
MESSAGE FROM THE EDITORS

As the readers of this journal will notice, the present issue incorporates some novelties that deserve explanation. First of all, a new *Book Section* has been created in which the full text of works related to accounting history will be offered. This may surprise the reader, as it transcends the regular function of a journal, be it because of the larger volume of books, be it because of the narrower limits of a scholarly journal. Is this not a contradiction? Are not books and journals different literary forms? Does not each of them have its peculiar structure, size and features determining its nature? What is the justification for incorporating a 'larger' work into a 'smaller' one? Obviously, all these are pertinent and sound considerations. Yet, modern technologies allow, even invite to transcend moulds and patterns of the past.

To the benefit of our readers, the editors of this journal are trying to take advantage of all possibilities offered by the 'electronic' nature of the journal. Among them are the comparatively lower fixed costs of publication and maintenance due to the absence of the traditional printing process that requires plates and paper. This has been reflected from the very beginning in *De Computis*. Its papers were sometimes more extensive than usual and accompanied by rich quotations in the best traditional, classical style. The editors hope all of this has resulted in a better and more complete exposition of the research efforts and a return to the times when the criteria of economy and conciseness were less critical than nowadays. Why not use these advantages for publishing books as part of the journal? Another aspect of on-line publishing has been the greater ease of publishing illustrations, charts, graphics, etc., in full colour or in black and white.

For these reasons, we accepted without hesitation to incorporate a new *Book Section*, when an author offered us an entire book to publish in our journal. This, all the more, as we are convinced that the publication and free availability of the revision and extension of this book would serve the international community of accounting historians. However, in future, as in the present case, the publication of books (or excerpts of them) in our journal will be reserved for special cases, depending on the merit of the text.

Another innovation is the incorporation of a section on *Eminent Personalities of Accounting History*. It aims at paying tribute to the researchers whose works enriched our discipline.

Apart from this, we have now, for the first time, employed a PowerPoint presentation and transformed it into PDF. The latter was used in the section "News on Historical Archives" that contains information on the Naval Archive of Cartagena (Spain).

ACCOUNTING RESEARCH IN SPAIN: SECOND HALF OF THE 20TH CENTURY ¹

Belén Fernández-Feijóo Souto

Richard Mattessich

RESUMEN

Este trabajo aborda el análisis de la literatura contable en España, limitado temporalmente a la segunda mitad del siglo XX y algo más. Después de una introducción, en la cual se plantean los cambios fundamentales ocurridos en esta materia a lo largo del periodo referenciado, el trabajo presenta una primera parte en la que se ofrece una visión concisa de publicaciones sobre teoría de la contabilidad, en general. El siguiente epígrafe acomete cuestiones más especializadas, desde estados financieros consolidados y precios de opciones, hasta el tratamiento de contratos y contabilidad social, cuentas contables así como contabilidad pública. Continúa con el epígrafe dedicado a diversos aspectos de auditoría, y prosigue con temas metodológicos que abarcan desde la axiomatización de la contabilidad hasta la teoría positiva. El siguiente epígrafe cubre el amplio espectro de la contabilidad de costes y de gestión, incluyendo cuestiones conductuales y de medioambiente, así como la utilización de la inteligencia artificial. Las dos secciones siguientes tratan sobre historia de la contabilidad (tema muy aceptado entre los contables españoles) e instituciones, respectivamente, abordando las principales instituciones académicas contables y revistas de España. La gran cantidad de literatura existente nos ha obligado a limitar el espacio destinado incluso a los trabajos más significativos, y a realizar sólo un boceto o una mera clasificación de otras importantes publicaciones, como “ejemplos representativos” de determinadas líneas de investigación.

ABSTRACT

This paper deals with accounting literature in Spain, though mainly limited to the second half of the 20th century or slightly beyond. After an introduction discussing the fundamental change that Spanish accounting literature has undergone during this period, the paper offers first a concise survey of general studies in accounting theory. The next section discusses more specialized issues, from consolidated financial statements and option pricing to the treatment of leases and social accounting, charts of accounts as well as government accounting. Then follows a section dealing with various aspects of auditing, and subsequently one with methodological issues that range from the axiomatization of accounting to positive accounting theory. The next section covers the wide spectrum of cost and managerial accounting issues, including behavioural and environmental ones, as well as the use of artificial intelligence. The following two sections deal with accounting history (a favoured topic of Spanish accountants) and institutional issues, respectively, covering major academic accounting institutions and journals in Spain. The extensive literature available, forced us to devote limited space even to the most prominent works, and allowed us only to sketch or categorize other important publications as ‘representative samples’ of particular research directions.

¹ Financial assistance from the Social Sciences and Humanities Research Council of Canada is gratefully acknowledged as far as the contribution by R. Mattessich is concerned.

For the corresponding development of major Spanish accounting publications during the first half of the 20th century, see Carrasco Díaz et al (2004).

PALABRAS CLAVE:

España, contabilidad, publicaciones, investigación, teoría, auditoría, contabilidad de costes, desde 1950.

KEY WORDS:

Spain, accounting, publications, research, theory, auditing, cost accounting, beginning with 1950.

1. Introduction

As a continuation of the review initiated in Carrasco Díaz et al, (2004), about major Spanish accounting publications of the first half of the 20th century, this paper offers an overview of accounting literature in Spain, during the second half of the 20th century and slightly beyond.

The 1950s were still a time when the prominent works of Spanish accounting literature were textbooks that made the students acquainted with the state of the art as well as some of the foreign literature. As such, the book by Rodríguez Pita and Rodríguez Flores de Quiñones (1956) became quite prominent in the Iberian accounting literature, and so did two works by Fernández Pirla (1957, 1960), all three of them as leading texts (apart from the contribution of such an “elderly statesman” as Boter Mauri, 1959). But as Fernández Peña pointed out:

After the publication of this work [Fernández Pirla (1957)], there was a lull of some years, but at the beginning of the sixties, there was renewed activity, resulting in a number of works of particular interest: Bueno Campos (1974), Cañibano Calvo (1975/79), Bueno Campos and Cañibano Calvo (1978), Casanovas Parella (1976), Requena Rodríguez (1977), García García (1980). Mention should also be made of the exceptional academic theses by Vereda Espada (1977), Hernández Diosdado (1976), García Martín (1978), Larriba Díaz-Zorita (1979), Fernández de Caso (1981) and Tua Pereda (1982)”. In the field of applied accounting research, we may cite: Alvira Martín and García López (1976) and Cuervo García and Rivero Torre (1986). (Fernández Peña, 1984: 192).

A comparison of the texts by Rodríguez Pita and Rodríguez Flores de Quiñones (1956) and Fernández Pirla (1957) with later editions of Fernández Pirla (e.g., its 10th edition of 1986), shows interesting differences as to the development of academic accounting in Spain during this time. While the former editions still look towards the past, citing heavily Italian and French authors (apart from Spanish scholars and an occasional mentioning of German or English works), later editions (e.g., the 10th edition of 1986) of Fernández Pirla’s text relied slowly but increasingly on ideas derived from the English (including American) literature. This edition, for example, makes already reference to input-output models and national income accounting, to analytical methods, as well as to those Spanish authors influenced by them (e.g., Fernández Peña, 1957/1965; Cañibano Calvo, 1975). Montesinos Julve confirmed this in the following remark:

The publications and axiomatic methodology of Mattessich, Devine and Ijiri had a considerable influence. Cañibano (1974: 4) considered mathematical

and logical formulations as the main feature of their research programme adopted by academic accountants adopted during this period, who were leaving behind the legal and economic programmes. Some Spanish academics (Bueno, 1974; Montesinos, 1975, 1978a; Cañibano, 1975: 201 et seq.) began to be concerned with the objectives of accounting information and the user's decision-making needs, especially after the issue in 1966 of the ASOBAT study by the American Accounting Association. This methodological concern, as well as the deductive methodology used by formal mathematical approach authors (see Calafell, 1967a; García García, 1972) gave rise in Spain to the development of a theoretical system based on deductive reasoning, and a pragmatic approach based on the setting-up of a set of agreed general principles to be fully developed through concrete standards and principles.

(Montesinos Julve, 1998: 365).

Indeed, the bibliographies of most of those modern Spanish accounting works refer more to English literature than to any other. As to the link between accounting and *Economía de la Empresa* (similar to the Italian *Economia Aziendale* or to the German *Betriebswirtschaftslehre*), it still played an important role. Yet, as Montesinos points out, in time, this bond got weaker as it also did in other countries: 'however, the close personal bonds between Business Economics and Accounting characterized by Fernández Pirla have tended to dissipate, the scientific and personal links between the subjects are now very much weaker than in the initial period, when *Economía de la Empresa* sprang up as a separate discipline in Spanish universities.' (Montesinos Julve, 1998: 362). At any rate, modern Spanish accounting adapted easily to new trends and developed more freely than the Italian *Ragioneria* (that has been a hostage to the restrictions imposed by Zappa's view of *Economia Aziendale*).²

Generally speaking, Spanish accounting has experienced during this period the following changes:

- Heavier reliance on Anglophone accounting literature, and overcoming the language barrier (particularly among the younger generation).
- A more significant presence of Spanish authors and publications in international accounting forums (journals, reviews, conferences, etc.).
- Enlarging the spectrum of Spanish accounting research topics.
- Greater emphasis on international accounting standards and harmonization (than on tax regulation and other purely local requirements).

Due to these changes, Spanish academic accounting made great strides during the second half of the 20th century. It showed an astonishing vitality, particularly in comparison to the first half of this century (the highlights of which were mainly best-selling textbooks). The reason for this Spanish "renaissance" is partly explained by the economic recovery due to

² However, in contrast to the paper by Montesinos Julve (1998), this Chapter deals exclusively with Spanish accounting, but not with the super-discipline of *Economía de la Empresa*.

joining the European Economic Union, as well as the bent-up energy released when Spain became a free and democratic country. But the academic advances in accounting have to be attributed to a new outlook promoted by the capable leadership of a group of scholars. They were ready to accept 'foreign' ideas, to disperse them in Spain, and to develop them for the local situation. The most prominent among these academics were: Fernández Peña, Fernández Pirla, Cañibano Calvo, Tua Pereda, García García, Cea García, Buenos Campos (particularly in the area of Economía Empresariales), Carmona Moreno, Gabas Trigo, García Benau, Gonzalo Angulo, Montesinos Julve, Requena Rodríguez--and in the area of accounting history, Hernández Esteve.

As to the question to what extent Spanish accounting research contributed to advances of the second half of the 20th century, a fairly positive answer can be given. First, Spanish accounting research adapted to many new trends in a manner that can easily compete with other Southern European countries.³ Second, this research has greatly contributed to the European discussion on such topics as international standardization and harmonization, as well as issues of auditing, consolidation, and new techniques of managerial accounting (primarily at international conferences and in the *European Accounting Review*—though occasionally also in other accounting journals of English tongue). Third, it has absorbed ideas from the British critical-interpretive camp as well as fundamental American methodological thoughts. However, the application of high-powered statistical methods in empirical research is relatively rare⁴-- though there are many empirical studies and some discussions of "positive accounting theory". Furthermore, little interest has been manifested in the mathematical information perspective of accounting (see note 4). But it would be most unreasonable to apply the highly technical-mathematical standards of American accounting research to some European countries where the conditions (particularly those of capital markets) are very different. And fourth, the new legal reforms for Spanish university instructors put greater stress than previously on research and publication activity as a factor of promotion.

This fairly positive picture may find rough confirmation in the paper by Carmona et al. (1999: 470) that showed -- in its Table 1 of 'Country contributions to leading accounting journals...'—that Spain ranked (with a mean of 1.79 contributions per year) before Austria (with 1.22167), Norway (with 1.03176) and Ireland, Italy and Switzerland (each with 0.888333). In other words, Spain ranked in ninth place (among 26 European nations) in the

³ One may note that different European countries responded to the impact of Anglo-American research very differently. Spanish academics responded to a fairly wide spectrum of such research. But as to the information perspective of accounting (as initiated by Feltham, Demski, and others)--(with the possible exception of agency theory--) there was hardly any response. In Italy, on the other hand, this spectrum seems to be narrower, but there were several papers and one book, attempting to convey the essentials of the information perspective to Italian accounting academics (cf. Chapter 4).

⁴ An example of such a mathematical study in agency theory is that by Narayanan and Dávila (1998); another paper by Dávila (2005) on management control systems may here be added. Some experts may count such papers as Spanish contributions to the international accounting literature, as its second co-author seems to be from Spain--though presently he is Assistant Professor at Stanford University, and neither of those papers has a specific Spanish connotation.

number of accounting publications in thirteen Anglophone accounting journals (during the time from 1992 to 1997).⁵

The extensive literature available permitted us to devote limited space even to the most prominent works, and to present other important publications as ‘representative samples’ of particular research directions.

2. General theoretical studies

In the early 1950s a belated translation of Schmalenbach’s (1954) book on ‘dynamic accounting’ appeared. This may have opened the new trend in Spanish accounting--one more open to ideas from “Northern Europe” and, more importantly, soon afterwards, from the “West”.⁶

Among the more traditional Spanish texts (apart from the books mentioned in the introduction), there were some theoretical studies, foremost by such authors as Goxens Duch (1954, 1974, 1993), Calafell Castello (1960-61, 1967a, 1967b), and Pique Battle (1960). Yet, despite such endeavours, the 1960s and early 1970s were strongly dominated by French authors and the related problem of establishing charts of accounts. This, as Montesinos Julve (1998: 364) pointed out, “gave rise to much descriptive and analytical literature, it inhibited a critical turn of mind in accounting research”.

From the mid-1970s onwards, studies by a leading group of accounting theorists changed the scene. Above all, the publications by Cañibano Calvo (e.g., 1974, 1975) led to a genuine revolution towards modern Spanish accounting research. Cañibano’s research interests are very broad but with basic reference to the theory and methodology of accounting with a clear formal delineation, as well as an emphasis on foundational research that manifested itself in individual publications or in co-authorship with other scholars.

Another leading members of this group was the late García García (1974, 1975), with his analysis of the circulatory system (“cycle theory”) of the firm, and the study of double-entry in modern accounting, respectively. Among the above-mentioned publications, this “cycle theory” with its “subtle dissection of variables” is the only Spanish work that received special emphasis in Tua Pereda’s (2004: 100-102) comprehensive paper on the evolution and situation of modern accounting thought. Tua Pereda, a former colleague of the late García García, points at the importance of this “eminently formal” and graphical presentations that offer great pedagogic advantages. The significance of García García (1974) for economic circulatory systems in general, has also been affirmed in Cañibano Calvo and Gonzalo

⁵ These journals are: *Abacus*; *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; *Accounting and Business Research*; *Accounting, Organizations and Society*; *The Accounting Review*; *Contemporary Accounting Research*; *Critical Perspectives of Accounting*; *the European Accounting Review*; *Journal of Management Accounting Research*; *Journal of Accounting and Economics*; *Journal of Accounting Research*; *Journal of Business Finance and Accounting*; and *Management Accounting Research*—for further details see the original paper (Carmona et al., 1999).

⁶ Apart from the translation of Schmalenbach’s *magnim opus*, a series of other foreign publications were translated during this period (and later) into Spanish, for example: Vlaeminck (1960), Hansen (1961), Schneider (1969), Ijiri (1972), Mattessich (1958, 1973, 2000, 2002, 2004).

Angulo (1995: 47). However, the comprehensive and probing investigations of both, Cañibano Calvo (e.g., 1974, 1975, 1991, 1998) and Tua Pereda (e.g., 1982, 1983a, 1983b, 1991, 2004) himself, would hardly deserve less appreciation.

There are, for example, the following publications by Tua Pereda (1982, 1983a, 1983b, 1991). Particularly the last of these, with its survey of empirical studies and utilitarian decision theory, market efficiency, content of accounting information, alternative information models, and other ‘modern’ concepts. However, this paper (Tua Pereda, 1991) is rather a review and discussion than an application or extension of pertinent empirical research.

In the course of his studies Tua Pereda raises questions of the following kind: In which way does decision theory utilize accounting information? What is the most useful information in such cases? What kinds of decision models are used for different purposes or different users? What is the best way to convey accounting information? How are the capital markets and firms affected by the pertinent accounting information? What effects do accounting figures have on the enterprise? Which accounting information promotes, and which impedes the optimisation of resources?

Further notable publications were those by Alvira Martín and García López (1976) on how experts see the notion of “truth” in accounting; Alvarez López and López Caso (1981) on conceptualizing modern accounting; or Crespo Domínguez (1993) re-opening of the problem of matching costs and revenues. There were also a series of empirical studies: For example, those by Gabás Trigo and Apellániz Gómez (1994), an investigation on accrual vs. cash-basis accounting; Apellániz Gómez and Labrador Barrafón (1995), an examination of the impact of the Spanish Chart of Accounts of 1990 on the calculation of social benefits; and a frequently mentioned work by Giner Inchausti (1995), namely a theoretical and empirical study (with statistical samples) on the usefulness of information in controlling management activity (explaining the reasons for the managerial choice of a specific information). Furthermore, García Benau (1997) critically examined the tension between accounting praxis and theory from an international point of view. Particular attention may deserve Cea García (1996) for his endeavour towards establishing a solid and scientific basis of Spanish accounting research, but other contributions of this author are more appropriately discussed in the next Section. Finally, we should mention a series of studies on standards and principles of financial as well as managerial accounting by AECA (e.g., 1981-2004, 1990, 1990-2004).

3. Specialized theoretical studies

Cea’s (1974, 1980, 1987, 1995, 1997) manifest a clear orientation towards accounting’s role in explaining social reality. He also published on various special issues, such as changing purchasing power, social balance sheets, accounting issues of future contracts and new financial instruments, as well as foreign currencies. However, his rejection of incorporating value judgments in accounting (including its standard-setting) might create difficulties. To overcome this, a systematic approach for relating the means of accounting to specific and well-defined ends (to ‘neutralize’ the value judgements) might be necessary (cf. Mattessich 1995: Chpts. 11 and 12).

To this category also belongs research on consolidated financial statements (often called in the European literature “group accounts”), as those by Cañibano Calvo and Cea García (1971), Bueno Campos (1972a), Fernández Peña (1977), Alvarez Melcón (1978), and

Capella San Agustín (1975). From 1977 onwards the Instituto de Planificación Contable (of the Ministry of Economics and Business) promoted pertinent accounting standards (for details, see Fernández Peña, 1984: 195-196).

Another area that aroused considerable interest in Spain was social accounting (in the private-welfare sense). To this group belong such publications as Ortigueira Bouzada (1977), Cea García (1980), Arderiu Gras (1980), Fernández Rodríguez (1980), García García (1980), Giménez Cassina (1980), Keller and Serrano (1980), Montero Perez (1980). During the late 1970s and early 1980s the interest in social balance sheets disappeared, but from 2000 onwards social accounting emerged in the broader area of Corporate Social Responsibility (e.g., Vallverdú Callafel, 2003; AECA, 2004).

Further topics, were those of valuation and inflation, particularly in the face of a Spanish law of 1961 that offered several options of value adjustments (cf. Fernández Peña, 1984: 196): Fernández Pirla (1963), Cubillo Valverde (1967), Cea García (1974), Cubillo Valverde and Fernández Peña (1974), and Serra Salvador (1978). Studies on cash flow and flow of funds were also popular, as for example in Pinilla Monclus (1975), Casanovas Parella (1976), Bueno Campos and Cañibano Calvo (1978), and Gabás Trigo and Apellániz Gómez (1994). One may further mention the study on balance sheet analysis by Alvarez López (1970), and the one on liquidity issues by Rodríguez Rodríguez (1979).

Another issue was corporate accounting, dealt with, for example, Fernández Peña (1957) and Cañibano Calvo (1998). Two topics that received less attention were accounting for leasing, as in Vidal Blanco (1977), and the optimal level of reserves in Vereda Espada (1977). Apart from that, the Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) published works on the accounting treatment of financial derivatives, as those by Alcarria Jaime (1998) and Borrás Pamies (1999). This subject was also dealt with in several publications by Cea García (1987, 1990 and 1995).

Furthermore, there is the much broader topic of governmental accounting regulations, accounting standards and harmonization issues with the European Community. It was examined by Fernández Pirla (1963), Ramos Díaz (1969), Montesinos Julve (1980), Gonzalo Angulo and Tua Pereda (1981), García Benau (1995), and Lainez and Callao (2000). Publications on Spanish and European accounting comparability were those by Gonzalo Angulo (1992), Cañibano Calvo and Giner Inchausti (1994), Cañibano Calvo and Mora Enguidanos (1997), Cañibano Calvo and Cea García (1999). A related work on the social-political determinants in establishing Spanish accounting regulations by Ruiz Barbadillo (1997) received the “Premio Carlos Cubillo Valverde” (an award established in memory of the eminent Spanish accountant and auditor).

More distantly related to this area were a series of studies on the chart of accounts. Soler Amaro (1980), Beascochea Ariceta (1982), Sáez Torrecilla and Corona Romero (1991), as well as Chauveau (1995) discussed the 1973 Chart of Accounts and subsequent developments⁷. Carmona Moreno et al. (1993), as well as Céspedes (1993), both dealt with the environmental or ecological aspects of our discipline. There were even studies on option

⁷ For the early evolution and development of the Spanish Chart of Accounts, see Fernández Peña (1984: 192-194).

pricing, as, for example, the one by Fernández Blanco (1989), though they belong rather to the area of finance.

Other studies concerned themselves with problems of foreign currency in relation to the chart of accounts. In this respect, the 1990 Chart Account Reform was highly criticised by Busto Marroquín and Niño Amo (1990), Larriba Díaz-Zorita (1990), Ramos Stolle and Fernández-Feijóo (1994), Pedraja García (1995), Cea García (1997) and AECA (2001: included in 1981-2004).

More recently, accounting for intangibles (including problems of extractive industries and human resource accounting) has become a topic of interest. These include some publication of the European project MERITUM (led by the Cañibano and Sánchez's research group), such as: Cañibano Calvo et al. (1999, 2000a, 2000b), Escobar Pérez et al. (2000), García-Ayuso Corvasí et al. (2000), Sánchez Muñoz et al. (2000).

Finally, in the area of government accounting the following publications might be mentioned: Calleja Meso (1961), Argüello Reguera and Aracil Martín (1974), Morala Gómez (1990), Norverto and others (1990), Ferrer Jeremias and Alamán Sales (1992), Muñoz Colomina (1994), Sánchez-Mayoral García-Calvo (1997). To this must be added a study on local government by Navarro Galera (1998) that received the 'Premio de Investigación Mestre Racional'.

Since 1990s, a research group based at the University of Zaragoza (though including also colleagues from other universities) has become a central focus in this particular area. Among other publications, the following might be of special interest: Torres Pradas (1991), Vela Bargues (1991, 1992, 1994), Montesinos Julve (1993, 1994), Pina Martínez (1993, 1994), Pina Martínez and Torres Pradas (1995) and Montesinos Julve et al. (1998). Those studies had a considerable impact on accountants trying to improve public management and control. Their main thrust lies in the proposal to control public expenses by exploiting modern administration methods, above all, by applying to the public sector accounting procedures similar to those of the private sector.

4. Studies in auditing

In the early decades of this period, separate publications on auditing were relatively rare. One of the earliest seems to have been by Snozzi (1969); later appeared those by Almela Díez (1987), Urías Valiente (1987, 1990) and Nuñez Lozano (1989). But during the 1990s a host of publications in this area burst forth, including a series of Spanish publications by particular institutions (see below the Section on 'Institutional developments and future prospects'). The best known of the books on auditing were by such prestigious authors as Fernández Peña (1993), Martínez García (1996--dealing mainly with materiality and auditing risks) and García Benau et al. (1998)—the last two received the prestigious "Premio José M^a Fernández Pirla" (a research award named in honour of the most revered Spanish accounting academic of the second half of the 20th century). Other prominent Spanish publications on auditing were by Cañibano Calvo (1991), Sierra and Bonsón (1992), López Aldea (1995), Sierra and Orta (1997), Verges Mame (1998). Even Arthur Andersen Co, (1998) issued a Spanish book on accounting and auditing instructions.

Analyses of "audit expectations" can be found in García Benau and Humphry (1992) and García Benau et al. (1993), while Castrillo Lara et al. (1995) dealt with such topics as

ethics and the auditor's independence, and Brío González (1998) examined the effect of conditional audit reports on the pertinent stock prices. Other papers worth mentioning were those by García Díez et al. (1996), dealing with auditing for banking, and Medina Hernández et al. (1997) exposing the point of view of companies as clients of the auditing profession; other aspects of auditing were investigated by Fernández Peña (1993), and Gonzale Angulo (1995).

Special mentioning deserve the papers by García Benau et al. (1999) and Ruiz Barbadillo et al. (2000); they developed competing research agendas for Spanish auditing. Both of these papers analyse Spanish auditing and the possibilities of improving society's confidence in auditing reports.

Finally, special aspects from the auditor's perspective are discussed in several papers—for example: Martínez Arias (1993), on financial scorecards and their use in auditing, Poveda Maestre (1995), on computer control in auditing, Prado Lorenzo (1993), on the application of the “going concern principle”, and Prado Lorenzo et al. (1995), discussing the opinions of auditors on a series of important professional issues, and concluding with a “state of the art” report.

5. Methodological studies

The introduction mentioned that from the 1950s onwards, Spanish authors became increasingly interested in North American literature. This manifested itself in a series of methodological studies, such as Alcocer Chillón's (1956) applications of the input-output Leontief model to accounting; Mattessich (1958—a Spanish translation of a paper published in England in 1957) and Mattessich (1973), both on accounting axiomatization and matrix accounting; and Ballesteros (1975) on the new trend in accounting. Further studies by Aldaz Isanta (1971) and Bueno Campos (1974) dealt with aspects of economic information theory; and two by García García (1972, 1983) with modern trends in accounting.

Other methodological studies focused on auditing, as for example by Balagué Doménech (1986); and others again, as those by Requena Rodríguez (1967, 1972, 1977), were first concerned with general methodological questions but later put greater emphasis on “multi-dimensional” aspects of accounting, its epistemology, and its analytical methods, respectively. Later, well-known programmatic studies were those by Prieto Moreno and Pérez Arnáiz (1992) and Monterrey Mayoral (1998), both discussing ‘positive accounting theory’; and a third study, by López Pérez and Rodríguez Ariza (2002) examining the cognitive value of methodological discussions. Similarly, the book by Cuadrado Ebrero and Valmayor López (1999) was concerned with methodological problems of modern, particularly American, accounting research. Previously, these two authors explained American standard setting to a Spanish audience (Cuadrado and Valmayor 1992).

Another group of papers concentrated on more specific methodological areas: García Martín (1978, 1980), on accounting in financial institutions; Casanova Ramón (1983), on share pricing based of accounting information; Flores Caballero (1992), on periodical accounting reports and financial states; and Banegas Ochovo (1997) on the use of accounting methods for determining the cost of capital.

6. Cost and managerial accounting

Surprisingly, in this area there exist two notable Spanish translations from Northern Europe and one from America on internal industrial or management accounting: the first from Danish by Hansen (1961); the second from German by Erich Schneider (1969); and the third from English by Ijiri (1972). Of course, there also were numerous studies on cost accounting, planning and budgeting by Spanish authors. Here too the Instituto de Planificación Contable was (as early as 1974) concerned with regulations on cost accounting and the promotion of pertinent publications.

Major studies were, for example: Cardús Rosell's (1950) research on management and business control; González Ferrando's (1960) inter-industry comparison of the shoe industry; general studies on cost accounting and control by Calafell Castelló (1967b), and by Bueno Campos (1972b); and Hernández Diosdado (1976) on planning and budgeting; Cea García (1979) and Cañibano Calvo and Mallo Rodríguez (1974) on business behaviour as reflected in accounting and in joint production costing, respectively; a paper on internal accounting by Requena Rodríguez (1974); a renowned dissertation by Gonzalo Angulo (1979) with some cost accounting issues and the claim that accounting theory serves only management in its struggle against other stakeholders; as well as a book by Mallo Rodríguez (1979) on cost accounting that became a basic reference work for cost accounting instructors as well as researchers; finally, a book by Rivero Torre (1977) dealing with problems of depreciation and related issues

Furthermore, there was a more applied study by Bueno Campos et al. (1980), and by Beascoechea Ariceta (1980, 1982) on cost accounting for industry, and its relation to the Chart of Accounts, respectively. There was also a study on entrepreneurial control by Soldevilla García (1978), and one on the structure of costing by Sáez Torrecilla (1982); another study by Gutiérrez Ponce (1991) dealt with the tools of cost control.

Larrañetta et al. (1991) even studied the application of artificial intelligence to planning, programming and quality control, while Carmona Moreno (1993) dealt with the relation between managerial accounting and technological changes. Martínez Vilches (1990), AECA (1994: included in 1981-2004) and Fernández-Feijóo Souto (1994) focused their research on cost accounting in the banking and financial sector, while other studies dealt with cost accounting and behavioural issues, as for example Blanco Dopico et al. (1999).

The most prolific author on Activity Based Costing (ABC) in Spain is Castelló Taliani (1992a, 1992b, 1993, 2000—including: Castelló Taliani and Lizcano Alvarez, 1994). Other well-known publications in this area were Fernández Sevillano (1995), Merlo (1995) and Camaleón Simón (1997)—the first one with its socio-economic aspects of ABC costing, the second with its relations to cost allocations, and the third one examining the shortcomings of the ABC approach. Mallo Rodríguez and Merlo (1995) were concerned with managerial control and budgeting, while Iglesias Sánchez (1996) coordinated several proposals of different authors on the advances and practices of management accounting. Carrasco Díaz (1997) offered a study on cost accounting in a hospital setting, and Alvarez López and Carrasco Díaz (2000) a study for the construction industry.

One of the more recent subject matters of Spanish cost accounting is the Balanced Scorecard (BSC or “Cuadro de Mando Integral”, abbreviated as CMI). Although there exists much literature on this topic, we emphasize the publications by López Viñegla (1998), who

created a BSC school with an empirical perspective, as well as Aparisi Caudeli and Ripoll Feliu (2000) that present the BSC as a basic management tool. Other authors, like Banegas Ochovo and Nevado Peña (1999) stressed its management control aspects; Aparisi Caudeli et al. (2000) illuminated it from a technological point of view, discussing the potential of the automation of BSC. Fernández-Revuelta Pérez and Ask (2001) focused on problems of implementation; and Fernández-Feijóo Souto et al. (2003) on the application of BSC in small and medium size companies.

Recent contributions to the international managerial accounting literature by young Spanish scholars, but in English, are such papers as Fernández-Revuelta and Robson (1999), as an empirical study on hypocrisy in a multi-national company; Larrinaga González and Bebbington (2001), as empirical investigation on the implementation difficulties of environmental accounting; and Bisbe and Otley (2004) on management control systems in relation to product innovation. Some experts may even add such sophisticated studies by Spaniards living abroad, such as Narayanan and Davila (1998) and Davila (2005), as pointed out in note 4.

7. Studies in accounting history

Spain has had for considerable time special strength in accounting history, and can boast to have some of the world's finest experts in this particular area. Foremost among them is the internationally renowned Hernández Esteve (who gained twice the highest award the Academy of Accounting Historians has to grant, the "Hour Glass Award"). He expressed the following remark about the present interest of Spaniards in accounting history:

This interest has been both a result of, and a contributing factor to, the creation of the Comisión de la Contabilidad (Commission of Accounting History) within the Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)...To Spanish archivists, account books have always been an undecipherable enigma, a situation which is now beginning to change thanks to the results of accounting historians....Hernández Esteve, on the other hand, paid also attention to the great predominance that English speaking countries (United Kingdom, USA, Canada, Australia) have achieved in accounting history research. This he argued "had some regrettable aspects since writers in those countries....ignore publications in languages other than English, and also concentrate their efforts on contemporary questions which concern their cultural area directly, such as the formation of the accounting profession, the development of management accounting, the power-discipline relationships disclosed by Foucault and so on. (Hernández Esteve, 1995: 250-251).

The publications and papers by this author (dealing not exclusively with accounting history but occasionally with commercial history in general)⁸ are too numerous to mention here, but among his best known works, the following ought to be mentioned: Hernández

⁸ We have tried to include in this Section only published historical material directly related to accounting (but not to commercial history in general).

Esteve (1981, 1982, 1988, 1993, 1994a, 1994b, 1995, 1996, 2000). They deal with various historical topics of accounting and its legislation from the Middle Ages onwards to Luca Pacioli (and the 500th anniversary of his work) and beyond.

Other well-known names and historical publications on accounting are: Goxens Duch (1974) on the evolution of accounting doctrines in Barcelona; Luna Luque (1974) and later Donoso Anes (1992) on Bartolomeo Salvador de Solórzano, the first exponent of the double-entry system in Spain; Tua Pereda (1983, 2004) on methodological and historical questions of accounting norms; Busto Marroquín (1992) on specific accounting methods used in the 18th century; González Ferrando (1992, 1993) on Luis de Luque y Leyva who re-introduced double-entry to Spain, and on the royal household of prince Don Juan, respectively; Goxens (1993) on the evolution of professional accounting; Donoso Anes and García-Ayuso (1993) on academic issues on the history of accounting; Jouanique (1994) on B. Cotrugli, the first to write (though not publish) on double-entry bookkeeping.

As to historical publications on more recent accounting literature and research, there is, first of all, Fernández Peña (1984, 1989, 1992), who produced a number of closely related publications (including two English papers) on Spanish accounting research during the 20th century. Furthermore, Montesinos Julve (1998) wrote his frequently mentioned paper on “Accounting and business economics in Spain”; and Carmona Moreno et al. (1999) a “Profile of European accounting research”. And in the 21st century appeared (in Spanish) a survey of international accounting research during the second half of the 20th century by Mattessich (2000) as well as a survey of Spanish accounting publications of the first half of the 20th century by Carrasco Díaz et al. (2004).

A particularly intriguing paper by Carmona et al. (1999) offered a profile (in English) of European accounting research, comparing the contributions of some 26 countries (see last paragraph of second Section above). Furthermore, one may mention an interesting doctoral dissertation by Rivero Menéndez (2000) on Mesopotamian accounting. There also exist some facsimile reproductions of notable accounting books from the past together with commentaries: For example, one by Carrasco Díaz and González Gomila (1996) on J. M. Cañizares Zurdo’s (1933) accounting history, and another one by Donoso Anes and Donoso Anes (1998) on the bookkeeping work by Sebastián Jócana y Madaria at the end of the 18th century.

8. Institutional developments and future prospects

Several institutions played a crucial role, not only in the modern development of Spanish accounting practice, but also in accounting theory. The oldest association of public accountants, the Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE, founded in 1945) with its journal, *Revista Técnica* (The Technical Review of the Institute of Chartered Accountant of Spain) and two governmental agencies: First, the Instituto de Planificación Contable (IPC), Ministerio de Economía y Hacienda (Institute of Accounting Planning) that, under the direction of Cubillo Valverde, promoted a series of important publications on a variety of topics (for details, see Fernández Peña, 1984: 198-199); and afterwards, as successor to IPC, the Instituto de Contabilidad y Auditoría (ICAC) of the Ministerio de Economía, although fulfilling mainly practical functions, it sponsored a series of important research studies.

Other important Spanish accounting institutions are: the Agencia Española de Administración Tributaria, the Asociación Española de Asesores Fiscales, the Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (AECE), the Instituto de Estudios Fiscales, and the Registro de Economistas Auditores (REA). But the bulk of the theoretical work was initiated by two academic institutions. The pioneering work was done by the Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, Spanish Association of Accounting and Business Administration, Madrid) with its journal, the *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (first issued in 1972). It also publishes, mainly for professionals, the *Revista AECA* as well as *The International Journal of Digital Accounting Research* (the latter from the year 2000 onwards), apart from a series of monographs, books, pronouncements of accounting norms, and other publications.

The other, somewhat younger academic institution is the Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC, Spanish Association of University Professors of Accounting), publishing the *Revista de Contabilidad* (Accounting Review), holding meetings (on a biennial basis) and performing a series of consulting functions. Finally, there is the Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras (Royal Academy of the Economic Sciences, Barcelona) that also sponsored a series of excellent publications in economics, business, accounting as well as history.

Among important accounting and auditing journals not yet mentioned (and apart from numerous journals in Spanish tongue outside of Spain) are the following (listed in chronological order):

- *Revista Técnica Económica*, from the Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales, founded in 1907 under the name of “Revista Científica Mercantil”.
- *Boletín de Estudios Económicos*, published by Universidad de Deusto and the Asociación de Licenciados en Ciencias Económicas, since 1946 till now.
- *Técnica Contable*, a private review, published since 1949.
- *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, by the Instituto de Censores Jurados de Cuentas, chartered accountant institute, since 1967.
- *Hacienda Pública Española*, published since 1970 by the Ministerio de Economía y Hacienda.
- *Cuadernos universitarios de planificación empresarial y marketing*, from the Universidad Autónoma de Madrid, published between 1975 and 1981.
- *Actualidad Financiera*, published in Alcobendas (Madrid) by Editora General de Derecho, from 1986 to 2001.
- *Cuadernos de Investigación Contable*, from the Universidad de Sevilla, but published since 1987 with an irregular frequency.
- *Partida Doble-Revista de Contabilidad*, by Especial Directivos, a private company that has been publishing it since 1990.

An important Inter-Hispanic link (with the motherland as well as among countries of the Spanish tongue) was created through the foundation of the Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) with its journals *Revista Iberoamericana de Contabilidad* and *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. A private but prominent journal, the *Revista*

Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria, mainly serves the accounting community of South and Middle America. Perhaps, this journal constitutes more than any other a crucial link to the mother country of Spain that still is regarded as the spiritual leader. Indeed, many papers in this journal have been authored by academics from Spain.

Although scholars, not institutions, are the backbone of a vibrant research community, an efficient institutional and publication framework can contribute essentially to successful future research. Thus, the preconditions for the latter seem to be fulfilled for Spanish accounting. On the one hand, there is a competent and enthusiastic group of accounting scholars in Spain; on the other hand, there are a series of pertinent institutions supporting such research, together with the rest of the Spanish speaking world that looks to Spain for intellectual inspiration.

9. Conclusion

Accounting research in Spain during the second half of the twenty century has not only been influenced by foreign trends but by the political, economic and legislative evolution of the entire country. Spanish accounting research has greatly advanced during the second half of the 20th century and showed an astonishing vitality.

During the first twenty years of this period, until the 1970s (i.e., before the establishment of university accounting education) the foundation for the modern development of accounting research was laid by academics (e.g. Fernández Peña and Fernández Pirla), trade schools, business schools of lower level, and practitioners, as well as the Institute of Chartered Accountant of Spain.

As the country developed politically, culturally and economically, university instructors played a dominant role in creating the proper climate for solid accounting research: Cañibano Calvo, Cea García, Mallo Rodríguez, Montesinos Julve and Tua Pereda are the most significant names. For a later period those of García Benau, Giner Inchausti and Gonzalo Angulo have to be added.

Since the mid-1970s Spanish accounting research has been strongly influenced by the Anglophone accounting literature. There also has been a shift of emphasis from commercial and tax regulations to accounting standards from a legalistic point of view. With every new accounting regulation (e.g., 1973, 1990), an increasing number of publications dealt with problems of International Accounting Standards and the 'harmonization' with other European countries. Spanish accounting research has adapted to many new trends in a manner that can easily compete with other Southern European countries, be it through investigations in auditing, business consolidation, management accounting, methodology or accounting history.

The last decades of this period have been particularly productive, with a great number of publications in Spanish, promoted by the expansion and growth of universities. It also was the beginning of an international approach, laying a solid basis for future accounting research.

REFERENCES

- AECA** (see Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas)
- Alcarria Jaime, J.** (1998): *Problemática contable de los instrumentos derivados* (Accounting questions of financial derivatives). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Alcocer Chillón, F. J.** (1956): "Aplicación de los modelos de Leontief a la contabilidad social y a la economía de la empresa" (Application of the models of Leontief to social accounting and business economics). *Revista Técnica Económica*, 3rd period, I, (1): 23-30.
- Aldaz Isanta, J.** (1971): *Teoría unitaria de la información económica* (General theory of economic information). Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas.
- Almela Díez, B.** (1987): *Análisis metodológico del control y auditoría internos de la empresa* (Methodological analysis of the control and internal audit of the firm).
- Alvarez López, J.** (1970): *Análisis e interpretación de balances* (Analysis and interpretations of balance sheets). San Sebastián: Editorial Donostiarra.
- Alvarez López, J. and D. Carrasco Díaz** (2000): *El cálculo del beneficio en las empresas constructoras* (Income determination in construction enterprises). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Alvarez López, J. and M. D. López Caso** (1981): "Conceptuación doctrinal de la contabilidad" (Doctrinal concepts of accounting). *Técnica Contable*, XXXIII, (393): 335-353.
- Alvarez Melcón, S.** (1978): *Grupos de sociedades, cuentas consolidadas. Imposición sobre el beneficio*. (Parent and subsidiary companies, consolidated accounts. Corporate taxes). Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Alvira Martín, F. and J. García López** (1976): "La veracidad contable en España en opinión de los profesores, asesores y funcionarios" (Truth in Spanish accounting—the opinion of professionals, assessors and government officials). *Revista Hacienda Pública Española*, (39): 83-109.
- Aparisi Caudeli, J. A., J. Malonda Martí, and V. Ripoll Feliu** (2000): "Unidad para la contabilidad de gestión de los nuevos sistemas de información" (Uniformity of management accounting in the new information systems). *Técnica Contable*, (615): 177-188.
- Aparisi Cuadeli, J. A. and V. M. Ripoll Feliu** (2000): "El Cuadro de Mando Integral: una herramienta para el control de gestión" (Balanced Scorecard: a tool for management control). *Partida Doble*, (114): 54-63.
- Apellániz Gómez, P. and M. Labrador Barrafón** (1995): "El impacto de la regulación contable en la manipulación del beneficio. Estudio empírico de los efectos del PGC de 1990" (The influence of accounting standards on income determination. An empirical study of the effects of the 1990 General Chart of Accounts). *Revista. Española de Financiación y Contabilidad*: XXIV, (82): 13-40.
- Arderiu Gras, E.** (1980): *El balance social: integración de objetivos sociales en la empresa* (Social accounting: Incorporating social goals of the firm). Barcelona: Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras.

- Argüello Reguera, C. and J. Aracil Martín** (1974): “Funciones múltiple de un sistema moderno de contabilidad pública” (Multiple functions of a modern government accounting system). *Revista Hacienda Pública Española*, (31): 119-137.
- Arthur Andersen, Co.** (1998): *Cómo leer las cuentas de una empresa* (How to read the accounts of an enterprise). Madrid: Invesor Ediciones.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (1981-2004): *Principios contables* (Accounting principles). Madrid: AECA.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (1990): *Principios y normas de contabilidad en España* (Accounting principles and standards in Spain). Madrid: AECA.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (1990-2004): *Principios de contabilidad de gestión* (Principles of management accounting). Madrid: AECA.
- Asociación Española de Contabilidad y de Administración de Empresas** (2004): *Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa* (Conceptual Framework of Corporate Social Responsibility). Madrid: AECA.
- Balagué Doménech, J. C.** (1986): “Metodología de la auditoría” (Audit methodology). *Técnica Contable*, XXXVIII, (447): 123-132.
- Ballester Pareja, E.** (1975): *La nueva contabilidad* (The new accounting). Madrid: Alianza Universidad Editorial.
- Banegas Ochovo, R.** (1997): “Coste de capital: una metodología contable” (Cost of capital: an accounting methodology). *Revista de Contabilidad y Tributación*, (167): 141-204.
- Banegas Ochovo, R. and D. Nevado Peña** (1999): “Propuestas para la renovación del control de gestión en la empresa” (Proposals for the revision of management control of firms). *Revista de Contabilidad*, 2, (3): 19-49.
- Beascoechea Ariceta, J. M.** (1980): *Planeamiento y desarrollo de las empresas industriales* (Planning and development of industrial firms). Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Beascoechea Ariceta, J. M.** (1982): *Contabilidad de costes clásica y moderna (análisis del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad)* (Traditional and modern cost accounting: Analysis of Group 9 of the General Chart of Accounts). Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Bisbe Viñas, J. and D. Otley** (2004): “The effects of the interactive use of management control systems on product innovation”. *Accounting, Organizations and Society* 29(8): 709-737.
- Blanco Dopico, M. I., B. Aibar Guzmán and S. Cantora Agra** (1999): “El enfoque conductal contable en su reflejo en un cuadro de mando integral” (Behavioural accounting and its effect on the scorecard). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVIII, (98): 77-105.
- Borrás Pamies, F.** (1999): *Contabilización de los Derivados Financieros* (Accounting for financial derivatives). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Boter Mauri, F.** (1959): *Las doctrinas contables* (Accounting doctrines). Barcelona: Juventud.

- Brio González, E.** (1998): “Efecto de las salvedades de los informes de auditoría sobre el precio de las acciones en la Bolsa de Madrid” (Conditional audit reports and their effect on share prices on the Madrid stock exchange). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVII, (94): 129-170.
- Bueno Campos, E.** (1972a): “La contabilidad multi-dimensional como instrumento de medida y valoración en la concentración de empresas” (Multi-dimensional accounting as instrument for measuring and valuation in consolidated enterprises). *Técnica Contable*, 321-331, 360 and 374-381.
- Bueno Campos, E.** (1972b): “Análisis conceptual de la planificación contable” (I) y (II) (Conceptual analysis of chart of accounts, Parts I and II). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*: I, (1):73-94; I, (2): 219-258.
- Bueno Campos, E.** (1974): *Los sistemas de información en la empresa* (Information systems of the firm). Madrid: Confederación Española de Cajas de Ahorro.
- Bueno Campos, E. and L. Cañibano Calvo** (1978): *Cash-Flow: Autofinanciación y tesorería* (Cash-flow: self-financing and cash control). Madrid: Editorial Pirámide.
- Bueno Campos, E., L. Cañibano Calvo and E. Fernández Peña** (1980): *Contabilidad analítica: Comentarios y casos prácticos*. (Cost accounting: Comments and practical examples). Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Busto Marroquín, B.** (1992): “Método contable adoptado en la Universidad vallisoletana en la centuria del dieciocho” (Accounting methods adopted in the University of Valladolid in the eighteenth century). *Cuadernos de Investigación Contable*, 4 (1-2).
- Busto Marroquín, B. and M. Niño Amo** (1990): “Tratamiento de las diferencias de cambio en moneda extranjera en el proyecto del nuevo Plan general de contabilidad” (Treatment of foreign currency exchange problems in the new chart of accounts). *Técnica Contable*, XLII: 19-26.
- Calafell Castelló, A.** (1960-61): “Concepto y contenido actual de la ciencia de la contabilidad” (Concepts and the present status of accounting theory). *Revista Técnica Económica*, 3rd period, V, (10): 344-346; V, (11): 370-379; VI, (1): 21-27; VI, (2): 85-90; VI, (3): 117-124; VI, (4): 146-154; VI, (5): 181-187.
- Calafell Castelló, A.** (1967a): “Fundamentos de la teoría lineal de la contabilidad” (Basics of the application of ‘linear algebra’ to accounting). *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, Año I, (3): 90-94.
- Calafell Castelló, A.** (1967b): “Sistemas de cálculo y control de costes” (Systems of cost accounting and control). *Técnica Contable*, XIX, (222): 241-250.
- Calleja Meso, D.** (1961): *Contabilidad pública* (Government accounting). Madrid.
- Camaleón Simón, C.** (1997): “Deficiencias e imperfecciones del modelo ABC” (Shortcomings and imperfections of the ABC model). *Técnica Contable*, XLIX, (578): 91-109.
- Cañibano Calvo, L.** (1974): “El concepto de contabilidad como programa de investigación” (The notion of accounting as a research program). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, III, (7): 33-45.
- Cañibano Calvo, L.** (1975): *Teoría actual de la contabilidad* (Modern accounting theory). Madrid: Editorial ICE (later editions).
- Cañibano Calvo, L.** (1991): *Curso de auditoría contable* (An auditing course). Madrid: Pirámide.

- Cañibano Calvo, L.** (1998): “Información contable y responsabilidad corporativa en España” (Accounting information and corporate responsibility in Spain). In: *La contabilidad en el siglo XXI*. Madrid: Técnica Contable: 445-455.
- Cañibano Calvo, L. and J. L. Cea García** (1971): *Los grupos de empresa: consolidación y censura de sus estados financieros* (Company groups: Consolidation and revision of their financial statements). Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas.
- Cañibano Calvo, L. and J. L. Cea García** (1999): Chapter 11 – “Spain”. In McLeay, S. (Ed) *Accounting regulation in Europe*. London: MacMillan.
- Cañibano Calvo, L., M. García-Ayuso Corvasí and P. Sánchez Muñoz, P.** (1999): “La relevancia de los intangibles para la valoración y gestión empresarial. Revisión de la literature” (The relevance of intangibles for valuation and managerial administration. A revised viewpoint). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. XXVIII, (100): 17-88.
- Cañibano Calvo, L., M. García-Ayuso Corvasí, M. and P. Sánchez Muñoz (2000a): “La valoración de los intangibles: Estudios de innovación vs. información contable financiera en España” (The valuation of intangibles: Studies in innovation vs. financial accounting information in Spain). *Análisis Financiero*. (80): 6-24.
- Cañibano Calvo, L.; M. García-Ayuso Corvasí and P. Sánchez Muñoz** (2000b): “Shortcomings in the measurement of innovation: Implications for accounting standard setting”. *Journal of Management and Governance*, vol. 4, (4): 1-24.
- Cañibano Calvo, L. and B. Giner Inchausti** (1994): “Análisis de Estados Financieros: perspectiva europea” (Financial statements analysis: European perspective). *Cuadernos de Derecho y Comercio*. (4): 297-319.
- Cañibano Calvo and J. A. Gonzalo Angulo** (1995): “Los programas de investigación en contabilidad” (Research programmes of accounting). *Primera Jornada de Trabajo Sobre Teoría de la Contabilidad*. ASEPUC-Universidad de Cádiz: 23-60.
- Cañibano Calvo, L. and C. Mallo Rodríguez** (1974): “El cálculo de los costes de la producción conjunta” (Cost calculations in joint production). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, III, (8): 305-331.
- Cañibano Calvo, L. and A. Mora Enguidanos** (eds.) (1997): *La regulación de la información contable-financiera en la Unión Europea: Países del sur de Europa* (Regulation of financial accounting information in the European Union: Countries of Southern Europe). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Capella San Agustín, M.** (1975): *Concentración de empresas y consolidación de balances* (Concentration of companies and consolidated financial statements). Barcelona: Editorial Hispano Europea.
- Cardús Rosell, C.** (1950): *La dirección y vigilancia del negocio a través de la contabilidad* (Management and business control through accounting). Madrid: Editorial Enciclopédica.
- Carmona Moreno, S.** (1993): *Cambios tecnológicos y contabilidad de gestión* (Technical changes and management accounting). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- Carmona Moreno, S., F. Carrasco Fenech and L. Fernández-Revuelta Pérez** (1993): “Un enfoque interdisciplinario de la contabilidad del medio ambiente” (An interdisciplinary approach to environmental accounting). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXII, (75): 277-305.
- Carmona Moreno, S., L. Gutiérrez Calderón I. and M. Cámara de la Fuente** (1999): “A profile of European accounting research: Evidence from leading research journals”, *The European Accounting Review* 8 (3): 463-480.
- Carrasco Díaz, D.** (1997): “Estructura y funcionamiento del proceso de cálculo del coste en los servicios hospitalarios: Una experiencia empírica” (Structure and operation of the process of cost calculation in hospital services: An empirical study). *Revista de Contabilidad*, 0 (0): 97-123.
- Carrasco Díaz, D., E. Hernández Esteve and R. Mattessich** (2004): “Accounting publications and research in Spain: First Half of the 20th century” (an abbreviated version of an invited paper presented at the 26th Congress of the European Accounting Association), *Review of Accounting and Finance* 3 (3): 40-58.
- Carrasco Díaz, D. and F. González Gomila** eds. (1996): *Cañizares Zurdo, J. M. 1933. Ensayo histórico sobre contabilidad* (Cañizares Zurdo, J. M. 1933: Historical essay of accounting, Málaga: Imprenta del Asilo de San Bartolomé, 191 pp.--facsimile edition of the original, edited and with introductory commentary by the editors). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, and the Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid.
- Casanova Ramón, M.** (1983): “La valoración de acciones: proposición de una metodología” (Share valuation: A proposal for a methodology). *Técnica Contable*, XXXIV, (412): 121-131.
- Casanovas Parella, I.** (1976): *Representación contable de flujos económicos y financieros* (Accounting representation of economic and financial flows). Barcelona: Editorial Hispano Europea.
- Castelló Taliani, E.** (1992a): “Análisis conceptual del ‘Activity Based Costing’ (ABC)” (Conceptual analysis of Activity Based Costing, ABC). *Partida Doble*, (27): 22-35.
- Castelló Taliani, E.** (1992b): “Marco conceptual de la gestión de la empresa a través de las actividades” (Conceptual framework of company administration for various tasks). *Actualidad Financiera*, Week 31 (August-September): C 385-395.
- Castelló Taliani, E.** (1993) *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión. Implantación en la empresa española* (New tendencies in Management accounting. Application in the Spanish firm). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Castelló Taliani, E.** (2000): “Incidencia del ABM en el proceso de presupuestación empresarial: el control a través del Activity Based Budgeting” (Application of ABM in the company budgetary process: Control through the Activity Based Budgeting). *Actualidad Financiera*, Año V, Monográfico 4/00: 41-51.
- Castelló Taliani, E. and J. Lizcano Alvarez** (1994): *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades* (Activity based cost and management system). Madrid: Instituto de Estudios Económicos.
- Castrillo Lara, L., E. Calderón Monge, M. García Marín, J. Ortiz Alonso and M. J. Pérez Arnaiz** (1995): “Análisis multivariante del comportamiento ético de los auditores españoles” (Multi-variant analysis of ethical behaviour of Spanish auditors). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XIII, (84): 667-696.

- Cea García, J. L.** (1974): “La información contable ante la variación del poder adquisitivo del dinero” (Accounting information and changing purchasing power). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, III, (8): 143-198.
- Cea García, J. L.** (1979): *Modelos de comportamiento de la gran empresa* (Behavioural models for the larger enterprise). Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Cea García, J. L.** (1980): “La teoría del Balance Social”. (Social Balance Sheet Theory), *Cuadernos Universitarios de Planificación Empresarial*. Universidad Autónoma de Madrid. Volumen VI.
- Cea García, J. L.** (1987): *Análisis contable de los contratos de futuros* (Accounting analysis of `futures’). Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Cea García, J. L.** (1995): “Panorámica contable de los nuevos instrumentos financieros” (The accounting panorama of new financial instruments). *Perspectivas del Sistema Financiero*, (50): 142-179.
- Cea García, J. L.** (1996): *La búsqueda de la racionalidad económico-financiera. Imperativo prioritario para la investigación contable* (In search of economic-financial rationality. On the urgency and high priority of accounting research). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Cea García, J. L.** (1997): “Las operaciones en moneda extranjera. Las sombras de la regulación contable española” (Dealings in foreign currency. Reflections of Spanish accounting regulation). *Revista de Contabilidad y Tributación*, (176): 139-212.
- Céspedes, J.** (1993): “Ecología y principios constables” (Ecology and accounting principles). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*: XXII, (75): 307-315.
- Chauveau, B.** (1995): “The Spanish Plan General de Contabilidad: agent of development and innovation”. *European Accounting Review* 4 (1): 125-138.
- Crespo Domínguez, M. A.** (1993): *El principio contable de correlación de ingresos y gastos* (The matching principle of costs and revenues). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Cuadrado Ebrero, A. and L. Valmayor López** (1992): *Organismos contables Americanos emisores de normas* (American accounting organizations' standards setting), Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Cuadrado Ebrero, A. and L. Valmayor López** (1999): *Teoría contable: Metodología de la investigación contable* (Accounting theory: Research methodology of accounting). Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España, SAU.
- Cubillo Valverde, C.** (1967): *Regularización de balances: La incorporación de la cuenta de capital* (Revaluation of balance sheets: incorporation of the capital account). Madrid: Editorial ICE.
- Cubillo Valverde, C. and E. Fernández Peña** (1974): *Regularización de balances: disposiciones legales y comentarios* (Revaluation of balance sheets: legal regulations and comments). Madrid: Editorial ICE.
- Cuervo García, A and P. Rivero Torre** (1986): “El análisis económico-financiero de la empresa” (Economic and financial analysis of companies). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXV, (49): 15-34.
- Davila, A.** (2005): “An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms”, *Accounting, Organizations, and Society* 30 (3, April): 223-248.

- Donoso Anes, R.** (1992): “Bartolomé Salvador de Solórzano, primer autor de un libro de contabilidad por partida doble en España o cuatrocientos años de reconocimiento teórico de la contabilidad por partida doble en España” (Bartolome Salvador de Solórzano, the first author in Spain to write a book on double-entry bookkeeping, or four-hundred years of the theoretical treatment of double-entry in Spain). *Cuadernos de Investigación Contable*, Vol. 4 (1-2): 171-203.
- Donoso Anes, R. and A. Donoso Anes**, eds. (1998): *Disertación crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razón por Sebastián Jócana y Madaria* (Critical and apologetic treatise of the art of bookkeeping by Sebastián Jócana y Madaria—facsimile reproduction of the original, published in Madrid in 1793). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Donoso Anes, R. and M. García-Ayuso Covarsí** (1993): “La historia de la contabilidad a debate: una encuesta a los académicos españoles” (Discussion on accounting history: A survey of Spanish academics). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXII, (77): 737-756.
- Escobar Pérez, B., M. García-Ayuso Corvasí, and J. A. Pérez López** (2000): “Financial Accounting and Reporting in Extractive Industries: Evidence from Spanish oil Companies”. *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*, Vol. 19, (2): 1-11.
- Fernández Blanco, M.** (1989): “El precio de los opciones y la teoría financiera” (Option pricing and finance theory). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*: XVIII, (60): 733-770.
- Fernández de Caso, E.** (1981): *Las amortizaciones: su incidencia en la productividad y en el nivel de empleo* (Depreciations: their impact on productivity and employment level). Madrid: Universidad Autónoma.
- Fernández Peña, E.** (1957): *Integración de balances* (Consolidation of financial statements). Madrid: Sema Distribuciones Empresariales (later editions).
- Fernández Peña, E.** (1977): “Los tantos de propiedad y de participación y el control en grupos de sociedades” (Percentages of ownership and stock holdings, and the control of companies groups). *Técnica Contable*, XXIX, (346): 361-366.
- Fernández Peña, E.** (1984): “Developments in accounting research in Spain”. In Hopwood, A. and Schreuder, H., eds. *European Contributions to Accounting Research—The Achievements of the Last Decade*. Amsterdam: VU Uitgeverij/ Free University Press: 189-209.
- Fernández Peña, E.** (1989): “Introducción” to *La contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX* (Introduction to the book ‘Accounting in Spain in the middle of the twentieth century’). Madrid: Edit. Técnica Contable: 9-20.
- Fernández Peña, E.** (1992): “Accounting in Spain in the 20th century”. In Gonzalo Angulo, J.A. ed., *Accounting in Spain 1992*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas: 39-56.
- Fernández Peña, E.** (1993): “Hacia la auditoria contemporánea” (Towards contemporary auditing). *Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España*, 3rd period, (3): 61-69.
- Fernández Pirla, J. M.** (1957): *Teoría económica de la contabilidad —introducción contable al estudio de la economía* (Economic theory of accounting—An accounting introduction to the study of business). Madrid: Editorial ICE.

- Fernández Pirla, J. M.** (1960): *Un ensayo sobre teoría económica de la contabilidad—Introducción contable al estudio de la economía de la empresa* (An essay on the economic theory of accounting—Accounting introduction to the study of business). Madrid: Editorial E.J.E.S. (later editions).
- Fernández Pirla, J. M.** (1963): *Comentarios a la ley de regularización de balances: Su problemática económica, contable y fiscal* (Comments on financial statement regulations, their economic, accounting, and fiscal implications). Barcelona: Editorial Ariel.
- Fernández Rodríguez, F.** (1980): “Responsabilidad social de la empresa y balance social. El caso del Banco de Bilbao” (Social responsibility of the company, and social accounting: The case of the Bank of Bilbao). *Cuadernos universitarios de planificación empresarial y marketing*. Universidad Autónoma de Madrid. (3): 405-416.
- Fernández Sevillano, J.** (1995): “ABC y sistemas convencionales de costes: una reflexión desde el enfoque socioeconómico” (ABC and conventional costing systems: Reflections on a socio-economic approach). *Actualidad Financiera*, Week 20-26th March, (12): C509-516.
- Fernández-Feijóo Souto, B.** (1994): *La contabilidad de gestión de las entidades financieras bajo la perspectiva de un modelo informático normalizado* (Management accounting of financial entities from the perspective of a regular computer model). Vigo: Universidad de Vigo.
- Fernández-Feijóo Souto, B., S. Gago Rodríguez, and I. Urrutia de Hoyos** (2003): “El cuadro de mando integral en las PYMES: Un instrumento para su contabilidad estratégica” (A Balanced Scorecard for SMS enterprises: An instrument for strategic accounting). *Partida Doble*, (145): 40-53.
- Fernández-Revuelta Pérez, L. and U. Ask** (2001): “Diseño e implantación del cuadro de mando estratégico: el caso de tres empresas multinacionales” (Design and installation of the strategic balanced scorecard: The case of three multinational companies). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXX, (109): 743-764.
- Fernández-Revuelta Pérez, L. and K. Robson** (1999): “Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multi-national company”, *Management Accounting Research* 10: 383-407.
- Ferrer Jeremias, M. A. and F. Alamán Sales** (1992): *Contabilidad pública local* (Accounting for local governments). Madrid: Ediciones Valbuena-Adams.
- Flores Caballero, M.** (1992): “Metodología del informe sobre las cuentas anuales (I) and (II): aspectos estructurales y financieros del balance de situación” (Methodology of the annual report (I) and (II): structural and financial aspects of the balance sheet). *Técnica Contable*, XLIV, (521): 295-318; (526): 627-638; (527): 749-760.
- Gabás Trigo, F.** (1991): *El marco conceptual de la contabilidad financiera* (The conceptual framework of financial accounting). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Gabás Trigo, F. and P. Apellániz Gómez** (1994): “Capacidad predictiva de los componentes del beneficio: flujos de tesorería y ajustes corto-largo plazo” (Forecast capacity of profit components: cash flows and short and long term adjustments). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII, (78): 107-142.
- García Benau, M. A.** (1995): *Armonización de la información financiera en Europa* (Harmonization of financial information in Europe). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- García Benau, M. A.** (1997): “Algunas consideraciones internacionales sobre la controversia entre teoría y práctica contable” (Some international considerations on the controversy between the theory and practice of accounting). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVI, (90): 264-279.
- García Benau, M. A.** and **C. Humphrey** (1992): “Beyond the audit expectations gap: learning from the experience in Britain and Spain”, *The European Accounting Review* 1 (2): 75-103.
- García Benau, M. A., C. Humphrey, P. Moizer and S. Turley** (1993): *La auditoría y sus expectativas: los casos de España y Reino Unido* (Auditing and expectations: the cases of Spain and United Kingdom). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- García Benau, M. A., E. Ruiz Barbadillo, C. Humphrey and W. Al Hussain** (1999): “Success in failure: Reflections on the changing Spanish audit experience”, *The European Accounting Review* 8 (4): 701-730.
- García Benau, M. A., E. Ruiz Barbadillo and A. Vico Martínez** (1998): *Análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España* (Analysis of the market structure for auditing services in Spain). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- García Díez, J., A. Martínez Arias and I. Rubín Fernández** (1996): “Los informes de auditoría en las entidades de depósito” (Audit reports in financial institutions). *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, 3rd period, (9): 42-51.
- García García, M.** (1972): “Modernas tendencias metodológicas en contabilidad” (Modern methodological accounting trends). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, I, (1): 23-44.
- García García, M.** (1974): *Contabilidad general: Introducción al análisis circulatorio de la realidad económica* (General accounting: Introduction to the analysis of the circulation of economic reality) Madrid: Escuela Superior de las Cajas de Ahorros de la CECA.
- García García, M.** (1975): “El paradigma de la partida doble en la ciencia contable” (The paradigm of double-entry in academic accounting), *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, IV, (12-13): 341-364.
- García García, M.** (1980): *Contabilidad social: Del sistema de la circulación económica a los sistemas de cuentas nacionales* (Social accounting: From the economic cycle to the systems of national accounts). Madrid: Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda.
- García García, M.** (1983): “Últimas tendencias de la metodología de la Contabilidad” (Recent trends of accounting methodology). *Técnica Contable*, XXXV, (415): 253-257.
- García Martín, V.** (1978): *El balance bancario. Una hipótesis para el análisis financiero de la economía* (The bank balance sheet. A hypothesis for the financial analysis of the economy). Málaga: Universidad de Málaga.
- García Martín, V.** (1980): “El balance del sistema crediticio y la metodología microcontable convencional” (The balance sheet of financial institutions and the methodology of conventional micro-accounting). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, IX, (32): 413-425.
- García-Ayuso Corvasí, M., I. Moreno Campos and G. Sierra Molina** (2000): “Fundamental Analysis and Human Capital: Empirical Evidence on the Relationship between the Quality of Human Resources and Fundamental Accounting Variables”. *Journal of Human Resources, Costing and Accounting*, Vol. 5, (1): 45-57.

- Giménez Cassina, A.** (1980): "Experiencia de balance social en Metalúrgica de Santa Ana, S.A." (Application of social accounts in the Metalúrgica de Santa Ana, S.A.), *Cuadernos universitarios de planificación empresarial y marketing*. Universidad Autónoma de Madrid. VI, (3): 417-422.
- Giner Inchausti, B.** (1995): *La divulgación de la información financiera: una investigación empírica* (Publication of financial accounting information: An empirical study). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- González Ferrando, J. M.** (1960): *Estudio interempresas en la industria del calzado* (An inter-company study in the shoe industry). Madrid: Comisión Nacional de Productividad Industrial.
- González Ferrando, J. M.** (1992): "El sevillano Luis de Luque y Leyva, "reintroducción" de la partida doble en la bibliografía española" (Luis de Luque y Leyva of Sevilla who re-introduced double-entry accounting to Spanish literature). *Cuadernos de Investigación Contable*, 4 (1-2).
- González Ferrando, J. M.** (1993): "La contabilidad de la Casa Real del príncipe Don Juan, heredero de los Reyes Católicos" (Accounting in the royal household of Don Juan, heir to the Catholic Kings). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXII, (77): 713-757.
- Gonzalo Angulo, J. A.** (1979): *Modelos normativos para el calculo y control de costes en la empresa* (Normative models for cost accounting of the firm—doctoral dissertation). Reprinted in Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Gonzalo Angulo, J. A.**, ed. (1992): *Contabilidad en España 1992* (Accounting in Spain 1992). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Gonzalo Angulo, J.A. and J. Tua Pereda** (1981): *Normas y recomendaciones de auditoría y contabilidad* (Auditing and accounting standards and recommendations). Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas.
- Gonzalo Angulo, J. A. and J. Tua Pereda**, eds. (1993): *Marco conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros (IASB)* (A conceptual framework for the elaboration and presentation of financial statements IASB). In Normas Internacionales del IASC. Madrid: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España.
- Goxens Duch, A.** (1954): *La contabilidad y la política económica* (Accounting and economic policy). Barcelona: Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras.
- Goxens Duch, A.** (1974): *Investigación de la evolución doctrinal de la contabilidad en Barcelona entre 1795 y 1901* (Examination of the evolution of accounting doctrines in Barcelona between 1795 and 1901). Barcelona: Universidad de Barcelona.
- Goxens Duch, A.** (1993): "Evolución del profesional de la contabilidad" (Evolution of the accounting profession). *Técnica Contable*, XLV, (531): 177-185.
- Gutiérrez Ponce, H.** (1991): "Los actuales instrumentos de control de costes." (Modern tools of cost control). *Actualidad Financiera*, Week 8-14th April, (15): 81-139.
- Hansen, P.** (1961): *Contabilidad interna de la industria* (Internal accounting of industry). Madrid: Editorial Aguilar (translated from Danish by Franck Suarez of Industriens interne regnskabsvaesen. Copenhagen: Hark, 1951).

- Hernández Diosdado, R.** (1976): “Optimización presupuestaria a través del balance y la contabilidad matricial” (Budgetary optimization through balance sheet and accounting matrix). Málaga: Universidad de Málaga.
- Hernández Esteve, E.** (1981): *Contribución al estudio de la historiografía contable en España* (A contribution to the study of accounting historiography in Spain). Madrid: Banco de España, Servicio de Estudios.
- Hernández Esteve, E.** (1982): “La historia de la contabilidad y los primeros tiempos de la partida doble en España” (The history of accounting and the beginnings of double entry bookkeeping in Spain). *Revista Técnica Económica*, 3rd period, XI, (1): 103-122.
- Hernández Esteve, E.** (1988): *Contribución al estudio de las ordenanzas de los Reyes Católicos sobre la contaduría mayor de hacienda y sus oficios* (Contribution to the study of the by-laws of the Catholic Kings on the accounting of major estates and their dealings). Madrid: Banco de España, Servicio de Estudios.
- Hernández Esteve, E.** (1993): “Quinto centenario de la publicación del tratado de contable de Luca Pacioli (Venecia, 1494)” (To the 500 years’ celebration of the accounting treatise of Luca Pacioli, Venice 1494). *Técnica Económica*, (145): 4-10.
- Hernández Esteve, E.** (1994a): *Luca Pacioli--De las cuentas y las escrituras* (Luca Pacioli—On accounts and recordings). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Hernández Esteve, E.** (1994b): “Luca Pacioli’s treatise De Computis et Scripturis: A composite or a unified work?” *Accounting, Business and Financial History* 4 (1): 67-82.
- Hernández Esteve, E.** (1995): “A review of recent Spanish publications in accounting and financial history”. *Accounting, Business and Financial History* 5 (2): 237-269.
- Hernández Esteve, E.** (1996): “Spain: History of accounting and accounting thought”. In Chatfield, M. and Vangermeersch, R. eds. *The History of Accounting: An International Encyclopedia*. New York, NY: Garland Publishing, Inc.: 546-548.
- Hernández Esteve, E.** (2000): *Los libros de cuentas y la jurisdicción privativa mercantil en España. El caso del consulado de comercio de Barcelona y su instrucción contable de 1766* (Account books and legal regulations for private merchants in Spain—the case of the chamber of commerce in Barcelona and its accounting rules of 1766). Barcelona: Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras.
- Iglesias Sánchez, J. L.** (coord.) (1996): *Avances y practicas empresariales en contabilidad de gestión* (Advances and entrepreneurial applications of management accounting). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Ijiri, Y.** (1972): *Análisis de objetivos y control de gestión*. Madrid: ICE (translated from Goal-Oriented Models for Accounting and Control. Amsterdam: North-Holland, 1965).
- Jouanique, P.** (1994): “Benedetto Cotrugli reencontrado” (A new introduction to Benedetto Cotrugli). *Técnica Contable*, XLVI, (543): 205-217.
- Keller, R. and J. Serrano** (1980): “El balance social de la empresa publica. La experiencia del INI” (Social accounting in public companies: The experience of INI). *Cuadernos universitarios de planificación empresarial y marketing*. Universidad Autónoma de Madrid. VI, (3): 395-403.

- Lainez, J. A. and S. Callao** (2000): “The effect of accounting diversity on international financial analysis: Empirical evidence”, *The International Journal of Accounting* 35 (1): 65-83.
- Larrañetta, J. L., D Onieva. and A. Lozano Díaz** (1991): “Inteligencia artificial aplicada a la planificación, programación y control de calidad: (Artificial intelligence applied to planning, programming and quality control). *Alta Dirección*, 26, (155): 101-108.
- Larriba Díaz-Zorita, A.** (1979): *La dilución de las acciones y los derechos de la suscripción* (Share dilution and subscription rights). Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.
- Larriba Díaz-Zorita, A.** (1990): “Diferencias de cambio en moneda extranjera” (Problems in foreign currency exchanges). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XIX, (64): 625-664.
- Larrinaga González, C. and J. Bebbington** (2001): “Accounting changes or institutional appropriations?—A case study of the implementation of environmental accounting”, *Critical Perspectives* 12: 269-292.
- López Aldea, J.** (1995): *Análisis práctico de las salvedades en el informe de auditoría* (Practical analysis of conditional audit reports). Zaragoza: Grupo Trae and Fair.
- López Pérez, M. V. and L. Rodríguez Ariza** (2002): “Aplicación del enfoque cognitivo a la metodología contable” (On the cognitive value of accounting methodology.). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXI, (112): 461-493.
- López Viñebla, A.** (1998): *El cuadro de mando y los sistemas de información para la gestión empresarial* (Balanced Scorecard and information systems for the management of firms). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Luna Luque, J.** (1974): *Teoría y práctica contable en España durante el siglo XVI* (Accounting theory and practice in Spain during the sixteenth century). Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.
- Mallo Rodríguez, C.** (1979): *Contabilidad analítica: costes, rendimientos, precios y resultados* (Cost accounting: Costs, profitability, prices and income). Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda (later editions).
- Mallo Rodríguez, C. and J. Merlo Bataller** (1995): *Control de gestión y control presupuesto* (Management control and budget control). Madrid: McGraw-Hill.
- Martínez Arias, A.** (1993): “El cuadro de financiación visto por los auditores y por las empresas auditadas” (The financial scorecard seen from the viewpoints of auditors and the audited companies). *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, 3rd period, (3): 55-63
- Martínez García, F. J.** (1996): *Materialidad y riesgo en auditoría—Su análisis como factores condicionantes de la calidad técnica de la actividad de auditoría* (Materiality and the auditing risk—its analysis as conditional factors for the quality of auditing services). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Martínez Vilches, R.** (1990): “Panorama actual de la contabilidad de gestión en la empresa bancaria” (On the current situation of management accounting for banking). *Actualidad Financiera*, Week 2-8th April, (14): C 882-908.

- Mattessich, R.** (1958): “Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable--introducción a la formulación matricial de los sistemas contables”. *Revista Técnica Económica*, 3rd period, III, (4): 106-127 (Spanish translation of: “Towards a general and axiomatic foundation of accountancy—With an introduction to the matrix formulation of accounting systems”, *Accounting Research* 8-4, October 1957: 123-145).
- Mattessich, R.** (1973): “Recientes perfeccionamientos en la representación axiomática de los sistemas constables” (Recent improvements in the axiomatic representation of accounting systems). *Revista Española de Financiación y Contabilidad* II (4): 443-465.
- Mattessich, R.** (2000): “Hitos de la investigación en contabilidad--Segunda mitad del siglo” (Highlights of modern accounting research—The last half century). *Revista de Contabilidad* 3 (5): 19-66.
- Mattessich, R.** (2002): “The Theory of Clean Surplus and Its Evolution: Survey and Recent Perspectives”. *Energeia--Revista Internacional de Filosofía y Epistemología de las Ciencias Económicas* 1 (2, 2002), Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales, Buenos Aires (invited paper, with Spanish text translation on pp. 49-79): 9-79.
- Mattessich, R.** (2004): *La representación contable y el modelo de capas-cebolla de la realidad: una comparación con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad*, Monograph of the Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid (translated by Belén Fernández-Feijóo Souto from: Accounting representation and the Onion Model of Reality: A Comparison with Baudrillard's Orders of Simulacra and his Hyperreality, *Accounting, Organization and Society* 28 /5, July 2003: 443-470).
- Medina Hernández, V., M. C. Hernández García and C. A. Hernández Concepción** (1997): “Los informes de auditoría a través de una muestra de empresas” (Audit reports through a entrepreneurial sample). *Partida Doble*, (78): 55-63.
- Merlo Sánchez, J.** (1995): “Modelos inductivos de reparto y distribuciones de costes—I: Centros de servicios, and II: El modelo ABC” (Inductive models of the allocation and distribution of costs—Part I: Cost centres; Part II: the ABC model). *Partida Doble*, (56): 39-45; (57): 40-49.
- Montero Perez, A.** (1980): “El balance social en la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid” (The social balance sheet in the Saving Bank and Pawn Shop of Madrid). *Cuadernos universitarios de planificación empresarial y marketing*. Universidad Autónoma de Madrid. VII, (1): 127-141.
- Monterrey Mayoral, J.** (1998): “Un recorrido por la contabilidad positive” (A recapitulation of positive accounting theory). *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 27 (95): 427-467.
- Montesinos Julve, V.** (1975): “La contabilidad en la formación y manifestación de las expectativas empresariales” (Accounting and the formation and manifestation of managerial expectations). *Seguros*: 259-287.
- Montesinos Julve, V.** (1978): “Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación en contabilidad” (Historical development, doctrinal currents and research programs of accounting). *Técnica Contable*, XXX, (347): 81, 135, 171, 219, 253, 285, 351, 373.
- Montesinos Julve, V.** (1980): *Las normas de contabilidad en la Comunidad Económica Europea* (Accounting standards in the European Economic Community). Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.

- Montesinos Julve, V. (1993): "Análisis de la información contable pública" (Analysis of publicly available accounting information). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXII, (76): 683-722.
- Montesinos Julve, V.** (1994): "La normalización en la auditoría del sector público" (Standardization of auditing for the public sector). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII, (79): 433-462.
- Montesinos Julve, V.** (1998): "Accounting and business economics in Spain". *European Accounting Review*, 7, (3): 357-380.
- Montesinos Julve, V., V. Pina Martínez, L. Torres Pradas and J. M. Vela Bargas** (1998): "Análisis comparado de los principios y prácticas contables de los sistemas contables públicos de los países de la OCDE: una aproximación empírica" (Comparative analysis of the accounting principles and practices of public accounting systems of the countries of the OECD: An empiric approach). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVII, (96): 787-821.
- Morala Gómez, B.** (1990): *Información contable para la gestión pública* (Accounting information for governmental administration). Oviedo: Universidad de Oviedo.
- Muñoz Colomina, C. I.** (1994): "La eficiencia en los entes públicos no empresariales" (Efficiency in non-entrepreneurial public entities). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII, (81): 983-1013.
- Narayanan, V. G., and A. Davila** (1998): "Using delegation and control systems to mitigate the trade-off between the performance-evaluation and belief-revision uses of accounting signals", *Journal of Accounting and Economics* 25 (3, June): 255-282.
- Navarro Galera, A.** (1998): *El control económico de la gestión municipal: Un modelo basado en indicadores* (Economic control of municipal management: A model based on statistical indicators). Valencia: Sindicatura de Comptes de la Generalidad Valenciana.
- Norberto, C.; Muñoz, C.; Veuthey, E. Zorzona, J.** (1990): "Pautas para un modelo contable de gestión que integre los aspectos presupuestario y analítico en un organismo público". (Guideline for an accounting management model incorporating budgetary and analytical aspects in a public entity). *Actualidad Financiera*, Dec. 10-16 (46): 2773-2805.
- Núñez Lozano, P.** (1989): *El régimen jurídico de la auditoría de cuentas en el derecho español* (Legal auditing statutes in Spanish law) Sevilla: Consejería de Hacienda y Planificación. Intervención General, Junta de Andalucía.
- Ortigueira Bouzada, M.** (1977): *Contabilidad de recursos humanos: una introducción* (Human resource accounting: An introduction). Sevilla: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.
- Pedraja García, P.** (1995): "Soluciones contables a los problemas del tipo de cambio" (Accounting solutions to problems of foreign exchange). *Partida Doble*, (53): 23-32.
- Pina Martínez, V.** (1993): "El cuadro de financiación del borrador del plan general de contabilidad pública" (The funds statement in the draft for the governmental chart of accounts). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXII, (77): 808-833.
- Pina Martínez, V.** (1994): "Principios de análisis contable en la administración pública" (Accounting principles of public administration). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII, (79): 379-432.

- Pina Martínez, V. and L. Torres Pradas** (1995): “Indicadores de output para el análisis de eficiencia de las entidades no lucrativas. Aplicación en el sector público español” (Output indicators for the efficiency analysis of non-profit entities. Application in the Spanish public sector). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV, (85): 969-991.
- Pinilla Monclús, V.J.** (1975): “Un nuevo sistema contable: el modelo circulatorio de flujos de renta y agregados de riqueza” (A new accounting system: The circulatory model of income flows and wealth aggregates). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, IV, (12-13): 409-438.
- Pique Batlle, R.** (1960): *Un nuevo balance. Contribución al estudio de la financiación empresarial* (A new accounting. Contribution to the study of business finance). Barcelona: Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras.
- Poveda Maestre, J. P.** (1995): “Valoración de los objetivos de control por los auditores informáticos españoles” (Evaluation of control objectives by Spanish computer auditors). *Partida Doble*, (56): 50-57.
- Prado Lorenzo, J. M.** (1993): “La norma de auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Consideraciones de los auditores” (The audit standard for applying the going concern principle. The auditors’ point of view). *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, 3rd period, (3): 30-45.
- Prado Lorenzo, J. M., I. González Bravo and D. Martín Jiménez** (1995): “La situación de la auditoría en España desde la perspectiva de los auditores” (The situation of the audit in Spain from the auditors’ point of view). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV, (84): 631-667.
- Prieto Moreno, B. and M. J. Pérez Arnáiz** (1992): “La teoría de contabilidad positiva en el transcurso de una década”. (A decade of the theory of positive accounting). *Actualidad Financiera*, Week 21-27th December, (47): C 645-654.
- Ramos Díaz, F. J.** (1969): “La normalización en el campo de la contabilidad de la empresa” (Standardization in the area of corporation accounting). *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, Año III, (1): 9-19.
- Ramos Stolle, A. and B. Fernández-Feijóo Souto** (1994): “Tratamiento de las diferencias de cambio de valores de renta fija, créditos y débitos: Sistemas actuales y una alternativa” (On the treatment of foreign exchange for interest bearing debits and credits: Present situation and alternative). *Actualidad Financiera*, Week 4-11th March (32): C 639-663.
- Requena Rodríguez, J. M.** (1967): “Metodología de la contabilidad” (Accounting methodology). *Técnica Contable*, XIX, (214): 448-453.
- Requena Rodríguez, J. M.** (1972): “Teoría de la contabilidad: Análisis dimensional” (Accounting theory: Multi-dimensional analysis), *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, I, (1): 45-53.
- Requena Rodríguez, J. M.** (1974): “El resultado interno” (The internal result). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, III, (8): 229-252.
- Requena Rodríguez, J. M.** (1977): *La homogeneización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad* (Uniform valuation in accounting). Madrid: Ediciones ICE.
- Rivero Menéndez, M. R.** (2000): *La formación de los registros contables en Mesopotamia* (The development of keeping accounting records in Mesopotamia). Guadalajara: Gráficas Minaya, S.A.

- Rivero Torre, P.** (1977): “Coste de depreciación, expansión de la empresa, inestabilidad monetaria y política de amortizaciones” (Depreciation costs, company expansion, monetary instability, and amortization policies). *Técnica Contable*, XXIX, (337): 1-8; (338): 41-55.
- Rodríguez Pita, E. and J. M. Rodríguez Flores de Quiñones** (1956): *Ciencia de la contabilidad—Técnica práctica y organización* (Accounting theory—practical techniques and organization). Barcelona: [s.n.]. Graf. Alfa.
- Rodríguez Rodríguez, A.** (1979): *Ensayo sobre contabilidad de la liquidez* (An accounting study of liquidity). Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas.
- Ruiz Barbadillo, E.** (1997): *Los objetivos del informe de auditoría* (Objectives of the audit report). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Ruiz Barbadillo, E., C. Humphrey, C. and M. A. García Benau** (2000): “Auditors versus third parties and others: The unusual case of Spanish audit liability ‘crisis’”, *Accounting History* 5 (2): 119-146.
- Sáez Torrecilla, A.** (1982): *Costes empresariales: su estructura contable* (Company costs: Their accounting structure). Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Sáez Torrecilla, A. and E. Corona Romero** (1991): “Análisis sistemático y operativo del plan de contabilidad” (Systematic and operative analysis of the chart of accounts). Madrid: McGraw-Hill.
- Sánchez Muñoz, P., C. Chaminade Domínguez and M. Olea de Cárdenas** (2000): “Management of intangibles: an attempt to build a theory”. *Journal of Intellectual Capital*, vol. 1, (4): 312-328.
- Sánchez-Mayoral García-Calvo, F.** (1997): *La medida contable de la equidad intergeneracional en el sector público* (Accounting measurement in the public sector: Intergenerational aspects). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Schmalenbach, E.** (1954): *Balance dinámico*. Madrid: Instituto de Censores y Jurados de Cuentas de España (translated from the German original of *Die Dynamische Bilanz*).
- Schneider, E.** (1969): *Contabilidad industrial*. Madrid: Editorial Aguilar (translated from *Industrielles Rechnungswesen: Grundlagen und Grundfragen*. Tübingen: Mohr, 1954).
- Serra Salvador, V.** (1978): “Un planteamiento de los modelos contables en relación con los criterios de valoración” (Accounting models and valuation criteria). *Técnica Contable*, XXX, (350): 41-54.
- Sierra Molina, G. and Bonsón Ponte, E.** (1992): “Audi Expert: Un sistema experto para la elaboración del informe de auditoría” (Audi Expert: An expert system for providing the audit report). *Partida Doble*, (28): 45-52.
- Sierra Molina, G. and M. Orta Perez, M.** (1997): “Una responsabilidad básica del auditor: El control de calidad de la auditoría” (The auditor’s basic responsibility: Controlling the audit quality). *Revista de Contabilidad*, 0 (0): 185-227.
- Snozzi, E. G.** (1969): *Verificación de balances* (Verification of balance sheet data). Madrid: Rialp.
- Soldevilla García, E.** (1978): *El control crítico de la gestión económica* (Effective control of business management). Barcelona: Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras.

- Soler Amaro, R.** (1980): “Un modelo para la mecanización del Plan General de Contabilidad” (A model for routine application of the General Chart of Accounts). *Técnica Contable*, XXXII, (374): 41-47.
- Torres Pradas, L.** (1991): “Indicadores de gestión para entidades públicas” (Management indicators for public entities). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XX, (67): 535-558.
- Tua Pereda, J.** (1982): *Principios y normas de contabilidad: historia, metodología y entorno de la regulación contable* (Principles and accounting rules: History, methodology and environment of accounting regulation). Madrid: Universidad Autónoma de Madrid (doctoral dissertation).
- Tua Pereda, J.** (1983a): *Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de teoría de la contabilidad* (Monograph on the concept, method, sources and programmes of accounting theory), Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.
- Tua Pereda, J.** (1983b): *Principios y normas de contabilidad. Historia, metodología y entorno de la regulación contable* (Principles and accounting rules. History, methodology and environment of the accounting regulation), Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda (publication of the above-mentioned dissertation).
- Tua Pereda, J.** (1991): *La investigación empírica en contabilidad. La hipótesis de eficiencia del Mercado* (Empirical research in accounting. The hypothesis of market efficiency). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Tua Pereda, J.** (2004). “Evolución y situación actual del pensamiento contable” (Evolution and present situation of accounting thought). *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría* (October-December): 41-128.
- Tua Pereda, J. and A. J. Bellostas Pérez-Gruoso**, eds. (2000): *El Marco Conceptual para la Información Financiera* (Conceptual Framework for Financial Information), Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Urias Valiente, J.** (1987): *Auditoría Financiera* (Financial auditing). Madrid: Tébar Flores.
- Urias Valiente, J.** (1990): *El objetivo de relevancia en el informe del auditor independiente* (The objective of materiality in the independent auditor's report). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Vallverdú Calafell, J.** (2003): “La responsabilidad social de la empresa: una aportación contable (The social responsibility of business: an accounting contribution), *Papeles de Ética, Economía y Dirección*. N.8.
- Vela Bargues, J.M.** (1991): “La contabilidad pública frente a la contabilidad empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias” (Governmental accounting versus business accounting: Some reflections on viewing their differences.). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XX, (68): 581-621.
- Vela Bargues, J.M.** (1992): “La nueva contabilidad de las entidades locales y los principios contables públicos (I) y (II): significado y antecedentes de los principios contenidos en el Documento de la I.G.A.E.” (The new accounting of local entities and governmental accounting principles (I) and (II): Interpretation and antecedents of principles in the document of the I.G.A.E.). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXI, (71): 369-391; (72): 653-673.

- Vela BARGUES, J. M.** (1994): "Contabilidad pública y normalización contable: una especial referencia al caso español" (Public accounting and accounting standards: Special reference to the Spanish case). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIII, (79): 309-334.
- Vereda Espada, J.** (1977): *El nivel óptimo de reservas* (The optimum level of reserves). Madrid: Universidad Autónoma.
- Verges Mamé, E.** (1998): "Los servicios relacionados con la auditoría" (Services connected to auditing). *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, Año XXXI, (13): 6-23.
- Vidal Blanco, C.** (1977): *El leasing* (Leasing). Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Vlaemminck, J. H.** (1960): *Historia y doctrinas de la contabilidad* (History and doctrines of accounting). Spanish version, translated from French, revised and extended by González Ferrando, J. M. Madrid: E.J.E.S.

**BALBUCEOS Y PRIMEROS PASOS DE LA
HISTORIA DE LA CONTABILIDAD EN ESPAÑA**

FIRST STEPS OF ACCOUNTING HISTORY IN SPAIN

José María González Ferrando

RESUMEN

El presente artículo pasa revista a los primeros escritos españoles tocando el tema de la historia de la contabilidad, desde unas simples menciones al mismo intercaladas en textos dedicados a otras materias hasta tratados dedicados a esta disciplina. Al efecto, se distinguen tres etapas: la primera que describe las primeras y vacilantes incursiones en la cuestión, etapa que va desde el año 1783 hasta el año 1880 y comienza con la publicación del libro de Sebastián de Jócana y Madarías; la segunda, incluyendo estudios ya algo más decididos y acertados, que abarca desde 1880 hasta 1900; y la tercera, que ya marca los comienzos de un incipiente cultivo sistemático de la historia de la contabilidad en España, comprendiendo los años 1900 a 1933, en que se publica la obra de José María Cañizares Zurdo.

ABSTRACT

Present paper reviews the first Spanish papers dealing with accounting history. The study covers from simple mentions to the subject interspersed in texts devoted to other matters up to treatises expressly consecrated to the discipline. To serve this purpose, the paper distinguishes three different stages. The first one describes the first faltering steps and embraces from 1783 up to 1880. The stage begins with the publication of Sebastián de Jócana y Madarías's book. The second stage begins in 1880 and ends in 1900. It shows more advanced and right studies. The third one marks the beginning of an incipient systematic cultivation of accounting history in Spain. This stage goes from 1900 up to 1933. This year was published the book by José María Cañizares Zurdo, which ends the period under review.

PALABRAS CLAVE:

Textos sobre historia de la contabilidad, España, siglo XVIII, siglo XIX, siglo XX.

KEY WORDS:

Accounting history texts, Spain, 18th century, 19th century, 20th century.

Como dice Fernando López y López en el Prólogo del traductor de su versión al español -completada en 1901 y publicada en 1902- de la monografía de Karl Peter Kheil que se tituló en castellano *Historia de la Contabilidad*:

Con ser muchas las obras didácticas de Contabilidad escritas en España, ninguna trae una explicación conveniente acerca del origen e historia de la partida doble. Algunas, las menos, se limitan a consignar que este maravilloso

invento fue ideado en Venecia hacia el siglo XV y que nuestros comerciantes aunque lo conocían desde esta época, no lo utilizaron hasta principios del presente¹; otras mencionan que el inventor de tal sistema de cuenta y razón fue un Dominicano, fray Lucas Pacioli, y las más pasan por alto cuestión tan importante (Kheil, 1902: 7)

Y que esto era cierto lo vemos confirmado poco tiempo después por lo que José Rogina, otro autor coetáneo de López y López, nos indica acerca del origen del método de partida doble, como resumen de lo que por diversos autores se había venido manifestando desde finales del siglo XVII (Rogina, 1902: 30-31):

La opinión más generalizada es que dicho sistema se debe a los italianos, sin que pueda precisarse la época en que se empezó á aplicar.

