati dell'attività di compravendita quanto delle spese. Per quanto riguarda i primi, essi vengono direttamente attribuiti al conto di capitale (*hacienda que tengo*), in riferimento alle seconde, invece, quelle che riguardano merci vengono considerate all'interno del conto relativo, mentre le spese a carattere generale (ad esempio gli stipendi ai dipendenti) vengono regolarizzate al termine dell'esercizio laddove l'importo complessivo viene imputato al conto *hacienda que tengo*. Altre interessanti informazioni si traggono in riferimento agli usi contabili: nel libro giornale per separare il conto debitore dal conto creditore viene utilizzata l'espressione *debe por*, mentre per indicare le pagine del mastro in cui si trovano i conti della partita registrata viene utilizzata una sorta di croce in orizzontale dove al di sopra delle linee si indica la pagina relativa al conto che va in dare mentre nella parte di sotto la pagina relativa al conto che va in avere; nel libro mastro nella sezione del dare nella prima scrittura appare prima il conto del nome seguito dall'espressione *debe*, mentre nella sezione dell'avere si introduce la prima scrittura con l'espressione *ha de haber* senza ripetere il nominativo del conto.

Nel paragrafo seguente, si proverà a svolgere una comparazione tra i due trattati in riferimento ad alcuni aspetti ritenuti significativi.

8. ANALISI COMPARATIVA TRA L'INDIRIZZO DEGLI ECONOMI E IL LIBRO DE CAXA

Le due opere che abbiamo esaminato sono state nel tempo molto apprezzate e considerate tra le più pregevoli espressioni della letteratura contabile del periodo. Dallo studio dei due trattati svolto nei precedenti paragrafi, emergono, oltre a molte similitudini, talune differenze dalla cui analisi possiamo tentare di trarre delle indicazioni sul diverso modo di interpretare ed applicare il metodo partiduplistico nelle due diverse realtà. Mentre talune diversità testimoniano la soggettività dei due autori, altre possono essere considerate il portato dei diversi ambienti socio-culturali di riferimento.

Si è deciso di circoscrivere il confronto tra i due testi ad alcuni aspetti ritenuti particolarmente rilevanti per le nostre finalità: l'argomento prescelto dai due autori, la struttura utilizzata, i principi generali esposti, il meccanismo contabile e gli usi e convenzioni utilizzate.

Come abbiamo già visto, mentre l'opera del Pietra tratta della contabilità di un monastero, lo scritto del Solorzano si occupa della tenuta dei conti di un mercante. In entrambi i casi, come per altro esplicitamente affermato dai due autori nei rispettivi paragrafi introduttivi, la finalità ultima è quella di colmare quello che loro ritengono un deficit conoscitivo dei rispettivi ambienti. Il Pietra è consapevole di come manchino contributi in letteratura indirizzati verso coloro i quali vivono delle proprie rendite (come i monasteri), mentre il Solorzano osserva le difficoltà di chi volesse imparare il metodo partiduplistico nella Spagna del suo tempo. Si può dunque supporre, che mentre in Italia il problema fondamentale era allargare il perimetro di applicazione della partita doppia ad ambiti diversi rispetto a quello mercantile, in Spagna fosse l'affermazione di tale sistema contabile rispetto ad altri alternativi. È significativo, in questo senso, che mentre lo spagnolo fa esplicito riferimento ad altri sistemi contabili, lo stesso non può dirsi per l'autore italiano. Quanto affermato non equivale a dire che in Italia non vi fosse stata ancora applicazione della partita doppia a realtà economiche diverse da quella mercantile, né che in Spagna questo sistema di tenuta dei conti non fosse diffuso. Piuttosto appare più razionale pensare che questi due autori trattino queste tematiche perché tali materie avevano raggiunto quello zoccolo duro di conoscenze e applicazioni pratiche che, per un verso, consente una sistematizzazione solida del sapere e, per un altro, ne richiede una diffusione più ampia rispetto la base originaria. Entrambi gli autori dimostrano di essere convinti delle potenzialità del sistema partiduplistico applicata a qualsivoglia attività economica: anche Solorzano, infatti, in due capitoli della sua opera suggerisce l'utilizzo della partita doppia sia per l'attività bancaria sia per chi vive delle proprie rendite³⁹. La diversa tematica principale scelta può trovare spiegazione anche nella diversa estrazione dei due personaggi (monaco benedettino l'uno, mercante l'altro), ma non può non essere influenzata dai valori e dai comportamenti che promanano dall'ambiente culturale, sociale ed economico in cui gli autori vivono.