Parece que ya en el siglo XIII hacían uso de él los comerciantes de Génova, Venecia, Florencia y otras ciudades de Italia; pero hasta 1495 [sic] no apareció el primer tratado de Partida doble, debido al R.P. Fray Lucas Paciolo, monje italiano. Por esto se llamó en un principio método italiano, nombre con el cual se le designa todavía.

Supónese con fundamento, dadas nuestras relaciones mercantiles en aquella época, que los españoles fuimos los primeros en adoptarlo, y que de nosotros lo tomaron las demás naciones.

A principios del siglo XVI era ya conocido en España, y a mediados del mismo siglo, por ley y Pragmática insertas en el libro IX, título IV, ley XII de la Novísima Recopilación, se mandó a los hombres de negocios que llevasen sus libros por este orden y no por otro, pues aunque no se hace mención precisamente del Método de Partida doble, es por que entonces no se conocía con este nombre.

En 1564 se ordenó también por las Cortes de Monzón su observancia en el Reino de Valencia.

La primera obra de contabilidad por este sistema que se publicó en España, año de 1590, fue la dedicada a Felipe II por su autor D. Bartolomé Salvador de Solórzano, natural de Rioseco, con el título de Libro de Caja y Manual de mercaderes y otras personas [sic].

El desarrollo del comercio, particularmente en América, Flandes y Holanda, en el siglo XVII, contribuyó a perfeccionar el método italiano, conocido después con el nombre de Partida doble que le dieron los franceses.

Esta denominación se empleó en España por primera vez, en las Ordenanzas de la Universidad y Casa de contratación de Bilbao, aprobadas en 1737 por Felipe V, en cuyo capítulo IX, números I al VIII se explica detalladamente la forma y modo con que debe ser adoptado; reglas que sirvieron más tarde de base á las prescripciones sobre el particular del Código de Comercio.

Pero realmente hasta el primer tercio del siglo XIX próximo pasado, no tomó carta de naturaleza en nuestra nación. D. José M^a Brost, que empezó en 1815 la

¹ López y López está aludiendo evidentemente al siglo XIX y no al XX, que acababa de comenzar.

enseñanza, publicó algunos años después, en 1825, su obra titulada Curso Completo de Teneduría de libros por Partida doble.

El mismo año de 1825 se expidió por nuestro Gobierno una Real orden, previniendo que cierto número de empleados en las provincias fuesen á la capital del Reino para estudiar el nuevo sistema de cuenta y razón.

En 1838 D. Manuel Víctor Christantes publicó su notable Tratado de este sistema con aplicación al comercio y á las Rentas públicas.

En 20 de Noviembre de 1845 se mandó que las Diputaciones provinciales y los Municipios lleven la contabilidad por Partida doble, orden que se reprodujo en 31 de Mayo de 1886, publicándose en 1º de Junio siguiente las correspondientes instrucciones y modelos.

No haremos mención, para abreviar, de otras disposiciones relativas a la adopción del referido sistema por las oficinas públicas y particulares, ni de las muchas obras acerca del mismo publicadas en los últimos años; solo añadiremos, que merced a unas y otras el método de Partida Doble ha llegado a popularizarse en nuestro país, y pocas casas importantes de comercio habrá que no lo hayan adoptado.

También en el extranjero se halla muy extendido, especialmente en Francia donde son numerosas las publicaciones sobre esta materia.

Vamos, pues, a comprobar lo fundado de estas afirmaciones pasando revista en orden cronológico –y para no alargar demasiado la exposición- a una selección de los autores que, a mi juicio, han contribuido en nuestro país, en mayor o menor grado, al conocimiento y difusión de la Historia de la Contabilidad, y cuyos trabajos han podido suponer la aportación de algún detalle o aspecto de interés para la misma, aunque en determinados casos ello pudiera no haber sido acertado o positivo.

Así, iremos viendo cómo hasta mediados del siglo XIX sus contribuciones no suelen pasar de simples balbuceos, y cómo en los umbrales del siglo XX -aun avanzando todavía lentamente y con algún que otro altibajo- se empiezan ya a dar pasos más firmes, y se sientan las bases para trabajos más elaborados o de más amplio contenido, hasta que por fin, en las postrimerías del primer tercio del siglo, aparece una primera y notable obra española que puede calificarse de verdaderamente equilibrada.

1. Balbuceos (1793-1880)

1.1. Sebastián de Jócana y Madarúa

He de comenzar destacando a un autor español de finales del siglo XVIII, Sebastián de Jócana y Madarúa, Oficial de la Contaduría de Indias y notable erudito en materia de contabilidad -pública y comercial- que en época bien temprana hizo para su tiempo una más que discreta incursión en la historiografía contable, por lo que se le puede considerar como el primer investigador de la Historia de la Contabilidad en España (Ramos Cerveró, 1996: 306).

Este autor, en su *Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar Cuenta y Razon* publicada en Madrid en 1793 y recientemente reimpresa, no sólo da cuenta de la legislación

promulgada en España en materia de partida doble desde mediados del siglo XVI hasta finales del XVIII² tanto para su aplicación a mercaderes y banqueros en el reino de Castilla (Jócana, 1793: 37; 39; 57 y 63-67) e incluso en el de Valencia (1793: 37 y 39) -tomando esta última y discutible información de Pedro Luis de Torregrosa, el censor de la obra de Salvador de Solórzano³- cuanto a la Hacienda de Indias (1793: 34; 39 y 59), sino que, además de referirse a 'fray Lucas'⁴ hace repetidas citas de las obras de Salvador de Solórzano, de de la Porte, de Gobain, del autor de los *Intereses de las naciones de Europa* -que desconoce sea Accarias de Sérionne porque el traductor, Domingo de Marcoleta, lo ha omitido- y en especial del Barón de Bielfeld, ya que el libro está redactado precisamente para refutar la opinión de dicho Barón, contraria a la aplicación de la partida doble a las cuentas de la Hacienda pública "porque duplica el trabajo del que lleva la cuenta".

Alude también, de pasada, a los tratados de Sousa Brito, de La Rue y de Luque y Leyva, así como al de Hevia y Bolaños, a quien menciona indirectamente como "el Autor de la Curia Filípica".

En apoyo de la persistencia de la aplicación de la partida doble en la práctica contable española de los siglos XVII y XVIII, nos da cuenta Jócana (1793: 60-61) de que había visto en poder de un amigo suyo los Borradores y Manuales de 1698 a 1713 -los Mayores se habían vendido al peso a un confitero de Madrid-, de la cuenta de la administración de un asiento, libros que considera bastante coincidentes con lo explicado por Salvador de Solórzano, al que por cierto considera difusor del 'método italiano'.

Completa la obra con un Apéndice en el que enumera a los diecisiete escritores de obras de contabilidad que conoce directamente: dos españoles -Bartolomé Salvador de

² Se refiere Jócana a las conocidas Pragmáticas de 1549 y 1552, dadas en Cigales y Madrid, respectivamente, así como a las Ordenanzas del Consulado de Bilbao de 1737.

Como es sabido, ambas Pragmáticas fueron posteriormente refundidas en una sola ley en las sucesivas ediciones de la *Recopilacion de las leyes de estos Reynos* hasta la última de 1805 -ley 12, título 4, libro 9-, y cuando son recordadas por la mayoría de los autores del siglo XIX, más de uno lo hace sin sospechar siquiera que se refieren a la llevanza en partida doble de los libros de cuentas de mercaderes y banqueros al ordenar que esto se haga por 'deve y a de aver', ya que así es como se denominaba en terminología jurídica a la partida doble entre los siglos XV y XVII (*González Ferrando*, 1988: 188-189).

A este respecto conviene advertir que hasta aproximadamente finales del primer tercio del siglo XIX no se introdujo en España el término de 'contabilidad', galicismo que vino a sustituir al castizo de 'cuenta y razón', cuya expresión se mantuvo todavía por algún tiempo en las contabilidades administrativas.

Pero desde finales del siglo XVIII ya se había empezado a utilizar -también tomada del francés- la de 'teneduría de libros'.

³ La alusión que hace Jócana (1793: 36-38 y 95) a Fr. Lucas, procede del prefacio a *Le Guide des Négocians et Teneurs de lívres* publicado por primera vez en París en 1673 por Mathieu de La Porte -obra de la que parece haber leído con atención la edición de 1712-, y acierta al suponer que el 'fray Luc', autor hacía 1495 de un tratado de teneduría de libros al que se refiere *de La Porte* (1712: xiiij) pudiera ser el 'Lucas Paciolo' que cita el abate Carlos Denina en sus *Cartas Críticas* (Jócana, 1793: 36).

⁴ No parece que Torregrosa estuviera muy acertado en la afirmación que hace de que, a petición de los tres estados del Reino de Valencia, se le concediese en las Cortes de Monzón de 1564 que se hiciera uso del 'libro de Caxa' para llevar la 'cuenta y razón' de los hombres de negocios, ya que lo que se demandaba era que en las cuentas de la Generalidad valenciana, además del 'libre de compte y raó' ya existente, se estableciera otro libro que se denominara 'contralibre de compte y raó' y se llevaría por 'estilo mercantil'; esto es, por partida doble (Pérez Bustamante, 1979: 97).

Solórzano, en Madrid, y Luis de Luque y Leyva⁵ en Cádiz-, un portugués que escribe en español -Gabriel de Sousa y Brito, en Amsterdam-, tres italianos -Luca Pacioli, Giovanni Domenico Peri y Pietro Paolo Scali-, cuatro de los Países Bajos -Jacob van Lintz, Abraham de Graaf, Pieter Ripke y Mathieu de Laporte- y siete franceses -Samuel Ricard, Jean-Baptiste La Rue, Pierre Giraudeau, Claude Boyer, Bertrand-François Barrême, Henri Desaguliers y Gobain-, junto con otros cuatro de los que ha tenido noticia de manera indirecta por el tratado de Laporte -Rogier y Adrianus de Konninck, Burgert Hermansz Geestevelt y Dirk de Hollander-, dando así lugar al primer catálogo bibliográfico de obras de contabilidad y teneduría de libros que se haya publicado en España.

Hay que destacar finalmente en cuanto respecta a Sebastián de Jócana y Madarí que su obra pasó de hecho a ser la principal fuente de información -primero directa y muy pronto indirecta- de la mayor parte de los autores españoles del siglo XIX que en sus tratados de contabilidad o de teneduría de libros dedicaron algún espacio a la Historia de la Contabilidad.

1.2. José Canga Argüelles

Mención aparte merece el ilustre hacendista y miembro de la Real Academia de la Historia, José Canga Argüelles, que bien podría ser considerado como el iniciador de la investigación de la Historia de la Contabilidad pública en España, con la particularidad de que no sólo se interesó por su regulación y funcionamiento sino que es muy posible que fuera el primero que incluso llegara a examinar los libros del siglo XVI en que se llevaron las cuentas públicas del reino de Valencia.

Concretamente, en la *Memoria sobre la Cuenta y Razon en España* que leyó en las Cortes generales y extraordinarias reunidas en Cádiz el día 29 de Junio de 1811, en su calidad de Secretario interino del Despacho Universal de Hacienda de España, y aunque su exposición estaba dirigida a mostrar la situación de la Contabilidad del Estado en España a comienzos del siglo XIX, dedica un amplio espacio a la Historia de la Contabilidad pública en los reinos de Aragón y Castilla (Canga, 1811: 6-18), destacando que el Maestre Racional llevaba las cuentas por el método del 'debe y debo'; es decir, por partida doble, posiblemente en cumplimiento de la petición de las Cortes del Reino de Valencia celebradas en Monzón en 1564 a que se refiere en incorrecta interpretación Luis de Torregrosa, el censor de la obra de Salvador de Solórzano.

Con ligeros retoques, incluye este autor en su *Diccionario de Hacienda*, dentro de la voz 'Cuenta y razón del Estado' (Canga: 1826-27, II, 230; y 1833-34: I, 311), gran parte del texto de dicha *Memoria* de 1811, y en especial la alusión que hace a la partida doble respecto de las cuentas de la Corona de Aragón referidas a la Generalidad valenciana, extremo al que ya se había referido incidentalmente en su tratado sobre la *Ciencia de la Hacienda* (Canga, 1825: 217).

⁵ Interrumpiendo el vacío de más de 180 años sin que se publicara en España ningún otro tratado que se ocupara de la partida doble después de la aparición del de Salvador de Solórzano, y desconociendo la existencia de esta obra, Luis de Luque y Leyva imprimió en Cádiz en 1774 un manual que tituló *Arte de Partida Doble*, en la creencia de que este método era una innovación en España y de que él era el primer autor que había escrito en nuestro país sobre el 'Arte de llevar las cuentas de Comercio en Partidas Dobles'.

Por desgracia, su interesante aportación a la Historia de la Contabilidad -en particular la referida a la Hacienda pública- pasó bastante inadvertida para las generaciones posteriores, ya que los escasos autores que utilizaron su información omitieron citar la fuente.

1.3. Ramón Valdés

También se puede considerar como precursor de la Historia de la Contabilidad en España a Ramón Valdés, Oficial del Giro Real⁶ de la Tesorería General del Reino, que en 1817 publica en Madrid un *Método teórico-práctico de Cuenta y Razón* dirigido a exponer la aplicación del método de partida doble a la contabilidad comercial así como -por primera vez en España en un manual editado con fines didácticos- a la contabilidad pública.

En el extenso prólogo de cuarenta y seis páginas reproduce gran parte del texto del tratado de Salvador de Solórzano, aderezado con abundantes notas aclaratorias -no siempre acertadas- (Valdés, 1817: VI-XLVIII), y hace una introducción de contenido histórico en la que sigue muy de cerca a Jócana y Madarúa en su cita de la legislación existente en materia de partida doble referida a mercaderes y banqueros e incluso a la Real Hacienda de Indias, y menciona las obras de Luis de Luque y Leyva y del propio Sebastián de Jócana y Madarúa, al que dedica merecidos elogios.

Asimismo hace referencia a las cuatro obras en que dice haberse inspirado, que son las de M. de La Porte y J. B. La Rue -ya citadas por Jócana- y las de P. Migueret [*sic*] y J. Rodrigues, publicadas con posterioridad a la aparición del libro de Jócana y Madarúa. Y en verdad tanto se ha inspirado en la de J. Rodrigues, que el tratado de Valdés resulta ser en su mayor parte un plagio del muy didáctico y doctrinal libro publicado en 1810 por el bordelés Rodrigues, por lo que constituye de hecho una versión española del mismo.

Lamentablemente, no parece que el texto de Salvador de Solórzano así recuperado -aunque lo fuera sólo en lo esencial- tuviese muchos lectores, por lo que al poco tiempo volvió a caer en el olvido, si bien es cierto que esta vez no lo fuera tanto como en los siglos XVII y XVIII⁷.

1.4. José M^a Brost

Siete años después -1825- de la publicación del tratado de Valdés, edita José M^a Brost un *Curso completo de Teneduría de Libros*, en el que en las breves páginas de la Introducción incluye una concisa noticia de carácter histórico basada en lo manifestado por Jócana y

⁶ El 'Giro Real' era una especie de oficina bancaria estatal, promovida hacia 1745 por el Marqués de la Ensenada, la cual se encargaba de situar fondos en el extranjero para hacer frente a las obligaciones de la Real Hacienda en el exterior -pago a embajadores y ministros del rey en las Cortes extranjeras, etc.-, en cuya contabilidad intervenía la partida doble desde su creación (González Ferrando, 1996: 242-243).

⁷ Por lo que respecta a los autores posteriores a Valdés que citan a Salvador de Solórzano, hay que indicar que incluso alguno lo confunde con el jurisconsulto Juan de Solórzano Pereira, sin tener en cuenta que en 1590 apenas tenía éste 15 años de edad y que el primer apellido de aquél era el de 'Salvador'.

Karl Peter Kheil (1898: 49, nota 1) señala como ejemplo de tal error a Eusebio Freixa y Rabasó (1879: 83), pero -entre otros- incide también en el mismo equívoco Víctor G. López-Cerezo (1892: 3), el cual por cierto considera que desde el siglo XVIII el método de partida doble se halla casi generalizado entre nosotros (López-Cerezo, 1892: 4).

Madaría y seguido por Valdés, aunque lo amplía con la presunción de que España pudiera haber sido la primera en adoptar el método italiano y que de nosotros lo adquirieran las demás naciones.

1.5. Manuel Víctor de Christantes y Cañedo

En 1838, y desde luego sin proponerse hacer una reseña histórica, Manuel Víctor de Christantes y Cañedo, Jefe de Sección del Ministerio de Hacienda, en la Introducción -que él llama 'Media-Confesión'- a su *Tratado de Cuenta y Razón*, da cuenta de que por Real Orden de 2 de Septiembre de 1825 se prevenía que un cierto número de empleados de la Real Hacienda en las provincias fuese a Madrid para aprender el sistema de cuenta y razón de partida doble, de cuyo sistema dice ignoraba el origen "(más antiguo que la Feria de Medina del Campo, en la cual ya era conocido) ni los extranjeros tampoco, ni lo sabía Solórzano que escribió sobre esto en el año de 1590, y eso que sabía que *la Cuenta y Razon era y es señora de todas las demas artes y ciencias, porque todas la han menester, y ella no ha menester a nadie*"; y concluye señalando que no es cierto que en Francia se haya adoptado en las Oficinas de Hacienda antes que en España, porque en ésta y en sus posesiones de Ultramar se estableció en el siglo XVIII y en Francia lo ha sido en el XIX, y hace pocos años (Christantes, 1838: 5-6).

Más adelante, ya en el cuerpo del tratado, indica que el sistema es aplicable a todos los ramos de la Hacienda pública, y que se había establecido en las Oficinas generales de la Dirección de Minas, Contaduría de Valores, Contaduría de Distribución, Hacienda militar, y últimamente en la Dirección general de Loterías, que ya había presentado sus voluminosas cuentas generales de 1837, y cuya Instrucción de Loterías dice haber formado él mismo (Christantes, 1838: 51).

2. Primeros pasos (1880-1900)

Tras estos balbucesos de la historiografía contable patria, las referencias históricas se van ampliando con la cita de los autores que se consideraban más destacados de entre los que les precedieron, así como de las nuevas disposiciones reguladoras de la contabilidad mercantil y de la pública.

Pero en las postrimerías del siglo XIX y comienzos del XX se van a producir varios hechos que tendrán una positiva influencia en lo que podríamos calificar ya de primeros pasos de la Historia de la Contabilidad en España, pasos que por desgracia presentan enseguida una solución de continuidad puesto que la semilla así sembrada no empezó a dar fruto apreciable hasta bien entrado el primer tercio del siglo XX.

2.1. Mariano Pardo de Figueroa

El primero de ellos fue la publicación en 1880 de un artículo en el que por una feliz casualidad se hacía una amplia reseña bibliográfica del tratado de Bartolomé Salvador de Solórzano, que fortuitamente había llegado a manos del erudito polígrafo gaditano Mariano Pardo de Figueroa, más conocido por el seudónimo de Doctor Thebussem, a cuyo trabajo le dio el título de *Vamos a Cuentas*' y más tarde lo incluyó en una recopilación de artículos de los que el primer tomo salió a la luz en 1892 con la denominación de *Primera Ración de Artículos del Doctor Thebussem* (Pardo de Figueroa, 1892: 48-62).

En la extensa recensión que del libro de Salvador de Solórzano hiciera Mariano Pardo de Figueroa, no sólo detalla y comenta largamente el contenido del mismo -hasta incluye muestras de un folio del Diario y otro del Mayor-, sino que relaciona a cinco autores de textos de aritmética -Pedro Ciruelo, Juan Gutiérrez, Marco Aurel, Juan de Iciar y Juan de Ortega [sic]-, a dos tratadistas de moral económica -Cristóbal de Villalón y Saravia de la Calle-, a un jurisconsulto -Diego del Castillo, por su *Tratado de Cuentas*-, a un autor de una obra mixta de aritmética y teneduría de libros -Gaspar de Texeda y su *Suma de Arithmetica practica y de todas mercaderias con la horden de contadores*- y asimismo añade una información que constituye una auténtica primicia al destacar a un séptimo autor de un tratado de aritmética -Antich Rocha- del que apunta que publicó juntamente con dicho tratado un manual de teneduría de libros, traducido del francés y sin mención de autoría, del cual dice Pardo de Figueroa desconocer el autor y titularse *Compendio para tener y regir los libros de Cuenta* -como anuncia Rocha en la portada de su *Arithmetica*-, para llegar por último a la conclusión de que ninguno de los expresados autores, ni otros de obras semejantes, se ocupan de las cuentas mercantiles del modo concreto, especial y determinado que lo verifica Solórzano.

Pero aún hay más en su artículo, ya que incidentalmente aporta una segunda primicia al señalar que el conocido cronista de las Indias, Gonzalo Fernández de Oviedo, en su *Libro de la Cámara Real del Príncipe Don Juan*, referido al último tercio del siglo XV y cuyo manuscrito se acababa de publicar en 1870, habla de los libros de 'cuenta y razón' que se llevaban en dicha Cámara y que Fernández de Oviedo describe en un apartado que específicamente les dedica, libros que por cierto tuvieron aún que esperar algo más de cien años para que se estudiaran con algún detenimiento (González Ferrando, 1993).

2.2. José Barés Molina

El segundo viene dado por la publicación en la recién creada *Revista Pericial Mercantil*, editada por el Colegio Pericial Mercantil de Madrid, de un corto artículo titulado "La Partida Doble en el siglo XVI", en el que como si de un Guadiana se tratara, resurge otra vez el *Libro de Caja y Manual de Mercaderes* de la mano de José Barés Molina (1897: 261-264), el cual -con desconocimiento del artículo del Doctor Thebussem- se limita a aceptar que se trata de la obra de teneduría de libros más antigua dada a la stampa en lengua española acerca del estilo y método para la cuenta y razón de todo linaje de negocios y contrataciones, que no es otro que el de partida doble, aunque estos vocablos no se mienten en el tratado.

Hace Barés una presentación más técnica pero menos amplia, que la de Pardo de Figueroa, y así señala que no llegan a más de dos los libros que Solórzano prescribe: *Manual del libro de Caja*, que viene a ser el que llamamos Diario, y el de *Caja*, que no es otro que nuestro Mayor. Destaca asimismo que Salvador de Solórzano conoce la personificación de los objetos y la emplea con la *Caja y Mercaderías* y para la *Hacienda* -cuya cuenta incluye directamente también las partidas de Pérdidas y Ganancias-, pero no registra los títulos de crédito en cuentas abiertas para estos valores, sino que los contiene en las personales, y no hace buenas -abona- ningunas mercaderías, ni dineros, ni otra cosa en los libros hasta haberlas recibido. Por todo ello considera Barés que sólo en lo apuntado y en algún detalle de menos importancia difiere el *Libro de Caja y Manual* de los tratados en que en aquellos días se aprendía la teneduría de libros, por tal manera que, vestido a la moda de los tiempos y

acomodado a la peculiar índole de las contrataciones al uso, si no alcanzaba a hacer buenos *contables*, no haría malos *tenedores de libros*

Para dar idea de la práctica de Solórzano, presenta en cuanto al *Manual = Diario* la transcripción del asiento de apertura con la aportación del capital -Hacienda- y la de la entrega de numerario a un banquero en cuenta corriente, y en cuanto al pase al libro de *Caxa = Mayor*, pone como ejemplo la transcripción del de la aportación de capital, contrastándolos con la práctica de finales del siglo pasado, y con ello da por concluido el trabajo, que califica de 'artículo'.

2.3. José M^a Cañizares Zurdo

El tercer hecho está constituido por la aparición en la citada *Revista Pericial Mercantil* de dos breves artículos del por entonces catedrático de la Escuela de Comercio de Málaga, José M^a Cañizares Zurdo, que en 1933 publicaría un libro titulado *Ensayo Histórico sobre Contabilidad*, del cual hemos de insistir en que constituye la primera obra de carácter general y genuinamente española dedicada a esta materia.

En el primero de los dos artículos, que denomina "Notas Bibliográficas" (Cañizares, 1897: 31-33), nos da una muestra de su amplio conocimiento de la historiografía contable -inglesa sobre todo-, pues luego de destacar que justamente cuatro siglos antes un estudioso monje italiano llamado Luca Paciolo publicaba un libro titulado *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità, arte maggiore, etc.* [sic], "cuyo libro pasa por ser el primero dado a luz sobre el sistema de las dobles partidas, impreso en Venecia en 1494 y reeditado en la misma ciudad [sic] en 1523", indica que desde la mencionada fecha de 1494 hasta 1800 se conocen como publicados en todos los países más de ochocientos volúmenes sobre esta clase de conocimientos, entre los que figuran como más antiguos los dieciocho editados entre 1543 y 1800 que detalla en un cuadro en el que recoge la fecha y lugar de edición, nombre del autor y el título de cada una de las obras seleccionadas.

Destacaremos de entre ellas las de Oldcastle (1543), Ympyn (1543), Peele (1553), Mennher (1565), Salvador de Solórzano (1590), van den Dycke (1598), Petri (1613), Monteage (1683) y Mair (1741), y cabe señalar que no incluye el *Compendio* de 1565 de Antich Rocha, pese a que un ejemplar de la *Arithmetica* de este autor se conservaba en la Biblioteca de la Sociedad Económica de Amigos del País de Málaga, como en 1933 indica él mismo en su *Ensayo Histórico*.

El segundo y último artículo, claramente inspirado en la monografía de Karl Peter Kheil publicada en 1896 -de cuya traducción española nos ocuparemos en breve- aparece en 1898 y lo titula "La Contabilidad en 1543" (Cañizares, 1898: 204-206) por estar referido al tratado de teneduría de libros del antuerpiense Jan Ympyn.

Lo inicia exponiendo el nada corto título de la versión francesa del libro, y señala que la *Nueva Instrucción* está dividida en dos partes: teórica la primera y práctica la segunda, desarrollando aquella en los capítulos destinados a la *información e instrucción*, en los cuales se advierte una gran semejanza con el *Tractatus* de Paciolo, y dedicando la segunda a la manera en que deben sentarse y registrarse las operaciones realizadas.

Presenta a continuación dos asientos del Diario y una cuenta del Mayor, lo cual le sirve además para mostrar cómo se rectificaban las equivocaciones padecidas en sus libros, y resalta que en el cierre y reapertura de las cuentas abiertas a las diferentes clases de

mercaderías se sigue un sistema especial, del que ofrece ocuparse en alguno de los trabajos sucesivos que sobre 'Contabilidad antigua' se propone remitir a la *Revista Pericial Mercantil*, pero sin que infortunadamente haya cumplido esta promesa, tal vez por falta de interés en estas materias por parte de los lectores y editores de dicha revista.

2.4. Enrique de Irigoyen

Un cuarto hecho lo constituye la sucinta pero suficientemente instructiva reseña bibliográfica aparecida en el número de 15 de Noviembre de 1898 de la *Revista Pericial Mercantil* (1898: 437-439), firmada por E. Irigoyen, de la monografía que con el título de *Valentin Mennher und Antich Rocha* acababa de publicar en Praga Karl P. Kheil, y de la que había enviado un ejemplar dedicado al director de dicha revista.

Empieza Irigoyen por destacar la excepcional importancia e interés que presenta el libro de Kheil por estudiar en él una "materia nueva para los españoles, pues ninguno hasta entonces se había ocupado de la historia de la Teneduría de libros y del estado de esta útil arte en nuestro país en el siglo XVI, y con especialidad en los años de 1550 a 1565".

Indica a continuación que Kheil habla primeramente de *Jan Ympyn* de Amberes, del que se editó en 1543 la *Nueva Instrucción* en flamenco y en 1547 su traducción al inglés; y que más adelante cita las obras de Domenico Manzoni, Luca Paciolo y los nombres de otros varios autores que desde 1521 a 1754 se aplicaron al estudio de la aritmética y la teneduría de libros, como Henricus Grammateus, Girolamo Cardano, Jakob Kaltenbrunner, John Mellis, Nicolaus Petri Daventriensis, etc.

Señala también que después se dedica -fin primordial de la publicación- a exponer con bastante extensión las obras de Valentin Mennher y Antich Rocha, a los que califica de notables publicistas, iniciadores y propagadores de la partida doble, dando a conocer varios de sus trabajos, entre ellos la '*Práctica abreviada para contar y llevar libros de cuentas*' de Mennher, publicada en Amberes en 1550, y el '*Compendio y breve instrucción para llevar libros de cuentas*' de Rocha, traducción del anterior e impreso en Barcelona en 1565.

Por último, pone de relieve que al tratar Kheil de los matemáticos y autores españoles que desde 1505 en adelante cultivaron el arte de la Teneduría de libros, cita entre otros a Diego del Castillo con su *Tratado de Cuentas* (1522), a Gaspar de Texeda con su *Aritmética práctica y de todas las mercancías* (1542), a Bartolomé Salvador de Solórzano con su *Libro de Caja y Manual de Cuentas de Mercaderes y otras personas con la declaración de ellos* [sic], y a varios más, y recalca que merece apuntarse el honor de que incluya entre los contemporáneos los nombres y tratados de Esquivel y Laguilhoat (1871) y de Torrents y Monner (1885).

2.5. Emilio Oliver Castañer & al.

En contraposición al esquema generalmente aceptado de la evolución de la partida doble a que nos hemos referido al principio de este trabajo, cabe resaltar lo manifestado en 1883 por Emilio Oliver Castañer, director de la por lo demás notable obra colectiva -repetidamente reeditada- que se denominó *El Consultor del Tenedor de Libros*, pues pese a señalar (Oliver, 1883, I: 5-6) que los primeros vestigios que se conservan de la partida doble se remontan al siglo XIII, en cuya época ya era conocida en Génova, Venecia, Florencia y en algunas otras ciudades de Italia, por lo que se llamó '*método italiano de partida doble*', admite

sin embargo que los alemanes fueron los primeros en organizar sus libros por el sistema de partida doble, pues indica que se había encontrado en una biblioteca privada de la ciudad de Augsburgo el libro Mayor llevado en 1419 por Antonio Fugger⁸, cuyo registro estaba dispuesto casi como los que se usaban a finales del siglo XIX.

Destaca también que la partida doble ya era conocida en Inglaterra al promulgar su famosa Acta de Navegación [1651] y aventura que no fue aceptada generalmente en Francia hasta últimos del siglo XVII. Y en cuanto a España, considera que puede decirse que hasta el primer tercio del siglo XIX el sistema de partida doble no fue adoptado por algunas casas de comercio, si bien reconoce que su uso estaba ya muy generalizado a finales de ese siglo.

De esta opinión de Oliver Castañer acerca de que la partida doble no se introdujo en España hasta principios del siglo XIX, pero matizando que se realizó por algunas casas de comercio de Barcelona y de Madrid, se hacen eco otros dos autores de finales del XIX: Antonio Torrents y Monner e Ignacio Inza y Cuartero que parecen tener menos conocimiento de los antecedentes históricos de la práctica contable en nuestro país que alguno de los autores de finales del XVIII, como es el caso de Sebastián de Jócana y Madarúa.

El primero llega a creer que tenía en su poder una copia manuscrita de los primeros apuntes de clase que se conocieron en Barcelona para el estudio de la teneduría de libros por partida doble (Torrents y Monner, 1885, III: 479, nota 1), y el segundo indica que en lo que había más conformidad [?] era en afirmar que en España no se escribió tratado alguno de partida doble hasta 1774, fecha en la que publicó en Cádiz el Bachiller Luis de Luque y Leyva su *Arte de Partida Doble* (Inza, 1895: 13, nota 1).

2.6. Diccionarios Bibliográficos

Otro elemento importante para el estudio de la Historia de la Contabilidad en nuestra nación lo representa la publicación, coincidiendo con el final del siglo XIX y principios del XX, de sendos diccionarios bibliográficos que vienen a llenar el vacío existente desde la aparición del Apéndice a la obra de Jócana y Madarúa en 1793, ya que en ellos se recogen -entre otras materias- obras dedicadas a la contabilidad y a la teneduría de libros.

Entre 1897 y 1900, Pablo Terrón publica una *Bibliografía Mercantil* de obras dedicadas a materias mercantiles editadas en España a lo largo del siglo XIX, que primero aparece en las páginas de la *Revista Pericial Mercantil* y luego lo hace en forma de libro. Este trabajo resulta ser de hecho el primer catálogo bibliográfico de nuestro país que incluye manuales que tratan de la contabilidad y teneduría de libros, si exceptuamos el Apéndice a la obra de Jócana y Madarúa.

⁸ La información acerca del Mayor de Antonio Fugger parece proceder, directa o indirectamente, de Andreas Wagner, que dice haber visto en una biblioteca particular de Augsburgo un libro Mayor de Antonius Fugger correspondiente a los años 1413-1427 (Wagner, 1801: 51), registro que no se ha podido volver a localizar después.

Esto hace pensar a Balduin Penndorf (1913: 46) que, o bien se ha perdido o que no es más que una fabulación de Wagner, tal como parece ocurrir con la mítica *Scuola Perfetta dei Mercanti* de Paciolo, descrita igualmente por Wagner (1801: 47-48) a la vista del ejemplar que aseguraba tener en su poder y que hasta ahora tampoco se ha vuelto a encontrar, pese a la referencia a la existencia de un ejemplar de dicha obra en la Biblioteca Imperial de Viena que hace R. Beigel en su libro sobre la contabilidad de los romanos (Beigel, 1904: 79, nota 1).

Pese a ser la primera bibliografía que comprende esta materia, la obra es bastante completa en lo que a autores se refiere, aunque presente un cierto número de duplicidades debidas a la diversa grafía de un mismo apellido y exista imprecisión o ausencia de la fecha de edición de algunas de las obras catalogadas, lo que no es de extrañar en un trabajo sin precedentes en España y con medios de información limitados.

Por su parte, Antonio Torrents y Monner publica en 1902 su más completo *Diccionario Bibliográfico Mercantil* en el que -junto con obras de otras materias- recoge gran parte de las que tratan de contabilidad y teneduría de libros aparecidas en España desde el siglo XVI -Antich Rocha- hasta 1902, así como un número apreciable de extranjeras, tanto traducidas como en su idioma original.

Pero resulta por demás sorprendente que entre los libros españoles haya ausencias tan notorias como las de Diego del Castillo, Sebastián de Jócana y Madaría, Francisco Muñoz de Escobar, Bartolomé Salvador de Solórzano y Gaspar de Texeda. Tal vez por culpa de este desconocimiento sea por lo que este autor afirmaba pocos años antes que en España no se introdujo la partida doble hasta principios del siglo XIX (Torrents y Monner, 1885, III: 479).

3. Pasos más firmes (1900-1933)

3.1. Fernando López y López

Con los albores del siglo XX, los balbuceos y primeros pasos que hasta ese momento se habían venido dando en nuestro país en materia de Historia de la Contabilidad se van ya a transformar en pasos más firmes de la mano de Fernando López y López, a la sazón Tenedor de Libros en la Intervención de Hacienda de Alicante y fundador y director de la revista *La Contabilidad*, pronto convertida en órgano oficial del recién creado -1897- Colegio Pericial Mercantil de Alicante.

En efecto, Fernando López y López estaba tratando por esas fechas de investigar los orígenes de la partida doble sin mucho éxito, ya que lo que escuetamente se mencionaba en los manuales de contabilidad, revistas especializadas y algún que otro artículo periodístico, era bien poco y las más de las veces de dudosa fuente, con la excepción del artículo del Doctor Thebussem ya citado y de algunos breves y aislados trabajos que igualmente se han descrito.

Pero por una de tantas felices casualidades, a finales de 1899 o principios de 1900, el profesor Kheil, que había sabido de la publicación en Alicante de la revista *La Contabilidad*, solicitó suscribirse a ella y envió a su director -Fernando López y López- sendos ejemplares de sus dos monografías más importantes: la relativa a los tratados de teneduría inspirados en el de Paciolo -*Über einige Bearbeitungen des Buchhaltungs-Tractates von Luca Pacioli*-, editada en 1896, y la comparativa de las obras sobre esta materia de Mennher y Rocha -*Valentin Mennher und Antich Rocha*-, publicada en 1898, trabajos de los que más adelante le autorizaría la traducción al español y subsiguiente publicación, pero de los que no llegó a editarse mas que la del primero de ellos.

Así, cuando a principios de 1901 estaba López y López en Alicante dedicado a la traducción de la primera monografía, su padre, el renombrado catedrático zaragozano Fernando López Toral se encontraba por su parte preparando en Zaragoza la segunda edición de su *Tesoro de la Contabilidad Mercantil*, publicado inicialmente en 1883, en cuyo texto

indicaba erróneamente que los 'manuales de mercadería' de Pegolotti y Uzzano -redactados respectivamente en los siglos XIV y XV pero no publicados hasta el XVIII- contenían noticias acerca de la teneduría de libros, y manifestaba -no menos errónea y confusamente- que para unos el verdadero inventor de la partida doble fue el banquero lionés Francisco Sachetti en 1494, en tanto que otros atribuían tal invención a Lucas Paciolo en 1495, aunque había -siempre según López Toral- quien decía que también en el mismo año de 1495 escribió en Italia un tratado de Contabilidad por partida doble un fraile dominico conocido con el nombre de Fray Lucas (López Toral, 1901: 30-31).

Posiblemente al enterarse Fernando López y López de que su padre tenía ya en imprenta la segunda edición de la mencionada obra e iba a reproducir unos datos tan erróneos y confusos acerca de la Historia de la Contabilidad, lo comentaría con él y este último debió animarle a redactar un breve texto en el que expusiera correctamente los inicios de la partida doble en España y en el resto de Europa, y esto diera origen al 'post scriptum' que para la segunda edición del *Tesoro de la Contabilidad Mercantil* concluyó en Julio de 1901 Fernando López y López.

En este 'post scriptum', que constituye el primer trabajo serio, aunque breve, sobre Historia de la Contabilidad que se ha publicado en España, presenta López y López de manera realmente amena -a imitación de Alonso de la Torre en el proemio a su *Visión delectable de la Filosofía*- a Luca Pacioli y a Jan Ympyn como autores extranjeros y a Antich Rocha -traductor de Mennher- y a Bartolomé Salvador de Solórzano como españoles, aparte de citar incidentalmente a otros que si no trataron de la contabilidad o teneduría de libros propiamente dichas, al menos se ocuparon de materias relacionadas de algún modo con ellas.

Para la redacción de este elaborado trabajo de síntesis, López y López ha tomado de las monografías de Kheil las referencias a Paciolo, Ympyn y Rocha; los detalles de Salvador de Solórzano y de su obra proceden del artículo del Doctor Thebussem, ya que al parecer en aquella fecha aún no había tenido ocasión de leer el tratado, pues la cita que hace del autor riosecano está tomada de dicho artículo (Pardo de Figueroa, 1892: 59), cuya cita no se atiene por cierto a la literalidad del texto de Solórzano (1590 y 1990: fol. 1, recto), pese a ser correcta en su esencia.

De los restantes autores que relaciona por ocuparse de materias más o menos afines a la teneduría de libros, recoge todos los citados por Pardo de Figueroa -incluso en Juan de Ortega respeta la vieja ortografía de Horteiga utilizada por Thebussem- y agrega, tomados de Kheil, otros seis autores de obras de aritmética y otro más de moral económica -Luys de Alcalá-, pero sin llegar a conocer las distintas aportaciones a la contabilidad hechas por Diego del Castillo y por Gaspar de Texeda al no haber tenido todavía acceso a sus obras.

En 1902, un año después de este primer ensayo y continuando su labor de pionero, Fernando López y López editó en Alicante la versión al español de la primera monografía de Karl Peter Kheil con el título genérico ya mencionado -algo pretencioso pero no falto de razón- de Historia de la Contabilidad, lo que supuso un importante hito para los países hispanoparlantes en la divulgación de esta rama de la historia, puesto que Kheil no se limita a analizar en ella algunos tratados antiguos de teneduría de libros, sino que viene a hacer una especie de introducción a la Historia de la Contabilidad, pues pasa revista a una larga serie de antiguos autores que se han ocupado de la partida doble en distintos países europeos, de los que destacamos:

- Italia: Cotrugli (1458/1573), Paciolo (1494), Tagliente (1525), Manzoni (1534), Cardano (1539), Casanova (1558), Flori (1636) y Venturoli (1666);
- Países Bajos: Ympyn (1543), Mennher (1550), Cloot (1582), Petri (1588), Mellema (1590), de Renterghem (1592), van den Dycke (1598), van Damme (1606) y Stevin (1607);
- Alemania: Grammateus (1523), Gottlieb (1531), Schweicker (1549) y Goessens (1594);
- Inglaterra: Oldcastle (1543), Ympyn (1547), Peele (1553), Mellis (1588), Carpenter (1632) y Dafforne (1635); y
- Francia: Savonne (1591).

con gran copia de citas y referencias a autores alemanes e italianos que se habían dedicado a la investigación de la historiografía contable, y deteniéndose especialmente en el estudio de los tratados de Jan Ympyn y de Wolfgang Schweicker.

Además, con motivo de los comentarios que hace al empleo de la numeración romana en los registros contables, divulga la existencia de diversos libros de cuentas de los siglos XIII al XV, correspondientes a mercaderes y banqueros centroeuropeos, y aun cuentas públicas, que habían sido estudiados o al menos dados a conocer por algunos historiadores económicos y archiveros de finales del siglo XIX.

La traducción de la segunda monografía referida a Mennher y Rocha -de la que Enrique de Irigoyen hizo una sucinta reseña- no sabemos si llegara a realizarse, pero desde luego no se publicó.

López y López no dio a la luz nuevos trabajos sobre Historia de la Contabilidad hasta después de 1925, como tendremos ocasión de comentar más adelante.

3.2. Constantino de Horta y Pardo

Prosiguiendo el impulso dado en nuestro país a comienzos del siglo XX por López y López a la divulgación de la Historia de la Contabilidad, Constantino de Horta y Pardo, catedrático de la Escuela de Comercio de La Habana, incluye en 1907 en su *Tratado Universal de Teneduría de Libros* una lección sobre la Historia de la Contabilidad (Horta, 1907: 475-482) que divide en dos partes: la primera, dedicada a los precursores de la partida doble; la segunda, a la reseña histórica de la contabilidad en España.

Para el estudio de los precursores se basa sin la menor duda en la traducción de la monografía de Kheil que acababa de publicar Fernando López y López, lo que le permite dar una ligera idea -no excesivamente fiel- del contenido de las obras de Luca Pacioli, Jan Ympyn y Wolfgang Schweicker, así como referirse a los primeros seguidores de estos autores en Italia, Alemania e Inglaterra.

Por lo que atañe a la reseña histórica de la contabilidad en España, se puede deducir que su información bibliográfica procede del 'post scriptum' redactado en 1901 por López y López para el libro de su padre, por lo que no sólo hace referencia a la obra de Bartolomé Salvador de Solórzano, sino también a la traducción de Antich Rocha, e incluso a varios de los autores aludidos por López y López que, pese a no haber tratado propiamente de teneduría de libros, se ocuparon de materias próximas a ella. Del siglo XVIII desconoce la existencia de Sebastián de Jócana y Madarúa, y en relación con el XIX, destaca como autores más

importantes a José M^a Brost y a Manuel Víctor de Christantes, a los que supone franceses. Y en cuanto se refiere a disposiciones legales, su relación es bastante completa.

De todos estos antecedentes llega Horta y Pardo (1907: 481) a la conclusión de que España fue la primera nación en adoptar la partida doble después de las Repúblicas italianas, y de que de España se fue difundiendo a los países del centro de Europa que tenía 'sojuzgados', así como a los del continente americano que acababa de descubrir Cristóbal Colón.

3.3. Luis Ruiz Soler

Han de transcurrir diez años más hasta que en 1917 Luis Ruiz Soler recoja en su *Tratado de Contabilidad General* (1917: 9-10) una sumaria noción histórica de esta materia, en cuyo desarrollo -siguiendo a Clitofonte Bellini (1908)- distingue tres períodos: uno primero, que abarca desde los tiempos más remotos hasta 1494, y que denomina de la 'Contabilidad de los cálculos'; otro segundo, que se inicia con la 'invención' de la partida doble por Paciolo y se cierra en 1867, año en que Francesco Marchi, con su trabajo de crítica, entiende que lleva los estudios de contabilidad al terreno científico, y lo llama por ello de la 'Contabilidad de las cuentas'; y un tercero, aún no cerrado, al que da el título de 'Contabilidad en la Administración económica'.

3.4. Antonio Sacristán y Zavala

A partir de 1918, año de la primera edición de su conocido tratado de contabilidad y administración, Antonio Sacristán y Zabala incluyó en él un resumen histórico (Sacristán, 1918: 63-65) que resulta ser, por una parte, un extracto de la lección que Horta y Pardo había integrado desde 1907 en su manual de teneduría de libros y, por otra, la repetición de las ideas de Brost (1825) acerca de la difusión de la partida doble en Europa a partir de Italia y España.

Pero, sin duda, por lo que presenta mayor interés para la historiografía contable, es porque al final del tratado recoge una amplia bibliografía de obras de contabilidad y teneduría de libros de autores españoles y extranjeros, presentada por orden alfabético (Sacristán, 1918: 587-592).

3.5. Fernando López y López

Nuevamente en 1926, Fernando López y López, siguiendo principalmente las pistas facilitadas por *Karl Peter Kheil* en su monografía sobre Valentin Mennher y Antich Rocha, y en menor grado en el texto de la que tradujo en 1902 con el título de *Historia de la Contabilidad*, a lo largo de dicho año y en los primeros meses de 1927 publica en la revista *Administración y Contabilidad* una serie de dieciocho artículos cortos, de carácter divulgador e irregular calidad, bajo el título general de 'Apuntes para constituir una Historia de la Contabilidad por partida doble'.

Se ocupa en ellos sucintamente de los cuatro autores españoles que en el siglo XVI trataron de la contabilidad desde muy diferentes puntos de vista: Bartolomé Salvador de Solórzano, Gaspar de Texeda, Antich Rocha y Diego del Castillo; dedica un artículo a Luca Pacioli y en otro hace una escueta presentación de algunos de los escritores que en el resto de Europa se inspiraron en mayor o menor medida en el tratado de Paciolo.

Examina también las obras del calígrafo Juan de Iciar y del moralista Luys de Alcalá, pasa revista a diversos matemáticos y aritméticos españoles como *Pedro Ciruelo*, *Juan Ventallol*, *Juan de Ortega*, *Marco Aurel Alemán*, *Juan de Timoneda*, *Juan Martínez Silíceo*, *Miguel de Eleyzalde*, *Miguel Gerónimo de Santa Cruz*, e incluso *Antich Rocha*, al que ya había considerado en su aspecto de traductor de una de las obras de Mennher.

En los dos años siguientes -1928 y 1929- vuelve a publicar en la citada revista sendos trabajos aislados relacionados indirectamente con la historiografía contable, con lo que concluye la nueva e interesante aportación de López y López a la Historia de la Contabilidad, tras haber permanecido casi un cuarto de siglo en el silencio.

3.6. Ramón Cavanna Sanz

En la introducción histórica a la partida doble que hace en 1929 Ramón Cavanna Sanz en sus *Lecciones de Contabilidad* (Cavanna, 1929: 19-22), admite que la partida doble nació en Italia aunque haya quien suponga que su origen sea alemán, pues frente a tal aseveración contrapone que Cornelio Desimoni (1889: 600-601) dice que se han hallado en el Archivo del Estado de Génova varios libros Mayores del Registro de los 'Massari', de 1340 en adelante⁹, de cuyo examen puede deducirse que ya entonces se aplicaba la partida doble.

De aquí supone que, iniciado el sistema entre los mercaderes de Venecia, Génova y Florencia, irradiaría a modo de producto de exportación al resto de las plazas europeas con las que mantenían relaciones comerciales.

Se explica por ello que fuera un italiano el que en 1494 escribiera el primer tratado que expone la partida doble, al cual suceden en el siglo XVI publicaciones de este género, incluso en España, como intenta demostrar citando las obras de Diego del Castillo, Gaspar de Texeda, Antich Rocha y muy especialmente Bartolomé Salvador de Solórzano, aparte de la del calígrafo y aritmético Juan de Iciar.

Por último, no puede dejar de destacarse que facilita al final del libro una extensa y selecta bibliografía de obras de contabilidad de autores nacionales y extranjeros, ordenada por año de publicación, de 1901 en adelante (Cavanna, 1929: 295- 301).

3.7. Associació de Comptables de Catalunya

En Diciembre de 1932, a iniciativa de la Associació de Comptables de Catalunya, se celebró en Barcelona una exposición retrospectiva de documentos mercantiles -de la que se editó un interesantísimo catálogo en 1933-, exposición en la que se consiguió exhibir todos los libros de cuentas conservados de la "Taula de Canvi" de Barcelona (1401-1867, con

⁹ Los dos 'Massari' o tesoreros municipales de la ciudad de Génova llevaban sin duda los registros contables -cartulari dei massari- de la Hacienda municipal en partida doble, con las cuentas de los Mayores presentadas 'a la veneciana' - secciones contrapuestas- y los asientos redactados en latín.

La serie de registros conservados se inicia en 1340, si bien su origen es anterior -se supone que 1327-, pues con motivo del levantamiento popular de 1339, tras la elección del dux Simón Bocanegra, se quemó en la plaza de San Lorenzo prácticamente toda la documentación existente en aquella fecha.

El primero en describirlos -1889- fue, como indica Cavanna, el a la sazón Director del Archivo del Estado de Génova, Cornelio Desimoni, mas posteriormente se ocuparon de ellos Heinrich Sieveking (1898 y 1909)), Fabio Besta (1909), Edward Peragallo (1938), Federigo Melis (1950), Tommaso Zerbi (1952) y Raymond de Roover (1956), entre otros.

grandes huecos), diversos libros de cuentas de la Generalidad de Cataluña o relacionados con ella, así como del Consejo de dicha ciudad, de los siglos XV al XVII; varios registros de los Gremios barceloneses y, finalmente, gran cantidad de libros de cuentas de empresas mercantiles catalanas del siglo XVIII y -sobre todo- del XIX, numerosos de ellos llevados en partida doble.

Cabe señalar que en el Catálogo se expresa la opinión (Associació, 1932: 12), precisamente basada en los libros de la 'Taula', de que la partida doble comenzó a usarse en el siglo XV, cuando está comprobado que en la 'Taula de Canvi' de Barcelona los libros no empiezan a llevarse por ese método hasta bastante más tarde, en torno a finales del siglo XVII.

3.8. José M^a Cañizares Zurdo

José M^a Cañizares Zurdo, libre ya en su jubilación de los agobios del trabajo diario, vuelve a ocuparse a partir de 1931 de la historiografía contable y da a la prensa en 1933 una obra que modestamente denomina *Ensayo Histórico sobre Contabilidad*, pero cuyo contenido supera con creces lo que podía esperarse de un mero ensayo, aparte de alcanzar un nivel más que notable, como lo demuestra el que hoy se pueda todavía sacar provecho de su lectura.

En efecto, partiendo de una bibliografía bastante bien escogida -predominantemente de autores en lengua francesa e italiana-, dedica los primeros cuatro capítulos (pp. 15-40) a presentar el origen de las cuentas en la antigüedad, y en los dos siguientes -V y VI- comenta la lenta gestación de la partida doble, que culmina con la impresión del tratado de Luca Pacioli en el año de 1494 (pp. 41-76).

Los siguientes tres capítulos -V a VIII- los dedica a repasar con cierto detalle la literatura contable italiana (pp. 77-84) y la francesa (pp. 85-111), y ya con menor detenimiento, la de los restantes países de Europa -Austria, Alemania, Bélgica, Holanda, Suiza y Rusia-, llegando en la cita de autores hasta alcanzar las obras publicadas en el primer cuarto del siglo XX.

Se detiene en el décimo capítulo (pp. 122-145) a examinar la literatura contable de nuestro país, pasando revista previamente y con gran minuciosidad a la legislación española sobre la llevanza de cuentas desde el Código de las Siete Partidas hasta el de Comercio de 1885. Cita a continuación las obras de los dos autores patrios más antiguos que se conocen: Diego del Castillo y Gaspar de Texeda, sin poder criticarlas porque sabe de ellas sólo por referencia indirecta de Karl Peter Kheil; destaca el *Compendio* de Antich Rocha, que describe con cierta amplitud pues ya ha tenido ocasión de examinarlo, y se refiere al tratado de Bartolomé Salvador de Solórzano, que tampoco parece haya podido consultar.

Enumera por último las obras menos alejadas en el tiempo como son las de Luis de Luque y Leyva (1774) -que resume en breves líneas-, y de Sebastián de Jócana y Madarúa (1793), la *Instrucción para la Teneduría de libros* (1800) de Miteau de Blainville, que cita por su traductor, Josef de Cabredo, y las de Brost y Christantes, así como las de otros autores más recientes que carecen de relevancia para nuestros efectos.

Los últimos capítulos (XI-XIII) los destina a dar una idea de la evolución progresiva de la contabilidad y del desarrollo de las doctrinas contables, además de resaltar la importancia social de la contabilidad por partida doble.

Ha de señalarse que ante el escaso conocimiento que de la práctica contable española de los siglos XV al XVIII se tenía en el primer cuarto del siglo XX, Cañizares, -como destaca Esteban Hernández Esteve (1981: 143-144)- concede una excesiva confianza a la afirmación de Torrents y Monner (1885, III: 479) de que la teneduría de libros por partida doble no se introdujo en España hasta principios del siglo XIX, frente a la opinión -acertada en el fondo pero discutible por estar basada en los libros de la “Taula de Canvi” de Barcelona- de la, de que este sistema de contabilidad comenzó a usarse en el siglo XV.

Cabe por último señalar que resulta curioso observar, por una parte, que Cañizares Zurdo parece haberse olvidado de sus artículos de juventud y, por otra, de que hace caso omiso tanto de la traducción de Karl P. Kheil hecha por *Fernando López y López*, como de las aportaciones de este último, cuando ello le hubiera permitido profundizar algo más en las obras de algunos de los primeros autores españoles en materia de contabilidad.

* * *

Y así concluyen a mi entender, a grandes rasgos, los primeros pasos de la Historia de la Contabilidad en España, pues tras la pausa impuesta por nuestra Guerra Civil, el interés por este campo de estudio se fue reavivando paulatinamente a partir de la década de los cuarenta.

Este renacer comenzó con la aparición esporádica de artículos cada vez más elaborados y siguió otra vez con la publicación de traducciones de obras generales que se continuaron con obras del mismo carácter pero ya de autores españoles y, en los últimos tiempos, con la edición de obras específicas e incluso con la reedición de textos clásicos, entre otras manifestaciones.

Pero esto ya es materia que sobrepasa el alcance de este trabajo.

BIBLIOGRAFIA

Accarias de Sérionne, Jacques (1774): *Historia, y descripción general de los Intereses de Comercio de todas las Naciones de Europa...* Traducido del frances por Don Domingo de Marcoleta. Madrid; Miguel Escribano (tomo IV)

Alcalá, Luys de (1543): *Tratado en que a la clara se ponen y determinan las materias de los prestamos que se usan entre los que tratan y negocian...* Toledo; Juan de Ayala, 1543

Associació de Comptables de Catalunya (1933): *Catleg de l'exposició retrospectiva de Documents mercantils (Barcelona, Desembre 1932)*. Barcelona; Quintilla y Cardona.

Aurel Alemán, Marco (1541): *Tratado muy util y provechoso; para toda manera de tratantes, y personas aficionadas al contar...* Valencia; Francisco Díaz Romano.

Barés Molina, José (1897): “La partida doble en el siglo XVI. Libro de Caja y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras peronas, con la declaración dellos. Compuesto por Bartolomé Salvador de Solórzano. En Madrid. MDXC”, en *Revista Pericial Mercantil*; Madrid, Año 1, 30.09.1897, nº 18, 261-264.

Barrême, Bertrand François (1721): *Traité des parties doubles ...* Nyon; Jean-Geofroy.

-
- Beigel, R** (1904): *Rechnungswesen und Buchführung der Römer*. Karlsruhe; G. Brauschen, 1904. Vaduz; Sändig Reprint, 1984 (reimpresión)
- Bellini, Clitofonte** (1908): *Trattato di ragioneria applicata alle aziende private*. Milán; Ulrico Hoepli.
- Besta, Fabio** (1909-1916, 1922): *Corso di Ragioneria*. Milán; F. Vallardi, 1909-1916 (3 vols. en 5 tomos); y 1922 (3 vols)
- Bielfeld, Jacob Friedrich von** (1768): *Instituciones Políticas ... Escrito en Idioma Francés y Traducido al Castellano por Don Domingo de la Torre y Mollinedo* (tomo II). Madrid; Vda. de Manuel Fernández.
- Blainville, Miteau de** (1900): *Instrucción para la Teneduría de Libros en Partida Doble... Escrita en frances por Mr. Miteau Blamville [sic] y traducida al castellano por D. Josef de Cabredo*. Madrid; Viuda de Ibarra.
- Boter Maurí, Fernando** (1959): *Las Doctrinas Contables*. Barcelona; Ed. Juventud.
- Boyer, Claude** (1627): *Briefve méthode, et instruction pour tenir livres de raison par parties doubles ...*, Lyon; Jacques Gaudion.
- Brost, José M^a** (1825): *Curso Completo de Teneduría de Libros ...* Madrid; E. Aguado,
- Canga Argüelles, José** (1811): *Memoria sobre la Cuenta y Razon en España. Leida en las Cortes generales y extraordinarias el dia 29 de junio de 1811 ...*, Cádiz; Imprenta Real.
- Canga Argüelles, José** (1825): *Elementos de la Ciencia de la Hacienda*. Londres; A. MacIntosch, 1825. Madrid; I.E.F., 1961 (reproducción)
- Canga Argüelles, José** (1826-27): *Diccionario de Hacienda...*, Londres; Imprenta española de M. Calero, 1826-27 (5 vols.). Madrid; Marcelino Calero y Portocarrero, 1833-34 (2 vols.); e Instituto de Estudios Fiscales, 1968 (2 vols.) (edición facsimilar de la de 1833-34)
- Cañizares Zurdo, José M^a** (1897): “Notas bibliográficas”, en *Revista Pericial Mercantil*; Madrid, Año 1, 28.02.1897, n° 4, 31-33.
- Cañizares Zurdo, José M^a** (1898): “La contabilidad en 1543”, en *Revista Pericial Mercantil*; Madrid, Año II, 15.05.1898, n° 31, 204-206.
- Cañizares Zurdo, José M^a** (1933): *Ensayo Histórico sobre Contabilidad*. Málaga; Imp. del Asilo de San Bartolomé, 1933. Madrid; AECA, 1996 (reproducción facsimilar)
- Cardano, Girolamo** (1539): *Practica Arithmetice, & mensurandi singularis*. Milán; Io. Antonius Castellioneus.
- Carpenter, John** (1632): *A most excellent instruction for the exact and perfect keeping merchants books of accounts, by way of debtor and creditor...*, Londres; James Boler.
- Casanova, Alvise** (1558): *Specchio lucidissimo, nel quale si vedono essere diffinito tutti i modi, & ordini de scrittura, ...*, Venecia; Comin Trino.
- Castillo, Diego del** (1522): *Tratado de cuentas ...*, Burgos; Alonso de Melgar.
- Cavanna Sanz, Ramón** (1929): *Lecciones de Contabilidad*. Madrid; La Enseñanza.

-
- Christantes y Cañedo, Manuel Víctor** (1838): *Tratado de Cuenta y Razon...*, Madrid: Imprenta Nacional.
- Ciruelo, Pedro** (1516): *Cursus quattuor mathematicarum artium liberalium...*, Alcalá; Arnaldo Guillermo de Brocar.
- Cloot, Bartholomeus** (1582): *Corte Maniere ende Stijl om Boeck te houden, op de Italiaensche wyse ende maniere ...*, Amberes; N. Soolmans.
- Cotrugli, Benedetto** (1573): *Della Mercatura et del Mercante perfetto ...*, Venecia; All'Elefante.
- Dafforne, Richard** (1635): *The Merchants mirrour: or directions for the perfect ordering and keeping of his accounts ...*, Londres; Nicolas Bourne.
- Damme, Michel van** (1606): *Maniere la plus industrieuse suptile el briefve qu'on pourra voir et qui n'a encore esté imprimée a tenir justement, et parfaitement, livres de caisse, de comptes ou de raison...*, Ruán; Nicollas Dugort.
- Denina, Carlos Jacobo María** (1788): *Cartas Críticas ... traducidas por Don Manuel de Urquillu*, Madrid; Plácido Barco López.
- Desaguliers, Henri** (1721): *Nouvelle instruction abrégé sur les livres en parties doubles ou a l'italienne*. Amsterdam; Viuda Desbordes.
- Desimoni, Cornelio** (1889): "Christoforo Colombo ed il Banco di San Giorgio", en *Atti della Società Ligure di Storia Patria*. Génova., vol. XIX, fasc. 3, 585-623.
- Dycke, Martin van den** (1598): *Claer ende cort bewijs om te leeren Boek-houden, nae de maniere van Italien...*. Amberes; Anthoni de Ballo, 1598
- Eleyzalde, Miguel de** (1579): *Guia de Contadores...*, Madrid; Pierres Cosin.
- Esquivel y Reboulet, Vicente y Fernández Laguilhoat, Enrique** (1891): *Tratado de Contabilidad y Teneduría de Libros*. Madrid; Felipe Pinto.
- Fernández de Oviedo y Valdés, Gonzalo** (1870): *Libro de la Camara Real del Principe Don Juan e offiçios de su casa e servicio ordinario*. Madrid; Sociedad de Bibliófilos Españoles.
- Flori, Lodovico** (1636): *Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo esemplare...*, Palermo; Decio Cirillo.
- Freixa y Rabasó, Eusebio** (1879): *Guía teórico-práctica de Contabilidad Municipal y Partida Doble*. Madrid; Montegrifo y Cía.
- Geestevelt, Burgert Hermansz** (1663): *Italiaens Boekhouders Spieghel...*, Amsterdam; El autor.
- Giraudeau, Pierre** (padre) (1700): *L'art de tenir les livres en parties doubles*. Lyón; El Autor.
- Gobain, Pierre** (1702): *Le commerce en son jour ou l'art d'apprendre en peu de tems à tenir les livres de comptes à parties doubles et simples par débit et crédit*. Burdeos; Matthieu Chappuis.
- Goessens, Passchier** (1594): *Buchhalten fein kurz zusammen gefasst und begriffen, nach arth und weise der Italianer*. Hamburgo; Henrich Binder.

-
- González Ferrando, José M^a** (1956): “Gaspar de Texeda, precursor de la teneduría de libros en España”. *Técnica Económica*. Madrid, mayo, n^o 2, 36-43.
- González Ferrando, José M^a** (1958, 1960): “Antich Rocha y la primera obra impresa en España sobre la contabilidad por partida doble”. *Técnica Económica*. Madrid, Mayo 1958, n^o 5, 149-154 y Marzo 1960, n^o 3, 73-82.
- González Ferrando, José M^a** (1988): “De las tres formas de llevar 'cuenta y razón' según el Licenciado Diego del Castillo, natural de Molina”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Madrid, vol. XVIII, n^o 55, enero-abril, 183-222.
- González Ferrando, José M^a** (1991): “Bartolomé Salvador de Solórzano, adelantado de la 'contabilidad aplicada' en España”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Madrid, vol. XX, n^o 68, julio-septiembre, 713-755.
- González Ferrando, José M^a** (1992): “El sevillano Luis de Luque y Leyva, 'reintroducido' de la Partida Doble en la bibliografía española”. *Cuadernos de Investigación Contable*. Sevilla, vol. 4, n^o 1-2, Primavera-Otoño, 81-148.
- González Ferrando, José M^a** (1993): “La contabilidad de la Casa Real del Príncipe Don Juan, heredero de los Reyes Católicos”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Madrid, vol. XXII, n^o 77, octubre-diciembre, 757-790.
- González Ferrando, José M^a** (1994): “Una ayuda indirecta a la introducción de la partida doble en la Real Hacienda de Indias: la Real Cédula de 18 de Agosto de 1596 sobre libros de cuentas”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Madrid, vol. XXIII, n^o 80, julio-septiembre, 647-674.
- González Ferrando, José M^a** (1996): “Panorama histórico de las fuentes de la Historia de la Contabilidad en España, siglos XII (España cristiana) al XVIII”, en *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*; Madrid, AECA, 191-295.
- González Ferrando, José M^a**: véase **Vlaemminck, Joseph-H**.
- Gottlieb, Joann** (1531): *Ein Teutsch verstendig Buchhalten für Herren oder Geselschafter...*, Nuremberg; Friedrich Peypus.
- Graaf, Abraham de** (1688): *Instructie van het Italiaens Boekhouden...*, Amsterdam; Barent van Lier.
- Gutiérrez de Gualda, Juan** (1531): *Arte breve y muy provechosa de cuenta Castellana y Arismetica...*, Toledo; Fernando de Santa Catalina.
- Hernández Esteve, Esteban** (1981): *Contribución al estudio de la Historiografía Contable en España*. Madrid; Servicio de Estudios del Banco de España.
- Hernández Esteve, Esteban** (1994): *Luca Pacioli. De las Cuentas y las Escrituras. Título Noveno Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita; Venecia, 1494. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve. Con una reproducción fotográfica del original*. Madrid; AECA.
- Hernández Esteve, Esteban**: véase **Salvador de Solórzano, Bartolomé**.
- Hevia y Bolaños, Juan de** (1644): Primera y Segunda parte de la Curia Filípica. Madrid; Carlos Sánchez.

-
- Hollander, Dirk de** (1664): *Den onwissen Italiaenschen Boekhouder B. H. Geestevelt...*, Amsterdam; Gerrit van Goedesberg.
- Horta y Pardo, Constantino de** (1907): *Tratado Universal de Teneduría de Libros ...*, La Habana; Avisado Comercial.
- Hortega, Juan de**: véase **Ortega, Juan de**.
- Iciar Vizcaíno, Juan de** (1559): *Libro subtilissimo, por el qual se enseña a escrevir y contar perfectamente...*, Zaragoza; Vda. de Esteban de Nágera.
- Inza y Cuartero, Ignacio de** (1895): *Teneduría de Libros*. Logroño; Ricardo M. Merino.
- Irigoyen, Enrique de** (1898): "Reseña del libro titulado 'Valentin Mennher und Antich Rocha', publicado en Praga por Karl Peter Kheil", en *Revista Pericial Mercantil*; Madrid, Año II, 15.11.1898, nº 45, 437-439.
- Jócano y Madaríá, Sebastián de** (1793): *Disertación Crítica y Apologética del Arte de llevar Cuenta y Razon contra la opinion del Baron de Bielfeld*. Madrid; Gerónimo Ortega y Herederos de Ibarra, 1793; y AECA, 1988 (reproducción fotográfica).
- Kaltenbrunner, Jakob** (1565): *Ein new gestellit künstlich Rechenbüchlein*. Nuremberg; Christoff Heussler.
- Kheil, Karl Peter** (1896): *Über einige Bearbeitungen des Buchhaltungs-Tractates von Luca Pacioli. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung*. Praga; Bursik & Kohout.
- Kheil, Karl Peter** (1898): *Valentin Mennher und Antich Rocha, 1550-1565. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung*. Praga; Bursik & Kohout.
- Kheil, Karl Meter** (1902): *Historia de la Contabilidad, versión al castellano de la obra alemana de Karl Peter Kheil "Estudio de algunos trabajos antiguos referentes al tratado de Teneduría de libros de Luca Pacioli, impreso en 1494", por Fernando López y López*. Alicante; Moscat y Oñate.
- La Porte, Mathieu de** (1673): *Le Guide des Negocians & Teneurs de livres ...*, Lyon y París; Libraires associés.
- La Porte, Mathieu de** (1712): *La Science des Négocians et Teneurs de livres ...*, París; Guillaume Cavelier.
- La Rue, Jean-Baptiste** (1758): *Bibliothèque des jeunes negocians, ou Méthode nouvelle pour apprendre ... à tenir en Parties-Doubles les livres des Marchands & des Banquiers*. Lyon; Jean-Baptiste Reguilliat, 1758 (tomo II)
- Linz, Jacobus van** (1714): *Italiaans of Koopmans Boekhouden...*, Amsterdam; Joannes Loots.
- López-Cerezo, Víctor G.** (1892): *Teneduría de libros por Partida Doble...*, Valladolid; Hijos de J. Pastor.
- López y López, Fernando** (1926-1927): "Apuntes para constituir la Historia de la Contabilidad por partida doble", en *Administración y Contabilidad*; Madrid, nº 393 -mayo 1926- al nº 403 -marzo 1927-.
- López y López, Fernando** (1928): "Reproducción de una interesante obra de arte: Un retrato de Lucas Pacioli", en *Administración y Contabilidad*; Madrid, nº 407, octubre, 12-14.
- López y López, Fernando** (1929): "Documento curioso: Testamento de Luca Paciolo", en *Administración y Contabilidad*; Madrid, nº 410, junio, 4-9.

López y López, Fernando: véase **Kheil, Karl Peter.**

López y López, Fernando: véase **López Toral, Fernando.**

López Toral, Fernando (1901): *El Tesoro de la Contabilidad Mercantil o Tratado teórico-práctico de Teneduría de libros por partida doble.* Zaragoza; Tomás Blasco, 1901 (2ª edición con un 'Post Scriptum' de **Fernando López y López**)

Mair, John (1741): *Book-keeping methodiz'd...*, Edimburgo; W. Sands.

Manzoni, Domenico (1534): *Quaderno doppio col suo giornale secondo il costume di Venetia.* Venecia; Comin da Trino di Monferrato.

Manzoni, Domenico (1540): *Quaderno doppio col suo giornale, novamente composto...*, Venecia; Comin da Trino di Monferrato.

Marchi, Francesco (1867): *I Cinquecontisti, ovvero la ingannevole teoria che viene insegnata negli Istituti Tecnici del Regno, intorno al sistema della scrittura a partita doppia...*, Prato; Giochetti.

Martínez Silíceo, Juan (1514): *Ars Arithmetica...*, París; Ioannis Fabris.

Melis, Federigo (1590): *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonte piú significative della storia economica.* Bolonia; Cesare Zuffi.

Mellema, Elcius Edouardus Leon (1590): *Boekhouder na de conste van Italien, met twee partyen, als Debitteur ende Crediteur...*, Francker; Gielis vanden Rade.

Mellis, John (1588): *A briefe Instruction and maner how to keepe bookes of Accompts after the order of Debitor and Creditor...*, Londres; Iohn Winden.

Mennher de Kempten (1550): *Practique brifve pour Cyfrer et tenir Livres de Compte touchant le Principal train de Marchandise,* Amberes; Jan Loe.

Mennher de Kempten : véase **Rocha, Antich.**

Migneret, P. J. (1798): *La Science des jeunes Negocians et Teneurs de Livres...*, París; Richard (2 vols).

Monteage, Stephen (1682): *Debtor and Creditor made easie...*, Londres; Benjamin Billingsley.

Muñoz de Escobar, Francisco (1603): *De Ratiociniis Administratorum et aliis variis Computationibus Tractatus ...*, Medina del Campo; Cristóbal Lasso Vaca.

Oldcastle, Hugh (1543): *A Profitable Treatyce called the Instrument of Boke to learne to knowe the good order of the keeping of the famouse reconyng called in Latyn, Dare and Habere, and in Englyshe, Debitor and Creditor.* Londres; John Gough.

Oliver Castañer, Emilio (director) (1883): *El Consultor del Tenedor de Libros.* Barcelona; Jaime Molins (2 vols).

Ortega, Juan de (1542): *Tratado subtilissimo de Arismetica y de Geometria.* Sevilla; Jacobo Cromberger.

-
- Pacioli, Luca** (1494): *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni & Proportionalita*. Venecia; Paganino de Paganini, 1494. Toscolano; Paganino de Paganini, 1523
- Pacioli, Luca** (1994): *De las Cuentas y de las Escrituras. Título Noveno Tratado XI de la Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni & Proportionalita*, Venecia, 1494. Madrid; AECA, 1994 (estudio introductorio, traducción y notas por **Esteban Hernández Esteve**).
- Pardo de Figueroa y Serna, Mariano** (1892): *Primera Ración de Artículos del Doctor Thebussem*. Madrid; Sucesores de Rivadeneyra.
- Peele, James** (1553): *The Maner and fourme how to kepe a perfect reconyng, after the order of the most worthie and notable accompte, of Debitour and Creditour...*, Londres; Richard Grafton.
- Pegolotti, Francesco Balducci** (1766): *La Pratica della Mercatura*. Lisboa y Lucca; Gian-Francesco Pagnini dal Ventura, 1766. Cambridge (Mass); The Mediaeval Academy of America, 1936 (editada por Allan Evans)
- Penndorf, Balduin** (1913): *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*. Leipzig; G.A. Gloeckner.
- Peragallo, Edward** (1938): *Origin and Evolution of Double Entry Bookeeping...*, Nueva York; American Institute Publishing Co.
- Pérez Bustamante, Rogelio** (1979): “Un intento de reforma contable en la Hacienda española durante el reinado de Felipe II: el Libro de Caja”, en *Moneda y Crédito*; Madrid, marzo, nº 148, 89-102.
- Peri, Giovanni Domenico** (1638): *Il Negotiante*. Génova; Pier Giovanni Cadenzano.
- Petri Daventriensis, Nicolaus** (1583): *Practique om te Leeren, Rekenen, Cypheren ende Boeckhouden...*, Amsterdam; Cornelius Claesz.
- Ramos Cerveró, Rafael** (1996): “La Contabilidad en la Administración Virreinal Americana”, en *En Torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*. Madrid, AECA, 297-314.
- Renterghem, Bartholomeus de** (1592): *Instruction nouvelle pour tenir le livre de compte, ou de raison, selon la façon & manière d'Italie...*, Amberes; Guislain Janssens.
- Ricard, Samuel** (1709): *L'Art de bien tenir les Livres de comptes en parties doubles, a l'italienne...*, Amsterdam; Paul Marret.
- Ripke, Piter** (1730): *De Sleutel des Koopmans ...*, Amsterdam; El Autor.
- Rocha, Antich** (1564): *Arithmetica ... Va añadido un Compendio, para tener y regir los libros de Cuentas; traducido de lengua Francesa en Romance Castellano*. Barcelona; Claudio Bornat.
- Rocha, Antich** (1565): *Compendio y breve instruction por tener Libros de Cuenta, Deudas, y de Mercaderia, muy provechoso para Mercaderes, y toda gente de negocio...*, Barcelona; Claudio Bornat.
- Rocha, Antich**: véase **Mennher de Kempten, Valentin**.
- Rodrigues, J.** (1810): *La tenue des Livres théorique et pratique...*, Burdeos; André Racle.
- Rogina, José** (1902): *Tratado de Contabilidad General o Teneduría de Libros*. La Coruña; Viuda de Ferrer e Hijo.

-
- Roover, Raymond de** (1956): "The Development of Accounting prior to Luca Pacioli according to the Account-books of Medieval Merchants", en *Studies in the History of Accounting*. Londres; Sweet & Maxwell, 714-174.
- Ruiz Soler, Luis** (1917): *Tratado elemental teórico y práctico de Contabilidad General*. San Sebastián.
- Sacristán y Zabala, Antonio** (1918): *Teorías de Contabilidad General y de Administración Privada*. Madrid; Hijos de Reus.
- Salvador de Solórzano, Bartolomé** (1590): *Libro de Caja y Manual de cuentas de Mercaderes, y otras personas, con la declaracion dellos*. Madrid; Pedro Madrigal, 1590; e ICAC, 1990 (reproducción facsimilar con prólogo de **Esteban Hernández Esteve**)
- Santa Cruz, Miguel Gerónimo de** (1594): *Dorado contador...*, Madrid.
- Saravia de la Calle, Fernando** [?] (1541): *Instrucion de mercaderes muy provechosa. En la qual se enseña como deven los mercaderes tractar*. Medina del Campo; Pedro de Castro.
- Savonne, Pierre** (1567): *Instruction et maniere de tenir livres de raison ou de comptes par parties doubles....*, Ambers; Christofle Plantin.
- Scali, Pietro Paolo** (1755): *Trattato del modo di tenere la scrittura dei mercanti a partite doppie*. Liorna; Gio. Paolo Fontechi e Compagni.
- Schreiber, Heinrich** (1518): *Ayn new kunstlich Buech welches gar geviss ... Weytter ist hierjnnen begriffen buechhalten durch das Zornal, Kaps, und schuldbuch*. Nuremberg; Johannes Stüchs.
- Schweicker, Wolfgang** (1549): *Zwifach Buchhalten, sampt seiner Giornal ...*, Nuremberg; Johann Petreius.
- Sieveking, Heinrich** (1898): *Genueser Finanzwesen vom 12. bis 14. Jahrhundert*. Friburgo i.B., Leipzig y Tubinga; J. C. B. Mohr.
- Sieveking, Heinrich** (1909): *Aus genueser Rechnungs- und Steuerbüchern*. Viena; Alfred Hölder.
- Sousa Brito, Gabriel de** (1706): *Norte mercantil, y Crisol de cuentas....*. Amsterdam; Cornelio Hogenuysen.
- Stevin, Simon** (1607): *Vorstelicke Boeckhouding op de Italiaensche wyse....*, Leyden; Ian Bouwensz.
- Tagliente, Giovanni Antonio** (1525): *Luminario di Arithmetica, libro doppio....*, Venecia; Giovann'Antonio di Nicolini de Sabio.
- Terrón, Pablo** (1900): *Bibliografía mercantil....*, Madrid; Ricardo Rojas.
- Texeda, Gaspar de** (1546): *Suma de Arithmetica pratica y de todas Mercaderias con la Horden de contadores*. Valladolid; Francisco Fernández de Córdova.
- Timoneda, Juan de** (1575): *Timon de Tratantes ...*, Valencia; Pedro de Huete.
- Torre, Alonso de la** (1493): *Vision deleytable de la filosofia et de las otras sciencias*. Tolosa; Juan Parix y Estevan Cleblat, 1493. Madrid; Espasa-Calpe, 1983 (edición facsímil de la de 1493)
- Torre y Mollinedo, Domingo**: véase **Bielfeld, Jacob Friedrich von**.

-
- Torrents y Monner, Antonio** (1885): *Tratado Completo teórico-práctico de Contabilidad Mercantil, Industrial y Administrativa...*, Barcelona; Mariano Solá-Segalés (tomo III).
- Torrents y Monner, Antonio** (1902): *Diccionario Bibliográfico Mercantil, Económico y Marítimo*. Barcelona; José Casamajó.
- Uzzano, Giovanni Antonio da** (1766): *Pratica della Mercatura*. Lisboa y Lucca; Gian-Francesco Pagnini dal Ventura.
- Valdés, Ramón** (1817): *Método de Cuenta y Razon...*, Madrid, Mateo Repullés.
- Valdés, Ramón** (1821): *Adicion a los principios de Cuenta y Razon*. Madrid; Mateo Repullés, 1821 (texto de cuatro páginas incorporado a algunos ejemplares de la obra anterior).
- Ventallol, Juan** (1521): *Practica mercantil* ..., Lyón; Jean de la Place.
- Venturoli, Giacomo** (1666): *Scorta di economia ...*, Bolonia; Eredi di Evangelista Dozza.
- Villalón, Christóbal de** (1542): *Provechoso tratado de cambios, y contrataciones de mercaderes, y reprovacion de usuras*. Valladolid; Francisco Hernández de Córdova.
- Vlaemminck, Joseph-H.** (1961): *Historia y Doctrinas de la Contabilidad*. Madrid; EJES, 1961 (versión española revisada y ampliada por **José M^a González Ferrando**).
- Wagner, Andreas** (1801): *Edward T. Jones neuerfundene einfache und doppelte englische Buchhalterey...*, Leipzig; Sommerschen Buchdruckerey.
- Ympyn Christoffels, Jan** (1543): *Nieuwe Instructie ende bewijs der looffelijcker Consten des Rekenboecks ...*, Amberes; Giles Copyns.
- Ympyn Christoffels, Jan** (1543): *Nouvelle Instruction et Remonstracion de la tres excellente science du Livre de Compte...*, Amberes; Giles Copyn.
- Ympyn Christoffels, Jan** (1547): *A notable and very excellent woorke, expressyng and declaryng the maner and forme to kepe a boke of Accomptes or Reconynges ...*, Londres; Richard Grafton.
- Zerbi, Tommaso** (1952): *Le origini della Partita Doppia. Gestioni aziendali e situazioni di mercato nei secoli XIV e XV*. Milán; Marzorati, 1952

José María González Ferrando es Intendente Mercantil. Es el decano de los investigadores españoles de historia de la contabilidad actualmente en activo. Es miembro de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AEXA y ha participado en numerosos Congresos sobre la materia.

José María González Ferrando is Master of Science in Commerce. He is the doyen of the Spanish accounting historians on active service. He is member of the Accounting History Commission of AECA and has participated in numerous Congresses on the subject.

**NORMATIVA CONTABLE EN LA ARMADA ESPAÑOLA DURANTE
EL PERIODO 1700-1850: ESPECIAL REFERENCIA A LA
ADMINISTRACIÓN DE PROVISIONES**

***ACCOUNTING REGULATIONS IN THE SPANISH NAVY IN THE
PERIOD 1700-1850: SPECIAL REFERENCE TO THE ADMINISTRATION
OF PROVISIONS SUPPLY***

Isidoro Guzmán Raja¹

RESUMEN

La llegada al trono del primer Rey Borbón Felipe V (1700) y el posterior nombramiento de José Patiño y Rosales (1717) como Intendente General hicieron que la situación de la Armada Española sufriese una importante transformación en su organización militar y administrativa, lo que legislativamente desembocó en la publicación de diversas Ordenanzas y disposiciones normativas, que con un desarrollo posterior en diferentes momentos históricos, analiza el presente trabajo en el periodo 1700-1850. La pugna por la supremacía en el mando entre el Cuerpo de los Oficiales de Guerra y el Cuerpo Administrativo del Ministerio jalonan el periodo histórico reseñado de diversas disputas, que desde el punto de vista normativo finalmente se decantan a favor de “la espada” de la jurisdicción militar, quedando relegada a las ordenes de aquella “la pluma” de la jurisdicción administrativa.

La importancia del abastecimiento de víveres en los buques de guerra orientó el estudio hacia el análisis de la legislación administrativa específica que regula dicha cuestión, constatándose el ingente esfuerzo normalizado contenido en cada una de las ordenanzas y reglamentaciones analizadas, que presentan un profundo y minucioso desarrollo del control de provisiones, destacando la normalización de formularios ofrecida por las Ordenanzas de Carlos IV, publicadas en 1793, por la anticipación en su regulación estándar.

El sistema contable *cargo y data* fue el implantando en la Armada durante la práctica totalidad del horizonte temporal examinado, si bien, tras la publicación en 1850 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de Bravo Murillo, se detecta un giro hacia el *método de partida doble*, que de forma más o menos explícita implantaría el Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850, y que expresamente quedaría recogido en una reglamentación posterior de 1858.

La documentación manejada para el desarrollo del trabajo ha contado en su mayor parte con el uso de fuentes primarias del Archivo Naval de Cartagena, además de otra legislación obtenida del Archivo del Ministerio de Hacienda en Madrid.

ABSTRACT

The arrival to the throne by the first Bourbon King, Philip V (1700) and the subsequent naming of José Patiño y Rosales (1717) as Quartermaster General led the situation of the Spanish Navy to undergo an important transformation in its military and administrative organisation, which in terms of legislation meant the publication of different Ordinances and regulatory dispositions. The subsequent development of which, at different historic

¹ El autor desea expresar su agradecimiento al personal del Archivo Naval de Cartagena por la inestimable ayuda recibida en la realización del presente trabajo de investigación.

moments, is analysed in the present study, for the period 1700-1850. The struggle for supremacy in the command between the Cuerpo de los Oficiales de Guerra [War Officers' Corps] and the Cuerpo Administrativo del Ministerio [Ministry Administrative Corps] marks the historical period summarised, with diverse disputes, which from the point of view of legislation was finally decided in favour of the "sword" of the military jurisdiction, with the "pen" of the administrative jurisdiction being relegated to following the orders.

The importance of supplying the warships with provisions oriented the study toward the analysis of the administrative legislation that specifically regulates said question, given the enormous normalizing effort contained in each of the ordinances and regulations analysed. This presents a profound and very detailed picture of the development of the control of provisions, the normalization of the forms offered by the Ordinances of Charles IV, published in 1793, for the anticipation in their standard regulations.

The accounting system *charge and discharge method* was implemented in the Spanish Navy during practically all the time examined, although, after the publication in 1850 of the Bravo Murillo's Law for the Administration and Accountancy of the Public Treasury, a change is detected towards the *double entry accounting method*, which would more or less explicitly implement the Accountancy Regulations for the Navy in 1850, and which be expressly gathered together in a subsequent regulation in 1858.

The documentation handled in order to carry out this paper has largely been that from primary sources of the Naval Archive of Cartagena, as well as that of other legislation obtained from the Archive of the Treasury Ministry in Madrid.

PALABRAS CLAVE:

Historia de la contabilidad, contabilidad militar, Armada española, siglo XVIII, siglo XIX.

KEY WORDS:

History of Accountancy, military accountancy, Spanish Navy, 18th century, 19th century.

SUMARIO

1. Introducción
2. Antecedentes históricos sobre la regulación administrativa-contable de la Armada Española en el siglo XVIII: especial referencia al control administrativo de los víveres
 - 2.1. El nacimiento de la moderna Armada Española
 - 2.1.1. El origen de los ejércitos permanentes en la Monarquía Española
 - 2.1.2. Orígenes de la Marina de Guerra en España y su desarrollo en el siglo XVIII
 - 2.2. Normativa vigente en la Armada Española con carácter previo a la promulgación de las Ordenanzas e Instrucciones Generales (OIG) de 1725
 - 2.3. Las Ordenanzas e Instrucciones Generales (OIG) de 1725
 - 2.3.1. Organización económica y contable regulada por las OIG
 - 2.3.2. El reconocimiento y control administrativo de los aprovisionamientos en las OIG
 - 2.4. Las Ordenanzas para el gobierno militar, político y económico de la Armada (OGMPEA) de 1748
 - 2.4.1. La estructura militar: El Cuerpo General de la Armada y la Compañía de Guardias Marinas
 - 2.4.2. La regulación de los aprovisionamientos en las OGMPEA
 - 2.4.3. La pugna entre el Cuerpo de Guerra y el Cuerpo del Ministerio: La Ordenanza de Arsenales de 1776

-
- 2.5.Las Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN) de 1793
 - 2.5.1. Contenido normativo de las OGAN
 - 2.5.2. La administración de víveres en las OGAN: la novedad de los formularios estándares
 - 2.6.El intento de reforma administrativa del Ramo de la Marina de Guerra: La Ordenanza para el gobierno económico de la Real Hacienda de Marina de 1799
 - 3. Organización contable de la Armada Española durante la primera mitad del siglo XIX: El Reglamento para el gobierno y administración de las reales provisiones (RGAP) de 1800 y el Reglamento de la Contabilidad de Marina (RCM) de 1850
 - 3.1. El Reglamento para el gobierno y administración de las reales provisiones (RGAP) de 1800
 - 3.1.1. De la figura del Superintendente
 - 3.1.2. De la figura del Director
 - 3.1.3. De la figura del Contador
 - 3.1.4. De la figura del Tesorero
 - 3.1.5. De los formularios de cuentas de liquidación anual
 - 3.2. El Reglamento de la Contabilidad de Marina (RCM) de 1850
 - 3.2.1. La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública (LAC) de 1850
 - 3.2.2. Justificación de la promulgación del Reglamento de Contabilidad de 1850
 - 3.2.3. Sucinto análisis del contenido del Reglamento de Contabilidad de 1850
 - 3.2.4. De la contabilidad de víveres en el Reglamento de Contabilidad de 1850
 - 4. Consideraciones finales
 - Referencias bibliográficas
 - Apéndice I
 - Apéndice II

1. Introducción

Desde hace algunos años la disciplina de la Historia de la Contabilidad ha venido presentando un importante avance, siendo prueba de ello el creciente número de trabajos que han abordado los diferentes tipos de sujetos contables y sectores económicos. Sin embargo, entre las investigaciones realizadas hemos echado en falta mayor número de estudios sobre la *Historia de la Contabilidad Militar*, pretendiendo el trabajo que ahora presentamos cubrir un primer estadio de esta parcela de la investigación histórico-contable, que por su propia naturaleza podríamos adscribir al área de *Historia de la Contabilidad Pública*.

El examen de la contabilidad militar admite diversos enfoques, tanto al considerar el sujeto contable o ente administrado como en relación a la naturaleza de los bienes o servicios cuya realidad se pretende explicitar mediante la aplicación de tratados contables. Además, este enfoque dual debe incardinarse, en cada caso, dentro de la legislación administrativa y económica correspondiente a las diversas épocas susceptibles de examen, por lo que el campo de estudio se muestra bastante voluminoso.

En el presente trabajo, nuestro objetivo se ha centrado en la profundización del conocimiento de la Contabilidad de la Armada Española a lo largo del primer siglo y medio de su existencia como Marina de Guerra moderna (1700-1850), para lo que hemos recurrido

al examen de diversas fuentes primarias soportadas en distintos tratados contables de la época, recogidos tanto en ordenanzas militares como en reglamentos específicos. Considerando el vastísimo campo de investigación latente, la selección de la parcela de estudio se planteó como una cuestión fundamental, decantándonos finalmente por el examen del movimiento contable de provisiones (víveres), sin perjuicio de analizar de forma genérica las diversas normativas y circunstancias históricas en el periodo investigado.

Desde el punto de vista cronológico, la Historia de la Contabilidad ha sido objeto de diversas divisiones en el tiempo, proponiendo Hernández Esteve (1992) la siguiente clasificación para el caso español:

- Siglos XIII a XV: Etapa Premoderna de introducción de la Contabilidad por el método de partida doble.
- Siglos XVI y XVII (primer tercio): implantación de la Contabilidad por el método de partida doble.
- Siglos XVII y XVIII (primer tercio): Etapa de silencio y olvido del método contable de la partida doble.
- Siglos XVIII y XIX: Reparición del método de partida doble como consecuencia de la influencia francesa.
- Siglo XX: Etapa contemporánea.

De acuerdo a la anterior propuesta, nuestro trabajo quedaría situado en la fase cuarta, coincidiendo con la reaparición del método de partida doble.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente forma: en la sección segunda se analiza el nacimiento de la Armada Española, donde destaca la figura señera de José Patiño, a quién se considera el artífice de la moderna Marina de Guerra. Desde el punto de vista legislativo se le atribuye la publicación de las Ordenanzas e Instrucciones Generales de 1725, que a lo largo del siglo XVIII fueron objeto de importantes modificaciones que se abordan en este epígrafe, en el que además se analizan las posteriores Ordenanzas de 1748, 1776 y 1793, con especial referencia en todos los casos al control administrativo-contable de provisiones. La sección tercera está dedicada a reseñar la situación legislativa de la Armada a lo largo de la primera mitad del siglo XIX, periodo en el que se desarrollan dos disposiciones fundamentales cuales son el Reglamento para el gobierno y administración de las reales provisiones de 1800 y el Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850, incluyendo en este último caso un apartado específico sobre el movimiento de víveres. Finalmente, la sección cuarta resume las conclusiones más relevantes de la investigación.