La struttura in cui sono articolati i due scritti è pressoché simile: entrambi hanno alcune parti introduttive (due quelle del Pietra, cinque quelle del Solorzano), poi una parte teorica (67 capitoli per il Pietra, 30 capitoli più 8 appendici per Solorzano), entrambi dedicano una parte alla spiegazione di alcuni termini tecnici (un vero e proprio glossario per il Pietra, un capitolo, il cap. XI, in cui viene chiarito il significato di alcune espressioni nel Solorzano) e, infine, tutte e due i lavori sviluppano un esempio pratico. Tale struttura, che è ricorrente nella letteratura contabile italiana del cinquecento ma che è inedita per quella spagnola, appare del tutto funzionale sia ad un'impostazione che è più di tipo didattico, come quella del Pietra, che ad una di tipo pratico-manualistica, come è invece quella del Solorzano. Essa, inoltre, denota da parte di entrambi gli autori una conoscenza diretta ed approfondita delle tematiche trattate, ed è dunque testimonianza di pratiche concrete nella realtà operativa dell'epoca. L'approccio utilizzato è, invece, differente e riflette le diverse personalità nonché estrazione professionale dei due autori. Il Pietra è molto più didattico, ricorre spesso a schematizzazioni, mentre il Solorzano appare più pragmatico e ricorre più all'esemplificazione pratica che alla generalizzazione teorica.

Dal punto di vista dei principi generali esposti, le evidenti similitudini tra i due testi si accompagnano ad alcune divergenze talora piuttosto marcate.

I due autori, come già visto, sono perfettamente concordi sull'universale applicazione della partita doppia a qualsivoglia attività economica, ma anche sulle caratteristiche essenziali

³⁹ Come si nota, l'articolazione delle attività economica in attività mercantile, bancaria e gestione delle rendite provenienti dal proprio patrimonio è comune ai due autori.

dei due libri contabili su cui si fonda il metodo della partita doppia. In particolare, entrambi attribuiscono particolare enfasi al libro giornale: per il Pietra la difficoltà maggiore nel tenere una buona contabilità risiede nello scrivere in maniera ordinata le partite sul libro giornale⁴⁰ (cap. 20), mentre per il Solorzano esso è di massima importanza perché una sua perdita o distruzione causerebbe l'impossibilità di scrivere un libro mastro veritiero (cap. II). Le differenze, invece, riguardano aspetti quali: chi deve materialmente scrivere i libri contabili, quando passare le partite dal giornale al mastro, i libri accessori, gli inventari.