2. Antecedentes históricos sobre la regulación administrativa-contable de la Armada Española en el siglo XVIII: especial referencia al control administrativo de los víveres

2.1. El nacimiento de la moderna Armada Española

2.1.1. El origen de los ejércitos permanentes en la Monarquía Española

La presencia de la administración militar se remonta a los lejanos tiempos del Imperio Romano, pues ya durante el siglo V se tiene conocimiento de su existencia a través del

Código Teodosiano. La posterior destrucción del Imperio y el establecimiento de las hordas germanas en sus provincias vinieron a confluir en la dominación feudal, que propugnaba la desmembración del territorio, contribuyendo de manera notable a un importante retroceso en la consolidación de la existencia de grandes ejércitos.

Más tarde las cruzadas, presididas por el sentimiento cristiano, movilizan tanto al pueblo como a los señores feudales y reyes, favoreciendo desde el punto de vista militar la instauración de los ejércitos permanentes, que se establecen primeramente en Francia bajo el reinado de Felipe Augusto y posteriormente se extienden a todo Europa (Saralegui, 1867:18-20).

En España, durante el reinado de Fernando III El Santo (1201-1252), monarca que unifica las coronas de Castilla y León, se comienza a organizar de manera regular el “servicio de las armas” tomando el Rey a su cargo el sostenimiento de la fuerza militar. Así, a partir del siglo XIV se hace patente el deseo de los monarcas de Castilla de instaurar definitivamente ejércitos permanentes, en contraposición a las pretensiones de los señores feudales, que no deseaban verse desprovistos del mando de las tropas, para de esta forma asegurar a su favor las prerrogativas del soberano.

El reinado de los Reyes Católicos (1474-1516), que consumó la unión de las Coronas de Castilla y Aragón y la anexión del Reino de Navarra, dio paso a la consolidación de la Monarquía Española y a la paralela reestructuración de la Administración del Estado, que sin duda contribuyó a generar una nueva organización del país, que posteriormente se mostraría como indispensable para gobernar eficazmente el vasto imperio que España dominaría a lo largo del siglo XVI.

Una de las primeras medidas adoptadas por los Reyes Católicos fue la reforma de las “Hermandades de Castilla” creadas por Alfonso XI, que venían a realizar un servicio público de vigilancia de caminos y despoblados. La “Santa Hermandad Vieja de Castilla y León”, prácticamente disuelta, es reorganizada y reforzada, y así se tiene noticia de que en el Ordenamiento de Madrigal (1476) se reglamenta lo relativo a delitos comunes y manera de perseguirlos, estableciendo Puestos de la Santa Hermandad a base de un jinete por cada 100 vecinos y un hombre de armas por cada 150. Posteriormente se promulgan en Dueñas (Palencia, 1476) las Ordenanzas de la Santa Hermandad Nueva.

En el campo estrictamente militar, a finales del siglo XV se crean las primeras unidades del Ejército, tomando las mesnadas feudales las características de ejército permanente mediante la creación de las denominadas “Guardas de Castilla”² reguladas por las Ordenanzas de las Viejas Guardas de Castilla (1493) hasta la posterior creación de los Tercios según la Ordenanza de Génova de 1536. Las legislaciones mencionadas, si bien se ocupan de aspectos militares, inciden especialmente en cuestiones de índole económica, y en la medida en que los ejércitos salen del país para cubrir sus campañas bélicas, dichas normas toman un aspecto más acentuado desde la óptica de la rendición de cuentas a la Contaduría del Reino (Corpas, 2002: 13-18)³. El establecimiento de tropas militares regulares conllevó la necesidad

² El núcleo de nuestros ejércitos permanentes parte de un cuerpo de caballería de 2.500 efectivos que quedaron después de licenciar las numerosas tropas que intervinieron en la toma de Granada en 1492 (Saralegui, 1867: 24).

³ La fortaleza española en el periodo comentado dio paso a diversa legislación, hecho al que obviamente no podía ser ajena la parcela económica. En este aspecto cabe señalar que en la esfera estrictamente contable

de establecer una administración acorde con este nuevo planteamiento, que sustituyera el impreciso sistema de contratas que hasta dicho momento se había venido ejercitando para el abastecimiento de los ejércitos, y en este sentido, se promulgó la Ordenanza de 28 de julio de 1503 de *Contadores generales del sueldo, Veedores, Contadores de compañías y Contadores de distrito* (Saralegui, 1867: 25).

A lo largo del siglo XVI, la extraordinaria magnitud del Imperio Español durante el reinado de Felipe II implicó el desarrollo de una amplia capacidad de gestión, que inevitablemente desembocaría en una burocracia de gran calado sustentada en profusa legislación, en ocasiones de contenido no coordinado (Hernández, 2004: 22), que posteriormente se extiende a lo largo del siglo XVII.

A comienzos del siglo XVIII se produce un cambio dinástico con la subida al trono de España de los Borbones, lo que acarrea una nueva oleada de disposiciones y normas, muchas de ellas de contenido económico y contable, que vienen a moldear la nueva configuración del país y que proporcionan un nuevo auge político y militar posterior al declive producido en el siglo XVII.

2.1.2. Orígenes de la Marina de Guerra en España y su desarrollo en el siglo XVIII

Los orígenes de la Marina de Guerra se remontan a finales del siglo XV como consecuencia de los descubrimientos de los navegantes de la época y los adelantos en las ciencias que auxiliaban la navegación. En dicho momento histórico Portugal se perfilaba como la primera potencia marítima debido a su supremacía en el comercio marítimo con carácter regular, mientras que España se debatía en las guerras sobrevenidas por la Reconquista, que durarían ocho siglos.

Hasta la llegada de los Reyes Católicos, el reino de Aragón⁴ había poseído una importante armada debido a su proyección mediterránea durante la Edad Media, mientras que Castilla⁵ no presentaba un decidido avance de la marina, situación que cambió de forma

compete a España el honor de ser la nación pionera en el establecimiento de reglamentaciones de contabilidad tanto para los negocios mercantiles como para la Administración Pública. Así, las Pragmáticas de Cigales de 1549 y de Madrid de 1552 (Hernández, 1985a) implantaron el sistema de partida doble para la llevanza de la contabilidad de los mercaderes, hombres de negocios y banqueros, mientras que dicho método se introduce en la Contabilidad Pública española a partir del año 1592 (Hernández, 1985b), llegando noticias de la implantación de dicho sistema más allá de las fronteras del país, hasta el punto de que los ingleses acuñaron la llevanza de contabilidad por partida doble con el apelativo de “reconynges of spayne” (cuentas a la española) (Ramsey, 1956: 185).

⁴ Las principales normas que regularon la armada aragonesa fueron las Ordenanzas de la marina de Aragón (1258) y las Ordenanzas navales de la Corona de Aragón (1354). Dichas disposiciones prescribían la creación del cargo de “Escribano de la Real Armada”, equivalente al “Intendente de Marina” del siglo XVIII, que posteriormente se analiza en el presente trabajo.

⁵ Desde punto de vista de la organización naval, compete a Castilla la creación en el año 1245 del cargo de *Almirante de Castilla*, dignidad otorgada por el Rey Fernando III El Santo a D. Ramón Bonifaz, señor de Burgos. Al Almirante seguían en el organigrama los *Comítres o capitales de galeras*, cuyas atribuciones eran similares a las de su superior en el ámbito de sus respectivas galeras, estando formadas sus dotaciones por los *Nocheros o Pilotos* encargados de dirigir la nave a su puerto de destino. En el aspecto puramente administrativo, se puede afirmar que aparece una incipiente contabilidad naval, puesto que además de la dotación que debía llevar el navío para los trabajos de mar, se preveía la figura del *Escribano* como un integrante más del personal del buque, cuyo cometido era “escribir en cuaderno, todas las cosas que cada uno metiere en los navíos, quantas son et de que natura”. No obstante, además de las funciones contables

radical al encontrarse el nuevo Estado español como dueño de todo un continente, comenzando de forma inmediata la construcción de naves para colonización de América.

El siglo XVI se corresponde con el periodo de la talasocracia española, pues el reinado de Felipe II (1556-1598) coincide con uno de los periodos de mayor esplendor de la Marina Española. El crecimiento de la Armada implicaba la creciente necesidad de una administración acorde con las circunstancias, a lo que no fue ajeno el monarca, como lo demuestra el nombramiento de D. Juan de Austria como Generalísimo del mar en una disposición fechada el 15 de enero de 1568, que en su artículo 41 hacía expresa mención al cuerpo administrativo de la Armada en la figura de los *Veedores, Contadores y Proveedores*⁶, confiriéndole en exclusividad “la cuenta y razón de lo que toca al sueldo de la armada y gente de ella y de nuestras galeras, así las que anduvieren por nuestra cuenta propia y del subsidio como de particulares, y de las pagas, y de lo uno y de lo otro, y distribución del dinero y de las vituallas y bastimentos y municiones y compras de ellos, y todo lo demás tocante y concerniente a esto” (Saralegui, 1867: 42-43).

Sin embargo, posteriormente los reinados de Felipe III, Felipe IV y Carlos II sumieron a España en una situación de decadencia certificada por la pérdida de los Países Bajos. Al morir Carlos II, último rey de los Austrias, sin descendencia en 1700, surgió la guerra de sucesión entre Francia y Austria, que finalmente se resolvió en favor de Felipe de Anjou, primer Rey de la dinastía de los Borbones que reinaría con el nombre de Felipe V (1700-1746) y cuya subida al trono haría exclamar a Luis XIV de Francia la conocida frase de: *¡Ya no hay Pirineos!*, aunque el nuevo Rey supo eludir todo tipo de influencias que pudiesen afectar a sus decisiones de gobierno.

Al tomar posesión del trono Felipe V, la situación de la Armada se reducía a unos pocos navíos de guerra que presentaban un estado lamentable (Pando, 1982: 22), lo que llevo al monarca a tomar la determinación de renovar la Marina de Guerra mediante drásticos cambios⁷ instituyendo en 1705 el cargo de *Intendente de Marina*⁸, denominación esta última procedente de la organización pública francesa que venía a sustituir al *Veedor general de las antiguas armadas*. Posteriormente serían ampliadas las funciones del mencionado cargo y

señaladas, los Escribanos estaban encargados de otras funciones propias del orden civil, tales como el otorgamiento de testamentos (Ordenanzas de 1748; Tratado VI, Título VI) y las certificaciones de defunción (Ordenanzas de 1793, Tratado VI, Título IV, art. 28).

⁶ En las ordenanzas de 3 de marzo de 1573 y 21 de enero de 1594 se determina el cometido de los cargos citados. Así, los Veedores se encargaban de hacer cumplir las leyes del monarca por parte de todos los funcionarios, mientras que los Contadores despachaban las libranzas y pagamentos, asentando en los libros de cuenta y razón todas las operaciones correspondientes al movimiento económico. Tal era la importancia conferida a ambos cargos, que la cédulas de 22 y 25 de mayo de 1596 les conferían total independencia. Por su parte, los Proveedores se encargan de embarcar los géneros de pertrechos y bastimentos.

⁷ En el año 1710 se constituye el llamado *Cuerpo General de la Armada*, formado por un grupo de selectos oficiales que representaban la élite de la Marina de Guerra. El mencionado Cuerpo tenía encomendado el gobierno y navegación de los buques del Rey y recibía una formación universal, que versaba sobre las siguientes materias: Náutica, Artillería, Ingeniería Naval, Geometría, Cálculo, Astronomía, Física e Idiomas, siendo precisamente este “saber general” el que daba la denominación al Cuerpo (Alia Plana et al., 1996).

⁸ El primer Intendente de Marina fue D. Ambrosio Daubenton, cuyo nombramiento se produjo el 6 de junio de 1705, a quién sucedería en el cargo D. Francisco de Varas y Valdés con fecha 22 de enero de 1715 como paso previo a la toma de posesión de D. José Patiño y Rosales el 28 de enero de 1717.

cambiada su denominación por la *de Intendente General de la Marina de España*, cargo que con fecha 28 de enero de 1717 recayó en José Patiño⁹, personaje de indudable relevancia para la Real Armada y cuya designación fue acompañada de amplios poderes en todo lo concerniente a la organización y economía del mencionado Ramo (Hernández, 2004: 27).

La importancia de Patiño fue de tal calado que se le considera el verdadero fundador de la Armada Española moderna. Entre los principales cambios que introdujo destacan la estructuración del territorio nacional en tres departamentos marítimos situados geográficamente en Cádiz, Cartagena y El Ferrol –que hoy día todavía perduran– y la introducción de una organización jerarquizada, eliminando el antiguo sistema de contratación puntual de naves para operaciones bélicas a cambio de la formación de una genuina Marina de Guerra con tenencia de barcos en propiedad mediante su gestión directa por parte de la Administración pública¹⁰. La situación descrita implicó una importante elevación de los recursos del Ramo, y en este sentido baste señalar que si en el año 1701 la Marina de Guerra manejaba un presupuesto anual en torno a 900.000 reales, en 1724 dicha cantidad se elevó hasta la cifra de 20.000.000 de reales (Saralegui, 1867: 68).

Siendo Intendente General de la Marina de España, Patiño organizó el Cuerpo del Ministerio de Marina, instituyendo en Cádiz la Comisaría de Ordenación y Contaduría de Marina (COCM) y publicando el Decreto de fecha 1 de enero de 1725 mediante el que entraban en vigor las *Ordenanzas e Instrucciones generales formadas de Real Orden de lo que se debe de observar por los Intendentes y demás Ministros de Marina y dependientes del Ministerio de ella, según lo respectivé al empleo y encargo de la Real Hacienda y cuenta y razón de ella* (OIG), cuyo índice queda expuesto en el cuadro 1. La literalidad del Decreto de promulgación de las OIG era del siguiente tenor:

Cádiz, 1 de enero de 1725.

Habiéndose expedido desde el año de 1717 diferentes órdenes e instrucciones particulares para el régimen y gobierno de la Comisaría de Ordenación y Contaduría de Marina, que de orden y especial comisión del Rey establecí en esta Ciudad para la cuenta y razón general de ella. En el referido año de 1717 con motivo de la Recopilación de ellas, que me ha mandado S.M. formar para poner en sus Reales manos, he tenido por conveniente a su Real servicio pasar

⁹ Oriundo de Galicia, José Patiño y Rosales nació en Milán en 1666 y se trasladó a la Corte de España en 1708 para el desempeño de diversos cargos públicos. Siendo ministro del Consejo Real de órdenes y caballero de la de Calatrava, fue nombrado para desempeñar la Intendencia militar de la provincia de Extremadura en 1711, y posteriormente obtuvo el cargo de Intendente General de la Marina de España por nombramiento de 28 de enero de 1717, y de Presidente del Tribunal de Contratación, siendo el principal impulsor de la reforma de la Marina de Guerra Española. Falleció en el Real Sitio del San Ildefonso el 3 de noviembre de 1736 (Rodríguez, 1882: 79).

¹⁰ Las OGMPAE de 1748 reordenaron la jerarquía militar reduciendo a nueve los cargos de la cadena de mando según el siguiente detalle: Capitán General, Teniente General, Jefe de Escuadra, Capitán de Navío, Capitán de Fragata, Teniente de Navío, Teniente de Fragata, Alférez de Navío y Alférez de Fragata. Posteriormente, la Real Orden de 20 de diciembre de 1773 firmada por el Rey Carlos III instauró la jerarquía de Brigadier, que venía a ocupar un puesto intermedio entre el Jefe de Escuadra y el Capitán de Navío, lo que equivalía al empleo de Capitán de Navío de Alto Bordo que las Ordenanzas de 1748 habían suprimido.

otra igual firmada de mi mano a la citada Comisaría de Ordenación y Contaduría de Marina, para que en las dependencias y curso de los negocios se practiquen sin alternación las formalidades que en ellas se prescriben; y que los individuos de los mencionados Oficios se arreglen en sus encargos a lo que a cada uno se previene, sin que obste el que por lo pasado no se haya insistido en la observancia, ó el que las ocurrencias la hayan podido variar; y teniéndose así entendido en la enunciada Oficina de Marina, se observará exactamente lo que en las mencionadas Instrucciones se encarga. Patiño.

El texto transcrito pone de relieve la intensa actividad legislativa ejercida por Patiño desde la fecha de su toma de posesión como Intendente General, que posteriormente será objeto de comentario, que culminó, según se indica en el Decreto, con la recopilación de la normativa años después (1725), al igual que parece ocurrió anteriormente en 1717.

El texto que hemos consultado en el Archivo Naval de Cartagena en formato facsímil¹¹ corresponde a un ejemplar de las Ordenanzas de 1725, aunque publicadas en el año 1736, es decir, en fecha bastante posterior a la fecha del Decreto, y que circunstancialmente coincide con el año en que se produjo el fallecimiento de Patiño¹².

¹¹ El texto original de las OIG se encuentra actualmente en proceso de restauración en el Archivo Naval de Cartagena.

¹² Sobre las OIG cabe señalar la existencia de una cierta controversia puesta de manifiesto por el profesor Hernández Esteve (2004: 32), por cuanto Fernández de Navarrete cita un texto diferente con el título de *Reales Ordenanzas que han de observar el Intendente General de Marina, los Contadores, Comisarios y Oficiales de Sueldo*, que a la postre parece identificarse con las Ordenanzas mencionadas, aunque en una versión bastante más reducida, pues el texto al que alude Fernández de Navarrete constaba de 17 capítulos, mientras que la legislación de 1725 alcanza un total de 31 capítulos (ver cuadro 1).

Cuadro 1: Ordenanzas e Instrucciones Generales formadas de Real Orden de lo que se debe de observar por los Intendentes y demás Ministros de Marina y dependientes del Ministerio de ella, según lo respectivé al empleo y encargo de la Real Hacienda, y cuenta y razón de ella (1725)¹³

Capítulo I	Del Intendente General
Capítulo II	Del Intendente Particular
Capítulo III	De los Ministros Comisarios Ordenadores y Ordinarios de Marina
Capítulo IV	De los Oficiales de Pluma
Capítulo V	De los Ministros de la Comisaría de Ordenación y Contaduría de Marina
Capítulo VI	De la forma de tomar las cuentas por los Maestros de Jarcias y Víveres
Capítulo VII	Forma de tomar las cuentas a los Administradores y Mayordomos de Hospital
Capítulo VIII	Forma de tomar las cuentas al Tesorero General y Particulares, Pagadores y otros
Capítulo IX	Forma de tomar cuentas los Guarda-Almacenes Generales o Particulares
Capítulo X	Forma de llevar la cuenta y razón de la Maestranza y gente de Mar
Capítulo XI	Forma de llevar la cuenta y razón de los Inválidos
Capítulo XII	De la Tercera clase de dependencias de la Oficina: Libranzas y Recaudos
Capítulo XIII	De las Muestras o Revistas
Capítulo XIV	Del Ministro destinado a pasar Revista a los Cuerpos Militares de Marina
Capítulo XV	Del Ministro destinado a pasar Revista a los Oficiales sueltos e Inválidos
Capítulo XVI	Forma de hacer los Pies de Lista de las Revistas
Capítulo XVII	Del Ministro destinado a pasar Revista a las Tripulaciones
Capítulo XVIII	Del Ministro destinado a pasar Revista a los Bajeles del Rey a la entrada a puerto
Capítulo XIX	Del Ministro destinado a la formación de las Tripulaciones
Capítulo XX	De los Pagamentos
Capítulo XXI	Del Ministro destinado a intervenir en los pagamentos de Arsenales
Capítulo XXII	Del Ministro destinado a formar y cuidar las Listas de la gente de Guerra ¹⁴
Capítulo XXIII	Del Ministro destinado para cuidar de los Hospitales
Capítulo XXIV	Del Ministro destinado al reconocimiento de Víveres
Capítulo XXV	Del Ministro destinado para viajes en América y Europa
Capítulo XXVI	Del Comisario Ordenador o Ministro destinado a sustituir al Intendente en Arsenales
Capítulo XXVII	Del Comisario Real de Marina destinado a la Contaduría de Arsenales
Capítulo XXVIII	El Ministro destinado a asistir en la Proveeduría de Víveres
Capítulo XXIX	Del Ministro destinado a la Superintendencia de la Fábrica de Jarcias
Capítulo XXX	Del Tesorero General y del método de su régimen
Capítulo XXXI	De los Escribanos del Rey

La obra de José Patiño tuvo una trascendental importancia, siendo prueba de ello que a su fallecimiento la Armada Española contaba con un total de 59 embarcaciones, según el detalle siguiente: 29 navíos, 11 fragatas, 2 galeones, 2 azogues, 6 paquebotes, 1 pingüe, 4 bombardas, 2 galeotas y 2 balandras (Crespo, 1996: 45).

¹³ Edición impresa en la ciudad de Cádiz en el año 1736 por Jerónimo de Peralta, Impresor Mayor. El término “ministro” utilizado en la OIG se refiere a funcionario de alto rango, y no debe confundirse con el significado que actualmente se confiere al mismo.

¹⁴ Según el texto incluido en el Índice de las OIG de 1725, la “gente de Guerra” se componía de los Cuerpos Militares de Marina y las Tripulaciones de los Navíos.

2.2. Normativa vigente en la Armada Española con carácter previo a la promulgación de las Ordenanzas e Instrucciones Generales (OIG) de 1725

Con anterioridad a la promulgación de las OIG de 1725, fueron diversas las disposiciones que firmó Patiño para la mejor organización de la Marina de Guerra, y a ellas nos vamos a referir cronológicamente en presente epígrafe.

En marzo de 1717 dicta Patiño una primera Instrucción relativa a las obligaciones y competencias de los Escribanos y Maestres embarcados en los navíos de la Marina de Guerra. El objetivo básico de la mencionada disposición era el adecuado control administrativo y contable de los pertrechos, enseres, pólvora, municiones, bastimentos y demás géneros que se suministraban a los navíos. No nos ha sido posible acceder al texto original de la citada Instrucción, pero su existencia está fuera de duda por cuanto se hace expresa referencia a ella en la *Ordenanza e Instrucción de Escribanos y Maestres de los Vageles de el Rey*, publicada en 1735, a la que nos referiremos posteriormente con carácter monográfico.

Posteriormente a la norma citada, y en fecha mucha próxima a aquella, el 16 de junio de 1717 veía la luz la *Instrucción sobre los diferentes puntos que se han de observar en el Cuerpo de Marina de España, y han de tener fuerza de Ordenanza hasta que su Majestad mande publicar las que inviolablemente deberán practicarse*, que venía a regular la jerarquía militar, estableciendo la equivalencia de los empleos de la Armada con los del Ejército¹⁵ (Alia Plana et al., 1996: 48). Una parte de la disposición citada estaba referida a la regulación de los cometidos de los Escribanos y Maestres de los bajeles para la administración y control en cuentas de las operaciones de la Armada. En opinión de Hernández (2004: 11) la naturaleza de la referida *Instrucción* podría supuestamente ser una especie de recopilación de urgencia de las disposiciones dictadas provisionalmente, por lo que su contenido puede considerarse como la base sobre la que posteriormente se iría sustentando todo el entramado de normas que regularon el proceso de reforma de la Marina de Guerra Española a lo largo del reinado de Felipe V.

La Instrucción comentada no ha podido ser localizada en el Archivo Naval de Cartagena, aunque conocemos su contenido por los comentarios vertidos sobre ella en una obra del Contador de Navío de 1ª Clase, D. Leandro de Saralegui (1867: 69), a la sazón Jefe

¹⁵ La equivalencia de rangos que propugnaba la Instrucción de 1717 era la siguiente:

- Capitán General, equivalente al Capitán General del Ejército.
- Teniente General, equivalente al Teniente General del Ejército.
- Jefe de Escuadra, equivalente a Mariscal de Campo del Ejército.
- Capitán de Navío de Alto Bordo, equivalente al Coronel del Ejército
- Capitán de Navío, equivalente al Coronel del Ejército.
- Capitán de Fragata, equivalente al Teniente Coronel del Ejército.
- Capitán de Galeotas o Bombas, equivalente al Teniente Coronel del Ejército.
- Teniente de Navío, equivalente al Capitán del Ejército.
- Capitán de Burlotes, equivalente al Capitán del Ejército.
- Alférez de Navío, equivalente al Teniente del Ejército.
- Teniente de Fragata, equivalente al Teniente del Ejército.
- Teniente de Galeotas o Bombas, equivalente al Teniente del Ejército.
- Capitán de Pingüe o Fragatilla, equivalente al Alférez del Ejército.
- Alférez de Fragata, equivalente al Alférez del Ejército.
- Alférez de Galeotas o Bombas, equivalente al Alférez del Ejército.

de Estudios de la Academia de Administración de Marina del Departamento Marítimo de Cartagena. La disposición constaba de veinticinco capítulos, según recoge el cuadro nº 2:

Cuadro 2: Instrucción sobre los diferentes puntos que se han de observar en el Cuerpo de Marina de España, y han de tener fuerza de Ordenanza hasta que su Majestad mande publicar las que invariablemente deberán practicarse

Capítulo I	Del Capitán general y oficiales generales de la Armada
Capítulo II	Del Mayor general y ayudantes mayores
Capítulo III	De los capitanes de navío
Capítulo IV	De los tenientes de navío
Capítulo V	De los alféreces
Capítulo VI	De los cadetes y guardias marinas
Capítulo VII	De las guardias
Capítulo VIII	De la precedencia, grado y mando de los oficiales generales y particulares
Capítulo IX	De los honores
Capítulo X	De los saludos
Capítulo XI	De las insignias
Capítulo XII	De los pilotos
Capítulo XIII	De los contraamaestres
Capítulo XIV	Del armero
Capítulo XV	Del Condestable
Capítulo XVI	De las penas
Capítulo XVII	Del Comisario ordenador u ordinario
Capítulo XVIII	Del escribano
Capítulo XIX	Del maestro de jarcias y raciones
Capítulo XX	De la forma y distribución de las raciones de mar
Capítulo XXI	Del Capellán
Capítulo XXII	Del hospital
Capítulo XXIII	Del Cirujano
Capítulo XXIV	De los sueldos
Capítulo XXV	Del Tesorero

La frenética actividad legislativa desplegada por Patiño durante el año 1717 le lleva a instaurar con fecha 14 de julio de citado año el denominado “Cuerpo del Ministerio” (Gómez Roubaud, 1802), que se estructura a partir de los antiguos *Veedores*, *Tenedores* y *Contadores* de la Armada, creándose de forma simultánea la Comisaría de Ordenación y Contaduría de Marina (COCM) para la cuenta y razón general del Ramo de Marina (Pando, 1977: 41; Raquejo, s.a.). A través de esta disposición nace el cargo de “comisario” que, procedente de la administración francesa, cobra un especial relieve para la administración de la Marina (Raquejo, 1992: 226).

En el año 1793 el Cuerpo del Ministerio se encontraba formado por 637 Oficiales repartidos en nueve clases, según se recoge en el cuadro 3:

Cuadro 3: Cuerpo del Ministerio de Marina				
Composición por Departamentos				
Cargos	Cádiz	Ferrol	Cartagena	La Habana
Intendentes	2	2	2	---
Comisarios Ordenadores	3	2	2	---
Comisarios de Guerra	11	11	8	1
Comisarios de Provincia	13	10	15	1
Oficiales Primeros	32	23	22	3
Oficiales Segundos	29	23	34	14
Contadores de Navío	32	38	32	11
Contadores de Fragata	35	38	35	15
Oficiales Supernumerarios	42	41	46	9
Total	199	188	196	54

Fuente: *Estado General de la Real Armada. Año de 1793*. Madrid, Imprenta Real.

Elaboración: Torrejón Chaves (2001: 3).

En 1720, tan sólo tres años después de publicarse las instrucciones hasta ahora comentadas, José Patiño abordó la redacción de una nueva Instrucción, en este caso de especial interés para nuestra investigación por cuanto esta normativa tiene directa relación con la administración del Ramo de Marina, viniendo a regular la organización y funcionamiento de todos los órganos administrativos dependientes del Intendente General de Marina. El único ejemplar de la disposición citada, a la que Fernández Duro denomina “Ordenanzas de Contabilidad de Marina” (Fernández, 1900, VI: 212), se conserva en el Museo de Marina de Madrid bajo el título de *Reales Ordenanzas que han de observar el Intendente General de Marina, los Contadores, Comisarios y Oficiales del Sueldo*.

Con fecha 17 de marzo de 1721 se publica una *Real Orden* relativa a la jerarquía y responsabilidades de los maestros de raciones, norma a la que también se refieren las *Reales Ordenes* de 8 de julio de 1729 y de 29 de abril de 1731, y a la que expresamente hacen alusión las *Ordenanzas e Instrucciones Generales* de 1725 (p. 87), que posteriormente analizaremos en profundidad por su especial relevancia. Sobre la mencionada disposición de 1721 tan sólo conocemos que trataba el rango y sueldo de los Escribanos de navío, de acuerdo con lo que se prescribía en el capítulo 136 de la *Ordenanza, e Instrucción de Escribanos, y Maestros de los Vageles del Rey* (s.a: 4).

Por último cabe hacer mención a la *Ordenanza e Instrucción de Escribanos y Maestros de los Vageles de el Rey, formada para la cuenta y razón que se debe llevar a sus Bordos en viaje y en Puerto*, publicada en 1735 y que como su nombre indica estaba referida a las obligaciones y responsabilidades de dichos funcionarios.

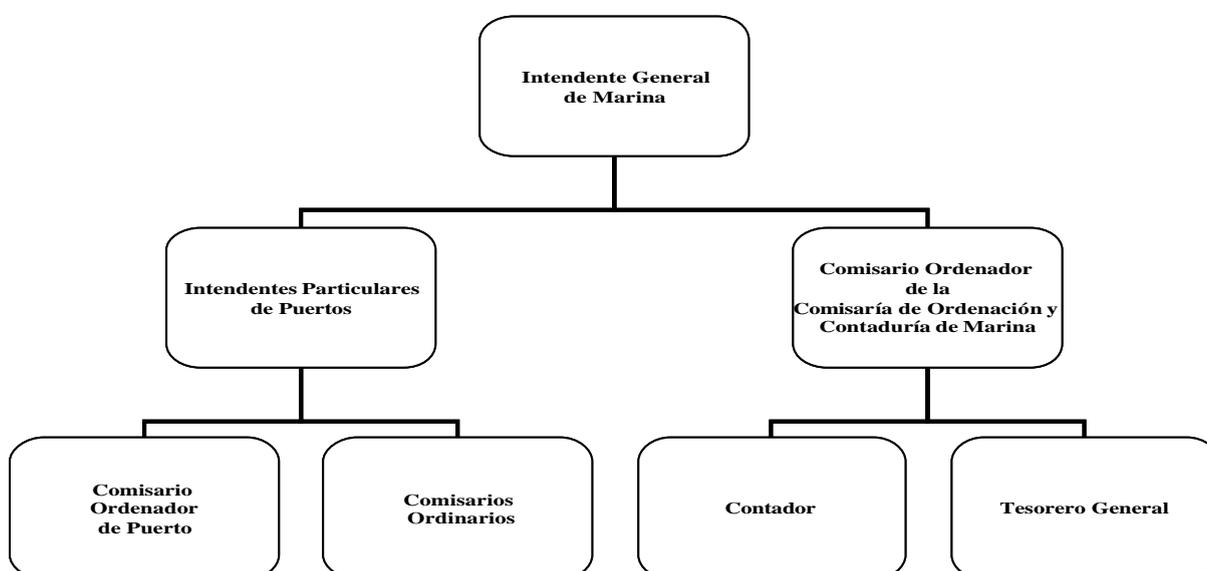
Posterior en el tiempo a las Ordenanzas de Patiño 1725, y como desarrollo de dicha disposición general, el contenido de la Instrucción de 1735 no difería básicamente de lo establecido para los cometidos de los Escribanos y Maestros de Jarcias por la *Instrucción* de 16 de junio de 1717 y por las propias *Ordenanzas* de 1725. El artículo 1º de esta norma justificaba su publicación afirmando que se había estimado conveniente hacer un nuevo reglamento de mayor extensión que el correspondiente a la Instrucción formada "en el establecimiento de Marina por el mes de marzo del año pasado de mil setecientos diez y siete", recopilando en ella lo esencial de la norma mencionada así como de otras legislaciones pretéritas relativas al Ministerio y a Arsenales, con objeto de que los Escribanos y Maestros se hallaran

adecuadamente "y muy por menor instruidos de lo que á cada uno toca, por razón de su empleo, y que no puedan en ningún tiempo alegar ignorancia en la mas leve omisión o descuido en que incurran" (Hernández, 2004: 11-12).

2.3. Las Ordenanzas e Instrucciones Generales (OIG) de 1725

Como se aprecia en el cuadro 1, las OIG de 1725 incluyen una extensa regulación de los diferentes aspectos de la actividad de la Marina. En concreto, una parte importante de la organización administrativa queda recogida a lo largo de sus tres primeros capítulos, mostrando el gráfico 1 la jerarquización en la toma de decisiones.

Gráfico 1:
Organización Administrativa
según las Ordenanzas e Instrucciones Generales de 1725



En el organigrama precedente se aprecia que el máximo grado de responsabilidad se confería al *Intendente*¹⁶ *General de Marina* (capítulo I), cargo de designación directa por parte del Rey cuya residencia se fijaba en Cádiz. Sus obligaciones estaban ligadas a la construcción de navíos y dotación de su armamento, para lo cual debía organizar los arsenales y almacenes correspondientes, así como todo el personal necesario, instituyéndose a dichos efectos las oficinas de "cuenta y razón" para su control financiero.

A las órdenes inmediatas del Intendente General se encontraban los *Intendentes Particulares de Puertos*, cuya responsabilidad estaba ligada a todo lo relativo a la Economía de la Real Hacienda de su distrito, para cuya gestión debían nombrarse los Comisarios

¹⁶ La palabra "Intendente", tomada de la Administración francesa, procede del término latino "intendens, intendentis", siendo su participio presente "intendere" cuyo significado es dirigir, encaminar (Hernández, 2004: 26).

Ordenadores y Ordinarios necesarios (capítulo II). Las OIG atribuían a los Intendentes Particulares los siguientes cometidos (capítulo II: aptos. 13 a 17):

- Pasar revista a los Cuerpos de Marina, Tripulaciones y demás gente que estuviere a sueldo del Rey, nombrando a los Ministros sustitutos necesarios, caso de no poder asistir personalmente a dicho acto.
- Librar los pagamentos, sueldos, compras y trabajos según las Instrucciones de la COCM.
- Remitir a la oficina contable relación de los gastos ejecutados con detalle de lo existente en “arcas”.
- Realizar cada seis meses un balance de los géneros y pertrechos consumidos y existentes en los arsenales a partir de los movimientos contables de los “libros de cargo y data”.
- Solicitar al Secretario del Despacho de Marina los caudales necesarios para los gastos ordinarios y extraordinarios de su Departamento¹⁷, debiendo remitir con periodicidad anual un estado de carácter presupuestario que tipificase los denominados “gastos ciertos” de aquellos otros denominados “gastos inciertos”.

2.3.1. Organización económica y contable regulada por las OIG

Intentando realizar un sucinto análisis de los aspectos económicos contenidos en las OIG, el capítulo V desarrollaba la regulación del personal adscrito a la COCM, Oficina establecida para “la cuenta general de todo lo perteneciente y dependiente a su cargo, debiendo vigilar y cuidar que se sienten en los libros y se observen todas las Reglas y Ordenanzas formadas para su régimen y las que en adelante se expidieren...” (capítulo V, aptdo 1). La Comisaría debía estar regida por un *Comisario Ordenador* (capítulo III) a las ordenes directas del Intendente General (gráfico 1) que debía cursar ordenes a todos los ministros y oficiales a su cargo. Además, se contemplaba el necesario nombramiento de un *Contador* (capítulo V, aptdo. 5) subordinado al Comisario Ordenador, cuya misión consistía en la toma de cuentas que debieran darse por terceros según preceptuaba la propia norma, formando los cargos y haberes correspondientes en cada caso. Las operaciones o dependencias que se podían realizar en la COCM se clasificaban en:

- I. Registro general de todos los individuos de los Cuerpos de la Armada formado por asientos según las clases de pertenencia¹⁸ de cada individuo (capítulo V, aptdos. 11 a 19), y

¹⁷ Cabe señalar que en el capítulo II de las OIG parecen utilizarse con un mismo sentido los vocablos “distrito” (aptdo. 1) y “departamento” (aptdo. 17), aunque finalmente este último término ha sido el que se ha acuñado como oficial con posterioridad.

¹⁸ Los apartados 11 a 19 del capítulo V de las OIG recogen una extensa relación de los libros en que debían registrarse los datos y movimientos del personal de la Armada, según el siguiente detalle: Libro de Oficiales generales o particulares; Libro de Oficiales por grados con expresión de licencias, cargos y haberes; Libro de Ministros, Escribanos, Maestres, Cirujanos y Capellanes; Libro de Oficiales Marineros con expresión de su destino; Libro de Maestranza de Carpinteros de Rivera, Escultores y Calafates; Libro de Marinería; Libro de Guardias Marinas y Libro del Cuerpo de Batallones de Marina con detalle de Sargentos, Cabos, Soldados,

II. Cuentas que debían tomarse a terceros tales como Maestre de Jarcias y Raciones, Asentistas o Administradores de Víveres, Hospitales, Tesoreros, Pagadores y otros, así como Guarda-Almacenes generales o particulares, Maestranza y gente de Mar (capítulo V, aptdo. 21).

El Comisario Ordenador debía estar asistido por un *Tesorero General*¹⁹ (capítulo XXX) nombrado por el Rey, debiendo prestar testimonio de fianza a tal fin. Su cometido se relacionaba con la recepción y distribución de los caudales cuyos cargos venían justificados por las correspondientes “cartas de pago” y sus datas por los documentos de “libranzas, pólizas o recados de data” debidamente emitidos. Para el registro de las operaciones de tesorería las OIG exigían la llevanza de tres libros diferentes:

- *Libro 1 de cargos*: En este libro se anotaban las entradas de caudales con especificación de la fecha y la especie de monedas (oro, plata, etc...).
- *Libro 2 de datas*: Se debían registrar en este libro los pagos que se realizaban, con las especificaciones necesarias para conocer su aplicación.
- *Libro 3 de cargo y data*: Este libro recogía el cargo y la data de operaciones con carácter diario, y aunque la norma no especifica con claridad su objetivo, suponemos que el mismo obedecía al asentamiento resúmenes de las operaciones de los libros mencionados anteriormente²⁰.

Los libros contables mencionados debían estar a disposición del Intendente General, quién podía requerirlos en cualquier momento; además, sin perjuicio de lo anterior, se exigía la rendición de información de sus operaciones cada tres meses, a efectos de la liquidación de los gastos de la Marina que tenían que ser presentados a S.M. El Rey (capítulo XXX, aptdo. 7).

El capítulo VIII regulaba además la “forma de tomar cuentas en los Oficios de Marina a los *Tesoreros Generales y Particulares*²¹, *Pagadores y otros*²² que hubieren corrido con

Tambores y Pífanos. Adicionalmente debía formarse un Libro con la Tripulación del navío que se armare, detallando todos los individuos que la integrasen comenzando por el Estado Mayor y siguiendo por Guardias Marinas, Artilleros de Brigada, Infantería y concluyendo con la Marinería en sus clases de Oficiales Marineros, Artilleros, Marineros, Grumetes y Pages (apdo 18).

¹⁹ Aunque las OIG señalan expresamente que los pagos debían ser hechos en presencia del Tesorero General, tanto en tierra como a bordo de los navíos se preveía la posibilidad del nombramiento de sustitutos (capítulo XXX, aptdo. 8).

²⁰ El método de *cargo y data* tiene un carácter bilateral y es capaz de recoger las variaciones patrimoniales, pero su aplicación no prevé el control general del patrimonio a través de la denominada cuenta de “capital”, planteamiento que sí asegura el *método de partida doble*, que generalmente no ha sido aplicado a las cuentas de la Administración Pública, por cuanto el de cargo y data es autosuficiente para poder controlar el manejo de caudales públicos desde un punto de vista estricto de la rendición de cuentas.

²¹ Los *Tesoreros Particulares* se embarcaban en las escuadras y navíos por delegación del Tesorero General, a quién posteriormente debían rendir cuentas (capítulo VIII, aptdo. 9).

distribución de caudales”, a cuyos efectos los libros de cargo y data antes señalados tenían señalado un plazo de duración de un año, tomando como primera partida para el ejercicio siguiente la diferencia resultante entre el cargo y data del ejercicio cerrado (capítulo VIII, aptdo. 8).

2.3.2. El reconocimiento y control administrativo de los aprovisionamientos en las OIG

La problemática específica del suministro de víveres a la Marina de Guerra quedaba recogida en los capítulos VI y XXIV de las OIG, referidos respectivamente al registro contable y reconocimiento de provisiones.

En relación al reconocimiento de las provisiones, el capítulo XXIV disponía el nombramiento un funcionario (o Ministro) por el Intendente, cuyo cometido fundamental era el examen de los víveres para verificar su calidad, procediéndose posteriormente, en su caso, a la correspondiente compra por parte de la Real Hacienda. El citado Ministro, a su vez, debía “nombrar dos peritos de los más inteligentes, con los cuales, y el escribano de Marina” (capítulo XXIV, aptdo. 1) se procedía a pasar la correspondiente inspección con observación estricta de las reglas propuestas, de cuya aplicación tenía que darse cuenta al escribano, confeccionándose una relación para su envío al Comisario Ordenador y posterior aprobación por el Intendente, en la que se hacía constar la calidad de los géneros inspeccionados²³.

El texto de las OIG se dedica extensamente (seis páginas) a describir los procedimientos de reconocimiento a aplicar en cada caso, y así, por ejemplo, en el caso del “bacalao” (capítulo XXIV, aptdos. 13 a 15) se indicaba que “para que sea principal, ha de estar entero, enjuto, y bien acondicionado, y que sea de la nueva Inglaterra, que es de más aguante, que no el de Francia, procurando no tenga algún resugo, porque echa a perder el principal, y por resugo se entiende el bacalao quebrado, húmedo y flojo. La diligencia de este reconocimiento se ejecutará estando el bacalao apilado en los almacenes; pero si estuviere embarcado, se deberán desfondar las barricas, para observar si tiene las mismas circunstancias que van expresadas. Tendrán entendido que el envase del referido bacalao debe ser en barricas de dos quintales, o de seis arrobas cada una, que estén bien fondadas, y con sus arcos de palo de castaño, y que a cada capa de bacalao se le ponga una de paja para su conservación”.

El capítulo VI, dedicado al control administrativo del movimiento de víveres, regulaba la forma de tomar las cuentas a los *Maestres de Raciones*²⁴ (aptos. 7 a 18) encargados de la distribución de las provisiones a bordo de los buques, cuya gestión podía realizarse por la propia Administración o a través de asiento con un tercero.

²² El capítulo VIII (aptos. 24 a 35) hace referencia a los *Maestres de Plata* nombrados por el Rey como Pagadores que se embarcaban en los galeones y flotas con destino a América, haciéndose cargo de todos los caudales que se recibían para la gastos y manutención de los buques en dichas singladuras.

²³ Como suele ser habitual en todas las regulaciones de la Armada, las OIG hacen una minuciosa descripción de todos los géneros a reconocer, que en número de 23 son los siguientes: harina de flor, bizcocho blanco, tocino, carne o vaca salada, bacalao, queso, menestras, arroz, garbanzos, habichuelas, habas, chicharros, vino, vinagre, aceite, carneros, gallinas, huevos, pasa y almendra, azúcar, carbón, leña y recipientes para el agua (toneles, pipas, botas, quarterolas, y barriles).

²⁴ El capítulo VI (aptos. 1 a 6) recoge también la normativa aplicable a los *Maestres de Jarcias* en cuanto al control administrativo sobre los pertrechos de los navíos.

Cuando la gestión de las provisiones corría a cargo de la propia Administración militar, el Rey nombraba un *Maestre de Raciones*, quién debía hacerse cargo de todos los víveres que se embarcasen en cada navío. Explicitan las OIG el alto grado de responsabilidad que se confería a dicho cargo, y en este sentido el Contador estaba obligado a prestar el debido “cuidado de que no se le libre cosa alguna en cuenta de su sueldo, hasta tanto que quede liquidada su cuenta, para lo cual deberá presentar ante él los legítimos instrumentos de su data, cuyas formalidades se explican por menor en las Instrucciones de los Maestres, que se deben tener presentes” (capítulo. V, aptdo. 8)²⁵. En concreto, competían al Maestre de Raciones las siguientes obligaciones:

- Formar diariamente relación de consumos considerando las cantidades prevenidas por las OIG que debían estar soportadas en las Revistas diarias del Escribano de los Equipajes²⁶.
- Rendir certificación mensual formada a partir de los consumos diarios.
- En caso de “perdidas” de víveres, la documentación debía consignar de forma exhaustiva las circunstancias concurrentes que las justificaran, pues en otro caso no eran admitidas por el Contador.
- Finalizando la campaña del buque y llegado éste a puerto, procedía la liquidación final de la cuenta de víveres, para lo cual debía acompañar a la documentación antes comentada una “Relación jurada de cargo y data”. Dicho documento contenía todo lo concerniente al cargo de los géneros recibidos en el puerto de salida del buque así como en aquellos en que hubiera podido hacer escala; en cuanto a la data, se informaba sobre los consumos realizados, formando relación o mapa de los distribuidos.
- La documentación comentada tenía que ser entregada al Contador, quién la intervenía, y en caso de duda informaba al Comisario Ordenador para tomar la determinación que fuere procedente, resultando finalmente una liquidación por finiquito a favor del Maestre, o en su caso, en cargo de su cuenta para reintegro a través de su sueldo o procediendo contra sus bienes y persona.

En los caso en que la gestión de víveres se realizaba por medio de “asiento”, las OIG prevenían las mismas formalizadas antes señaladas, si bien únicamente con respecto a los documentos de data, ciñéndose para la liquidación de la cuenta de víveres a lo prevenido en sus capítulos de su asiento, debiendo consultar las posibles dudas al Intendente para su esclarecimiento y posterior actuación.

²⁵ El texto de las OIG hace expresa referencia a las denominadas “Instrucciones de los Maestres de Raciones” que se suponían en vigor con anterioridad, aunque no hemos podido tener constancia de su texto escrito, que parece estar referido a la Real Orden de 17 de marzo de 1721, según cita del capítulo XXV (aptdo. 30). Sin embargo, se constata que la reglamentación analizada de las OIG arroja bastante claridad en cuanto al cometido que debían desempeñar dichos Maestres para el control y liquidación de la cuenta de víveres a bordo, si bien no hemos podido estudiar las posibles diferencias existentes respecto de la aludida pretérita legislación.

²⁶ El término “equipajes” es sinónimo de tripulación del navío.

2.4. Las Ordenanzas para el gobierno militar, político y económico de la Armada (OGMPEA) de 1748

Las Ordenanzas de 1748 promulgadas por el Rey Fernando VI bajo el ministerio de D. Zenón de Somodevilla, Marqués de la Ensenada²⁷, y redactadas por el capitán de navío, D. Joaquín de Aguirre y Oquendo, vinieron a regular una doble vertiente: la militar y la política. La jurisdicción militar representada por el Cuerpo de los Oficiales de Guerra quedaba encargada de todo cuanto tuviese relación con las materias propias de su cometido, mientras que la jurisdicción política representada por los Oficiales del Cuerpo del Ministerio de Marina y generalmente denominada “Cuerpo del Ministerio”, entendía de los asuntos económicos y de todo aquello que conectase con el movimiento de caudales públicos de la Real Hacienda en cuanto a su aplicación a los navíos de guerra.

El ejemplar de las OGMPEA consultado en el Archivo Naval de Cartagena consta de dos tomos en los que se insertan un total de nueve Tratados, cuyo contenido se detalla en el cuadro 4: el primero de ellos contiene seis Tratados con un total de 453 páginas, mientras que el segundo recoge los tres restantes y consta de 469 páginas. Desde el punto de vista de técnica legislativa, la normativa podría asimilarse al Texto Refundido de las disposiciones en vigor para el gobierno de la Armada a la fecha de su publicación. Así, el texto literal firmado por el Rey Fernando VI que figura en la introducción de las Ordenanzas es del siguiente tenor:

Considerando lo conveniente que es se reduzcan a un Cuerpo todas las Ordenanzas, Reglamentos y Ordenes expedidas hasta ahora para régimen de mi Armada Naval, para que por este medio lleguen más fácilmente a noticia de todos, y sea uniforme en la Marina la observancia y práctica de unas mismas reglas, que afiancen el acierto de mi servicio: He mandado hacer esta Recopilación, anulando, como desde luego anulo todo lo que directa o indirectamente se oponga a lo que esta contiene, y he resuelto, que sin interpretación alguna se observe inviolablemente lo que expresan los Tratados y Artículos siguientes...

²⁷ De procedencia riojana, D. Zenón de Somodevilla (1702-1781) fue nombrado en 1720 oficial supernumerario del Ministerio de Marina por Patiño, iniciando una brillante carrera en la Armada, que continuaría con su nombramiento como Comisario Real de Marina en 1734, con el cometido específico de construir y rearmar los buques de guerra. Como consecuencia de su actuación en la reconquista de Orán, el Rey Felipe V le nombra Comisario Ordenador de Marina. En 1737, en el ámbito de la Administración Central, es designado Secretario del Consejo del Almirantazgo y más tarde, en 1741, Secretario de Estado y Guerra en la expedición de las tropas españolas que participaron en la Guerra de Sucesión austriaca, llegando a ocupar posteriormente las Secretarías de Guerra, Hacienda, Marina e Indias, nombrándole finalmente Fernando VI Secretario de Estado. A pesar de su excelente hoja de servicios y debido a diversas luchas entre partidarios de Francia e Inglaterra, en 1754 fue desterrado a Granada y después al Puerto de Santa María. A la llegada al trono de Carlos III, se le permitió regresar a la Corte sin ocupar ningún papel político, aunque nuevamente fue desterrado a Medina del Campo, en este caso como consecuencia de su presunta implicación en los motines de 1766, falleciendo en dicha localidad.

Cuadro 4: Ordenanzas de su Majestad para el gobierno militar, político y económico de su Armada Naval (OGMPEA) (1748)

Tratado I	Del Almirante General: Título único en 1 página
Tratado II	De la Autoridad, funciones y obligaciones de los Oficiales de Guerra: 6 Títulos en 101 páginas
Tratado III	Del Mando y preferencias de los Oficiales de Guerra, Insignias, Saludos y Honores: 5 Títulos en 57 páginas
Tratado IV	De la obligación de los Pilotos y otros Oficiales de Mar: 6 Títulos en 62 páginas
Tratado V	De la Disciplina y materias de Justicia: 5 Títulos en 112 páginas
Tratado VI	De los Sueldos, Gratificaciones de Mesa, Raciones, Viajes a América, Presas y Testamentos: 6 Títulos en 120 páginas
Tratado VII	De la Compañía de Guardias Marinas: 8 Títulos en 81 páginas
Tratado VIII	De los Batallones de Infantería de Marina: 16 Títulos en 244 páginas
Tratado IX	Del Cuerpo de Artillería de Marina: 13 Títulos en 134 páginas

2.4.1. La estructura militar: El Cuerpo General de la Armada y la Compañía de Guardias Marinas

Como anteriormente hemos comentado, la OGMPEA regulaban esencialmente la estructura militar de la Armada, y es por ello que se hace indispensable dedicar una parte de este trabajo, aunque sucinta, a analizar la naturaleza y origen del *Cuerpo General de la Armada*, el cual procede de la *Compañía de Guardias Marinas* que expresamente recogía el Tratado VII de las mencionadas Ordenanzas, si bien su origen se remonta al año 1716 y cuya formación justifica José Patiño en un escrito dirigido al Secretario de Estado de Marina en los siguientes términos:

...Viendo la nobleza de España, sin carrera, poco aplicada a seguir ninguna, y en una crianza que no la distinguía de la plebe, y conociendo que sus genios eran a propósito para cualesquiera facultades a que se dirigiesen, se pensó a reducirla a términos en que pudiese aprovecharse la buena disposición de su material, y no se propusieron otros más proporcionados que el recogerla en una Compañía con nombre de Guardias Marinas, siguiendo la máxima de otros Príncipes...

La *Instrucción para el gobierno, educación, enseñanzas y servicio de los Guardias Marinas, y obligaciones de sus Oficiales y Maestros de Facultades*, de 15 de abril de 1718, organizaba la Compañía con la siguiente planta (Alía Plana *et al.*, 1996: 40):

- 1 Capitán (Capitán de Navío)
- 1 Teniente (Capitán de Fragata)
- 1 Alférez (Teniente de Navío)
- 2 Ayudantes (Teniente de Fragata)
- 4 Brigadieres
- 8 Sub-brigadieres
- 138 Cadetes
- 1 Capellán
- 4 Músicos
- 2 Tambores

El mencionado Tratado VII de las OGMPEA regulaba pormenorizadamente la Compañía de Guardias Marinas, conteniendo el Título II la normativa para la convocatoria de plazas por el Rey en cartaorden firmada por el Secretario del Despacho de Marina, siendo requisito para ser admitido como “cadete” tener la condición de *caballero hijodalgo notorio*, teniendo preferencia los hijos de militares de la Armada y los Ejércitos. En cuanto a la formación que se impartía a los Guardias Marinas, ésta era de carácter científico y militar. El Claustro de profesores estaba formado por un Director, profesores especialistas en artillería, construcción de navíos, maniobras, fortificación y dibujo, esgrima, danza y lenguas extranjeras.

El Título III regulaba los sueldos mensuales de sus miembros, señalando el artículo 3º que el *Capitán de la Compañía* tenía que nombrar un *Oficial Mayor o Ayudante* para la percepción y distribución de los caudales, debiendo pasar aviso a la Contaduría del Departamento de dicho nombramiento a efectos de las libranzas correspondientes por el concepto de haberes de la Compañía²⁸.

2.4.2. La regulación de los aprovisionamientos en las OGMPEA

Entre los Tratados recogidos en las OGMPEA, el Tratado VI relativo a los *Sueldos, Gratificaciones de Mesa, Raciones, Viajes a América, Presas y Testamentos* se dividía, a su vez, en otros tantos Títulos, según el detalle incluido en el cuadro 5.

²⁸ Especialmente interesante resultan también los Títulos V y VI dedicados a las enseñanzas impartidas en la Academia de los Guarda-Marinas, donde se recoge extensamente su organización académica y los métodos de enseñanza aplicados. Así, en relación a la enseñanza de las Matemáticas, el artículo 8 del Título VI señalaba que el método a seguir era el siguiente: en la primera clase se explicaba a los principiantes la Aritmética inferior y la Geometría elemental tan sucintamente que sólo se demostrase en el modo más breve y fácil los teoremas y problemas indispensables a la inteligencia de las facultades que en adelante hayan de estudiarse; posteriormente se explicaba Trigonometría plana con la misma brevedad y ciñéndose a los triángulos precisos para la Navegación y al uso práctico de las tablas logarítmicas, “procurando al mismo tiempo infundir alguna luz, aunque ligera, de la Náutica, con las definiciones que puedan serles comprensibles”. En este mismo sentido se expresaba el articulado siguiente referido al estudio de Instrumentos de Navegación, seguimiento de una Derrota, formación de Diario, además del uso de Cartas Planas y Esféricas.

Cuadro 5: Ordenanzas de su Majestad para el gobierno militar, político y económico de su Armada Naval (OGMPEA) (1748)

Tratado Sexto:

De los Sueldos, Gratificaciones de Mesa, Raciones, Viajes a América, Presas y Testamentos

Título I	Del modo en que han de percibir sus sueldos los Oficiales de Guerra del Cuerpo General de la Armada y la Gente de Mar de todas clases.
Título II	De la gratificación para la Mesa y criados
Título III	De la distribución de víveres a bordo de los bajeles
Título IV	De los viajes a América
Título V	De las presas
Título VI	De los testamentos

En concreto, el Título III hacía expresa mención a los procedimientos aplicables a la distribución de los víveres a bordo de los buques, y estaba comprendido dentro del Tomo I de las Ordenanzas con un total de 15 páginas.

El cuadro 6 recoge la “ración ordinaria” (art. 1) que tenía que recibir el personal a bordo de los buques, en cuya regulación se indicaba que debía de “repartirse todos los días a la boca de la Escotilla de la Despensa, a la hora que mandara el Comandante del Bajel, llamando por lista los ranchos²⁹ de la Tripulación, y a cada uno se entregará la cantidad de géneros correspondiente al número de Gente efectiva que la componga” (art. 2)³⁰, no computándose la ración del personal que no estuviese a bordo, sin perjuicio de reconocer una retribución por las raciones vencidas al que estuviera destacado en comisión de servicio, cuando no se le hubiese señalado gratificación alguna para tal caso (arts. 13 y 14)³¹. Además, las raciones debían repartirse provistas de las cantidades necesarias de agua, leña y sal (art. 6).

²⁹ El Tratado V, Título I, art. 1 de las OGAN de 1793 preceptúan la división en “ranchos” de las tripulaciones y guarniciones de los navíos.

³⁰ Con la habitual minuciosidad de las normativas que regulaban la actividad de la Armada Española, al referirse al suministro de víveres el artículo 3 señalaba de forma expresa la entrega de la carne, tocino y bacalao a los rancheros, disponiendo que “se repartirá... el día de antes, a fin de que remojados estos géneros, puedan entregarlos al cocinero, a quién se dará toda la Menestra correspondiente a los que guisan en el caldero; lo restante de la ración, se dará a los mismos Rancheros en el día que corresponda”. Además, las OGMPEA también preveían el posible desabastecimiento de algunos de los géneros a bordo, estableciendo a estos efectos las siguientes equivalencias (art. 8): seis onzas y un séptimo de queso equivalían a ocho onzas de carne, o bien a seis onzas de queso o a cinco de bacalao, con el aceite y vinagre correspondiente.

³¹ Los Brigadieres y Cadetes de la Compañía de Guardias-Marinas gozaban de la asignación de ración y media que debían percibir en dinero o géneros (art. 18).

Cuadro 6: Distribución de la ración ordinaria de la Armada³² (OGMPEA 1748)									
Tratado Sexto: De los Sueldos, Gratificaciones de Mesa,									
Raciones, Viajes a América, Presas y Testamentos									
Título III. De la distribución de víveres a bordo de los bajeles									
<i>Día de Semana</i>	Bizcocho (onzas)	Vino (cuartillos)	Carne (onzas)	Tocino (onzas)	Bacalao (onzas)	Queso (onzas)	Menestra (onzas)	Aceite (onzas)	Vinagre (cuartillos)
Domingo	18	1 1/2	-	6 1/7	-	-	2	-	-
Lunes	18	1 1/2	8	-	-	-	2	-	-
Martes	18	1 1/2	-	6 1/7	-	-	2	-	-
Miércoles	18	1 1/2	-	-	5	-	2	1	1/6
Jueves	18	1 1/2	8	-	-	-	2	-	-
Viernes	18	1 1/2	-	-	5	-	2	1	1/6
Sábado	18	1 1/2	-	-	-	6	2	1/2	-

Al igual que legislaciones pretéritas, con anterioridad al reparto de las raciones, las mercancías tenían que ser reconocidas por un Oficial y por el Contador del navío, debiendo mandar su sustitución en los casos en que no se considerasen de buena calidad (arts. 5 y 28). Además, se preveía el suministro de la denominada “ración de dieta” para los enfermos, que se componía de doce onzas de bizcocho blanco o dos onzas de sémola, doce onzas de carnero o su equivalente en gallina, con media libra de carbón, géneros que debían ser entregados al barbero para su distribución según las ordenes recibidas del primer cirujano (art. 11)³³.

En el aspecto estrictamente administrativo, el Oficial del Detall del buque era el encargado de tomar razón de los víveres que se recibían a bordo, responsabilizándose de que los géneros encargados fuesen suficientes de acuerdo con el tiempo previsto de travesía, considerando los efectivos embarcados (art. 30). Para el caso de posibles deterioros de los géneros por pudriciones, derrames, etc., el Contador debía de emitir la correspondiente certificación, que a su vez tenía que ser firmada por los Oficiales que en su momento habían participado en el reconocimiento de los víveres (art. 38).

En definitiva, como en las OIG de 1725, se vuelve a reiterar una escrupulosa y concienzuda regulación del control de las provisiones a bordo de los buques, que como veremos, se mantuvo e incluso se amplió en posteriores disposiciones al efecto.

2.4.3. La pugna entre el Cuerpo de Guerra y el Cuerpo del Ministerio: La Ordenanza de Arsenales de 1776

A lo largo del siglo XVIII se observa un claro conflicto de competencias entre “lo militar” y lo “administrativo”, o dicho en otros términos, entre “la espada” y “la pluma”, que durante los dos primeros tercios de dicho periodo se revolió en favor de “la Marina de los Intendentes”.

Las OGMPEA, dedicadas especialmente a la regulación del sistema militar de la Armada, no incorporaban la reorganización de la parte económico-administrativa, por lo que

³² La “ración de la Armada” equivalía a la ración que se suministraba a las clases de marinería y tropa embarcadas, así como al personal de depósitos de Arsenales y algún otro personal que tenía reconocido dicho goce (Compilación Legislativa de la Armada, 1918, Tomo IX: 2).

³³ En la imposición de castigos estaba previsto que los Comandantes de los navíos podían privar de parte de la ración al personal por tiempo determinado (art. 16°).

permanecían vigentes para el gobierno de arsenales las Ordenanzas de Patiño de 16 de junio de 1717 y 19 de julio de 1735, que preceptuaban la atribución del mando general en las esferas administrativa y gubernativa en favor de los Intendentes, subdividiendo sus competencia a través del nombramiento del *Capitán de Maestranza* y del *Ministro de Real Hacienda*, compitiéndole al primero de los cargos la dirección facultativa de las faenas marineras, trabajos de maestranza, inspección de pertrechos, etc..., mientras que al segundo estaba encomendado el acopio de materiales, la contabilidad de haberes y todos los demás asuntos de carácter económico. En esta situación, los jefes militares únicamente podían ejercer su cargo como tal una vez tomaban posesión del mando de los buques, recayendo toda la autoridad en la figura del Intendente en cualquier otra circunstancia (Saralegui, 1867: 101).

La situación descrita desembocó en una encarnizada rivalidad entre ambas jurisdicciones, a la que puso fin la publicación de la *Ordenanza de S.M. para el gobierno militar y económico de sus Reales Arsenales de Marina*, publicada en 1776 por D. Pedro González de Castejón y Salazar, Marqués González de Castejón y Ministro de Marina de Carlos III, disposición que definitivamente situó bajo el mando de los jefes militares toda la actividad del Cuerpo del Ministerio (Torrejón, 2001: 5-6). Hasta la publicación de la Ordenanza de Arsenales de 1776 el Cuerpo del Ministerio se ocupaba de sus asuntos propios y de otros relacionados con temas de índole militar, lo que siempre concitó quejas por parte del Cuerpo de Guerra.

Si bien lo lógico y natural ante tal conflicto hubiera sido reconducir las posturas encontradas entre ambas jurisdicciones, e intentar trazar una “línea divisoria” para una correcta delimitación de competencias, el Marqués de González Castejón optó por suprimir el Cuerpo del Ministerio a través de la promulgación de la mencionada Ordenanza de Arsenales, lo que provocó que el propio administrado –Cuerpo de Guerra- se convirtiese en interventor de sus operaciones al adscribirse a la esfera militar las operaciones de la Contaduría de Marina, hasta ese instante a cargo del Cuerpo del Ministerio, que quedaba prácticamente extinguido.

El detonante de la nueva situación creada por la Ordenanza de Arsenales no se hizo esperar, y si bien el número de buques de guerra aumentó, sobre todo como consecuencia de las inversiones procedentes de las Indias, pronto se detectaron problemas de abastecimiento debidos a la deficiente administración militar consecuencia de la reforma administrativa de 1776, que finalmente, y después de varias derrotas, se consumó en la importante pérdida de la Armada en Trafalgar, que “completó la destrucción de nuestro poderío marítimo, cuyos últimos restos se pudrieron abandonados en los arsenales por falta de reparación o carena” (Saralegui, 1867: 114).

2.5. Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN) de 1793

Vigentes las OGMPEA de 1748 y la Ordenanza de Arsenales de 1776, el Rey Carlos IV promulgó en el año 1793 las Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN), redactadas por el Teniente General D. José Mazarrero. El texto de las OGAN recoge un importante cuerpo reglamentario en diversas facetas y viene a culminar el proceso de organización de la Armada Española a lo largo del siglo XVIII, reafirmando el control absoluto de los mandos militares en detrimento del Cuerpo del Ministerio, quedando incluso la jurisdicción de los Intendentes aún más reducida hasta la promulgación de la *Ordenanza*

para el gobierno económico de la Real Hacienda de Marina de 1799, que por otra parte resultó bastante penosa para la Armada como tendremos ocasión de analizar más tarde.

2.5.1. Contenido normativo de las OGAN

El contenido de las OGAN se encuentra dividido en Tratados, Títulos y Artículos. En concreto, la obra consultada en el Archivo Naval de Cartagena se compone de dos tomos y contiene un total de seis Tratados: el Tomo I recoge los cuatro primeros Tratados en un total de 518 páginas, incluyendo además 8 páginas adicionales que explican el uso de las notas marginales y otras 21 páginas dedicadas con minucioso detalle a tipificar el índice de los Tratados mencionados; el Tomo II congrega los dos restantes Tratados y consta de 573 páginas, incluyendo además 40 páginas dedicadas al índice de los Tratados citados y otras 14 páginas donde se transcribe un “Extracto de la Ordenanza de la Policía general de los puertos y otros cualesquiera fondeaderos a cargo de los Capitanes de ellos” con especial referencia a los artículos relativos a las obligaciones de todos los concurrentes a un puerto u otro ancladero³⁴.

El texto normativo de las OGAN, a diferencia de otras Ordenanzas pretéritas, desglosaba de forma muy precisa en cada una de sus páginas la referencia al Tratado y título a que están referidas, lo cual hace más fácil y comprensible su manejo³⁵.

³⁴ La inclusión del “Extracto” mencionado se recogía en el artículo 177 del Título VII incluido en el Tratado V, referido a la Policía general de los Puertos y otros cualesquiera fondeaderos a cargo de los Capitanes de Puertos, que textualmente decía lo siguiente: “Asimismo se fijará una tabla con el extracto de los artículos de esta Ordenanza relativos a las obligaciones de todos los concurrentes al puerto y a su policía general en impresos firmados por el Mayor General de la Armada, que el Director General pasará a los Capitanes Generales de los Departamentos y Comandantes de Apostaderos ultramarinos, para que se distribuyan en las Capitanías de Puerto de sus respectivos distritos. A toda hora se satisfará con el extracto de la Ordenanza a cualquier Capitán nacional o extranjero que solicite consultarla en la duda que le ocurra, ó punto que le convenga inquirir, y una vez a la semana dispondrá el Capitán del Puerto se saque la tabla a la parte exterior del Despacho por toda una mañana o tarde, colocándola en forma oportuna para la lectura pública”.

³⁵ Por lo interesante de la precisión de las OGAN para un fácil manejo de su contenido, transcribimos los primeros párrafos de la parte dedicada a “Explicación y uso de las marginaciones” contenida al final del Tomo I de la obra:

Las marginaciones de cada artículo son unas referencias a otros lugares que tienen relación con la materia de que trata, por cuyo medio se manifiesta y entiende la trabazón de todas las partes de la Ordenanza.

Dividida la Obra en Tratados, éstos en Títulos, y estos en artículos, cada cita marginal es de uno o muchos artículos de tal Título de tal Tratado, con que está ligada la materia de que se habla.

Como la expresión del Título media entre la del artículo y la del Tratado, aquella se distingue con números romanos, y éstas otras con los árabes o comunes. Por ejemplo en el art. 3, Tit.º 1.º Trat.º, 2.º, en que se hace cita al art. 101, Tit.º 3º Trat.º. 2.º, se pone así 101, III, 2.

Cuando la cita es a algún artículo del mismo Título, se pone sólo su número común con una coma. Por ejemplo en el propio artículo antes dicho, que se hace referencia al 61 del mismo Título, se expresa así, 61.

Para hacer referencia a un Título entero, se expresa éste con números romanos, y después con los comunes su Tratado. Por ejemplo en el art. 13 Tit.º 4.º, Trat.º 3.º, ordenando que el Capellán proceda para el recibo, administración y entrega de los efectos de su cargo, como se prescribe

Desde la perspectiva de la técnica legislativa utilizada, nuevamente nos encontramos ante un Texto Refundido de las disposiciones que debían observarse en el gobierno de la Marina de Guerra. En este sentido, la Introducción al articulado de las OGAN era el siguiente:

Por cuanto he mandado recopilar las varias adiciones que han tenido las Ordenanzas Generales de mi Armada Naval desde su publicación, por exigirlo así la diversa constitución y aumento de mis Fuerzas de Mar, añadiendo otros preceptos que no comprendía y son ahora necesarios para su acertado gobierno y dirección: verificado en su PARTE PRIMERA, esto es, SOBRE LA GOBERNACIÓN MILITAR Y MARINERA DE LA ARMADA EN GENERAL, Y USO DE SU FUERZA EN LA MAR, he resuelto que anulado, como desde luego anulo, cuanto directa o indirectamente se opusiese a ello de la anterior, se observe inviolablemente y sin interpretación alguna lo que ahora instituye del tenor siguiente:

..... (a continuación se inserta el texto de los diversos Tratados en ambos Tomos, finalizando cada uno de ellos en los términos siguientes).....

Por tanto mando a mi Supremo Consejo de Guerra y demás Tribunales, Director General de la Armada, Oficiales Generales y Particulares de ella y del Ejército, Virreyes, Intendentes y demás personas a quién tocara o tocar pueda, observen y hagan observar cuanto queda instituido sobre esta PARTE PRIMERA DE ORDENANZAS GENERALES DE MI ARMADA NAVAL, sin embargo de cualquier Ley contraria, siguiéndose entendido por las que rigen actualmente las materias de Justicia y demás PARTES de los Cuerpos Militares y otros Ramos de Marina que no comprende, hasta que se verifique su nueva Recopilación, como tengo dispuesto. A cuyo fin he mandado despachar la presente, firmada de mi Real Mano, sellada con el sello secreto de mis Reales Armas, y refrendada de mi Secretario de Estado y del Despacho Universal de Marina. Dada en Aranjuez a ocho de marzo de mil setecientos noventa y tres.= YO EL REY.= Don Antonio Valdés.

El cuadro 7 detalla el contenido de los diferentes Tratados de las OGAN:

en el Título de cuenta y razón de pertrechos, se expresa éste al margen así, II, 6, por ser el 2.º del Trat.º 6.º...

Cuadro 7: Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN, 1793)

Tratado I	Del Almirante General: Título único en 1 página
Tratado II	Del Cuerpo General de Oficiales de Guerra de la Armada: 6 Títulos en 249 páginas
Tratado III	Del cargo y obligaciones del Comandante del bajel y de las de sus oficiales de Guerra, Mayores y de Mar y cargo de todas clases: 11 Títulos en 194 páginas
Tratado IV	De Banderas e Insignias de los bajeles, Saludos y Honores que ha de hacerse en ellos, y los que corresponden a los Oficiales de la Armada, así a bordo como en tierra, y en sus funerales: 3 Títulos en 73 páginas
Tratado V	De la Policía interior, servicio ordinario y disciplina marinera y militar de los bajeles: 7 Títulos en 272 páginas
Tratado VI	De la Economía: que comprende el alta y baja de los Equipajes, y la cuenta y razón de pertrechos ³⁶ y víveres de los bajeles, los sueldos en general, las gratificaciones de mesa y otras, y las Revistas tanto en tierra como a bordo, y de los viajes a Indias: 7 Títulos en 299 páginas

El Tratado I estaba referido al Almirante General, cargo que el Rey podía nombrar temporalmente en determinadas ocasiones, recogiendo el Tratado II la autoridad, funciones y obligaciones del Cuerpo General de Oficiales de Guerra de la Armada. Los Tratados III y IV se relacionaban respectivamente con las obligaciones del Comandante y Oficiales de un buque y el protocolo, entendido este último como el conjunto de preceptos aplicables en cuanto a insignias, banderas, saludos y honores entre buques. El Tratado V se refería a la disciplina militar, mientras que el Tratado VI y último estaba específicamente relacionado con los temas de carácter económico.

2.5.2. La administración de víveres en las OGAN: la novedad de los formularios estándares

Con respecto al Tratado VI, que recoge en sus diversos títulos los aspectos de índole administrativa y económica tal como queda expuesto en el cuadro 8, resulta especialmente interesante a efectos del presente estudio el Título III, expresamente dedicado a la distribución de los víveres a bordo de los buques, cuyo desarrollo, incluido en el Tomo II con un total de 56 páginas (pp. 341 a 397), muestra una mayor profundidad que el incluido en las OGMPEA de 1748.

³⁶ El Gran Diccionario Enciclopédico Universal define los *pertrechos* como municiones, armas y demás instrumentos, máquinas, etc... necesarios para el uso de los soldados y defensa de las fortificaciones o de los buques de guerra.

Cuadro 8: Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN, 1793)

Tratado VI: De la Economía: que comprende el alta y baja de los Equipajes, y la cuenta y razón de pertrechos y víveres de los bajeles, los sueldos en general, las gratificaciones de mesa y otras, y las Revistas tanto en tierra como a bordo, y de los viajes a Indias

Título I	De las Listas de los Equipajes de los bajeles, sus asientos, alta y baja: en 37 artículos.
Título II	De la cuenta y razón del recibo, cargo y consumo de los pertrechos de los bajeles armados, por el Oficial de Detall ³⁷ , Contador y Oficiales de cargo: en 130 artículos.
Título III	De la distribución de víveres a bordo de los bajeles: en 167 artículos.
Título IV	De los sueldos y régimen para percibirlos, de sus descuentos, de las asignaciones, de las hospitalidades y otras gracias en los goces: en 148 artículos.
Título V	De las Revistas, tanto en tierra como a bordo, para acreditar la obligación general de existir en el servicio del empleo o plaza respectiva, y optar a los sueldos correspondientes: en 41 artículos.
Título VI	De la gratificación de mesa ³⁸ , y salario para criados a bordo, y de otras gratificaciones en tierra: en 98 artículos.
Título VII	De los viajes a Indias, y particularidades de gobernación y economía en ellos: en 137 artículos.

El mencionado Título III comienza delimitando el ámbito del personal que tenía derecho a “ración”, considerando a estos efectos a los Pilotos, Cirujanos, Oficiales de Mar, Tropa y Marinería³⁹.

Preceptuaban las OGAN que para el bastimento de víveres de un navío debía de nombrarse por el Capitán del buque un Oficial de Guerra, que junto con el Contador, otro oficial y un miembro de la tripulación, debían de proceder al reconocimiento de los géneros para su declaración de buena calidad (art. 14), estando previsto que los repuestos ordinarios se

³⁷ Las OGAN regulaban los cometidos del Oficial del Detall, que nombrado por el Capitán General del Departamento, debía encargarse de todas las materias de disciplina y economía del navío en que estuviese embarcado, siendo el Interventor general de cuanto se recibiere y consumiese a bordo. Sus competencias específicas relacionadas con la cuenta y razón, gestión de víveres, testamentos, presas, disciplina y otras, se especificaban en cada uno de los apartados correspondientes de las Ordenanzas (Tratado III, Título II, arts 1 y 4). También hacen referencia a este figura las OGMPEA de 1748.

³⁸ El artículo 1 se refería a la *gratificación de mesa* en los siguientes términos: “Para que los Oficiales de Guerra y Ministerio, los Capellanes y Guardias Marinas tengan a bordo una manutención distinguida sobre todas las demás clases que gozan ración, se librarán a los Generales embarcados y Comandantes de los bajeles las gratificaciones personales y de mesa según el Reglamento de esta materia, con la distinción que especifica de campañas de Europa, América Septentrional hasta Buenos Aires, Mar del Sur y Asia”.

³⁹ Los artículos 5 y 6 contemplaban la regulación de las raciones para los presos, mientras que los artículos 11 a 13 estipulaban la concerniente al personal enfermo y convaleciente.

correspondiesen con víveres para el término de tres meses, sin perjuicio de otras situaciones contempladas para periodos temporales más cortos (art. 15)⁴⁰.

Reconocidos los víveres, se disponía su envío a bordo, firmando el Contador el documento correspondiente y expresando el guardalmacén en forma de guía de remesa los géneros remitidos al buque de que se tratase, siendo intervenida esta documentación por el Ministro encargado (art. 23). Además del Contador, debía de ser nombrado un *Maestre* para hacerse cargo de los víveres, y simultáneamente también se tenían que designar un *Dispensero* y *dos mozos*, uno de los cuales debía tener como oficio *Tonelero* (art. 25).

A efectos del control de las raciones a distribuir, estando el buque en el puerto, el Comandante señalaba la hora en que el Contador junto con el Oficial de Guardia debían de pasar revista a la tripulación, a cuyos efectos era preciso hacer relación separada de los que no estuvieren presentes para el cese de la ración por parte del Oficial correspondiente. Cuando el barco se encontraba navegando, la revista quedaba excusada, pasándose únicamente a final de mes si no había existido ningún tipo de comunicación con otros buques (art. 55).

El control administrativo exigido por las OGAN es exhaustivo, y viene corroborado por la existencia de un libro fechado en 1794, que hemos podido consultar en el Archivo Naval de Cartagena con el título de *Formularios para los documentos de la cuenta y razón del recibo, cargo, consumo u otra salida, y reemplazos de los víveres en los bajeles del Rey, para la observancia del Título III, Tratado VI de las Ordenanzas Generales de la Armada Naval*, al que en adelante nos referiremos como el título sintético de “Libro de Formularios de las OGAN” y que viene a complementar y desarrollar el contenido de las Ordenanzas a través de los diversos modelos en él contenidos⁴¹. Una “advertencia” incluida en el propio libro justificaba la necesidad de la introducción de los modelos estándares que incluía en los términos siguientes:

ADVERTENCIA

No es menos importante la buena cuenta y razón de víveres que la de los demás pertrechos marineros y militares en los bajeles del Rey, tanto por el gasto, que puede reputarse o tal vez pasa del tercio del total del que causa un navío armado al cabo del año, según la clase de sus comisiones, y más o menos tiempo de mar que de puerto, como principalmente por el objeto. La salud de los Equipajes depende esencialísimamente de la buena calidad de los víveres; es justa e indispensable la seguridad de que se embarcan los correspondientes al repuesto, y no lo es menos la distinción de los que se consumen, deterioran o extravían, y cargos particulares, para deducir en todo tiempo el verdadero costo de este Ramo de un bajel armado, sin confundir el

⁴⁰ El artículo 44 señalaba que el embarco de “dietas vivas”, tales como ganado y aves, debía realizarse estando presto el navío para partir, dado que la regulación para el resto de víveres no era aplicable a esta clase de mercancía, disponiéndose asimismo que los Intendentes celaran en la buena conservación de este tipo de existencias para que tuviesen la calidad y pesos exigidos en el momento de su embarque.

⁴¹ El libro de formularios también contiene un parte dedicada a formularios para el gobierno de los pertrechos marineros y militares de los navíos, en desarrollo del Título II del Tratado VI de las OGAN.

que le es propio con los accidentales depósitos o transportes. La Ordenanza lo especifica, encadena y desenlaza todo de una manera que, teniendo su debido cumplimiento, no puede dejar de llenarse el servicio en todos sus fines de la materia, ni queda cabo de entrada y salida que no esté ligado en sus instituciones de cuenta. Reconócese en ésta una novedad de precisión, eslabonamiento y confrontación, que da mucha luz para el ordenamiento de las de otros Ramos con igual sencillez; pero se debe confesar que ha sido menester estudiarla y meditarla sumamente, para entenderla bien, y llegar a conocer ésta última cualidad que la caracteriza, y que tal vez sería raro su desempeño sin la guía de formularios. Así la ordenación de éstos ha sido trabajo triplicado que en los del título antecedente, pero ya dispuestos, aparece en ellos la facilidad conforme al hilo de los preceptos de la Ordenanza y para conocerlo, bastará saber el modo en que se ha ejecutado....”⁴².

En concreto, para el suministro de raciones, el Libro de Formularios de las OGAN proponía la redacción del formulario nº 11, en cuyo formato se hacía constar los diferentes tipos de raciones y la situación de cada uno de los individuos que aparecían con derecho a ración, según el detalle que se incluye en el cuadro 9, en el que podemos distinguir de una lado los tipos de ración (cuadro 9: panel A) y de otro la situación administrativa de la tripulación en la fecha del reparto de la ración (cuadro 9: panel B).

Cuadro 9: Libro de Formularios de las Ordenanzas generales de la Marina Española (OGAN, 1793)
Formulario nº 11:
De las listillas de Ranchos que han de formar el Oficial del Detall y Contador
De las Revistas Diarias de los individuos de la dotación del bajel y llevar su alta y baja
Panel A: Tipos de Ración

Tipo Ración	Contenido de la Ración
1	Raciones enteras ordinarias
2	Raciones enteras ordinarias disminuidas de la mitad en todos sus géneros
3	Raciones ordinarias sin vino
4	Raciones ordinarias sin vino disminuidas de la mitad en todos su géneros
5	Raciones de dieta ⁴³
6	Raciones de convalecencia

⁴² La propia normativa relativa a los formularios sobre la administración de víveres incluye un ejemplo para dotar un buque que supuestamente parte de un arsenal con fecha 1 de octubre de 1792, y pasa por diversas vicisitudes durante una travesía que se estima en 29 días. Se señala que la numeración de los formularios no se ha llevado a cabo por el orden de los artículos de la Ordenanza, sino por el de las ocurrencias que desde la salida del buque del arsenal tienen relación con el desenvolvimiento natural de las operaciones del navío.

⁴³ Las “raciones de dieta” se suministraban a los individuos de marinería y tropa con plaza efectiva a bordo, así como a los de depósito y transporte cuando se hallaban enfermos. (Compilación Legislativa de la Armada, 1918, Tomo IX: 5).

Cuadro 9: Libro de Formularios de las Ordenanzas generales de la Marina Española (OGAN, 1793)

Formulario nº 11:

**De las listillas de Ranchos que han de formar el Oficial del Detall y Contador
De las Revistas Diarias de los individuos de la dotación del bajel y llevar su alta y baja**

7	Socorros ⁴⁴ de dos reales de vellón
8	Medios socorros
9	Raciones no suministradas por faltos
10	Raciones no suministradas por hallarse en el hospital
11	Raciones enteras no percibidas en campaña por retención voluntaria
12	Raciones enteras no percibidas en campaña por retención voluntaria sin vino
13	Raciones enteras no percibidas en campaña por escasez de víveres ni en especie ni en dinero
12	Raciones enteras no percibidas en campaña por escasez de víveres ni en especie ni en dinero sin vino

Panel B: Situación administrativa de la Tripulación del navío

Clave	Situación administrativa en la fecha de revista
F	Faltos o ausentes en la revista
L	Con licencia
H	En el hospital
P	Presentes en la revista
p ^s	Presentes en la revista castigados con supresión de vino
p ^d	Presentes cuando la razón es toda en dinero
P ^m	Presentes cuando es media razón en socorro y media razón en géneros
p ^e	Raciones de enfermería

Descendiendo a un análisis más pormenorizado del Libro de Formularios en relación con el movimiento de víveres, cabe señalar que contiene un total de 71 modelos, de los que 12 de ellos inciden de forma particular en el ámbito contable y cuyo registro debía de llevarse a través de “cuadernos”, que en número de 12 tenían que registrar los contenidos que se incluyen en el cuadro 10.

⁴⁴ Para el personal destinado en comisión de servicio se preveía la posibilidad de dar ración anticipada o “socorro” si fuere ello conveniente, o bien podía ser abonada en dinero a su regreso (art. 58). En este mismo sentido, se autorizaba la ración de socorro cuando el buque estaba anclado en puertos de España y Europa, no excediendo de dos reales de vellón por individuo (art. 65)

Cuadro 10: Ordenanzas Generales de la Marina Española (OGAN, 1793)
Formularios para la cuenta y razón de víveres regulada conforme al Título III del Tratado VI: Cuadernos para la razón y cuenta de víveres

Cuaderno nº 1 (Formulario nº 7)	Para anotar los cargos y datas de los utensilios pertenecientes al repuesto de víveres
Cuaderno nº 2 (Formulario nº 31)	Para anotar los utensilios de víveres que se entregan a otros buques por venta o auxilio y los que se pierden o roban
Cuaderno nº 3 (Formulario nº 8)	Para anotar cuantos víveres se reciben, con expresión de la fecha de su embarco
Cuaderno nº 4 (Formulario nº 34)	Para anotar las mermas, derrames, pérdidas y robos que causen desfalco en el repuesto de víveres
Cuaderno nº 5 (Formulario nº 35)	Para anotar los víveres del repuesto averiados que se apartan por el concepto de insuministables
Cuaderno nº 6 (Formulario nº 37)	Para anotar los víveres del repuesto que se separan o reciben en el buque para preferente suministración
Cuaderno nº 7 (Formulario nº 14)	Para anotar el alta y la baja del consumo ordinario de raciones que se suministran a individuos de la dotación
Cuaderno nº 8 (Formulario nº 22)	Para anotar el alta y la baja de consumo de raciones que se suministran a individuos de transporte, depósito, Maestranza y otros que no pertenezcan a la dotación
Cuaderno nº 9 (Formulario nº 30)	Para anotar las órdenes o providencias para los auxilios y entrega o desembarco de víveres, con expresión de sus cantidades
Cuaderno nº 10 (Formulario nº 45)	Para anotar las ordenes relativas al cese de la ración o supresión de la mitad de ellas para abono del equivalente en dinero
Cuaderno nº 11 (Formulario nº 53)	Para formar los resúmenes de las raciones suministradas así en especie como en dinero durante cada mes, con distinción de las que son correspondientes a individuos de la dotación del navío y de las de los que no tienen plaza efectiva.
Cuaderno nº 12 (Formulario nº 54)	Para colocar las listillas mensuales en que se lleva el alta y la baja de raciones

Los cuadernos reseñados tienen un desarrollo pormenorizado en las OGAN a través de diversos artículos del Título III (arts. 114 a 144) que explican su contenido, y que por su importancia pasamos a comentar sucintamente, haciendo simultáneamente referencia a los formularios que debían confeccionarse de acuerdo con las anotaciones contables que hubiesen de practicarse en cada uno de ellos:

- El cuaderno nº 1 (art. 114) referido a los utensilios debía constar de tres partes: 1ª) para los utensilios embarcados; 2ª) para las partidas a datar por rebaja del cargo, y 3ª) para anotar los que se entregaban como consecuencia de su exclusión y para otro fin concreto, con nota al margen sobre la finalidad a que se destinasen (formularios 7 y 70)⁴⁵.
- El cuaderno nº 2 (art. 115), también relativo a utensilios, reflejaba en este caso los remitidos a otros buques por venta o auxilio, así como los que pudieran haber sido objeto de robos o pérdidas. El documento se dividía en cuatro partes para registrar las operaciones siguientes: 1ª) cargos por ventas o auxilios; 2ª) pérdidas irremediables; 3ª) cargos a individuos culpados en pérdidas o robos, y 4ª) cargos a la Factoría o a sus dependientes en los mismos casos (formularios 31, 66, 67 y 68)⁴⁶.
- El cuaderno nº 3 (arts. 116 a 122) estaba dedicado a registrar la totalidad de los víveres embarcados, debiendo reservarse un número provisional de hojas para cada género con objeto de conocer en cada momento las existencias de los diferentes tipos de provisiones (formulario 8). En las anotaciones de este cuaderno debía de hacerse referencia a otros cuadernos cuando fuese necesario, para conocer con precisión el destino de los víveres embarcados.

El diseño previsto para el formulario 8 en el Libro de Formularios de las OGAN es el que se transcribe en el cuadro 11:

⁴⁵ Relacionado con el cuaderno nº 1 se encontraba el modelo 70, relativo a la “guía” para remitir a la Provisión los envases vacíos.

⁴⁶ Los modelos 66, 67 y 68 correspondían a las certificaciones a expedir por el Contador en los casos señalados en las partes 2ª, 3ª y 4ª del Cuaderno nº 2.

Cuadro 11: Libro de Formularios de las Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN, 1793) <u>Formulario nº 8</u> del Cuaderno nº 3 para registro de víveres embarcados (Art. 116 OGAN)				
Navio N		Cuaderno n.3		
En que se anotan cuanto víveres se reciben en este buque, con expresión de las fechas de su embarco				
<i>Tipo de víveres</i> ⁴⁷	<i>Peso en limpio según las roturadas de los envases</i>	<i>Peso encontrado al abrirse</i>	<i>Diferencias por faltas</i>	<i>Diferencias por exceso</i>
TOCINO En 1 de octubre de 179 F. de tal, Tonelero de este buque, o tal sujeto, ha entregado en él con guía nº 1 de la misma o de tal fecha el tocino que se expresará, y ha conducido en tal embarcación, el cual es parte del repuesto general mandado hacer para subsistencia de 34 plazas en 90 días de campaña, cuyos envases están numerados y marcados en la forma siguiente. Barricas	<i>Lib. Onz.</i>			
A 1 nº 1.....	100..	119.. 5	..	19.. 5
A 1 nº 2.....	102..	102..	C. nº 9	

- El cuaderno nº 4 (arts. 123 a 127) tenía comisión recoger de forma pormenorizada las mermas, derrames, pérdidas y robos, estando dividido en tres partes: 1ª) partidas a cargo de la Real Hacienda; 2ª) partidas a cargo de individuos inculcados, y 3ª) partidas a cargo de la Provisión o sus dependientes (formularios 32, 33, 34, 47 y 64)⁴⁸. Preceptuaba la Ordenanza que, en su caso, era preciso anotar en el cuaderno nº 3 una referencia al presente cuaderno, donde se dejaría constancia de las circunstancias de aquella partida.

En el Libro de Formularios se propugnaba el modelo 34 para reflejar las anotaciones correspondientes al cuaderno nº 4, tal como se recoge en los cuadros 12.a), 12.b) y 12.c):

⁴⁷ Con este mismo criterio se anotaba el resto de movimientos referidos sucesivamente el resto de víveres embarcados.

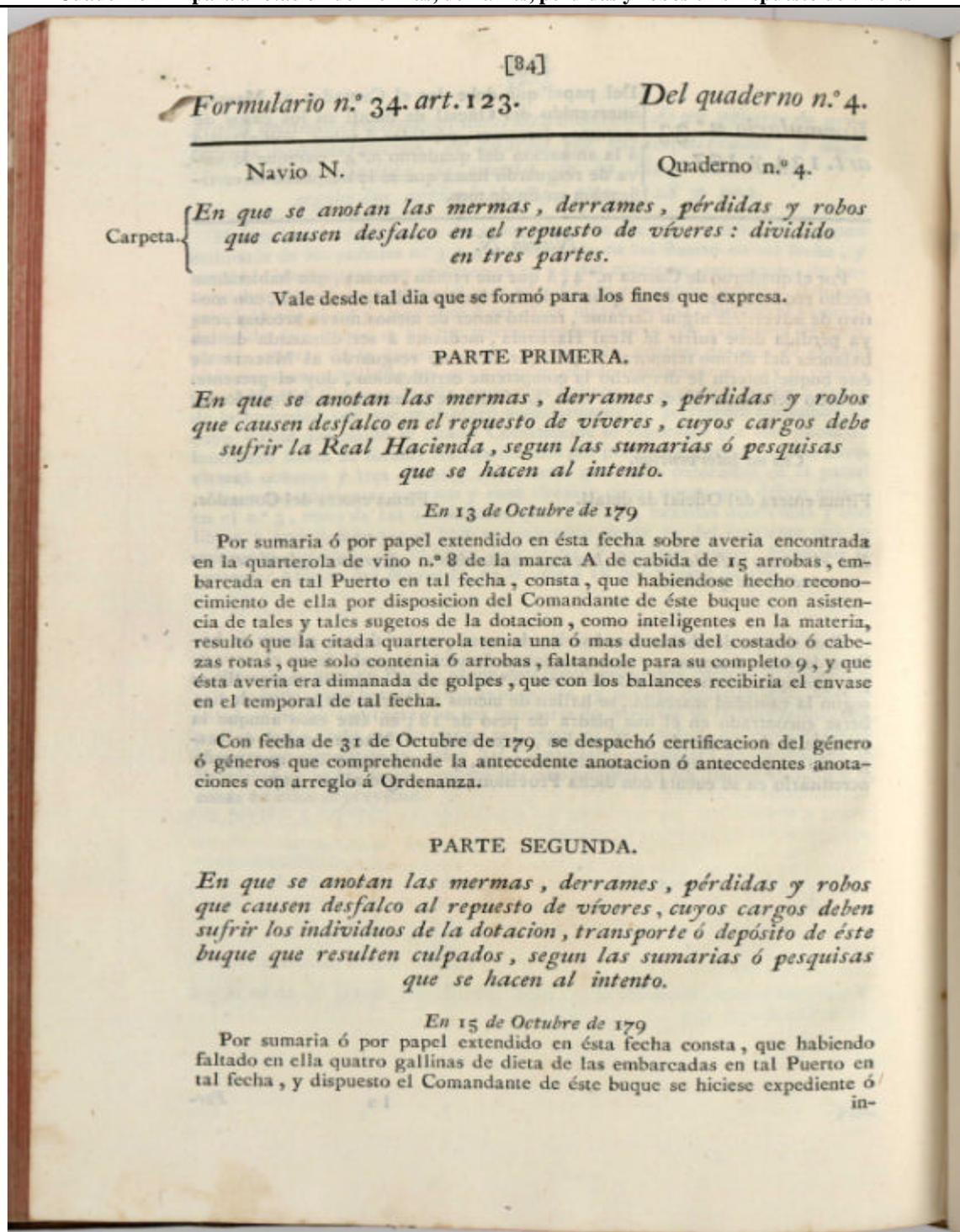
⁴⁸ Los formularios relacionados con el cuaderno nº 4 eran los siguientes: formulario 32, relativo a pesquisas sobre deterioros, mermas, derrames, pérdidas y robos de víveres; formulario 33, conteniendo el papel de resguardo del Contador al Maestre; formulario 47, relativo a pesquisas sobre pérdidas de utensilios, y formulario 64, sobre certificaciones de toda clase de mermas, derrames, pérdidas y robos.

Cuadro 12.a)

Libro de Formularios de las Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN, 1793)

Formulario nº 34 (1):

Cuaderno nº 4 para anotación de mermas, derrames, pérdidas y robos en el repuesto de víveres

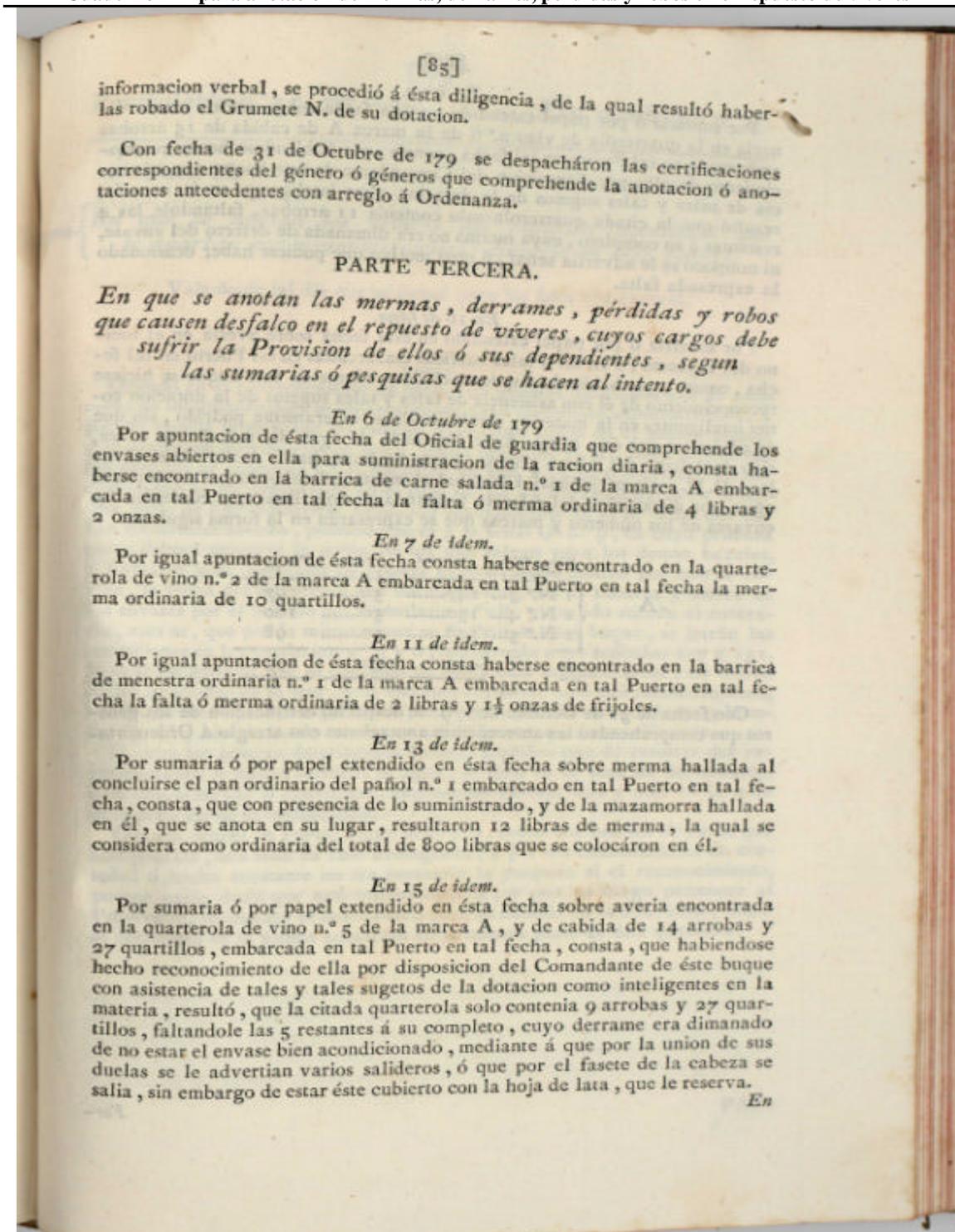


Cuadro 12.b)

Libro de Formularios de las Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN, 1793)

Formulario nº 34 (2):

Cuaderno nº 4 para anotación de mermas, derrames, pérdidas y robos en el repuesto de víveres

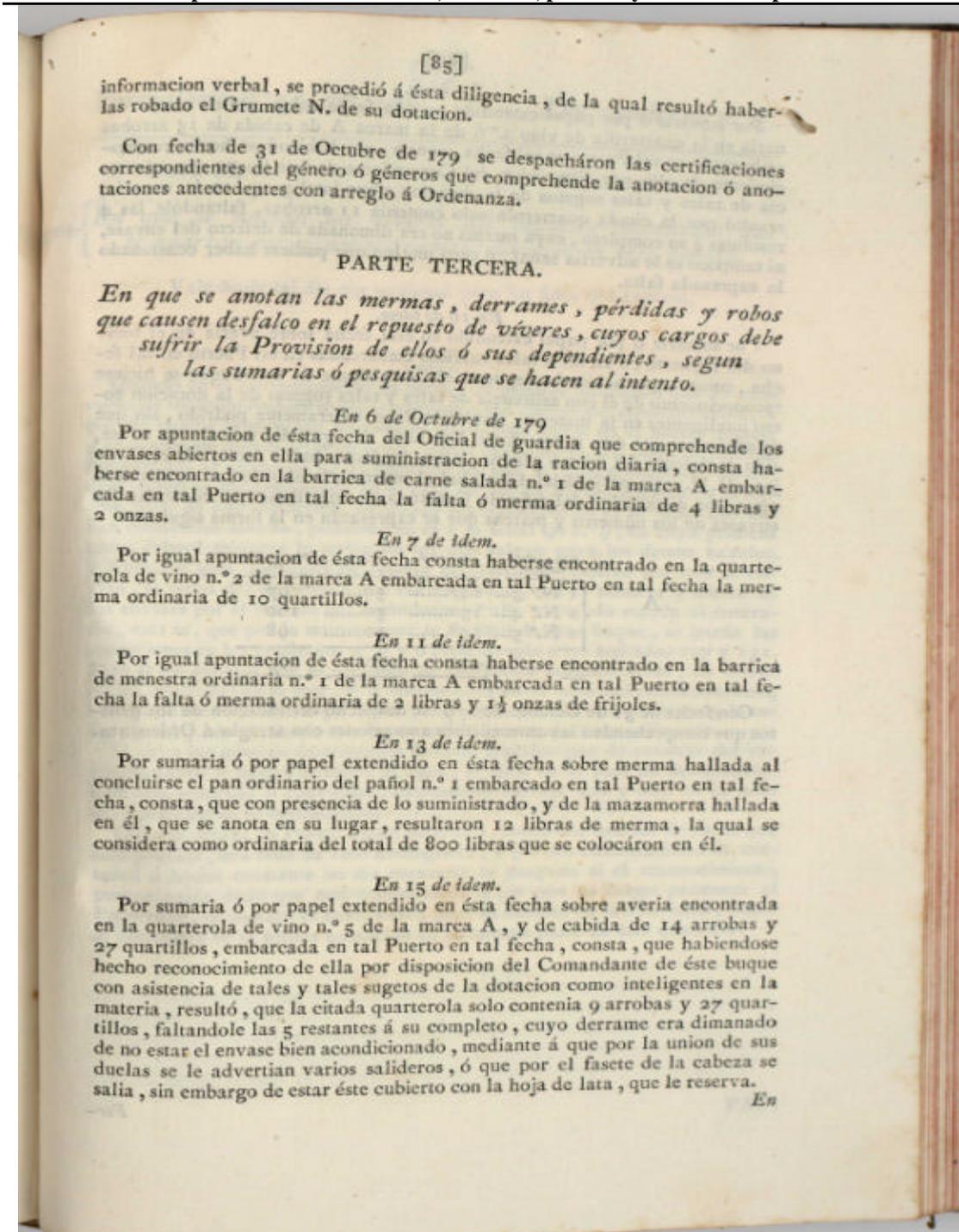


Cuadro 12.c)

Libro de Formularios de las Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN, 1793)

Formulario nº 34 (3):

Cuaderno nº 4 para anotación de mermas, derrames, pérdidas y robos en el repuesto de víveres



El formulario 64 recogía las certificaciones que debía de emitir en fin de mes el Contador para justificar las mermas, derrames, pérdidas y robos en el repuesto de víveres. Así, para el caso de que las averías fueran de cuenta de la Real Hacienda, se proponía el texto que se recoge en el cuadro 13:

Cuadro 13: Libro de Formularios de las Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN, 1793)
Formulario n° 64:
del Cuaderno n° 4 para el registro de averías cuando sean de cuenta de la Real Hacienda

“D. N.

Certifico, como consta del cuaderno de cuenta n° 4, según Ordenanza, a que me remito, que en los víveres embarcados en éste buque por cuenta de la Real Hacienda, o del Proveedor general de la Armada D. N., a cargo del Maestre de ellos D. N., han ocurrido desde 2 del presente mes hasta esta fecha, o durante el presente mes, las averías que se expresarán, en la forma siguiente:

Nueve arrobas de vino encontradas de menos en la quarterola n° 8 de la marca A de cabida de quince, embarcada en tal Puerto en tal fecha, de que habiéndose hecho por disposición del Comandante de éste buque el competente reconocimiento en tal día, resultó ser dimanado éste derrame de tener la vasija una o más duelas del costado o cabeza rotas, con motivo de los balances del temporal de tal fecha.

Y para que conste, y pueda hacerse al expresado Proveedor el correspondiente abono, doy la presente. A bordo del Navío N. en tal parte, o en la mar a 31 de octubre de 179x.

Visto Bueno
Firma entera del Comandante

Firma entera del Contador”

- El cuaderno n° 5 (arts. 128 a 130) tenía como misión anotar los víveres calificados de “insuministrables” según la declaración de los peritos que habían participado en su reconocimiento, dividiéndose a su vez en tres tipos distintos de provisiones: a) las que debían ser arrojadas al mar; b) las que había que desembarcar y c) las que se aplicaban a su inmediata suministración (formularios 35, 50, 51, 52 y 65)⁴⁹.

Al igual que en el caso del cuaderno n° 4, las incidencias del cuaderno que estamos comentado debían inscribirse en el cuaderno n° 3, pudiéndose dar el caso de que un mismo tipo de mercancía tuviese en este último cuaderno anotaciones referidas simultáneamente a los cuadernos 4 y 5, es decir, se podía tratar de bienes mermados, extraviados, etc.. que eran calificados por la peritación como no consumibles. Además, cuando con posterioridad a la separación de los víveres calificados de insuministrables, los peritos conviniesen finalmente que éstos podían ser consumidos, debía de anotarse su entrada en el cuaderno n° 3 como si se recibiesen desde el exterior nuevamente, expresando con claridad su verdadera procedencia, sin perjuicio de las anotaciones que pudieran proceder del cuaderno n° 6, que seguidamente se analiza.

⁴⁹ Los formularios que guardaban relación con el cuaderno n° 5 eran los siguientes: formulario 50, sobre declaración de los peritos en cuanto al reconocimiento de víveres; formulario 51, para el caso de dar orden de su desembarco; formulario 52, conteniendo las guías por duplicado con que era necesario remitir los bienes desembarcados, y formulario 65, sobre certificaciones de toda clase de deterioros y su desembarco o entrega.

- El cuaderno nº 6 (arts. 131 y 132) estaba destinado a recoger los víveres que se separasen en previsión de no consumirlos hasta su posterior revisión, y aquellos otros que se recibiesen para suministro preferente, debiendo realizarse de forma simultánea las anotaciones necesarias en el cuaderno nº 3 (formulario 37). Si finalmente el deterioro de estas provisiones pudiera dar lugar a la imposibilidad de su consumo, entonces deberían ser anotados en el cuaderno nº 5 previsto a tales efectos.
- El cuaderno nº 7 (arts. 133 a 138) registraba el suministro diario de raciones, de tal manera que pudiera realizarse un resumen diario de los diferentes consumos de víveres en base a las raciones proveídas (formularios 14, 23, 25 y 26)⁵⁰. Para llevar a cabo este cometido, el Maestre debía de estar en posesión de la orden por la que se determinaba el número de personas embarcadas y el tipo de raciones que podían proporcionarse de acuerdo a las siguientes clases o tipos:
 - Raciones enteras ordinarias
 - Raciones enteras ordinarias disminuidas de la mitad de todos sus géneros
 - Raciones enteras ordinarias sin vino
 - Raciones enteras ordinarias sin vino disminuidas de la mitad de todos sus géneros
 - Raciones enteras sin vino en sólo pan y agua
 - Raciones de dieta
 - Raciones de convalecencia
 - Raciones extraordinarias⁵¹

Al final del cuaderno debían dejarse, al menos, 12 páginas, de forma que por parte del Maestre se confeccionase un resumen por días de las raciones consumidas por tipos y con detalle de los consumos correspondientes a cada una de ellas, de tal forma que por suma de sus diferentes columnas fuera posible conocer los consumos mensuales, y por ende el anual, así como las cifras acumuladas de los tipos de raciones entregadas.

- El cuaderno nº 8 (art. 139), similar al cuaderno nº 7, debía registrar el consumo diario de víveres por el personal ajeno a la tripulación del navío, tales como individuos de transporte, Maestranza y otros cualesquiera a los que se suministrase cualquier tiempo de ración (formularios 22 y 41)⁵².

⁵⁰ Los formularios relacionados con la información suministrada por el cuaderno nº 7 eran los siguientes: formulario 23, que recogía los suministros de víveres por faenas extraordinarias; formulario 25, sobre la retención voluntaria de raciones en despensa y del cese de éstas, y formulario 26, que recogía el pliego separado o listilla en que se llevaba esta cuenta.

⁵¹ En el caso en que el Comandante autorizase alguna ración de carácter extraordinario en base a las faenas que pudiesen encargarse a la tripulación, este hecho se tenía que hacer constar de forma separada en el cuaderno mediante una segunda línea respecto del día en que se hubiese realizado la consumición.

⁵² El formulario 41 relacionado con el cuaderno nº 8 recogía la listilla de individuos de suministración accidental de víveres no pertenecientes al navío, al igual que el formulario 26 relativo al cuaderno nº 7.

- El cuaderno nº 9 (art. 140) tenía como fin registrar los desembarcos de víveres considerando las tres situaciones siguientes: 1ª) remesas enviadas a otros buques de guerra o de transporte surtidos por la Provisión de la Armada; 2ª) remesas enviadas a buques independientes de la Provisión de la Armada, y 3ª) remesas realizadas a almacenes de géneros útiles⁵³. Todas las situaciones descritas tenían que ser registradas simultáneamente en el cuaderno nº 3, con expresa referencia al cuaderno que estamos comentando (formularios 27, 28, 29 y 30)⁵⁴.
- El cuaderno nº 10 (arts. 141 y 142) registraba de forma cronológica la relación de ordenes por las que se suprimían las raciones, que también se debían encontrar inscritas como menor importe de las distribuidas en los cuadernos número 7 u 8, según se tratase de personal adscrito a la tripulación u otro tipo de personal embarcado ajeno a la misma (formularios 45 y 58)⁵⁵.
- El cuaderno nº 11 (art. 143) debía reseñar el resumen de las raciones consumidas por tipos, de acuerdo con los asientos realizado en los cuadernos número 7 y 8, en el primer caso referidas al personal de la dotación del buque, y en segundo al resto del personal que estando embarcados no componían oficialmente la tripulación del mismo (formulario 53).
- El cuaderno nº 12 (art. 144) venía a estar formado por el legajo de las listillas mensuales, después de evacuadas, en base a las cuales se formaban los tipos y número de raciones de diario.

Dentro del Libro de Formularios de las OGAN también son de especial relevancia los formularios números 48, 49 y 69. El primero de ellos (formulario 48) tenía como misión registrar del consumo de víveres cuando aquellos estuvieren adquiridos por cuenta de la Real Hacienda, mientras que el segundo (formulario 49) incluía la información relativa a las existencias de provisiones adquiridas fuera de las factorías, y que debían ser intervenidas por el Intendente a la llegada a puerto. Finalmente, el formulario 69 recogía el extracto general que debía de formar el Contador del buque en cuanto a los géneros consumidos, franqueados por auxilios, así como los perdidos y deteriorados, incluyendo finalmente la relación de reemplazo de provisiones de la que debía tener conocimiento el Intendente. Por la importancia de este documento, el cuadro 14 incluye una reproducción de dicho formulario, que una vez más pone de relieve el exhaustivo control administrativo ejercido por la Armada sobre el movimiento de provisiones.

⁵³ En caso de tratarse de bienes insuministrables, su anotación debía realizarse en el cuaderno nº 5.

⁵⁴ Los formularios relacionados con el cuaderno nº 9 eran los siguientes: formulario 27, que recogía las ordenes para franquear víveres a bordo de otros buques; formulario 28, que contenía las guías por duplicado para franquear géneros a otros buques surtidos por la Provisión de la Armada, y formulario 29, que incluía guías por triplicado cuando se franqueasen víveres a otros buques cuyo surtimiento no corría a cargo de la Provisión de la Armada.

⁵⁵ Relacionado con el cuaderno nº 10 se encontraba el formulario 58, que recogía la certificación del dinero suministrado en socorros o medios socorros.

Cuadro 14: Libro de Formularios de las Ordenanzas generales de la Marina Española (OGAN, 1793)							
Formulario nº 69:							
Del extracto general que debe formar el Contador de los víveres consumidos, franqueados por auxilio, perdidos y deteriorados, y de la relación de reemplazo resultante que debe entregar al Intendente							
Cuaderno	Libras Bizcocho ordinario	Libras Bizcocho de dieta	Arrobas de vino	Libras de tocino	Libras de carne salada	Libras de menestra fina	Libras de menestra ordinaria
Cuader. 7							
Cuader. 8							
Cuader. 9							
Cuader. 4							
Cuader. 5							
Totales	A	B	C	D	E	F	G
Cuader 3 ⁵⁶	R ₁	R ₂	R ₂	R ₄	R ₅	R ₆	R ₇
Tot. Rebajado	A - R₁	B - R₂	C - R₃	D - R₄	E - R₅	F - R₆	G - R₇
Cuaderno	Libras de queso	Libras de aceite	Arrobas de vinagre	Milanos de celemín de sal	Arrobas de leña	Cabezas de ajos	Arrobas de agua
Cuader. 7							
Cuader. 8							
Cuader. 9							
Cuader. 4							
Cuader. 5							
Totales	H	I	J	K	L	M	N
Cuader. 3	R ₈	R ₉	R ₁₀	R ₁₁	R ₁₂	R ₁₃	R ₁₄
Tot. Rebajado	H - R₈	I - R₉	J - R₁₀	K - R₁₁	L - R₁₂	M - R₁₃	N - R₁₄
Cuaderno	Libras de carbón	Libras de carnero	Número de gallinas				
Cuader. 7							
Cuader. 8							
Cuader. 9							
Cuader. 4							
Cuader. 5							
Totales	O	P	Q				
Cuader. 3	R ₁₅	R ₁₆	R ₁₇				
Tot. Rebajado	O - R₁₅	P - R₁₆	Q - R₁₇				

Notas: cuaderno nº 4: mermas, derramas y robos; cuaderno nº 5: víveres insuministrables; cuaderno nº 7: consumos de la dotación del navío; cuaderno nº 8: consumos de otro personal distinto de la dotación del navío, embarcado en el buque; cuaderno nº 9: víveres desembarcados para auxilios o en remesas a almacenes.

A partir de los datos consignados como totales en el formulario y como anexo a dicha información, se debía confeccionar un documento conteniendo la relación de reemplazo de víveres formada por los totales consignados en cada columna, desarrollando como comentario adicional los consumos realizados según su procedencia, que en cierto modo resultaba una información redundante, puesto que el detalle venía dado en el propio formulario, aunque con

⁵⁶ En esta línea se incluía, en su caso, la cantidad que era necesario rebajar de los consumos según las anotaciones del cuaderno nº 3. Así, el total que debía de tomarse para solicitar el reemplazo de víveres era el resultado de detraer al total de los consumos el importe de las rebajas que fueran procedentes, que hemos titulado en el cuadro 14 como "Tot. Rebajado", sin bien en el documento original no explicita título alguno.

la clave de registro de los diferentes cuadernos en que se asentaban las partidas según su diferente naturaleza.

2.6. El intento de reforma administrativa del Ramo de la Marina de Guerra: La Ordenanza para el gobierno económico de la Real Hacienda de Marina de 1799

Vigentes las OGAN de 1793 y las Ordenanzas de Arsenales de 1776, y en plena efervescencia el conflicto existente entre las competencias de los Cuerpos de Guerra y del Ministerio en el seno del Ramo de Marina, se hacía de todo punto necesario intentar su pronta resolución en beneficio de la Armada.

Este fue primitivamente el objetivo del Real Decreto de 15 de diciembre de 1798 al disponer que el Cuerpo del Ministerio pasase a depender directamente del Ramo de Hacienda en todo lo relativo a las cuestiones económicas de la Marina, quedando tan sólo dependiente del Ramo de Marina en lo concerniente a la parte militar y facultativa. A partir de la disposición mencionada se publicó la *Ordenanza para el gobierno económico de la Real Hacienda de Marina* (en adelante Ordenanza Económica) de 9 de mayo de 1799, que venía a establecer el nuevo régimen económico-administrativo de la Armada y cuya entrada en vigor se fijó para el día 1 de agosto de 1799.

Para el desarrollo e interpretación de la mencionada Ordenanza se remitió a las dependencias de Marina la *Instrucción* de 18 de abril de 1800, texto que hemos podido consultar en el Archivo Naval de Cartagena y cuyo párrafo introductorio se expresaba en los siguientes términos:

El deseo de facilitar todos los medios que puedan contribuir al fomento de la marinería y progresos de la pesca y navegación mercantil en las costas de la Península, ha decidido el ánimo del Rey a variar el sistema con que hasta aquí se han gobernado las matrículas o gremios de la gente de mar, no sólo con el fin de mejorar su suerte suavizando las condiciones del servicio personal a que están sujetos, sino también con el de constituirlos bajo de otro régimen más conveniente y más conforme con las miras de su establecimiento y con la naturaleza de su ejército

También ha creído S.M. necesario por consecuencia de las alteraciones hechas en la Ordenanza económica para el gobierno de la Real Hacienda de Marina de 9 de mayo de 1799, que se reúna toda la jurisdicción militar de ella en el Director General de la Armada y Capitanes Generales de los Departamentos, a quiénes directamente compete su autoridad y ejercicio, pues habiendo sido incorporados al Ramo de Hacienda los individuos del Cuerpo del Ministerio de Marina, y no dependiendo ni formando ya Cuerpo unido con ella, sería irregular que siguiesen regentando su jurisdicción y conservasen el mando absoluto y privativo que han tenido hasta aquí de todos los gremios o matrículas de la gente de mar, que hacen la principal fuerza militar de la Armada...

La Instrucción mencionada, que consta de un total de 8 páginas, ratificaba la separación entre las jurisdicciones militar y administrativa, determinando el nombramiento de personal interino en tanto en cuanto se confeccionaba una nueva ordenanza que recogiese expresamente esta situación. Pese a que el documento analizado es excesivamente farragoso en su redacción, en uno de sus párrafos se constata con cierta claridad la separación jurisdiccional comentada con la literalidad que seguidamente se transcribe:

...Pero teniendo resuelto S.M. como parte del plan aprobado que los Comandantes militares de las Provincias de Marina hayan de ejercer en adelante sus funciones con total independencia de los depósitos de caudales, pagos y libranzas, compras, ventas, entregas, recibos o almacenajes que puedan ocurrir de efectos pertenecientes a la Real Hacienda en sus respectivos distritos, y que estas materias puramente económicas que no tienen relación con la autoridad y mando en los asuntos gubernativos del Juzgado, corran desde ahora por las Tesorerías del Ejército, Depositarias o Administraciones de Rentas Reales, como se practica con respecto a otros gastos del Ejército, o bien por las personas que a este fin nombrare el Señor Secretario de Estado y del Despacho universal de Hacienda, lo tendrán así entendido los Comandantes militares de las Provincias de Marina, y se limitarán sobre tales puntos a tomar las disposiciones que exijan las circunstancias y sean correspondientes a su mando, pasando los oficios y noticias formales que fueren menester en lo perteneciente a la cuenta y razón, o libranzas que hayan de hacerse para las atenciones del servicio...

Los fines que motivaron la real decisión de separar “la espada” de “la pluma” obedecieron a diferentes aspectos, que la propia Instrucción recogía en los términos siguientes:

- 1º. Que la jurisdicción militar de Marina se ejerza y represente por sus propios y legítimos Jefes.*
- 2º. Que la marinería matriculada para el servicio de los Reales bajeles se arregle y gobierne de un modo más propio y conveniente.*
- 3º. Que para su fomento y progreso se modere en cuanto fuere dable el servicio personal de los matriculados.*
- 4º. Que los Oficiales del cuerpo general de la Armada tengan para premio de sus servicios este número de destinos decorosos.*

No cabe la menor duda de que la separación de ambos Cuerpos no debió de funcionar excesivamente bien en el escaso periodo de tiempo en que se mantuvo, y en este sentido se pronunciaba Saralegui (1867: 119) manifestando que desde la fecha de entrada en vigor de la Ordenanza Económica “existió en la Armada ese sistema monstruoso cuyos funestos errores contribuyeron notablemente a la rápida decadencia de nuestra importancia naval, ocasionando el desorden de todas las dependencias, siendo así que nunca eran más necesarias que entonces la uniformidad y unidad de miras en los asuntos marítimos, con lo cual se hubiera evitado en

gran parte la serie de contratiempos y desgracias que aniquilaron nuestra marina a principios del siglo pasado...”.

La situación descrita queda corroborada por la Real Orden de 18 de abril de 1802 que se conserva en el Archivo Naval de Cartagena, y de cuyo texto se desprende que el Cuerpo del Ministerio de Marina debía volver a la situación existente con anterioridad a la publicación del Real Decreto de 15 de diciembre de 1798, que había dado paso a la Ordenanza de 1799. La literalidad de la disposición firmada por el Rey Carlos IV es la que a continuación se transcribe:

El único objeto que me propuse en las variaciones del sistema administrativo y económico de mi Real Armada y la agregación de los Intendentes y demás individuos de la Contaduría de Marina bajo las ordenes de mi Secretario de Estado y del Despacho universal del Hacienda, según se expresa en mi R.D. de quince de diciembre de mil setecientos noventa y ocho, fue el deseo de mantener la mayor unidad posible en los principios del gobierno; pero como las dificultades y embarazos que ha ofrecido esta novedad en la práctica del servicio hayan demostrado palpablemente que la verdadera unidad consiste en que todos los Ramos de Marina tengan un centro común para que de este modo no se contradigan ni entorpezcan las providencias, ni se susciten disturbios perjudiciales al buen orden y desempeño de los Armamentos, Comisiones y otras materias pertenecientes a la parte militar de la Armada, de que es dependiente la económica; atendiendo asimismo a que en los nuevos Reglamentos que he mandado disponer al Generalísimo de mi Armada deberán quedar uniformados todos los Ramos de ella para que haya un sistema naval completo cual se necesita, he venido por tanto en resolver después de oído el dictamen del expresado Generalísimo de mi Armada como Jefe de ella, que desde luego vuelvan las cosas al ser y estado que tenían antes del Real Decreto de quince de diciembre de mil setecientos noventa y ocho, quedando los Intendentes, Comisarios y demás individuos de Contaduría de Marina únicamente dependientes como lo estaban de la Secretaría de Estado y del Despacho de este Ramo, y restableciéndose en todos los asuntos de su cuenta y razón el orden y método de la Ordenanza de Arsenales interin que por los nuevos Reglamentos no se fije y establezca otro sistema, y a este fin declaro que así el mencionado Real Decreto como la Ordenanza para el gobierno económico de la Real Hacienda de Marina de nueve de mayo de mil setecientos noventa y nueve formada con arreglo a él han de considerarse desde esta fecha derogados y sin fuerza ni valor alguno, teniéndolo así entendido bajo el concepto de que con esta misma fecha expido otro igual Decreto a mi Secretario de Estado y del Despacho universal de Marina para que de acuerdo concurráis a su puntual cumplimiento. Señalado de la Real Mano de S.M.= En Aranjuez, a diez y ocho de abril de mil ochocientos dos.=

En definitiva, el precedente Real Decreto restablecía la dependencia del Cuerpo del Ministerio nuevamente de la Secretaría de Estado y del Despacho de Marina, restableciéndose así el antiguo sistema propuesto por la Ordenanza de Arsenales de 1776.

No obstante, se debe señalar que los tres años en que estuvo vigente la Ordenanza de 1799 provocaron tal cantidad de problemas y controversias, que los buques de guerra se encontraron en situaciones verdaderamente precarias a la hora de tener que prestar sus servicios en combate. Así, por ejemplo, en la memorable batalla de Trafalgar algunos de los navíos españoles estaban prácticamente desprovistos de armamento, tal como ocurrió en el caso del buque “Santísima Trinidad”, que no albergaba en sus bodegas ni una sola granada con la que hacer fuego, a pesar de haber estado en el puerto de Cádiz durante dos meses para aprovisionarse ante la acción bélica que debía emprender.

Naturalmente la situación de la contabilidad en el mencionado periodo tampoco fue ajena al desorden existente en el sistema administrativo de la Armada, sin bien un posterior Reglamento de 11 de octubre de 1803 consolidó las anteriores bases del Cuerpo del Ministerio, restableciendo el preliminar régimen contable, aunque esta medida no fuera reputada con la consistencia necesaria para subsanar los profundos males acaecidos en los años en que estuvo vigente la Ordenanza Económica (Saralegui, 1867: 121-122).

3. Organización contable de la Armada Española durante la primera mitad del siglo XIX: El Reglamento para el gobierno y administración de las reales provisiones (RGAP) de 1800 y el Reglamento de la Contabilidad de Marina (RCM) de 1850

3.1. El Reglamento para el gobierno y administración de las reales provisiones (RGAP) de 1800

Con fecha 8 de julio de 1800 era aprobado el Reglamento para el gobierno y administración de las reales provisiones (RGAP), que en su artículo 1 señalaba que habiendo estado dicho suministro de víveres a cargo de los cinco gremios mayores de Madrid, quedaba de cargo de la Real Hacienda desde el día 1 de abril de 1799.

El Reglamento estaba dedicado al control del suministro de provisiones a diferentes unidades: Ejército, Marina, Presidios y Herrajes. Para cada uno de estos estamentos se incluía un desarrollo particularizado a través de “Reglas” que debían observarse “para el mejor régimen y gobierno de la provisión de víveres...”⁵⁷.

Ciñéndonos al caso concreto de la Armada, parece que independientemente de las reglamentaciones aplicables en la fecha de entrada en vigor del Reglamento, la Real Hacienda se había decantado por la centralización de operaciones respecto a la gestión de provisiones para la gran mayoría de los ramos de la que era titular, incluida la Marina, sin que hayamos podido constatar otras cuestiones relativas al devenir futuro de la norma comentada, de la que desconocemos su fecha derogación.

En el Archivo Naval de Cartagena hemos podido consultar el texto original del documento estructurado en 26 artículos, a través de los cuales se puede apreciar, entre otras

⁵⁷ El artículo 2 del RGAP señalaba que la Real Hacienda también se hacía cargo de la administración de provisiones para la Real Gracia del Excusado y de los Maestrazgos de las Ordenes Militares de Santiago, Calatrava y Alcántara.

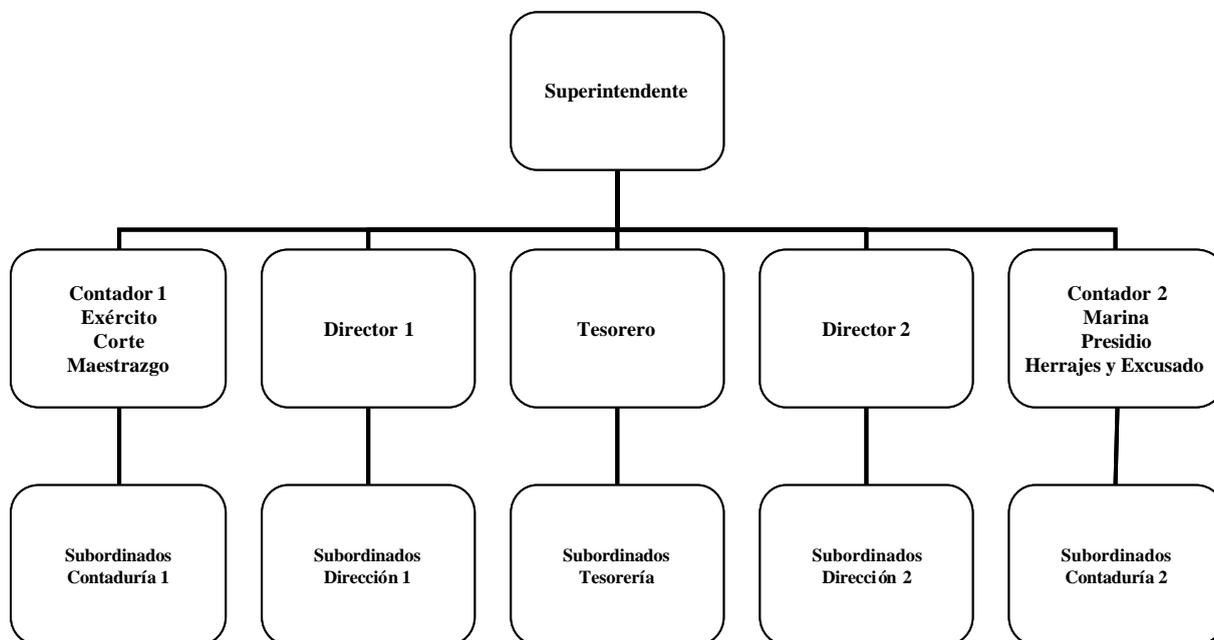
cuestiones, su organigrama de dirección. La aplicación de la norma debía de ser inmediata, tal como corrobora el escrito dirigido por el Secretario de Estado y del Despacho universal de Hacienda, D. Miguel Cayetano Soler, al Sr. Superintendente de la Junta de provisiones, cuyo tenor literal en su comienzo era el siguiente:

De orden del Rey remito a V.S. el Reglamento formado para el más oportuno gobierno de la administración de provisiones del Ejército, Corte, Marina, presidios y herrajes, y de las de los Ramos de Excusado y Maestrazgos que se administran de cuenta de la Real Hacienda. Al aprobar S.M. dicho Reglamento se ha enterado muy por menor de todas las partes que contiene, y con arreglo a ellas y a las circunstancias que motivaron esta administración, y las agregaciones de los Ramos referidos, es su Soberana voluntad, que inmediately que reciba V.S. este pliego, haga reunir en la pieza destinada para la Dirección a los Directores, Contadores y demás dependientes, haciéndoles notorio el citado Reglamento, a fin de que todos sepan sus respectivas facultades y obligaciones, y puedan proceder arreglados a ellas, concurriendo V.S. a que desde el momento se cumpla lo resuelto por S.M. y procediendo a organizar en la Junta que se señala con los Directores la dependencia sin la menor demora, por lo mucho que interesa darla una forma estable, y cual conviene a la importancia del objeto...

Se constata en el texto transcrito el imperioso deseo de la Administración por la inmediatez de la puesta en marcha del nuevo Reglamento, cuestión por otra parte que no es de extrañar si consideramos que las operaciones de suministro y control de las provisiones habían comenzado a realizarse oficialmente por cuenta de la Real Hacienda desde el día 1 de abril de 1799, y sin embargo, el RGAP se publicó oficialmente con fecha 8 de julio de 1800, es decir, un año, tres meses y 8 días después de que Administración se hiciese cargo de la gestión de provisiones.

Descendiendo a un análisis más conciso del texto del Reglamento, su artículo 1 permite conocer de forma concisa la estructura organizativa de la administración de provisiones, según queda reflejada en el gráfico 2.

Gráfico 2:
Organización de la Administración de Provisiones
Reglamento de 8 de julio de 1800



Para tener un conocimiento más preciso de los cometidos y relaciones propugnadas en el organigrama anterior, se analizan a continuación sintéticamente las diferentes figuras incluidas en el mismo.

3.1.1. De la figura del Superintendente

La responsabilidad de la administración de provisiones recaía en la figura del Superintendente, cuyo cometido principal era “cuidar del buen desempeño de los Directores y demás empleados” (art. 2), debiendo asumir además la presidencia de una Junta que, constituida por los dos directores y uno de los contadores, este último actuando como Secretario sin voto, debía reunirse semanalmente con carácter ordinario para inspeccionar todas las operaciones de la dirección, contaduría y tesorería. No obstante, la Junta podía ser convocada con carácter extraordinario a tenor de lo dispuesto en su regulación específica (art. 20).

La minuciosidad del proceso de administración era exhaustiva, tal como se puede comprobar en numerosas partes del texto normativo, y así, por ejemplo, el control de la correspondencia relacionada con el Ministerio de Hacienda, de la que era responsable el propio Superintendente, debía ser comunicada a los directores de forma inmediata, haciéndose cargo de su archivo los contadores en su calidad de Secretarios de la Junta de aprovisionamientos (art. 3).

3.1.2. De la figura del Director

Los Directores tenían a su cargo el gobierno directo y económico de toda la administración (arts. 5 a 10), del que debían dar cuenta al Superintendente en las Juntas semanales y siempre que su superior recabase cualquier tipo de información. La correspondencia emitida se acuñaba con un membrete al efecto de la “Dirección General”, y en un nuevo alarde de profunda previsión, la normativa contemplaba la sustitución de uno de los directores por el otro en casos de baja o ausencia transitoria pero “poniendo en su antefirma la causa que motiva no firmar su compañero” (art. 7).

3.1.3. De la figura del Contador

La figura del Contador (arts. 11 a 14) tiene especial importancia a efectos de nuestro estudio, por cuanto era el responsable de la aplicación de las normas contables para el control de provisiones. Así, quedaba recogido que la obligación de los Contadores era “glosar y fenecer”⁵⁸ las cuentas remitidas por los comisionados y factorías de provisiones, registrando la toma de razón de cualesquiera cantidades que pudieran entrar en tesorería, así como de los pagos ejecutados por los Directores en virtud de libramientos. Además, también para esta figura se preveía su posible sustitución recíproca, que incluso podía ser asumida por oficiales mayores en el caso de ausencia o enfermedad de ambos contadores.

Desde el punto de vista contable, el registro de operaciones se llevaba por aplicación del *método de cargo y data*, cuestión que por otra parte no es de extrañar si consideramos que precisamente durante la época analizada el método de partida doble, a pesar de sus ventajas sobre el de cargo y data, se encontraba en periodo de lenta reaparición en nuestro país⁵⁹.

Descendiendo al nivel de desarrollo contable exigido por la reglamentación de provisiones, el cuadro 15 recoge los principales motivos de cargo y data procedentes de la gestión de víveres y cuya responsabilidad estaba atribuida a los Contadores.

Cuadro 15: Reglamento para el gobierno y administración de las Reales Provisiones de 1800 Motivos de Cargo y Data (art. 14)	
Cargo	Data
<ul style="list-style-type: none"> • Cantidades recibidas de la Tesorería General • Otras cantidades resultas por orden de S.M. • Productos del Excusado y Maestrazgos (en dinero o especie) 	<ul style="list-style-type: none"> • Inversiones realizadas en el servicio de provisiones.

⁵⁸ El Diccionario Enciclopédico Universal recoge las siguientes definiciones de dichos términos:

glosar: comentar o parafrasear;

fenecer: relacionado con la temática contable, significa concluir o terminar las cuentas.

⁵⁹ No obstante, como posteriormente tendremos ocasión de comentar, la reglamentación contable de la Armada Española mostró su preocupación por la aplicación del método de partida doble, a pesar del desuso a que siempre estuvo sometido el mismo en el seno de los entes públicos.

3.1.4. De la figura del Tesorero

El Reglamento de provisiones dedicaba una parte de su articulado a la regulación de la tesorería de la administración (arts. 16 a 19), encomendándole al personal de dicha dependencia la misión de procurar la “cuenta exacta de todo lo recibido y pagado...” asentando dichas operaciones en libros habilitados al efecto.

A la sección de Tesorería estaban adscritos, además del propio Tesorero, un ayudante del mismo y un mozo. Asimismo, para procurar “claridad y prontitud” debía de estar afecto al servicio un oficial primero tenedor de libros de la Tesorería, otro oficial segundo y un escribiente.

El Tesorero era responsable de la cobranza, custodia y distribución de los caudales pertenecientes a la administración, recibiendo efectivo con el “harebuenos” a favor de la Dirección, y satisfaciendo los correspondientes libramientos emitidos por los Directores con la intervención del Contador.

3.1.5. De los formularios de cuentas de liquidación anual

Con carácter anual (regla 53) los Directores debían rendir una cuenta al Tribunal de la Contaduría Mayor sujeta a los conceptos de cargo y data preceptuados por el formulario que la norma incluía a tales efectos, y que resumidamente reproducimos en el cuadro 16. Del examen de los citados movimientos de la cuenta de víveres podemos concluir que la información contable solicitada revelaba ampliamente las operaciones realizadas por la Dirección de provisiones a lo largo del ejercicio.

Cuadro 16: Reglamento de provisiones de 8 de julio de 1800 – Regla 53 Formulario de Cuenta Anual de la Dirección de Provisiones de la Marina	
Cargo	Data
<ul style="list-style-type: none"> • Inventario de enseres, géneros, utensilios, materiales y edificios recibidos de la Diputación de Gremios (1). • Efectos procedentes de los buques que regresen de América. (2) • Remesa de efectivo de la Real Hacienda. • Remesa de efectos de la Real Hacienda. • Otras remesas de efectivo o efectos recibidas de otros organismos de la Real Hacienda. • Ventas de géneros en los Departamentos⁶⁰. • Recobros de seguros y otros valores que se cedan a la administración. 	<ul style="list-style-type: none"> • Suministraciones por cuenta del inventario de la Diputación de Gremios (3). • Aplicación de sobrantes de los buques regresados de América (4) • Pagos a la diputación de Gremios por enseres. • Pagos de sueldos de dependientes, salarios de peones, barqueros, toneleros y demás empleados. • Pagos de facturas de contratistas y vendedores por compras de géneros. • Pagos de fletes a patronos de embarcaciones. • Pagos formulados en base a cualquier documento formal que acredite su justificación. • Pagos de facturas por compra de los comisionados de la Dirección en las plazas de Málaga y Barcelona y otros parajes⁶¹. • Existencias según inventario, por cese de la Dirección de provisiones (5). • Pago de sueldos de los dependientes de la Dirección de Madrid. • Pagos de escritorio y demás anexos a la Dirección de Madrid
<ul style="list-style-type: none"> • Valor de enseres en fin de año del inventario valorado por clases (6). 	

Notas: (1) (2) (3) y (4) Operaciones procedentes de la regularización del sistema de aprovisionamientos anterior a 1 de abril de 1799; (5) Operaciones de regularización por cese de la Dirección; (6) Saldo del inventario en final de año.

No obstante, hemos constatado que algunas operaciones recogidas en otras diversas de reglas que venían a desarrollar el Reglamento no parecen haber sido incluidas en los motivos

⁶⁰ Como se ha señalado anteriormente, los Departamentos se encontraban ubicados en las plazas de Cádiz, Ferrol y Cartagena.

⁶¹ Según las Reglas para el régimen y gobierno de la provisión de víveres de Marina, que venían a desarrollar la aplicación del Reglamento de provisiones, la administración de víveres estaba prevista en los Departamentos de Cádiz, Ferrol y Cartagena (regla 16); no obstante, también se preveía que la administración procurara repuesto de víveres (raciones) en las plazas de Barcelona y Málaga para el suministro de los buques de la Armada que pudieran arribar a dichos puertos, extendiendo esta situación administrativa a cualesquiera otros puertos que pudieran convenir a la Real Hacienda (regla 18).

de data de la cuenta anual de forma expresa, tal como ponemos de relieve en los siguientes comentarios:

- La regla 39 se encargaba de discernir sobre las posibles situaciones de incendios o robos de los almacenes donde se custodiasen las provisiones, recogiendo la disposición que en este supuesto se debía registrar en data de la cuenta anual el total importe de los géneros quemados, robados o inutilizados, considerando su valoración en virtud de las facturas o cuentas de gastos, así como de la documentación que justificase el incidente señalado.
- La regla 40 ordenaba que eran de cuenta de la Real Hacienda los perjuicios causados en los géneros embarcados como consecuencia de pudriciones, mermas y derrames, así como aquellos que pudieran perderse total o parcialmente por consecuencia de la navegación en situaciones tales como naufragios, borrascas, fuego casual, etc... Para poder realizar el consiguiente registro de la data era preceptiva la certificación individual de los bienes por parte de los Contadores de los buques, con el “cónstame” de sus Comandantes.
- La regla 48 contemplaba la posibilidad de construir molinos, almacenes u otros edificios en beneficio del mejor servicio de la administración de provisiones, haciéndose constar que el coste de los mismos debía ser por cuenta de la Real Hacienda, admitiéndose en data de la dirección el total importe correspondiente aplicado a tales obras.

En definitiva, una vez más constatamos que la administración de las provisiones fue objeto de una profusa regulación por parte de los Poderes Públicos de la época, destacando colateralmente la preocupación del legislador respecto al cuidado en la selección de géneros y confección de dietas equilibradas según el destino de las personas que debían consumirlas (ver apéndices I y II), llegando incluso a diseñar dietas para consumos de víveres en épocas concretas del año, como por ejemplo la Cuaresma.

3.2. El Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850

3.2.1. La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública (LAC) de 1850

Después de haber transcurrido prácticamente medio siglo desde la publicación de las OGAN de 1793 y la Ordenanza Económica de 1799, reinando Isabel II se inicia una larga etapa de prácticamente 25 años -tan solo interrumpida por el bienio progresista (1854-1856)- en la que se suceden diversos gobiernos y numerosos ministros, varios de los cuales repiten cargo en diferentes carteras.

Algunos ministros de la época destacaron con especial brillantez, como es el caso del Ministro de Hacienda D. Juan Bravo Murillo⁶², quién acometió una importante reforma

⁶² Bravo Murillo ocupó diversas carteras. Así, en enero 1847 se hizo cargo de la cartera de Gracia y Justicia en el Gobierno presidido por el Duque de Sotomayor, siendo nombrado en octubre de mismo año Ministro de Fomento en el Gabinete presidido por D. Ramón M^a Narváez, quién posteriormente le encargaría la cartera de Hacienda (20 octubre 1847), la cual volvería a ocupar algunos años después (1851) en el Gobierno que el mismo Bravo Murillo llegaría a presidir.

administrativa de la Hacienda Pública que permitió una mayor exactitud y regularidad en la información financiera de los entes públicos.

Con posterioridad a la reforma fiscal del ministro Mon en 1847 y haciéndose eco del proyecto de ley presentado a las Cortes en el año 1848 por el ministro Ramón de Santillán, Bravo Murillo impulsó la promulgación del R.D. de 24 de octubre de 1849, así como de la posterior la Ley de Administración y Contabilidad de 1850 (LAC)⁶³, norma que sin duda marcó un antes y un después respecto a la información ofrecida hasta ese momento por las cuentas del Estado⁶⁴.

El R.D. de 1849 (Gaceta de Madrid, 25 octubre) recogía en 16 artículos los preceptos fundamentales que meses después iban a sustentar la importante reforma de la Administración. Entre los éxitos más destacables de la norma mencionada destacan la instauración de la legislación presupuestaria y contable de la Hacienda Pública a partir del año 1850, así como la centralización en el Tesoro Público de todos los ingresos, con independencia de su clase, y la dependencia de todos los empleados del servicio en favor del Ministerio de Hacienda. Por la trascendencia de la norma en cuestión, transcribimos la exposición de motivos del Ministro Bravo Murillo a S.M. la Reina Isabel II, cuyo tenor literal era el siguiente:

Señora: Facilitar la justa y legítima distribución de los fondos públicos y asegurar la pronta rendición y el detenido examen de todas las cuentas del Estado, es una de las primeras condiciones que deben llenarse en todo país cuya Hacienda esté regularmente organizada. Resuelto el Gobierno de V.M. a establecer desde luego un orden de cosas encaminado a obtener tan importante objeto, tiene preparados para su presentación a las próximas Cortes los correspondientes proyectos de ley para el arreglo de la contabilidad y la reorganización del Tribunal mayor de cuentas; pero siendo conveniente adoptar entretanto algunas medidas preliminares por cuyo medio puedan con tiempo prepararse las operaciones necesarias para obtener aquellos resultados, y las cuales sirvan de punto de partida al desenvolvimiento del nuevo sistema, me cabe la honra de someter a la aprobación de V.M., de acuerdo con el Consejo de Ministros, el adjunto proyecto de decreto. Madrid, 24 de octubre de 1849. Señora.- A L.R.P. de V.M.- Juan Bravo Murillo.

⁶³ No menos importante fue la reforma planteada por Bravo Murillo sobre la reorganización de la Contaduría general del Reino. Así el R.D. de 20 de junio de 1850 (Gaceta de Madrid, 27 de junio) señalaba, entre otras cuestiones, que dicho organismo pasaba a denominarse Dirección General de Contabilidad de la Hacienda Pública (art. 1) disponiendo para su régimen de gobierno el nombramiento de un Director general, tres Contadores, un Tenedor de libros, un Secretario y el suficiente número de oficiales y subalternos (art. 2).

⁶⁴ El artículo 1 de la LAC definía la Hacienda Pública en los siguientes términos: “Constituyen la Hacienda Pública todas las contribuciones, rentas, fincas, valores y derechos que pertenecen al Estado. Sus rendimientos, que forman el haber del Tesoro, se aplican al pago de las obligaciones del Estado”.

El RD de 1849 no fue sino la antesala de la LAC de 20 de febrero de 1850 (Gaceta de Madrid, 23 febrero), cuyo cuerpo legislativo, formado por cuatro capítulos y 46 artículos, provocó importantes modificaciones respecto de la legislación pretérita, marcando un punto de inflexión en la historia del proceso contable público⁶⁵, pues ninguna otra disposición propuso un cambio tan radical en la organización administrativa española (Artola, 1986: 263).

Si bien la norma en su conjunto es de especial notabilidad, destacan por su calado, no obstante, algunas disposiciones, como por ejemplo el establecimiento de la contabilidad por ejercicios que propugnaba el artículo 22, cuyo tenor literal era el siguiente:

Art. 22. El presupuesto no se considerará vigente sino durante el año a que corresponda, debiendo anularse los créditos de que en él no se hubiere hecho uso, a no ser que la ley haya autorizado su permanencia. Para terminar no obstante las operaciones de cobranza de los haberes de la Hacienda pública, y de liquidación y pago de obligaciones por servicios hechos en un año, el presupuesto de este se conservará abierto hasta fin de Junio del año inmediato siguiente. Los haberes que queden sin cobrar y las obligaciones no pagadas al cerrarse en aquella fecha el presupuesto se comprenderán como resultas del año anterior en el del año corriente por capítulos adicionales y con la debida distinción de servicios.

Otro aspecto a considerar, no menos importante, era la normalización de la información de las cuentas públicas, que a partir del año 1850 presentaba una división en seis Ramos según disponía el artículo 30:

Art. 30: La cuenta general del Estado se dividirá en los Ramos siguientes:

- 1º De las rentas públicas.*
- 2º De los gastos públicos.*
- 3º Del Tesoro público*
- 4º De presupuestos*
- 5º De la Deuda pública*
- 6º De fincas del Estado.*

Ciñéndonos al Ramo de presupuestos, se debía de proporcionar información de ingresos y gastos, en el primer caso –ingresos- sobre el importe de los derechos liquidados y de lo realmente cobrado, mientras que en el segundo caso –gastos- los liquidados y realmente pagados, distinguiendo por capítulos y artículos. También conviene destacar que todos los Ministerios con capacidad de administrar y recaudar fondos del Estado debían rendir mensual

⁶⁵ A pesar de las diversas reformas que se llevaron a cabo, el Estado decimonónico español no cumplió apropiadamente las tareas del llamado “Estado guardián”, que según las propuestas de Smith únicamente debía encargarse de gestionar la defensa, la justicia, la policía, la diplomacia y las infraestructuras económicas. Así, en opinión de Comín (1996), la impartición de la justicia dejaba bastante que desear debido a la influencia de las manipulaciones caciquiles de la época; la diplomacia no cumplía su cometido adecuadamente; la defensa del país no alcanzaba los niveles deseables como consecuencia de las exiguas consignaciones presupuestarias, y las infraestructuras, aún reconociendo la mejora durante el periodo considerado, no contribuyeron decisivamente a mejorar la atrasada economía española.

y anualmente cuenta justificada de su importe a la Contaduría general del Reino, que después de su comprobación, era fiscalizada a través del Tribunal de Cuentas, lo que sin duda facilitó la función de control que el organismo citado tenía asignada, y que con anterioridad no había sido posible aplicar de forma rigurosa al no haber una fecha de cierre del ejercicio para el computo de ingresos (Artola, 1986)

La importante reforma de Bravo Murillo culminó con la Instrucción de 25 de junio de 1850, publicada en el Boletín del Ministerio de Hacienda de 25 de julio, cuyo cometido básico era el desarrollo y puesta en práctica de la LAC. Su articulado se dividía en los diez capítulos que recoge el cuadro 17:

Cuadro 17: Instrucción de Contabilidad Pública de 25 junio 1850

Capítulo I	De la Dirección general de Contabilidad de la Hacienda Pública
Capítulo II	Del director general de Contabilidad de la Hacienda Pública
Capítulo III	Del Consejo de la Dirección
Capítulo IV	De los trabajos peculiares a los contadores de la Dirección
Capítulo V	Del contador de las cuentas corrientes
Capítulo VI	Del contador de las cuentas atrasadas y de la liquidación de crédito a cargo del Tesoro
Capítulo VII	Del contador de las Fincas del Estado y de las Rentas de Ultramar
Capítulo VIII	Del tenedor de libros
Capítulo IX	Del secretario de la Dirección
Capítulo X	Sin nombre específico (relativo a las responsabilidades del personal)

Un sucinto análisis de la Instrucción citada nos hace destacar especialmente el contenido de su capítulo I, donde se ponía de manifiesto que la Dirección general de Contabilidad era la responsable de centralizar las operaciones de cuenta y razón relativas a Rentas Públicas, Gastos Públicos y Tesoro Público, debiendo presentar al Ministerio de Hacienda y al Tribunal de cuentas del Reino las de todos los ramos de la Hacienda Pública (art.1). Asimismo se regulaba que la Dirección general aglutinaría los resultados de todos los actos relacionados con la recaudación y distribución de fondos, con la obligación de examinar y comprobar las correspondientes cuentas, que se deberían llevar en todos los ramos por el *método de partida doble* (art. 2, aptdo. 3).

De especial trascendencia nos resulta la mención hecha en la Instrucción de 1850 con respecto al método de partida doble, máxime si tenemos presente que ni el RD de 1849 ni la propia LAC contemplaban de manera explícita la aplicación de tal sistema a la Contabilidad Pública, mientras que la Instrucción a la que aludimos era taxativa, exigiendo su implantación en todo el ámbito público, aunque no justificaba su elección en detrimento de otros sistemas, que por otra parte tampoco se comentaban en la disposición, evidenciando el reconocimiento de los responsables de las cuentas públicas en favor del método que se había venido mostrando con mayores garantías para el reflejo de la actividad económica de la Administración, tal y como se había puesto de manifiesto en algunos tratados contables de finales del siglo XVIII (Donoso, 2001).

3.2.2. Justificación de la promulgación del Reglamento de Contabilidad de 1850

Hasta mediados del siglo XVIII la Contabilidad había sufrido un letargo ideológico, produciéndose posteriormente una reacción del pensamiento contable que vino a poner fin a los largos años de “silencio” sobre esta disciplina. Así, en el ámbito de la Contabilidad Pública vieron la luz algunas obras entre las que cabe citar la *Instrucción y Reglamento para el régimen y gobierno de la Real Negociación General del Giro*, promulgada por el Rey Fernando VI en 1752, además de la *Instrucción Práctica y Provisional de las Caxas de Indias*, aprobada en el año 1784, de especial relevancia esta última por cuanto instauraba la aplicación del método de partida doble, poco habitual en el registro contable de las operaciones emanadas de la Administración Pública, hecho que no estuvo exento de controversias (Donoso, 2001).

A la entrada en vigor de la comentada LAC de 1850, de fuerte carácter reformista, la Armada planteó una reestructuración global de sus procedimientos de gestión mediante la promulgación de una nueva reglamentación contable. Así, siendo Presidente del Consejo de Ministros D. Ramón Narváez⁶⁶ y Ministro de Hacienda D. Juan Bravo Murillo, fue nombrado Ministro de Marina D. Mariano Roca Togores, Marques de Molins, quién tomó parte activa en la vida política española desde el partido moderado ocupando diversas carteras⁶⁷.

Al hacerse cargo de la cartera de Marina, el Marqués de Molins emprendió de forma inmediata una reforma global de la administración de la Armada Española, siendo prueba de ello que con fecha 21 de diciembre de 1849, tan solo dos meses después de tomar posesión, proponía a S.M. la Reina Isabel II el nombramiento de una comisión compuesta por personas de reconocida valía en materia administrativa, al objeto de examinar el sistema de contabilidad de la Marina y formular un nuevo Reglamento que mejorase la legislación pretérita. El 2 de mayo de 1850, el Presidente de la Comisión, D. Alejandro Oliván, Diputado a Cortes, presentó el proyecto solicitado por el Ministro de Marina, que se fundamentaba en conseguir los siguientes objetivos:

- acomodar la Ley de Contabilidad general del Estado a la especialidad de la Marina de Guerra.
- separar la parte administrativa y económica de la militar y facultativa.
- centralizar todas las operaciones a la inmediata dependencia del Gobierno.

⁶⁶ Durante el reinado de Isabel II D. Ramón Narváez ocupó la Presidencia del Consejo de Ministros en varias ocasiones. Concretamente en 1849 fue nombrado Jefe de Gobierno por quinta vez, componiéndose su gabinete de los siguientes ministros: Ministro de Estado, D. Pedro José Pidal, Marqués de Pidal; Ministro de Hacienda, D. Juan Bravo Murillo, sustituido posteriormente por D. Manuel Seijas Lozano; Ministro de Gracia y Justicia, D. Lorenzo Arrazola; Ministro de la Gobernación, D. Luis José Sartorius, Conde de San Luis; Ministro de la Guerra, D. Francisco de Paula Figueras y Caminals, Primer marqués de La Constanza; Ministro de Marina, D. Mariano Roca Togores, Marqués de Molins, y Ministro de Fomento, D. Manuel Seijas Lozano, sustituido por D. Saturnino Calderón Collantes.

⁶⁷ Además del nombramiento citado, el Marqués de Molins fue nombrado Ministro de Fomento en 1847, siendo Presidente del Consejo de Ministros D. Carlos Martínez de Irujo, Duque de Sotomayor. Posteriormente, bajo la presidencia de D. Ramón Narváez en 1847, se hizo cargo del Ministerio de Marina, sustituyendo a D. Manuel Beltrán de Lis Ribes, cartera que volvería a ocupar nuevamente en 1853, siendo Presidente del Gobierno D. Luis José Sartorius, Conde de San Luis.

- concentrar la responsabilidad en una sola persona siendo el Jefe Superior de Administración.
- Proporcionar una disminución de destinos con el consiguiente alivio en el presupuesto.

La exposición de motivos que realizaba el propio Ministro ante S.M. la Reina justificando el Reglamento que presentaba a aprobación tenía la siguiente literalidad:

Señora: Publicada la Ley de contabilidad general del Reino sancionada por V. M. en 20 de Febrero de este año, hacía de todo punto indispensable proceder a hacer extensiva a la Marina en su especialidad los preceptos más esenciales de aquella, enlazándolos de tal manera, que sólo se diferenciasesen de la misma en la índole particular del servicio a que debían aplicarse. Reclamaba también esta reforma la antigüedad del sistema de cuenta y razón marítima, que si bien inmejorable en otros tiempos, carecía hoy de todas las buenas condiciones administrativas que han introducido los adelantos de la época. Había igualmente otra causa imperiosa que exigía como indispensable fijar la vista en la situación de este Ramo importante de la Marina; esta era la confusión de las atribuciones administrativas, adiciones de algunos artículos de las Ordenanzas de la Armada, con sabiduría establecidos, y la relajación de otros, con notable daño de los intereses del Estado. Por último, parecía necesario tomar del propio modo en cuenta el costo del Cuerpo a quién está confiada la parte administrativa marítima para disminuirlo en cuanto fuese dable, por medio de modificaciones bien combinadas de algunas de las operaciones de contabilidad que proporcionasen la supresión racional de algunos destinos...

Finalmente, con fecha 13 de noviembre de 1850 era aprobado por R.D. el Reglamento de la Contabilidad de Marina que conllevaría una modificación sustancial en la contabilidad de la Armada Española, además de un considerable ahorro para la Hacienda Pública, pues en su exposición de motivos el propio Ministro confiaba plenamente en que el proyecto llenaría “cumplidamente el servicio, proporcionando al Erario un ahorro de 454.000 reales de vellón”⁶⁸.

⁶⁸ El real de vellón fue una de las monedas que se acuñaron durante el Reinado de Isabel II. Para el año 1850 se le atribuye una equivalencia de 25 céntimos de peseta (0,0015025 €). Por consiguiente, el ahorro que previó el Ministerio de Marina como consecuencia de la implantación del nuevo Reglamento de Contabilidad se puede cifrar en la cantidad de 113.500 pesetas (682,15 €). (Tabla de equivalencias entre la peseta y las monedas anteriores al sistema de 1868, según Orden de 23 de marzo de 1869, dictando varias disposiciones acerca de la admisión, uso y compensación de las monedas acuñadas con arreglo al Decreto de 19 de octubre de 1868. Martorell Linares, 2001).

3.2.3. Sucinto análisis del contenido del Reglamento de Contabilidad de 1850

El Reglamento aprobado constaba de un total de 67 artículos divididos en 9 capítulos, y para su puesta en práctica en las oficinas administrativas de la Armada⁶⁹ iba acompañado de una normativa anexa que se titulaba *Instrucción para poner en práctica por las oficinas administrativas de la Armada el nuevo sistema de Contabilidad de Marina mandado observar por R.D. de 13 de noviembre de 1850*, la cual estaba formada por un total de 673 artículos, además de 150 formularios para recoger las diferentes situaciones administrativas procedentes de las operaciones económicas de la Marina.

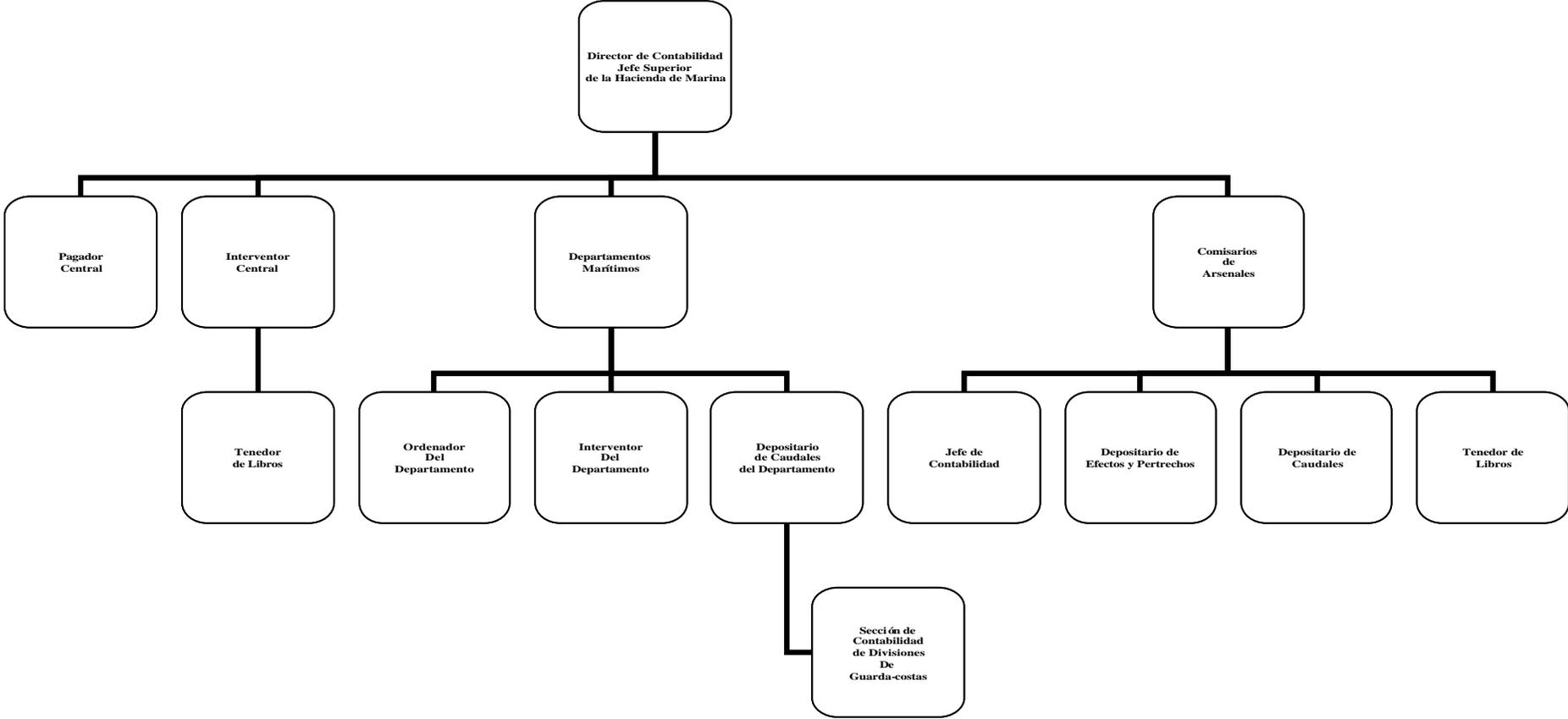
El cuadro 18 recoge los capítulos que incluían el texto articulado del Reglamento y las materias asignadas a cada uno de ellos:

Capítulo I	Disposiciones Generales
Capítulo II	De la Dirección de Contabilidad
Capítulo III	De las Ordenaciones de los Departamentos
Capítulo IV	Del Comisario de Arsenales
Capítulo V	Del Depositario general de pertrechos
Capítulo VI	Del Depositario de caudales
Capítulo VII	De las divisiones de guarda-costas
Capítulo VIII	Del Contador embarcado
Capítulo IX	De los oficiales de cargo

El capítulo I (arts. 1 a 18) estaba dedicado a definir las figuras que componían el nuevo ordenamiento jerárquico de la Armada en materia de administración y contabilidad, del que se desprende la estructura organizativa que se recoge en el gráfico 3.

⁶⁹ Cabe señalar que según el artículo 34 de las Disposiciones Generales de la Instrucción de Contabilidad, el nuevo sistema de contabilidad aprobado no regía para los territorios de Ultramar, excepto en lo referente a la contabilidad de pertrechos y víveres a bordo de los buques.

Gráfico 3:
Organización de la Dirección de Contabilidad del Ministerio de Marina
Reglamento de 13 de noviembre de 1850



Desde el punto de la centralización de operaciones, procede realizar un análisis preliminar del organigrama respecto a las competencias de las figuras del Director de Contabilidad, del Interventor central y del Pagador central.

Según el texto articulado del Reglamento, se atribuía al *Director de Contabilidad* la obligación de que por parte de la Intervención Central se redactase el presupuesto anual de los gastos de la Marina para su exposición al Ministro del Ramo (art. 19, pfo. 7º), siendo también de su competencia la presentación del presupuesto mensual para cubrir las obligaciones del personal y material de todos los Ramos por capítulos y artículos, según el presupuesto general de gastos (art. 19, pfo. 8º)⁷⁰.

En relación al cumplimiento de los preceptos citados, el *Interventor central* era el responsable del seguimiento de los caudales entregados por el Tesoro para las atenciones del Ministerio de Marina, debiendo llevar un control por capítulos y artículos (art. 20, pfo. 1º), además de vigilar la adecuada inversión de los citados caudales en su justa aplicación a las obligaciones para los que estaban destinados, en cumplimiento de la Ley de Presupuestos (art. 20, pfo. 7º).

El *Pagador central* debía justificar la recepción de las cantidades en metálico y en libranzas entregadas por el Tesoro, expidiendo las correspondientes cartas de pago (art. 23, pfo.1º), así como remitir a los Depositarios de caudales de los Departamentos los libramientos correspondientes según el valor ordenado por el Director de Contabilidad (art. 23, pfo. 2º), observándose la toma de razón de la Intervención Central para todas las operaciones realizadas (art. 10 Instrucción). Además, era de su cargo la responsabilidad de llevar al día los libros del movimiento de caudales por la consignación corriente, así como por las operaciones pendientes de presupuestos anteriores, y redactar el acta del arqueo a que se refería el Reglamento de Contabilidad (art. 20, pfo. 7º; art. 12 Instrucción).

Los cuadros 19, 20 y 21 muestran respectivamente los formularios números 6, 7 y 8 previstos a tales efectos:

⁷⁰ Los anteriores preceptos estaban en sintonía con el desarrollo de los artículos 20 y 24 de la LAC que preceptuaban lo siguiente:

Art. 20. Cada Ministerio formará el presupuesto anual de todos los gastos de su servicio, y lo pasará al de Hacienda, por el cual se redactará y presentará a las Cortes el presupuesto general del Estado...

Art. 24. Para cada mes se aprobará en Consejo de Ministros una distribución de los fondos por capítulos de los presupuestos de todos los Ministerios, con sujeción a la cual satisfará el Tesoro a cada uno de ellos las cantidades que se les hubiesen designado...

Cuadro 19: Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850

Modelo nº 6:
Operaciones de la Tesorería (I)

Modelo núm. 6.

Artículo 10.

Número

D. N. N., Pagador central de Marina etc.

Capítulos.	Reales vellon.
5.ª	50,000
6.ª	45,000
7.ª	60,000
8.ª	80,000
9.ª	170,000
TOTAL.....	375,000

Me son cargo trescientos setenta y cinco mil reales vellon que recibí de la Tesorería central en las siete libranzas espresadas á la vuelta, por cuenta de la consignacion de Marina del corriente año, y con aplicacion á los capítulos del presupuesto detallados al márgen.

De los referidos trescientos setenta y cinco mil reales vellon he espedido en esta fecha la competente carta de pago, debiendo visar este cargareme el señor director de Contabilidad, y tomarse razon de él en la Intervencion central de Marina.

Madrid..... de..... de mil ochocientos cincuenta.

Son 375,000 reales vellon.

Firma entera del pagador central.

V.º B.º
Firma entera del director de Contabilidad.

Firma entera del interventor central.

Se tomó razon en la Intervencion central de mi cargo.

Sentado en la Teneduría de libros.
Rúbrica del tenedor.

Cuadro 20: Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850

Modelo nº 7:

Operaciones de Tesorería (II)

Modelo núm. 7.

Artículo 10.

Número

D. N. N., Pagador central de Marina etc.

Capítulos.	Reales vellon.
5.º	50,000
6.º	45,000
7.º	60,000
8.º	80,000
9.º	170,000
TOTAL.....	575,000

Recibí de la Tesorería central trescientos setenta y cinco mil reales vellon en las siete libranzas espresadas á la vuelta, por cuenta de la consignacion de Marina del corriente año, y con aplicacion á los capitulos del presupuesto detallados al márgen.

De los referidos trescientos setenta y cinco mil reales vellon me hago cargo en virtud de esta carta de pago, que ha de ser visada por el señor director de Contabilidad, y tomada razon de ella en la Intervencion central de Marina.

Madrid..... de..... de mil ochocientos cincuenta.

Firma entera del pagador central.

Son 375,000 reales vellon.

V.º B.º

Firma entera del director de Contabilidad.

Se tomó razon en la Intervencion central de mi cargo.

Firma entera del intercentor central.

Sentado en la Teneduría de libros.

Rúbrica del tenedor.

Cuadro 21: Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850

Modelo nº 8:

Operaciones de Tesorería (III)

Modelo núm. 8.		Artículo 12.										
<i>Pagaduría central de Marina, ó Depositaria de caudales de</i>		<i>Mes de de 1850.</i>										
ACTA DE ARQUEO.												
	En metálico y efectos como metálico.	En libranzas.	Total. Reales vellón.									
Existencia que resultó en fin del mes anterior.	50,000	500,000	550,000									
RECHIBIDO.												
Del Tesoro.	200,000	5,000,000	5,200,000									
Por reintegros de pagos indebidos y otros hechos por individuos de Marina y venta de efectos nuevos, todo durante el corriente año.	8,000	»	8,000									
Por traslación de fondos dentro del ramo.	500,000	2,500,000	2,800,000									
Por auxilios ó reintegros de otros Ministerios al de Marina.	50,000	»	50,000									
	568,000	5,800,000	6,568,000									
Reduccion de libranzas á metálico.	2,400,000	2,400,000	»									
Total cargo en el presente mes.	2,968,000	3,400,000	6,568,000									
Total data formal en el mismo.	2,250,000	2,900,000	5,150,000									
Existencia para el próximo mes.	718,000	500,000	1,218,000									
Data interina pendiente de formalizacion.	140,000	250,000	590,000									
Resulta en caja.	578,000	250,000	828,000									
Consiste la existencia en caja.	<table border="0" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"> <tr> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">{</td> <td style="padding-left: 5px;">En plata y oro.</td> <td style="text-align: right;">570,000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="padding-left: 5px;">En alderilla.</td> <td style="text-align: right;">8,000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="padding-left: 5px;">En libranzas.</td> <td style="text-align: right;">250,000</td> </tr> </table>		{	En plata y oro.	570,000		En alderilla.	8,000		En libranzas.	250,000	828,000
{	En plata y oro.	570,000										
	En alderilla.	8,000										
	En libranzas.	250,000										
	Igual.											

Respecto a las operaciones atribuidas a los *Departamentos*, se debían corresponder fielmente con los apuntes originados por la Administración central de la Marina. En este sentido, el Ordenador del Departamento tenía que disponer los pagos de las obligaciones del Departamento, remitiendo mensualmente al Director de Contabilidad el arqueo realizado por el Depositario de caudales, siendo en todo caso responsable del estado de la contabilidad del Departamento, cuya ejecución se atribuía al Comisario de Arsenales (art. 29), debiendo informar de todo aquello que fuese susceptible de mejora (art. 22, pfs. 5º y 7º).

Las operaciones realizadas por el Interventor del Departamento y por el Depositario de caudales se correspondían básicamente con las adscritas a dichas figuras en la administración centralizada, preceptuando el artículo 24, pfo. 3º, que había de llevarse “un libro de entrada y salida de caudales por *debe* y *haber*, en el que resulten sentados y numerados correlativamente todos los ingresos y pagos”.

En cuanto al control administrativo-contable de los *Arsenales*, el Comisario era el responsable de llevar la cuenta de caudales, así como la de géneros y pertrechos (art. 29), teniendo que redactar en la época establecida el presupuesto de gastos para atenciones del Arsenal, que debía remitirse al Director de Contabilidad para su tramitación⁷¹.

Debemos señalar que aunque el RCM utiliza un lenguaje bastante preciso al referirse a las operaciones de contabilidad de la Armada, en ningún momento se define con exactitud el método contable a utilizar, aunque ocasionalmente se usa cierta terminología más propia del método de partida doble que del de cargo y data, como es el caso de los términos empleados en el artículo 24 del Reglamento, que incluye los vocablos “debe” y “haber” (incluso destacados en letra cursiva dentro del propio texto original) al mencionar el control contable de los caudales públicos por parte del Depositario del Departamento. A esto hay que añadir que al referirse el artículo 63 de la Instrucción a la Teneduría de Libros, subordinada a la Intervención Central, señalaba lo siguiente:

Art. 63: Como sección de la Intervención Central, es de obligación y responsabilidad de su Teneduría:

1.º Llevar al corriente los libros mayor y diario y los auxiliares que se juzgue conveniente establecer, para que el Interventor central pueda dar al Gobierno cuantas noticias le pida tanto relativas a caudales como a pertrechos, y para la formación de las cuentas generales, mensuales y anuales que ha de rendir aquel Jefe al Tribunal mayor y a la Contaduría general del Reino.

2.º Hacer las comprobaciones que sean necesarias con la Pagaduría central, además de la de fin de cada mes, que tendrá lugar del 1 al 5 del siguiente, para asegurarse de que todos los asientos se hallan conformes en ambas dependencias.

⁷¹ A efectos de la rendición de cuentas preceptuada por la LAC, el artículo 3º de la Instrucción para la aplicación del Reglamento señalaba que las cuentas de los Departamentos y de los Arsenales debían dirigirse en los plazos legales a la Intervención central, remitiéndolas los Departamentos a través de sus Ordenaciones y directamente los Comisarios de Arsenales.

3.º Formar, siempre que se lo prevenga el Interventor central, las instrucciones y formularios necesarios para que la cuenta y razón por partida doble se lleve con entera uniformidad en todos los Departamentos y Arsenales, presentando aclaradas al expresado Interventor central cuantas dudas puedan ofrecerse a los tenedores de libros de aquellas dependencias en el desempeño de su cometido.

De la redacción del apartado 3º del artículo comentado parece desprenderse que a instancias de la Intervención Central, la Teneduría de Libros debía establecer las instrucciones pertinentes para la lograr la implantación del método de partida de doble con carácter uniforme, aunque surge la duda de si su aplicación se practicaba realmente. No obstante, si consideramos que fue el Ministro Bravo Murillo quién auspiciara la utilización del tal método contable en las cuentas públicas, cabe pensar lógicamente que su compañero de gabinete, el Marqués de Molins, a la sazón Ministro de Marina, propusiera naturalmente la aplicación de la partida doble a la Contabilidad de la Marina, aunque la normativa del Reglamento de 1850 no deja expresamente clara la cuestión suscitada.

No obstante, la R.O. de 14 de mayo de 1850, anterior al Reglamento que comentamos, ya preveía la aplicación del método de partida doble a los Arsenales de la Marina, y en concreto se había dispuesto por el Ministro del Ramo su aplicación en el Arsenal de la Carraca en Cádiz con carácter inmediato, a cuyo fin se disponía la urgente convocatoria de oposiciones a la plaza provisional de Tenedor de Libros en el citado Arsenal, a la que se le asignaba un sueldo anual de 12.000 reales, y cuyas pruebas debían estar presididas por el Sr. Intendente de Marina del Departamento de Cádiz asesorado por “tres personas inteligentes en el citado método de las más acreditadas en las casas principales de comercio de la inmediata plaza de Cádiz”.

Por tanto, era clara la idea del Marques de Molins de llevar adelante la aplicación del método de partida doble en el ámbito general de la administración de la Armada, cuestión que hemos podido corroborar con toda claridad al consultar en la Biblioteca Naval de Cartagena la obra de Saralegui⁷² (1874: 141) titulada *Nociones generales de Contabilidad de Hacienda Pública con relación a España y su aplicación a la Marina*, en la que al referirse a la Contabilidad de la Marina manifiesta que “... para la debida exactitud y seguridad de las cuentas generales, demostrando los resultados que deben figurar en ellas y el movimiento de caudales por los distintos conceptos del presupuesto de gastos de marina, se llevan en la Intervención general y en los Departamentos y provincias marítimas, los libros siguientes, arreglados al método de partida doble en la Armada desde 1850 y mandado observar para las oficinas de Hacienda Pública desde 1824....”⁷³

⁷² D. Leandro de Saralegui y Medina era Contador de Navío de 1ª Clase y Jefe de Estudios de la Academia de Administración del Departamento Marítimo de Cartagena. La obra que se cita fue publicada en 1874 y fue declarada libro de texto de la Academia de Administración de Marina por R.O. de 3 de abril de 1865.

⁷³ Aunque queda fuera del ámbito temporal del presente trabajo, se debe subrayar que desde punto de vista normativo el método de partida doble fue expresamente reconocido en el Reglamento de la Contabilidad de la Armada de 1858.

3.2.4. De la contabilidad de víveres en el Reglamento de Contabilidad de 1850

Siguiendo a Lacaci (1879) la Contabilidad de la Marina podría dividirse en cinco grandes apartados: i) contabilidad del material, ii) contabilidades particulares; iii) contabilidad de caudales a cargo de la Administración, iv) contabilidad de las cajas de caudales a bordo y v) contabilidad del personal.

Dentro del primer apartado podemos distinguir, a su vez, distintos tipos de elementos susceptibles de registro, tanto a bordo de los buques como en puerto, incluyéndose en este epígrafe la contabilidad de víveres que venimos estudiando en el presente trabajo tomando como referente las diferentes regulaciones de que ha sido objeto históricamente el suministro y consumo de provisiones.

En este sentido, como no podía ser de otra forma, la Instrucción que desarrollaba el Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850 venía a regular exhaustivamente en cuatro secciones y 91 artículos (arts. 578 a 668) el movimiento de provisiones, con especial referencia al registro de las operaciones a bordo de los navíos, a las que dedicaba más de la mitad de su articulado. En concreto, las secciones que proponía la Instrucción comentada eran las siguientes:

- Cuenta de víveres a bordo (arts. 578 a 628).
- Víveres en tierra por factor general (arts. 629 a 642).
- Víveres en tierra por contratas parciales (arts. 643 a 652).
- Víveres en tierra por administración (arts. 653 a 668).

Si bien la propia Instrucción (art. 585) declaraba plenamente vigentes las OGAN de 1793 respecto al Título III del Tratado VI en todo lo que concernía al reconocimiento de repuestos, colocación y conservación de víveres, señalaba, no obstante, que el motivo de la nueva norma se sustentaba en el deseo de alcanzar una regulación ágil para su más pronta liquidación.

Entrando en el examen del Reglamento, y más concretamente de la Instrucción que lo desarrollaba, cabe señalar en primer lugar que la responsabilidad del control contable de cualquier tipo de movimientos de víveres correspondía al Contador embarcado (arts. 57 a 65 del Reglamento), quién estaba encargado de intervenir todo gasto, consumo o entrega que pudiera realizarse en el buque. Además este Oficial tenía a su cargo la redacción mensual de la cuenta de consumo de provisiones con su correspondiente documentación justificativa, que debía estar en consonancia con la que preceptivamente tenía que presentar el Maestre de víveres como responsable de los ingresados a bordo. Finalmente, también era competencia del Contador rendir la cuenta general del buque una vez finalizada la campaña para la cual había estado navegando⁷⁴.

La cuenta de víveres a bordo estaba a cargo del *Maestre de víveres*, quién en cuentas separadas (cuadernos numerados) debía realizar un seguimiento de los siguientes bienes:

⁷⁴ Con independencia del control de víveres, el Contador del buque tenía además la responsabilidad de justificar contablemente los movimientos de pertrechos a lo largo de la campaña, con la correspondiente documentación que soportaba tales operaciones.

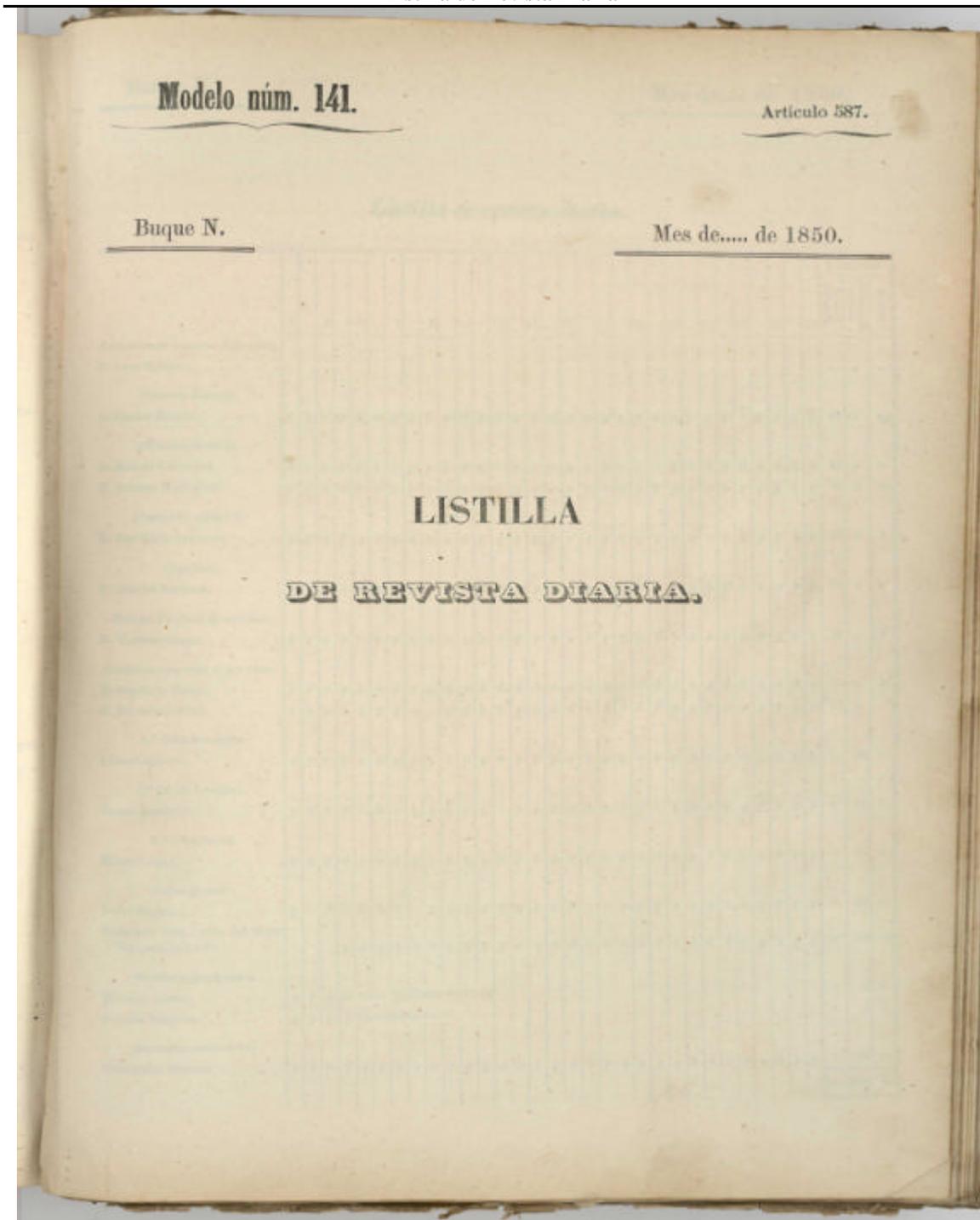
- Cuaderno nº 1 (art. 579): dividido en dos partes, en la primera debían anotarse los víveres y bastimentos⁷⁵ recibidos diariamente, tanto para repuestos del propio buque así como para conducciones a otros buques; en la parte segunda se asentaban los consumos ordinarios y extraordinarios, así como los procedentes de pérdidas, deterioros, robos, entregas y devoluciones con el documento justificativo correspondiente para registrar su data.
- Cuaderno nº 2 (art. 580): referido al control de envases, también se dividía en dos partes, la primera para registrar los recibidos con víveres y bastimentos, y la segunda para recoger las correspondientes salidas.
- Cuaderno nº 3 (art. 581): estaba dirigido al control de utensilios de despensa, constando nuevamente de dos partes para registrar respectivamente las entradas y salidas de este tipo de enseres.

El Maestre de víveres estaba obligado a presentar tres cuentas documentadas en relación a las anotaciones de los cuadernos anteriores, con la siguiente periodicidad: la cuenta de víveres debería liquidarse mensualmente, y en todo caso antes del día 6 del mes siguiente, mientras que la de envases tenía que ser presentada semestralmente, estando previsto que la de utensilios de cocina se redactase con ocasión del desarme de cualquier buque con motivo de ser relevado.

Para el adecuado control del suministro de raciones, el Maestre de víveres confeccionaba una “listilla” de carácter mensual, donde se relacionaban por clases los individuos que recibían ración en el buque, anotándose las altas y bajas que pudieran darse en el suministro diario (arts. 586 y 587). El Contador y el Oficial del Detall tenían que formar una listilla similar, que debía ser cotejada al finalizar el mes con la documentación presentada por el Maestre de víveres. Lo actuado era objeto de fiel reflejo a través del modelo 141 de la Instrucción, que reproducimos a continuación en los cuadros 22.a), 22.b), 22.c), 22.d) y 22.e):

⁷⁵ Diccionario Enciclopédico Universal: El término *bastimento* se refiere genéricamente a las provisiones para sustento de una ciudad, ejercito, etc...