Per il Pietra, mentre il libro giornale deve essere tenuto da un'unica persona (il padre celleraro), il mastro può essere tenuto, sulla base di un ordinato giornale, da qualsiasi soggetto che sia competente. Solorzano, invece, è categorico nell'affermare che entrambi i libri, per esigenze di ordine e chiarezza, vadano tenuti da un unico soggetto. Altra divergenza riguarda il passaggio dei conti dal giornale al mastro che per il Pietra nel caso di volume di attività non elevato può anche farsi a fine giornata, ma solitamente può realizzarsi al termine di ogni mese; di contro, per Solorzano tale operazione deve avvenire immancabilmente alla fine di ogni giorno lavorativo. La divergenza più evidente tra i due autori è però quella riguardante l'utilità dei cosiddetti libri accessori. Nell'*Indirizzo degli Economi*, il Pietra riconosce tale importanza ai libri accessori (che chiama libretti, vacchette e squarciafogli) da considerare il giornale come un compendio ragionato di quanto scritto in tali libri. Lo spagnolo, pur suggerendo l'utilizzo di alcuni libri di carattere non puramente contabile, è fermo nel sostenere che le operazioni devono essere registrate unicamente nel giornale e nel mastro, con annotazioni nelle ultime pagine del secondo di talune vicende ritenute rilevanti. Infine, Pietra dedica molti capitoli della sua opera alla descrizione degli inventari, argomento su cui Solorzano non si sofferma se non parlando dell'inventario delle rendite inerente la contabilità signorile (cap. VII).

Anche per ciò che attiene il meccanismo contabile si registrano alcuni punti di forte convergenza, ma anche elementi di diversità tra i due testi. La doppia registrazione in dare e in avere delle partite contabili è ampiamente accolta, spiegata ed utilizzata nel caso pratico da ambedue gli autori. Lo stesso può dirsi in riferimento alle operazioni di apertura e di chiusura che avvengono attraverso due appositi conto che il Pietra denomina *Introito* e *Esito*, mentre nel *Libro de Caxa* si parla di *Entrada del libro* e *Salida del libro*. Nei due sistemi contabili è presente il conto di capitale (*monastero nostro* per il Pietra e *hacienda que tengo* per il Solorzano) e pur non essendoci un vero e proprio bilancio d'esercizio, i due testi propongono un bilancio di verifica con lo specifico scopo di verificare la presenza di errori nella registrazione delle partite contabili.

Le differenze più palesi riguardano il conto di reddito e il trattamento dei costi. Nel Pietra abbiamo un conto Spese ed Entrata generale in cui confluiscono i saldi dei conti accesi ai vari centri produttivi nonché le spese generali dell'esercizio. Se è vero, come è stato sottolineato tra gli altri da Antoni (1983) e Serra (1985), che il risultato d'esercizio che nasce dall'impostazione del benedettino non è privo di errori come l'errata contabilizzazione di elementi patrimoniali durevoli come costi di esercizio senza, invece, considerare il risultato di alcuni disinvestimenti patrimoniali non immediatamente reinvestiti, nell'opera spagnola non troviamo traccia di un conto di reddito e il trattamento delle spese generali, attribuite direttamente alla fine dell'anno al conto di netto, lascia intravedere la necessità di una prima nota o di una bozza in cui esse possono essere annotate, contrariamente a quanto affermato ripetutamente dal Solorzano⁴¹. Nel Pietra, inoltre, si trovano degli accenni alle previsioni e alla contabilità analitica che non sono presenti del testo spagnolo.

⁴⁰ In maniera mirabile, il monaco benedettino si esprime dicendo che il libro mastro riceva la sua perfezione dal giornale "nella guisa che il corpo la riceve dall'anima" (Pietra, 1586, cap. 20, p. 7, foglio II).

⁴¹ Su tale tematica, si veda in particolare Gonzalez Fernando (1994, p. 91).

Come ovvio che sia, sono numerose le diversità negli usi contabili adottati dai due autori come la numerazione araba usata dal Pietra contro quella castigliana adoperata da Solorzano, i segnali da apporre sul giornale per attestare il passaggio della partita al mastro, o ancora le espressioni utilizzate per introdurre i conti nella sezione dare e quelli nella sezione avere. Ma anche in questo caso emergono talune similitudini come la pratica di fare il saldo e portarlo alla pagina successiva nel caso in cui termini lo spazio nel foglio del mastro o l'uso di iniziare le scritture con un'invocazione religiosa secondo un uso tipico medievale.

Confrontando, infine, i due esempi pratici emerge come il caso proposto nell'*Indirizzo degli Economi* sia più articolato rispetto quello presentato nel *Libro de Caxa*, sia in termini di partite presenti nel libro giornale che in termini di conti utilizzati nel mastro (nell'esempio dell'italiano sono più del triplo di quelli dell'esempio spagnolo).

9. CONSIDERAZIONI DI SINTESI

Dall'analisi, prima individuale e poi comparata, dei due testi emerge la statura di due autori di grande rilievo che hanno un posto di primo piano nella storia della ragioneria. Qualesivoglia opera dell'ingegno nasce grazie alle qualità individuali di chi la compie, ma non è mai un prodotto casuale in quanto possiede indissolubili legami, anche quando trattasi di iniziative che rompono con una tradizione consolidata, con il proprio intorno culturale e sociale, nascono da un continuo processo di sedimentazione del sapere, seppur con quei caratteri di originalità ed innovatività che ne sanciscono o meno la grandezza. Così come l'opera di Luca Pacioli viene considerata il punto di arrivo di un processo di applicazione e perfezionamento del metodo partiduplistico che accompagna le sempre più complesse esigenze dell'attività mercantile, così i due scritti di cui stiamo trattando non possono non essere, al di là della personalità di indubbio valore dei due autori, che il prodotto ultimo di processi evolutivi di ordine economico e culturale riguardanti i rispettivi ambienti. Seguendo questa linea interpretativa, il trattato del Pietra è la testimonianza più evidente di uno sforzo compiuto nel contesto italiano di applicare il metodo della partita doppia a realtà operative diverse rispetto quelle mercantili. L'opera del Solorzano è la prova del processo di ampia diffusione del metodo partiduplistico nella realtà spagnola, e non è di poco conto la circostanza che il *Libro de Caxa* vede la luce a Siviglia che è una delle realtà economiche più vivaci della Spagna del XVI sec. Partendo dal presupposto che molti storici da tempo sottolineano come i primi trattatisti fossero spesso più indietro rispetto ad alcune esperienze pratiche contemporanee⁴², siamo portati a pensare che quanto scritto dai due autori non sia espressione di una conoscenza di natura elitaria, ma sia piuttosto la manifestazione di un sapere più o meno consolidato che necessitava una sistematizzazione al fine di una più ampia divulgazione, proprio come avvenuto per il *Tractatus* di frà Luca Pacioli⁴³. Dall'analisi delle due opere può dunque avvertirsi come i due contesti di riferimento si trovassero su due stadi differenti nel processo di applicazione e diffusione della partita doppia: più avanzato quello italiano rispetto allo spagnolo. Ciò lo si evince da alcuni aspetti peraltro già evidenziati nelle precedenti analisi. La tematica specialistica trattata dal Pietra rispetto a quella più generalista maneggiata dal Solorzano lasciano supporre un diverso grado di maturità e di assorbimento del metodo partiduplistico. Il sistema contabile proposto dal frate benedettino italiano appare

⁴² Si veda sul tema, ad esempio, quanto scrive il Bariola (1898, p. 381) in riferimento al primo ciclo della letteratura contabile: “ sono i quadernieri che insegnano agli scrittori, i quali non si estendono a trovare la ragione del perché si deve fare così, ma si limitano a constatare che nella pratica si fa così”.

⁴³ Sempre il Bariola (1898, p. 360), risponde alla domanda sul perché vennero i primi scrittori di contabilità, affermando: “perché l'arte era ormai fatta e tanto progredita, che riuscì facile a taluni di fissarne in trattati, le norme regolatrici e fondamentali”.