Cuadro 22.a)
Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850
Modelo nº 141 (1)
Listilla de Revista Diaria



Cuadro 22.b)
Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850
Modelo nº 141 (2)
Listilla de Revista Diaria

Listilla de revista diaria.

Buque N.	Mes de.... de 1850.																															RACIONES	
	1	3	5	7	9	11	13	15	17	19	21	23	25	27	29	31	Almuerzo	De día															
<i>Comandante capitán de fragata.</i>																																	
D. Juan Molina.																	"	"															
<i>Teniente de navío.</i>																																	
D. Onofre Ricarte.	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	31	46															
<i>Alférez de navío.</i>																																	
D. Manuel Gutierrez.	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	d	d	d	d	d	21	"														
D. Baltasar Rodriguez.	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	21	"															
<i>Contador, oficial 3.º</i>																																	
D. José María Lalsera.	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	31	"															
<i>Capellán.</i>																																	
D. Gabriel Martínez.	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	31	"															
<i>Primer Profesor de sanidad.</i>																																	
D. Vicente Camps.	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	31	"															
<i>Guardias-marinas de 1.ª clase.</i>																																	
D. Bonifacio Teruel.	p	p	p	p	p	p	d	d	d	d	d	d	d	d	d	d	10	21															
D. Estanislao Brito.	p	p	p	p	p	p	p	p	d	d	d	d	d	p	p	p	24	7															
<i>2.ª Contramaestre.</i>																																	
Lócas Caparrós.	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	"	21															
<i>3.ª id. de 1.ª clase.</i>																																	
Roque Bonfante.	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	"	31															
<i>2.º Carpintero.</i>																																	
Matías Luque.	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	"	31															
<i>Cabos de mar.</i>																																	
Pedro Bayona.	p	p	h	h	h	h	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	"	26															
Francisco Olea : vino del vapor																																	
Vigilante en 3 s. 6.º.			p	p	p	p	p	p	p	d	d	d	d	d	d	p	18	10															
<i>Marineros preferentes.</i>																																	
Tibercio Gomez.	p	p	p	Al vapor Vigilante en 3 s. 6.º													"	3															
Joaquín Espinosa.	p	p	p	Desertó en 4 s. 4.º													"	4															
<i>Marineros ordinarios.</i>																																	
Nicomedes Herrero.	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	"	31															
																	210	575															
																		48															

Cuadro 22.c)
Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850
Modelo nº 141 (3)
Listilla de Revista Diaria

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31					
Gervasio Perrega: vino del capite																																210,175	48			
Vigilante en 2. ^a ,		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	25	2		
<i>Grumetes.</i>																																				
José Alba: vino del Arsenal de																																				
en 2. ^a ,		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	25	*		
Miguel Bolaguer: vino id.		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	25	4		
<i>Maestre de cocina.</i>																																				
D. Hipólito Viqueza:		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	34	*		
<i>Dispensero.</i>																																				
Pablo Espinosa:		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	34	*		
ARTILLERÍA DE MARINA.																																				
<i>2.^o Comandante.</i>																																				
Ramon Arguison:		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	34	*		
ARTILLEROS.																																				
Bla Gordo:		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	34	*		
Angel Guilló:		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	34	*		
DEPARTAMENTO DE MARINA.																																				
<i>Coronete 2.^o</i>																																				
Siderino Marquina:		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	34	*		
<i>Cabo 2.^o</i>																																				
Gilles Torcoya: embalsado en																																				
2. ^a ,		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	27	2		
<i>Soldados.</i>																																				
Miguel Turroy:																																				
Disembalsado en 2. ^a , 4. ^a		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	24	7		
Juan Comasola:																																				
TRANSPORTES DE CARNE A LA																																				
CANCHA.																																				
Teniente de ayala, D. José Moya:																																				
embalsado en 4.		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	17	*		
Oficial 1. ^o , D. Cayo Diaz: embal-																																				
do en id.		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	17	*		
Tercero: Contrahacedor: Gaspar																																				
Omar: embalsado en id.		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	17	*		
Grumete, Roque Belg: embalsado																																				
en id.		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	17	*		
NACERDOS REQUERIDOS EN EN SUVE,																																				
PERFOMENTES AL REGENTE																																				
ESPAÑOL TIPOLOGIA, QUE FUERON.																																				
Pileto, D. Ismael Ley: embalsado																																				
en 13.																																				
Disembalsado en la Coruña en 20. ^a , 4. ^a		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	6	*		
Centinero, Alvaro Gudi: embalsado en id.																																				
Disembalsado en id.		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	6	*		
Cocinero, Benito Carrojo: embalsado en id.																																				
Disembalsado en id.		p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	p	*	6	*		
																																		244	340	64

Cuadro 22.d)
Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850
Modelo nº 141 (4)
Listilla de Revista Diaria

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31						
Marinero, Ricardo Mir: embarcó en 12.																																	244	342	04		
Id. Juan Casanova: embarcó en id.																																			6	0	
INDIVIDUOS DE DEPÓSITO.																																					
Cabo de mar, Luis Cuervo: embarcó en Ferrol, procedente del depósito en 16 s. 60																																			15	0	
Marinero preferente, Leon Garín: Id. en 17 s. 60																																			14	0	
Id. Policarpo Pérez: id en id.																																			14	0	
Grumete, Félix Olaso: id en la Coruña, procedente del Lazareto en 25 s. 40 Pasó al depósito de la Carrera en 31 s. 00																																			6	0	
Artillero, Trinidad Masot: embarcado id. en 26 s. 60 Pasó al bergantín Bahonero en 26 s. 60																																			4	0	
																																			244	010	64

También preveía la reglamentación que un número indeterminado de raciones pudiera dejar de suministrarse entregando a cambio su valor en dinero según la R.O. de 14 de mayo de 1848, o que dichas raciones no pudieran ser suministradas por falta de géneros.

En cualquier caso, las raciones no suministradas debían de consignarse en la listilla correspondiente, para reconocer el legítimo abono a favor del Maestre por la diferencia entre la suma de raciones vencidas y el número de ellas que debían ser satisfechas en metálico (art. 590). En este sentido, el Contador estaba encargado de expedir la correspondiente certificación, ajustada al modelo 142 de la Instrucción, que para el caso de no haberse suministrado ración por escasez de víveres tenía la redacción que se muestra en el cuadro 23:

Cuadro 23: Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850

Modelo nº 142:

Certificación de raciones no suministradas a bordo del buque

“D. N., Oficial de tal Cuerpo Administrativo de la Armada y Contador del navío N., de que es Comandante el Brigadier o Capitán de la misma D. N.,

CERTIFICO: Que por escasez de víveres en este buque, dejaron de suministrarse en el presente mes, a los individuos en él embarcados, tantas raciones de nuevo reglamento y tantas ordinarias de Armada con vino, o cuando no sean raciones completas, tantas libras de bizcocho ordinario, tantas de menestra fina u ordinaria, tantas de tocino, etc.; quedando rebajado el expresado número de raciones (o de géneros) del documento de las devengadas en el mismo mes, para que sirva de abono el remanente al Maestre de víveres de este buque, según en aquél aparece y a que me remito para su comprobación, expidiendo la presente en conformidad con lo dispuesto en el art. 591 de la Real Instrucción de 13 de noviembre de 1850, a efecto de que el importe que resulte de data por este documento, se acredite en el ajustamiento que se forme a este buque en el próximo mes. A bordo del navío N., en la mar, o en tal puerto. La fecha (por letra) del último día del mes.

Visto Bueno
Firma entera del Comandante

Firma entera del Contador”

Diversos son los artículos de la Instrucción que prevenían una serie de posibles sucesos, acompañados de sus correspondientes formularios para la liquidación de la cuenta de víveres. En este sentido, se regulaba el racionamiento de presos y el suministro de víveres a personal a bordo que corría por cuenta de otros Ministerios, al objeto del oportuno posterior reintegro a favor del Ministerio de Marina (art. 593 y 594).

Desde el punto de vista contable, merece destacarse el detalle exigido a la cuenta víveres, que principiaba su estado a partir del inventario realizado en la fecha de aplicación de la Instrucción como primer cargo de la misma (art. 605), a la que se le irían incorporando los cargos que pudiesen producirse durante el mes correspondiente por otros conceptos y que venían a formar la primera parte de la cuenta. La segunda parte de la cuenta estaba integrada por los documentos de data expedidos durante el mismo periodo temporal, recogándose una tercera parte a modo de resumen con el título de “balance” para deducir el saldo de existencias del mes siguiente.

El diseño de la cuenta era del tenor que se muestra el cuadro 24 de acuerdo con lo propuesto por el formulario 155 de la Instrucción, que incluimos de modo resumido.

**Cuadro 24: Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850
Modelo 155⁷⁶**

Buque N. Cuenta de cargo y data del Maestre de víveres del expresado buque, D.N., correspondiente a dicho mes Mes..... de 1850

Cuenta que yo., D. N., Maestre de víveres del expresado buque, presento de los víveres recibidos y distribuidos durante el presente mes, según los siete documentos de cargo y data que acompaño.

Numero de Documentos	CARGOS	Bizchocho ordinario	Vino de ración	Tocino	Carne salada	Menestra fina	Queso	Aceite
		1	Conocimiento de los víveres que resultaron existentes en fin del mes anterior.....	UNIDADES FISICAS				
2	Guía provisión del Dpto. de Cádiz, de 15 del presente mes, para la 2ª quincena.....							
3	Conocimiento que firmé de géneros comprados por el Contador de este buque.....							
	TOTAL CARGO							
	DATAS	UNIDADES FISICAS						
4	Suministro diario a la dotación y depósito.....							
5	Arrojados al mar por insuministrables.....							
6	Remitidos a la despensa del Arsenal de Cartagena.....							
7	Derrame y perdidas.....							
	Abono del x% en todos los géneros.....							
	TOTAL DATA							
	BALANCE							
	CARGO							
	DATA							
	EXISTENCIA que resulta para 1º de de 1850 próximo.....							

⁷⁶ Reproducción sintética de la cuenta según el modelo existente en el Reglamento de 1850. De acuerdo al artículo 59 de Reglamento, el Contador embarcado debía llevar, entre otras, la cuenta de víveres al Maestre, lo que suponía su cuantificación monetaria.

Después de formada la cuenta citada, se preveía su examen por parte del Interventor del Departamento, quién debía incluir su conformidad, o bien los aumentos o disminuciones a que hubiese dado lugar su examen. En este sentido, se ordenaba la utilización del modelo 156 que reproducimos parcialmente en el cuadro 25:

Cuadro 25: Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850
Modelo n° 156 (reproducción parcial):
Intervención de Marina del Departamento Marítimo de.....

Examinada la cuenta de víveres del Maestre que suscribe este documento, correspondiente al mes último, está conforme, resultándole la existencia que aparece en ese conocimiento, o se encontraron las diferencias siguientes:

Aquí las que fueren, por el mismo orden del conocimiento, principiando por las que causen aumento, y seguidamente las que sean de disminución.

San Fernando, Ferrol ó Cartagena..... Fecha del día que quedó examinada la cuenta.

Firma entera del Interventor

En definitiva, el Reglamento de Contabilidad de 1850 vino a disminuir el número de documentos o cuadernos que era necesario utilizar para la gestión de provisiones, reduciendo los doce cuadernos que prescribían las OGAN de 1793 a tan sólo los tres anteriormente comentados, que sin duda suponemos agilizarían el control administrativo de las provisiones, cuya información se complementaba con diversos formularios, de los que tratando de no ser excesivamente prolijos, hemos reproducido aquellos que hemos considerado más relevantes.

4. Consideraciones finales

La realización del presente trabajo nos ha permitido constatar que la reglamentación contable y administrativa de la Armada Española desde prácticamente sus inicios, y a lo largo de 150 años, ha venido gozando de un rigor digno de elogio, por cuanto se evidencia de una manera palpable su capacidad para practicar la rendición de cuentas a que estaba obligada por la legislación vigente en cada momento histórico.

El horizonte temporal seleccionado para nuestra investigación (1700-1850) coincide con la época de desarrollo de la esfera militar en España, y muy especialmente para la Marina de Guerra Española. Así, a la llegada al trono de la dinastía de los Borbones en la persona del Rey Felipe V (1700-1746), la penosa situación militar de España en aquellos momentos cambia radicalmente de rumbo, yendo su nueva singladura fuertemente ligada al nombramiento en 1717 de D. José Patiño y Rosales como Intendente General de la Marina, personaje de gran relevancia que hoy en día es considerado como el verdadero artífice de la moderna Armada Española, y que propició su espectacular avance, tanto en el campo propiamente militar como en el administrativo

El infatigable e inteligente Patiño publicó diversas normativas para la regulación de la jurisdicción de la Armada, entre las que destaca en lugar preeminente las *Ordenanzas e Instrucciones Generales (OIG) de la Armada* de 1725. En la esfera estrictamente

administrativa fundó en 1717 el Cuerpo del Ministerio de Marina sobre la base de los Veedores, Tenedores y Contadores de la Armada, instituyendo en Cádiz la Comisaría de Ordenación y Contaduría de Marina, mientras que en lo concerniente a la jurisdicción militar destaca por la creación de la Compañía de Guardias Marinas en 1716, de la que deriva el Cuerpo General de la Armada y cuyo desarrollo impulsó mediante la *Instrucción para el gobierno, educación, enseñanzas y servicio de los Guardias Marinas, y obligaciones de sus Oficiales y Maestros de Facultades*, de 15 de abril de 1718, debiendo subrayarse también que se debe a este insigne marino la división del territorio nacional en los departamentos marítimos de Cádiz, Ferrol y Cartagena, que aún hoy en día perduran como tales.

Fallecido Patiño, aparece la figura de D. Zenón de Somodevilla, Marqués de la Ensenada y Secretario del Despacho de Marina durante los reinados de Felipe V y Fernando VI, bajo cuyo ministerio se realizaron importantes obras de reorganización de los astilleros, culminando la construcción del arsenal de la Carraca en Cádiz, planteado por Patiño, y los de Ferrol y Cartagena, así como la instalación del Observatorio Astronómico de San Fernando. El impulso dado a la Armada por este gran gestor queda evidenciado al considerar que si bien a principios del siglo XVIII España apenas contaba con unos pocos buques de guerra en mal estado, al abandonar el Ministerio el Marqués de la Ensenada dejaba a nuestro país con un total de 40 navíos y tres magníficos arsenales como símbolo de los fuertes cimientos en que se asentaba la Marina de Guerra Española.

Desde el punto de vista legislativo, el Marqués de la Ensenada dio un importante impulso a la normativa naval, propiciando durante el reinado de Fernando VI la publicación de las *Ordenanzas para el gobierno militar, político y económico de la Armada (OGMPEA)* de 1748, cuyo objetivo fundamental era el perfeccionamiento de la organización naval con la finalidad de lograr el aumento de las unidades efectivas de la Marina.

Se debe subrayar que las OGMPEA se inclinaron especialmente por la regulación de la jurisdicción militar, dejando prácticamente en el olvido la necesaria reorganización del Cuerpo del Ministerio, por lo que seguían vigentes en la fecha de su promulgación las OIG de Patiño de 1717 y 1735. Esta situación derivó a lo largo de todo el siglo XVIII en una fuerte lucha entre las jurisdicciones “militar o de la espada” y “administrativa o de la pluma”, que si durante los dos primeros tercios del mencionado siglo fue favorable al Cuerpo del Ministerio, finalmente vino a decantarse en favor del Cuerpo de los Oficiales de Guerra después de la promulgación de la *Ordenanza de S.M. para el gobierno militar y económico de sus Reales Arsenales de Marina* de 1776 por D. Pedro González de Castejón y Salazar, que definitivamente situaba a la jurisdicción administrativa bajo el poder de la jurisdicción militar.

Después de casi medio siglo desde la publicación de OGMPEA de 1748, reinando Carlos IV se publican en 1793 las *Ordenanzas Generales de la Armada Naval (OGAN)*, que nuevamente reafirmaban la supremacía del Cuerpo de los Oficiales de Guerra sobre los Intendentes, a quienes nuevamente se les restringía su jurisdicción. En este estado de la cuestión, un R.D. de 15 de diciembre de 1798 autorizaba la publicación de la denominada *Ordenanza para el gobierno económico de la Real Hacienda de Marina de 1799*, que pretendía arreglar la pugna existente entre ambas jurisdicciones transfiriendo el Cuerpo del Ministerio de Marina al Ramo de Hacienda. Sin embargo, este intento de solución del problema, lejos de arreglarlo, aún si cabe lo agravó, pues desasistida la Marina de su Cuerpo Administrativo, se detectaron problemas de abastecimiento y gestión que acarrearón

importantes pérdidas militares, lo que desembocó en un nuevo R.D. publicado en 1802 que venía a derogar la Ordenanza de 1799, y que tan sólo tres años después devolvía la situación a su origen, es decir, nuevamente los Oficiales del Cuerpo del Ministerio se encontraban bajo las ordenes del Cuerpo de Guerra.

Otras connotaciones al margen de los asuntos propiamente militares, como el importante desarrollo de la Hacienda Pública en la primera mitad del siglo XIX, determinaron la imperiosa necesidad de un mayor control contable sobre las operaciones económicas realizadas por las Administraciones Públicas. Consciente de la situación el Ministro de Hacienda D. Juan Bravo Murillo, favoreció el desarrollo de los instrumentos legislativos apropiados para tal fin, lo que se tradujo en la publicación de la *Ley de Administración y Contabilidad (LAC)* de 1850, precedida del *R.D. de octubre de 1849* que se presentó como antesala de la citada norma, y que posteriormente se complementó con la *Instrucción de las facultades y obligaciones de la Dirección General de Contabilidad de la Hacienda Pública* de 25 de junio de 1850.

De las propuestas legislativas en materia contable de Bravo Murillo pronto se hizo eco su compañero de gabinete, el Ministro de Marina D. Mariano Roca Togores, Marqués de Molins, que de manera inmediata planteó una importante reforma de los aspectos contables de la Armada, publicándose tan sólo nueve meses después de la LAC el *Reglamento de la Contabilidad de Marina (RCM) de 13 de noviembre de 1850*, acompañado de una amplia Instrucción de más de seiscientos artículos que lo desarrollaba.

En cuanto al control del suministro y consumo de víveres, todas las Ordenanzas estudiadas se encargaban de recoger un extenso listado de disposiciones para un adecuado registro de las provisiones, destacando por su especial minuciosidad el articulado de las OGAN de 1793, que de manera novedosa respecto de legislaciones anteriores incluían un anexo con una extensa colección de modelos estandarizados para la gestión de víveres, así como para el control de pertrechos.

Vigentes las OGAN de 1793 y la Ordenanza Económica de 1799, con fecha 8 de julio de 1800 se publicaba el *Reglamento para el gobierno y administración de las reales provisiones (RGAP)*, cuya aplicación oficial debía practicarse a partir del día 1 de abril de 1799, haciéndose cargo la Real Hacienda de la gestión de provisiones para el Ejército y la Marina, entre otros estamentos, lo que conllevaba la emisión de la preceptiva normativa.

Del RGAP destaca la precisión con la que detalla las diversas operaciones que pueden preverse en la gestión de víveres, tanto navegando como en tierra, situación acreditada por el hecho de que la propia norma vaya acompañada de un conjunto de “Reglas” para un mejor desarrollo de la misma. En esta misma línea se presentaba medio siglo después el Reglamento de la Contabilidad de la Marina de 1850 (RCM), que recogía igualmente en un extenso articulado el registro administrativo y contable de víveres, exhibiendo un importante número de modelos estándares en previsión de las múltiples operaciones que podían realizarse, en línea convergente con los ofrecidos por las OGAN y el RGAP.

En cuanto al sistema contable utilizado en la Armada, se observa a lo largo del periodo objeto de estudio que el método adoptado es del *cargo y data*, elección por otra parte nada sorprendente dado que el mismo era de general aceptación para el registro de las operaciones de las Administraciones Públicas.

Sin embargo, a partir del año 1850 se atisba un cambio de orientación contable que deriva en la propuesta de aplicación del método de *partida doble*, cuestión puesta de manifiesto por el articulado de la Instrucción que venía a desarrollar el RCM, el cual hacía expresa referencia a la posibilidad de “formar, siempre que se lo prevenga el Interventor central, las instrucciones y formularios necesarios para que la cuenta y razón por partida doble se lleve con entera uniformidad en todos los Departamentos” (art. 63). Esta observación, y un *R.D. de 14 de mayo de 1850*, referido paradójicamente de forma específica a las operaciones contables del arsenal de La Carraca de Cádiz, en el que se instaba de forma inmediata a la aplicación de la partida doble, nos hacen pensar que a partir de la mitad del siglo XIX, influidos sin duda los mandos de la Armada por el contenido de la LAC, la Administración de Marina entendió que el método contable que mejor podría reflejar sus operaciones económicas era el de partida doble en lugar del tradicionalmente utilizado de cargo y data, situación que efectivamente tomó carta de naturaleza en reglamentaciones posteriores, como lo atestigua el hecho de que el Reglamento de Contabilidad de la Marina de 1858 recogiese de forma expresa el uso de la partida doble.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Fuentes Primarias (orden cronológico)

? Archivo Naval de Cartagena

Reales Ordenanzas que han de observar el Intendente General de Marina, los Contadores, Comisarios y Oficiales del Sueldo (Manuscrito de la Colección Vargas Ponce, Tomo XI, Documento 50, pp. 151-181, Museo de Marina, Madrid). Año 1720.

Ordenanzas e Instrucciones Generales de 1725 formadas de Real Orden de lo que se debe observar por los Intendentes y demás Ministros de Marina, para la mejor administración de la Real Hacienda. Reimpresas en Cádiz, por Jerónimo de Peralta, Impresor Mayor. Año 1736.

Ordenanza e Instrucción de Escribanos y Maestros de los Vageles del Rey, formada para la cuenta, y razón que se debe llevar á sus Bordos en viaje y en puerto), por Jerónimo de Peralta, Impresor Mayor. Año 1735

Ordenanzas de su Majestad para el gobierno militar, político y económico de su Armada Naval, Imprenta Juan de Zuñiga. Año 1748.

Ordenanzas Generales de la Armada Naval sobre la gobernación militar y marinería de la Armada en general, y uso de sus fuerzas en la mar. Tomos I y II. Imprenta de la Viuda de D. Joaquín Ibarra. Madrid, Año 1793.

Formularios para los documentos de la cuenta y razón del recibo, cargo, consumo u otra salida, y reemplazos de los víveres en los bajeles del Rey, para la observancia del Título III, Tratado VI de las Ordenanzas Generales de la Armada Naval, Imprenta Real, Regente D. Lázaro Gayguer, Impresor de Cámara de S.M., 1794.

Reglamento para el gobierno y administración de las Reales Provisiones (1800). Imprenta de Don Benito García y Cía. Madrid.

Ley de 20 de febrero de 1850, de Administración y Contabilidad. Gaceta de Madrid de 23 de febrero de 1850.

Manual de Reales Ordenes de Generalidad para el Gobierno de la Armada (1850), publicado oficialmente bajo la inspección del negociado de legislación de la Secretaría del Ministerio de Marina por el oficial del Archivo Central D. Rafael Gálvez y Rodríguez de Arias. Imprenta de Infantería de Marina. Madrid.

Real Decreto de 20 de junio de 1850 sobre organización de la Contaduría general del Reino. Gaceta de Madrid de 27 de junio de 1850.

Reglamento de la Contabilidad de Marina de 1850, acompañado de la Instrucción y formularios necesarios para llevarlo a efecto. Imprenta y librería de Matute. Madrid.

? Archivo General Central del Ministerio Hacienda. Madrid

Real Decreto de 24 de octubre de 1849, Ministerio de Hacienda, Gaceta de Madrid, 25 octubre 1849.

Ley de 20 de febrero de 1850, de Administración y Contabilidad. Gaceta de Madrid, 23 febrero 1850.

Fuentes Secundarias (orden alfabético)

- Alía Plana, M. y Alía Plana, J.M.** (1996) *Historia de los uniformes de la Armada Española (1717-1814)*, Instituto de Historia y Cultura Naval, Ministerio de Defensa, Madrid.
- Artola Gallego, M.** (1986) *La Hacienda del Siglo XIX: Progresistas y Moderados*, Editorial Alianza Universidad, Madrid.
- Comín Comín, F.** (1996) *Historia de la Hacienda Pública II España (1808-1995)*, Ed. Nuevos Instrumentos Universitarios, Madrid.
- Compilación Legislativa de la Armada**, 1918, Madrid.
- Crespo Solana, A.** (1996) *La Casa de Contratación y la Intendencia General de la Marina en Cádiz (1717-1730)*, Universidad de Cádiz, Cádiz.
- Corpas Rojo, F.J.** (2002) *Contabilidad Militar: La evolución de los sistemas de información económica en el Ejército Español*, Secretaria General Técnica, Subdirección General de Documentación y Publicaciones, Ministerio de Defensa, Madrid.
- Donoso Anes, A.** (2001) "El Virrey de Lima: Caballero de Croix. Defensor de la partida doble en el siglo XVIII". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXX, nº 107, enero-marzo 2001. pp. 165-206.
- Fernández Duro, C.** (1900) *Armada Española desde la unión de los reinos de Castilla y de Aragón*, Est. Tipográfico "Sucesores de Rivadeneira", Impresores de la Real Casa, Tomo VI. Madrid.
- Fernández de Navarrete, M.** (1851) *Biblioteca Marítima Española*, 2 Tomos, Imprenta de la Viuda de Calero, Madrid.
- Gran Diccionario Enciclopédico Universal** (1989) Editorial Durvan SA, Bilbao.
- Gómez Roubaud, R.** (1802) *Antigüedad del Cuerpo del Ministerio de Marina*, Ministerio de Marina, Madrid.
- Hernández Esteve, E.** (1985a) "Legislación castellana de la baja Edad Media y comienzos del Renacimiento sobre contabilidad y libros de cuentas de mercaderes", *Hacienda Pública Española*, núm. 95.
- Hernández Esteve, E.** (1985b) "Pedro Luis de Torregrosa, primer contador del Libro de Caja de Felipe II. Introducción de la contabilidad por partida doble en la Real Hacienda de Castilla (1592)", *Revista de Historia Económica*, año III, núm. 2.
- Hernández Esteve, E.** (1992) "Problemática general de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas". Ponencia presentada en el *Encuentro de Trabajo en torno a la Elaboración de una Historia de la Contabilidad en España*, Miraflores de la Sierra. Madrid.
- Hernández Esteve, E.** (2004) "Administración y Contabilidad de los buques de la Real Armada Española. Ordenanza de 1735", *Revista Memoria*, nº 11, Bogotá (Colombia).
- Lacaci y Díaz, F.** (1879) *Estudios sobre Contabilidad de Marina*. Imprenta de los Señores Rojas, Madrid.

-
- Martorell Linares, M.** (2001) *Historia de la Peseta: La España Contemporánea a través de su moneda*, 1ª Edición, Editorial Planeta, Barcelona.
- Pando Villarroya, J. L.** (1982) *La Intendencia de la Armada*, Pando Ediciones, Madrid.
- Ramsey, P.** (1956) "Some Tudor merchants' accounts", en Littleton, A.C. y Yamey, B.S. (editores), *Studies in the History of Accounting*, Londres.
- Raquejo Alonso, A.** (1992) *Historia de la Administración y Fiscalización Económica de las Fuerzas Armadas*, Madrid: Ministerio de Defensa.
- Raquejo Alonso, A.** (s.a.) *Los cuerpos militares de intendencia e intervención* (inédito). Biblioteca Central de Marina, Madrid, (signatura: 36.141).
- Rodríguez Villa, A.** (1882) *Patiño y Campillo. Reseña histórico-biográfica de estos dos ministros de Felipe V formada con documentos y papeles inéditos y desconocidos en su mayor parte*, Establecimiento Tipográfico de los Sucesores de Rivadeneyra, Impresores de la Real Casa, Madrid.
- Saralegui y Medina, L.** (1867) *Historia del Cuerpo Administrativo de la Armada*, Imprenta Ricardo Pita, Ferrol.
- Saralegui y Medina, L.** (1874) *Nociones generales de Contabilidad de Hacienda Pública con relación a España y su aplicación a la Marina*, Imprenta y Litografía Taxonera, Ferrol.
- Torrejón Chaves, J.** (2001) "El Contador del Buque en la Armada Española del Siglo XVIII. Reales Ordenanzas de 1793", *III Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad "Orare et Rationem Reddere"*, Santo Domingo de Silos, Burgos.

Apéndice I							
Distribución de la ración ordinaria de la Armada							
en los días de la semana desde 1º de Abril de 1799 para el personal navegando							
Regla 1ª para el régimen y gobierno de las provisiones de víveres de Marina							
Tipo de víveres	Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	Domingo
Ajos	-----	½ cabeza	-----	-----	-----	-----	-----
Aceite	-----	1,5 onzas	-----	-----	1,5 onzas	-----	-----
Agua	4 cuartillos	4 cuartillos	4 cuartillos	4 cuartillos	4 cuartillos	4 cuartillos	4 cuartillos
Carne	-----	-----	-----	-----	-----	-----	3 onzas
Leña	1,5 libras	1,5 libras	1,5 libras	1,5 libras	1,5 libras	1,5 libras	1,5 libras
Menestra	5 onzas	2 onzas	5 onzas	5 onzas	3 onzas	5 onzas	5 onzas
Queso	-----	-----	-----	-----	5 onzas	-----	-----
Sal	1/1000celemín	1/1000celemín	1/1000celemín	1/1000celemín	1/1000celemín	1/1000celemín	1/1000celemín
Tocino	4 onzas	2 onzas	4 onzas	4 onzas	-----	4 onzas	2 onzas
Vinagre	-----	1/6 cuartillo	-----	-----	-----	-----	-----
Vino	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos
Bizcocho	18 onzas	(*)21 onzas	18 onzas	18 onzas	18 onzas	18 onzas	18 onzas

Notas: Equivalencias de las medidas de peso y capacidad con el sistema métrico decimal: 1 libra = 460 grs.; 1 onza (peso) = 28,75 grs.; 1 cuartillo = 0,50 litros; 1 onza (capacidad) = 0,03 litros; 1 celemín = 3,5 Kgrs.

Apéndice II							
Distribución de la ración ordinaria de la Armada							
en los días de la semana desde 1º de Abril de 1799 para el personal de Arsenales							
Regla 2ª para el régimen y gobierno de las provisiones de víveres de Marina							
Tipo de víveres	Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	Domingo
Aceite	-----	1,5 onzas	-----	-----	1,5 onzas	-----	-----
Agua	4 cuartillos	4 cuartillos	4 cuartillos	4 cuartillos	4 cuartillos	4 cuartillos	4 cuartillos
Carne(1)	-----	3 onzas	-----	-----	-----	-----	8 onzas
Leña	1,5 libras	1,5 libras	1,5 libras	1,5 libras	1,5 libras	1,5 libras	1,5 libras
Menestra	5 onzas	5 onzas	5 onzas	5 onzas	3 onzas	5 onzas	5 onzas
Pan	-----	-----	-----	-----	-----	-----	24 onzas
Queso	-----	-----	-----	-----	5 onzas	-----	-----
Sal	1/1000celemín	1/1000celemín	1/1000celemín	1/1000celemín	1/1000celemín	1/1000celemín	1/1000celemín
Tocino	4 onzas	2 onzas	4 onzas	4 onzas	-----	4 onzas	2 onzas
Vino	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos	1,5 cuartillos
Bizcocho	18 onzas	18 onzas	18 onzas	18 onzas	18 onzas	18 onzas	18 onzas

(1) Martes: carne salada; Domingo: carne de vaca fresca.

Notas: Equivalencias de las medidas de peso y capacidad con el sistema métrico decimal: 1 libra = 460 grs.; 1 onza (peso) = 28,75 grs.; 1 cuartillo = 0,50 litros; 1 onza (capacidad) = 0,03 litros; 1 celemín = 3,5 Kgrs.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

**ASIGNACIÓN DE GASTOS E INGRESOS COMO MECANISMO DE
ARBITRAJE: EL CASO DEL COLEGIO-UNIVERSIDAD DE OSUNA
(1796-1800)¹**

***ALLOCATION OF EXPENSES AND INCOME AS A ARBITRATION
MECHANISM: THE CASE OF THE COLLEGE-UNIVERSITY OF OSUNA
(1796-1800)***

Jesús Damián López Manjón

Fernando Gutiérrez Hidalgo

RESUMEN

La presente investigación analiza la aparición de un procedimiento de asignación de gastos e ingresos a finales del siglo XVIII en una organización, el Colegio-Universidad de Osuna, carente de ánimo de lucro. Dicho procedimiento surgió como respuesta a las quejas de los claustrales de la Universidad por los abusos cometidos por los colegiales en la administración del patrimonio común compartido por Colegio y Universidad. Este procedimiento contable fue propuesto como mecanismo de arbitraje en los conflictos entre Colegio y Universidad sobre el reparto del mencionado patrimonio común.

Los problemas entre Colegio y Universidad por cuestiones jurisdiccionales, de protocolo y sobre todo por la división de esos fondos comunes fueron frecuentes desde, al menos, comienzos del siglo XVII. El momento histórico en que surgió el modelo de asignación de gastos e ingresos estuvo marcado por la reforma de la política emprendida por los gobiernos ilustrados que trataba de reducir la influencia de los Colegios sobre las Universidades y había obligado a una reforma de las Constituciones del Colegio-Universidad de Osuna para adaptarse a la misma. Desde el punto de vista contable, la literatura ha puesto de manifiesto el uso durante este periodo de prácticas complejas de costes en diversas instituciones españolas.

De esta forma, el presente trabajo pretende arrojar luz sobre la capacidad de la contabilidad para mediar en los conflictos de poder entre colegios y universidades durante el siglo XVIII. Por otro lado, este estudio contribuye a la investigación sobre el desarrollo de prácticas complejas de contabilidad de costes en países ajenos al ámbito anglosajón y en una institución carente de ánimo de lucro. Adicionalmente, la investigación amplía nuestro conocimiento sobre los sistemas contables usados en las universidades españolas a lo largo de su historia. El trabajo se basa en la descripción y el análisis de las fuentes primarias conservadas en el Archivo de la Antigua Universidad de Osuna (AUO).

¹ Los autores agradecen a los proyectos de investigación SEJ2005-01913 / ECON “La contabilidad como una práctica social e institucional” y SEJ 919 “Andalucía, cruce de culturas: implicaciones para la historia de la contabilidad (siglos XV a XVII)” su participación en la financiación de este trabajo.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

ABSTRACT

The present research analyzes the design of a procedure of allocation of expenses and income at the end of 18th century in an organization, the College-University of Osuna, without look-for-profit spirit. This procedure arose like answer to the complaints of the professors of the University by the abuses committed by the members of the College in the administration of the common patrimony shared by College and University. The accounting procedure of allocation was supposed to be a mechanism of arbitration in the conflict between College and University on the distribution of their common patrimony. The problems between College and University because of jurisdictional questions, of protocol and overall because of the division of that common estate were frequent from, at least, beginnings of 17th century.

The historical moment at which this accounting procedure arose was marked by the reform of the policy undertaken by several Spanish enlightenment governments who tried to reduce the influence of the Colleges over the Universities and had forced a deep reform of the Constitutions of the College-University to adapt to the same one. From the accounting perspective, literature has shown the use during this period of complex mechanisms of costs in diverse institutions dependent of Spanish Crown that operated in monopoly regime although they looked for a maximization of their income.

In this way, the present work tries to throw light on the accounting capacity to mediate in the conflicts of power between Colleges and Universities during 18th century. Therefore, this study contributes to the investigation on the development of practices of cost-accounting in non Anglo-Saxon countries and in an Institution not aimed to obtain income. Additionally, the research extends our knowledge on the accounting systems used in the Spanish universities throughout their history. The work is based on the description and the analysis of primary sources kept in the Archive of the Old University of Osuna (AUO).

PALABRAS CLAVE:

Asignación de Gastos, Historia de la Contabilidad, Arbitraje, Colegio - Universidad, Siglo XVIII.

KEYWORDS:

Expenses assignation, Accounting History, Arbitration, Colleges, Universities, 18th century

1. Introducción

La literatura ha puesto de manifiesto que la contabilidad puede jugar un rol no neutral en la negociación de intereses, la articulación de peticiones y la explicación de procesos políticos (Burchel et al., 1980). En este mismo sentido otros autores han visto como la contabilidad puede ser un medio útil para resolver conflictos sociales y actúa de árbitro entre partes con intereses contrapuestos (Tinker, 1985 y Macintosh y Hopper, 2005).

El presente trabajo estudia el diseño de un procedimiento de asignación de gastos e ingresos a finales del siglo XVIII como un instrumento de mediación en una organización religioso-educativa, el Colegio-Universidad de Osuna². Colegio y Universidad eran instituciones jurídicamente separadas pero que mantenían tales nexos de unión que la literatura que se ha ocupado de ellos con anterioridad, al igual que el presente trabajo, las suele mencionar como una sola, el Colegio-Universidad de Osuna.

El trabajo responde a la necesidad puesta de manifiesto por la literatura histórico-contable de ampliar los trabajos dedicados a investigar el surgimiento de las prácticas complejas de contabilidad de costes. Se pueden citar dos líneas propuestas para llevar a cabo dicha ampliación. Por un lado, indagar en las razones sociales, políticas y organizativas que originaron la aparición de sistemas complejos de costes, cuestionando que la búsqueda de

² Osuna es una localidad situada a 80 kilómetros al este de la capital de su provincia, Sevilla. Cercana al centro geográfico de Andalucía.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

racionalidad económica fuera la causa principal (Fleischman y Tyson, 1993; Hoskin y Macve, 2000; Boyns y Edwards, 2000). Entre estas causas, no estrictamente económicas para el desarrollo de técnicas contables ya se ha mencionado el posible uso de la contabilidad como medio de arbitraje en conflictos entre partes con intereses contrapuestos. En el caso aquí estudiado el Colegio Mayor y la Universidad de Osuna, cuyo benefactor y máxima autoridad era la Casa ducal de Osuna, compartían un patrimonio común y tuvieron frecuentes conflictos por cuestiones de protocolo y de reparto de dicho patrimonio común.

Por otro lado, la literatura también ha resaltado la conveniencia de profundizar en la investigación sobre los orígenes de las mencionadas prácticas complejas de costes en países ajenos al área anglo-sajona (Boyns y Edwards, 2000). En el caso español, diversos trabajos han demostrado la existencia de prácticas de este tipo durante la segunda mitad del siglo XVIII en factorías españolas que operaban en régimen de monopolio (Carmona et al., 1997; 1998; 2002; Prieto y Larrinaga, 2001; Núñez, 2002; Carmona y Gómez, 2002). De esta forma, se aportaron pruebas de que el incremento de competencia provocado por la revolución industrial no fue la única razón que motivó la aparición de estos sistemas complejos de costes (Gutiérrez et al., 2005). En cualquier caso, las organizaciones estudiadas en los citados trabajos tenían en común el ser organizaciones productivas³ y, si bien carecían de competencia, sí que tenían en común el objetivo de maximizar los ingresos de la Corona. Recientemente Prieto et al. (2006) han evidenciado la complejidad de los sistemas contables usados en el Monasterio de Silos, abriendo así el ámbito de las organizaciones estudiadas a instituciones religiosas, no industriales y no dependientes de la Corona. En este sentido, el presente trabajo aporta como característica distintiva el ocuparse de una organización no productiva, sin ánimo de lucro y no dependiente de la Corona, sino de una casa aristocrática que mantenía la Institución por razones sociales y de prestigio de clase social sin buscar en ella una fuente de ingresos (López Manjón, 2004). Adicionalmente, el trabajo contribuye a paliar la laguna existente en la historiografía contable sobre las organizaciones educativas en general y universitarias en particular en el siglo XVIII español, tema de estudio del que sólo podemos citar el trabajo de la profesora Busto Marroquín sobre la Universidad de Valladolid (Busto, 1991).

En lo que a la metodología empleada se refiere, autores como Previts et al. (1990) y Miranti jr. et al. (2003) han indicado lo apropiado del método del caso para la investigación en historia de los negocios en general y de la contabilidad en particular, ya que esta metodología proporciona una visión global de los problemas y permite simultáneamente la toma en consideración de una multiplicidad de variables. El trabajo se basa en las fuentes primarias conservadas en el Archivo de la Antigua Universidad de Osuna (AUO) y se estructura como sigue. A continuación, se presenta el papel de los colegiales en la sociedad española del siglo XVIII. En el punto tercero se describe la organización objeto de estudio con una sección dedicada a la descripción de los registros contables procedentes de la época objeto de estudio. Seguidamente se presenta el procedimiento de asignación de gastos e ingresos diseñado para resolver un conflicto entre Colegio y Universidad. Finalmente, se ofrecen el análisis del caso y las conclusiones extraídas del mismo.

2. La influencia de los colegiales en la sociedad española del siglo XVIII

³ En su mayor parte, fábricas o explotaciones dependientes de la Corona española.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

El trabajo pretende indagar en el rol de la contabilidad en la resolución de conflictos de intereses utilizando el caso del Colegio Universidad de Osuna a finales del XVIII. Los colegios se fundaron a partir del siglo XV con los fines de promover las ciencias y dar acceso a la educación a personas de escasos recursos económicos, por lo que las constituciones fundacionales de estos centros exigían el requisito de pobreza a los aspirantes. El régimen de vida establecido en dichas constituciones era similar al monástico así por ejemplo, se exigían el celibato, la residencia en el edificio del colegio, la clausura nocturna, y se prohibía el juego en su interior.

Cabe distinguir los colegios mayores⁴ del resto conocidos como menores o simplemente colegios. En los colegios mayores, el rector se elegía de forma anual y sólo se admitía a personas previamente graduadas en la Universidad. De acuerdo con Álvarez de Morales (1985), no existe origen oficial alguno para esta distinción, sino que fue adoptada por los propios colegiales, de los mayores, en aras de remarcar su prestigio.

A partir del siglo XVI, se fue relajando el cumplimiento y, en algunos casos, el contenido de esas constituciones fundamentales, hasta el punto que en el siglo XVII, los colegios estaban llenos de segundones de familias nobles⁵ y se convirtieron en instituciones con una poderosa influencia social llegando a tener mayoría en el Consejo de Castilla (Domínguez Ortiz, 1988). Los antiguos colegiales que alcanzaban puestos importantes en la administración civil o eclesiástica mantenían su lealtad a la institución y facilitaban el acceso a puestos semejantes a los nuevos colegiales manipulando las pruebas de acceso.

Especialmente grave fue la influencia adquirida por algunos colegios sobre la Universidad en especial en los modelos mixtos de Colegio-Universidad como era el caso de Osuna y Alcalá. Álvarez de Morales (1985: 5) calificó de perniciosa la *“influencia ejercida por los colegios mayores sobre las universidades de Alcalá, Salamanca y Valladolid, e, indirectamente sobre las demás (...) dado el poder alcanzado por estas instituciones”*. Por otro lado, Domínguez Ortiz (1988: 163) señala que en los colegios – universidades *“la hegemonía de los primeros se basaba en el control del patrimonio y del nombramiento de catedráticos”*. La aversión a la innovación de los colegiales se convertía también en un freno a la introducción de las ciencias puras en la Universidad española, una de las mayores críticas que los ilustrados hacían de la institución universitaria.

Mediado el siglo XVIII, la Corona empezó a tomar medidas para limitar la influencia de los colegios. Así, Fernando VI dictó una Real Provisión en 1750 destinada a prohibir los abusos que se estaban cometiendo en el real Seminario de Nobles de Madrid fundado en 1725. Carlos III promulgó varios decretos en 1771 sobre los seis colegios mayores destinados a obligar a los colegiales a respetar *“en espíritu y en letra”* las constituciones fundacionales y a suspender la provisión de nuevas becas, esto es, el ingreso de nuevos colegiales, reservándose posteriormente el rey la facultad de elegir a los colegiales.

La Reforma Universitaria emprendida por el gobierno ilustrado (Álvarez de Morales, 1985; Domínguez Ortiz, 1988; Aguilar Piñal, 1989) no llegó a realizarse con la profundidad inicialmente prevista pero sí se consiguió reducir el poder de los colegios, como por ejemplo en el caso de la separación definitiva de la Universidad de Sevilla del Colegio Mayor de Santa María de Jesús a partir de 1771 (Aguilar Piñal, 1989). El 21 de febrero de 1777 se dictó en

⁴ Los cuatro de la Universidad de Salamanca: San Bartolomé, el de Cuenca, San Salvador (Oviedo), y el del Arzobispo; el de Santa Cruz de la Universidad de Valladolid, y el de San Ildefonso, de la de Alcalá.

⁵ Se llegaban a exigir pruebas de limpieza de sangre para el acceso, obviando las de pobreza.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

Madrid una disposición “*que eliminaba los colegios mayores, nervio de la Universidad y de su autonomía pero tan decaídos en ese momento que ya no servían más que para escándalo, desorden y tiranía*” (Burrel, 1988: 557). Fernando VII dictó en 1798 una orden que regulaba el destino de los bienes y rentas de los colegios mayores. Esta tensión también se reflejó en el caso de Osuna.

3. El Colegio-Universidad de Osuna

3.1. El proceso fundacional y la organización interna

El diez de octubre de 1548 el Papa Paulo III (1468-1549) promulgó la Bula "*In Supremienti Sedis Apostolicae*", por la que se autorizó la fundación en la villa de Osuna de un Estudio General, nombre dado por entonces a las universidades, bajo la advocación de la *Pura y Limpia Concepción de la Virgen María*. La petición de esta autorización partió de Juan Téllez Girón (1494-1558), IV conde de Ureña, quien promulgó la Escritura Fundacional de la Universidad el ocho de diciembre de 1548. En ella se realizó la dotación de bienes y se fundó también el Colegio Mayor anejo a ella. Las relaciones entre ambas instituciones, Colegio y Universidad, aún siendo concebidas como organizaciones independientes eran estrechas, lo que provocaba dificultades a la hora de delimitar la administración y gestión de cada una de ellas⁶.

El proceso fundacional finalizó el ocho de diciembre del año siguiente, fecha en que el conde Juan leyó las Constituciones⁷ en la capilla del Colegio y el primer Claustro de profesores juró acatarlas. La Bula Fundacional concedió al IV Conde de Ureña y sus sucesores, los que serían duques de Osuna: "*el derecho de Patronato, la libre facultad de proveer y nombrar Rector, maestros y personal de la Universidad (...) hacer los Estatutos y Constituciones, en cuanto no se opongan al Derecho Canónico, y también nombrar visitadores y castigar y corregir a las personas de la Universidad y administradores (...)*" (Rubio, 1976, p. 82).

El patrono nombraba visitadores cada vez que consideraba necesaria la vigilancia del cumplimiento de los estatutos o la reforma de los mismos. Lo más habitual fue que estos visitadores fueran religiosos de la confianza del patrono que elevaban a éste sus propuestas una vez finalizada su visita. Sólo después de ser ratificadas por el patrono, dichas propuestas se convertían en normas de obligado cumplimiento en el Colegio-Universidad.

Desde su fundación, la Universidad de Osuna estuvo formada por las facultades de Teología, a la que se dio preponderancia sobre las demás; *Artes*, que servía como puerta de acceso para las restantes; *Derecho*; *Medicina* y *Humanidades*. Por su parte el Colegio funcionaba como residencia universitaria en donde los colegiales, fundamentalmente religiosos, llevaban según las Constituciones, un régimen de vida monástico⁸, lo que como ya se ha mencionado era común en centros similares [apartado 2]. El propósito del Colegio desde su fundación era el de ayudar a que personas sin recursos pudieran recibir formación, costeándoles su sustento mientras estudiaban o preparaban oposiciones.

⁶ Para la descripción de la fundación y organización del Colegio-Universidad de Osuna se han usado las fuentes primarias del AUO y las secundarias de Merri (1869), Sancho de Soprani (1954) y Rubio (1976).

⁷ Las constituciones o estatutos del Colegio-Universidad eran las normas básicas de funcionamiento de la Institución.

⁸ Por ejemplo, el título I de las Constituciones reformadas en 1628 (A.U.O., sig. prov., 10) se ocupa del régimen de clausura de los colegiales.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

El responsable del Colegio-Universidad era el rector en ambos centros, y máxima autoridad judicial y académica en el ámbito interno. Como en las demás instituciones de fundación eclesial existía la figura del canciller, delegado de la autoridad de la Iglesia y con competencias protocolarias y como juez de segunda instancia. En este caso, el puesto recaía en el abad de la Iglesia Colegial⁹ de Osuna, fundación también promovida por la Casa ducal. Tanto el Colegio como la Universidad elegían cada año entre sus miembros unos consiliarios¹⁰ cuya tarea consistía en colaborar con el rector en el gobierno de la organización. Además, en ambas instituciones existía un órgano colegiado, donde se trataban, por separado, los asuntos que les afectaban: en el Colegio, las *Capillas*¹¹, y en la Universidad, los *Claustros*¹².

El Colegio de Osuna fue ideado por el fundador como un apoyo a la Universidad pero, en la práctica, la jerarquía y la capacidad de decisión de los colegiales estaba por encima de la de los catedráticos de la Universidad. Hubo frecuentes roces por cuestiones de jerarquía, así por ejemplo, durante todo el siglo XVII, Colegio y Universidad estuvieron envueltos en un pleito por cuestiones de protocolo en las funciones celebradas en la Iglesia Colegial de Osuna (Rubio, 1976). Además, desde principios del siglo XVII resultó conflictivo el reparto de su patrimonio común.

3.2. El patrimonio del Colegio-Universidad y su reparto

Los ingresos de que disfrutaba el Colegio-Universidad pueden clasificarse en los siguientes tres grupos:

1. Los fondos de la Universidad que ella misma generaba: derechos que pagaban los estudiantes al adquirir los distintos grados y propinas que abonaban los catedráticos al tomar posesión. Se trataba de la única aportación de los estudiantes al sostenimiento de la Universidad, puesto que no pagaban derechos de matrícula ni mensualidades. Con ellos se sufragaban gastos exclusivos de la misma como funciones religiosas o derechos de los catedráticos por asistir a las ceremonias de obtención de grados.
2. Donaciones de antiguos colegiales. Alguno de ellos cedió al Colegio-Universidad parte de su herencia aunque su importe nunca fue relevante¹³.
3. La tercera y más importante fuente de ingresos del Colegio-Universidad la constituían el patrimonio y rentas cedidas por los patronos tanto en la citada *Escritura Fundacional*, mediante la cual se traspasaban arrendamientos, censos¹⁴ y privilegios¹⁵ al Colegio-

⁹ Iglesia colegial o colegiata es aquella que sin ser catedral, posee alguno de sus privilegios como las dignidades o los canónigos (www.rae.es).

¹⁰ “*Consiliarios*”, palabra que proviene del término latino “*consilium*”, cuyo significado es: “Consejero”. Persona elegida en algunas corporaciones o sociedades, para asistir con su consejo al superior que las gobierna o tomar parte con él en ciertas decisiones (www.rae.es).

¹¹ Reuniones de los colegiales presididos por el rector.

¹² Formados por los catedráticos y encabezados por el rector y el canciller.

¹³ Las rentas de la donación del doctor Becerra equivalían en 1720 a un 0,5% de las rentas procedentes de las cesiones del patrono.

¹⁴ Los censos consignativos eran contratos por los que se recibía alguna cantidad, a cambio de la cual, el receptor se obligaba a pagar una pensión anual, asegurando dicha cantidad con la asignación de algún bien raíz (imposición del censo). Inicialmente la obligación era irredimible. Posteriormente, se firmaron contratos de censos al quitar o redimibles, en los que el deudor podía resarcirse de la obligación de pago anual mediante la devolución de la cantidad inicialmente recibida (redención del censo).

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

Universidad como las realizadas con posterioridad entre las que se pueden citar el pago de la Misa Principal dedicada a la Virgen María cada ocho de diciembre, festividad de la Patrona y fecha de su aniversario fundacional, o el pago de parte de los salarios de los catedráticos a partir de 1777¹⁶.

El patrimonio común se utilizaba para los pagos de la Universidad y Colegio. Las necesidades que debían ser atendidas con las rentas del Colegio-Universidad eran, por lo que respecta al Colegio, el alimento y sustento del rector y de los colegiales. No existía una cantidad prefijada destinada a este apartado, sino que variaba con las circunstancias de cada momento, dependiendo incluso del alcance de las cuentas. Por su parte, la Universidad debía sufragar el salario de sus catedráticos y oficiales. También estaba obligada a celebrar determinadas funciones religiosas por mandato de las Constituciones o cuando se acordaran por algún motivo excepcional¹⁷.

La división o no de estos fondos y, en cualquier caso, los criterios de reparto y la forma de gestionar este patrimonio común fueron fuente de frecuentes disputas entre colegiales y profesores de la Universidad. Ya desde 1601, los visitadores habían planteado la necesidad de dividirlo, pero dicho caudal fue administrado sin ningún tipo de división hasta 1626, año en que el patrono decidió ordenar la separación de las partes que correspondían a Colegio y Universidad. Los colegiales se opusieron al reparto llegando a presentar pleito ante la Chancillería de Granada (Rubio, 1976). Finalmente los colegiales aceptaron en 1630 la *Real Provisión de Veinticinco de Noviembre de 1628*¹⁸ promulgada por el IV duque de Osuna, Juan Téllez Girón (1597-1656). En ella se asignaban al Colegio doce mil reales anuales de renta más el 50% de la renta generada por el Cortijo de Ípora¹⁹. La Universidad, por su parte, contaba con un juro de Écija, la otra mitad de las rentas de dicho Cortijo de Ípora y el resto del caudal.

Posteriormente, el primer apartado de la reforma de las Constituciones elaborada en 1691²⁰ estableció un reparto del patrimonio común consistente en que correspondían al Colegio tres quintas partes del caudal cobrable y a la Universidad, las otras dos quintas partes. Dicho reparto se mantuvo en las Constituciones elaboradas por Fray Miguel Benito Ortega Cobo en la segunda mitad del siglo XVIII como forma de adaptación del Colegio-Universidad a la reforma de la política educativa del Gobierno Ilustrado de Carlos III que llegó a amenazar seriamente su supervivencia (Álvarez de Morales, 1985; Domínguez Ortiz, 1988, Aguilar Piñal, 1989, López Manjón, 2004).

Como consecuencia de la reforma, las Constituciones de Ortega para el Colegio²¹ fueron aprobadas el cinco de mayo de 1775 por el patrono Pedro Alcántara Téllez Girón. Por su parte, las Constituciones elaboradas por Ortega para la Universidad²² fueron aprobadas por el patrono el día cuatro de marzo de 1777. La Constitución veintiséis define cómo debían

¹⁵ El Duque tenía derecho a la percepción de determinados tributos y al monopolio de bienes de producción como hornos o molinos. El conde fundador cedió al Colegio-Universidad algunos de estos privilegios.

¹⁶ Otros ejemplos de estas aportaciones son el envío de trigo para el sustento de los colegiales en 1562 y la cesión del Cortijo de Ípora, ubicado en la cercana localidad de Écija, en 1604.

¹⁷ Por ejemplo el fallecimiento del Duque o el nacimiento de sus herederos.

¹⁸ AUO sig. prov. 595.

¹⁹ Situado en la localidad sevillana de Écija.

²⁰ Elaboradas por el religioso franciscano Fray Antonio Melgarejo, AUO, sig. prov. 598.

²¹ AUO, sig. prov. 237.

²² AUO, sig. prov. 484.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

administrarse las tres quintas partes del caudal común y el resto del dinero que fuera exclusivo del Colegio.

3.3. Registros contables del Colegio-Universidad a finales del siglo XVIII

Referidas a la época estudiada en este trabajo y tomando como punto de corte la citada reforma de Ortega, las fuentes primarias del A.U.O. conservan diversas cuentas presentadas por los mayordomos del Colegio-Universidad, dos libros de entradas y salidas del Arca del Caudal Común y un documento referido al arca del caudal propio de la Universidad.

Usando un sistema similar al empleado por los tesoreros de la Universidad de Valladolid en la misma época (Busto, 1991), los mayordomos del Colegio-Universidad presentaban cuentas por cargo y data ante el rector, el contador y el delegado patronal. En algunas de las cuentas, comparecían además, alguno de los colegiales y catedráticos administradores. Sin embargo, en la Universidad de Valladolid se presentaban cuentas separadas para cada uno de las principales fuentes de ingresos de la Universidad mientras en Osuna, los mayordomos presentaban una cuenta global de toda la hacienda del Colegio-Universidad. Esta diferencia puede ser explicada por el hecho de que cada una de las citadas fuentes de recursos de la Universidad castellana debía hacer frente a unos gastos determinados cosa que no ocurría en Osuna y al diferente tamaño de las haciendas²³.

Las anotaciones del cargo se clasificaban en apartados y aparecían numeradas, siguiendo el orden incluido en los Libros Racionales de la Hacienda²⁴. Aquellas posesiones que no se habían arrendado aparecen en el listado con cargo cero. Cuando se producía el impago de alguno de los censos a que tenía derecho el Colegio-Universidad, se anotaba en el margen la palabra “*discargado*” y el importe del mismo aparecía también en la data de las cuentas. En años sucesivos, estos débitos aparecen en el cargo en el epígrafe de deudas pendientes. Los tributos que se encontraban en litigio aparecen en un apartado propio. Al final del cargo, aparece su sumario, en el que se relacionan las hojas que lo componían con su correspondiente suma parcial, una vez agregados éstas, se obtenía el total del cargo.

A continuación figura la data de las cuentas que cuyos asientos no están numerados ni clasificados en apartados. Las cuentas de los mayordomos posteriores a 1775 recogen como principal data las cantidades entregadas en cada reunión administrativa al arca, desapareciendo los que habían sido sus anotaciones más habituales en periodos anteriores como salarios de catedráticos y oficiales de la Universidad y alimentos de los colegiales. Al igual que con el cargo, al final de las anotaciones de la data, se elaboraba su sumario y se calculaba su total.

Finalmente, se producía la resolución de las cuentas, en la que se obtenía el alcance de las mismas comparando los totales de cargo y data. El alcance obtenido pasaba a las siguientes cuentas, al cargo cuando era favorable a la hacienda del Colegio-Universidad o a la data cuando lo era al mayordomo.

²³ Así, por ejemplo, en el ejercicio 1782-1783, las cuentas del mayordomo de la hacienda del Colegio-Universidad de Osuna presentaban un cargo de 2.036.300 maravedís, mientras que la cuenta del Arca de la Universidad de Valladolid (sólo una de las 4 principales) presentaba un cargo de 4.873.912 maravedís a los que habría que sumar los diezmos cobrados en grano y también pertenecientes a esta cuenta (Busto, 1991).

²⁴ Los Libros Racionales de la Hacienda eran listados de enumerados de las posesiones y tributos que componían el patrimonio del Colegio-Universidad, con descripción de su origen, condiciones de pago y, en su caso, localización y datos de inscripción registral.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

La tabla 1 resume el contenido de las cuentas presentadas por los mayordomos del Colegio-Universidad a lo largo del siglo XVIII²⁵.

Tabla1. Cuentas de mavordomos del Colegio-Universidad de Osuna, 1777-1795			
MAYORDOMO	PERIODO	FECHA	ALCANCE
Remigio Bejarano	Hasta San Juan de 1775	19-04-1777	8.215 reales, 24 mrs.
Francisco García Padilla	San Juan 1775 a Navidad 1777	02-05-1778	-408 reales, 7 mrs.
Francisco García Padilla	Navidad 1777 a Navidad 1778	13-10-1779	-6.725 reales, 25 mrs.
Francisco García Padilla	Navidad 1778 a San Juan 1781	26-05-1782	126 reales, 30 mrs.
Francisco García Padilla	Navidad 1778 a San Juan 1781	05-09-1782	4.957 reales, 0,5 mrs.
Juan García Padilla	San Juan 1781 a San Juan 1782	03-04-1783	15.574 reales, 19 mrs.
Francisco Rivera y Andrade	San Juan 1782 a Navidad 1793	05-12-1795	56.718 reales, 13,5 mrs.

El signo negativo indica alcance contra la hacienda del Colegio-Universidad

El día de San Juan mencionado es el 24 de Junio (fiesta de San Juan Bautista)

Por lo que se refiere a los libros de entrada y salida de las arcas del caudal común se han encontrado dos ejemplares: el que abarca el período 1755-90²⁶ y el que le sigue y llega hasta 1834²⁷. Son características comunes a los dos el respeto, salvo pequeñas excepciones, al carácter mensual de las Juntas de Administración y la irregularidad del número y condición de las personas que asistían a las mismas.

En cuanto a su estructura, se trata de una relación de anotaciones en que se recogía la fecha, las personas asistentes, las cantidades entradas o sacadas de las arcas con descripción de su origen o destino, firmada cada una por los miembros de la Junta de Administración. En ningún momento, se agregaron las cantidades, ni para las entradas ni para las salidas y, por tanto, tampoco se calculó el saldo existente en las arcas en algún momento determinado.

Respecto a las entradas y salidas del arca de la Universidad, se ha hallado un documento²⁸ que recoge las entradas en la misma. En sus anotaciones aparece la firma del tesorero y, en la mayoría de ellas, también la del rector. Este libro abarca desde 1720 hasta 1804. El Archivo conserva cuentas presentadas por los tesoreros de la Universidad hasta 1720²⁹, en las que aparecen anexas relaciones anuales de entradas en el arca también firmadas por el Tesorero y el Rector.

²⁵ A.U.O., sigs. provs., 624 a 631.

²⁶ A.U.O., sig. prov., 97.

²⁷ A.U.O., sig. prov. 13.

²⁸ A.U.O., sig. prov. 211.

²⁹ A.U.O., sigs. provs. 93 y 96.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

4. El documento de 1798 sobre la división del patrimonio común

En un intento de clarificar el poder del Colegio frente a la Universidad, y ante las reclamaciones del Claustro de la Universidad, el Duque de Osuna encargó en 1796 a un contador, Diego José Bello, que comprobara si se cumplía conforme a la normativa la división del patrimonio común entre Colegio y Universidad o si alguno de los centros estaba perjudicando al otro. La ilustración 1 reproduce un fragmento del documento original.

El Contador se basó en la información contenida en el *Libro de Entradas y Salidas del Arca* (ver sección 3.3). Bello decidió iniciar su Estado³⁰ en la fecha de inicio del último volumen disponible de dicho libro, el cinco de mayo de 1775 y abarcar hasta el veintitrés de febrero de 1796³¹.

De esta forma, el Contador partió del saldo del Arca a fecha cinco de mayo de 1775 y fue sumando las cantidades que fueron entrando en la misma, hasta lograr un total de entradas de cuatrocientos cuarenta y un mil doscientos cincuenta reales y once maravedíes (ver tabla 2, fila 1). De este total, descontó las cantidades procedentes de redención de censos (ver tabla 2, fila 2), de forma que el total de ingresos que podrían calificarse como ordinarios, aquellos que podrían gastarse sin reducir el patrimonio común, quedó en cuatrocientos treinta mil doscientos treinta y cinco reales y cuatro maravedíes (ver tabla 2, fila 3).

Aplicando el reparto de tres quintas partes para el Colegio y dos quintas partes para la Universidad, correspondían al Colegio doscientos cincuenta y ocho mil ciento cuarenta y un reales y dos maravedíes y medio (ver tabla 2, fila 4) y a la Universidad, ciento setenta y dos mil noventa y cuatro reales y medio maravedí (ver tabla 2, fila 5).

	COLEGIO	COMUNES	UNIVERSIDAD
1. Cargo total		441.250 rs. y 11 mrs.	
2. Redención de censos		(11.015 rs. y 7 mrs.)	
3. Ingresos "ordinarios" del periodo (2.1-2.2)		430.235 rs. y 4 mrs.	
4. Asignación de ingresos al Colegio (3/5 de 2.3)	258.141 rs. y 2,5 mrs.		
5. Asignación de ingresos a la Univ. (2/5 de 2.3)			172.094 rs. y 1,5 mrs.

Para el mismo periodo Bello obtuvo del *Libro de Entradas y Salidas del Arca* un total de salidas de cuatrocientos cuarenta y un mil ochocientos veintinueve reales y diecinueve maravedíes y medio (ver tabla 3, fila 1), de forma que, al restar esta cantidad del total de entradas antes calculado (ver tabla 2, fila 1) se producía un alcance a favor de las arcas de quinientos setenta y nueve reales y ocho maravedíes y medio.

³⁰ El título original y completo del documento es: "Cuenta que demuestra el estado en que se encuentran el Insigne Colegio y Universidad con el arca de la administración donde entran las rentas de su hacienda que proindiviso disfrutan", AUO, sig. prov., 99.

³¹ Según el contenido del informe, no había ningún precedente que hubiera obligado a elegir otra fecha para iniciar el estudio.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

El Contador descontó las cantidades destinadas a pagar gastos anteriores al periodo al que se refería el estado (23.211 rs y 3.5 mrs.) (ver tabla 3, fila 2) y obtuvo un total de gastos del mismo de cuatrocientos dieciocho mil seiscientos dieciocho reales y dieciséis maravedíes (418.618 rs y 16 mrs.) (ver tabla 3, fila 4). Además, hizo notar que del total de gastos, treinta y ocho mil ciento noventa y dos reales y veintisiete maravedíes se habían dedicado a la imposición de nuevos censos (ver tabla 3, fila 3).

A continuación el Contador descontó a los cobros de cada institución sus gastos para obtener el sobrante de cada una. Los gastos considerados comunes fueron repartidos siguiendo el criterio de imputar tres quintos de los mismos al Colegio y los otros dos quintos a la Universidad (ver tabla 3, filas 5 y 6). Los sobrantes obtenidos fueron de siete mil seiscientos cincuenta reales y treinta y maravedíes y medio para el Colegio (ver tabla 3, fila 7) y cuarenta y dos mil ciento sesenta y ocho reales y dieciocho maravedíes y medio para la Universidad (ver tabla 3, fila 8).

Tabla 3. Estado del Contador Bello sobre la división de la hacienda común en febrero de 1796 (Gastos y cálculo del sobrante)				
		COLEGIO	COMUNES	UNIVERSIDAD
1.	Total de salidas		441.829 rs. y 19,5 mrs.	
2.	Pagos de periodos anteriores		23.211 rs. y 3,5 mrs.	
3.	Imposición de nuevos censos		38.192 rs. y 27 mrs.	
4.	Salidas del periodo (3.1-3.2)		418.618 rs. y 16 mrs.	
5.	Gastos del Colegio (gastos propios + 3/5 de los comunes)	250.490 rs. y 6 mrs.		
6.	Gastos de la Universidad (gastos propios + 2/5 de los comunes)			129.925 rs. y 17 mrs.
7.	Sobrante del Colegio (2.4-3.5)	7.650 rs. y 30,5 mrs.		
8.	Sobrante de la Universidad (2.5-3.6)			42.168 rs. y 18,5 mrs.

Finalmente, el Contador comparó lo cobrado por censos redimidos con lo gastado en imponer nuevos censos para hallar el incremento neto del patrimonio (38.192 rs y 27 mrs. – 11.015 rs y 7 mrs = 27.177 rs y 20 mrs) (ver tabla 4, fila 1), repartiendo ese resultado con la clave anteriormente usada, resultó que el patrimonio del Colegio había crecido en dieciséis mil trescientos seis reales y diecinueve maravedíes (16.306 rs y 19 mrs) (ver tabla 4, fila 2) y la de la Universidad en diez mil ochocientos setenta y un reales y un maravedí (10.871 rs y 1mr) (ver tabla 4, fila 3).

Como el Colegio había dispuesto de un sobrante inferior al crecimiento de su patrimonio, el Contador concluyó que la Universidad le había suplido la diferencia, esto es, ocho mil seiscientos cincuenta y cinco reales y veintitrés maravedíes y medio (16.306 rs y 19 mrs - 7.650 rs y 30.5 mrs. = 8.655 rs. y 23.5 mrs) (ver tabla 4, fila 4), cantidad que debía restituírle para que se respetase la división del patrimonio común. El excedente total de la Universidad calculado ascendía a treinta y un mil doscientos noventa y siete reales y diecisiete maravedíes y medio (42.138 rs y 18,5 mrs - 10.871 rs y 1 mr. = 31.297 rs y 17.5 mrs) (ver tabla 4, fila 5).

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

Tabla 4. Estado del Contador Bello sobre la división de la hacienda común en febrero de 1796 (Reparto del incremento del patrimonio)				
		COLEGIO	COMUNES	UNIVERSIDAD
1.	Incremento del patrimonio común (3.3-2.2)		27.177 rs. y 20 mrs.	
2.	Incremento del patrimonio del Colegio (3/5 de 4.1)	16.306 rs. y 19 mrs.		
3.	Incremento del patrimonio de la Universidad (2/5 de 4.1)			10.871 rs. y 1 mr.
4.	Déficit del Colegio (3.2-2.7)	8.655 rs. y 23,5 mrs.		
5.	Excedente de la Universidad (3.8-4.3)			31.297 rs. y 17,5 mrs.

Este documento fue firmado por el contador Bello el veintiséis de diciembre de 1798 y mediante una Provisión del Veinticuatro de Octubre de 1800, el Duque dio por bueno el Estado y condonó la deuda del Colegio. En la misma Provisión, el Duque solicitó al rector, Francisco de Paula Crespo, que le enviase información más actualizada. Para ello, el contador Bello elaboró un estado de iguales características al anterior para el periodo que abarcaba desde el cierre del primero, el veintitrés de febrero de 1796, hasta fin de 1799. Dicho documento fue firmado por el Contador el once de agosto de 1801 y arroja como resultado que el Colegio había vuelto a gastar de más, concretamente 17.234 reales y 12 maravedís, mientras la Universidad había obtenido un excedente de 48.647 reales y 17 maravedís y medio. Aún aceptando la autoridad del patrono para condonar la deuda, el contador Bello tuvo en cuenta los resultados del primer estado para elaborar el segundo.

Hay que mencionar que no hay evidencias de que se obligara al Colegio a devolver lo que había gastado de más a pesar de que ambos informes clarificaron el hecho de que el Colegio estaba gastando más de lo que le correspondía, aprovechando recursos que, según el reparto regulado, correspondían a la Universidad.

La ausencia de cambios en el reparto del patrimonio común se ve ratificada por el *Libro de Entradas y Salidas del Arca*. En él, sólo a partir de 1802 los registros de entrada llevan anotaciones al margen con el reparto por tres y dos quintas partes para Colegio y Universidad respectivamente. Sin embargo, en ningún momento se calcularon saldos separados. En esa misma fecha, el Abad de la Iglesia Colegial de Osuna y Canciller del Colegio-Universidad manifestó su protesta en la Junta de Administración porque se realizaban “sacas” del Arca que afectaban a los dos centros, sin respetar los criterios de reparto del patrimonio común. El Rector desatendió la reclamación acogándose a que el Concilio de Trento concedía a los colegiales autonomía frente a sus patronos en la administración de los colegios de fundación eclesial.

5. Análisis y conclusiones

En este trabajo se ha puesto de manifiesto cómo el uso de un procedimiento de asignación de gastos e ingresos en una organización carente de ánimo de lucro puede actuar como mecanismo de arbitraje en el conflicto surgido entre los dos componentes de la misma, Colegio y Universidad. El objetivo del estado fue clarificar el cumplimiento del reparto previsto del patrimonio común, de forma que la asignación de gastos e ingresos buscaba poner

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

de manifiesto la forma en que se estaba repartiendo dicho patrimonio común. Siguiendo el argumento expuesto por Burchell et al. (1980), el procedimiento contable propuesto por el contador Bello debía servir para articular las reclamaciones de los claustrales de la Universidad respecto a un reparto del patrimonio común que beneficiaba a la otra parte, el Colegio.

La literatura ha hecho frecuentes referencias al hecho de que los colegiales ejercían una influencia negativa sobre las universidades españolas en el siglo XVIII utilizándolas en beneficio propio tanto mediante la administración de los recursos económicos como a través de la manipulación de los concursos de provisión de las cátedras [apartado 2]. En el caso del Colegio-Universidad de Osuna, el procedimiento contable de asignación analizado en este trabajo hizo visible el hecho de que los colegiales estuvieron obteniendo provecho del patrimonio común gastando más de lo que les correspondía de acuerdo a la normativa de reparto fijada en las Constituciones del Colegio-Universidad.

De esta forma, el documento elaborado por el contador Bello es un ejemplo de la capacidad de la contabilidad para actuar como mecanismo de arbitraje propuesta por Tinker (1985). En este caso, fueron el Colegio por un lado y la Universidad por otro, las partes con intereses en conflicto y el Duque de Osuna, patrono de la Institución, el árbitro que recurrió a la ayuda de los contadores para afrontar dicho conflicto. Aunque finalmente no se usó la información facilitada por la documentación contable para resolverlo y, de hecho, en 1802 los colegiales, la parte favorecida por el incumplimiento del reparto, llegaron a invocar el Concilio de Trento para no respetar las reglas previstas para la distribución del patrimonio común [apartado 3]. En todo caso, el documento muestra la capacidad de la contabilidad para aportar visibilidad sobre situaciones de conflicto, aunque quedara subordinada a la voluntad del árbitro, de usarla o, como en este caso decidió el Duque, no hacerlo.

El procedimiento contable usado no estaba regulado en las Constituciones del Colegio-Universidad. En ellas, se establecía la cantidad que correspondía a cada Institución, pero no cómo habría de realizarse su correcta aplicación ni, en su caso, cómo se corregirían los desequilibrios. Así, el contador Bello diseñó el procedimiento para ser usado en esta situación específica de conflicto. En este sentido, es destacable que, aunque el problema del reparto del patrimonio común entre Colegio y Universidad se venía arrastrando desde hacía siglos³², sólo surgió este procedimiento contable en un periodo en que el conflicto entre colegios y universidades fue manifiesto en toda España y cuando los gobiernos ilustrados iniciaron reformas legales encaminadas a acabar con el sometimiento de la Universidad a los colegios. En este contexto, los claustrales de la Universidad de Osuna pudieron percibir que sus reivindicaciones iban a tener éxito.

Adicionalmente el trabajo se ocupa de las circunstancias en que apareció una técnica de asignación de gastos e ingresos fuera del área anglo-sajona, en una organización carente de ánimo de lucro, y a finales del siglo XVIII. Dicha técnica puede calificarse de compleja basándose en que: i) se separaron los ingresos y gastos corrientes de aquellos que significaban respectivamente decrementos e incrementos del patrimonio³³; ii) se descontaron gastos que, aunque pagados durante el periodo que abarcaba el documento, correspondían a ejercicios anteriores; y iii) se usaron criterios de asignación para el reparto de los gastos comunes a Colegio y Universidad.

³² Al menos desde 1628 como se menciona en el apartado 2.2

³³ Redención e imposición de censos.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

Como el procedimiento no estaba regulado, no contaba con antecedentes ni fue específicamente pedido por el Duque, puede afirmarse que el mismo se debió al conocimiento y la experiencia personal del contador Diego José Bello, lo que ratifica la importancia de los individuos singulares en los procesos de reforma, transparencia informativa y transformación contable (Núñez, 1999). Esta cuestión abre la interrogante, a la que futuras investigaciones deben responder, sobre la formación y experiencia de dicho contador que le permitieron diseñar a finales del siglo XVIII español un procedimiento complejo de asignación de gastos e ingresos en una organización que carecía de ellos en sus regulaciones. Esas futuras investigaciones contribuirían a ampliar nuestra comprensión sobre la situación del conocimiento contable en España en este periodo histórico.

Por otro lado, el trabajo pone de manifiesto que el sistema contable usado en el Colegio-Universidad de Osuna en la segunda mitad del siglo XVIII era el de Cargo y Data como ocurría en el mismo periodo en la Universidad de Valladolid, sistema que, a pesar de sus imperfecciones (González Ferrando, 1988; Busto, 1991) era suficiente para cumplir con el papel fundamental de la contabilidad en la institución ursanense que, al igual que en la citada Universidad castellana, era la rendición de cuentas de aquellos que gestionaban los cobros y pagos de la hacienda. Además, la simplicidad del sistema lo hacía comprensible por administradores no expertos en contabilidad como eran los de estos centros universitarios.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

BIBLIOGRAFÍA

Fuentes primarias

Archivo de la Antigua Universidad de Osuna, signaturas provisionales:

- 13: Libro de Entradas y Salidas del Arca del caudal común, 1790-1834.
93 y 96: Cuentas de tesoreros de la Universidad
97: Libro de Entradas y Salidas del Arca del caudal común, 1775-1790.
99: Estado sobre la división del patrimonio, 1796-1800.
211: Libro de Entradas al Arca de la Universidad, 1720-1804.
237 y 484: Constituciones de Ortega Cobo, 1775-1777.
595: Provisión de la división del patrimonio común, 1628.
598: Estatutos de Melgarejo, 1691.
624 a 631: Cuentas de mayordomos de la Hacienda Común

Fuentes secundarias

Aguilar Piñal, F. (1969): *Historia de la Universidad de Sevilla en el siglo XVIII*, Sevilla, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.

- (1989): *Pablo de Olavide. Plan de estudios para la Universidad de Sevilla. Estudio preliminar*, Sevilla, Ediciones de la Universidad de Sevilla.

Álvarez de Morales, A. (1985): *La ilustración y la reforma de la Universidad en la España del siglo XVIII*, Madrid, Editorial Pegaso.

Atienza Hernández, I. (1987): *Aristocracia, poder y riqueza en la España Moderna. La Casa de Osuna, siglos XV-XIX*, Madrid, Siglo Veintiuno editores.

Boyns, T. N. y J. R. Edwards, (2000): "Pluralistic approaches to knowing more: A comment on Hoskin and Macve", *Accounting Historians Journal*, vol. 27, nº 1, pp. 151-158.

Burchell, S., C. Clubb, A .G. Hopwood, J. Hughes, y J. Nahapiet (1980): "The Roles of Accounting in Organizations and Society", *Accounting, Organizations and Society*; vol. 5, nº1, pp. 5-27.

Burrel, J. (1988): *Crónica de la Historia de España*, Barcelona, Editorial Plaza y Janés.

Busto Marroquín, B. (1991): *La Universidad de Valladolid en el siglo XVIII a través de sus Cuentas*, Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Carmona, E., y D. Gómez (2002): "Early cost management practices, state ownership and market competition: the case of the Royal Textile Mill of Guadalajara, 1717-44", *Accounting, Business & Financial History*, vol. 11, n. 2, pp. 231-251.

Carmona, S., M. Ezzamel. M. y F. Gutiérrez (1997): "Control and Cost Accounting in the Spanish Royal Tobacco Factory of Seville", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 5, pp. 411-446.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

- (1998): "Towards an institutional analysis of accounting change in the Royal Tobacco Factory of Seville", *The Accounting Historians Journal*, vol. 25, nº 1, pp. 115-147.

- (2002): "The relationship between accounting and spatial practices in the factory", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, nº 3, pp. 239-274.

Carmona, S. (2004): "Accounting history research and its diffusion in an international context", *Accounting, History*, vol. 9, nº 3, pp. 7-23.

Domínguez Ortíz, A. (1988): *Carlos III y la España de la ilustración*, Madrid, Editorial Alianza.

Fleischman, R. K. y T. Tyson (1993): "Cost Accounting during the Industrial Revolution: The Present State of Historical Knowledge", *Economic History Review*, vol. 46, nº 3, pp. 503-517.

González Ferrando, J.M^a (1988): "De las tres formas de llevar 'cuenta y razón' según el Licenciado Diego del Castillo, natural de Molina" en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol XVII, nº 55, pp. 183-222.

Gutiérrez, F., C. Larrinaga, y M. Núñez (2005): "Pre-industrial revolution evidence of cost and management accounting in Spain", *The Accounting Historians Journal*, vol. 32, nº1, pp. 111-138.

Hoskin, K. y R. Macve (2000): "Knowing more as knowing less? Alternative Histories of Cost and management Accounting in the U.S. and the U.K.", *Accounting Historians Journal*, vol. 27, nº 1, pp. 91-149.

López Manjón, J. D. (2004): *Contabilidad señorial en España: Estudio de la Casa ducal de Osuna desde un enfoque interdisciplinario*, Tesis doctoral. Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla.

Macintosh, M. y T. Hopper (2005): *Accounting, the social and the political: Classic, Contemporary and Beyond*. Elsevier. Amsterdam.

Merri y Colón, M. (1869) *Del Origen, Fundación, Privilegios y Excelencias de la Universidad de Osuna*, Madrid: Imprenta de D. Carlos Frontaura.

Miranti jr, P. J., D. L. Jensen y E. N. Coffman (2003): "Business History and its Implications for Writing Accounting History" en *Fleischman, R.K., Radcliffe, V.S. y Shoemaker, P.A. (eds.): Doing Accounting History: Contributions to the Development of Accounting Thought*, vol. 6, Elsevier Science Ltd, pp.121-145.

Núñez Torrado, M. (1999): *El papel de los individuos en la institucionalización de prácticas contables: El caso de la Renta de la Pólvora en Nueva España (1775-1787)*, Tesis doctoral. Universidad de Sevilla.

- (2002): "Organizational change and accounting: the gunpowder monopoly in New Spain, 1757-1787", *Accounting, Business and Financial History*, vol. 12 nº 2, pp. 275-315.

Previts, G J., L. D. Parker y E. N. Coffman (1990): "An accounting historiography: subject matter and methodology", *Abacus*, vol. 26, nº2, pp. 136-158.

Prieto Moreno, B. y C. Larrinaga González (2001): "Cost Accounting in Eighteenth Century Spain: the Royal Textile Factory of Ezcaray", *Accounting History*, vol. 6, nº2, pp. 59-90.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

Prieto, B., L. Mate y J. Túa (2006): "The accounting records of the Monastery of Silos throughout the eighteenth century: the accumulation and management of its patrimony in the light of its accounts books", *Accounting History*, vol. 11, n. 2, pp. 221-256.

Rubio Sánchez, M S. (1976): *El Colegio-Universidad de Osuna (1548-1824)*, Sevilla, Ediciones de la Caja Provincial de Ahorros San Fernando.

Sancho de Soprani, H. (1954): "Don Juan Téllez Girón y la Universidad de la Concepción de Osuna", *Revista Hispania*, tomo XXVIII (pp. 356-436).

Tinker, T. (1985): *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting*, Praeger, Nueva York.

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

Ilustración 1. Cuenta que demuestra el estado en que están el Insigne Colegio y Universidad con el arca de al administración

1796-1800

Subscritos en orden a componer

San Juan de los Rios de Osuna

en lo q. deberá al Colegio

Don Juan de los Rios

8726-

Y el mismo Cole de su cuenta se
 componen de los doblones q. se
 han de dar para las gratificaciones
 o ayudas de costa a los señores
 en el tiempo de este Estado
 se ha consumido de los señores
 Colegiales en sus diversos
 oposiciones. Esto sin perjuicio
 de lo q. cobra en todo recien
 ta. Por lo q. se examina con
 del Colegio. Por lo q. no se
 segun que queda hecho me
 se en el momento

Componen los señores Colegiales	7836-6
maioria consumido en su alimentacion salarios de dependencia con que ha concurrido p. su parte y demas parte comunas de donde debe haber del Insigne Colegio en quinientos	2508490-6
mil quatrocientos	8582141-2 1/2
noventa y seis mil	Sta Consumido
de donde	2508490-6
cinquenta	de Cobran
noventa y seis mil	78650-30 1/2
to quatrocientos y noventa y seis mil	
de donde se ha consumido y debida ha ber p. parte de quinientos y noventa y seis mil	

Jesús Damián López Manjón, Fernando Gutiérrez Hidalgo:
Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje:
El caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800)

Jesús Damián López Manjón (jdlopman@upo.es) es Profesor Asociado.

Fernando Gutiérrez (fguthid@upo.es) es Profesor Titular de Universidad

Ambos pertenecen al Departamento de Dirección de Empresas, Área de Contabilidad, de la Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla, Carretera de Utrera km. 1,41013 Sevilla.

Están adscritos a los proyectos de investigación SEJ2005-01913 / ECON “La contabilidad como una práctica social e institucional” y SEJ 919 “Andalucía, cruce de culturas: implicaciones para la historia de la contabilidad (siglos XV a XVII)” de los que Fernando Gutiérrez es Investigador Principal.

Jesús Damián López Manjón (jdlopman@upo.es) is a Lecturer in Accounting

Fernando Gutiérrez Hidalgo (fguthid@upo.es) is an Associate Professor of Accounting and Finance

Both of them work at the Business Management Department of Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, Carretera de Utrera km. 1,41013 Seville, Spain.

They belong to the Research Projects SEJ2005-01913 / ECON “Accounting as a social and institutional practice” and SEJ 919 “Andalusia, crossing of cultures: implications for accounting history (15th to 17th centuries)”.

Fernando Gutiérrez is the researcher in charge for both projects.

UNA APROXIMACIÓN HISTÓRICA A LAS REPRESENTACIONES CONTABLES EN COLOMBIA

Marco Antonio Machado Rivera

RESUMEN

En este trabajo se realiza un abordaje de las representaciones contables para analizar cómo han evolucionado a través del tiempo, desde el marco interpretativo de la nueva historia. Representaciones tales como información, certificación y control, entre otras, desde el plano praxiológico han estado presentes, con dinámicas propias, en la historia de la profesión contable en Colombia, tomando como fuente las normas que se expiden desde un enfoque público, demarcando una identidad histórica que permite comprender la complejidad de los elementos que confluyen en la práctica y el saber contables contemporáneos.

ABSTRACT

This paper is an approach to analyze the evolution of accounting representations in the course of time from the new history interpretative point of view. Representations such as information, certifying and control, among others, have been present in the history of the accounting profession in Colombia. They have developed following their own dynamics within the framework provided by the norms dictated by the public authorities. Their evolution demarcates a historical identity that allows the understanding of the complex ensemble of elements that shape the contemporary accounting praxis and knowledge.

DEDICATORIA:

Este trabajo está dedicado a Alfred Clarke y Régulo Millán, pioneros de la investigación contable histórica en Colombia

Presentación personal: de la duda al método

“La mentalidad de un individuo, aunque se trate de un gran hombre, es justamente aquello que tiene en común con otros hombre de su época”

J. Le Goff

Aún recuerdo mis clases de historia en que el profesor nos comentaba que los hechos hablaban por sí solos y que la historia era una descripción más o menos cercana, casi fiel, a los

acontecimientos; la metáfora de la historia como espejo de la realidad acontecida en el tiempo pretérito, es muy cercana a lo que se concebía desde este paradigma convencional. También recuerdo a mi abuelo paterno haciendo declaraciones de renta para satisfacer la demanda laboral de una serie de personas de los llanos orientales que requerían de sus servicios y que hacían una larga fila frontal al teclear de su máquina de escribir; se me hace imposible olvidar los primeros trazos de tinta que a mis catorce años mi Padre me hizo escribir sobre el espacio cuadriculado de unos “libros de contabilidad” de la Sastrería Corona en la ciudad de Villavicencio, como tampoco su sabia lección de que para hacer eso no necesitaba ir a la Universidad, pero que para analizar y conocer la realidad de las organizaciones, sí era más que necesario hacerlo.

Hablar de historia de la Contabilidad puede resultar una labor interesante para el espíritu batallador, si la presentamos como una colección de hechos y un reto que genera múltiples cuestionamientos, si nos aproximamos a lo que habita en la razón de los seres humanos que la han protagonizado, tanto anónimos como revelados, tanto centrales como periféricos; seres de la historia contable con el más preciso adjetivo que los identifica como “humanos” y “contables”. Se vislumbra así lo parecido y lo diferente con otros seres humanos, un diferencial que comparte lo filogenético y lo ontogenético del ser humano.

La historia ofrece dos caminos sugerentes para interpretar el pasado contable, ambos con posibilidades inmensas de mirar hacia el pasado, reconstruirlo y construir caminos a partir de ese conocimiento. Uno de ellos es el que conlleva interpretar el pasado como hechos aislados de quien los interpreta y otro como hechos objetivados a partir de una visión interpretativa del acontecer contable en el contexto de las naciones. De ahí surge la visión narrativa de la historia como recreación de la realidad, narración de hechos, la cual se connota como la historia tradicional que basada en L. V. Ranke la fundamenta en documentos oficiales conservados en archivos; de otra parte, emerge una nueva historia, una visión alternativa interpretativa, como interpretación de textos y contextos. En relación con los objetos, podrían mencionarse la historia como la corriente triunfante entre las dualidades que enfrentan a lo dinámico y lo estático, lo diacrónico y lo sincrónico, lo estructural y lo coyuntural.

En el plano histórico de la Contabilidad y, más particularmente, de la profesión contable en Colombia, aún recordamos los textos de Alfred Clarke y Regulo Millán con una semejanza y una diferencia significativas: el primero con el título “Historia de la Contabilidad en Colombia” y el segundo con “Historia de la Contaduría”, el primero editado en Barranquilla en 1967 y el segundo en Bogotá en 1975, ambos con sus memorias personales en torno a lo vivido por sus insignes figuras como profesión.

Durante el año de 1990 tuvimos la oportunidad de participar del proyecto de investigación “Historia de la Contaduría Pública en Colombia” financiado por la Universidad Central con el apoyo de su Departamento de Investigaciones y de su Facultad de Contaduría Pública, así como del Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior –ICFES– el cual dio a la luz el texto que se editó en julio de 1991. En dicho proyecto se analizaron cuatro visiones de lo contable: lo educativo, lo gremial, la fiscalización, las firmas transnacionales y las condiciones

para el ejercicio ético... visiones que hoy urgen de tres lustros de interpretación, de sentido humano, desde una visión histórica.

En relación con el universo de lo contable, actualmente asistimos a un discurrir de la historia donde se funden los aspectos profesionales con los disciplinales, donde se confunden las labores de formación con las de investigación, donde se tiende de lo histórico a lo historiográfico, donde urge actualizar la historia desde las vertientes clásicas y donde emerge la posibilidad de construir una historia de las mentalidades.

Lo contable se debate entre dos mundos en Colombia: como profesión o como disciplina; hace algunos años el dilema era el de la contabilidad como disciplina o como técnica. Diversos dilemas o quizás dicotomías, se han sugerido para propiciar la liquidación de otros ellos, bien por la vía académica o la vía empirista. La dinámica histórica ha llevado a que coexistan diversas tendencias, quizás en procura de develar los espejos mediante el conocimiento, de generar conciencia o coleccionar y ordenar los hechos en el mundo contable.

Lo histórico implica aprender acerca del pasado a la luz del presente y aprender acerca del presente a la luz del pasado sin connotaciones deterministas; comprender el pasado incrementa la posibilidad de dominar el presente.

Las interpretaciones son las mediaciones entre los sujetos y los objetos, son una estrategia histórica, una forma de superar el positivismo de los hechos por los hechos. En la escogencia del método histórico debe privilegiarse que no se pierda lo humano, pues en el caso de la Contabilidad, como de otras disciplinas, sus diversas expresiones no se hicieron sin seres humanos, ni aisladas de sus conflictos. Ello implica pasar del respeto y devoción por los documentos a su interpretación en contexto, las historias de empresa y los datos contables y financieros tienen una invitación a los historiadores para reconstruir, reflejar y representar lo acontecido, aquello que tiene el sello de hecho contable.