per certi versi più completo e preciso, in particolare per il trattamento di quello che oggi chiameremmo aspetto economico della gestione. I due testi sono entrambi innovativi, ma mentre l'*Indirizzo degli Economisti* propone delle innovazioni in termini assoluti, il *Libro de Caxa* presenta elementi fortemente innovativi relativamente al proprio ambiente. Il Pietra, oltre ad applicare per la prima volta la partita doppia ad un'azienda domestico-patrimoniale, tratta anche tematiche molto avanzate come i riferimenti ai dati previsionali e alla contabilità analitica. Solorzano è, invece, il primo a scrivere un trattato sulla tenuta dei conti in partita doppia in lingua spagnola, oltre a trattare alcuni temi in maniera del tutto inedita rispetto la cultura contabile del suo paese come nel caso del capitolo dedicato alla contabilità signorile (cap. VI). Su questa direzione di analisi risulta interessante anche un sintetico e non esaustivo raffronto tra l'opera dei due autori e il *Tractatus* di Luca Pacioli. Il testo del frate di San Sepolcro era, ovviamente, ben noto al Pietra ma era sicuramente conosciuto anche a Siviglia se ancora oggi esistono nella città spagnola ben tre copie della prima edizione della *Summa*. Può sicuramente affermarsi che, pur essendo un sicuro punto di riferimento⁴⁴, il testo pacioliiano non è fonte di diretta ispirazione per i due autori come invece accaduto per la maggior parte delle opere apparse nel cinquecento, sia in Italia che in altri paesi europei (Hernandez Esteve, 1994). Vi sono alcuni aspetti che accomunano il Paciolo e il Pietra e li differenziano dal Solorzano, tra cui possiamo menzionare: l'importanza attribuita agli inventari e ai libri accessori, il procedimento di "puntatura" del libro mastro, la presenza di un conto di reddito. Altri che, invece, accomunano il Pietra e il Solorzano e che si discostano dal Paciolo, come, ad esempio, l'esistenza di conti di chiusura e riapertura. Esistono tematiche trattate dal Pietra che non sono presenti nella *Summa* quali i dati previsionali e la possibilità di realizzare una contabilità analitica. Vi sono differenze tra il Paciolo e il Solorzano riguardanti il fatto che nel trattato del primo fossero considerati anche i beni personali del mercante e le merci venivano accorpate in funzione della loro natura, mentre nel secondo erano compresi nelle scritture solo i beni inerenti l'attività commerciale e le merci venivano accorpate in funzione della diversa destinazione. Infine, le tematiche generali non sono sovrapponibili: sia Luca Pacioli che Salvador de Solorzano si dedicano alla contabilità mercantile ma lo spagnolo fa delle aperture verso l'applicazione della partita doppia ad altre attività economiche, e, invece, il Pietra tratta esclusivamente della tenuta dei conti in un'azienda di tipo domestico-patrimoniale.

Quanto detto non si traduce nel tentativo di sostenere banalmente una generica superiorità di un testo o di un ambiente economico e culturale rispetto l'altro, quanto nell'affermazione di un diverso grado di sviluppo della cultura e della pratica contabile nei due paesi. In tale diverso grado di sviluppo, tra l'altro, si possono anche leggere i prodromi della successiva evoluzione delle rispettive culture contabili dei due ambienti. Mentre in Italia, avendo delle fondamenta più consolidate, la letteratura contabile si concentrò nel tentativo di perfezionare la tecnica contabile e di semplificarne la descrizione al fine di migliorarne la comprensione⁴⁵, in Spagna si andò incontro ad un periodo di quasi totale silenzio della cultura contabile che dovrà aspettare il 1774 con l'opera di Luque y Leyva (*Arte de Partida Doble*) per avere un altro testo di rilievo sulla partita doppia scritto da un autore spagnolo⁴⁶.

⁴⁴ Nei due testi, infatti, nonostante qualche differenza non si registrano progressi di rilievo nella tecnica contabile rispetto al *Tractatus*.

⁴⁵ Fa notare Catturi (1997, pp. 116-119) che questo condusse comunque ad una decadenza degli studi contabili sempre più orientati verso gli aspetti meramente tecnici lasciando ai margini i sottostanti principi teorici di riferimento.