Desde el punto de vista de las ciencias administrativas, la historia emerge con una diáspora de posibilidades; la necesidad de asociación, el empresarismo, la formación de élites, al igual que el contexto cultural y no sólo la historia económica, sin obviar la historia de las regiones, es otra invitación para reinterpretar la historia contable colombiana. De otra parte, la historia contable puede ser asumida como una historia intelectual o la historia empresarial, igualmente, puede connotar la historia de un conocimiento aplicado a unas necesidades concretas o la historia de una técnica que permite generar información para cumplir con requisitos o satisfacer necesidades.

Hablar de esa historia en Colombia, es considerar su vastedad de regiones y pueblos, su innumerable presencia de pequeñas empresas y microempresas, la realidad de informalidad y otras presencialidades. Colombia, un país de regiones, un contexto de violencia donde ésta junto a la improvisación (cortoplacismo), corrupción, dependencia y rebusque (en su asimilación a intrepidez) empresarial se constituyen en representaciones cercanas a su realidad. Bajo estos preceptos, emerge lo contable de la mano no sólo de lo económico y lo social sino de lo administrativo, con marcadas influencias desde España, Inglaterra y Estados Unidos.

El cuerpo expositivo de este trabajo contiene cuatro capítulos, el primero de orden teórico-metodológico y los tres restantes referentes a los tres imaginarios contables definidos desde el plano de lo praxiológico, los cuales permitirán defender una tesis central en la que se plantea que la información contable, la certificación y el control son representaciones que subyacen arraigadas a la historia de la Contaduría Pública colombiana, con sus propias dinámicas. Este esfuerzo investigativo y expositivo se intenta ubicar en la vertiente de la nueva historia, la historia de las mentalidades.

Es necesario realizar un abordaje de las representaciones contables para analizar cómo es que éstas han evolucionado a través del tiempo en Colombia. Representaciones como información, certificación y control, entre otras, han estado presentes en la dinámica de la profesión contable, demarcando una identidad histórica que nos permite comprender la complejidad de los elementos que confluyen en la práctica y el saber contables contemporáneos.

Lo contable como lo monetario, lo típicamente empresarial, lo financiero, lo documental lo probatorio, lo relacionado con el mundo de los negocios, para algunos, o lo contable como lo relacionado con el registro de transacciones y la producción de informes con destino a entes de control y fiscales, para otros, debe recorrer los linderos de las teorías, del saber científico, de la ciencia; debe ser caracterizado bajo nuevas recontextualizaciones; para ello es necesario reconocer aquello que se ha ido arraigando al saber contable, algo así como parapetarse sobre los hombros de quienes han hecho la historia con su pensamiento y acción.

Según Gertz Manero (17-18) tres elementos o condiciones demarcan el acontecer histórico de la actividad contable, los cuales representan el objeto contable; estos elementos se enuncian de manera breve a continuación:

- 1. Que encontremos al hombre constituyendo una unidad social y por lo tanto vinculado a otros hombres por necesidades comunes.*
- 2. Que concurren actividades económicas en tal número e importancia que haya sido preciso auxiliarse de un testimonio de naturaleza perenne en la conservación de su información, que sirviera de ayuda a la débil memoria humana.*
- 3. Que exista un medio generalmente aceptado mediante el cual se pueda conservar la información sobre la narración de los hechos ocurridos en el pasado (escritura) y que sea a la vez susceptible de registrar cifras (números) y por lo tanto medida y unidad de valor.*

Encontramos entonces lo contable relacionado con lo social (hombre-necesidades-vínculos), lo organizacional (unidad social), lo económico (actividades económicas), lo informativo (testimonio-información), lo medible (medible-unidad de valor) y lo registral (escritura-registro de cifras). Encontramos lo cuantitativo y lo cualitativo interrelacionados, al igual que encontramos, posteriormente a la Información, certificación y control se hallan imbricados en el mundo de la práctica contable.

Motiva a la reflexión abordar el estudio de la Contabilidad como historia de la actividad económica y social, pero también motiva abordar la historia de lo contable, desde sus diversas expresiones que trascienden y traspasan los límites de lo micro, lo empresarial y lo cuantitativo.

Motiva este documento escrito, la grata presencia y el fecundo paso por Colombia del honorable maestro Esteban Hernández Esteve, profesor honorario de la Universidad Autónoma de Madrid, y la orientación por los nuevos caminos de la historia que a bien tuvo brindarme el profesor Juan Carlos López, de la Universidad EAFIT. También la grata invitación que me extendieron las Universidades Nacional, Javeriana, Central y Santo Tomás, para participar en el Foro sobre historia en marco de la “Primera Conferencia Internacional de contabilidad y auditoría” realizada en Bogotá en el mes de septiembre de 2006.

1. Representaciones contables: una mirada al espejo

“Lo imaginario (los mitos, las leyendas, las ficciones, las utopías) estuvo mucho tiempo asociado al reino de lo fútil, del engaño de las elucubraciones. Fue entonces rechazado en nombre de una razón triunfante. Ahora bien lo imaginario está en todas partes: en nuestros amores, en nuestros viajes, en la política, pero también en la ciencia, en los objetivos técnicos.”

J. Escobar

Las representaciones son construcciones de la psicología y de la sociología con las que se pretende comprender la interacción de los seres humanos con su cultura y con su historia; simbolizan el reflejo de la realidad en ese “espejo” que demarca una identidad histórica .

En las disciplinas y profesiones existen términos, conceptos y objetos (materiales e inmateriales) que tienen su propia significancia y su propia historia; le dan sentido a lo disciplinal-profesional al hacer parte de la cultura científica y cotidiana; estas representaciones son ideas o imaginarios individuales y colectivos que sustituyen la realidad a fin de comprenderla. Según Mormann e Ibarra, el conocimiento se conceptualiza, desde una perspectiva intuitivamente representacional, es una aplicación preservadora de estructuras tanto a nivel externo como interno (percepciones de los sentidos), en tanto que para J. Perner las representaciones son objetos con capacidad representacional que evocan siempre otra cosa.

Reconocer la realidad es volverla a presentar (re-presentarla) lo cual obliga a vincular la complejidad del ser humano en tanto interrelaciones entre palabras idea, mentalidad y, en síntesis, representaciones. Según Bloch *“gracias a Lucien Febvre, conocemos bien la historia de la palabra, inseparable, sin duda de la historia de la idea. ... Es que hemos reconocido que en una sociedad, sea la que sea, todo se liga e indetermina: la estructura política y social, la economía, las creencias, las manifestaciones más elementales lo mismo que las más sutiles de la mentalidad.”* (Bloch, 144)

Si una representación es una realidad que se vuelve a colocar en escena debe observarse que ello es una traducción de lo real; “... *las representaciones son traducciones de lo real: las instituciones las mantienen, las artes las embellecen, las creencias las consagran, todo proyecto las experimenta, las confirma o las modifica, prefigurando e inscribiendo en ellas los avatares de la autoridad.*” (Morazé, 71) Siguiendo a Morazé, dichas traducciones son las que “*proporcionan la materia de los discursos y las actitudes y enseñan la eficacia de las cargas simbólicas.*” (71)

La historia de las representaciones pertenece al mundo de la historia de la psicología social, hace referencia a los conceptos esenciales que hacen parte del mundo ‘*mental colectivo*’ (término de Dupront), del mundo de los seres humanos en una época determinada. ‘*las ideas, captadas a través de la circulación de las palabras que las designan, situadas en sus raíces sociales, estudiadas tanto en su carga afectiva y emocional como en su contenido intelectual, se convierten, al igual que los mitos o las combinaciones de valores, en una de esas ‘fuerzas colectivas por las cuales los hombres viven su época’ y, por lo tanto, uno de los componentes de la ‘psique colectiva’ de una civilización.*” (Chartier, 24-25) Ideas y mentalidades identifican a los seres humanos que comparten etapas en el tiempo.

Existen diversas representaciones contables que han demarcado su historia, el diario transitar por la vida de las organizaciones y de los sistemas socio-económicos; también, el desarrollo disciplinal con los conceptos y las formulaciones teóricas. Imaginarios y representaciones, así como ideas y modelos subyacen en el mundo contable, en el mundo profundo de los seres humanos que comparten la Contabilidad como campo de saber y de actuación profesional.

Invocando el campo contable y sus representaciones a través del lenguaje expresado en discursos y escritos, es posible identificar diversos niveles de representación, con sus respectivas características a saber:

- a) Nivel ontológico.- Se relacionan las representaciones que tienen relación con el ser humano y sus propiedades trascendentales en el desarrollo del saber y la práctica contables, tales como ética, valores, cultura, acciones y responsabilidad.
- b) Nivel epistemológico.- Se relacionan las representaciones concernientes a los fundamentos analíticos e históricos del conocimiento contable, tales como realidad, objeto, teoría, método y escuelas de pensamiento.
- c) Nivel metodológico.- Se refiere a las representaciones relacionadas con las estrategias y los caminos a seguir para la construcción del conocimiento contable, tales como investigación, educación, estudio, desarrollo y tecnología.
- d) Nivel praxiológico.- Incluye las representaciones relacionadas con las praxis contable, tales como control, gremio, certificación, transnacionales e información.

El mundo de las representaciones inunda el mundo de las prácticas y de las normas, de aquellas prescripciones que, a su vez, son vehículos a través de los cuales se materializan diversas

representaciones, especialmente las que mandan lo que se debe hacer y lo que no se puede hacer en la práctica contable, en la presentación de informes y estados contables y financieros.

Las normas recogen la costumbre o las pretensiones de los legisladores y a su vez el contexto, las tendencias, los intereses, las luchas, las confusiones, las sapiencias, las ignorancias, los encuentros y los desencuentros. La visión normativa, concebida como la intencionalidad de legislar en Colombia, condena a hacer lo normado, a poder hacer lo que no está prohibido, la norma es una expresión de voluntad, demarca una intencionalidad. Cuando se hace referencia a las normas en este estudio, se está aludiendo la voluntad expresa a través de códigos, leyes, decretos, circulares, proyectos de ley, etc.

Las tres representaciones que se encuentran presentes en la historia contable en Colombia, desde el nivel praxiológico, son las de información, certificación y control, cada una con su respectiva dinámica, la cual puede ser enunciada por medio de aproximaciones e indicios a partir de las normas (fuentes) que hacen parte de la historia legislativa contable, cuyo carácter se ubica en una regulación de tipo público.

La metodología adoptada como estrategia para desentrañar las representaciones contables enunciadas es de carácter inductivo, vale decir, de las normas a las representaciones; ésta partió de analizar los contenidos iniciales de la publicación *El papel fiscalizador del Estado a través del Contador Público* de mi autoría, contenido en el libro *Historia de la Contaduría Pública en Colombia siglo XX* editado y publicado por la Universidad Central en el año de 1991. Se reescribió la descripción de las normas que hacían referencia a las mencionadas representaciones de acuerdo a los períodos determinados en el estudio inicial; se agregaron las normas correspondientes al período 1990-2006 y una visión prospectiva que converge en el período “2006 en adelante”. En total fueron 108 normas las que permitieron realizar esta semblanza de las representaciones contables.

Dado su carácter inductivo, en este trabajo se estudiaron las normas en relación con la representación, a partir de estas fuentes se identificaron hitos o fechas de corte significativos para la representación, lo cual permitió identificar períodos, se construyeron indicios de la representación en cada uno de estos períodos, luego se construyó el indicio y posterior a su análisis se caracterizó cada indicio con una idea representativa, las cuales se analizaron en conjunto, se interrelacionaron e integraron en una idea general, la cual da sentido a cada una de las representaciones estudiadas.

Como observación metodológica, luego de la identificación de períodos de tiempo, debe considerarse que los períodos que demarcan cada una de las representaciones no son iguales, ya que cada una de estas presenta dinámicas diferentes. Sin embargo, una categorización de períodos que recoge y permite identificar la diversidad de las representaciones en su partición temporal, es decir, considerando todos los períodos de las representaciones estudiadas, permite delinear diez períodos significativos que en adelante se llenarán de sentido, tal y como se enuncia a continuación:

PERÍODO	REPRESENTACIÓN		
	INFORMACIÓN	CERTIFICACIÓN	CONTROL
Antecedentes a 1923			
1923-1931			
1931-1956			
1956-1966			
1966-1971			
1971-1979			
1979-1981			
1981-1989			
1990-2006			
2006 en adelante			

Se tomaron como fuente de referencia un total de 108 normas y se clasificaron por representación; algunas de estas normas “servían” o hacían alusión a más de una representación, en tanto que otras eran de referencia exclusiva a una sola de ellas; las normas que hacían referencia a las tres representaciones tuvieron poca frecuencia, aunque si se presentaron casos.. La matriz general de trabajo (tabulación y análisis) que sirvió de base para el análisis de las representaciones en relación con las normas estudiadas fue la siguiente:

PERÍODO	SIGNOS DEL CONTEXTO	NORMA	REPRESENTACIÓN		
			INFORMACIÓN	CERTIFICACIÓN	CONTROL
		No. 1			
		No. 2			
		.			
		.			
		No. 108			

Con fines expositivos, en las caracterizaciones subsiguientes se presentará para cada representación contable un cuadro donde se relaciona el período y la identificación (nomenclatura) de las normas (Leyes, códigos, decretos, etc.) que permitieron caracterizarlo de manera temporal o en función del tiempo, tal y como se muestra en la tabla siguiente:

PERÍODO	FUENTES

Posteriormente se presenta una tabla de igual distribución (por período) pero haciendo referencia a los “Indicios” o aspectos a que hacen referencia las normas fuente de cada representación y, adicionalmente, se agregará otra tabla de igual distribución pero con una “aproximación” a la representación, en la cual se describirá el significado para la representación en cada período. Luego, se integrarán las ideas representativas de cada período en una idea general que representa lo esencial de cada representación, en coherencia con la estrategia inductiva definida.

2. La información contable: del énfasis en el registro a los requerimientos de los agentes

Una serie de intencionalidades para el proceso de información contable se encuentran en las normas que se relacionan de manera directa con éste a través de la historia colombiana, particularmente en lo relacionado con la historia de la profesión contable.

Mediante el proceso de información contable se convierten datos del mundo económico y social en información (estados e informes) mediante un proceso de clasificación y registro sistemático de hechos atrapados en una serie de documentos fuente.

Para realizar esta aproximación a los significados que se han construido para la representación de la información se analizaron una serie de normas, las cuales a continuación se enuncian como fuentes del estudio.¹

PERÍODO	FUENTES
Antecedentes a 1923	Ordenanzas de Bilbao (1737), Código de comercio español (1829), Códigos de Panamá y Cundinamarca, Decreto 1036 de 1904, Ley 20 de 1905, Ley 26 de 1922
1923-1931	Ley 34 de 1923, Ley 42 de 1923, Ley 45 de 1923, Ley 64 de 1927, Proyecto de Ley presentado en 1927 (luego Ley 58 de 1931)
1931-1960	Ley 28 de 1931, Ley 58 de 1931, Ley 81 de 1931, Ley 78 de 1935, Ley 128 de 1936, Decreto 1984 de 1939, Decreto 1357 de 1941, Decreto Reglamentario 2521 de 1950, D.E. 2373 de 1956
1960-1983	Ley 145 de 1960, Decreto 2969 de 1960, decreto 1651 de 1961, Decreto 1302 de 1964, Decreto 377 de 1965, Decreto 63 de 1967, Decreto Ley 1366 de 1967, Decreto 154 de 1968, Decreto-Ley 410 de 1971, Decreto 1776 de 1973, Ley 120 de 1975, Ley 32 de 1979, Ley 44 de 1981, Ley 9 de 1983, Decreto 3410 de 1983
1983-2006	Circular 007 de 1983 CNV, Ley 75 de 1986, Decreto 2160 de 1986, Decreto 2686 y 2687 de 1988, Resolución 3600 de 1988 SIB, Circular conjunta SS-005, SB-076 CNV-015 de 1989, CPN, Ley 43 de 1990, Decreto 1798 de 1990, Decreto 2649 de 1993, Decreto 2650 de 1993, Resolución 4444 MHCP, Ley 190 de 1995, Ley 222 de 1995, Ley 550 de 1999, Resolución 400 del 2000 CGN
2006 en adelante	Nuevos marcos conceptuales, reforma a SIS, armonización contable, tecnologías de la información, calidad de la información, crisis de la confianza.

¹ Las siglas específicas utilizadas en Colombia y que se consignan en este cuadro tienen el siguiente significado: CNV = Comisión Nacional de Valores; SIB = SB = Superintendencia bancaria; SS = SIS = Superintendencia de sociedades; MHCP = Ministerio de Hacienda y Crédito Público; CGN = Contaduría General de la Nación.

Revisando estas normas relacionadas con la información y luego de su análisis, se determinaron los hitos o momentos de ruptura que permitieron demarcar seis períodos (incluido uno de prospectiva) de estudio; luego, desde cada período se describieron los indicios o aspectos generales a los cuales hacen referencia las normas para cada uno de estos períodos. Los indicios o aspectos relevantes a los cuales las normas de ese período, en conjunto, hacen referencia, se presentan a continuación para cada uno de los periodos encontrados luego del análisis de estas.²

PERÍODO	INDICIOS
Antecedentes a 1923	Las normas se refieren al registro (asiento) de las operaciones comerciales en libros de contabilidad, carácter probatorio de los libros (4), a formar balance, a sacar el estado de sus dependencias de 3 en 3 años y a la gestión de los libros.
1923-1931	Sistemas de contabilidad (presupuestal y nacional), libros en idioma español, obliga a comerciantes a llevar libros de contabilidad, comienza a hablar del balance detallado y su publicación.
1931-1960	Exigencia de llevar libros para efectos tributarios (aceptar deducciones), “bendición para contadores”, información desagregada, remitir copia de balance, función de contadores juramentados.
1960-1983	Importancia de la contabilidad para el control estatal y presentar la declaración de renta, proceso de registro, suministro de información a SI de regulación económica, regulación de libros para otros sectores (comerciantes, ganaderos y agricultores).
1983-2006	Información para el control, Contabilidad del sector público, ajustes por inflación, PUC’s, para transparencia y comparabilidad, “disclosure”, información para desarrollo del país, valorizaciones, libros de comercio, información tributaria, intervención del Estado en el proceso contable.
2006 en adelante	NIIF, PCGA-USA, armonización contable, Pymes, Información de gestión y resultados, tecnologías de la información, valor agregado, complejidad de las organizaciones, contabilidad financiera vs. Contabilidad tributaria.

Analizando cada uno de estos períodos con sus indicios o aspectos de referencia o elementos característicos, y asociándolos con los signos del contexto, se construye un contenido de la representación para cada uno de los períodos; el análisis de los indicios en cada período

² Las siglas específicas utilizadas en Colombia y que se consignan en este cuadro tienen el siguiente significado: SI = Superintendencia; PUC’s = Planes Únicos de Cuentas; PCGA -USA = Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados U/nidos.

permite abstraer una generalidad, la cual se expresa como una conclusión. A continuación se presenta cada una de estas ideas inferidas para cada uno de los períodos a partir de los indicios; estas ideas inferidas o abstraídas se denominan aproximación a la representación.

Analizando estas aproximaciones por período definido para la información y abstrayendo una idea general a partir de estas seis particularidades (una por período), se realiza una aproximación final general en la cual se identifica inicialmente un énfasis en el registro o asiento

PERÍODO	APROXIMACIÓN
Antecedentes a 1923	Del registro de las operaciones a la gestión de los libros
1923-1931	De los libros al balance
1931-1960	Los libros como base tributaria
1960-1983	Libros e información contable de utilidad para el Estado
1983-2006	Sistemas e información contable: claves para el país
2006 en adelante	Información contable: ¿Calidad o comparabilidad?

en libros de las operaciones comerciales mediando el interés particular y el estatal; la evolución del contenido de la representación puede observarse como de los registros se va pasando a las informaciones, a nuevos fines de la información y nuevos agentes (*stakeholders*) con unas necesidades informativas que deben ser satisfechas por la Contabilidad; en las postrimerías de la representación, aparece la idea de sistemas de información para el país, una necesidad macro que involucra diversos agentes y necesidades, con una prospectiva que delinea claramente el papel de la información contable y la obligatoriedad de definir para ella una serie de parámetros que le permitan satisfacer las demandas de la coalición de intereses que representan las organizaciones (micro y macro).

Integrando las seis ideas inferidas o abstraídas para cada uno de los períodos de la representación, encontramos una idea categórica más general que las anteriores, la cual puede sintetizarse en la idea que nos manifiesta que la información ha tenido una evolución que parte del énfasis en el registro y luego de su transitar deriva en el énfasis de una serie de requerimientos con que debe cumplir la información contable.

La información contable que se concebía como los mensajes que se elaboraban mediante una serie de registros históricos a través de un proceso manual y riguroso, pasa a tomar una

connotación de potencial satisfactor de necesidades informativas de diversos agentes que participan de las actividades de los sistemas económicos y sociales. De contera, en términos históricos, la información como representación contable ha evolucionado del énfasis en el registro hacia los requerimientos de la información contable.

El Contador Público emerge como la figura profesional investida por el estado colombiano para generar información técnicamente elaborada desde la disciplina y profesión contables. Con ello se pretende llenar el vacío que deja la insuficiencia del sentido común para saber de negocios y la necesidad de informaciones fragmentadas e imprecisas sobre la organización y su entorno con las que ingenuamente se pretende tomar decisiones trascendentales. Las normas, entonces, pretenden garantizar que la información contable sea elaborada y presentada según cánones técnico-científicos adecuados para garantizar los diversos intereses que confluyen en las organizaciones.

3. La certificación contable: del juramento a la validación

Una serie de condicionamientos para el proceso de certificación contable se encuentran en las normas que se relacionan de manera directa con éste en el devenir de la historia colombiana, particularmente en lo relacionado con la historia de la profesión contable.

Mediante el proceso de certificación contable se validan datos e informaciones del mundo económico y social, se generan certificaciones que operan sobre información (estados e informes) contable mediante un proceso de revisión y validación de informes y documentos que emite el Contador, dadas las competencias que tiene para obrar en este ámbito.

Para realizar esta aproximación a los significados que se han construido para la representación de la certificación se analizaron una serie de normas, las cuales a continuación se enuncian como fuentes del estudio.

PERÍODO	FUENTES
Antecedentes 1931	Ley 56 de 1918, Ley 64 de 1927
1931-1966	Ley 81 de 1931, Ley 73 de 1935, Ley 78 de 1935, Decreto 1357 de 1941, Decreto Reglamentario 2521 de 1950, DE 2373 de 1956, Ley 145 de 1960, Decreto 1462 de 1961, Decreto 377 de 1965
1966-1979	Decreto Ley 1595 de 1966, Decreto Ley 410 de 1971, Decreto 1099 de 1974, Ley 20 de 1975,
1979-1989	Ley 32 de 1979, Ley 3507 de 1981, Ley 9 de 1983, Decreto 3410 de 1983, Decreto 2503 de 1987,
1989-2006	Circular conjunta SS-005, SB-076 CNV-015 de 1989, Ley 43 de 1990, Ley 222 de 1995
2006 en adelante	Firma que valida la información para brindar seguridad a mercados, organizaciones, entidades de control. Fiabilidad de la información contable y financiera. Delegación de función pública en otros profesionales.

Realizando una revisión de estas normas relacionadas con la información y luego de su análisis, se determinaron los hitos o momentos de ruptura que permitieron demarcar seis períodos de estudio (se incluye el de prospectiva); luego, desde cada período se describieron los indicios o aspectos generales a los cuales hacen referencia las normas para cada uno de estos períodos. Los indicios a los cuales las normas de ese período, en conjunto, hacen referencia, se presentan a continuación para cada uno de los periodos encontrados luego del análisis de estas.³

³ Las siglas específicas utilizadas en Colombia y que se insertan en el siguiente cuadro tienen el siguiente significado: RF = Revisoría Fiscal; CP = Contador Público.

PERÍODO	INDICIOS
Antecedentes a 1931	El juramento sobre informes y declaraciones para el gobierno como base para no exhibir libros de cuentas ni papeles.
1931-1966	Rendir informe bajo juramento, testificar a través de la firma del RF, autorizar con la firma, atestación, certificación y autorización de balances y estados financieros y declaraciones. Autenticar copias de escrituras. Importancia psicológica de la firma.
1966-1979	Formalización relación Contaduría-fe pública, información con respaldo (firma autógrafa), autorizar, autenticar o certificar con la firma.
1979-1989	Información contable o financiera para el mercado de valores, certificación del RF para SIS o SIB, certificar para obtener beneficios, validez y suficiencia de la firma de RF o CP.
1989-2006	Presunción de verdad que origina la firma, delegación de funciones públicas, CP en función de dar Fe pública, certificar estados financieros.
2006 en adelante	Crisis de la confianza, credibilidad del CP, fidedignidad de la información financiera, presentación de la realidad, validar información para brindar seguridad.

Para construir un contenido de la representación de certificación, para cada uno de los períodos encontrados, se analizó cada uno de estos períodos con sus indicios o aspectos de referencia y se les asoció con los signos del contexto; el análisis de los indicios en cada período ha permitido abstraer una generalidad que se expresa como una conclusión. A continuación se presenta cada una de estas ideas inferidas para cada uno de los períodos a partir de los indicios; estas ideas inferidas o abstraídas se denominan aproximación a la representación de certificación.

PERÍODO	APROXIMACIÓN
Antecedentes a 1931	El juramento como base para confiar
1931-1966	De la palabra a la firma que testifica
1966-1979	Formalización de la fe pública
1979-1989	Certificar para beneficio privado y público
1989-2006	Fe pública: una función delegada con significado
2006 en adelante	¿De la presunción a la generación de confianza?

Luego de analizar cada una de estas aproximaciones en cada uno de los períodos definidos para la certificación y abstrayendo una generalidad a partir de estas seis particularidades (una por período), se realiza una aproximación general en la cual se identifica inicialmente un énfasis en el juramento como base para confiar en las informaciones que manejan los Contadores; la evolución del contenido de la representación puede observarse como del juramento contenido en los documentos a partir de la firma autógrafa estampada por el Contador se va pasando a las certificaciones, a una presunción de verdad guardada en los documentos dada la formación pródida del Contador sobre la cual el estado colombiano considera facultarlo para dar fe pública lo cual equivale a delegarle una función pública que obra sobre documentos públicos, al fiel estilo de un notario. En las postrimerías de la representación, emerge la idea de delegación de funciones públicas, una necesidad nacional que involucra la necesidad estatal de brindar confianza con base en agentes facultados para tal fin, dadas sus condiciones académicas y éticas. Los nuevos ámbitos de certificación se toman más complejos en marco de los nuevos fines de la información, nuevos agentes con nuevas exigencias de información contable y la obligatoriedad de cumplir con una serie de parámetros que le permitan satisfacer demandas (micro y macro) de las organizaciones.

Integrando las seis ideas inferidas para cada uno de los períodos de la representación, encontramos una idea más general que las anteriores, la cual se sintetiza en la idea categórica que nos manifiesta que la certificación ha tenido una evolución que parte del juramento como base para confiar y luego de su transitar confluye en el acentuado papel del contador público como delegatario de funciones públicas que conllevan el aseguramiento del orden público económico.

La certificación contable que se concebía como la palabra de una persona de altas calidades éticas (no sólo técnicas) que conocía sobre las informaciones y documentos de la vida de los negocios, pasa a tomar una connotación de fedatario de diversos agentes (inicialmente el Estado) que participan de las actividades de los sistemas económicos y sociales. De contera, en términos históricos, la certificación como representación contable ha evolucionado del juramento que valida a la validación que se certifica

El Contador Público al estar investido por el estado colombiano para dar fe pública sobre hechos y documentos que pueden ser validados desde la disciplina y profesión contables, pretende llenar el vacío que deja la existencia de una información técnico-científicamente elaborada y la desconfianza en las informaciones presentadas por los administradores. Tal parece que la verdad y la correspondencia con las normas vigentes que rigen la presentación de información contable y que deben guardar las organizaciones, son los alicientes en la búsqueda de la presumida verdad en derredor de las consideraciones éticas.

4. El control en contabilidad: de lo simple a lo complejo

Una serie de lineamientos para el proceso de control desde la óptica contable se encuentran en las normas que se relacionan de manera directa con éste en el devenir de la historia colombiana, específicamente en lo relacionado con la historia de la profesión contable.

El proceso de control concebido desde el mundo contable permite realizar diversas actividades en torno a la información y la situación y actividades de las organizaciones; de tal manera, se implementan dispositivos de control, se verifican cumplimientos normativos, se revisan cuentas, se analiza y evalúa la gestión y se realizan correctivos, entre otros aspectos que hacen parte del mundo económico y social, se generan informes de control que operan sobre información (estados e informes) contable, en un reconocimiento del papel trascendental de los contables en el mundo empresarial, dadas las competencias que tiene para obrar en materia de aseguramiento de fines y objetivos.

Para realizar esta aproximación a los significados que se han construido para la representación del control se analizaron una serie de normas relacionadas con control interno, revisoría fiscal y auditorías, las cuales a continuación se enuncian como fuentes del estudio.⁴

⁴ La sigla CPN que se inserta en el siguiente cuadro significa Constitución Política Nacional.

PERÍODO	FUENTES
Antecedentes a 1923	CPN de 1886
1923-1931	Ley 42 de 1923, Ley 45 de 1923, Ley 28 de 1931
1931-1956	Ley 58 de 1931, Ley 73 de 1935, Decreto 1946 de 1936, Decreto 1357 de 1941, Ley 5 de 1947, Decreto reglamentario 2521 de 1950
1956-1971	DE 2373 de 1956, Ley 151 de 1959, Ley 145 de 1960
1971-1981	Decreto Ley 410 de 1971, decreto 638 de 1974, Ley 20 de 1975, Ley 52 de 1977, Proyecto de Ley 47 de 1990
1981-1989	Ley 44 de 1981, Ley 3507 de 1981, Ley 9 de 1983, Decreto 3410 de 1983, Decreto 3451 de 1983, Circular 007 de 1983 CNV, Circular conjunta SS-005, SB-076 CNV-015 de 1989
1990-2006	CPN 1990, Ley 43 de 1990, Ley 45 de 1990, Ley 190 de 1995, Ley 222 de 1995, Proyecto de Ley 98 de 2002-C, Proyecto de Ley de intervención económica, Reforma a SIS (Propuestas de Mincomercio -agosto/06- y SIS septiembre/06)
2006 en adelante	Organizaciones complejas, crisis de confianza, necesidad de control integral, armonización de control, control de gestión y resultados.

Una vez realizada la revisión de estas normas relacionadas con el control y luego de su análisis, se determinaron los hitos o momentos de ruptura que permitieron demarcar ocho períodos de estudio (se incluye el de prospectiva); luego, desde cada período se describieron los indicios o aspectos generales a los cuales hacen referencia las normas para cada uno de estos períodos. Los indicios a los cuales las normas de ese período, en conjunto, hacen referencia, se presentan a continuación para cada uno de los periodos encontrados luego del análisis de estas.

PERÍODO	INDICIOS
Antecedentes a 1923	Necesidad de fiscalizar y controlar la empresa privada por parte del Estado, necesidad de agentes que por costumbre mercantil fiscalicen lo que dueños y Estado no son capaces de controlar.
1923-1931	Importancia de S.A. en el contexto económico nacional, justifica la necesidad de una institución de control de la empresa privada.
1931-1956	Misión Currie recomienda que la RF tenga un agente especializado en fiscalización y control.
1956-1971	Para ser RF se requiere formación como Contador Público, importancia de RF en sociedades mercantiles.
1971-1981	El RF dentro del esquema de control estatal sobre la empresa privada, importancia del control para el desarrollo económico.
1981-1989	Crisis del control subjetivo, papel de auditoría, modelo anglosajón de control, RF como función pública.
1990-2006	Alternativas de control ante la situación de desconfianza. Importancia de proveer cargo de RF, sustitución de RF
2006 en adelante	Después de la tormenta: ¿el control de lo complejo?

Para construir un contenido de la representación de control, para cada uno de los períodos encontrados, se analizó cada uno de estos con sus indicios y se les asoció con los signos del contexto; el análisis de los indicios en cada período permitió abstraer una generalidad que opera como una conclusión. A continuación se presenta cada una de estas ideas para cada uno de los períodos; estas ideas inferidas se denominan aproximación a la representación de control.

PERÍODO	APROXIMACIÓN
Antecedentes a 1923	Ancestro de una necesidad
1923-1931	La justificación de una institución
1931-1956	Una institución con carácter empírico
1956-1971	Profesionalización de un agente de fiscalización
1971-1981	Un agente auxiliar de las entidades de control
1981-1989	Crisis de una institución de fiscalización
1990-2006	Crisis del control y reinado de la desconfianza
2006 en adelante	Después de la tormenta: ¿el control de lo complejo?

Luego de analizar cada una de estas aproximaciones en cada uno de los períodos definidos para el control y abstrayendo la generalidad a partir de estas ocho particularidades (una por período), se realiza una aproximación general en la cual se identifica inicialmente un énfasis en la necesidad de un agente que velara o vigilara las operaciones de las sociedades anónimas, dada la cesión de control de los propietarios de capital (principales) a los administradores (agentes); la evolución del contenido de la representación puede observarse como del revisor de cuentas se va pasando a la profesionalización del agente de fiscalización y de ahí a la institución, dado que el estado colombiano considera de interés la vigilancia a través de agentes profesionales en procura del orden público económico, el cual cada vez involucra nuevos y complejos aspectos. En las postrimerías de la representación, emerge la idea de una institución en crisis y, en general, un contexto de los controles en crisis dada la desconfianza y las críticas concentradas en el poco valor que agrega el control a las organizaciones. Los nuevos ámbitos del control organizacional se tornan más complejos en marco de la evolución de las organizaciones (públicas, privadas y mixtas), de la particularidad de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (mipymes), de las nuevas necesidades (micro y macro), de las nuevas variables (productividad, competitividad, sostenibilidad, etc.) y de los nuevos delitos que emergen matizados por la desconfianza que reina en la vida económica y social de la nación colombiana de comienzos de siglo.

Integrando las ocho ideas abstraídas para cada uno de los períodos de la representación, encontramos una idea más general que las anteriores, la cual se sintetiza en la idea categórica que nos manifiesta que el control ha tenido una evolución que parte del ancestro de una necesidad de control representada en el revisor de negocios y luego de su transitar confluye en la crisis de las instituciones y figuras del control en marco del aseguramiento del orden público económico.

El control organizacional concebido inicialmente como la revisión de cuentas que desarrollaba una persona con calidades técnicas y que pretendía generar confianza en la relación inversores-administrador, dado su conocimiento sobre los negocios, pasa a tomar una connotación de modalidades (control interno), figuras (auditorías) e instituciones (revisoría fiscal) con reconocimientos por parte de la normatividad del Estado y exigencia en las organizaciones, en procura de garantizar la estabilidad de los sistemas económicos y sociales. De contera, en términos históricos, el control como representación contable ha evolucionado del informal control de lo simple al control formalizado de lo complejo.

El Contador Público al estar reconocido por el estado colombiano para controlar las organizaciones (en sus funciones, operaciones, procesos, etc.) desde el acervo de la disciplina y profesión contables, pretende llenar el vacío que queda entre el interés de los dueños del capital privado (socios inversionistas) y la marcha de la empresa (inicialmente, sociedad anónima) en manos de los administradores, al igual que entre la organización y el interés del Estado, concebido como representante del interés público. Estos baches en materia de control directo, generan desconfianza en las decisiones, actuaciones, situaciones e informaciones presentadas por los administradores. Tal parece que la necesidad de controlar los diversos aspectos que emergen de la realidad de las organizaciones en materia de estrategia, gestión y resultados es el factor que motiva la presencia del control en las organizaciones, y hacen del la información y la certificación de ésta, más que el complemento, el factor esencial para la efectividad del control ejercido desde la disciplina y práctica contables en las organizaciones.

5. Tres representaciones contables para un imaginario de Contabilidad

La parcelación que se ha entronizado en el mundo de lo académico proveniente de la desagregación del portafolio profesional contable con fines de promover el mercadeo de productos y servicios, ha significado aspectos tales como que la Contabilidad poco tenga que ver con el control y que, adicionalmente, el control sea sinónimo de auditoría. Dicho en otras palabras, para algunos practicantes y teóricos esta desagregación significa que referirse al control es salirse de los linderos de la Contabilidad.

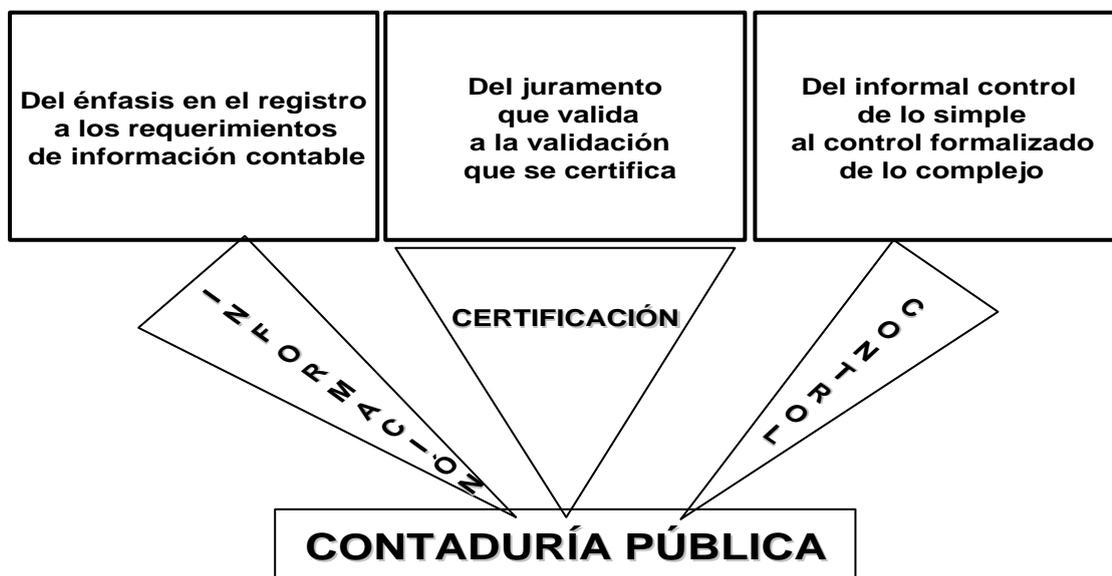
Desde la historia de las representaciones contables, es demostrable que la Contabilidad no sólo se refiere a los aspectos de información, mucho menos a los procesos de medición ni al de los registros documentales; el mundo de lo contable desde esta óptica praxiológica, arroja diversas representaciones, tales como las la información, certificación y control, analizadas en este documento, y que presentan sus propias dinámicas en la historia de la normatividad contable colombiana. De las dinámicas presentadas por estas tres representaciones contables, se sugiere la presencia de intencionalidades e imaginarios de los legisladores en los contenidos de las

prescripciones normativas. En materia de información, se observa el tránsito del énfasis en el registro de operaciones hacia la consideración de los requerimientos de información contable de diversos agentes que confluyen en la organización; en materia de certificación control, se evidencia el paso del juramento que validaba una información o documento de la vida de los negocios a la validación que realiza un agente fedatario en nombre del estado; en tanto que en materia de control se refleja el tránsito de una actividad de revisión documental o control de lo simple (cifras) a un control más formalizado (con instituciones, figuras, modalidades, procesos, etc.) y del control ejercido por un agente al desarrollado desde una institución, una figura o una modalidad.

La historia delata el interés del estado a través de la norma por incluir las exigencias del entorno y asegurar el orden público económico y social. Lo intenta lograr mediante la exigencia de parámetros exhaustivos en materia de las tres representaciones: información, certificación y control. Tal vez la pretensión del legislador de definir cada vez más los aspectos minuciosos relacionados con lo instrumental en la definición de reglas ha derivado en un enfoque inflexible que no permite el ejercicio de principios y criterios que podrían ser más de la anuencia de la regulación profesional (privada).

El siguiente esquema sintetiza la evolución de las representaciones contables las cuales permiten el ejercicio de la Contaduría Pública con base en el uso y potencial desarrollo de la disciplina contable.

EVOLUCIÓN DE LAS REPRESENTACIONES



Las tres representaciones han evolucionado con dinámicas propias, acercándose en algunos períodos que comparten y, en últimas, generando una identidad a la profesión y disciplina contables en Colombia.

Esta evolución ha representado situaciones de crisis y salidas coyunturales. La información ha demandado nuevas características a reunir para sí misma y nuevos atributos para captar de la realidad de las organizaciones, la certificación exige validar informaciones y eventos cada vez más complejos y, consecuentemente, el control evoluciona de la mano de la información de una realidad cada vez más compleja, con validaciones que requieren de metodologías más contemporáneas y modelos y metodologías de control acordes con las nuevas concepciones del mundo.

La historia delinea la profesión y de paso exige nuevos conocimientos a la disciplina. Como partera de la profesión liberal y de la ciencia contables, la historia presagia dilemas o dicotomías entre profesión liberal que se rige por principios o profesión mecánica que se rige por reglas (detalladas al máximo), o entre lo científico y lo técnico o la disputa entre lo fundamental y lo instrumental.

La historia de las representaciones continuará observando aquellas mentalidades consagradas en la normatividad contable, por ahora, estas representaciones demuestran evolución a raíz de las relaciones entre mundo profesional y mundo de las organizaciones (económico-social) medidas por el mundo académico. En el devenir de estas representaciones puede abstraerse una idea general de nuevos encargos que el mundo de las organizaciones (respaldado por el Estado) va realizando al mundo de lo contable y como el mundo de lo contable ha ido evolucionando para responder a tales demandas que se refieren a lo financiero, lo administrativo, lo económico y lo social, y que involucran tanto el contexto micro como macro, tanto lo privado como lo público.

6. Una reflexión para motivar una conclusión

¿Quién es ese Contador que emerge históricamente en Colombia y se va acomodando a las necesidades de las organizaciones colombianas, en las diversas regiones, departamentos, ciudades y localidades?

Es ese profesional que inicialmente fue ganando espacios laborales y luego académicos con representaciones de la información, la certificación y el control; estos tres aspectos, como otros tantos, han estado presentes en los designios históricos de la profesión contable y le dan identidad tanto al ejercicio profesional de los Contadores como a la disciplina contable.

La necesidad de conocimiento de la realidad empresarial que con bases científicas o técnicas obre como información (para tomar decisiones, para gestionar, controlar, rendir cuentas o divulgar) por parte de empresarios, inversionistas, administradores, etc., la presunción de verdad de dicho conocimiento hecho información y la emergencia del control en función de generar confianza, son el sello identitario de la profesión contable a partir del legado cognitivo que le brinda la contabilidad desde un enfoque disciplinal. Los profesionales contables con el arsenal cognitivo que brinda la contabilidad, de alguna manera, han seguido de cerca las

representaciones que en la normatividad colombiana se delinear en materia de información, certificación y control. La regulación de carácter público que se esgrime en Colombia, donde el legislador y en ocasiones el poder ejecutivo, expiden normas relacionadas con lo contable, ha sido la característica que ha venido históricamente demarcando dichas representaciones colectivas.

Con las representaciones en materia de información, certificación y control se podría objetivar la intencionalidad de los legisladores, las exigencias del contexto y la participación de los contables en los diseños de la profesión y la disciplina contables. También, las inquietudes y exigencias de agentes que emergen de la coalición de intereses, que representan las organizaciones contemporáneas.

Así como se reconoce la pugna de intereses entre lo público y lo privado en materia de regulación contable, esta historia nos ha permitido entrever la pugna entre los intereses empresariales y profesionales, por un lado, y los intereses empresariales y estatales, por otro (en materia de información), entre los intereses de los inversionistas y los administradores, y entre los administradores y Estado (en materia de certificación), así como la lucha entre los intereses empresariales y los estatales, y los intereses entre propietarios del capital y administradores (en materia de control). Completa este panorama, la emergencia de nuevas variables en las organizaciones que interesan ser conocidas por diferentes agentes (representaciones de información), la crisis de la confianza (representaciones de certificación) y, en términos de Chomsky, el tránsito de una sociedad disciplinaria a una sociedad del control.

Información, certificación y control son aspectos que otorgan identidad a la profesión contable; estas tres representaciones siguen su curso y en ello median los intereses de comunidad, Estado, empresas, Contaduría pública (profesión) y disciplina contable. La historia presagia que en función del papel que se asuma frente al orden de cosas emergente, la profesión contable en su relación con la Contabilidad (en el marco de relaciones interdisciplinarias), podrá atender los requerimientos de una sociedad que cambia a un ritmo vertiginoso o entrar en situación de crisis y decadencia.

Construyendo el presente contable, podría decirse que la historia además de partera de la profesión contable con sus representaciones en materia de información, certificación y control, también puede obrar de implacable juez o de acompañante en horas agonizantes. Frente a ello, los contables deben reflexionar no sólo en torno al quehacer profesional sino en el devenir y lo que ha sido la historia contable; sin ese ejercicio sería imposible buscar soluciones a los problemas presentes, pues no habría conciencia, ni posibilidad de “caer en la cuenta”.

Paradójicamente los Contadores pretenden contribuir a que los empresarios y gobernantes caigan en la cuenta de sus negocios, operaciones, situaciones, resultados, gestión, etc., pero ese ejercicio de “caer en la cuenta” es aún una deuda para los aspectos de la profesión y disciplina contables. En su texto *La búsqueda del presente* Octavio Paz plantea de manera más precisa, un contexto y punto final a esta reflexión cuando dice que *‘Lo que se llama ‘caer en la cuenta’ es un proceso lento y sinuoso porque nosotros mismos somos cómplices de nuestros errores y engaños’*.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

- Bloch, Marc** (1952): *Introducción a la historia*. Madrid: FCE.
- Bron, Juan** (2003): *Para comprender la historia*. México D.F.: Grijalbo.
- Burke, Meter, et al.** (2003): *Formas de hacer historia*. Madrid, Alianza.
- Bushnell, David** (1994): *Colombia una nación a pesar de si misma. De los tiempos precolombinos hasta nuestros días*. Bogotá: Planeta.
- Clarke, Alfred C.** (1967): *Historia de la Contabilidad en Colombia 1923-1966*. Barranquilla: s.e.
- Chartier, Roger** (1999): *El mundo como representación. Historia cultural: entre práctica y representación*. Barcelona: Gedisa.
- Cubides, Humberto, et al.** (1991): *Historia de la Contaduría Pública en Colombia*. Bogotá: Universidad central.
- Gertz M., Federico** (1976): *Origen y evolución de la contabilidad. Ensayo histórico*. 3ª ed. México, D.F.: Trillas.
- Hernández E., Esteban** (2006): "La historia de la contabilidad: una disciplina en auge", en *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría*, no. 25. Bogotá: LEGIS, Enero-Marzo, pp. 191-213.
- Ibarra, Andoni y Mormann, Thomas** (1997): *Representaciones en la ciencia*. Barcelona: Ediciones del bronce.
- Jiménez, Eduardo, et al.** (1996): *Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia*. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá.
- Melo, Jorge O.** (1995): *Colombia Hoy. Perspectivas hacia el siglo XXI*. 15ª ed. Bogotá: Tercer mundo.
- Millán P., Regulo** (1975): *Historia de la Contaduría Pública en Colombia*. Bogotá: Retina.
- Palacios, Marco** (2004): *Entre la legitimidad y la violencia. Colombia 1875-1994*. Bogotá: Norma.
- Palacios, Marco y Safford, Frank** (2002): *Colombia País fragmentado, sociedad dividida*. Bogotá: Norma.
- Ramírez, William** (2000): *Colombia Cambio de siglo. Balances y perspectivas*. Bogotá: Planeta.
- Tovar Z., Bernardo** (Compilador) (1994): *La historia al final del milenio. Ensayos de historiografía colombiana y latinoamericana*. Vol. 1. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Tua P., Jorge** (1989): *La Contabilidad en Iberoamérica*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas–ICAC.
- Viviescas, Fernando y Giraldo, Fabio** (Compiladores) (1991): *Colombia El despertar de la modernidad*. Bogotá: Carvajal.

ANEXO: UN POEMA

ASIENTO DE CIERRE

Eran esas horas de la madrugada,
horas insondables,
en las que todo parecía surgir
con las últimas sombras del día sin fin,
horas de las que emerge
desde un encuentro hasta un descuadre,
en las que todo parece cuadrado,
ajustado y en perfecto equilibrio
como ese balance, metáfora de una báscula
que aún no sabe lo que pesa.

“... pero cuadró!” es la luz que emerge
desde los sombríos silencios de la realidad
atrapada tras una presunción de verdad.

Agotado en esas horas de la madrugada,
horas incontables,
en las que todo parece cuadrar
con una suma o resta cómplice incondicional,
emerge aquel guardián de historias sin historia
en esas horas oculto tras las luces,
como la misma realidad, como un equilibrio oculto,
como un somnoliento atrapado
en el destello silente y elocuente
de las brumas de aquel balance.

“Realidad, bendita realidad!” parece ser ese arcano
pleno de contenidos y tiempos presumidos
que nos detiene el aliento con suspiros.

Las horas de la madrugada
soportan desde creencias hasta escepticismos
y se incrustan en la oscuridad de la madura noche
como un río de tinta sobre el barco de papel,
como el amante que ya no se deja ver
para huir de los descuadres que se ocultan

tras ese balance salpicado de trozos de realidad,
que aunque revela sin equívoco
la cómplice luz de la verdad,
cuadra hasta la penumbra.

“Cuadró!” es el nombre del suspiro que lo dice todo
y que emerge de un pacto de dualidad,
enigmática y muda danza entre cuentas y realidad.

por Marco Machado (Colombia)
31-08-06

Marco Antonio Machado Rivera es Contador Público por la Universidad Nacional de Colombia, Profesor-Investigador Universidad de Antioquia. Asimismo es Director del Grupo de Investigación Dinámica Contable y Representante por Colombia ante el Comité Técnico de Investigación de la Asociación Interamericana de Contabilidad

Marco Antonio Machado Riera has obtained his Public Accountant Degree at the Universidad Nacional de Colombia. He is Professor-Researcher at the Universidad de Antioquia. He is also Director of the Research Group into Accounting Dynamics and the Colombian Representative before the Technical Research Committee of the Interamerican Accounting Association.

**CARLO ANTINORI:
UN GRANDE RICERCATORE, UN GRANDE UOMO.
RICORDI PERSONALI ¹**

Esteban Hernández Esteve

Carlo Antinori è scomparso. Io ho perso un grande amico, un amico di quelli raramente se ne possono incontrare più de tre o quattro lungo tutta una vita; la Storia della Ragioneria ha perso un grande uomo di scienza, un gran ricercatore, un vero patriarca che ha contribuito a convertirla nella disciplina che è oggi, conosciuta e apprezzata in tutto il mondo.

Incontrai personalmente il professor Carlo Antinori a Londra nell'estate del 1980, in occasione del "III Convegno Mondiale degli Storici della Ragioneria". Lo conoscevo già di nome, per avere letto parecchi lavori Suoi e, soprattutto, la Sua trascrizione del *Tractatus Particularis De Computis et Scripturis* di Luca Pacioli nell'italiano moderno. Per questo, fu per me una gran gioia ed insieme un onore conoscere personalmente un così rinomato storico della ragioneria, uno dei grandi pionieri della disciplina, insieme a Raymond De Roover, Basil Yamey, Ernest Stevelinck, Tito Antoni, Pierre Jouanique, Paul Garner, David Forrester e pochi altri.

In quel periodo io cominciavo ad interessarmi a questa disciplina. Mi ero laureato in Scienze Commerciali nell'Escuela de Altos Estudios Mercantiles di Barcellona nel 1954. Successivamente, nel 1964, ottenni il titolo di Doktor der Wirtschaftswissenschaften, cioè, Dottore in Scienze Economiche, nella specializzazione di Storia economica, presso l'Universität zu Köln, sotto la direzione del mio indimenticabile maestro Hermann Kellenbenz.

Nello stesso anno ripresi il mio posto nel Banco di Spagna. Contemporaneamente iniziai a collaborare a tempo parziale nell'Universidad Complutense de Madrid. Ma dal 1972, quando fui nominato Direttore Superiore del Banco, con serie responsabilità, dovetti lasciare l'Università. Furono anni di duro lavoro, dedicato ossessivamente al Banco di Spagna. Infatti il mio obiettivo era di applicare in Spagna tutto quello che avevo appreso in Germania riguardo ai metodi di lavoro, all'efficienza, alla disciplina e all'amore per il dettaglio, per la perfezione... Gli sforzi furono ricompensati. Nel 1975 fui nominato Amministratore Generale del Banco di Spagna e nel 1983 divenni Vicedirettore Generale. Questa è la più alta posizione amministrativa nel Banco di Spagna. Tutte le posizioni superiori sono nominate politicamente.

Col trascorrere del tempo, però, iniziai a sentire nostalgia della vita accademica e, soprattutto, della ricerca scientifica. Allora cominciai a rileggere gli autori che mi avevano impressionato di più nel mio dottorato e mi incontrai con Raymond De Roover. Già conoscevo gli scritti del De Roover, anche se non sapevo che lui aveva cominciato la sua carriera accademica come storico della ragioneria. I suoi testi sulla storia della ragioneria mi aprirono

¹ Este artículo apareció en la *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, núms. 9/10, septiembre y octubre de 2006, págs. 569-575. Se reproduce con la amable autorización de la directora responsable y editorial de dicha revista, Dra. Giovanna Nobile.

l'orizzonte sulla potenza e le possibilità di questa disciplina. Presi contatto con José María González Ferrando, il decano degli storici spagnoli della ragioneria, che m'informò dell'esistenza dell'Academy of Accounting Historians. Correva l'anno 1980.

Dunque, quando incontrai Carlo Antinori -come già detto, al III Convegno Mondiale degli Storici della Ragioneria a Londra- era proprio nel preciso momento della mia vita accademica in cui iniziavo a dedicarmi alla storia della ragioneria. Questo interesse di studio e pertanto legato fin dal principio alla mia amicizia col professor Antinori.

Il Convegno di Londra fu un incontro importante per lo sviluppo ed il consolidamento della storia della ragioneria. Basti pensare che, mentre nel primo Convegno a Bruxelles nel 1970 vennero presentate 8 relazioni e nel secondo, ad Atlanta nel 1976, se ne presentarono 13, a Londra le relazioni furono ben 44; e più o meno se ne ebbero un numero simile fino al Convegno di Madrid del 2000, quando la materia ebbe un notevole impulso, ed infatti il numero di relazioni lì presentate fu di ben altra entità: 106.

Carlo Antinori presentò nel Convegno di Londra una relazione bilingue in inglese e italiano intitolata: *An anomalous edition of the "Summa" 1494 by Luca Pacioli / Un'edizione anomala della "Summa" 1494 di Luca Pacioli*, nella versione edita da Palatina Editrice, di Parma, 1980, sotto il lemma: "Faber suae quisque fortunae". Conservo un esemplare di lui dedicatomi di questo scritto, la cui dedica dice: "Al dott. Esteban Hernandez Esteve con viva cordialità. Carlo Antinori. London, 18 Agosto 1980".

Fin dall'inizio della Sua attività come ricercatore di storia della ragioneria, Carlo Antinori è stato legato a Luca Pacioli e alla sua *Summa*. Uno dei loro primi lavori fu la ormai citata trascrizione del *Tractatus Particularis De Computis et Scripturis* all'italiano moderno pubblicata nella *Rivista Bancaria - Minerva Bancaria*, Milano, anno 1959, n. 7-8 e seguenti. Questa trascrizione insieme all'originale è stata utilizzata nell'elaborazione praticamente di tutte le traduzioni successive: in spagnolo, francese, inglese, giapponese, portoghese e nelle altre. Il Suo legame con Pacioli fece di lui uno dei massimi specialisti al mondo, se non il massimo, dell'opera del frate francescano da Borgo Sansepolcro e delle origini della partita doppia, con ampio riconoscimento internazionale.

Del 1959 è anche il libro: *Un Mastro parmense del secolo XIV (La contabilità del Monastero di S. Martino dei Bocci, 1386-1387)*, Parma, Tip. Editrice "La Nazionale", 1959. Il volume porta la bella dedica "Alla santa memoria di Pilade Antinori mio Padre", e nella Prefazione dice l'autore: "Il nome di Parma con questa pubblicazione entra per la prima volta nella storia della ragioneria. Nessuno storico ha mai studiato i registri contabili medioevali esistenti a Parma: né cultori di storia locale, né studiosi di storia economica, né studiosi di storia della ragioneria. Eppure a Parma non mancano notevoli testimonianze di quella tecnica contabile che attraverso una lenta evoluzione produsse la partita doppia". È sicuramente vero che in quel momento ancora stava nascendo la storia della ragioneria.

Il 1959 fu un anno particolarmente produttivo per Carlo Antinori. Da Lui furono anche edite le pubblicazioni: "Taxationes" dell'Arte dei Falegnami di Parma per il campo di Padova - 1388-89 - (con note critiche sull'origine della partita doppia), Parma, Tip. Editrice "La Nazionale", 1959, e *L'Amministrazione Pubblica nel Ducato di Parma e Piacenza durante la dinastia dei Farnese*. Vol. I - *I mastri Farnesiani*, Parma, Tip. Editrice "La Nazionale", 1959.

Anche gli anni 1960 e seguenti furono produttivi. Nel 1960 apparve il libro *Amministrazione e contabilità negli uffici pubblici di Parma e Piacenza dal secolo XVI al secolo XVIII*, Parma, Fresching.

Il lavoro “Luca Pacioli e la computisteria medievale” fu pubblicato nella *Rivista Italiana di Ragioneria*, Roma, su diversi numeri: Anno LIX, Luglio-Agosto 1960, N. 7-8; Anno LX, Gennaio-Febrero 1961, N. 1-2 e Anno LX, Maggio-Giugno 1961, N 5-6.

Nell’anno 1964 Antinori pubblicò: *Regole generali per la scrittura doppia. Anonimo parmense (1745 circa) Manoscritto pubblicato e commentato per le Prof. Carlo Antinori*, Parma, 1964; e *Aspetti dell’Economia Agraria a Parma nel Medio Evo (secoli XIII-XIV)*, Parma, La Poligrafika.

Nel 1974 pubblicò il lavoro “Tre precursori nella Storia della ragioneria: Leonardo Fibonacci, Luca Pacioli, Fabio Besta”, sulla *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Roma, N. 4, 1974.

Non si tratta qui, però, di fare un elenco completo dell’opera di Carlo Antinori, ma di mostrare semplicemente perché quando io lo ho incontrato a Londra Lui era già un personaggio famoso, rispettato e apprezzato, non soltanto in Italia, dove era venerato, si può dire veramente che Antinori fu un profeta nella sua terra, se non mondialmente come uno dei grandi pionieri nel campo della storia della ragioneria.

Nel 1984 ci siamo rincontrati a Pisa, nel IV Convegno Mondiale degli Storici della Ragioneria e abbiamo rinfrescato la nostra conoscenza. Fu un Convegno memorabile per me, perché conobbi Borgo Sansepolcro, il paese di Luca Pacioli, e ricevetti per la prima volta l’*Hourglass Award* che ogni anno concede l’Academy of Accounting Historians al contributo più importante riguardante la ricerca nella disciplina.

Incontrarsi di nuovo in quell’occasione rafforzò la nostra amicizia. Ritornati a casa abbiamo iniziato una assidua corrispondenza. Lui continuò ricercando e scrivendo. E di quel periodo sono i suoi lavori: “La moneta imperiale parmigiana nel 1386-87 e il suo potere di acquisto al 31 dicembre 1984”, *Rivista Malacoda*, Parma, 1985; il libro *Gerolamo G. Cardano e il suo trattato di Ragioneria in lingua latina*, Parma, 1988. Di questo anno sono anche la Prefazione “Angelo Ugoletto stampatore di libretti di Computisteria” alla ristampa in facsimile di *Il Libro di Tuti li Costumi di Angelo Ugoletto* stampato da Ugoletto a Parma nel 1498, Parma, Maccari, 1988; nello stesso escono le “Note sulle condizioni sociali e ambientali di Parma e Provincia nei secoli XIX e XX”, in *Ambiente e natura nella realtà di Parma*, Parma, Battei, 1988. Dell’anno successivo è “L’economia di Parma e del suo Ducato descritta in un Trattato dei cambi del bolognese Vincenzo Tonarini (1780-81)”, *Rivista Malacoda*, N. 26, Parma, 1989.

Al decennio successivo appartiene la relazione “I manuali di computisteria e di ragioneria dal secolo XIII al XVIII”, *Summa*, N. 39, Settembre 1990, anno 7°; così come *Il Trattato dalla “Summa” del Paciolo* apparso come Supplemento al N. 40 di *Summa*, Novembre 1990. Il lavoro “Ludovico Flori, Ragioniere della Compagnia di Gesù” apparve nella *Summa*, N. 48-49, Settembre 1991, Anno 8°.

L’anno 1994 segnò un punto importante nelle nostre relazioni: fu, quando una buona amicizia cominciò a trasformarsi in una relazione fraterna. ASEPUC, l’Associazione Spagnola di Professori Universitari di Contabilità, voleva dedicare il Convegno a celebrare quel anno alla commemorazione del Quinto Centenario della pubblicazione della *Summa* da Pacioli e per

questa occasione volevano contare sulla presenza di un rinomato specialista nella materia per fare il discorso inaugurale. Fui consultato riguardo a chi avrebbe potuto essere questo personaggio. Io risposi che senza dubbio doveva essere il professor Carlo Antinori. Il mio suggerimento fu accettato e così Antinori venne in Spagna per la prima volta, accompagnato per la sua cara moglie Angela, per partecipare nel VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, tenutosi a Madrid, nei giorni 26-28 Maggio 1994. Il suo discorso versò sul tema: *Luca Pacioli en la historia de la contabilidad*. In occasione del Suo viaggio io ebbi l'onore di invitarli a cena a casa, dove conobbero mia moglie, Ingrid, e i nostri figli.

Dopo questa visita Carlo Antinori venne quattro volte più in Spagna. La seconda volta nei giorni 24-26 Settembre 1998 in occasione del II Encuentro de Trabajo sobre la Historia de la Contabilidad en España: Dos formas de entender la Historia de la Contabilidad, tenuto nel Colegio Mayor Maese Rodrigo di Mairena del Aljarafe (Siviglia). Questo Convegno aveva il fine di analizzare le due attuali concezioni di ricerca in storia della ragioneria: la tradizionale e quella chiamata "new accounting history". Carlo Antinori tenne una delle due conferenze inaugurali sul tema *El Campo de Estudio de la Historia de la Contabilidad y su Evolución en el Tiempo*, dove difese la posizione della storia tradizionale. La seconda conferenza inaugurale fu tenuta da Mahmoud Ezzamel sotto il titolo: *La Nueva Historia de la Contabilidad: logros y retos*, dove espose le posizioni dei nuovi storici. Dopo il Convegno, Antinori dimorò qualche giorno con noi a casa della nostra figlia Rosa al Puerto de Santa Maria (Cadice) e conobbi lì nostri nipotini, che anche vide in altre occasioni. Si fece apprezzare così tanto da loro che lo chiamavano "il nonno Carlo".

Il terzo soggiorno del professore Antinori in Spagna fu per presentare una relazione nell'XI Congreso AECA, celebrato a Madrid, i giorni 26-28 Settembre 2001. Detta relazione fu incentrata su *Los Orígenes de la Partida Doble*. Tornò un'altra volta nei giorni 11-13 Settembre 2003, per partecipare nel Corso d'Estate "Pacioli y el Renacimiento", tenutosi nella Casa dello Studente "La Cristalera" dell'Universidad Autónoma de Madrid a Miraflores de la Sierra. In questa occasione dettò una lezione sulle *Prácticas contables italianas antes de Pacioli*, pubblicata poi in *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, N. 1, Dicembre 2004.

L'ultima volta che abbiamo potuto godere in Spagna della compagnia e saggezza del professor Carlo Antinori fu nel V Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad, a Toledo nei giorni 20-22 Aprile 2005. Questa volta Carlo Antinori ci offrì una dissertazione sulle *Contabilidades públicas estatales en Italia a finales del Medioevo y comienzos de la Edad Moderna*.

Carlo Antinori era molto apprezzato in Spagna, Paese dove aveva molti amici e ammiratori: Salvador Carmona, Rafael Donoso, Fernando Gutiérrez, Ángela Jiménez, Juan Lanero, Francisco Javier Quesada, Ricardo Rodríguez, Jorge Tua, Susana Villaluenga, e tanti altri... Lui conosceva lo spagnolo e teneva in questa lingua qualcuna delle sue conferenze totalmente o in parte. Ogni volta che veniva in Spagna rimaneva da noi alcuni giorni e aveva piacere di parlare con i nostri figli e nipotini.

Le visite del professor Antinori in Spagna si erano alternate a quelle nostre in Italia, dove eravamo ospiti a casa sua, a Parma e a Rimini. Così avemmo l'opportunità di conoscere anche suo figlio Gianfranco, così prematuramente e sfortunatamente scomparso, sua nuora Silvana e suoi nipoti Carlo, Gianluca, Flavia e Silvia. In una di queste visite, Antinori mi ha



portato alla *Gazzetta di Parma* dove volevano intervistarmi. Là, nella sala da riunioni, seduti sotto il busto de Giovanni Guareschi, ci hanno fotografato insieme. Per una combinazione della vita, questa fotografia è stata poi scelta dal giornale per riprodurla nell'articolo pubblicato a ricordo di Carlo sul giornale di sabato 1 Luglio 2006. Nostra buona amica, la dottoressa Giovanna Nobile, mi ha fatto arrivare questa pagina della *Gazzetta*. La incornicerò e la conserverò come ricordo dell'amico perduto.

Nel 1994 la Casa Editrice RIREA, ha pubblicato il volume scritto congiuntamente da Carlo Antinori e da me sotto il titolo: *500 anni di Partita Doppia e letteratura contabile 1494-1994. Due recenti studi sulla Summa di fra' Luca Pacioli*, Roma, 1994, in occasione del Quinto Centenario dalla stampa della *Summa*.

Nello stesso anno Carlo Antinori pubblicò l'opera: *Luca Pacioli e la Summa de Aritmetica dopo 500 anni dalla stampa della 1ª edizione (1494-1994)*, per iniziativa del Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali, Roma, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, 1994.

L'anno precedente aveva curato una riproduzione in facsimile dell'esemplare di Sua proprietà dell'opera di Luca Pacioli: *Summa de Aritmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, ancora per iniziativa del Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali, Roma, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, 1993. Questo volume fu accompagnato da una *Guida alla lettura* dello stesso Antinori.

Nel 2000 Carlo Antinori si dedicò ad una riproduzione in facsimile anastatico dell'opera *De Divina Proportione* da Luca Pacioli sempre per iniziativa del Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali, Roma, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, 2000, scrivendo anche in questo caso una *Guida alla lettura*.

Nel 1997 furono pubblicati gli *Atti del III Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria*, dal titolo *Vita Economica e Storia della Ragioneria in Sardegna dalla seconda metà del Settecento*, Pisa, Pacini Editore, 1997, che includono la relazione: "La bibliografia storica della ragioneria in Sardegna" presentata da Carlo Antinori al Convegno, che si svolse ad Alghero, nei giorni 20-21 Ottobre 1995.

Continuando la sua instancabile attività, l'anno 1997 il professor Antinori pubblicò il 3° volume dell'opera *Storia della Ragioneria* del primo suo Maestro ed amico prof. Vincenzo Masi, rimasta manoscritta e incompleta nell'ultima parte a causa della morte dell'autore avvenuta il 17 Dicembre 1977. Questo volume, dal titolo *La Ragioneria nell'Età Moderna e Contemporanea. Testo riveduto e completato da Carlo Antinori*, fu pubblicato, ancora per iniziativa del Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali, a Milano, da Giuffrè Editore.

Nel 1999 in occasione della celebrazione del millennio dell'Università parmense Carlo Antinori congiuntamente con M. Cristina Testa pubblicò il libro: *Università di Parma – Storia di un millennio*, Parma, Maccari Ed., 1999.

L'anno 2002 Antinori pubblicò nella Rivista *Summa* il lavoro: "I conti ai tempi dei Malatesta".

Nell'anno 2003, in occasione del primo Centenario dalla fondazione della *Rivista Italiana di Ragioneria*, su richiesta della dottoressa Giovanna Nobile, editore de la Rivista, il professor Antinori scrisse: *Storia della Ragioneria: i Maestri, le teorie nella Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale dal 1901 al 2000. A cento anni dalla fondazione Carlo Antinori ne rilegge e commenta i contenuti*, Roma, Rirea, 2003.

Nello stesso anno, Carlo Antinori curò dell'edizione dei due libri di Ambrogio Lericì, genovese, scritti in lingua tedesca e pubblicati a Danzica negli anni 1606 e 1610. I libri sono stati tradotti in italiano da Stefano Beretta e pubblicati, con una *Guida alla lettura* da Carlo Antinori, sotto i titoli rispettivi: *Una bella forma della contabilità secondo la vera e propria maniera italiana redatta a regola d'arte e adattata al commercio prussiano da Ambrogio Lericì genovese*, e *La seconda parte della contabilità secondo la vera e propria maniera italiana redatta a regola d'arte e adattata al commercio prussiano da Ambrogio Lericì genovese*, per iniziativa del Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali, a Parma, da Grafiche STEP, 2003.

Il 15 dicembre 2004, il Presidente della Repubblica Italiana, Carlo Azeglio Ciampi, conferì, su proposta del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, Letizia Moratti, la medaglia d'oro a Carlo Antinori nella sua qualità di Benemerito della Scuola, della Cultura e dell'Arte. Abbiamo pubblicato questa notizia in *De Computis*, N. 2, Dicembre 2004, i tutti gli amici spagnoli del professor Antinori si sono rallegrati per questa ricompensa e questo riconoscimento, da Lui meritato, per i Suoi studi e la Sua intensa attività scientifica in materia di Storia della Ragioneria, più di chiunque altro.

Ricordiamo, per finire, alcuni dati biografici di Carlo Antinori: nacque a Conselice (Ravenna) il 26 agosto 1918. Compì gli studi a Forlì e a Parma. Conseguito il diploma di ragioniere, si laureò alla Facoltà di Economia e Commercio dell'Università di Bologna. Nel 1945 si è iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti di Parma, di cui è stato presidente per dodici anni. Nel 1947 iniziò l'insegnamento di Ragioneria e Tecnica Commerciale negli Istituti Tecnici divenendo Ordinario nell'Istituto Tecnico Commerciale "M. Melloni" di Parma. Nel 1959 conseguì il diploma di Paleografia Latina, Archivistica e Diplomatica presso l'Archivio di Stato a Parma. Nel 1961 ottenne la Libera docenza in Storia della Ragioneria e svolse attività di insegnamento universitario alla Facoltà di Economia e Commercio di Parma e all'Accademia Militare di Modena, fino al compimento del suo settantesimo anno. Nel 1969 vinse il concorso nazionale per titoli ed esami a Ispettore Centrale del Ministero della Pubblica Istruzione, dove prestò servizio fino alla pensione, conseguendo la qualifica di Dirigente Generale. Era membro dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale di Bologna e socio fondatore della Società Italiana di Storia della Ragioneria. Fu socio anche della Academy of Accounting Historians. Era inoltre membro del Comitato Scientifico della *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*. Morì a Parma il 29 Giugno 2006, all'età di 87 anni.

L'ultima volta che parlai con Carlo Antinori prima che si sapesse della malattia, fu il 6 Febbraio di questo anno. Mi telefonò per dirmi che era stato invitato a partecipare nel VIII Prolatino. Congresso Internacional de Contabilidade do Mundo Latino, organizzato con il suo amico prof. Antonio Lopes de Sá, che questa volta doveva celebrarsi in Santa Maria da Feira, Portogallo, i giorni 7- 8 Aprile. Mi disse che l'avrebbe accompagnato, come aveva gentilmente

fatto anche nel Convegno di Toledo, il prof. Giuseppe Galassi, buon amico Suo e mio. Non aveva, però, molta voglia di andare e mi disse che se fossi andato anche io e ci fossimo potuti incontrare, avrebbe aderito. Logicamente la mia risposta fu immediata e affermativa. Mi disse che in tal caso aveva l'intenzione di presentare una relazione intitolata "Da origem da partida dobrada ao patrimonialismo". È noto che il prof. Lopes de Sá difende con fervore la concezione patrimoniale della contabilità.

A Dublino per assistere al 29th Annual Congress de l'European Accounting Association nei giorni 22-24 Marzo 2006, il professor Giuseppe Galassi mi domandó se sapevo che Carlo Antinori era seriamente malato. Io, che non sapevo niente, lo chiamai subito e la triste notizia mi fu confermata. Cancellai la mia partecipazione al Prolatino, sperando in ogni modo che il mio amico potesse recuperarsi, ma disgraziatamente non fu così. Ebbi infine l'opportunità di parlare con Lui al telefono due o tre volte.

Con Lui è scomparsa un grande ricercatore e uomo di scienza a livello internazionale, un grande amico e un grande uomo, un uomo buono nell'autentico senso dell'espressione. Un uomo che ebbe una vita piena e ricca, che con la sua attività instancabile ha contribuito a fare della Storia della Ragioneria la disciplina scientifica che è adesso. Io ringrazio Dio per avermi permesso conoscere una persona come lui, una persona retta, onesta, generosa, integra, la cui compagnia e amicizia mi ha procurato tanti momenti grati e tanti insegnamenti.

Veramente, riguardando la sua vita, Carlo Antinori potrebbe dire, come l'apostolo san Paolo: "Ho combattuto la buona battaglia, ho terminato la mia corsa, ho conservato la fede. Ora mi resta solo la corona di giustizia che il Signore, giusto giudice, mi consegnerà". Così sia.

RICHARD MATTESSICH: VIDA Y OBRA¹

Daniel Carrasco Díaz

Con la venia, Excma. y Magnífica Rectora de la Universidad de Málaga, Excmas. e Ilmas. autoridades, señoras y señores.

Hoy nos trae aquí la concesión al Prof. Mattessich de la distinción de mayor relevancia que otorga nuestra universidad, cual es su investidura como *Doctor honoris causa*.



Sirvan estas palabras para presentar, aunque muy brevemente, toda una vida de docencia e investigación en Contabilidad que, en cualquier aspecto, ha sido ejemplo para todos, en lo profesional, por su permanente inquietud investigadora y sus extraordinarias aportaciones científicas, y en lo personal por su desinteresada entrega, cordialidad y amistad hacia todos.

Pero, permítanme que les acerque algo más a su fascinante e itinerante vida personal, mucho menos conocida que sus publicaciones y aportaciones científicas.

Richardus Victorius Alvarus Mattessich nació circunstancialmente en Trieste, Italia, en 1922, y digo circunstancialmente porque fue así, pues su padre trabajaba por aquel entonces en la marina mercante italiana. Sin embargo, su familia materna era austriaca y al año siguiente de su nacimiento volvieron a Viena. Como después tendré ocasión de comentar, la efímera ciudadanía italiana de Mattessich iba a jugar un papel importante en su vida.

Aunque a los siete u ocho años no se podía decir que fuera muy un buen estudiante, lo cierto es que tenía gran inquietud y curiosidad por todo. Así, buscando entre las viejas cajas de su abuelo encontró un libro lleno de líneas horizontales acompañadas de letras y números, un antiguo libro de contabilidad de líneas gruesas diagonales que le impresionó por su estética, ese fue su primer contacto con nuestra disciplina y que seguramente influyó en su posterior dedicación científica.

Cuando terminó los estudios básicos no tenía claro cómo enfocar su vida futura, algo muy propio de la edad. Planteándose varias alternativas, dedicarse al arte, gracias al talento para la pintura que había heredado de su madre, o dedicarse a la química cuyo interés especial en este campo era incuestionable. Sin embargo, se decidió por estudiar ingeniería mecánica, en la que, al contrario que en su infancia, obtuvo excelentes resultados académicos.

¹ El texto que se ofrece a continuación constituye el discurso pronunciado por el profesor Daniel Carrasco Díaz, catedrático de Economía Financiera y Contabilidad como padrino del homenajado, en el solemne acto de investidura del Prof. Dr. Richard Mattessich, profesor emérito de la Sauder School of Commerce, de la University of British Columbia, Vancouver (Canadá), como Doctor honoris causa por la Universidad de Málaga, celebrado el 18 de mayo de 2006.

Desde muy joven, en torno a los 16 años, nuestro querido profesor, comenzó a interesarse por la vida académica y cultural de la Viena de aquella época, donde sobresalían personalidades como Freud, Klimt, Schönberg o Mahler. Así comienza su acercamiento a las ideas de Popper y de los neopositivistas (Carnap, Gödel y Neurath) o de la denominada escuela económica de Viena (Menger, Von Mises, Hayek, Schumpeter). Influenciado por este entorno intelectual, comenzó a pensar que su futuro debería estar enfocado a la búsqueda y ampliación del conocimiento de alguna ciencia concreta.

Cuando se tituló como ingeniero, a los 18 años, comenzó realizando prácticas, descubriendo pronto la importancia y necesidad que tiene para los técnicos poseer una cultura de los negocios y de la economía, con el fin de alcanzar una visión más completa de la actividad productiva. Precisamente, con la idea de completar su formación, se matriculó en la Escuela de Economía y Administración de Empresas de Viena, obteniendo en 1944 y con la máxima calificación, el título de Grado en Economía. Todo ello mientras realizaba trabajos de todo tipo, desde vendedor de viajes para diferentes empresas y productos, hasta agente de seguros, delineante o ayudante de la iluminación en escena de la casa de la ópera de Viena.

Este último trabajo fue especialmente interesante para nuestro profesor pues le dio la oportunidad de conocer a las grandes estrellas de la ópera del momento, y descubrir la música de Mozart, de cuya obra opina que es una de las pocas cosas en este mundo que merecen poseer el epíteto de “divino”.

Fue precisamente en esta época, de trabajo y estudios, cuando la gran tragedia que fue la Segunda Guerra Mundial, llega a Viena, a través de la anexión alemana. Su nacionalidad italiana, consecuencia de su nacimiento en Trieste, juega un papel fundamental, según anunciamos, que se concretó en su tardía incorporación al ejército alemán. En efecto, al vivir en Viena, no realizó la milicia obligatoria en Italia, ni fue reclamado por este país para la guerra y, al mismo tiempo, los nacionalsocialistas alemanes no lo reclutaron por poseer la nacionalidad italiana. Sin embargo, las Waffen-SS del ejército alemán buscaban sin cesar entre las personas extranjeras para reclutar a más soldados y sabía que, en cualquier momento, iban a aparecer para llevárselo al frente. Aunque tardaron bastante tiempo, en junio de 1944, por su pertenencia a la Organización de Construcción Todt, ingresó como ingeniero y se libró de acudir al frente como militar. Su primera misión la realizó en Salónica, Grecia, para llevar la contabilidad de costes de diversas construcciones militares, como puentes y otras obras civiles destruidas por la guerrilla.

La retirada fue difícil y muy peligrosa, con una lluvia de fuego de la aviación rusa y, tras su paso por Belgrado, gracias al tabaco griego que le quedaba, usándolo como moneda de cambio, pudo volver a Austria. En casa, todos se quedaron sorprendidos y alegres de su vuelta, puesto que ni siquiera sabían que había abandonado Salónica.

Una vez en Austria retomó su trabajo en la empresa de construcción, además de acudir a la Universidad por las mañanas y realizar el trabajo de Doctorado por las noches, sin duda el mejor remedio para distraerse de los bombardeos nocturnos en Viena.

A principios de 1945, Mattessich comenzó la búsqueda de algún profesor de la universidad para hacer sus exámenes. Con no pocas dificultades, al fin consiguió el doctorado el 6 de abril de 1945, entre el sonido de la artillería pesada, obteniendo la calificación de *Magna cum laude*.

Después de la guerra, muchos edificios, puentes y calles habían quedado totalmente destruidos y, como todos sabemos, hizo falta toda una gran reconstrucción de la ciudad y del país. Su jefe en la empresa de construcción donde trabajaba, sorprendido de su capacidad, le propuso el puesto de directivo en alguna de las constructoras. Aquél trabajo era un ascenso muy importante para alguien de 23 años. Sin embargo, después de cuatro meses de carreras de un lado a otro, donde buena parte de los desplazamientos era obligado hacerlo a pié por falta de combustible, acabó tan agotado que solicita y obtiene un descanso.

Desde ese momento comenzó a hacer lo que siempre quiso, publicar artículos de economía. Su objetivo era incorporarse al Instituto de Investigación Económica Austriaco (WIFO) y, a través de un compañero de la universidad, pudo conocer a su nuevo director. Así, Mattessich, consigue un puesto de investigador en noviembre de 1945, momento que constituye el punto de partida de su carrera científica.

En el verano del 47, la YMCA (Asociación de Jóvenes Cristianos) de Suiza lo invita, junto a varios de sus colegas, a una concentración. Después de varios días de estupenda convivencia, dada la situación de posguerra que se vivía en Austria, aprovecha para quedarse a vivir en Suiza, aceptando un trabajo de delineante hasta que pocas semanas después ingresa como profesor de comercio en el Rosenberg College.

En dicho colegio fue tutor de Christian Strauss, nieto del famoso compositor Richard Strauss, y cuando el abuelo del muchacho fue a visitarlo al colegio, invitó a Mattessich a la presentación de su ópera *Electra*, en su propio palco. Eso fue una experiencia inolvidable para nuestro querido profesor.

Durante su permanencia en Suiza realizó múltiples viajes por Alemania, Francia, Italia, Argelia, e incluso visitó varias veces su anhelada Viena y, precisamente, en uno de ellos conoció a su inseparable Hermi. La invitación a la ópera de Richard Strauss, *Der Rosenkavalier*, como no podía ser de otra manera, fue el marco de una velada encantadora y propicia para un amor a primera vista. En efecto, un año después, el 12 de abril de 1952, Hermi y Richard se casaron y llevan más de 50 aniversarios escuchando la música *Der Rosenkavalier*.

Poco tiempo después, el deseo de seguir investigando sin tener que solicitar permiso de trabajo todos los años hizo que se decidiera a cruzar el Atlántico, viajando a Canadá e instalándose en Montreal. La pareja trabajó junta en una aseguradora y, al mismo tiempo, él daba clases de contabilidad en la universidad McGill. Más tarde, su deseo de dedicarse completamente al mundo académico, le llevó a la Universidad de Monte Allison, donde dirigió el recién estrenado departamento de comercio.

A pesar de las dificultades propias del conocimiento de un nuevo idioma, en escaso tiempo, llegó a dominarlo hasta el punto de escribir su primer artículo en inglés, en 1956. Con el segundo artículo en inglés, escrito en 1957, se convierte en uno de los referentes de la investigación contable del momento, y con tan sólo 34 años. A partir de entonces, su producción científica lo llevó a multitud de universidades del mundo entero para impartir clases y conferencias.

Con el prestigio de una incipiente carrera investigadora y, a la vez, prometedora, llegó en 1958 a Estados Unidos, concretamente a la universidad de Berkeley en California. Aquella universidad, repleta de profesores con renombre que aseguraban conversaciones muy sugestivas, y una amplia vida cultural, marcada por la casa de la ópera de San Francisco, prometía una estancia agradable.

No obstante, la vida académica parecía estar más marcada por envidias y tensiones internas que por un ambiente académico adecuado y, aprovechando su año sabático, se trasladó a la Ruhr Universität Bochum en Alemania, en la primavera de 1966.

En Europa, cerca de su Austria natal, disfrutó del idioma materno. Sin embargo, aunque comprobó la mejor consideración social de los profesores universitarios en Europa, respecto de Norte América, determinadas promesas incumplidas le llevaron nuevamente a Berkeley para el curso 1966/67.

Por fin, en 1967, la Universidad de British Columbia, en Vancouver, le proporcionó el ambiente académico buscado y, desde entonces, sigue unido a ella con la máxima consideración y, desde 1988 hasta la actualidad, como profesor emérito.

Durante los años 1976 a 1978 el Prof. Mattessich impartió docencia, además de en la citada universidad, en la Universidad Tecnológica de Viena y, en abril de 1976, recibió al fin la nacionalidad austriaca, sin renunciar a su nacionalidad canadiense. Así, aunque a sus 54 años sólo tenía efectos sentimentales, recuperó una nacionalidad que, espiritualmente, siempre había sido la suya.

En cuanto a su vida académica, nuestro querido Mattessich, ha compartido sus conocimientos con profesores y alumnos de varias universidades de Canadá, Austria, Alemania, Estados Unidos, Inglaterra, Japón, Italia y España.

Muestra de todo ello es el capítulo de distinciones en el que se pueden destacar las siguientes: Becado de la Fundación Ford; Premio de literatura del Instituto Americano de Censores Jurados de Cuentas; Académico Ordinario de la Academia Italiana de la Economía Hacendal; Catedrático Arthur Andersen de la Universidad de British Columbia; Miembro Correspondiente de la Academia Austriaca de Ciencias; Premio Haim Falk, por su distinguida contribución al pensamiento contable, de la Academia de Contadores Canadienses; Miembro Vitalicio de la Academia de Historiadores Contables; Miembro Honorario de la Sociedad Italiana de Historiadores Contables; Catedrático Honorario del Centro Universitario Francisco de Vitoria; *Doctor honoris causa* por la Universidad Complutense de Madrid; Insignia Honoraria de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC); hace unos días fue investido *Doctor honoris causa* por la Universidad de Burdeos, y hoy por la Universidad de Málaga.

Además de su intensa vida académica, sus investigaciones cuentan con una extraordinaria valoración y reconocimiento en todo el mundo, con más de veinte libros publicados, en varios países, cientos de artículos en las revistas de mayor impacto y prestigio, e infinidad de participaciones en congresos internacionales.

Aunque, como dije al comenzar estas palabras, en mi presentación estaría más cerca de los rasgos humanos que de los científicos, como así ha sido, es obligado hacer una breve mención de las áreas en las que sus aportaciones han sido especialmente relevantes, si no decisivas, en la disciplina contable, me refiero a la Axiomatización de la contabilidad, Teoría de la hoja de cálculo, Epistemología e Historia de la contabilidad.

Para no extenderme demasiado, sólo me referiré a las publicaciones de mayor consideración científica y académica, de las múltiples que podemos encontrar en su currículum. En tal sentido destacar sus libros *Accounting and Analytical Methods*, de 1964, *Topics in Accounting and Planning*, de 1971, *Instrumental Reasoning and Systems Methodology*, de

1978, *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, de 1984, y *Accounting Representation and the Onion Model of Reality: a Comparison with Baudriillard's Orders of Simulacra and his Hyperreality*, de 2004.

Finalizaré mi intervención refiriéndome a su relación con nuestro país y, en tal sentido, decir que la primera vez que el Prof. Mattessich viene a España transcurrían los años sesenta y fue en una visita esencialmente turística. Hasta la década de los ochenta no se inician los primeros contactos personales con profesores españoles, que han ido aumentando desde entonces hasta la actualidad en la que cuenta con amigos y discípulos de múltiples universidades, entre otras, de Madrid, Vigo, Cantabria, etc., y, por supuesto, en la de Málaga.

Mi corta y entrañable amistad con el Prof. Mattessich tiene su origen en el Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, celebrado en Las Palmas de Gran Canaria en el año 2000, cuando la Prof. Piedra Herrera me regala el privilegio de atenderlo durante el evento. Su sencillez, cordialidad y humildad hicieron que unos días fueran suficientes para iniciar una estrecha relación personal.

Poder disfrutar aquellos días de su conversación e increíble vitalidad fue para mí el encargo mejor recompensado de mi vida académica, aunque con algunos sobresaltos propios de la intensa actividad académica y lúdica. Recuerdo que un día en un restaurante, yendo junto a mí, se resbaló por unas escaleras y pensé que se rompía la cabeza. Afortunadamente nada pasó y, a los dos segundos, Ricco, como prefiere que le llamen en privado, estaba levantado y sin más problemas que alguna pequeña magulladura.

Muestra de aquella incipiente amistad fue su propuesta para la realización de un trabajo, a presentar en el Congreso de la Asociación Europea de Contabilidad, que se celebraría en Sevilla en abril de 2003, lo que me pareció un verdadero sueño. Después de barajar diversas posibilidades nos inclinamos por una línea de trabajo que ya había iniciado él con profesores de otros países, como Alemania, Italia o Francia y, junto a un gran maestro de la historia de la Contabilidad, el Prof. Esteban Hernández, de la Universidad Autónoma de Madrid, presentamos una comunicación con el título "Análisis de la publicaciones contables en España: primera mitad del siglo XX". Más tarde, en 2004, publicamos un artículo sobre dicho tema en la *Review of Accounting and Finance*, Volume 3, Number 3, de la Universidad de Illinois, editada por Belkaoui, otro de los padres de la moderna contabilidad.

En Málaga hemos podido disfrutar de la sabiduría de nuestro querido Ricco en varios ciclos de conferencias en los que, como profesor visitante, impartió diversas clases magistrales sobre temas tan diferentes como la ética o la epistemología de la contabilidad, el caso Enron y Arthur Andersen, o los inicios de la hoja de cálculo, entre otros. Además, debo subrayar el ejemplar comportamiento de nuestros alumnos, del que nos sentimos orgullosos, por el caluroso recibimiento y el cariño mostrado a una verdadera eminencia de la contabilidad.

Por otra parte, quiero resaltar que los que nos movemos en el marco académico de la Contabilidad, conocemos sobradamente la universalidad e importancia de la obra del Profesor Mattessich, de la que sus primeros y principales divulgadores en España fueron, en su día, los profesores García García, de la Universidad Autónoma de Madrid y Requena Rodríguez, de la Universidad de Málaga.

En sus aportaciones, ambos han dejado, a lo largo de buena parte de su vasta producción escrita, testimonio expreso de la singular aportación y figura del Prof. Mattessich,

que inició y proyectó en el mundo de nuestra ciencia un *modus operandi* del que, entre nosotros, los referidos autores fueron singulares seguidores e interpretes.

Y por ellos, el Profesor Calafell, que durante la dirección de sus respectivas tesis doctorales quiso y supo inculcar a ambos la impronta de la justa y merecida devoción por la obra del ahora recipiendario, de cuyo vasto y denso contenido fue, en la década de los 70, principal introductor.

Finalizaré con un par de ideas del propio Prof. Mattessich que, como científico fiel a sus pensamientos filosóficos y metodológicos, es toda una referencia para los que, buena parte de nuestro tiempo, nos dedicamos a la investigación. En su artículo titulado “Acerca de lo que he intentado hacer en mi labor de investigación, dónde he podido acertar y dónde he fracasado”, de 1998, nos subraya, entre otras, estas líneas de conducta:

“Algo fundamental para el trabajo creativo es ser fiel a uno mismo y no agacharse ante los credos y los intereses de otros”

“Es mejor librar una batalla aparentemente perdida que luchar por algo de lo que uno no está convencido”

Así pues, considerados y expuestos todos estos hechos, dignísimas autoridades y claustrales solicito con toda consideración y encarecidamente ruego que se otorgue y confiera a mi maestro el Excmo. Sr. D. Richard Mattessich el supremo grado de *Doctor Honoris Causa* por la Universidad de Málaga.

Nada más, muchas gracias.

CRÓNICAS

THERE ARE SIGNIFICANT DIFFERENCES IN WORLD CONGRESSES RELEVANT TO ACCOUNTING IN TERMS OF THE INTEREST AND THE PARTICIPATION PROFILE OF COUNTRIES

Oktay Güvemli

We organized two world congresses in November 2006 in Turkey. These were the 10th World Congress of Accounting Educators, held under the initiative of IAAER November 9-11, 2006, and the 17th World Congress of Accountants, held under the guidance of IFAC November 13-17, 2006. The congresses were hosted by TÜRMOB - Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey, and TMUD - Expert Accountants' Association of Turkey, which is the oldest accounting association of Turkey. Following these two world congresses, we went to Romania (as a group of 19 people) in order to present 12 papers. We participated in the conference entitled "International Conference on Accounting and Management Information Systems" which was organized by The Academy of Economic Studies of Bucharest under the presidency of Prof. Dr. Pavel Nastase November 24-25, 2006. While writing these lines, we are in the latter stages of the preparations for the conference entitled "The Balkan Countries' 1st International Conference on Accounting and Auditing" to be held 8-9 March 2007 in Edirne, Turkey. Edirne is a city located on the Bulgarian border of Turkey. The initial aim of this conference is to form closer professional relations with Balkan countries.

All of these above activities have shown that a change in the profile of participants of the international accounting congresses and conferences is emerging. In the following paragraphs I will try to explain the differences between the aforementioned congresses and conferences.

10th World Congress of Accounting Educators

The main theme of the congress was "Challenges and Developments in International Accounting Education and Research". The conference was compatible with our expectations. There were approximately 430 delegates; 305 foreign educators and 125 Turkish educators. Previously, I had attended the education congress that was held in France in 1997 and I guess it would be appropriate to say that the participation profile of the Istanbul congress was similar to the one held in Paris. The approximate number of attendees from the USA was 50; there were 20 each from Australia, Britain and Spain; 10 each from Russia, Canada, Japan, France, Netherlands and Germany. There were participants from about 40 countries. I should also state that there were nearly 20 participants from Malaysia, who will host the next congress. The high participation of Turkish scholars was a consequence of the combination of the 10th congress and the international conference, which is organized annually by the association of Turkish accounting educators. There were papers concerning accounting history and some of these papers were presented in the panel discussion chaired by Prof. Giuseppe Galassi of Italy. The famous Russian accounting historian Yaroslov Sokolov could

not attend the congress unfortunately, although he had been invited. However, his son came to the congress and presented a pretty good paper about the history of accounting education in Russia. Sokolov's son is married to a French woman, thus it seems that he is open to the probable upcoming cooperation. Prof. Jean Guy Degos of Bordeaux, France was another scholar who presented a paper relevant to accounting history at the congress. Besides this, it is necessary to state that the opening speech made by Prof. Shyam Sunder, the president of the American Accounting Association, impressed the audience. His speech was about the globalization of international accounting standards. I was glad to have the opportunity to give my close attention to the accounting historians during the congress.

The Turkish scholars gave significant speeches which were based on the past and current situation of Turkish accounting education. The CPA Chamber prepared a special issue which included the studies on the development process of Turkish accounting thought. This special issue was published quickly and 5,000 copies were delivered to all congress participants. The writer of these lines was the editor-in-chief of this special issue. These studies will also be published in The Turkish Center of Accounting Research, which has been formed for the digital archives network preparations. This congress revealed one of the peculiarities of the Turkish scholars: when the event is organized on an international level, the Turkish scholars prefer to highlight the historical aspect of the profession.

17th World Congress of Accountants

It would be appropriate to express that this congress will be one of the most discussed congresses on which special research should be made. I plan to discuss this situation with my colleagues in Turkey. The congress was important because of two factors: First of all, it was held for the first time in the Middle East and it was the first congress that was held in a developing country, excluding Mexico. I guess the second factor of the congress that I will try to explain will be the one that will be most discussed. The points which I have been able to determine up till now can be listed as follows:

There were nearly 3,000 participants from 112 countries. With nearly 2,000 participants from Turkey, the total number of attendance to the congress reached 5,000. In deed, the low level of participation from foreign countries was very noticeable. There were more foreign participants in the previous congress that was held in Hong Kong in 2002. I asked about the names and the countries of the participants to IFAC and the local Turkish organizers have informed me that I could get this information from IFAC. IFAC has informed me that, after asking for the permission of the participants of the congress, they could share the contact details of the participants with me. I look forward to receiving this information from IFAC. However, the first-hand information enables us to evaluate the congress simply. There were over 470 delegates from Nigeria, 80 from Mongolia, 170 from China and 120 from Malaysia, who will be the host of the next congress. These numbers are the highest from these countries up to date. The profiles of participants from the countries represented in previous congresses with high attendance are as follows: 180 from Britain, 165 from Japan, 135 from France, 95 from USA. These numbers are low compared with the former congresses.

I tried to speak with the delegates from the countries which were attending the world congress for the first time. The desk that we set up for the promotion of the 12th WCAH was a good opportunity to have dialogue with these people. I tried to determine the reason why these countries gave attention to the congress to this degree. In general, it can be claimed that this was one of the consequences of globalization. Besides this, following the collapse of the USSR, the countries which were previously dependent on the USSR have had the desire to

learn the capitalist economy applications. It is known that the reason why the Russians came in large numbers to Paris Congress held in 1997 and Hong Kong Congress held in 2002 was based on the same fact. Another reason is that the tremendous communication environment attracted the attention of these countries concerning this congress. They started to hear news about these congresses in the Media, and for this reason they wanted to see and be part of this activity at least once in their life.

It seems that the enhancement of economic wealth encouraged the “Former 3^d World Countries” to participate in this congress. Indeed, these countries are in the process of integration with the world economy. Turkey passed through the same process in 1980.

Besides this, the emergence of the unexpected capacity of Central Asian and African countries is another point and it is hard to understand the reasons for this situation. I guess in the upcoming years, the real developments will occur in these parts of the world. For instance, Nigeria is a rich country in terms of oil and gas reserves, but the participation of Nigerian delegates was based on an individual effort, not a coordinated countrywide effort. I met with a Nigerian lady who was a chief of a professional organization representing 17,000 members. She told me about her efforts to bring approximately 500 people from her country in order to attend this congress. It is impossible not be impressed by her efforts. In this respect, it once again shows us that the determination of people who can expend individual efforts in these countries, can contribute to the increase of the attendance to these congresses. The people with whom we can foster close relations can become the people that we can continuously work together with. It seems that this process will be more important while making new programs in the future.

In addition to the above mentioned factors, it would be appropriate to add that visiting Istanbul was important for the participants from these countries. Most of the Western delegates had visited Istanbul before; contrary to this the delegates from the other countries were coming to Istanbul for the first time. I have learned that following the congress, 14 separate excursions to Anatolia were organized for these participants.

I also had the opportunity to ask the Western participants the reason why they attended the congress in low numbers. They dwelled upon on two factors. The first point that they expressed was that the congress did not present a new target; the topics discussed within the congress were the same as previous ones. Thus, these people stated that IFAC had to renovate the topics. Secondly, they drew attention to the fact that this was not the first time for them to come to Istanbul; they did not have the purpose of tourism while coming to Istanbul. In addition, the congress was held in winter so this was another fact that prevented the participation of Western participants. Another fact that I observed was that the average age of western participants was high. There were not many young participants from these countries.

It seems that Mr. J.J. Fermin Del Valle, the new Argentinean President of IFAC, will be committed to an intensive program for the 18th congress to be held in 2010 in Kuala Lumpur in Malaysia. We will all see whether IFAC will re-examine the topics of the congress. But we should be aware that Malaysia will be attractive for many people in terms of tourism.

Bucharest Conference

This conference was noteworthy concerning the Balkans. The conference was entitled “International Conference on Accounting and Management Information Systems”. There were approximately 200 participants and 19 of them were from Turkey. There were 127 papers; 97 of them were from Romania, 12 of them were from Turkey, 4 of them each from France and Serbia and the remaining 10 papers were from the other Balkan and Central

European countries. The only problem which occurred in the conference was the limitation of 127 papers in one and a half days. The conference President was Prof. Dr. Pavel Nastase, who is also the dean of The Academy of Economic Studies of Bucharest. He had come to Istanbul for the Educators' congress and we met with him when he came to Istanbul. He can speak English. I observed that the Romania people are good at speaking foreign languages. Prof. Nastase has close relations with France. I invited him to the Edirne conference. I guess they will attend the conference as a group from Romania. Our attendance at the Bucharest conference was certainly very important in terms of having the opportunity to meet our Romanian colleagues and to form relations with the practitioners and scholars coming from other Balkan countries, namely from Bulgaria, Greece, Serbia and others. Following our return to Istanbul, we started to communicate with these new friends and tried to make them come to the Edirne conference. Our intensive correspondence with the aforementioned people is still being carried out as these lines are being written.

The conference registration in Bucharest was free of charge. We had also taken the same decision for the Edirne conference before we saw the same in Bucharest. Edirne is a small city compared with Bucharest and due to this; its accommodation options are limited. For this reason, we plan to hold a smaller conference.

There were papers relevant to accounting history in Romania. However, regarding accounting history, Turkey is at an advanced level compared with the other Balkan countries. They have deep accounting history, but there are not many people specialized in accounting history. If they were encouraged in some way, this would help their efforts to enlighten their accounting history. Needless to say, this would necessitate patience and persistence. By the way, I would like to state that a mutual friend, Prof. Marc Nikitin of France, was also at the conference.

Conclusions

Based on my observations, both at two Istanbul congresses and the Bucharest conference, it is possible to come to a conclusion which also needs to be discussed. This can be listed as follows:

The collapse of the USSR, a general acceptance of a liberal economy, not having long-term wars, developments in communication and transportation systems, the emerging wealth in some Asian, Middle Eastern and African countries as a consequence of energy incomes, are among the facts which have affected the international congresses and conferences relevant to accounting -- indeed these facts had effects on other issues, too.

The decrease which occurred in the attendance from Western countries and the age profile seems to be a problem. The age profile of participants at the Educators' congress is younger than the Accountants' congress and also there isn't any decrease in the attendance to the Educators' congress compared with the Accountants' congress; I guess these are significant signs. I think IFAC should examine this situation. Perhaps they will need to determine more attractive topics.

Regarding accounting history, it seems that the decision that was made in the last "Past and Future Conveners Meeting" in France, was appropriate, namely determining the expansion of accounting history activities to the other sides of the world as the first target, and considering the quality of papers secondly, on condition that they are compatible with the basic principles. Nevertheless, accounting history is not the same as accounting applications. Every country has accounting applications, but not accounting history research. The globalization of accounting history in the path of science necessitates an approach based on a long-term plan. However, if it can be actualized within 20 years, accounting history can have

a tremendous strength among the other branches of social sciences. And it is certain that in that case the honorable position of accountancy would gain more power.

The creation of interest in accounting history in those countries steadily interested in congresses and conferences relevant to accounting, is due to their engagement in the issue more frequently. For this reason, the hosting places of the congresses and conferences should be determined at least four years in advance. In this way, they could prepare themselves.

Lastly, I would draw attention to the fact that the countries which have made great contributions to the development of accounting history will have a role in the expansion of accounting history to the countries which have been newly introduced to accounting history and have a desire to develop this discipline. This would be realized by means of encouraging them instead of offending them; determining the themes on a large scale instead of a narrow scale; enabling a wide spread platform to express their views instead of preferring quality as an initial aim; and certainly holding these conferences more frequently. Contribution to accounting history is one of the most important services to humanity to enlighten everyone about the ancient creativity power of their ancestors.

El Prof. Dr. Oktay Güvemli es presidente de la Association of Accounting and Finance Academicians (AAFA). Además, es el editor jefe del *Accounting and Finance Journal*. Es el organizador del 12th World Congress of Accounting Historians, que se celebrará en Estambul el año 2008. Profesó en la Marmara University, siendo nombrado catedrático en 1982. Impartió cursos de Contabilidad y Economía financiera en su Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Dio asimismo cursos en la Facultad de Ciencias Políticas de la Istanbul University. Se jubiló en 2002.

Prof. Dr. Oktay Güvemli is president of the Association of Accounting and Finance Academicians (AAFA). In addition, he is the editor in chief of *Accounting and Finance Journal*. He is the convener of the 12th World Congress of Accounting Historians to be held in Istanbul in 2008. He served at Marmara University and became a professor in 1982. He gave courses on accounting and finance at Faculty of Economics and Administrative Sciences. Besides this, he also gave courses at Istanbul University Faculty of Political Science. He retired in 2002.

TESIS DOCTORALES

TESIS DOCTORAL: ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y ANALÍTICA DE THE RIO TINTO COMPANY LIMITED (1873-1954)

Autora: M^a Carmen Avilés Palacios
Director: Manuel Flores Caballero
Universidad Rey Juan Carlos
Tribunal: Presidente: Jorge Tua Pereda
Vocales: Esteban Hernández Esteve
Luis Palacios Bañuelos
Macario Cámara de la Fuente
Secretario: Javier Aranguren Castro
Fecha de la defensa: 30 de octubre de 2006
Calificación: Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

Esta investigación histórico-contable tiene como objeto de estudio el análisis de la información económica, financiera y analítica que emite *The Rio Tinto Company Ltd.* durante el período en que es propietaria de las minas de Río Tinto, situadas en el suroeste ibérico. Esta empresa se constituye en 1873 con el objeto de obtener rendimientos del beneficio de los minerales metálicos del yacimiento onubense, mediante la venta directa de minerales piríticos o el tratamiento local de los mismos a fin de producir ácido sulfúrico, cobre metálico, sulfatos y superfosfatos, o metales preciosos como el oro y la plata. Sin embargo, y a partir de 1925 comienza un proceso de expansión internacional y diversificación de riesgos que les lleva a formar un conglomerado empresarial con intereses en distintos sectores -químico, metalúrgico, etc.- La trayectoria conjunta de mina y empresa se bifurca en el año 1854 cuando la Compañía Española de Minas de Río Tinto adquiere el establecimiento minero.

Nuestro trabajo se centra en el estudio de las minas de Río Tinto y la compañía que las explota desde 1873 a 1954 -*The Rio Tinto Company Ltd. (R.T.C.)*- debido a la gran relevancia que ambas presentan. Las minas de Río Tinto se erigen como los yacimientos mineros de mayor riqueza en minerales metálicos de entre los conocidos en el Siglo XIX. Estas minas se venden a perpetuidad a un consorcio financiero de bandera británica, *The Rio Tinto Company Ltd.*, constituido al efecto. El proyecto de compra-venta es el más significativo de los llevados a cabo en la Bolsa de Londres.

La compañía *The Rio Tinto Company Ltd.* es una de las más importantes en el sector minero metalúrgico en su época. Durante los 82 años que hemos analizado, obtiene unos beneficios cercanos a los 54 millones de libras, de los que se reparten entre accionistas hasta 48 millones. Entre los inversores se encuentra la rama francesa de la Casa Rothschild. En principio, no es visible si bien desde 1895 aflora en el accionariado y en la dirección de la

compañía británica. Se llegan a extraer casi 110 millones de toneladas de piritas y casi un millón y medio de toneladas de cobre. La compañía británica utiliza técnicas y métodos tecnológicamente innovadores en un país que no se había adentrado en el proceso de la Revolución Industrial. Alcanza una plantilla máxima cercana a 17.000 personas; y un 30% más de esta cifra responde a empleo directo vinculado a la explotación. Si analizamos la influencia que ejerce la empresa británica en el ámbito social y cultural de la zona, hemos de decir que reproducen muchos aspectos de los patrones culturales británicos, implantando en Río Tinto un modelo victoriano de explotación colonial, que se caracteriza por la falta de permeabilidad entre la población británica y la comarcal; y por su estratificación. Las medidas que adopta la compañía con el objeto de incrementar la eficiencia productiva provocan un impacto a nivel geográfico a través de la planificación del territorio y el desarrollo urbanístico alrededor de los diferentes departamentos de laboreo de la mina, o la creación de un sistema de comunicaciones entre las distintas poblaciones de la región.

El fin último de nuestro trabajo doctoral es describir el sistema de información utilizado por *The Rio Tinto Company Ltd.* y analizar el uso que se daba a dicha información. Para alcanzarlo planteamos tres objetivos de investigación: 1) Estudiar el grado de evolución de las prácticas contables externas, comparándolas con las destrezas y desarrollos observados respecto al cuerpo normativo británico; 2) Examinar la información interna que emite *The Rio Tinto Company Ltd.*, descubrir su utilidad y grado de sofisticación; y 3) Descubrir las circunstancias en las que una sociedad mercantil de bandera británica, implantada en una nación industrialmente subdesarrollada y decadente, desarrolla su actividad; así como conocer su organización y gestión empresarial. Las propuestas de investigación permiten deducir que nuestra tesis doctoral se basa en dos pilares: la información financiera emitida por *The Rio Tinto Company Ltd.* y la contabilidad analítica o de costes que desarrolla nuestra compañía.

La estructura que sigue nuestro trabajo doctoral se vincula con los objetivos propuestos. El primer objetivo se desarrolla en el capítulo 2, *La información financiera emitida por The Rio Tinto Company Ltd.* El segundo objetivo se alcanza en el capítulo 4, *La información analítica emitida por The Rio Tinto Company Ltd.* Los capítulos 3 y 5, *Análisis de la información financiera* y *Análisis de la información analítica*, se elaboran para alcanzar los fines propuestos en el tercer objetivo.

La metodología que hemos seguido para lograr nuestras metas de investigación se encuentra en la perspectiva tradicional en la Historia de la Contabilidad, aún cuando, además de describir las prácticas contables desarrolladas por la compañía de bandera británica, ofrecemos una interpretación de los hechos dentro de un contexto organizativo, económico y social que permite su mejor comprensión. Este trabajo constituye un estudio de caso con sesgo explicativo ya que se explican las prácticas contables de la compañía *The Rio Tinto Company Ltd.*, comparándolas con los desarrollos observados. Basándonos en los objetivos propuestos, podemos decir que nuestro trabajo doctoral adquiere un carácter economicista, ya que el desarrollo de los sistemas contables, utilizados por la sociedad se pueden explicar por la influencia de ciertos factores, pero siempre relacionados con objetivos de utilidad. El factor explicativo de la práctica contable externa se encuentra en el cuerpo normativo británico y en las disposiciones planteadas por ciertos colegios profesionales. Respecto al sistema contable analítico, hemos determinado como influyentes en su desarrollo factores económicos tales

como la organización, las necesidades de controlar los procesos productivos administrados internamente, o la exigencia de incrementar su eficiencia.

Este trabajo histórico contable se basa en la información localizada en varios archivos históricos de la compañía británica, el Archivo Histórico de la Fundación de Minas de Río Tinto en Huelva y el Archivo de *The Río Tinto Zinc Corporation*, en Londres. Los documentos objeto de estudio son los formados por los *Report & Accounts* -una suerte de Cuentas anuales emitidas por la compañía británica-, y por los *Cost Statements*, o estados de costes de periodicidad anual.

Las aportaciones de nuestra investigación respecto a la información financiera son variadas. El análisis de los *Report & Accounts* y su comparativa con los desarrollos normativos británicos nos permiten concluir que *The Río Tinto Company Ltd.* elabora una contabilidad financiera avanzada, ya que someten a auditoría e inspección financiera sus Cuentas Anuales desde 1873; elaboran un Balance y una Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde 1877; realizan comparativos con el año anterior desde 1936 y consolidan sus cuentas desde 1948. *The Río Tinto Company Ltd.* se adelanta en gran parte de los casos a las disposiciones legales obligatorias. Aplica las recomendaciones emitidas, primero, por el *Institute of Accountant in London* y, desde 1880, por el *Institute of Chartered Accountant in England and Wales*. Se convierte así en una pionera de las prácticas contables de la mano de W. Turquand, socio de la empresa de auditoría que presta sus servicios, como auditor independiente en *The Río Tinto Company Ltd.* y presidente del Instituto de Contables de Londres desde 1877 y fundador del ICAEW en 1880.

El segundo pilar de nuestro trabajo doctoral es el formado por la información de costes que elabora R.T.C. En primer lugar, hemos de decir que para una compañía extractiva, conocer los costes de producción no le reporta información para establecer un precio de venta por estar éste fijado por mercados internacionales. No obstante, le puede resultar útil conocer estos datos a fin de establecer la estrategia óptima, tanto de extracción como de beneficio de mineral. Así pues, la compañía respondería a las preguntas *¿Qué producir?*, *¿Cuándo producir?* y *¿Cómo producir?* atendiendo a las condiciones de mercado, de forma que pudiera rentabilidad el beneficio según un proyecto de viabilidad empresarial trazado y definido a largo plazo.

The Río Tinto Company Ltd. comienza a elaborar documentos con un formato normalizado y periodicidad anual desde 1897, fecha próxima a la que se considera como de nacimiento de la disciplina de la Contabilidad de Costes. No obstante, la empresa de bandera británica ya elaboraba informes analíticos en 1873. Estos estados de costes, o *Cost Statement* están impresos y expresados en moneda de curso legal española. Además presentan comparativos, bien con cuantías autorizadas, bien con ejercicios anteriores.

El proceso de acumulación de costes se realiza aplicando un modelo anglosajón por departamentos, en el que se distingue claramente entre los costes mineros o de extracción y costes metalúrgicos o de producción de los distintos *outputs*, y los costes del período. Éstos últimos se desglosan en los Estados de Costes, si bien se incluyen en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en rúbrica distinta.

Utiliza, por tanto, técnicas que permiten el cálculo del coste del *output* con lo que se facilita el proceso de toma de decisiones, gracias, en parte a la inclusión de medidas de eficiencia y actividad. Debido a la necesidad de maximizar el beneficio empresarial, se

establece la exigencia de evaluar y controlar los procesos de producción administrados internamente. En definitiva y como aportación adicional de nuestro trabajo, hemos de decir que The Rio Tinto Company Ltd. elabora una Contabilidad de Costes especializada en el sector minero-metalúrgico y avanzada, ya que requiere de esa información, la genera y a su vez, la utiliza en la tarea decisoria.

La consecución del tercer objetivo planteado en nuestro trabajo se alcanza con el estudio de ciertas magnitudes económicas como pueden ser el margen bruto, el resultado de gestión, el resultado financiero o el beneficio neto. Éstas permiten esbozar la trayectoria empresarial de la compañía así como la influencia que en ella tienen aspectos tanto endógenos como exógenos. Entre los primeros hemos de citar la evolución de la cultura empresarial; la aplicación de métodos organizativos; los cambios tecnológicos; las relaciones entre propietarios, empleados y trabajadores; o la naturaleza de la propia mina, su agotamiento y descubrimiento de nuevos filones. Como causas exógenas que afectan al resultado empresarial podemos hablar de la evolución de mercados internacionales de azufre, cobre y metales preciosos; conflictos bélicos; o las relaciones entre la empresa y el Estado español. Todas estas variables permiten explicar los resultados obtenidos por la compañía. Como última conclusión hemos de decir que *The Rio Tinto Company Ltd.* se adapta al entorno, social, político y económico mediante una toma de decisiones adecuada que les permite formar el gran grupo empresarial europeo globalizado en que se ha convertido en la actualidad, *Rio Tinto Zinc Corporation*.

TESIS DOCTORAL: EL BANCO DE ESPAÑA Y SUS PREDECESORES: MÁS DE UNA CENTURIA DE HISTORIA, CONTABILIDAD Y RIESGOS [1782-1890]

Autor: Rafael Moreno Fernández
Directora: Esther Fidalgo Cerviño
Universidad Complutense de Madrid
Tribunal: Presidente: Pedro Rivero Torres
Vocales: Esteban Hernández Esteve
Jorge Tua Pereda
Pedro Tedde de Lorca
Secretario: José Luis García Ruiz
Fecha de la defensa: 18 de diciembre de 2006
Calificación : Sobresaliente cum Laude por unanimidad

RESUMEN

Constituye el fundamento del presente trabajo el estudio de la vida de los Bancos Oficiales Nacionales en la senda que conduce hasta el Banco de España en los aspectos relativos a su historia, contabilidad y riesgos, en un periodo que abarca más de una centuria.

El marco temporal escogido se relaciona con la fundación del primer Banco Oficial en 1782 y concluye en 1890, coincidiendo con el final de la denominada segunda época del Banco de España, porque entendemos que su figura bancaria había quedado plenamente consolidada, y es justo antes de los nuevos cambios legislativos derivados de la Ley de 1891, si bien éstos no supusieron grandes modificaciones.

Partiendo de fuentes secundarias, formadas por manuales, libros, y artículos de cualquier época y procedencia, nos permitieron diseñar el armazón y contenido de esta investigación, posteriormente nos adentramos en fuentes primarias, fundamentalmente, Memorias de los Bancos, legislación aplicable (Leyes, Estatutos, Reglamentos internos), y, por último, documentación directa obtenida del Archivo del Banco de España.

* * *

Respondiendo a los objetivos marcados, el trabajo se estructura y desarrolla en cinco Partes, que se componen de quince Capítulos. Seguidamente son comentados conjuntamente con algunas de las conclusiones alcanzadas en cada apartado.

En un capítulo previo se incluye una *Presentación* y *Antecedentes* del ámbito bancario, también se hace referencia a las primeras Compañías por acciones en España, los principales acontecimientos ocurridos en el espacio temporal del estudio, y las monedas existentes en cada época, pues, en dicho periodo del real de vellón, se pasó al escudo y posteriormente a la peseta.

En la *Parte I*, se tratan *Aspectos generales y Contabilidad*. Abre el camino el Banco de San Carlos, luego de su liquidación (motivada por los riesgos con el Estado) toma el relevo el Banco Español de San Fernando (nuevo y viejo), el cual es fusionado con el Banco de Isabel II (también en situación problemática) y finalmente, es rebautizado como Banco de España (después de proceder a su saneamiento), el cual no deja su carácter de Banco Privado hasta la Ley de Bases de 1962, por la que es nacionalizado.

En cinco Capítulos, uno por Banco, se comentan los principales aspectos y avatares que más les influyeron durante su existencia, pasando seguidamente a tratar de las normas contables en las disposiciones legales y a analizar tanto los Balances como Cuentas de Pérdidas y Ganancias relevantes, bien sean originales de las Memorias, bien de los diversos autores que han investigado sobre estas Instituciones, dando comienzo con el primer estado contable del Banco de San Carlos en 1783 y concluyendo con los del Banco de España de 1883, es decir, analizando su evolución en 100 años.

Desde sus inicios el nivel y conocimiento contable es elevado. En su fundación el Banco de San Carlos instituye el sistema de partida doble, que nunca se abandonaría. Sus normas son precisas; sobre el papel bastante acertadas. Desde 1829 se cuenta con una Comisión de Contabilidad iniciada en el Banco de San Fernando, posteriormente se denominaría Comisión Interventora, que persistiría en el Banco de España, lo que da idea del alto valor que se le concedía a esta materia en la Casa.

Los estados contables siempre atendieron a la imagen cualitativa que de ellos se extraía. La no publicación del balance en 19 años por el Banco Español de San Fernando (desde 1833 a 1852) y los ataques de la Prensa, hicieron que todavía cuidasen más este aspecto cualitativo y emplearan interesadamente la contabilidad creativa, sin duda con éxito. En el Banco de España asistimos al establecimiento de nuevas normas de prudencia contable y a discusiones en 1859 sobre si la valoración del balance para los Fondos Públicos e inmuebles debía seguir realizándose a precios de adquisición o cambiar a precios de mercado. De largo viene pues esta polémica en el ámbito contable.

Es en la *Parte II*, donde se contemplan las *Sucursales y Contribuciones*, cuyo contenido ocupa tres Capítulos, que quedan encuadrados bajo el Banco de España, por ser aspectos diferenciales de su actividad. En el primero se centran los problemas derivados de la implantación de una red de Sucursales extensa en las capitales de provincia y otras localidades importantes en el último cuarto del siglo XIX, el proceso de su evolución, sus elementos de control y descripción de la contabilidad de las principales operaciones bancarias que se realizaban.

Un medio eficaz de control de la actividad de las Sucursales lo constituye la Inspección 'in situ'. Sin embargo, la implantación centralizada de este Servicio en 1884, con sede en Madrid, desplazándose los inspectores a las Sucursales para realizar su cometido, con los extraordinarios obstáculos que ello representaba, dada la situación del país, supuso una decisión, cuando menos, valiente y, posiblemente, novedosa. A través de la documentación obtenida del Archivo del Banco de España, ha podido extraerse una idea bastante exacta de la necesidad del control externo de las Sucursales y de los trabajos en que se emplearon los seis Inspectores iniciales durante, prácticamente, los dos primeros años de actividad, y se examinan con suficiente profundidad algunas visitas de Inspección de la época.

La recaudación de Contribuciones ocupa el último Capítulo de esta Parte. Tal servicio asumido durante 20 años por el Banco, en 1888 retorna a Hacienda. Fue una actividad que supuso gran trabajo administrativo, con personal específico, una contabilidad e Inspección propia, en una palabra un Banco casi paralelo, de cuya experiencia sin duda se aprovechó la Institución para el establecimiento posterior de sus propias Sucursales.

Podemos concluir que para las Sucursales y Contribuciones, como elementos especiales en la organización, el Banco se dota de elementos de control interno y contable centralizados y detallados minuciosamente en forma de diversos estados y documentación a remitir, pero que debe completar su actuación con la instauración de una Inspección “in situ”, que supone un avance e innovación en su propio control.

La *Parte III* versa sobre *Riesgos bancarios*, conformada en tres Capítulos. El riesgo de crédito, por excelencia el principal del negocio bancario, se examina desde el Banco de San Carlos (destacando su gran aportación bancaria basada en una clasificación comercial de sus clientes) hasta el Banco de España, poniendo de manifiesto aquellos aspectos que configuran su evolución desde los saneamientos necesarios, herramientas y prácticas con que se gestiona este riesgo, hasta la política de dotaciones a insolvencias, que hoy denominaríamos específicas y genéricas, que efectuaron.

La evolución mostrada por los diversos Bancos, indica como el Banco de España aprendió a convivir con este riesgo y el modo de informar en las Memorias, dando idea del alto grado de madurez que la Institución alcanza al término del periodo estudiado.

El resto de riesgos es tratado de manera agrupada en otro Capítulo, que analiza su presencia en las distintas Entidades. Son contemplados los riesgos de liquidez, imagen o reputacional, operativo, mercado, legal, y negocio, por considerarse los más representativos de la actividad. No todos, sin embargo tienen la misma importancia. Los de liquidez, imagen y operativos son los de mayor trascendencia.

Debido al riesgo reputacional se pasa por momentos muy delicados, especialmente en el Banco Español de San Fernando, si bien encontramos actuaciones que pretenden potenciar sus aspectos positivos. Ante el riesgo de liquidez no escatima esfuerzos pero el Gobierno debe prestarle ayuda varias veces porque, en otro caso, hubiera quebrado. En los demás riesgos abandona o mitiga aquellos que puede hacerlo; pretende no entrar en operaciones especulativas; ya como Banco de España claramente evita tal operativa.

El Capítulo que cierra esta Parte desarrolla, en profundidad, la más importante y virulenta de todas las circunstancias adversas que durante toda su existencia vivió el Banco. Junto con una crisis monetaria iniciada en 1847, un desfalco de su Director hizo zozobrar de tal modo el Establecimiento, que no se vio hundido en bancarrota, únicamente por una ayuda eficazísima del Estado, en forma de recursos, que consiguió mantenerle a flote. La lección de este suceso pone de manifiesto como no es buena práctica fiarse plenamente de las personas, ni tan siquiera de las que gozan una inmejorable reputación y solvencia.

Los aspectos considerados en la *Parte IV*, relativa a *Órganos de gobierno, Personal y aspectos complementarios*, se desarrollan en tres Capítulos.

Los diversos aspectos que dan forma a los Órganos de gobierno de las Entidades, son fuente básica de la actividad desplegada, reflejada en forma de decisiones de gestión. Su evolución indica los errores cometidos y las soluciones adoptadas. También las funciones que

asumen, la descentralización, etc., constituyen puntos de riesgo al que se ven expuestas las Instituciones.

Graves problemas se suscitaron por la forma organizativa del Banco de San Carlos, y la evolución hasta llegar a Banco de España, completa un camino de perfeccionamiento en esta materia.

Suele ser el Personal, en su faceta humana, poco tratado por los investigadores. Sin embargo, no hay que olvidar que los Establecimientos los forman personas, con sus problemas, virtudes y defectos, constituyen, por lo tanto, un activo y también un pasivo, así como una fuente generadora de riesgos de diversa índole. Bajo esta perspectiva se aborda este Capítulo, el cual es completado con la descripción y problemas del sistema de protección social que había sido establecido en el Banco de San Carlos y su evolución a la Caja de Pensiones, primero en el Nuevo Banco Español de San Fernando y, luego reconvertido, en Banco de España.

Respecto al Personal el Banco toma decisiones que deben bordear para cumplir nominalmente sus propios acuerdos basados en un escalafón rígido, no siendo hasta 1883, casi 100 años después, cuando pone cierto orden en sus escalas. Presta ayuda social a sus Empleados desde 1852 con la Caja de Pensiones y el Personal está cubierto, en cierta medida, con Montepíos desde 1794.

En un Capítulo final se engloban algunas cuestiones o aspectos curiosos que han ido surgiendo a lo largo de la investigación.

La *Parte V*, aborda las *Conclusiones* de todo el trabajo, que son amplias porque extenso e intenso ha resultado el desarrollo de algunos Capítulos.

* * *

En resumen, el Banco de España desde su fundación en 1782 con el nombre de San Carlos, hasta el término del periodo analizado, finales del siglo XIX, supo sobrevivir a las múltiples crisis de todo tipo que acaecieron, algunas de ellas resueltas con la ayuda del Gobierno y otras causadas, precisamente, por las necesidades financieras del Estado, que le arrastraron. Al final del espacio temporal logró encontrar equilibrio entre unas y otras, consiguiendo una solvente estabilidad.

El recorrido bancario realizado por las Instituciones antecesoras y del propio Banco de España, en relación con los estados contables a lo largo de más de una centuria, dice mucho de la vida de las Entidades pero, en ocasiones, no expresan toda la verdad, porque entonces como ahora también los medios contables pueden ser empleados con distintas finalidades. Todo está inventado, sólo cambia la apariencia. Igualmente podemos decir de sus Memorias, en muchos casos ejemplo del equilibrio entre enseñar sin mostrar.

La conclusión es clara. Partir del análisis de los balances y cuentas de Pérdidas y Ganancias en relación con los avatares que cada Institución tuvo que lidiar, y su extensión a los riesgos, organización, normativa y demás materias, en una época de la historia española realmente complicada, plagada de guerras, crisis políticas y económicas, los comienzos de la industrialización y de nuevas iniciativas empresariales, ha sido una tarea atractiva e interesante, quizás, porque la contabilidad, los riesgos, el personal y los órganos de gobierno, definen una Entidad más allá de su tiempo y lugar.

NOTICIAS SOBRE ARCHIVOS

EL ARCHIVO DE LA “ANTIGUA REAL FÁBRICA DE LA SEDA DE VINALESA”

Amparo Ruiz Llopis

Universidad de Valencia

1. Introducción

El archivo de la “Antigua Real Fábrica de la seda de Vinalesa”, localizado en este municipio de l’horta nord de Valencia, incluye documentación contable casi en exclusivo de la sociedad Trenor y Cía. (1838-1926), que fue quien más tiempo estuvo al frente de la instalación fabril.

Puesta en funcionamiento a partir de 1770, y destinada al proceso de la hilatura de la seda, dicha fábrica constituyó todo un referente en la historia local por varios motivos, por la importancia del edificio fabril, con una estructura plenamente preindustrial, cuando todavía quedaba lejos el proceso de revolución industrial en España; porque fue creada en los momentos de apogeo de la industria sedera valenciana; por ser origen de innovaciones en el sector sedero¹; así como por los ilustres personajes, originarios de varios países europeos, que fueron sus propietarios, entre ellos Tomás Trenor Keating y la sociedad Trenor y Cía., una de las principales empresas de la economía valenciana del siglo XIX.

En 1838 Tomás Trenor, de origen irlandés, fundaba la sociedad colectiva Trenor y Cía.² y, tras acumular cierto capital, adquiría diversas propiedades, entre ellas la fábrica de Vinalesa a comienzos de los años cuarenta del siglo XIX. Tres generaciones de la familia fueron las integrantes de Trenor y Cía. hasta su disolución en 1926. Aunque la sociedad Trenor y Cía. se estableció inicialmente en una fábrica de hilatura de seda, no fue el hilado y torcido de la seda el único negocio de la compañía. En sus inicios se dedicó a la importación y exportación de productos agrarios, exportación de pasas sobre todo, que compatibilizaba con la obtención de comisiones por operaciones de banca. Pero a partir de 1850, y coincidiendo con la crisis sedera, Trenor y Cía. intensificó el proceso de diversificación en nuevos negocios con expectativas de importantes beneficios pero que también implicaban asumir grandes riesgos.

¹ La seda fue el primer sector en donde se instalaron máquinas de vapor en la región valenciana y la fábrica de Vinalesa una de las primeras en llevarlo a cabo. También esta fábrica fue pionera en la aplicación del método Vaucanson para la hilatura y torcido de la seda, contribuyendo a la difusión en España de las ventajas del sistema francés respecto de los tornos tradicionales.

² Previamente, en 1822 había ejercido la dirección de la empresa de su padrastrero Enrique O’Shea, y conocemos que había tenido su propia empresa en Cádiz. También estuvo asociado con Enrique O’Shea y Guy Champion en 1825 y con Eduardo Satchell en 1836. En 1832 se había establecido individualmente por un período de cuatro años. Para mayor información sobre estos aspectos, puede consultarse Ruiz (2005).

Las actividades que proporcionaron mayores beneficios a la compañía fueron la venta de sacos y sobre todo la de abonos. Durante más de medio siglo Trenor y Cía. fue agente importador de guano, monopolizando gran parte de dicho comercio en España. Y en las últimas décadas del siglo XIX comenzó la producción de ácido sulfúrico, superfosfatos y otros fertilizantes químicos, patentando diversos procesos productivos.

Igualmente hay que destacar la faceta de los Trenor como comerciantes banqueros. La sociedad Trenor y Cía. ejercía de corresponsal de importantes casas de banca, entre ellas el Banco Hipotecario de España, Banco de Castilla, Banco Hispano Colonial, y el Crédit Lyonnais. Al mismo tiempo poseía una sólida infraestructura integrada por corresponsales suyos en las principales plazas tanto nacionales como europeas. Las operaciones que realizaban eran negociación de efectos y operaciones de giro, sobre todo. Los Trenor participaron en la constitución en 1861 de la sociedad anónima *Tram-vía de Carcagente a Gandía*, y fueron socios de la Sociedad Valenciana de Tranvías (fundada en 1885 y antecesora de la Compañía de Tranvías y Ferrocarriles de Valencia). Invirtieron además en buques, y también en una refinería de azúcar en Barcelona.

A pesar de ser un negocio familiar, hay que destacar el alcance internacional de las operaciones de Trenor y Cía., probablemente en ello influyese la procedencia foránea de su fundador. Así, importaba piritas de París; fosfatos y sulfato amónico de Londres, Manchester, Liverpool, etc. Y exportaba pasas a Liverpool, Londres, Nueva York o Montreal, además de realizar operaciones de banca fuera de España.

2. Descripción de la documentación del archivo de la “Antigua Real Fábrica de la Seda de Vinalesa”

Antes de pasar a detallar el contenido del archivo de la fábrica de Vinalesa, queremos hacer algunos comentarios generales sobre el mismo.

En primer lugar, indicar que abarca un amplio período, incluyendo información de entre los años 1775 y 1929, la mayoría relacionada con la sociedad Trenor y Cía., constituida en 1838 y disuelta en 1926. Hay que tener en cuenta que Tomás Trenor adquirió la fábrica de Vinalesa a principios de los años cuarenta del siglo XIX, aunque ésta había comenzado a funcionar en 1770, y antes de 1838 Tomás Trenor había participado en otras empresas de las que también se conserva información contable en el archivo.

En segundo lugar, destacar la extensión del archivo, integrado por libros de contabilidad y documentación mercantil (cartas, facturas, contratos, letras de cambio, etc.), si bien los libros constituyen la parte más significativa. La mayoría de la documentación se conserva agrupada en los legajos originales, si bien existe alguna sin clasificar y otra en mal estado por la humedad, etc. que es difícil de identificar. No obstante, el archivo se encuentra incompleto, faltando información de algunos años. La ausencia de información puede ser debida a que, tras la desaparición de la sociedad Trenor y Cía. y el cambio de propietarios del que fue objeto posteriormente la fábrica de Vinalesa, no se valorase la importancia o utilidad de la misma en aquel momento, o simplemente por falta de espacio físico dado el gran volumen que ocupa. Resulta impensable que no existiese, dado que no coinciden los períodos que faltan de los diferentes libros.

Este hecho de archivos incompletos/mutilados no parece ser un caso aislado como han evidenciado algunos autores. Así Nadal (1982, pp. 100-101) indica que, con el transcurso del

tiempo, la empresa acumula una cantidad de papel que excede sus posibilidades de almacenamiento, y en el momento de decidir, dependiendo de la mayor o menor sensibilidad, se opta por librar todo el fondo al fuego o trapero o la vía del expurgo. En este último caso, la selección desgraciadamente suele hacerse con criterios más sentimentales que histórico-económicos. Se salvan las escrituras fundacionales (cuyo duplicado se conserva en los archivos de protocolos), los planos de las fábricas, etc. y se condena el resto, por considerarlo anodino y sin interés. Señala Nadal que ese resto suele incluir los libros de contabilidad que, en su opinión, son los que encierran el auténtico latir del negocio. Así, considera que debe convencerse a las instituciones públicas para que pongan los medios que permitan recoger los archivos de empresas y a los empresarios para que los entreguen. Un ejemplo a destacar al que hace referencia es el caso de l'*Arxiu General de Catalunya*, que consta de una sección especial de 'archivos de empresas'.

En tercer y último lugar, señalar que, a pesar de que el archivo se encuentra pendiente de catalogación, los libros de contabilidad son fácilmente identificables y legibles.

Centrándonos ya en el contenido del archivo, a continuación nos vamos a referir a los libros y a la documentación relacionada con las sociedades en que participó Tomás Trenor. Téngase en cuenta que a partir de 1838, los libros pertenecen a Trenor y Cía., y constituyen prácticamente la totalidad del archivo.

2.1 Libros

En el archivo se conservan Diarios, Mayores y Copiadores de Cartas, libros todos ellos obligatorios según disponían las Ordenanzas de Bilbao de 1737 y los C. de C. de 1829 y 1885. Aun cuando el libro de Inventarios fuera exigido por ambos C. de C., y el de Actas por el C. de C. de 1885 en el caso de las sociedades y compañías, no hemos localizado en el archivo de Vinalesa ninguno. También figuran libros auxiliares de Caja, Cuentas Corrientes, Efectos y los libros de Fábrica relativos a los procesos industriales.

Indicamos el período que comprenden cada uno de los libros y, posteriormente, a través de una tabla-resumen, precisamos las ausencias que existen de determinados años en dichos períodos.

- **LIBROS MAYORES:** Son treinta libros Mayores, que abarcan el período de 1 de abril de 1822 a 30 de junio de 1897.
- **LIBROS DIARIOS:** Se conservan treinta y tres Diarios, que comprenden el período entre 1 de mayo de 1826 y 5 de junio de 1897.
- **LIBROS COPIADORES DE CARTAS:** Existe un gran número de estos libros (pueden contarse un total de 424), que incluyen copias de la correspondencia enviada. En un primer momento la correspondencia aparecía clasificada en dos copiadores atendiendo al idioma, el *Copiador Español* y el *Copiador Inglés*. En este último se encuentran las copias de todas las cartas enviadas al extranjero, escritas en inglés, alemán o francés, si bien la mayoría son cartas en inglés, dado que la mayor parte de operaciones comerciales con el extranjero se realizaban en países de habla inglesa, de ahí el nombre del Copiador. Se conservan Copiadores

Españoles del período de 30 de marzo de 1838 a 31 de diciembre de 1907 y Copiadores Ingleses del período entre el 15 de julio de 1838 y el 9 de octubre de 1906.

A partir de principios de 1908 las cartas aparecen agrupadas de forma más específica, en función de la actividad, *Copiadores de Banca española*, *Abonos español*, *Yutes español*, *Banca extranjera* y *Abonos extranjero* respectivamente. Se conservan Copiadores de Banca española hasta el 26 de febrero de 1913, de Abono español hasta el 24 de diciembre de 1912, y de Yutes español hasta el 12 de julio de 1912, faltando en estos tres tipos la información del período comprendido entre el 21 de febrero y el 19 de junio de 1908. Los Copiadores de Banca extranjera y los de Abonos extranjero abarcan hasta el 26 de diciembre de 1912 y el 15 de mayo de 1915 respectivamente.

- **LIBROS DE CAJA:** Hay treinta y uno de ellos, que recogen la información diaria de cobros y pagos, indicando fecha y contrapartida de la operación. Abarcan del 1 de julio de 1841 al 13 de agosto de 1903. Curiosamente, existe un libro de Caja más, pero referido exclusivamente a operaciones con guano, del período 1848-1852. Todos ellos se refieren a la sociedad Trenor y Cía.
- **LIBROS DE CUENTAS CORRIENTES:** Existen cincuenta y cinco libros, que comprenden desde el 1 de julio de 1837 hasta el 31 de diciembre de 1910, no faltando ningún libro entre ambas fechas.
- **LIBROS DE EFECTOS:** Se conservan diecisiete libros, que abarcan el período de 1 de enero de 1900 hasta 31 de diciembre de 1909, todos ellos relativos a la sociedad Trenor y Cía. Se refieren a efectos a cobrar y a negociar en otras plazas, y en ellos se detalla el librador, moneda, plazo, plaza, cambio, entrada y salida de la letra, etc.
- **LIBROS DE FÁBRICA DE VINALES, FABRICACIÓN DE ÁCIDO Y GUANO:** Se conservan pocos libros, pertenecientes todos ellos a Trenor y Cía. Con la denominación *Fábrica de Vinales* o simplemente *Vinales*, aparecen seis libros que cubren el período de 1 de julio de 1878 hasta 30 de junio de 1906. Con el nombre *Fabricación de ácido* o *Fábrica y fabricación de ácido*, se hallan tres libros, del período de 1 de enero de 1885 a 31 de diciembre de 1903. El más antiguo de ellos se refiere a la fabricación de los ácidos nítrico y sulfúrico, y los otros dos a la del ácido sulfúrico y sulfato de hierro. Bajo las denominaciones de *Guano*, y *Guano, superfosfatos y fosfatos*, aparecen seis libros correspondientes al período de 1 de julio de 1888 a 30 de junio de 1912. También hay otros libros que comprenden de 1 de enero de 1904 a 30 de junio de 1912, e incluyen información relacionada con la fabricación de ácido sulfúrico, sulfato de hierro, superfosfatos y abonos artificiales, y guano concentrado; es decir, el contenido de dos de los tres libros de fábrica identificados.

En la tabla 1 se indican los períodos que comprenden cada uno de los libros y las lagunas que existen en dichos períodos. Los libros aparecen clasificados en dos bloques, *generales*, los referidos a la sociedad/es (Trenor y Cía. o sociedades predecesoras) en general y *específicos*, los relacionados con una determinada actividad y proceso productivo de la sociedad Trenor y Cía.

	PERÍODO	AUSENCIAS
LIBROS GENERALES		
MAYOR	1 abril 1822 - 30 junio 1897	1 julio 1851 - 30 junio 1856, 1 enero 1866 - 30 junio 1867, 1 enero 1876 - 30 junio 1877, 1 enero 1879 - 30 junio 1881 y 1 julio 1894 - 30 junio 1895
DIARIO	1 mayo 1826 - 5 junio 1897	13 octubre 1831 - 1 julio 1832, 19 agosto 1866 - 30 junio 1869, 4 abril 1873 - 26 marzo 1874 y 25 noviembre 1883 - 21 agosto 1885
COPIADOR DE CARTAS	<u>Copiador Español:</u> 30 marzo 1838 - 31 diciembre 1907 <u>Copiador Inglés:</u> 15 julio 1838 - 9 octubre 1906 <u>Copiador Banca española:</u> 1 enero 1908 - 26 febrero 1913 <u>Copiador Abonos español:</u> 1 enero 1908 - 24 diciembre 1912 <u>Copiador Yutes español:</u> 1 enero 1908 - 12 julio 1912 <u>Copiador Banca extranjera:</u> 1 enero 1908 - 26 diciembre 1912 <u>Copiador Abonos extranjeros:</u> 3 enero 1908 - 15 mayo 1915	<u>Copiador Español:</u> 7 diciembre 1887 - 20 enero 1888, 5 agosto 1903 - 23 septiembre 1903 y 15 marzo 1906 - 20 mayo 1906 <u>Copiador Inglés:</u> 1 enero 1850 - 31 octubre 1850 y 17 marzo 1900 - enero 1902 <u>Copiadores Banca española, Abonos español y Yutes español:</u> 21 febrero de 1908 - 19 junio 1908
CAJA	1 julio 1841 - 13 agosto 1903	-
CUENTAS CORRIENTES	1 julio 1837 - 31 diciembre 1910	-
EFFECTOS	1 enero 1900 - 31 diciembre 1909	1 julio 1902 - 1 enero 1903
LIBROS ESPECÍFICOS		
FÁBRICA VINALES	1 julio 1878 - 30 junio 1906	

FABRICACION DE ÁCIDO	1 enero 1885 - 31 diciembre 1903	
GUANO	1 julio 1888 - 30 junio 1912	1 julio 1901 - 30 abril 1908
FABRICACIÓN DE ÁCIDO Y GUANO	1 enero 1904 - 30 junio 1912	1 enero 1905 - 31 marzo 1908, 1 julio 1909 - 31 diciembre 1909 y 1 enero 1911 - 30 junio 1911

Tabla 1 Período de los libros de contabilidad del archivo de Vinalesa

2.2 Documentación

En el archivo se conserva una amplia documentación de diferente naturaleza, de la sociedad Trenor y Cía. en general o específica de alguna de sus diversas actividades. La documentación general constituye una de las partes de mayor extensión en el archivo.

Documentación general

- **CORRESPONDENCIA RECIBIDA:** Se encuentra organizada en paquetes mensuales y abarca el período entre 1886 y 1912, faltando algunas cartas. Al menos hasta 1906 la correspondencia aparece sin clasificar.
- **CAJA:** Se trata de paquetes también organizados por meses, que incluyen información diaria de cobros y pagos, reflejada también en los respectivos libros de Caja. Existe al final de cada mes un resumen de todas las órdenes de pagos y cobros realizadas. Cronológicamente abarca de 1883 a 1914, con escasos vacíos.

Se hallan también facturas, recibos, letras de cambio, pólizas de seguros, etc., que permite apreciar el alcance de las relaciones comerciales mantenidas por Trenor y Cía. con otras regiones y países (Inglaterra, Alemania, EE.UU., Canadá, etc.). También las cartas de navegación de los envíos marítimos, que incluyen aspectos tales como los contratos de fletamiento, seguros, cargamento y descarga especificando tipo y calidad del producto, etc., además de recibos por gastos de transporte, aranceles, almacenaje, descarga, etc. Se refieren básicamente a la década de 1870.

En cuanto a información puntual, destacamos aquella que nos parece más relevante³.

Se conserva una carta de fecha 2 de julio de 1847, dirigida a la Comuna de la Real Acequia de Moncada, donde los arquitectos informan de las obras que pretenden realizar en esta acequia, concretamente se refieren a la colocación de una nueva rueda hidráulica en la fábrica, y explican que ello no causará ningún perjuicio a la comunidad de regantes.

En la carpeta titulada *Documentos de maquinaria de yute cloth* se halla un plano general de la fábrica de Vinalesa y diferentes planos de la maquinaria empleada y su disposición en la fábrica. Incluye planes de las reformas a realizar en alguna de las instalaciones así como sobre incorporaciones de nueva maquinaria. Figura además el aviso de la concesión de una línea telefónica entre el domicilio de los Trenor, sito en la calle Caballeros núm. 7, y la fábrica de Vinalesa, y el recibo por la colocación de postes para dicho tendido.

Se encuentra la *Tasación de la fábrica de hilados y torcidos de seda y tejidos de cáñamo y yute, que de propiedad de los señores Trenor existe en el pueblo de Vinalesa*, de fecha 6 de enero de 1889⁴, que incluye la descripción y valoración de los edificios, y de la maquinaria utilizada en los diferentes procesos de producción llevados a cabo en ambas partes de la fábrica, acompañada de los respectivos planos, la de hilatura y torcido de la seda, y la fabricación de telas de cáñamo y yute para la confección de sacos destinados a embalajes o arpilleras. También los encargados de la valoración de la fábrica comentaban en el informe la situación de la fábrica a finales del siglo XIX. En concreto manifestaban que, cuando se montó la fábrica, la industria sedera se encontraba en todo su apogeo en la comarca. Pero en el momento de la tasación, estaban en activo menos de la mitad de los elementos del taller de filatura. Teniendo en cuenta este hecho, finalizaban el informe indicando que la valoración total de la fábrica había de disminuirse en un cincuenta por ciento, quedando reducida a 197.536,75 ptas., capital que al cinco por ciento representaba un interés de 9.876 ptas., que es lo que estimaban podría sacarse del arriendo de la fábrica. Así pues, los señores Trenor llegaron a plantearse la venta o arriendo de la fábrica de Vinalesa, si bien decidieron continuar⁵.

³ También se conserva una carpeta con el título *Planos y presupuestos de la Fábrica de Vinalesa* contiene una carta de fecha 8 de diciembre de 1775, en que se da cuenta de que, a través de Cédula Real de 15 de mayo de ese mismo año, el rey cede a José Lapayese los privilegios y franquicias otorgados anteriormente a Guillermo Reboull para la hilatura y torcido de la seda, mencionándose las condiciones de la concesión y la vigilancia por parte de la Junta General de Comercio y Moneda (antecedente de la actual Oficina Española de Patentes y Marcas). Los franceses Guillermo Reboull y José Lapayese fueron los primeros en establecerse en la fábrica de Vinalesa.

⁴ Realizada por el arquitecto Joaquín M. Belda Ibáñez y el ingeniero industrial Quintín Fernández Morales.

⁵ Hay que tener en cuenta que en esas fechas la sociedad Trenor y Cía. se dedicaba intensamente a la producción de abonos en su otra fábrica ubicada en el Grao de Valencia. Pero en los últimos años del siglo XIX aún se dedicaba a la producción de hilados de seda y sacos, como revelan los libros de contabilidad. También sabemos, a través de algunas cartas de finales de 1907, que en enero de 1908 se iba a ampliar la sección nueva dedicada a la fabricación de sacos.

Existe un contrato con la delegación en Barcelona de la Compañía General de Electricidad de Berlín, de compra y montaje de material eléctrico para la fábrica de abonos del Grao de Valencia, realizado en septiembre de 1902.

Documentación específica

Respecto de la documentación específica, existe información sobre los siguientes aspectos: seda; hilazas, telas y sacos; ácido sulfúrico; abonos; representación del Banco Hipotecario de España y participación en la sociedad anónima *Tram-vía de Carcagente a Gandía*, etc. relacionada con las diferentes operaciones realizadas por la sociedad Trenor y Cía., y cuyo contenido concreto aparece detallado en Navarro y Ginesta (1989)⁶. Fundamentalmente se trata de información relacionada con compras y ventas que comprende facturas y órdenes de pedidos, seguimiento de las existencias en almacén, relaciones de gastos e ingresos, correspondencia, etc. La actividad sobre la que existe más información es la de abonos, mientras que, del comercio y exportación de la pasa, otro negocio de importancia para la sociedad Trenor y Cía., sólo se conservan algunas facturas.

3. Bibliografía

- Banco de España** (1983): *Actas del Primer Congreso sobre Archivos Económicos de Entidades Privadas*, Archivo Histórico, junio.
- Nadal Oller, J.** (1982): "Archivos industriales en Cataluña", 99-101, en Banco de España, (1983): *Actas del Primer Congreso sobre Archivos Económicos de Entidades Privadas*, Archivo Histórico, junio.
- Navarro, J.A. e I. Ginesta** (1989): *Un primer acercamiento al archivo de la familia Trenor en Vinalesa*, Trabajo de Licenciatura, Universidad de Valencia.
- Ruiz Llopis, A.** (2005): *Análisis histórico-contable de la sociedad Trenor y Compañía (1838-1926)*, Tesis Doctoral, Universidad de Valencia.

⁶ Su trabajo de licenciatura *Un primer acercamiento al archivo de la familia Trenor en Vinalesa* constituía un primer intento de exponer el contenido del archivo.



Origen del Archivo

- En 1668 se traslada el apostadero de galeras del Puerto de Santa María a Cartagena.
- La documentación de la Contaduría de Galeras, que arranca de 1602, da origen al Archivo.



**OBJETIVOS PROYECTO
ARCHIVÍSTICO:**

**AUMENTAR EL
CONOCIMIENTO DE LA
HISTORIA NAVAL Y
CONTRIBUIR AL PRESTIGIO
CULTURAL DE LA ARMADA**

A través de:

- **COOPERACIÓN** con las Universidades y Entidades Culturales españolas e internacionales.
- **DIFUSIÓN** de la documentación existente vía Internet.
- **AUMENTO** del número de investigadores, proporcionándoles “Herramientas de Consulta Informática”.
- **PROTECCIÓN** del patrimonio documental, digitalizando los documentos y restaurándolos.

COOPERACIÓN

- Convenios de Cooperación con las Universidades de Murcia y Politécnica de Cartagena.
- Prácticas de alumnos en el Archivo, ayudando a la catalogación.
- Realización de Seminarios y cursos de Postgrado de forma conjunta entre la Armada y las Universidades.

DIFUSIÓN

- Potenciación del programa Archivo histórico y adaptarlo para su utilización en Internet.
- Digitalización de los fondos documentales y cartográficos con sus respectivas referencias descriptivas.
- Edición de obras propias (publicaciones, diccionarios y facsímiles).
- Realización de actividades, culturales, pedagógicas y científicas, para lograr un mayor conocimiento de los archivos y de sus fondos.

AUMENTO DE INVESTIGADORES

- La “investigación en sala”, ha llegado a sus límites.
- Aunque habría que mantenerla, el estado actual de la técnica de investigación es mediante su acceso a Internet.

Para ello es necesario:

- Catalogación individualizada de cada uno de los documentos, con síntesis de su contenido y descriptores.
- Preparación de series documentales atractivas al gran público (serie ficticia genealógica, planos de buques).
- Apoyarles con “herramientas de consulta informática”.

Como primeras herramientas de consulta se están preparando:

- Tesauro de paleografía naval
- Diccionario de voces navales mediterráneas (lengua franca)
- Diccionario de voces militares y desusadas de esos siglos
- Como complemento a la información cartográfica, digitalización de derroteros del siglo XVIII.

PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO

- Recuperación exhaustiva de toda la documentación, planos y libros olvidados en dependencias.
- Catalogación individualizada de cada uno de los documentos.
- Digitalización de la documentación, cartografía y planos para evitar su deterioro por manipulación.
- Restauración de libros, documentos, cartas náuticas, planos y dibujos, creando un taller de restauración de papel.
- Conservación de los documentos, cartas y planos en armarios adecuados.
- Instalación de un sistema de alarma contra incendios y de un sistema de extinción por gases.



FONDOS DOCUMENTALES Y DESARROLLO DEL PROYECTO

Series documentales del Archivo Naval

Como más representativas se pueden citar:

- Reales órdenes (1638-1931)
- Expedientes testamentarios (S.XVII-XVIII-XIX)
- Documentación referente a la Academia y Real Compañía de Guardiamarinas (1777-1824)
- Insurrección cantonal
- Pesca
- Matrícula naval e inscripción marítima
- Puertos (S.XVIII-XX)
- Libros registro de presidiarios (1734-1850)
- Libros registro de forzados y esclavos de galeras (1624-1813)
- Expedientes de presas
- Asientos
- Correspondencia interna y externa del departamento
- Tesorería
- Montes y plantíos
- Libro registro dotaciones buques y regimientos
- Libros historial y expedientes personales
- Libros registro de buques mercantes, pilotos, patronos, maestranza, rol de navegación, etc.

➤ CARTOGRAFÍA HISTÓRICA

- Colección de cartografía naval española y de numerosas naciones que abarca todo el orbe terrestre desde el siglo XVIII.
- Colección de derroteros españoles y extranjeros, y libros afines que abarcan todo el orbe.
- Serie de libros de navegación, astronomía, almanaques náuticos, etc.

➤ BIBLIOTECA CENTRAL

- Gran fondo bibliográfico que arranca del siglo XVIII con la biblioteca de la Academia de Guardiamarinas, especializada en temas navales y militares con numerosas obras en francés e inglés

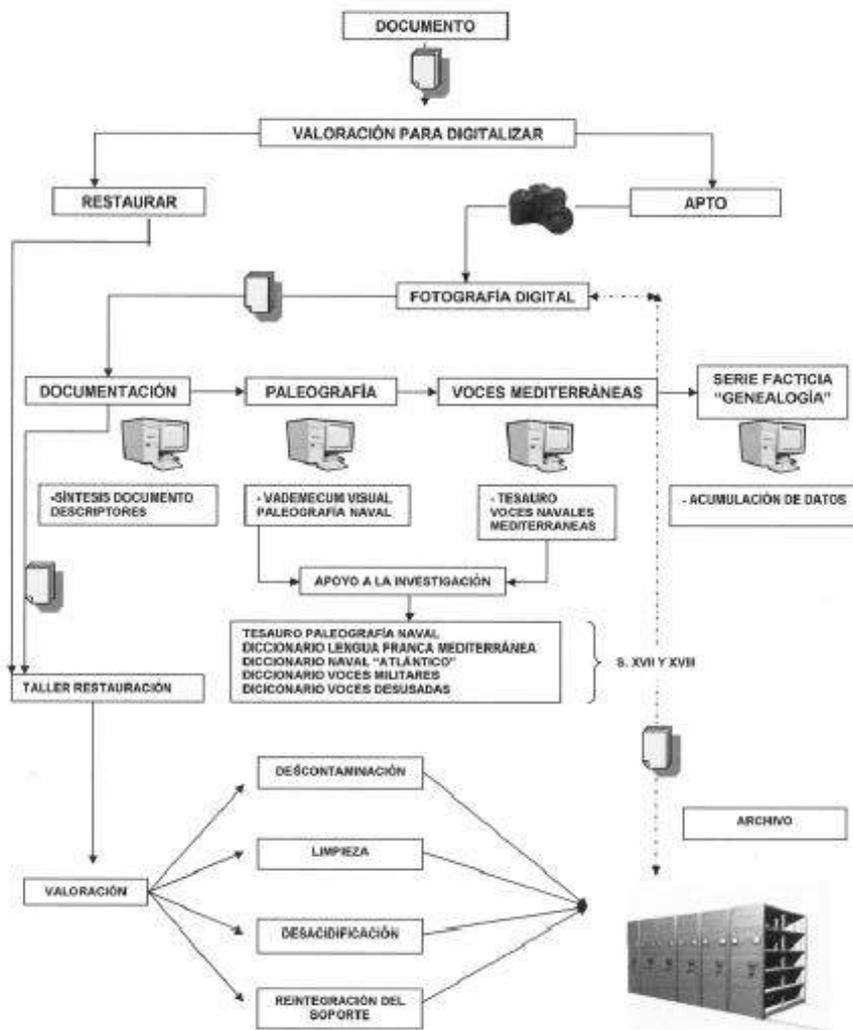
➤ PLANOS

En proceso de recuperación e inventario

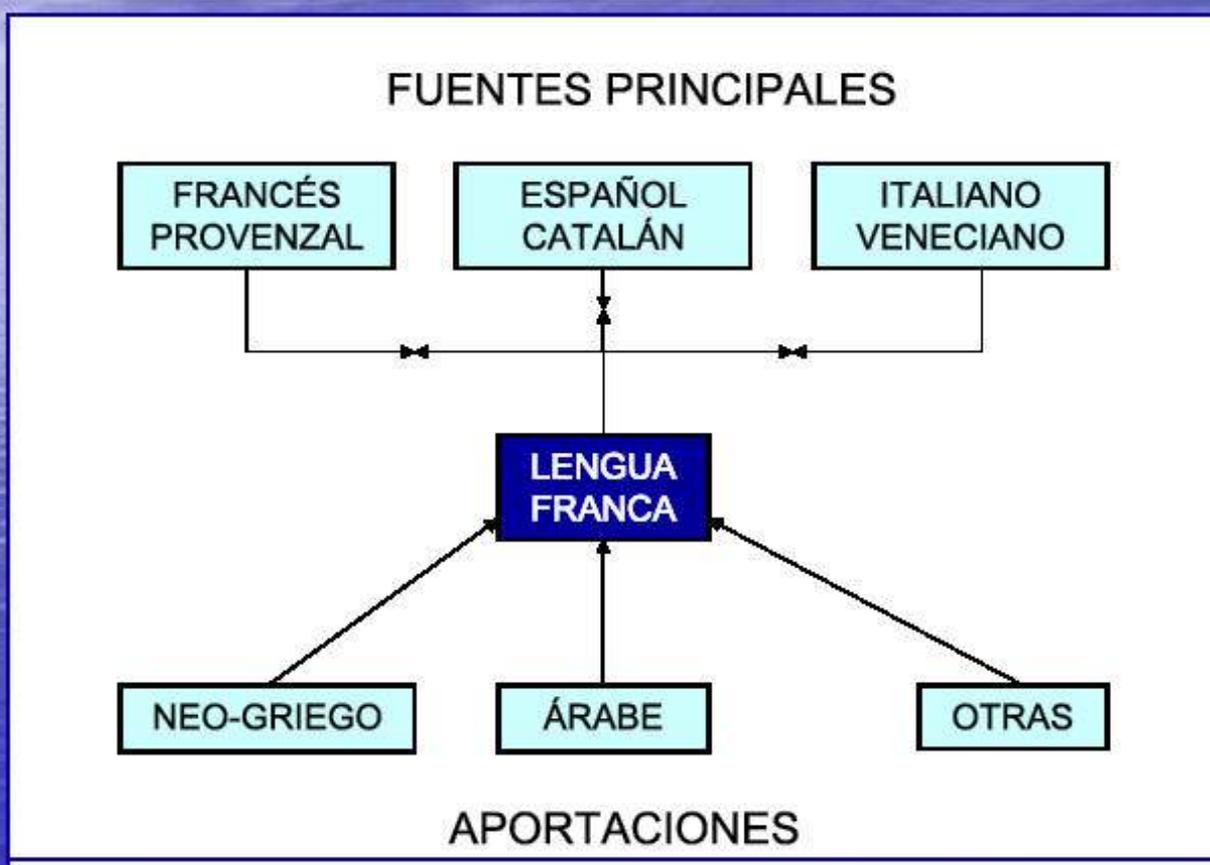
La colección abarca:

- Planos de buques españoles desde el s. XVIII hasta nuestros días.
- Planos de buques extranjeros.
- Planos de Arsenales, incluyendo la construcción de diques, traída de aguas, machinas, etc.
- Planos de artillería y maquinaria desde el s. XVIII.
- Planos de edificios y de sus fachadas.

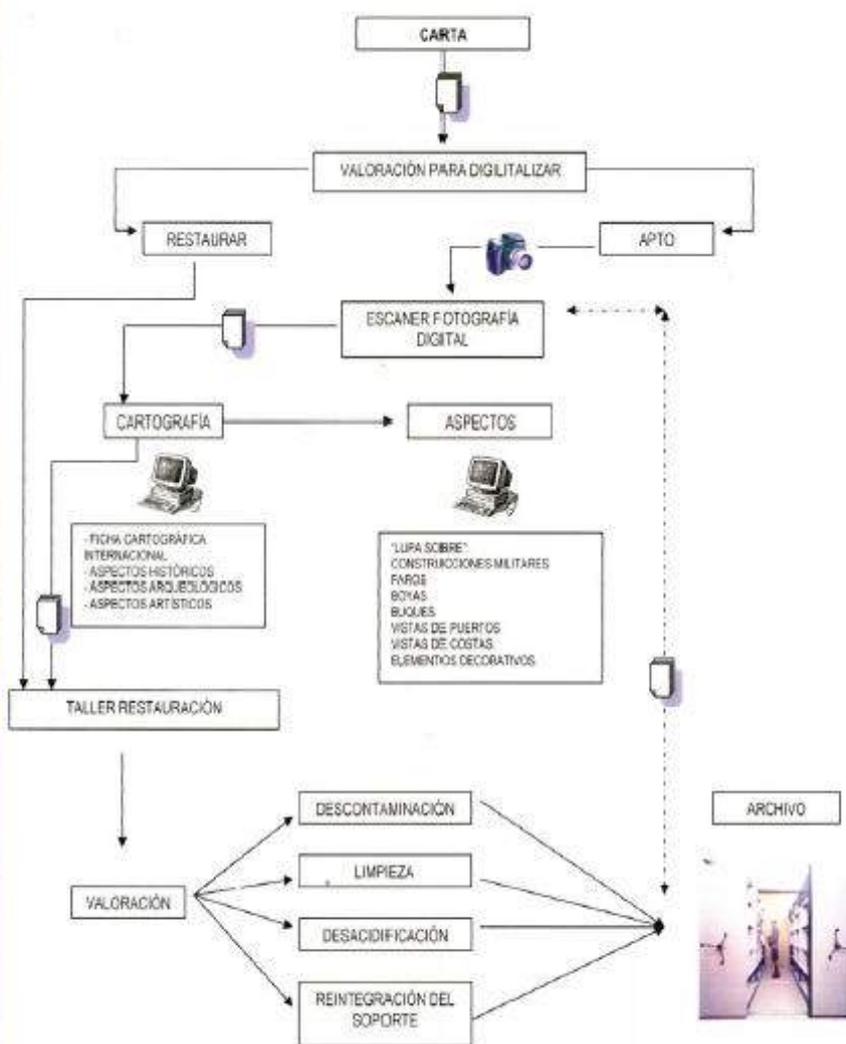
PROCESO DE TRABAJO CON LA DOCUMENTACIÓN



Lengua franca mediterránea



PROCESO DE TRABAJO CON LA CARTOGRAFIA

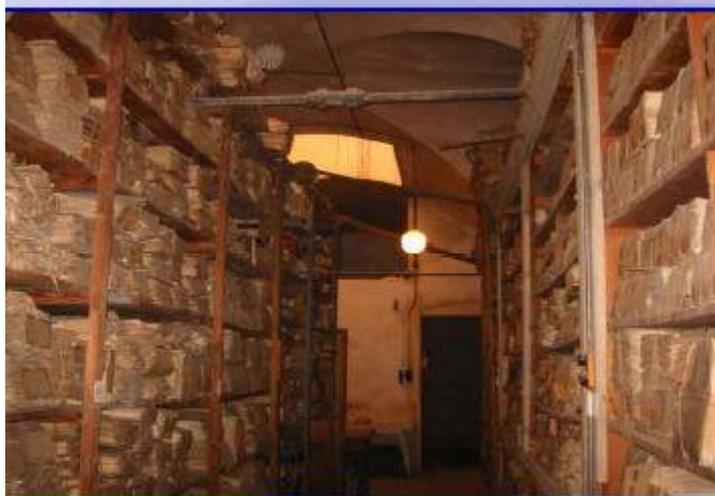




EVOLUCION FÍSICA DEL ARCHIVO

Almacenamiento de documentos en Archivo Naval

Diciembre 2004



Diciembre 2005



Cartografía

Diciembre 2004



Diciembre 2005



Sala de investigadores

Diciembre 2004



Diciembre 2005





Nuevas salas y servicios

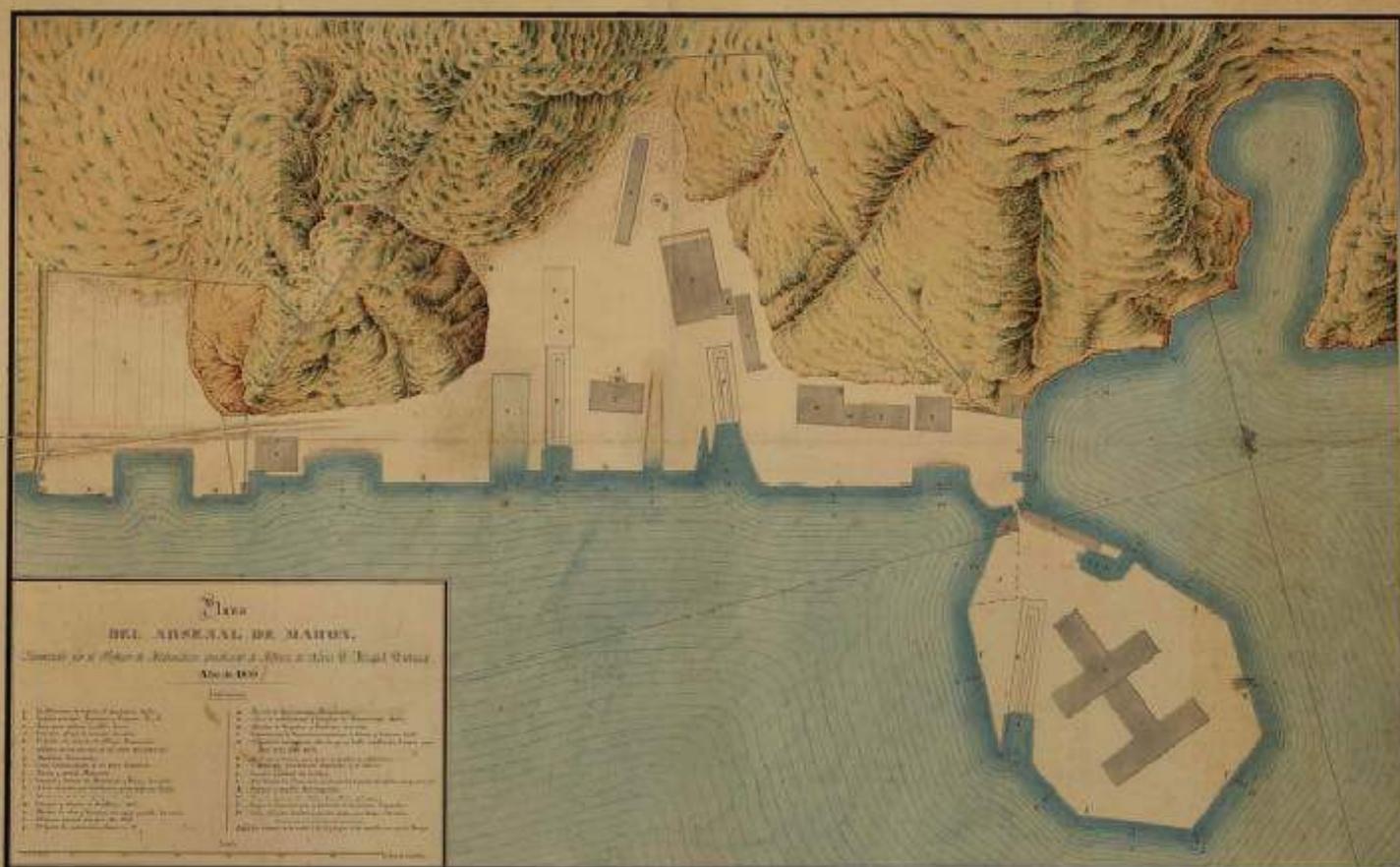
Digitalización: Escaner A0, Libros ...



Cartas ...



Planos ...



Aula *Arsenal de Cartagena*



Laboratorio de restauración



Prácticas de alumnos de la Universidad de Murcia (Archivo Naval)



Durante el verano de 2005, 23 alumnos de 5 titulaciones estuvieron haciendo prácticas en el Archivo y Biblioteca Naval

Prácticas de alumnos de la Universidad de Murcia (Biblioteca Naval)



NOTICIAS

Importante distinción al profesor Antonio-Miguel Bernal

El catedrático de Historia Económica de la Universidad de Sevilla Antonio-Miguel Bernal ha recibido el Premio Nacional de Historia de 2006, por su obra: *España, proyecto inacabado. Los costes/beneficios del Imperio*, Madrid: Fundación Carolina, Marcial Pons, 2005. El Premio, concedido por el Ministerio de Cultura, está dotado con 15.000 euros, y tiene como objeto distinguir la mejor obra de esta especialidad de un autor español, publicada en cualquiera de las lenguas del Estado durante el año 2005.

El jurado, que ha concedido el galardón por "*unanimidad*", ha estado compuesto por Carmen Sanz Ayán, de la Real Academia de la Historia; Marcelino Oreja, de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas; Alicia Alted, Josefina Cuesta, Nicolás Sánchez Albornoz, Consuelo Varela y Santos Juliá, autor galardonado en la edición anterior. Ha actuado como presidente el director general de Libro, Archivos y Bibliotecas, Rogelio Blanco, y como vicepresidenta la subdirectora general de Promoción del Libro, la Lectura y las Letras Españolas, Mónica Fernández.



Antonio-Miguel Bernal, nacido en El Coronil, Sevilla, el año 1941, tras realizar estudios en la Escuela Normal, se licencia en Historia, con premio extraordinario en 1965. Realiza estudios de postgrado en la École Pratique des Hautes Études, en el Colegio de Francia y en la Universidad de la Sorbona. Se doctora en Historia, con premio extraordinario, en 1973, con una tesis sobre *Propiedad y explotación agraria en los latifundios andaluces en los siglos XVIII-XIX*, realizada a partir de la documentación contable conservada en las contadurías de algunas de las principales casas señoriales y nobiliarias (archivos de los duques de Medinaceli, Alcalá, Osuna, Arcos, etc.). En paralelo, inicia las investigaciones sobre las contabilidades mercantiles conservadas en los expedientes de quiebras en los fondos del Consulado sevillano de la Carrera de Indias, siglos XVI-XIX. Conoce a Federigo Melis en Sevilla y, bajo sus consejos, se adentra en el estudio de la documentación crediticia y financiera relacionada con el comercio colonial español en el siglo XVI, que se conserva en el Archivo de Protocolos sevillano. Con posterioridad, ha participado en diversos encuentros sobre estudios históricos de contabilidad en España, Italia, Francia, EE.UU. etc. Profesor, sucesivamente, bajo diversas categorías en las Universidades Complutense, Sevilla, La Laguna y, finalmente, Sevilla, donde en la actualidad es catedrático de Historia e Instituciones Económicas en su Facultad de Economía. Ha sido durante varios años Profesor del Istituto Datini, en Prato, impartiendo cursos sobre temas de archivística, documentación y contabilidad mercantil relacionados con la Carrera de Indias. De sus investigaciones, sobre fuentes contables, entre otros títulos, se pueden señalar *Economía e Historia de los latifundios*, Madrid: Espasa-Calpe, D.L., 1988; *La financiación de la Carrera de Indias, 1492-1824. Dinero y crédito en el comercio colonial español con América*, Madrid: Consorcio Urbanístico del Pasillo Verde Ferroviario y Fundación El Monte de Sevilla, 1992; *Dinero, moneda y crédito en la monarquía hispánica*, (editor) Madrid: Marcial Pons, 2000.

En la obra premiada analiza la construcción y la forja del imperio colonial al unísono que la construcción del estado nacional español, la interacción entre economía colonial y monarquía hispánica a través del papel del “tesoro” americano en términos financieros, monetarios y fiscales, el precio de la hegemonía política y el funcionamiento de los mercados coloniales en su perspectiva política, financiera y mercantil. Para Bernal, la construcción y mantenimiento del Imperio español fueron un logro fuera de lo normal: “Era algo que no tenía precedentes ni se había hecho nunca antes. El mayor imperio jamás conocido, el de mayor duración en la época moderna y el más extraordinario después de Roma. Fue un modelo y así ha sido reconocido fuera, incluso en el mundo anglosajón, donde autores como Adam Smith lo consideraban un paradigma. Todo esto trajo innegables beneficios pero también altos costes”. La obra galardonada es la segunda de una trilogía, la primera parte constituida por la obra ya citada *La financiación de la carrera de Indias y España liberal 1868- 1913*, resultó finalista el año anterior. Actualmente está trabajando en la tercera parte de esta trilogía histórica, que versará sobre la dimensión española en el contexto mundial durante la conquista del Nuevo Continente.



El profesor Bernal es un gran amigo de los historiadores de la contabilidad. Es miembro de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, desde sus mismos comienzos. Precisamente, estuvo presente y dictó una conferencia en el *I Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad*, celebrado los días 24 a 26 de septiembre de 1992 en la Residencia “La Cristalera” de la Universidad Autónoma de Madrid, donde se presentó oficialmente la Comisión. Desde entonces asiste y participa activamente, con diversas aportaciones, en los sucesivos Encuentros y Congresos organizados por la Comisión. Sin duda alguna, puede afirmarse que es uno de los historiadores económicos que mejor conoce las técnicas y cuestiones contables, y mejor utiliza los registros y libros de cuentas como fuente de sus investigaciones. No cabe duda de que, a este respecto, recibió buenos consejos de parte de su amigo Federico Melis, aunque ya antes de conocerle sentía predilección por los temas contables.

Desde estas páginas queremos sumarnos a las numerosas felicitaciones que habrá recibido el profesor sevillano con motivo del importante galardón que le ha sido otorgado y testimoniarle nuestro afecto, admiración y alegría por este hecho, que nos honra a todos sus amigos, los historiadores de la contabilidad.

11th World Congress of Accounting Historians Nantes, Francia, 19-22 de julio de 2006

Los días 19 a 22 de julio de 2006 tuvo lugar en Nantes el XI Congreso Mundial de Historiadores de la Contabilidad. El Congreso se celebró en el campus de la Universidad de Nantes, en la Faculté de Chirurgie Dentaire o Facultad de Odontología, 1, place Alexis Ricordeau, a pocos pasos del centro histórico de la ciudad y de la mayoría de los hoteles que hospedaron a los participantes en el Congreso. Las *Journées d'histoire de la Comptabilité et du Management*, que se organizan cada año en Francia durante el mes de marzo, se celebraron

por primera vez en Nantes en 1995. Ese mismo año, la Universidad de Nantes adquirió la gran colección de obras sobre la contabilidad y su historia que había ido reuniendo durante toda su vida el historiador belga de la contabilidad Ernest Stevelinck. Fallecido el año 2001, Ernest Stevelinck fue el inspirador y organizador del primer Congreso Mundial de Historiadores de la Contabilidad, celebrado en Bruselas en 1970. La celebración del XI Congreso en Nantes, convocado por Yannick Lemarchand, en la fotografía de la izquierda, tuvo, así, un valor simbólico, constituyendo una oportunidad para conocer el legado del ilustre historiador belga, gran impulsor del estudio de la historia de la contabilidad.



El Congreso tuvo un buen éxito de participantes, pues asistieron 126 historiadores de la contabilidad, entre ellos ocho españoles: Bernardo Bátiz-Lazo, Salvador Carmona Moreno, Rafael Donoso Anes, José Julián Hernández Borreguero, Esteban Hernández Esteve, Marta Macías, Miriam Núñez Torrado y Carlos Ramírez. José María González Ferrando, que estaba también inscrito, no pudo asistir al Congreso por una leve indisposición de última hora, de la que ya está afortunadamente recuperado. El programa de las sesiones se estructuró en tres sesiones plenarias y 24 sesiones paralelas. En estas sesiones paralelas se presentaron en total 64 comunicaciones.

La primera sesión plenaria, se celebró el jueves, día 20 de julio por la mañana, como parte de las ceremonias de apertura del Congreso y contó con dos ponencias: la primera la desarrolló Dick Brief, de la New York University, y versó sobre *Reflections on the First World Congress of Accounting Historians (1970)*. La segunda ponencia fue presentada por Patrick Fridenson, de la École des Hautes études en sciences sociales, tratando el tema de *Business History and Accounting History*. La segunda sesión plenaria tuvo lugar el viernes, día, 21, por la mañana, siendo desarrollada por André Vanoli, de la Association de Comptabilité nationale, de París, versando sobre el tema: *Is National accounting accounting? National accounting between accounting, statistics and economics*. Dentro de esta sesión plenaria, como continuación a la ponencia anterior, Oktay Güvemli, de la Marmara University, de Estambul, presentó el 12th World Congress of Accounting Historians, convocado por él. En la fotografía se puede ver al profesor Güvemli, a la izquierda, junto con Gary John Previts, profesor de la Case Western Reserve University y uno de los principales impulsores de la Academy of Accounting Historians, en el centro, y el profesor Remzi Örtten, de la Gazi University, de Ankara. La tercera sesión plenaria constituyó la sesión de clausura y se desarrolló el sábado a las 11 de la mañana. En ella Stephen A. Zeff, de la Rice University, impartió una lección sobre *40 Years of Change in the Accounting Academy*.



Las comunicaciones presentadas por los participantes españoles fueron las siguientes:

- Bernardo Bátiz-Lazo: *Changes in the Depreciation of Buildings in an English Building Society, circa 1959: Financial and Governance Implications.*
- Salvador Carmona, Rafael Donoso y Steve Walker: *Accountability and Cross-border Firms: The Case of the Asiewnto Between England and Spain (1713-1743).*
- José Julián Hernández Borreguero: *Choosing an Accounting Method in the 17th century: The Case of the Cathedral of Sevilla (Spain).*
- Esteban Hernández Esteve: *Recent Accounting History Research in Spain (2001-2005).*
- Id.: *Preliminary accounting thought in Spain (13th to 16th centuries).*
- Carlos Ramírez: *Reform or Rebirth? The 1966 Companies Act and the Problem of the Modernisation of the Audit Profession in France.*

Las ponencias y las comunicaciones tuvieron el nivel adecuado y la organización fue asimismo correcta. Los actos sociales también se desarrollaron en un ambiente grato y cordial. El día 20, jueves, se ofreció a los delegados y acompañantes una recepción en el Ayuntamiento de la ciudad, y al día siguiente, viernes, se celebró la cena de gala en el Château de Goulaine. La ciudad de Nantes es muy acogedora, contando con diversos monumentos interesantes, entre los que destaca el castillo de los duques de Bretaña. Los nanteses se mostraron amistosos y cordiales, de forma que por todos los conceptos el 11th World Congress of Accounting History, tanto por el marco en que se desarrolló, como por los actos académicos y sociales constituyó un éxito y dejará, sin duda, un agradable recuerdo en la memoria de todos los asistentes.



comunicaciones
organización
sociales también
y cordial. El día
y acompañantes
la ciudad, y al
cena de gala en
Nantes es muy
monumentos

**Conferencia Internacional de Contabilidad y Auditoría:
“Historia de la Contabilidad”
Bogotá, 28 de agosto a 1 de septiembre de 2006**

La Conferencia Internacional de Contabilidad y Auditoría: “Historia de la Contabilidad”, organizada por Universidad Nacional de Colombia, conjuntamente con la Universidad Central, la Pontificia Universidad Javeriana y la Universidad Santo Tomás, se celebró en Bogotá los días 28 de agosto a 1 de septiembre de 2006, contando con un apoyo financiero de la Academy of Accounting Historians de los Estados Unidos.



El núcleo que sustentaba la idea de esta Conferencia era la visita de Esteban Hernández Esteve en su calidad de Presidente de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA y de Chairman of the Board of Trustees of the Academy of Accounting Historians, para que realizara una serie de actividades destinadas a promocionar el estudio y la investigación histórico-contable en Colombia, con el objeto de que este país, muy interesado en dar a conocer y subrayar la importancia de esta disciplina, pudiera servir posteriormente de base de operaciones para propagar su estudio e investigación en toda la América Latina.



El propósito y los objetivos de la Conferencia fueron anunciados de esta manera por las cuatro universidades organizadoras:

Objetivo general

Promover la creación de un espacio académico e institucional en el que se desarrolle el tema de la Historia de la Contabilidad, basado en los esfuerzos de diferentes programas de contaduría pública nacionales, buscando redes de apoyo y colaboración de la comunidad internacional.

Objetivos específicos

- Destacar la importancia de la historia de la contabilidad como área de investigación y eje fundamental en los procesos de enseñanza-aprendizaje en los currículos de

Contaduría Pública.

- Generar redes internacionales de trabajo mediante el conocimiento y divulgación del trabajo que viene desarrollando la Academia de Historiadores de la Contabilidad (The Academy of Accounting Historians).
- Compartir los conocimientos sobre las investigaciones realizadas sobre la Historia de la Contabilidad en Colombia con la comunidad contable nacional e internacional.
- Crear una red bibliográfica sobre la historia contable a nivel nacional e internacional.

Estructura del evento

El evento se desarrollará durante la semana del 28 de agosto al 1 de septiembre de 2006. Cuatro clases de actividades se llevarán a cabo:

1. Seminario con profesores y estudiantes de doctorado: *“Investigación y metodología en Historia de la Contabilidad”*. A este seminario asistirán aproximadamente 20 docentes y estudiantes de las universidades organizadoras. Se llevará a cabo en la Universidad Nacional de Colombia. Se trata de un pequeño curso en el que el profesor Hernández expondrá y comentará en términos concretos puntos clave sobre su experiencia y conocimiento sobre aspectos metodológicos de investigación y de enseñanza, abriéndose a estos efectos el oportuno coloquio.
2. Conferencias y charlas motivacionales para estudiantes de pregrado. Se organizará en cada universidad una charla con los estudiantes para el conocimiento de la importancia de la *Historia de la Contabilidad* como área de investigación y formación académica.

3. Conversatorios con profesores. Consistirán en un espacio académico con el fin de compartir diferentes experiencias y explorar posibilidades de intercambio o desarrollo de trabajos conjuntos. Se llevarán a cabo en cada Universidad y se tratará de un espacio de reflexión en el que el profesor Hernández podrá conocer a los profesores y programas de contaduría pública de cada una de las cuatro universidades visitadas.
4. Foro Internacional sobre Investigación en Historia de la Contabilidad. Se llevará a cabo una conferencia central del profesor Esteban Hernández y ponencias de profesores-investigadores de universidades nacionales. El evento se realizará en la Universidad Javeriana.

Programación

El Programa previsto para el desarrollo de las actividades, que, en términos generales, se cumplió puntualmente, fue el siguiente

Lunes 28 a jueves 31 de agosto de 2006

Lugar: Universidad Nacional de Colombia
Auditorio
Hora: 10 a.m. a 1 p.m.
Tema: Seminario para docentes y estudiantes de doctorado, sobre el tema:
“Investigación y metodología en Historia de la Contabilidad”

Lunes 28 de agosto de 2006

Lugar: Fundación Universidad Central
Auditorio
Hora: 4 p.m. a 5:30 p.m.
Tema: Conversatorio con los profesores de la Universidad Central sobre la experiencia en investigación y los temas de interés específico en la América Latina.
Hora: 6:30 p.m. a 8:30 p.m.
Tema: Conferencia y coloquio para los estudiantes sobre el tema: *“Naturaleza e importancia de la historia de la contabilidad. Necesidad de su estudio en Colombia y la América Latina”*.

Martes 29 de agosto de 2006

Lugar: Pontificia Universidad Javeriana
Auditorio
Hora: 4 p.m. a 5:30 p.m.
Tema: Conversatorio con los profesores de la Universidad Javeriana sobre la experiencia en investigación y los temas de interés específico en la América Latina.
Hora: 6:30 p.m. a 8:30 p.m.
Tema: Conferencia y coloquio para los estudiantes sobre el tema: *“Naturaleza e importancia de la historia de la contabilidad. Necesidad de su estudio en Colombia y la América Latina”*.

Miércoles 30 de agosto de 2006

- Lugar: Universidad Santo Tomas
Auditorio
- Hora: 4 p.m. a 5:30 p.m.
- Tema: Conversatorio con los profesores de la Universidad Santo Tomas sobre la experiencia en investigación y los temas de interés específico en la América Latina.
- Hora: 6:30 p.m. a 8:30 p.m.
- Tema: Conferencia y coloquio para los estudiantes sobre el tema: “*Naturaleza e importancia de la historia de la contabilidad. Necesidad de su estudio en Colombia y la América Latina*”.