⁴⁶ Sorprendente, come fa notare Lepore (2005), il fatto che tale autore affermasse di essere il primo autore spagnolo a trattare di tali tematiche. Ciò a testimonianza del fatto che tale metodo contabile, per circa due secoli, scomparì addirittura dalla memoria culturale collettiva.

In entrambi i testi, al di là delle evidenziate differenze, troviamo quelli che la più autorevole dottrina ha identificato come i caratteri essenziali del metodo partiduplistico: la registrazione duale e bilanciante degli accadimenti e la presenza di un conto del “netto” (Melis, 1950; Catturi, 1996).

Quindi, a parte le divergenze che sono espressione di un diverso sentire culturale⁴⁷, la partita doppia, anche nel cinquecento, si propone come strumento universale e fondamentale in grado di rappresentare l’umano operare in campo economico indipendentemente dai differenti contesti di riferimento e delle tipologie aziendali considerate.

BIBLIOGRAFIA

- Amaduzzi A., 2004. *Percorsi di ricerca tra storia della ragioneria, aziende e contabilità, dottrine e professioni*, Giuffrè, Milano.
- Anselmi L. e Zuccardi Merli M., 1995. “Esperienze di scritture contabili nel comune di Genova (XIV secolo): contributo al pensiero Pacioli”, in AA.VV., *Convegno internazionale straordinario per celebrare frà Luca Pacioli*, Ipsos, Milano, pp.
- Antoni T., 1983. “Due religiosi nella storia della ragioneria: Angelo Pietra, benedettino (XVI sec.) e Lodovico Flori, gesuita (XVII sec.)”, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, II, pp. 521-528.
- Bariola P., 1897. *Storia della Ragioneria Italiana*, Tipografia Ambrosiana, Milano (ristampa, 1988, Cacucci Editore, Bari).
- Barnabè F. e Ruggiero P., 2007. “La contabilità per la costruzione della realtà sociale in un ente monastico: Monte Oliveto Maggiore nel XIX secolo”, in Di Pietra R. e Land F. (a cura di), *Clero, economia e contabilità in Europa. Tra Medioevo ed età contemporanea*, Carocci, Bari, pp.76-104.
- Besta F., 1922. *La ragioneria*, Casa editrice Francesco Vallardi, Milano (ristampa, 2008, RIREA, Roma).
- Braudel F., 1986. *Il secondo rinascimento. Due secoli e tre Italie*, Einaudi, Milano.
- Cameroon R. e Neal L., 2005. *Storia economica del mondo. Dalla preistoria al XVII secolo*, Il Mulino, Bologna.
- Catturi G., 1996. *Attività ed attori nello scenario post-pacioliano*, Cedam, Padova.
- Catturi G., 1997. *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, Padova.
- Catturi G., 1998. “Le onde delle conoscenze degli strumenti di controllo gestionale ed i nuovi eremiti”, in AA.VV., *Atti del IV convegno nazionale di storia della ragioneria. Storie di imprese tra il XVI e il XIX secolo*, Rirea, Roma, pp. 75-101.
- Cipolla C., 2002. *Storia economica dell’Europa pre-industriale*, Il Mulino, Bologna.
- Cellini V., 2007. “Brevi note sulla regola di san Benedetto e le origini della cultura aziendale in Europa nel Medioevo”, in Di Pietra R. e Land F. (a cura di), *Clero, economia e contabilità in Europa. Tra Medioevo ed età contemporanea*, Carocci, Bari, pp. 138-142.
- De Roover R., 1938. “Characteristic of Bookkeeping before Paciolo”, in *The Accounting Review*, vol. 13, n.2, pp. 144-149.
- Di Pietra R. e Di Toro P., 2000. “Continuità e rinnovamento degli strumenti di controllo: contabilità domestica o sistema del “patrimonio mobile” negli enti religiosi del rinascimento”, in AA.VV., *La ragioneria verso il terzo millennio tra continuità e rinnovamento. Atti del V Convegno nazionale della Società italiana di storia della ragioneria: Bergamo, 8-9 ottobre 1999*, Cedam, Padova, pp. 198-216.

⁴⁷ In merito al processo di diffusione della partita doppia, Catturi (1998, p. 86) afferma che “ogni area culturale, impattata da quella diffusione, adatta alle proprie specifiche esigenze la meccanica d’uso dello strumento di cui trattiamo”.

- Di Toro P. e Di Pietra R., 1999. *Amministrazione e contabilità nel XV e XVI secolo. Lo spedale senese del Santa Maria della Scala attraverso i libri contabili*, Cedam, Padova.
- Donoso Anes R., 1994. "The Double Entry Bookkeeping Method Applied in Spain to Account to Transactions Related to the Minting Process of Gold and Silver in the Sixteenth Century", in *The Accounting Historians Journal*, vol. 21, no.1, pp. 97-116.
- Faldetta G., 2007. "Lo sviluppo integrale dell'imprenditore tra libertà e responsabilità. La figura del mercante nell'opera di Benedetto Cotrugli", in (a cura di) Sorci C., 2007. *Lo sviluppo integrale delle aziende*, Giuffrè, Milano.
- Garcia Sanz A., 1985. "Auge y Decadencia en Espana en los siglos XVI y XVII: Economia y Sociedad en Castilla", in *Revista de Historia Economica*, n.1, pp. 11-27.
- Gonzalez Ferrando J.M., 1991. "Bartolome Salvador de Solorzano, adelantado de la contabilidad aplicada en Espana", in *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, vol. XXI, n. 68, pp. 713-755.
- Gonzalez Ferrando J.M., 1994. "La partita doble en Castilla en el siglo XVI", in Asociacion Espanola de Contabilidad y Administracion de Empresas (a cura di), *Quinto Centenario de la Obra de Luca Pacioli "De las Cuentas y las Escrituras" 1494-1994*, Madrid, pp. 83-104.
- Jurado Sanchez J., 2002. "Mechanism for controlling expenditure in the Spanish Royal Household, c. 1561-c.1808", in *Accounting, Business & Financial History*, vol. 12, n. 2, pp. 157-185.
- Kats P., 1930. "A Surmise Regarding the Origin of Bookkeeping by Double Entry", in *The Accounting Review*, vol.5, n. 4, pp. 311-316.
- Kramen H., 1978. "The Decline of Spain: A Historical Myth?", in *Past and Present*, n. 81, pp. 24-50.
- Kunz A., 1999. "Angelo Pietra consulente delle aziende nonprofit del 1500", in *Evoluzione dell'arte contabile e scenari economico-aziendali. Atti del primo seminario nazionale sulla storia della professione contabile*, Cedam, Padova, pp. 205-213.
- Hernandez Esteve E., 1985. "Pedro de Torregrosa, Primer Contador del libro de Caja de Felipe II. Introduccion de la Contabilidad por Partita Doble en la Real Hacienda de Castilla (1592)", in *Revista de Historia Economica*, vol. 2, pp. 221-245.
- Hernandez Esteve E., 1988. "Comentario historico-contable sobre los libros de cuentas de Diego Ordonez", in *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, vol. XVIII, n. 55, pp. 223-276.
- Hernandez Esteve E., 1989. "The life of Bartolomé Salvador de Solorzano: some further evidence", in *The Accounting Historians Journal*, vol. 16, n. 1, pp. 87-99.
- Hernandez Esteve E., 1994. "Los tratados contables de Luca Paciolo (Venecia, 1494) y Bartolomé Salvador de Solorzano (Madrid, 1590). Algunos comentarios y comparaciones", in *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n. 4, pp. 155-191.
- Hernandez Esteve E., 2005. "Reflexiones sobre la naturaleza y los origenes de la contabilidad por partida doble", in *Pecunia*, vol. 1, pp. 93-124.
- Hernandez Esteve E., 2006. *Preliminary Accounting Thought in Spain*, paper presentato al "Eleventh World Congress of Accounting Historians", Nantes, France, 19-22 Luglio 2006.
- Jurado-Sanchez J., 2002. "Mechanism for controlling expenditure in the Spanish Royal Household, c.1561-c. 1808", in *Accounting Business and Financial History*, vol. 12, n.2, pp. 157-185.
- Israel J.I., 1981. "The Decline of Spain: A Historical Myth?", in *Past and Present*, n.91, pp. 170-180.
- Lepore A., 2005. "Sulle origini, sull'evoluzione e sullo stato dell'arte della storia della contabilità in Spagna", in *De Computis, Revista Espanola de Historia de la Contabilidad*, no. 3, pp. 33-71.

- Luchini E., 1898. *Storia della Ragioneria*, Amministrazione del periodico “Il ragioniere”, Milano (ristampa del 1990, Cacucci Editore, Bari).
- Masi V., 1997. *La ragioneria nell’età moderna e contemporanea. Testo riveduto e completato da Carlo Antinori*, Giuffrè, Milano.
- Melis F., 1975. “I rapporti economici fra la Spagna e l’Italia nei secoli XIV-XVI secondo la documentazione italiana”, in *Historia. Instituciones. Documentos*, Serie monografica, n.1, Siviglia. (Saggio riprodotto in Melis F., 1990. *I mercanti italiani nell’Europa Medievale e Rinascimentale*, Firenze, pp. 251- 276).
- Melis F., 1970. “Prefazione” a Gallura Cecchetti R., Luschi G. e Zunino S.M., 1970. *Genova e Spagna nel XIV secolo. Il “Drictus Catalanorum” (1386, 1392-93)*, Collana storica di fonti e studi diretta da Geo Pistarino – 5, Fratelli Bozzi, Genova. (Saggio riprodotto in Melis F., 1990. *I mercanti italiani nell’Europa Medievale e Rinascimentale*, Firenze, pp. 277-285).
- Melis F., 1950. *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Zuffi, Bologna.
- Mills G., 1994. “Early Accounting in Northern Italy: the Role of Commercial Development and the Printing Press in the Expansion of Double Entry from Genoa, Florence and Venice”, in *The Accounting Historians Journal*, vol. 21, n.1, pp. 81-96.
- Mills P.A., 1986. “Financial reporting and stewardship accounting in sixteenth-century Spain”, in *The Accounting Historians Journal*, vol. 13, n.2, pp. 65-76.
- Solorzano S., 1590. *Libro de caxa y manual de cuentas de mercaderes, y otras personas, con declaracion dellos*, Pedro Madrigal, Madrid (ristampa 1978, Historic Accounting Literature Edited by M.F. Bywater, The institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, vol. 41).
- Pietra A., 1586. *L’indirizzo degli economi ossia ordinatissima instruzione da regolatamente formare qualunque scrittura in un libro doppio*, Mantova. (ristampa, 1978, Historic Accounting Literature Edited by M.F. Bywater, The institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, vol. 24).
- Ramsey P., 1956. “Some Tudor Merchants Accounts”, in Littleton A.C. and Yamey B.S., 1956. *Studies in the History of Accounting*, Sweet & Maxwell Limited, London, pp. 185-201.
- Rubin Cordoba F. y Mallado Rodriguez J.A., 2003. “El inicio del metodo de la partida doble en el ayuntamiento de Sevilla. Año 1570”, in *Revista espanola de financiacion y contabilidad*, vol. 23, n. 117, pp. 349-394.
- Serra L., 1985. “Un benedettino nella storia della ragioneria: Angelo Pietra”, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, ag.-sett.-ott., pp.473-480.
- Vilaluga de Gracia S., 2005. “La aparicion de la partida doble en la Iglesia: el diario y los mayores de la Catedral de Toledo, 1533-1539”, in *De Computis Revista Espanola de Historia de la Contabilidad*, n.3, pp. 147-216.