Jueves 31 de agosto de 2006

- Lugar: Universidad Nacional de Colombia
Auditorio
- Hora: 2 p.m. a 4:30 p.m.
- Tema: Conferencia y coloquio para los estudiantes sobre el tema: “*Naturaleza e importancia de la historia de la contabilidad. Necesidad de su estudio en Colombia y la América Latina*”.
- Hora: 5:30 p.m. a 7:30 p.m.
- Tema: Conversatorio con los profesores de la Universidad Nacional sobre la experiencia en investigación y los temas de interés específico en la América Latina.

Viernes 1 de septiembre de 2006***Foro Internacional sobre Investigación en Historia de la Contabilidad***

- Lugar: Pontificia Universidad Javeriana
Auditorio
- Hora: 1:30 p.m. a 2:30 p.m.
- Tema: *La contaduría pública en Colombia*. A cargo del Profesor Jesús Alberto Suárez (Fundación Universidad Central)
- Hora: 2:30 p.m. a 3:30 p.m.
- Tema: *Historia de la Revisoría Fiscal en Colombia*. A cargo del Profesor Hernando Bermúdez (Pontificia Universidad Javeriana)
- Hora: 3:30 p.m. a 4:30 p.m.
- Tema: Una aproximación histórica a las representaciones contables. A cargo del Profesor Marco Machado (Universidad de Antioquia)
- Hora: 4:30 p.m. a 5:30 p.m.

- Tema: *Historia de la Contabilidad del Sector Público en Colombia*. A cargo del Profesor Ernesto Sierra (Universidad Nacional)
- Hora: 5:30 p.m. a 7:00 p.m.
- Tema: *Cervantes como comisionado y recaudador al servicio de la Real Hacienda*. A cargo del Profesor Esteban Hernández Esteve
The Academy of Accounting Historians
- Noche: Acto social y académico.

Bajo la dirección de Carlos Orlando Rico Bonilla, del Centro de Estudios Interdisciplinarios en Contabilidad de la Universidad Nacional de Colombia, de Mauricio Gómez Villegas, Profesor-Director de Carrera de Contaduría de la Escuela de Administración y Contaduría de la Universidad Nacional de Colombia, de Gerardo Santos, de la Universidad Central y de la Universidad de Santo Tomás, y de Gabriel Rueda Delgado, Director del Departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana, las actividades se desarrollaron de acuerdo con el plan previsto. Las sesiones del seminario sobre "*Investigación y metodología en Historia de la Contabilidad*" fueron extremadamente animadas y concurridas, estableciéndose activos debates, que demostraban el interés de los asistentes. Lo mismo ocurrió en los Conversatorios con los profesores, dándose la circunstancia de que varios de ellos asistieron a todos los conversatorios celebrados en las distintas universidades, pues, como alguno de ellos comentó, al calor del coloquio siempre surgían temas y comentarios nuevos. Lógicamente, las conferencias y los coloquios para los estudiantes de pre-grado no registraron el grado de participación por parte de los asistentes que habían tenido las otras dos actividades, pero también se mostró en ellas un alto grado de interés, habiendo superado los asistentes en algunas ocasiones el número de 400.

El *Foro Internacional sobre Investigación en Historia de la Contabilidad* gozó asimismo de una concurrencia muy numerosa y resultó muy animado e interesante.

En conjunto, la Conferencia Internacional de Contabilidad y Auditoría: "Historia de la Contabilidad" obtuvo un notable éxito, estimulando el conocimiento e interés por la investigación y el estudio de la disciplina.

Entrega del Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad 2006

El día 29 de septiembre de 2006, en el seno del XII Encuentro AECA, celebrado en Córdoba, bajo la organización conjunta de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y de la Institución Universitaria de la Compañía de Jesús (ETEA), se hizo entrega de la undécima edición del Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad.

Este Premio se estableció por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) a través de su Comisión de Historia de la Contabilidad, patrocinada por el Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales, en honra y homenaje a la memoria del que fue esclarecido miembro de la Asociación e impulsor de la

creación de la Comisión de Historia de la Contabilidad, al tiempo que ilustre profesor de Contabilidad y activo profesional de la misma y de la auditoría, Enrique Fernández Peña. Tiene por objeto premiar el mejor trabajo sobre historia de la contabilidad publicado o presentado oficialmente en Congresos o Universidades durante el año, es decir, desde el 1º de julio del año anterior hasta el 30 de junio del año en que se concede el Premio.

En esta ocasión se consideraron en total 32 trabajos, de acuerdo con la lista que se ofrece a continuación. Entre ellos, como se verá, se cuentan: 2 tesis doctorales, 13 artículos publicados en revistas doctrinales y 17 comunicaciones presentadas en Congresos. De los 32 trabajos considerados, 30 están redactados en castellano y 2 en portugués.

TRABAJOS CONSIDERADOS PARA EL PREMIO ENRIQUE FERNÁNDEZ PEÑA 2006

Álvarez López, José M^a Carlos y Juan Luis Lillo Criado: “Contabilidad y cobros de rentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén. Dos siglos y medio tras la búsqueda de la eficiencia (1650-1900)”, en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio de 2006.

Arquero Montañó, José Luis y José Antonio Donoso Anes: “Inicios de las enseñanzas oficiales de comercio en España. Creación de la Escuearla de Comercio de Cádiz (1799-1804): Selección de los primeros profesores, métodos de enseñanza y programas, con especial referencia a los de contabilidad”, en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio de 2005 (publicada en mayo de 2006).

Baños Sánchez-Matamoros, Juan, Concha Álvarez-Dardet y Francisco Carrasco Fenech: “Diseño e implantación del sistema contable y de control en el proyecto de las nuevas poblaciones de Andalucía y Sierra Morena (1767-1772)”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXIV, núm. 126, julio-septiembre 2005.

Benito Mundet, Helena: *Harinera La Montserrat (1898-1936). Aproximación a la historia empresarial de los Ensesa de Girona (c. 1880 – c. 1989)*. Tesis doctoral dirigida por los Dres. Ramon Martínez Tapia y Jaume Portella Comas, defendida en la Universitat de Girona el día 30 de noviembre de 2005.

Benito Mundet, Helena: “La actividad productiva de la fábrica de harinas “La Montserrat” (Girona) en el año agrícola de 1903-1904”, en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio de 2005 (publicada en mayo de 2006).

Blasco, Yolanda y Pilar Nogués: “El espejo contable del negocio bancario: el Banco de Barcelona (1844-56)”, en *Ier Congrés Catalá de Comptabilitat y Direcció*, Barcelona, 26 – 27 de mayo de 2005.

Calvo Cruz, Mercedes y Candelaria Castro Pérez: “El libro corriente de la Contaduría de la Casa Fuerte de Adeje (Tenerife), 1760-1761”, en *XIII Congreso AECA “Armonización y Gobierno de la Diversidad”*, Oviedo, 22-24 de septiembre de 2005.

Calvo Cruz, Mercedes y Candelaria Castro Pérez: “El mayordomo y la contabilidad parroquial. Control y rendición de cuentas. Villa de Agüimes 1730-1830”, en: *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 3, diciembre 2005.

Calvo Cruz, Mercedes: “Rendición de cuentas de los administradores del obispado en sede vacante en España, siglos XVIII-XIX”, en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio de 2005 (publicada en mayo de 2006).

- Campos Fernández, María: "Contabilidad y gestión del sistema de la Seguridad Social española: 1963-1975", en *XIII Congreso AECA "Armonización y Gobierno de la Diversidad"*, Oviedo, 22-24 de septiembre de 2005.
- Campos Lucena, María Soledad y Guillermo J. Sierra Molina: "El sistema fiscal y su necesidad de reforma a lo largo de los siglos XVIII y XIX", en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio de 2006.
- Campos Lucena, M^a Soledad y Guillermo J. Sierra Molina: "La contabilidad presupuestaria: instrumento de información y control. La transición de los ayuntamientos españoles del Antiguo al Nuevo Régimen", en: *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 4, junio 2005.
- Carvalho Lira, Miguel Maria y Maria da Conceição da Costa Marques: "A evolução da contabilidade na civilização romana", en *XIII Congreso AECA "Armonización y Gobierno de la Diversidad"*, Oviedo, 22-24 de septiembre de 2005.
- Domínguez Orta, Manuela y Fernando Gutiérrez Hidalgo: "Reforma de la contabilidad indiana en el período de la Ilustración (1750-1755)", en *XIII Congreso AECA "Armonización y Gobierno de la Diversidad"*, Oviedo, 22-24 de septiembre de 2005.
- Domínguez Orta, Manuela: "Diferentes Aplicaciones del Sistema de Intendencias en las Indias" (Proyecto de tesis doctoral), en *Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka"*, Barcelona, 26 y 27 de enero de 2006.
- Fernández Sánchez, José L. y Ladislao Luna Sotorrio: "Análisis comparativo de eficiencia de los fondos de inversión sociales españoles frente a los fondos de inversión tradicionales en el período 2000-2004", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXIV, núm. 128, enero-abril 2006.
- Fidalgo Cerviño, Esther y Rosalía Miranda Martín: "El sistema contable de la Compañía de Ferrocarriles de Madrid a Zaragoza y a Alicante (MZA) en sus inicios (1857-1908): un estudio introductorio", en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio de 2006.
- Freitas, Guillermina y Fátima Conde: "As escolas contabilísticas e a prática da época. Análise da 2^a metade do século XX em Portugal", en *XIII Congreso AECA "Armonización y Gobierno de la Diversidad"*, Oviedo, 22-24 de septiembre de 2005.
- Gallego Rodríguez, Elena, Dolores Rivero Fernández y Asunción Ramos Stolle: "Un estudio de la información económica contenida en el Libro de Estados del Monasterio de Oseira (1614-1698)", en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio de 2006.
- García Mérida, Javier y Susana Villaluenga De Gracia: "La gestión de la asadura de la Santa Hermandad vieja de Talavera de la Reina a finales del siglo XVII y principios del XVIII" en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio de 2006.
- Gutiérrez Hidalgo, Fernando y Domi Romero Fúnez: "Una aproximación histórica a la gestión de la calidad: el caso de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla", en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio de 2005 (publicada en mayo de 2006).
- Guzmán Raja, Isidoro: "Algunas notas sobre la Contaduría de la Armada Española en la primera mitad del siglo XIX: especial referencia a la administración de provisiones", en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio de 2006.

- Justicia Jiménez, Ana María Carolina: “La Hacienda castellana durante la Edad Media. Análisis de sus órganos gestores así como de las principales fuentes de ingreso”, en *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos, 31 de mayo a 2 de junio de 2006.
- León Paime, Edison Freddy: “El concepto de “lo público” en la historia de las empresas de servicios públicos en Bogotá: un aporte a la responsabilidad social a partir del análisis discursivo organizacional”, en *XIII Congreso AECA “Armonización y Gobierno de la Diversidad”*, Oviedo, 22-24 de septiembre de 2005.
- Lillo Criado, Juan Luis y José M^a Carlos Álvarez López: “Clases de cuentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén entre 1650 y 1850. Análisis especial de la cuenta de Maravedís”, en *XIII Congreso AECA “Armonización y Gobierno de la Diversidad”*, Oviedo, 22-24 de septiembre de 2005.
- Lillo Criado, Juan Luis y José M^a Carlos Álvarez López: “Contabilidad y cobros de rentas en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén. Dos siglos y medio tras la búsqueda de la eficiencia (1650-1900)”, en: *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 4, junio 2005.
- López Manjón, Jesús Damián y Fernando Gutiérrez Hidalgo: “El uso de los presupuestos en la Casa ducal de Osuna (1860-69)”, en: *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 3, diciembre 2005.
- Mayordomo García-Chicote, Francisco: “Las competencias legales del Racional en la organización administrativa y contable del municipio de Valencia (comienzos del siglo XVII)”, en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio de 2005 (publicada en mayo de 2006).
- Rivero Fernández, Dolores y Elena Gallego Rodríguez: “Regulación contable en las Congregaciones de San Benito de Valladolid y del Cister de Castilla. Análisis comparado”, en *XIII Congreso AECA “Armonización y Gobierno de la Diversidad”*, Oviedo, 22-24 de septiembre de 2005.
- Ruiz Llopis, Amparo: *Análisis histórico-contable de la sociedad Trenor y Compañía (1838-1926)*. Tesis doctoral dirigida por los Dres. Rafael Donoso Anes y Begoña Giner Inchausti, defendida en la Universitat de València el día 19 de octubre de 2005.
- Villaluenga De Gracia, Susana: “La aparición de la partida doble en la Iglesia: el diario y los mayores de la Catedral de Toledo, 1533-1539”, en: *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, núm. 3, diciembre 2005.
- Villaluenga de Gracia, Susana: “La primera muestra de contabilidad por partida doble en la catedral de Toledo. El manual y mayor del racionero Gutierre Hurtado (1535-1536)”, en *Revista de Contabilidad*, vol. 8, núm. 15, enero-junio de 2005 (publicada en mayo de 2006).

Como en las ocasiones anteriores, los trabajos considerados mostraron, en general, un elevado nivel de interés y calidad. Asimismo, y al igual que otros años, destacó la amplitud y diversidad de la temática tratada. El grupo mayor de trabajos fue el dedicado al estudio de la contabilidad eclesiástica, con 9 investigaciones, seguido por el de la contabilidad industrial, con 4 trabajos, de la contabilidad de casas señoriales, de la contabilidad de la Hacienda Pública, de la contabilidad de la Real Hacienda de Indias y de la contabilidad municipal, con 2 trabajos cada uno. También los temas de la enseñanza de la contabilidad, de los sistemas contables y de control empleados en la repoblación de Sierra Morena durante el reinado de Carlos III, de la contabilidad bancaria, de la contabilidad entre los romanos, de la contabilidad de compañías ferroviarias, de la contabilidad empleada por la Santa Hermandad, de la

contabilidad de la Real Armada y de las escuelas contables en Portugal fueron tratados, aunque solamente en un trabajo cada uno. Finalmente se consideraron tres trabajos relativos a los registros contables de la Seguridad Social, de los fondos de inversión y de los servicios públicos de Colombia. El ámbito temporal abarcado fue también amplísimo, yendo desde la contabilidad de la antigua Roma hasta la de los fondos de inversión en el período 2000-2004.

El Jurado compuesto por: D. Leandro Cañibano Calvo y D. Juan Nogales Arroyo como Presidentes (este último en funciones), por D. Salvador Carmona Moreno, D. José M^a González Ferrando, D. Esteban Hernández Esteve, D. Jorge Tua Pereda, como Vocales, y D. José Luis Lizcano Alvarez, en calidad de Secretario, se reunió el 20 de septiembre para deliberar. A la vista de las consideraciones y evaluaciones presentadas por cada uno de los miembros, se decidió por unanimidad conceder el Premio Enrique Fernandez Peña de Historia de la Contabilidad 2006 a la tesis doctoral: *Análisis histórico-contable de la sociedad Trenor y Compañía (1838-1926)*, de la que es autora D^a Amparo Ruiz Llopis, presentada en la Universidad de Valencia y que fue dirigida por los Dres. Rafael Donoso Anes y Begoña Giner Inchausti.

La Tesis doctoral de D^a Amparo Ruiz Llopis constituye un trabajo de envergadura, de notable dimensión y alcance. Completa y amplía de manera fundamental los datos y la visión que se tenía hasta ahora de la marcha y la relevancia económica de una de las empresas que más contribuyeron al despegue comercial e industrial del Reino de Valencia y a su notable introducción en los mercados extranjeros, incluso en ámbitos no practicados por la empresa estudiada. En efecto, las amplias relaciones exteriores de la sociedad Trenor y Cía. tuvieron una amplia influencia, sin duda, en la apertura de horizontes de la clase mercantil valenciana en general.

La investigación constituye un magnífico ejemplo de lo que debe ser un trabajo completo de historia de la contabilidad, es decir, un trabajo inserto en el contexto amplio y bien desarrollado del entorno político, social, económico y legal en el que se desarrolla la actividad del sujeto estudiado, y, sobre todo, que considera la investigación histórico-contable no sólo como un estudio, imprescindible, de las técnicas contables empleadas, sino, por encima de ello, como una forma de aproximación al conocimiento económico y global del sujeto.

El núcleo de la investigación se centra, lógicamente, en la descripción y análisis del sistema contable de la sociedad Trenor y Cía., así como a su evolución. De esta forma, se describe en ella el contenido de los libros de contabilidad, con especial detenimiento en uno de los ejercicios económicos, la determinación de los resultados y a la presentación de la situación patrimonial, con un interesante estudio sobre la evolución de la rentabilidad de capital y financiera. Asimismo, se estudia detenidamente el Plan de cuentas, con el análisis del movimiento de cada una de ellas y las características de la contabilidad financiera, así como el cuadro de cuentas de la contabilidad interna. Todo ello con la oportuna comparación de los planteamientos contables de la empresa con los expuestos en los tratados contables de la época, al objeto de comprobar el grado de conocimiento y adecuación de la empresa a los avances que se iban realizando en materia contable en España.

Teniendo en cuenta las características y los méritos de la tesis, el Jurado estimó que el trabajo de la Dra. Amparo Ruiz Llopis es excelente, suponiendo una importante aportación al estudio de la historia de la contabilidad española en los comienzos de la industrialización de

nuestro país, con la demostración de cómo la información contable financiera y de costes sirvió para la toma de decisiones con respecto a la diversificación de actividades de acuerdo con los requerimientos de los mercados.

En el acto de entrega del Premio, después de ser leída el Acta de concesión del mismo, con la proclamación de la galardonada, se le entregó un Diploma y el trofeo que materializa el Premio, constituido por una escultura en bronce representando el *Exacedron Abscisus Vacuus* diseñado ex profeso por Leonardo da Vinci como ilustración a la obra de su amigo Luca Pacioli: *De Divina Proportione*. Por ello, el trofeo resulta muy apropiado y está muy vinculado a la historia de la contabilidad.

Número especial de la revista *Accounting History* sobre “Perspectives and Reflections on Accounting’s Past in Europe”

La revista *Accounting History* anuncia su intención de publicar un número especial dedicado a las “Perspectives and Reflections on Accounting’s Past in Europe”. A este respecto, en su exposición de motivos comenta que el mundo de la contabilidad nunca ha sido monolingüe. De hecho, en el continente europeo los estudios sobre historia de la contabilidad de países o regiones concretas se han publicados en su mayoría en idiomas distintos del inglés. Pero, muchas veces tales estudios no son tenidos en cuenta por los investigadores angloamericanos cuando preparan bibliografías u obras destinadas a comentar u orientar la futura investigación histórico-contable. Algunas veces se puede dar, sin querer, la impresión de que la historia de la contabilidad ha tenido lugar exclusivamente en países de lengua inglesa o incluso, todavía con menor intención, de que el trabajo de investigación efectuado y presentado en idiomas distintos del inglés no da la talla o no goza de la calidad suficiente para ser reconocido internacionalmente. No parece que estas circunstancias vayan a cambiar, al menos en un próximo futuro, si la lengua inglesa continúa ganando ascendencia como idioma internacional en esta era de la globalización.

Hoy en día, en muchos países europeos los estudiosos de la contabilidad y de otras disciplinas, sobre todos los jóvenes, se ven incentivados a publicar en revistas que practican procesos internacionales de revisión anónima que son altamente propensas a publicar sólo en inglés. Estos incentivos son claramente perceptibles en los planteamientos de investigación instrumentados en determinados países de la Europa continental. La contabilidad en Europa tiene una larga tradición, mientras que los estudios de historia de la contabilidad en otros países como los Estados Unidos, el Reino Unido, Canadá, Australia y Nueva Zelanda se han centrado habitualmente en hechos desarrollados en los siglos XIX y XX. Por ello, el número especial que prepara *Accounting History* ofrece una oportunidad a los estudiosos de la contabilidad interesados en el pasado contable europeo para que amplíen la literatura inglesa con trabajos que satisfagan la política editorial de la revista.

Este número especial, cuya publicación se prevé para el año 2008, intenta ampliar la literatura histórico-contable en diversos aspectos. Así, el envío de originales para este número especial puede enriquecer el conocimiento histórico a través de investigaciones que cubran, por ejemplo, los siguientes campos:

- Tradiciones de la investigación contable europea;
- Tendencias europeas en la investigación de la historia de la contabilidad;
- Historia de la contabilidad internacional y comparada en Europa;
- Instituciones contables, regulación contable y fijación de normas;
- Contabilidad de las instituciones sociales.

Se alienta a los interesados en preparar trabajos para este número a que aborden estos temas desde diversos puntos de vista teóricos y metodológicos, bien para investigar respecto de un solo país o de varios países o incluso regiones. De cualquier forma, se recomienda a todos los interesados que contacten con el editor invitado antes de empezar a trabajar en sus temas al objeto de discutir con él sus proyectos de antemano. Los trabajos deberán redactarse en inglés y enviarse electrónicamente al editor invitado no más tarde del **31 de agosto de 2007**.

Editores invitados: Angelo Riccaboni y Elena Giovannoni
Facoltà di Economia, Università de Siena, 53100 Siena, Italia
Email: riccaboni@unisi.it; giovannoniel@unisi.it

12th World Congress of Accounting Historians, Estambul, 27-31 de julio de 2008

Los días 27 a 31 de Julio de 2008 se celebrará en Estambul el 12th World Congress of Accounting Historians. El Congreso es convocado por Oktay Güvemli (CPA), profesor de la Universidad de Mármara, una de las más prestigiosas universidades de Turquía que auspicia el acontecimiento en colaboración con la Asociación de Profesores de Contabilidad y Finanzas turca.

El Congreso será celebrado en el edificio Harbiye, que alberga en la actualidad un Centro Cultural y el Museo Militar más completo del Medio Oriente, donde se conservan documentos y libros contables, que por primera vez serán expuestos ex profeso con motivo del Congreso. Será especialmente interesante entrar en contacto con el sistema contable del Imperio Turco. También se visitará con ocasión del Congreso el Palacio Museo de Topkaki donde se custodian los magníficos tesoros de la Historia Turca y asimismo habrá una visita organizada al Gran Bazar.

Se ha ubicado ya en Internet una hoja web relativa al Congreso: (<http://www.12wcah2008ist.org/index.php>), donde se irán colocando las novedades sobre el mismo a medida que se vayan conociendo y ultimando los detalles del acontecimiento.

The Fifth Accounting History International Conference

Los días 9 a 11 de agosto de 2007, bajo el lema “*Accounting in other places, Accounting by other peoples*” se celebrará en el Banff Centre, de Banff, Alberta, Canadá, la Fifth Accounting History Internacional Conference. El evento está patrocinado por el College

of Commerce de la Universidad de Saskatchewan y el Accounting History Special Interest Group de la Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand.

La Conferencia aceptará comunicaciones sobre un amplio abanico de temas. Asimismo la gama de metodologías y enfoques teóricos a utilizar está totalmente abierta. Sin embargo, como tema propio de la Conferencia se estimula a los autores a que trabajen temas más allá de los tópicos tradicionales y exploren lugares y gentes nuevas. A título de orientación a este respecto se indican los temas siguientes:

- La profesionalización de la contabilidad en países en vías de desarrollo.
- Papel del imperialismo en la divulgación de las prácticas contables.
- Cuestiones de historia de la contabilidad conectadas con temas de raza, género y Cultura.
- Papel de la contabilidad y los contables en ámbitos no empresariales, tales como el arte y la música.

Las comunicaciones deberán ser redactadas en inglés y enviadas electrónicamente a la dirección 5AHIC@muprivate.edu.au no más tarde del 26 de marzo de 2007. Todas las comunicaciones serán sometidas a un doble proceso de revisión anónima y publicadas en el sitio web de la Conferencia, a menos que se solicite lo contrario. La decisión sobre su aceptación será comunicada el 15 de mayo de 2007.

Se podrá obtener información más detallada sobre la Conferencia en el siguiente sitio web: <http://www.commerce.usask.ca/5AHIC>.

Asimismo se podrá conseguir mayor información sobre el Banff Centre en el sitio web: <http://www.banffcentre.ca>.

Las consultas específicas pueden dirigirse al Conference Convenor, Nola Buhr, de la Universidad de Saskatchewan, a la siguiente dirección electrónica: nola.buhr@usask.ca

30th Annual Congress of the European Accounting Association Lisboa, 24-27 de abril de 2007

El 30th Annual Congress of the European Accounting Association se celebrará en Lisboa los días 24 a 27 de abril de 2007. El plazo para el envío de comunicaciones ya ha sido cerrado; no así el de inscripción. Hasta el 28 de febrero de 2007 los derechos de inscripción ascienden a 480,- euros para los delegados y a 200,- euros para los acompañantes. A partir de esa fecha se incrementan a 530,- euros para los delegados, mientras para los acompañantes se mantienen en 200,- euros. Las inscripciones pueden hacerse preferentemente a través del sitio web del Congreso, aunque también se admiten mediante el envío por e-mail o, incluso, por correo ordinario, del formulario debidamente cumplimentado que se facilita en el sitio web. El pago del importe total de los derechos de inscripción debe hacerse por adelantado y mediante tarjeta de crédito. No obstante, también se admiten pagos por cheque bancario o por transferencia, corriendo los gastos de cuenta del ordenante. Todos los pagos deben hacerse en euros. No se admiten más que tarjetas de crédito Visa y Master Card.

La organización facilita la posibilidad de reservar habitaciones en hoteles elegidos por ella, que pueden ser encargados a través de su sitio web.

Este sitio web, donde se podrá encontrar la información disponible hasta ahora completa es: <http://www.eaa2007lisbon.org/main.htm>.

El programa está todavía poco elaborado. Solamente consta que habrá una sesión plenaria inaugural, sesiones paralelas y foros de investigación. Habrá también simposios y un coloquio doctoral, todavía sin precisar.

El Consejo Organizador está presidido por Carlos Baptista da Costa, mientras el Comité Científico lo preside Willem Buijink (SSC). El Secretariado está compuesto por Linda Pereira y por Idalia Freitas. Se pueden contactar a través de:

Telefono: +351 21 464 33 90/8

Fax: +351 21 464 33 99

E-mail: eea2007@licom.pt

XII Workshop en Control de Gestión, Memorial Raymond Konopka Almería, 15 y 16 de Febrero de 2007

La Universidad de Almería organiza para los días 15 y 16 de febrero el XII Workshop en Control de Gestión, Memorial Raymond Konopka, que se celebrará en el Hotel Catedral de la misma ciudad de Almería. Como en las últimas ediciones, el Workshop contará con un "Coloquio pre-doctoral", que tendrá lugar el mismo día 15 de febrero por la mañana.

La fecha límite para el envío de los trabajos a presentar en el Workshop y el Coloquio Doctoral queda fijada para el 15 de Enero de 2007, entrando en ese momento en proceso de revisión y aceptación final. Los trabajos se enviarán en formato electrónico a la siguiente dirección de correo: konopka@ual.es.

XIII Jornada de Contabilidade e Fiscalidade de APOTEC Lisboa, 1 de marzo de 2007

Coincidiendo con la conmemoración de su 30 Aniversario, la Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC) ha convocado la XIII Jornada de Contabilidade e Fiscalidade, que tendrá lugar el día 1 de marzo de 2007 en Lisboa, en el Grande Auditório da Culturgest.



El Presidente da Direcção Central da APOTEC, Manuel Patuleia, ha invitado a Esteban Hernández, presidente de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA, a asistir a la referida Jornada y a presidir la sesión de Historia de la Contabilidad. APOTEC mantiene un convenio de colaboración con AECA.

En la página web: <http://www.apotec.pt/> podrán encontrarse más detalles acerca de esta Jornada.

**FOUNDATIONAL RESEARCH IN ACCOUNTING:
PROFESSIONAL MEMOIRS AND BEYOND**

Richard Mattessich

Arthur Andersen & Co. Alumni Professor Emeritus
Faculty of Commerce and Business Administration
University of British Columbia
Vancouver, B.C. Canada V6T 1Z2

Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond.

Mattessich, Richard - Accounting, autobiography, history, foundations, research.

First edition (1995), published by Chuo University Press,
Higashinakano 742-1/ Hachioji/ Tokyo 192-03/ Japan.
ISBN (Canada) Copyright 8 1995 Richard Mattessich

Second extended edition (until 2006), published by Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Rafael Bergamín, 16-B, 28043 Madrid, in *DE COMPUTIS, Revista Española de Historia de la Contabilidad (Spanish Journal of Accounting History)*, no. 5, December 2006. ISSN: 1886-1881 Copyright 2006 Richard Mattessich and Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)

All rights reserved. No portion of this book may be reproduced, by any process or technique, without the express written consent

In Memoriam of the Professors Shinzaburo Koshimura [1907-1988]
(former President of Yokohama National University);
Kenji Aizaki [1921-1998] (former Dean of the Faculty of Management, Yokohama National
University - previously at Chuo University); and
Fujio Harada [1931-2002] (former Dean of the Graduate School of Economics, Chuo University) -
all of whom promoted my ideas in Japan with great enthusiasm.

Also dedicated to
the following Japanese Professors still active:
Yuji Ijiri (R.T. Trueblood Professor, Carnegie Mellon University)
who shared some of my ideas, but went far beyond them;
Yoshiaki Koguchi (former Dean of the Economics Faculty and Vice-President of Chuo University),
who extended my ideas to environmental accounting;
Shizuki Saito (former Dean of the Faculty of Economics, Tokyo University),
who improved some of my set-theoretical formulations,
and became a prominent force in the accounting profession of Japan.

FOREWORD

Prof. Dr. Richard Mattessich is one of the most eminent founders of the modern conception of accounting theory. Therefore, a book containing his reminiscences has to be welcome. It reveals to us not only the landmarks of his scholarly career but also of some private events that formed his personality and influenced his professional activity. These Memoirs were published first in Japanese, and then in English in 1994/5 by Chuo University Press in Tokyo. Our second, extended edition contains further data until 2006.

Professor Mattesich has devoted his life to what he likes to call "foundational research" (*Grundlagenforschung*, in his mother tongue) in accounting. In the German language area this is a particularly favoured field; one where science and philosophy interact. This research requires a broad vision and a deep, penetrating intellect. The author of the Memoirs possesses both, as manifested in his academic activity.

After studying engineering, he obtained a degree in mechanical engineer and exercised this profession for several years. Mattessich then became interested in economics, business administration, including accounting, and graduated as a *Diplomkaufmann* (equivalent to an MBA). He had opportunity to work as a front-engineer and cost accountant during the war, and at the very end of it, after having resumed his studies, he obtained a degree of doctor of economic science.

After some activity as a research fellow at the Austrian Institute of Economics, five years of teaching experience in St. Gallen (Switzerland) and one year in the actuarial and auditing Departments of the Prudential Assurance Co. of Montreal as well as teaching at McGill University, he obtained in 1953 a university position at Mt. Allison University (New Brunswick, Canada). In 1956 he published his first English paper. It examined the relationship between accounting and economics and the need for a common basis of both disciplines. A year later appeared "Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy - With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems". This article marked Mattessich's emersion into the foundational research of accounting; it had a wide and favourable response. It also influenced many other accounting scholars, opened new horizons to his academic career, and helped him in 1959 to attain a tenured Associate Professorship at the University of California at Berkeley.

Since this time, he continued his search in the scientific foundations to reveal the normative structure of accounting. The application of mathematics and modern computer technologies was only a part of this programme. These studies resulted in his *Accounting and Analytical Methods* (1964) that was translated into German, Japanese and, more recently, Spanish. The companion volume of this work, *Simulation of the Firm through a Budget Computer Program* (1964) anticipated (for mainframe computers) the best-selling spreadsheet programmes (for PCs) by almost twenty years.

After leaving Berkeley in 1967, Mattessich pursued his philosophic interests, and established at the University of British Columbia a couple of seminars in research methodology for his doctoral students. The outcome was his book *Instrumental Reasoning and Systems Methodology* (1978). His continuing accounting research found many recognitions, among them the "1972 Award for Notable Contribution to Accounting Literature" of the American Institute of Certified Public Accountants" (in cooperation with the American Accounting Association), and in 1991 the "Haim Falk Award for Distinguished Contribution to Accounting Thought" of the Canadian Academic Accounting Association, as well as memberships in two nation academies (Italy and Austria), a distinguished Life Membership and the "Hourglass Award" of the Academy of Accounting Historians, and, later, two honorary doctoral degrees from Spain (Complutense, Madrid; and Universidad de Málaga), and one from France (Montesquieu, Bordeaux)

In later years professor Mattessich's intellectual curiosity turned to accounting history. Here his primary interest is the history of modern accounting thought and its underlying research activity. But throughout the 1980s and 1990s he was fascinated by the research of the archaeologist Denise Schmandt-Besserat on prehistoric writing, counting and record keeping. He devoted a series of articles to the interpretation of her discoveries from an accountant's perspective as well as to other papers on ancient accounting. Most of this was reprinted in his book on *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought* (2000).

The preceding paragraphs are merely intended to whet the reader's appetite to open the subsequent pages. There, he or she will encounter the rich experience of the eventful academic life of the author, interspersed with personal issues, thoughts and events, that interact with each other. Professor Mattessich's productive personality is revealed by his many-sided interests in science, philosophy, music, architecture, painting, literature, the fine arts in general, and his thirst for knowing new countries and cultures. In these Memoirs all those facets are revealed. And we can vouch for his kind heart and good nature, his great sense of friendship, and his capacity to relate to people. From this work may arise a better understanding of his personality and scholarly activity. Indeed, towards end -by answering some fundamentally important questions- Mattessich reflects on his belief system that sustained him during all of his life,

I want to finish this Foreword by thanking professor Richard Mattessich for having given the opportunity to De Computis and its readers to enjoy the stimulating story of his life -or, at least, of some decisive glimpses of it.

Esteban Hernández Esteve

PREFACE TO THE FIRST EDITION

It was with particular pleasure that, several years ago, I accepted the invitation of Chuo University to write a professional, biographical essay about my own experience with accounting. My relation with this university is a long-standing one. Shortly after two of my books, *Accounting and Analytical Methods* and *Simulation of the Firm Through a Budget Computer Program*, were published in the USA in 1964, Professor Kenji Aizaki (then at Chuo University) and his former student, Professor Fujio Harada, and later other scholars from Chuo University, began actively promoting my ideas in Japan. And after a two volume Japanese translation of the first of these books was published in 1972 and 1975 (through the mediation of Professor Shinzaburo Koshimura, then President of Yokohama National University), my research found fertile ground in Japan through continuing efforts of three generations of accounting academics from Chuo University. I suppose it is thanks to these endeavours that my efforts became so well known in Japan, and that during some three decades many Japanese accounting professors contacted me either personally or by correspondence. Then from 1988 to 1990 Prof. Yoshiaki Koguchi, again from Chuo University, came as a visiting scholar to the University of British Columbia, audited some of my classes, and became a good friend and collaborator, which further strengthened my ties to this university.

Thus it is with deep gratitude to Chuo University that I accepted the task of sharing with you my background and some insight into the forces that motivated me to devote my life to what I should like to call "foundational research" in accounting. These memoirs were originally published in a somewhat abbreviated form in Japanese - in five installments in *Chuo Hyoron*: the first three of which appeared in 1992 (vol. 44, nos. 1-3, pp. 199-203, 149-159, 112-120) while the last two were published in 1993 (vol. 45, nos. 1 and 2, pp. 124-134 and 136-148). They are predominantly, though not exclusively, *professional* memoirs; and I have tried to follow Professor Koguchi's request of emphasizing, among other things, my contact and correspondence with colleagues from accounting, economics, and philosophy. Occasionally, the text may give the impression of a diary (with dates, names, etc.), but I have tried to interlace the mere cataloguing of events with personal views, evaluations and reactions. Most of the publications mentioned are quoted in the text - except for my own publications, the details of which are contained at the end of this book in a special bibliography. For a quick overview, I have added, immediately following his Preface, a Summary of my main professional data.

I hope that these Memoirs offer not only some glimpses of my professional and personal life, but also convey to posterity the academic flavour of our discipline during the second half of the 20th century. I recently read with great interest *Twentieth Century Accounting Thinkers*, ed. by J. Richard Edwards (London: Routledge, 1994). That book too is concerned with the life and work of *individual* scholars (with the exception of two papers, each discussing several persons); there, one can gather from most of these papers much background knowledge about other academic

personalities and the entire ambiance of a specific period. May the present Memoirs convey something similar about our exciting century and some of its endeavours in furthering academic accounting. Though, due to space limitation, I did not incorporate here my reaction to the portentous historical events that occurred during my lifetime. Apart from a few remarks about WW-II, I made no attempts to comment on the development of nuclear energy, television, jet planes, space flights, silicon chips and the miniaturization of computers, electronic super-highways, genetic engineering or on the many scientific discoveries (be they in the natural or social sciences). Nor will I enter into the cultural or political developments which occurred during that time. Although these events affected me profoundly in thought and feeling, to express my reactions to them would easily have doubled the volume of this book. Furthermore, I apologize for omitting in the text (except in special cases) personal addresses such as Mr., Mrs. or titles, as Dr., Prof., etc.

Finally, I should like to express my thanks to the editors of *Chuo Hyoron* and Chuo University Press. This also extends to Professor Fujio Harada and other professors of this university for their unrelenting support and interest in my work, above all to my friend Professor Yoshiaki Koguchi for translating so competently (as I was assured by other Japanese professors) these memoirs into Japanese, for arranging their publication in English, and for reading the final manuscript. For such reading I am also obliged to Mrs. Nancy Hill of UBC's Faculty of Commerce and Business Administration. Further thanks go to the Social Sciences Research Council of Canada for supporting this research as well as most of my research activity for over 25 years. I should like to express special gratitude to our Dean, Professor Michael Goldberg, the Executive Committee and the members of the Faculty of Commerce and Business Administration of the University of British Columbia. All these persons or institutions encouraged my activity, not only by providing me with a study and research facilities after I received emeritus status. Above all, at UBC I enjoyed a most pleasant and cordial working atmosphere. The last but not least thanks go to my wife, Hermi Mattessich, whose moral support and direct help continued with this work as it did with all the others.

R.M.

PREFACE TO THE SECOND EDITION

The first edition of this book has been out of print for several years, but thanks to endeavours of Prof. Esteban Hernández Esteve of the Universidad Autónoma de Madrid, editor of the free electronic journal *De Computis* (dealing with the history of accounting), a second and expanded edition has been made possible. The expansion refers - apart from minor grammatical and stylistic changes - mainly to the extension of the “Summary of Main Professional Data” (now pp. VII to XI) and a new Section on ‘Major Profiles of R.M. (on p. XII)’, as well as an extension of “Research and Publications of Richard Mattessich (in chronological order)” (now from p. 156 onwards to the very end). However, the text itself has *not* been extended from 1995 to 2006 (to do so may be a future project for a third edition) - but I did added two Appendices. Appendix A offers some photographs, spanning over eighty years (from 1924 to 2006), while Appendix B is a small selection of my modest poetic and aphoristic experiments. Furthermore, the format of the book has slightly been changed, and page numbers are different from the first edition. Finally, I should like to express my gratitude to Prof. Esteban Hernández Esteve and the other editors of *De Computis* for making this book freely available to a wider audience.

R.M.

RICHARD (VICTOR ALVARUS) MATTESSICH
Summary of Main Professional Data (up to 2006)

- 1940 Degree of Mechanical Engineer, Engineering College, Vienna IV.
- 1940-42 Engineer at the Deep-Drilling Firm, Latzel & Kutscha, Vienna XVIII. 1944 "Diplomkaufmann", Hochschule für Welthandel, Vienna XIX.
- 1944-45 Front Engineer and "Baukaufmann", in Salonika (Greece) and Construction Manager (Vienna) of the Steel Construction Firm Waagner Biró, A.G., Vienna IV.
- 1945 Degree of Doctor of Economic Sciences (Dr.rer.pol.), Hochschule für Welthandel, nowadays Economic University of Vienna.
- 1945-47 Research Fellow of the Austrian Institute of Economic Research, Vienna.
- 1947-52 Instructor in Commerce, Rosenberg College, St. Gallen (Switzerland).
- 1952-53 Employee (Actuarial and Auditing Departments) of the Prudential Assurance Co. of England in Montreal (Quebec).
- 1953-59 Head, Department of Commerce, Mount Allison University, Sackville, N.B. (full professor from 1956 onwards; 1958/59 on leave).
- 1958 Visiting Professor, University of California, Berkeley, USA.
- 1959-67 Tenured Associate Professor of Business Administration, University of California, Berkeley (also teaching in the Dept. of Economics).
- 1959-67 Founding Member (together with C. West Churchman and others) and Fact. Council of the Center for Res. in Managmt. Sc. (UC - Berkeley).
- 1961/62 Ford Foundation Fellow (USA).
- 1964-65 Member of the "Committee for Courses in Electronic Data Processing" of the American Accounting Association.
- 1964 Publication of *Accounting and Analytical Methods - Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro- and Macro-Economy* (D.R. Irwin, Inc.); reprinted in the "Accounting Classics Series" (of Scholars Book Co., 1979), and in the Book Series of "Outstanding Financial Reprints" (Ann Arbor, MI: University Microfilms, 1977); German version (Düsseldorf: Bertelsmann Universitätsverlag, 1970); Japanese version in 2 vols. (Tokyo: Dobunkan, Ltd., 1979).
- 1964 Publication of *Simulation of the Firm Through a Budget Computer Program* (R.D. Irwin, Inc.; reprinted in "Books on Demand", Ann Arbor, MI: University Microfilm, 1979).
- 1965 Visiting Professor, Free University Berlin.
- 1965/66 Visiting Professor, University St. Gallen, Switzerland.

-
- 1966-67 Professor with Chair in Economics, Ruhr University Bochum (West Germany; double-professorship with U.C.-Berkeley).
1967-87 Professor of Commerce and Business Administration, University of British Columbia, Vancouver, B.C., Canada.
- 1967-74 Editor of Monograph and Reprint Series of the Faculty of Commerce and Business Administration, UBC.
- 1968-70 Member of the Committee for Distributing Scholarships and Research Grants, Canadian Institute of Chartered Accountants (Toronto, Ontario).
- 1969-70 Secretary-Treasurer of UBC-International House.
- 1969-70 Member of the Executive Committee of the Canadian Chapter of the American Accounting Association.
- 1970 Distinguished "Erskine Fellow" and Visiting Professor of the University of Canterbury, Christchurch (New Zealand).
- 1971-72 "Killam Senior Fellow" (UBC, Canada).
- 1970- Associate Editor of the *Journal of Business Administration* (UBC).
- 1971/73 Visiting Professor (Summer sessions) at the Austrian Academy of Management, Graz.
- 1972/73 "Award for Notable Contribution to Accounting Literature" of the American Institute of Certified Public Accountants in collaboration with the American Accounting Association.
- 1976-78 Founder and Director of the Institute of Industrial Administration and Methodology (with Professorial Chair) of the University of Technology of Vienna (double-professorship with UBC).
- 1976-79 Member of the "Executive Council" of the Association of University Instructors of Business Administration (Germany).
- 1978 Publication of *Instrumental Reasoning and Systems Methodology - An Epistemology of the Applied and Social Sciences* (Dordrecht, Holland: Theory and Decision Library, D. Reidel Publ. Co.; paperb. ed. 1980).
- 1978 Member of the 1978 Research Convocation of the Univ. of Alabama.
- 1978-88 Member of the Board of Nominations of the "Accounting Hall of Fame" (Ohio State University).
- 1979-80 Member of the Consultative Group on Management and Administrative Studies of the Social Sciences and Humanities Research Council of Canada (Ottawa).
- 1980 Elected Fellow of the Accademia Italiana di Economia Aziendale (one of the national academies of Italy).
- 1980-87 Distinguished Arthur Andersen & Co. Alumni Professor at UBC.
- 1981- Appointed to the Editorial Board of *Economia Aziendale*.
- 1981-82 Member of the Board of Governors of the School of Chartered Accountancy of the Institute of Chartered Accountants of British Columbia, Vancouver.

-
- 1982 Profiled (among twenty significant contributors to accounting thought in the English language area) in *The Development of Accounting Theory: Significant Contributors to Accounting Thought in the 20th Century* ed. by M. Gaffikin and M. Aitken (New York: Garland).
- 1982 Appointed to the International Editorial Board of "Philosophy and Methodology of the Social Sciences" of the Theory and Decision Library (Dordrecht-Holland and Boston, MA: Reidel Publ. Co).
- 1984 Elected Corresponding Member of the Austrian Academy of Sciences (Philosophic Section), Vienna I.
- 1984-90 Member of the Board of Directors of the Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver.
- 1984 Editor of *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, Vancouver, BC: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation; reprinted in 1989 and 1992).
- 1986 Profiled in "The Contributions of Richard Mattessich" by Giuseppe Galassi in *Economia Aziendale* (August), pp. 149-177, and in *History of Accounting at Berkeley* by Maurice Moonitz (Berkeley: University of California), pp. 5, 56-58.
- 1987-90 On the Editorial Board of *The Accounting Historians Journal* (USA). 1988-Professor emeritus of UBC.
- 1988 Appointed by the President of the University of Alberta Edmonton) to be Chairman of the Unit Review Committee to review the Accounting Department of the University of Alberta.
- 1988 "Award for Best 1988 Paper", Annual Meeting, Canadian Academic Accounting Association.
- 1989 Appointed to the International Advisory Committee of *Praxiology* (formerly published by the Polish Academy of Sciences).
- 1990-93 Member of the International Editorial Board of *Teuken - Revista de Investigacion Contable* (Argentina).
- 1990-1991 Member of the Editorial Board of *Accounting, Business, and Financial History* (U.K.).
- 1991 "Haim Falk Award for Distinguished Contribution to Accounting Thought" of the Canadian Academic Accounting Association (CAAA).
- 1991 Editor of *Accounting Research in the 1980s and Its Future Relevance* (Vancouver, BC: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation).
- 1992 Honorary Life Membership in the Academy of Accounting Historians "in recognition of distinguished contributions to accounting history".
- 1992 Honorary Membership in the Pacioli Society of Japan.
- 1992-93 Publication of the Japanese version of "Foundational Research in Accounting: Professional Memoirs and Beyond" in *Chuo Hyoron*.
- 1993 Appointment to the International Board of Advisors of the Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.

-
- 1993 Appointed to the Editorial Board of the *Asian-Pacific Journal of Accounting* (Hong Kong).
- 1994 Presentation of an invited paper at the 650th Anniversary of the University of Pisa, in honour of Leonardo da Pisa Fibonacci.
- 1994 Plenary presentation of a paper at the 17th Congress of the European Accounting Association, in Venice, in honour of the 500th Anniversary of the publication of Luca Pacioli's *Summa*.
- 1994 "A Profile of Richard Mattessich (b. 1922)" by C. McWatters in *Accounting Thinkers*, ed. by J. Richard Edwards, pp. 19-40.
- 1995 Publication of *Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of and Applied Discipline*, Westport, CT: Quorum Books.
- 1996 Elected to the Editorial Board of the *Accounting Historians Journal*.
- 1997 Awarded an Honorary Professorship from the Centro Universitario Francisco de Vitoria, Madrid
- 1997 Elected Honorary Member of the Italian Society of Accounting Historians.
- 1998 Received a Doctor honoris causa (economía y empresariales) from the University of Madrid (Complutense), Spain (presentation of a paper "Acerca de lo que he intentado hacer en mi labor de Investigación, dónde pude que haya acertado y dónde he fracasado", published in *Revista de Contabilidad* 1 (2): 113-127. For translations see below under "Journal publications": in English: *Asia-Pacific Journal of Accounting*, June 1999; in Italian: *Contabilitd e Cultura Aziendale*, January 2001.
- 2000 Plenary presentation of a paper "Hitos de la investigación en contabilidad - segunda mitad del siglo"), Encuentro de Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)", Las Palmas, Gran Canaria, Spain, May 26, 2000.
- 2000 Received honorary Insignia of the Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC, May).
- 2000 Presentation of an invited paper, "Comienzos de contabilidad y de su reflexiones teoricos", June 14, at the University of Cantabria, Santander, Spain, 2000.
- 2000 Presentation of a joint paper (July 14) with Prof. Giuseppe Galassi--see below) of "History of the Spreadsheet: From Matrix Accounting to Budget Simulation and Computerization") at the 8th World Congress of Accounting Historians in Madrid.
- 2000 Participation (Nov. 10) on the Plenary Panel "Perspectives on Accounting Research" (by J. Demski, N. Dopuch, R. Mattessich, J. Ohlson and S. Zeff) at the celebration of the 50th Anniversary of the *Accounting Hall of Fame*, published in Daniel L. Jensen, ed., *Challenges and Achievements of Accounting During The Twentieth Century* (Columbus, OH: *Accounting Hall of Fame*, Ohio State University Press, 2001), pp. 64-83.
- 2000 Founding member (and on Editorial Board) of the *International Journal of Accounting Literature*, Rohtka, India).

-
- 2001 Founding member (and on Editorial Board) of *Revista de Filosofía y Epistemología de las Ciencias Económicas* (Universidad de Buenos Aires, Argentina).
- 2001-2004 Appointed to the Editorial Board of the *British Accounting Review*.
- 2004 Recipient of the highest research award (the *Hourglass Award*) of the Academy of Accounting Historians (November).
- 2004 Appointed to the Editorial Board of *Revista Internacional Legis de "Contaduría y Auditoría"* (of Columbia and other Latin American countries).
- 2004 Appointed to the Board of Nominations of the *Accounting Hall of Fame* (Ohio State University – for first time appointment, see 1978-1988).
- 2004 Visiting Professor at the University of Málaga, Spain (October/November).
- 2004 Invitation to give the "Inaugural Presentation" at the International Conference GAT III on General Accounting Theory—Towards Balanced Development, in Kraków (Poland), May 28-May 31, 2005.
- 2006 Received a Doctor honoris causa (économie) from the University of Montesquieu, Bordeaux IV (France) May 5, 2006 (presentation of a paper "La diversité des courants de recherche en comptabilité, évaluation et représentation")
- 2006 Received a Doctor honoris causa (economía y empresariales) from the University of Málaga, Spain May 18, 2006 (presentation of a paper "¿Qué le ha sucedido a la Contabilidad?). The entire investiture (including the speeches by various persons) has been filmed professionally by the Technological Production Centre of the University of Málaga, and is available from it by specifying either PAL format for European or NTSC format for American DVD systems).

Major Profiles of R.M. (1994 to 2006 – apart from *Who's Who in America*, and similar reference works):

- 1994 "A Profile of Richard Mattessich" by Cheryl McWatters in J. Richard Edwards, ed., *Twentieth Century Accounting Thinkers*, pp. 19-40.
- 1995 "Review of *Foundational Research in Accounting--Professional Memoirs and Beyond*", by Yuji Ijiri, *The Accounting Review*, pp. 435-436.
- 1995 *The Accounting Theory of Richard Mattessich in the Light of Main Directions of Methodological Accounting Research* (in Polish) by Anna Szychta, *Lódz*: University of *Lódz*, 1995.
- 1996 "A Review [Article] of Richard Mattessich's *Foundational Research in Accounting - Professional Memoirs and Beyond*", by Micheal J. R. Gaffikin in *1, -Pacific Journal of Accounting* 3 (1, June 1996), pp. 99-108.
- 1996 "Richard V. Mattessich (1922-)" by George Murphy in M. Chatfield and Richard Vangermeersch, eds., *The History of Accounting--An International Encyclopedia*, pp. 404-406.
- 1995 "Richard Mattessich-*Foundational Research in Accounting--Professional Memoirs and Beyond*" A review by Alfred Wagenhofer, in *Journal für Betriebswirtschaft* 46 (4), pp. 220- 221.
- 1998- "Richard V. Mattessich" in *Who's Who in America* (regularly since 1908), New Providence, NJ: Marquis.
- 2000 "A Review Article of *Foundational Research in Accounting—Professional Memoirs and Beyond*" by Giuseppe Galassi in the *Indian Accounting Review* 4 (June).
- 2003 "Prólogo (on R. Mattessich)" by Leandro Cañibano Calvo, in R.M.: *La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad* (see below), pp. i-ii.
- 2005 "Richard Mattessich (1922-)" by Cheryl McWatters, in Bernard Colasse, ed. (2005) *Les Grands Auteurs en Comptabilité* (some 17 accounting scholars of the last 500 years from Pacioli to our times), Paris : Éditions EMS Management et Societé—Corlet Éditions .

CONTENTS

Preface to the First Edition	VI
Preface to the Second Extended Edition	VIII
Summary of Main Professional Data	IX
Contents	XV
Photograph of Richard Mattessich (as in first edition)	XVII
1. Early Impressions, Education, Practical Experience	1
2. Front Engineer and Cost Accountant in Salonika, Construction Manager in Vienna	6
3. Research in Austria and Teaching in Switzerland	11
4. A New Life in the New World	17
5. Tenure at the University of California at Berkeley	24
6. International Reaction to and Influence of <i>Accounting and Analytical Methods</i>	36
7. Spreading my Wings and Casting an Anchor in Vancouver	50
8. Visit to Japan and the Pacific Rim	55
9. The Golden Age of UBC's Faculty of Commerce and Business Administration	60
10. Philosophy and Foundational Accounting Research	63
11. Interlude in Vienna	68
12. Financial Crisis at UBC and Anti-Intellectualism in Government and Business	72
13. New Impetus to Research	87
14. Hong Kong, Tokyo and Kyoto Revisited	97
15. Recent Highlights: Pisa and Venice	106
16. Thoughts on <i>Twentieth Century Accounting Thinkers</i>	111
17. Remarks on the <i>Critique of Accounting</i>	116
18. What I Can Believe and What I Cannot	123
19. Research and Publications of Richard Mattessich	134

Appendix A – A Tribute to Jerry (G.A.) Feltham, On Occasion of his Retirement Party (Vancouver 2003)	157
Appendix B – R.M from 1924-2006, in Pictures	159
Appendix C - A Selection of Aphoristic and Poetic Experiments by R.M	166



Richard Mattessich

VLADIMIR: To have lived is not enough for them.

ESTRAGON: They have to talk about it.

Samuel Beckett, *Waiting for Godot*, Act II (1954).

1. EARLY IMPRESSIONS, EDUCATION, PRACTICAL EXPERIENCE

I must have been at the tender age of seven or eight years when, one day snooping among my late grandfather's dusty old boxes, I came across a large strange book. When I turned its cover, I saw, written in beautiful large calligraphy, a phrase that I slowly deciphered as saying "Mit Gott" ("With God"). The subsequent pages were full of horizontal lines filled with writing accompanied by a monetary amount on each line. But what fascinated me beyond everything else were the strong *diagonal lines* that brought the end-figures of the left or right pages to an even keel. Many years later, I learned that in German this was called "die Buchhalter Nase", (the "bookkeeper's nose") and I still would not know how to properly translate this odd expression. At any rate, here I was with an utterly new experience, and it was this particularly mystifying diagonal configuration which left a lasting imprint on my memory - my grandfather, Eduard Pfaundler,¹ was "bureau chief" of the Anglo-Bank (nowadays, after several mergers, called Bank Austria-Creditanstalt) and participated actively on the Viennese stock exchange; thus he was well experienced in accounting and finance. And since my mother and I lived in Vienna in the home of my grandmother,² it was one of my late grandfather's discarded ledgers which left such an indelible impression upon me. Who would then have thought that this first encounter with bookkeeping was foreboding a life-time interest of mine in the academic and foundational aspects of accounting?

But few careers are direct ones, and neither was mine. After seriously reflecting whether I should become an artist (because of some talent in painting inherited from my mother), or go into chemistry which fascinated me at the time, I finally decided to study mechanical engineering. From the very beginning of those studies, and for the first time in my life, I brought home excellent

¹ The Pfaunders are an old-established Tyrolian family. I am proud to possess a chronicle and family tree (reaching back to the fifteenth century), which was compiled by a distant grand-uncle of mine, Leopold Pfaundler von Hadermur, a physicist who became Rektor (president) of the University of Innsbruck in 1880, and later served at the University of Graz. The chronicle gives evidence that in my branch of the Pfaundler family there were no less than eleven generations of customs officers, goldsmiths, innkeepers and others, all of whom must have had some competence in, or relation to, accounting.

² A few blocks from the Ringstraße, in the 7th district, Neubaugasse No.76, second floor, Apt. No. 15 - the place where my mother was born and lived all her life, except for a year or so in Trieste.

grades. And my mother -who was so full of love that she never scolded or reproached me on account of my previously poor study records - was overwhelmed with joy, and could hardly trust her eyes and ears. It was around this time, between the age of 14 to 16, that I began to be interested in the cultural activities of Vienna: Freud, Klimt, Schiele, Schönberg, and Mahler were still intensely debated; the ideas of the Vienna School of Economics and, above all, those of the Vienna School of Neopositivism were in the air, and many other things that could excite a young mind. Furthermore, it dawned upon me that *reason* is the most valuable tool we possess, but also that it must be cultivated, and be in harmony with emotions and, above all, not be abused. And so the twin-sisters of *art and science* became my "magic flute" that were to guide me through the trials and tribulations of the life to come. It was quite natural for me to decide at this early stage to devote my future to the search for knowledge and, if possible, to become in later years a lecturer at the University of Technology of Vienna (to aim for "professor" would then have been all too ambitious). However, for many years the goal of working for a university eluded me, and for a long time my youthful aspirations seemed to be nothing but a dream. Yet fate was ultimately kind to me, and not only did I attain tenured university positions in four different countries, but when I was almost fifty-four years old I even obtained a chair at this very university in Vienna (which, however, I abandoned two years later).

After receiving my engineering degree (it was a college degree, *not* a full-fledged university degree), and some practice as an engineer in Vienna, I discovered that many engineers are somewhat one-sided creatures. Certainly, a good background in business and economics is essential for a fuller view of life. So I decided to register, as a part-time student at the Hochschule für Welthandel (nowadays called Wirtschaftsuniversität Wien, i.e., Economic University of Vienna), though keeping my job at Latzel and Kutscha, Deep-Drilling Company in Vienna XVIII. I registered with the intention to widen my horizon rather than working towards a degree, but my interest, particularly in economics, grew steadily, and after two semesters I decided to register as a full-time student. Although I lived at home, I had to earn my living. During those years I successively had a considerable number of more or less odd part-time jobs: from travelling salesman (for various firms and products) to insurance agent, draughtsman, field surveyor, as well as stage-hand and electrician at the Viennese State Opera House.

The latter occupation was, obviously, the most exciting one during this time. Not only could I listen to grand music and make most interesting observations back-stage, I could even "rub shoulders" with such famous opera stars as Anny and Hilde Konetzni, Erna Berger, Max Lorenz, Anton Dermota as well as many others, and greatly enjoyed their marvellous voices. Indeed, my passion for opera and classical music - among which I particularly adore Mozart's operas and piano concerti - has never left me since. And I still believe that if anything on earth deserves the term "divine", it is Mozart's music. Although I love it, I have, in contrast to my wife, no gift for performing it. And the Bösendorfer grand piano in our living room in Vienna (later sold by my mother during

the depression years)³ was more an object of decoration than an instrument played upon.

Every opera-pro has lots of funny stories of mishaps to narrate, but since my own "operatic career" was short-lived, I can offer you only a single tale: After the first act of *Un Ballo in Maschera* by Verdi, it was my duty to remove a big candlestick almost double my own size. I shouldered this monster and headed for the shortest way to the storeroom without noticing that my burden intersected the cone of a big spotlight illuminating the sky from the rear of the stage which, for a moment, was adorned with the shadow of an enormous candle. But instantly I felt a big fist in my neck pulling me back, thus saving me and the performance from a complete disaster. Hence it was now time to move on to another job, and I became chief accountant of a wholesale trader (Karl Ladurner, Vienna IV) who imported fruits from South Tyrol (Italy) to Vienna. This not only offered an excellent opportunity to apply my newly acquired knowledge of financial accounting to actual practice, but also to provide me and those close to me with the most delicious fruits that were particularly rare in war-time Germany.

In spite of the horrible war, these times at the university were among my happiest years; I could finally quench my thirst for knowledge, and also made lasting friendships with some of my colleagues. On the other hand, these were certainly not carefree days but fraught with many difficulties. Only few textbooks were then available for purchase, and the university library holdings were insufficient and very cumbersome to access. The semesters were short, and often interrupted by all kinds of duties and later by constant bombing raids by day and particularly by night. If I envy the students of today, especially the doctoral students, it is for the much longer duration of their study and the great variety of courses and seminars available to them - how much I would have liked to have gained a more thorough background in mathematics. In other words, their education is incomparably richer than was ours fifty years ago. But although there can be no doubt that present-day students have the opportunity to acquire much more classroom knowledge than we have had, I often wonder whether their creativity and sound judgment do not occasionally suffer under this overload of information, some of which seems to be insufficiently digested.

As to my professors, the most vivid memories pivot around two economists, Robert Nöll von der Nahmer, a banker and showman, and Erich Preiser, a profound scholar. The former was, of course the more popular. But it was for this very reason that I chose the more serious-minded Preiser as my role model. Indeed, in the post-war II era, Erich Preiser and his former student, Willhelm Krelle, became two of the leading German economists, the former at the University of Munich, the latter at Bonn (after several years at the University of St. Gallen) respectively. In 1964 I devoted one of my books to Preiser and had a happy reunion with him in his home near Munich - alas, a year later he died of lung cancer. Krelle visited us during his stay in San Francisco in the

³ My mother was a sales representative who travelled for various firms in Austria as well as the German parts of Czechoslovakia (Sudentenland) and Italy (South Tyrol).

early 1960s, and we paid him a visit in 1965 in Bonn. A third professor of mine in economics - from whom I took an exciting course in the history of economic thought - was Reinhard Kamitz. Later, when I was with the Austrian Institute of Economic Research (with which he was loosely associated), I got to know him quite well. Although he was a capable scholar, he also was a shrewd politician and became one of the most effective Ministers of Finance of Austria, and subsequently President of the Austrian National Bank, until he suffered a paralysing stroke;⁴ later Stephan Koren, a colleague of mine from the above mentioned Institute, took over this powerful position.

Although ethnically Austrian (through three of my grandparents), I still held Italian citizenship. Indeed, I was born in Trieste (on August 9th, 1922 and baptized as "Richardus Victorius Alvarus Mattessich"), where my father used to be officer (Primo Commissario al Bordo, i.e., First Purser) in the Italian merchant marine.⁵

But as I lived in Vienna since 1923, the Italians seemed to have overlooked me and never called me up for military service - I am eternally grateful to them for this oversight. Thus, I could, for the time being, pursue my university studies undisturbed. But in July 1943 part of Italy, under General Badoglio, renounced its alliance with Germany, and from this moment on I was constantly harassed, and had difficulties with the national-socialists' student agency. Because of my Italian citizenship, the Germans had no legal means for drafting me into military service but they refused to give me permission for completing my studies unless I agree "voluntarily" to join immediately after my final exams the dreaded *Waffen-SS* (Schutz Staffel) - this was the only German military organization that had a special division for accepting foreign citizens.⁶ Since I always shared Schopenhauer's antimilitarism, my ambitions were directed towards the struggle for truth, clarity and humanity, rather than to be a hero on the battlefield - although I believe that some ideas are worth fighting and even dying for, the "ideals" promoted by fanatical and corrupt politicians never were on my list. Even today my idols are Spinoza, Gandhi, and Albert Schweitzer rather than Caesar, Napoleon or Churchill. Apart from having always had strong pacifist leanings, I was opposed to this unjustifiable war, and belonged (since the age of ten) to the YMCA which, during the Nazi occupation of Austria, had to meet clandestinely under the cover of the Protestant Church (although I was Catholic until 1947). In recognition of this clandestine participation, I was elected to the Board of Directors of the Austrian YMCA

⁴ In the 1970's I got to know his son, who then was a professor of philosophy in Berlin and later joined the University of Graz; I met him at several philosophic meetings and conferences.

⁵ The Mattessichs were a Dalmatian clan of seafarers (originally from Luissin Piccolo, now Mal Losinj), and one of my grand-uncles was married to a daughter of the Cosulich family who owned a transatlantic Italian shipping line for which my father went to sea. But his father (my other grandfather) was a geometer and surveyor, and I suppose my interest in mathematics can be traced to him and our seafaring ancestors.

⁶ In this special division of the SS, the criteria for height and other personal qualifications were dropped in the desperate effort to obtain as much cannon fodder as possible.

immediately after the end of the war. Since I refused to join the Waffen-SS, I made the counter-proposal to join as a *front-engineer* (instead of soldier) the Organization Todt (OT), then headed by the still well-known Alfred Speer. During the time of those negotiations I was allowed to continue my studies on a *conditional* basis, and when my final examination (for Diplomkaufmann, approximately MBA) approached, I asked Georg Isele, legal counsellor of our university (who was my professor of law and thus knew me quite well) for advice. He suggested that under those circumstances the university could (without asking the political agencies) admit me to the exams, but again only on a *conditional* basis.

One day, shortly before the examinations began, I came home finding my mother dissolved in tears, pointing at my draft to the Waffen-SS quarters in Tulln, some 50 kilometres northwest of Vienna. Without any hesitation I set down and wrote a registered letter informing them that, as an Italian citizen who never volunteered, I regarded this draft an error as well as illegal and void. I also mentioned that I was already associated with the OT. This latter part was not quite correct, but soon afterwards I made it true by accepting a position with a large steel construction firm (Waagner & Biró, A.G., Vienna IV) to work for them in Greece as an OT-front-engineer and particularly as a "Baukaufmann" (construction cost accountant). Because of my bold defiance of the Waffen-SS, we expected the Gestapo (Secret State Police) every day at our doorsteps, but luckily they did not show up, and I proceeded with my exams which I passed with "ausgezeichnet" (*summa cum laude*) - only two other colleagues passed with equal standing among a total of 88 students. One of the two colleagues was Herta Stöckel who later married another colleague, Karl Sedelmaier, both of whom are still close friends of mine. The other colleague was Hans Seidl, who was to become a particularly prominent personality in Austria (see Chapter 3). Yet in spite of doing so well, I still did not receive my degree because the examination was entered on a *conditional* basis, and my last two semesters were not yet recognized by the political authorities. Meanwhile I was put into an OT-officer's uniform, and in this outfit I marched with great determination to the office of the political student agency. Lo and behold, my uniform performed a miracle, it impressed them so much that without much ado they certified the recognition of my last two semesters. Dear reader, you can hardly imagine how fast I ran to the university with this document in order to get my diploma.

2. FRONT ENGINEER AND COST ACCOUNTANT IN SALONIKA, CONSTRUCTION MANAGER IN VIENNA

Soon after these events I left, in the second week of August 1944, for the front. My destination was Salonika where the headquarters of the Construction Unit South East of Waagner-Biró A.G. was located. After an interesting stopover of several days in Belgrade, I continued my journey to Salonika (Thessaloniki). Arriving at the railway station of this truly Byzantine city, I was immediately engulfed by the fragrant atmosphere of Greece and began

searching for Aristotelous Street No.1 (or was it No. 2?). There, I was well received by my superior and future colleagues. To my particular enchantment, I found that the office had a balcony with the most beautiful view at the Gulf of Salonika from beyond of which Mount Olympus, then unencumbered by any smog, beckoned to me in all its mythological glory. My hotel was close by and, while unpacking, I began to contemplate how fortunate I was to be in the country that has once been the cradle of Western culture, and in the region where Alexander the Great imbibed knowledge from Aristotle. A spirit of adventure overcame me, and the longing to see some of the remnants of ancient Greece led me to forge plans for visiting Athens. But fate delayed the fulfilment of this wish, and no less than 23 years passed before it was granted to me.

The next morning, life took a more sobering turn and confronted me with my new tasks. The backlog of innumerable vouchers had to be mastered in order to determine the costs accumulated at various construction sites in Greece as well as Yugoslavia where our firm repaired and built bridges that previously (and, often enough, subsequently) were damaged or destroyed by partisans. Although I had some practical experience in financial accounting, cost accounting was a new challenge in spite of my fairly good theoretical grounding. Mine was an urgent task since our firm could not bill its services to the government (via the OT) before the pertinent costs were compiled, the overheads correctly allocated, and the invoices properly drafted. Another of my tasks was the periodic payroll for our Greek workmen. This constituted a particularly interesting problem as Greece was overwhelmed by the dynamics of so rampant an inflation, that a glass of wine, priced at one million drachmae in the morning, was already two millions in the evening - one reason more for many to drink two glasses of wine at dawn instead of one at dusk. An unrelenting upward spiral of prices necessitated weekly and occasionally bi-weekly wage adjustments that greatly exceeded the original weekly wage. All this gave much work, but it taught me that "accountability" is the major function of our discipline. Another consequence of this inflation was the emergence of a quite unexpected new currency: I mean, neither the strictly controlled and therefore stable Reichsmark, nor the gold coins, like the "Napoleons", used by the black market for bigger transactions, but little packages of cigarette paper that formed the most convenient and most stable currency at the time. Tobacco was relatively abundant in Greece, but to smoke it, people needed thin cigarette paper in which they would roll the tobacco. Since this paper was produced in Germany, it was easily accessible to us.

With youthful enthusiasm, I threw myself into my new work. In the spare time I enjoyed the southern milieu and scenic beauty of this fascinating country, paid visits to the Archaeological Museum and to such sites as the orthodox basilica of Saint Sophia as well as the church of Saint George where many beautiful mosaics, icons and other examples of Byzantine art could still be admired. For several weeks, I felt quite happy in this new and so very different environment. An additional joy was the special bookshop, available to the military and auxiliary-military forces (to which the OT belonged). The shelves were full with volumes no longer available at home; and I spent most of my money buying books which I later sent home by mail. Unfortunately, due to the

subsequent turmoil, this shipment never arrived at its intended destination.

But this time of novelty, relative tranquillity and enjoyment did not last long. The winds of war were soon felt even in our office. Apart from the constant shooting at night in the streets and outskirts of Salonika (between Greek partisans and German soldiers) - to which I had to get used from the very first night on - Marshal Tito's troops cut off the railway line in Serbia that connected us with the home country. And the Russian forces pressed on so rapidly in Bulgaria that they reached the Greek border and halted some fifty kilometres from Salonika. Not knowing that an agreement between the Allies prevented the Russians from entering Greece, we expected every day the Red Army to take the city. All our building sites had to be closed, and our German workers in their OT-uniforms were idle around our office. They drank all the schnapps and champagne that was suddenly made available in great quantity, so it would not fall into the hands of the Russians. Great turmoil ensued, and occasionally one or the other drunkard fired a pistol-shot right in our own midst. I was the only person in our office who still sat behind his desk working, if for no other reason than to get my thoughts off all that uncertainty and imminent danger. How little did I know that this persistence would pay off very handsomely. Indeed, it saved me from many months of direct combat with partisans and regular troops.

Weeks of waiting and tension followed. One rumour chased another only to be disconfirmed the next day. Finally, news arrived that SS-elite-troops had moved north from Lamia and Larissa, breaking through Tito's front and liberating the vital railway connection. Shortly afterwards came the command for our crew to form a single mobile construction unit and to advance immediately to Yugoslavia where further bridges had to be urgently repaired. But this joyous news was followed by a disappointment - at least so I thought at the time. The commander of our unit informed me that a colleague and I would have to remain in Salonika until the lines were completely restored, so that I could bring all cost accounting records safely to Waagner-Biró's headquarters for urgent billing. As millions (in German currency) were at stake, this order made sense; the question was merely whether the Russians would take Salonika before we could get out. The new construction unit was quickly formed and departed within days. And we two were left behind and waited: my colleague⁷ was chosen for reasons of poor health, and as to me, I was - more by accident than design - the only one who could make head and tail out of this jumble of vouchers, statistics, accounts and invoices. After all, no one else bothered to continue with his work through those past chaotic weeks.

Days of alternate hope and anxiety succeeded each other: rumours, false orders, their cancellations, and new rumours. This was compounded by the bureaucratic routines of handing over our office to the military authorities. When they finally arrived to inspect the office, they

⁷ I must confess, I do not recall his first name, but his family name was "Sedlmeier" or something similar; he must have been in his late forties and was from Alt-Aussee or Bad Aussee in Upper Austria.

discovered in a dustbin half a dozen or more egg-shaped grenades, apparently forgotten or dumped by our crew. This would have almost landed me in prison because those weapons could easily have fallen into the hands of the partisans through the janitor or other Greek personnel. The inspecting officer was unwilling to accept the arms; so I had to travel with them, on a crowded, decrepit, and heavily swaying streetcar to the other end of the city where I unloaded those hazardous "eggs" at the military police station. Another task was to pack and crate our documents. Before doing so, I took a precaution which later proved to be invaluable. In anticipation that some boxes might get lost during transportation, I selected a small number of key documents, and put them into a separate bag. This could help in an emergency to reconstruct most of the invoices from the basic data.

Those worries tried our patience and made us quite edgy. But finally the day of departure arrived; equipped with our crates, and each of us burdened with a huge canister of olive oil and a suitcase, mostly filled with tobacco for trade-in at home against food, we confidently embarked for the railway station. But there our confidence quickly turned to apprehension. The authorities made it perfectly clear that transportation space for military personnel was of highest priority, and that it was out of question to take the crates with us or to dispatch them. After long and futile negotiations there was no alternative but to create space by emptying the suitcase, giving most of the tobacco to the shoe-shiner boys hanging around the station, putting the emergency bag with the key documents into my suitcase, and abandoning the large wooden boxes to their own destiny. After having sacrificed our crates on the altar of inevitability, we waited for the train which took hours to come. Sheer endless waiting until a ramshackle locomotive with innumerable old boxcars steamed screechingly into the station. It made us wonder whether this could be our way to salvation. Renewed hour-long waiting; no permission to board. Finally, with the arrival of dusk the long column of fatigued soldiers and auxiliary personnel began to move. And so, slowly one by one, we were quartered in boxcars, like sardines in a tin - if you have read Pasternak's Nobel-prize-winning novel or saw the film-version of "Doctor Zhivago", you might remember the scenes of the Zhivagos' wearisome voyage to the Ural. Such was our situation, travelling in a boxcar from Salonika to Belgrade, a distance of merely 520 km as the crow flies, and yet an Odyssey that lasted no less than two weeks.

Once aboard, we hoped for a speedy departure - after all, this lifeline was still under constant attack and could be cut off any minute by enemy action. Indeed, suddenly the steam horse in front began to ache and churn, and the train moved - but only a few hundred meters. Soon we discovered that the locomotive had been disconnected (either it was needed elsewhere or spirited away in anticipation of the coming disaster). And that is how our journey homeward began: in our dreams. For meanwhile midnight had arrived, and most of us were overwhelmed by sleep, the sandman's mighty power.

An infernal symphony of sirens, exploding bombs, cries and, worst of all, a rain of fire awakened us. We jumped out of the boxcar and took cover in a ditch a few hundred feet east of the

railroad. Only now we grasped it - this was the first Russian air raid on Salonika. Soon our train too was attacked and spread with a carpet of phosphor cans. As far as we could make out from the distance, our boxcar (where the rest of my invoices and documents were left behind) was ablaze. In spite of all the horror, this was an unforgettable, I am tempted to say "aesthetic", sight: the magnificent play of flames contrasted against the dark of midnight reminding me, at first, of Nero's contemplation on Rome burning, and later, as we moved closer, of Dante's inferno. The noise of the attacking airplanes soon silenced, and we rushed to the train noticing that our boxcar, although not itself on fire, was in the midst between two cars aflame. Quickly we disengaged the burning cars and pushed them onto side-rails which radiated out from the network of the railroad station. It took hours until things settled down. Injured people had to be taken care of, and soldiers whose boxcars burned down, had to be relocated. If our "quarters" were already crammed before the fire, now they were definitely overcrowded.

And so it became dawn before our decimated train could begin its saturnine journey northwards. The subsequent fortnight was almost as adventurous as the first night. But since this is mainly a "professional" autobiography, I will spare you details and merely report that on October 3, 1944 we arrived with bullet-riddled luggage in Belgrade where we tried to get transportation to Vienna. Everything was in chaos since the Red Army was about to storm this city - something that was indeed accomplished within a few days. Yet we still hoped to escape. Although we held valid marching orders, and were even properly deloused, no military authority was willing to grant us the transportation that became scarcer by the minute. Wherever we went, the answer was "go ahead to Vienna, but do it on foot". Quite exhausted and in desperation we played our trump card. Some Greek tobacco was still left in our bags, and with it we bribed several soldiers guarding the barrier to the trains. This hurdle overcome, we quickly crossed the tracks and noticed a so-called officer sleeping-car labelled "Vienna". Overjoyed, in anticipation of finally being able to stretch our legs at night, we settled in the relative comfort of a bunk bed. Thank goodness, our ordeal of being forced to curl convolutetly on the floor of a crowded boxcar was over. Suddenly somebody shouted "Streife" (military police or MP). Hastily we hid the luggage, looked from which side the warning came, and crawled out of the car on the other side. Observing cautiously from outside the progress of the MP, we jumped into the carriage on the other end as soon as the air was safe. Two minutes later the whistle blew, the train was in motion, and we crossed a bridge over the Danube. Or was it over the Sava, which here has its confluence with the mightier Danube? I still don't know.

Night came, and dead-tired we fell asleep forthwith. Yet no dreams were granted us, for soon we woke up itching all over. The cone of a flashlight revealed that immense hordes of bedbugs had taken over the bunk, the car, and probably the entire train, which itself seemed to be moving by grace of those stinking little creatures - now all the delousing was in vain, and more urgently than ever we needed a thorough "debugging". Since the corridor had better air circulation and a somewhat lower representation of our reddish-brown cohabitants, we spent the rest of the

night squatting there instead of sleeping relaxed with outstretched legs on a bunk, as originally hoped for. But now the speed of the train was much faster than on the leg from Salonika to Belgrade, and in a surprisingly short time we crossed first the Hungarian and then the German border. This closed my experience in the War Theatre South East. Next day, late afternoon we arrived in Vienna where I took my mother quite by surprise. She had no idea that I had left Salonika. After months of worrying, she was outside of herself that I had returned home, and safe and sound at that.

The following months were extremely busy. During the day I undertook the toil of reconstructing the lost invoices in the offices of our firm, interspersed by occasional visits to the university. At night I continued with the writing of my doctoral dissertation. This was the time when the nightly air raids against Vienna were stepped up, and for the next four or five months during those raids I worked at night in our cellar (which served as an air raid shelter), pondering over my dissertation dealing with national income accounting and wealth statistics. It proved to be the best remedy to distract my thoughts from the cacophony of exploding bombs around us. The closest hit was on the north side of the block opposite of ours, heavily damaging an apartment house, and killing the cousin and uncle of my oldest friend, Kurt Fiedler.⁸ Yet our home luckily escaped unscathed. But it was around this time that my grandmother, to whom I was very much attached, died - she was over ninety years.⁹

In January or February of 1945 the rest of the crew of the Construction Unit South East finally arrived in Vienna. For months they retreated from the Russians in daily combat with them and the partisans - this was a hellish experience, considering that our crew were not trained soldiers but OT-personnel. Fate was kind to spare me this ordeal; and my Spanish-made Browning pistol had never been fired save for a few practice shots.

The painstaking reconstruction of our invoices was extremely cumbersome; it almost took as much time as writing my dissertation. But by March both tasks were accomplished. All invoices were filed with the government, and so was my thesis with the university. It was high time, for the Russians were at the door steps of Vienna, and the rigorous doctoral examinations were partly made in the homes of professors who sought shelter there from the artillery fire. Some faculty members had already taken flight (usually high-ranking Nazis), and others had lost their nerves, regarding us as mad, and refused our petition. It was a most arduous task to ferret out alternative

⁸ Kurt Fiedler and I were of the same age and went together to kindergarten, elementary school, as well as university. Later he was for decades a member of the Austrian Parliament as well as Vice-President of the Vienna Chamber of Commerce, and, as far as I remember, even became a member of the Order of the British Empire. We maintained close contact with each other until his mysterious and tragic death in 1984.

⁹ While my other three grandparents (none of whom I have any memory) seem to have been the intellectual types, my grandmother (on my mother's side) was the practical one, and with much wit and great originality.

professors still in town. One of them, Professor Nusko, was a Major at the Military Police. We, i.e., four or five students, paid him a visit at the downtown barracks (the well known Rossauer Kaserne) begging him to take over our examination in economics. After great hesitation our plight moved him. He gave his consent, and examined us on things far removed from the thunder rolling in from the nearby front - and all this in a prison cell located in the basement of the barracks for want of better accommodation.

On April 6, 1945, when the Russian forces had already penetrated the outskirts of Vienna, I graduated to Dr.rer.pol. (Doctor of Economic Sciences) with magna cum laude ("good") under the drums of heavy artillery. And during the next two days the Red Army stormed our city. At first hardly anyone dared to venture outside. But the Russians broke open the doors to most stores in town, took the best morsels, and then let the mob loot the rest. Finally, one day I mustered enough courage to visit my girlfriend (who was a student at the well-known Music Academy) at the other end of town. I had to crawl down into the Arm of the Danube (Donaukanal) to cross it on the bits and pieces of the destroyed Schweden-bridge, had to step over dozens of corpses, and passed carcasses of charred horses, the smell of which still pesters my nose for the sheer thought of it. When I approached the Danube the white faces of hundreds of dead soldiers stared at me with a warning message from another world, and the mortar fire coming across the river was so heavy that I had to retreat without accomplishing my goal. Some days later I repeated that mission, this time successfully. And weeks later we got "engaged" in the teeth of all the misery of post-war famine and despair. But peace was finally here, and what was more important than that?

3. RESEARCH IN AUSTRIA AND TEACHING IN SWITZERLAND

Austria had regained its independence and again had its own government. Many bridges and steel constructions of public buildings were destroyed during the fight for Vienna. To maintain the infrastructure of Austria, all this had to be urgently repaired. Waagner-Biró was so much in demand that we did not know where to begin. But as to my invoices from Greece, all was for naught. They were billed to the former German Reich, and nobody had the faintest hope that those millions of Reichsmarks would ever be recovered. There was another problem. Our firm had hardly any construction managers left. Most of them were either Germans, who had to leave Austria, or they were Nazis, who had to be dismissed. Our general construction executive, Dr. Rescher (whom I visited 31 years later when he was CEO of the firm, and when I was a professor in Vienna) was quite impressed with my feat of finishing the doctorate under such difficult circumstances. As a result he offered me the position of manager in charge of several major construction sites. This was a tremendous advance for a lad of not even 23 years; it equalled the position of our commander under whom I served in Greece. Obviously, the experience abroad, as well as my two university degrees, were taken into consideration. But I was hesitant to accept and pointed out that I had only

a college degree in engineering and, what was worse, not even in civil or construction engineering. Furthermore, my experience with this firm was mainly confined to cost accounting. But he assured me that for this position the administrative qualifications were at least as important as those in engineering. And, as a major incentive, he offered to give me the best and most experienced of our foremen. This latter concession relieved me of some worries concerning the technical know-how, and so I consented reluctantly to what for others would have been a chance in a lifetime. If I was hesitant, it was neither because of laziness nor apprehension, but due to the inner certainty that, as exalted as my new position might be, I wanted to get something different out of life. Yet fate put me there, at least for the time being, and so I did the best I could.

There was much on my shoulders since my name appeared in all the contracts and insurance documents as the person responsible for any accident, theft or other mishap - and anyone who ever got involved in building bridges knows how accident-prone this kind of business is. My construction sites included the roof of the famous Wiener Musikvereinshaus (where 36 years later I saw and heard Leonard Bernstein conducting Mozart's symphony No. 39), the huge transmission antenna of Radio Vienna (now ORF) on the Bisam-mountain, some sections of the Reichsbrücke (the major bridge of Vienna crossing the Danube - which, by the way, collapsed in the summer of 1976, but due to foundational shifts, and not due to our minor repairs on the upper part of the bridge), and a few less conspicuous sites. The rapport with my foreman was excellent, and thanks to him there were no technical or field problems whatsoever. Although there was much administrative work, everything went smoothly except for one thing: the fact that I had to visit regularly all those sites by foot, since no other means of transportation was available at the time. Even a bicycle would have been a tremendous blessing. Yet all this would have been bearable, had it not been for the nutritional problem. Food was extremely scarce, and practically everyone, including myself, was greatly undernourished. In consequence, after four months of running from one site to the other, I got so exhausted that the day came when I felt that I could no longer go on. Rescher generously offered me a month of leave, which I gratefully accepted but without any guaranty, on my part, to return to this job.

During that leave I began what I always wanted to do, to publish economic articles. At first I did so in business magazines. But my eye was on a higher goal: the Austrian Institute of Economic Research. This institute was founded in the early thirties by the famous Friedrich von Hayek (who in 1974 received the Nobel Prize in economics, and whom I met in May 1975 when both of us were in Berkeley for a brief visit); but shortly afterwards, the no less renowned, Oskar Morgenstern took over as director.¹⁰ During the Nazi occupation, the Institute was lead by Ernst

¹⁰ I always had difficulty understanding why Oskar Morgenstern - whose book with John von Neumann, *Theory of Games and Economic Behaviour* (Princeton, NJ: Princeton University Press, 1944/47) proved to be of such immense influence on modern economics and decision theory - never received the Nobel Prize. But neither did James Joyce, nor Marcel Proust, the two greatest and most influential literary figures of our

Wagemann, the director of the German Institute of Economic Research (Konjunkturforschung) and President of the Bureau of Statistics of the German Reich in Berlin. A university acquaintance of mine knew Franz Nemschak, the director newly appointed in 1945, and gave me a letter of introduction. Armed with this, I presented myself to Nemschak. The institute was then located in the building of the Vienna Stock Exchange (where no trading took place, neither during the war nor for several years afterwards). My good study records and the fact that I had some publications, as well as the fortunate circumstance of an opening, coincided in my favour. I got the position of research fellow as of November 1, 1945, and thus my scientific career began.

This was the first of several lucky breaks which fate had in store for me. The work, my colleagues, the office bedecked with Persian carpets, a fine library with Miss Morgenstern (the sister of Oskar M.) in charge of it, in short the entire atmosphere was ideal. I considered myself the most fortunate of persons. Soon I was put in charge of "foreign trade and international economics", and had to write the pertinent sections for our monthly Bulletin. Several weeks later, one of my former university colleagues, Hans Seidl contacted me, and asked me whether I would recommend him for a position at our institute. Having been aware of his brilliance, I unhesitatingly recommended him. However, the director did not immediately employ him. After some weeks of prodding on my part, Nemschak commissioned him, as an external collaborator, to write an economic study of the precarious housing and apartment market in Vienna. This study was so brilliantly executed that Hans was immediately hired and soon became editor of the Institute's bulletins. Years later he was made co-director, received an honorary Professor title, and finally succeeded Nemschak as director of the Institute, and later was chosen by Chancellor Kreisky to become State Secretary of Finance. After a relatively short tenure in this position, Hans Seidl became Director of the Institute for Higher Studies (IHS) - also called Ford Institute, which was founded with Ford Foundation "seed money" around 1964 by Oskar Morgenstern (with whom I had a long chat in this Institute in 1965). In 1987/88 (after my "emeritation" at UBC) Hans Seidl made me the offer (a renewable 4-year contract) to join him at the IHS, and head the Department of Business Administration. It was a most difficult decision for me to make, since so many memories tied me to this unique city. But in the end I decided to stay in Vancouver, to devote the rest of my life to research and writing, unencumbered by any administrative or other bureaucratic constraints. I did not regret this, and must confess that the last seven years or more, pursuing research on the

century, nor did those of the past century, Henrik Ibsen and Leo Tolstoy. The latter was nominated for the 1907 Nobel Prize, but was rejected in favour of Rudyard Kipling. Such gross misjudgments certainly shake one's trust in the ability of committees to make proper decisions. Yet it is not the "official recognition" but the actual deed that really matters. Indeed, the slighting of those towering figures by various awarding committees has become a recognition greater than the Nobel Prize itself, because it vividly illustrates how far ahead of their time these men actually were.

foundations of accounting, have been most satisfactory and enjoyable.

But to turn again to the Austrian Institute of Economic Research, I should point out that, besides Hayek, Morgenstern, and Seidl (whose orientation was, of course, much more toward applied research), it brought forth a series of further eminent persons. For example, another Institute colleague, Stephen Koren, became university professor in Innsbruck, and later Federal Minister of Finance (which in Austria is above State Secretary of Finance), and in 1978 became President of the National Bank of Austria - thus holding one of the most powerful economic positions, and definitely the most lucrative one, in the bureaucracy of Austria. Another former Institute member is my friend Peter Holzer, Professor emeritus (Accounting) of the University of Illinois, and now Professor at our *alma mater* in Vienna.

The economic and nutritional situation of Austria, however, remained dismal and continued to do so for a decade or more, until the termination of the Russian occupation in 1955. In the face of this rather hopeless situation I became quite restless in spite of my enjoyable job. Furthermore, I discovered that my fiancée and I were quite incompatible, and I had to break off our engagement. Soon afterwards a former girlfriend of mine returned to Vienna, and it did not take long we decided to get married, but this time it was the lady who changed her mind. Thus I was ripe for a new surrounding, and fate offered me the opportunity to obtain that.

In the summer of 1947 the YMCA of Switzerland invited me and some colleagues to a summer camp in the Engadin valley, not far from San Moritz. I told my mother, Hans Seidl, as well as some friends, that I intended to stay in Switzerland. Everyone laughed at me. Of course, who, at this time of want and misery, would not prefer to live in Switzerland rather than in Austria? But for a foreigner the difficulties of getting a job and permission to work in Switzerland were practically insurmountable. Yet the father of Edi Straub, a Swiss friend of mine, who owned a firm producing and installing central heating plants, had pity on me. He offered me - to the astonishment of all my friends, but also to the regret of my mother - a position as draughtsman until something more suitable would come up. And it lasted only a few weeks until I found, through the mediation of another friend, Emil Buechi, a position as an Instructor of Commerce at the Rosenberg College in the beautiful city of St. Gallen between Lake Constance and the Säntis Mountains, not too far from the Austrian border. Franz Nemschak in Vienna, having been annoyed about my leaving the Institute, remarked to Hans Seidl that I had traded in a pot of lentils for a most promising career - he would have been correct, had I stayed all my life at the Rosenberg College.

In retrospect, I do not repent a single job decision I ever made. Sometimes these decisions were difficult ones or dragged out for a long time. Yet I always knew what I wanted, and later, when I heard for the first time the expression "identity crisis", I had difficulty grasping its meaning. It seems the younger generations suffer considerably under this particular phenomenon, whereas I suffered more under the limitations of my physical as well as psychic energies, and thus was always forced to economize them in a most careful way. While in the fall my energies usually

peaked, in spring they were at their lowest point. These limitations, and a highly sensitive nature, dominated much of my life style and forced me to renounce many plans or projects which I otherwise would have undertaken. It is the reason why I was often reluctant to undertake administrative tasks which would have absorbed those limited resources of energy, leaving nothing for research, my prime interest and ultimate hobby. I always needed much time for rest and contemplation. But though I am working relatively slowly, I work fairly efficiently, since I am not much prone to dillydally. Originally, I envied all the colleagues who bristled with energy but, as time went on, I discovered that in several of my friends and colleagues (not at UBC, but in the wider sense) those energies were portents of what turned out to be the active phase of a serious illness that ultimately consumed much more energies than it produced - in several cases this even had tragic results. Considering such an alternative, I began to appreciate my own limitations and noticed that careful husbandry of my endowments can achieve more than having excessive energies wastefully employed. This is best expressed in the ancient wisdom of India:

You must learn what kind of work to do, what kind of work to avoid, and how to reach a state of calm detachment from your work....He who sees the inaction that is in action, and the action that is in inaction, is wise indeed. (Bhagawad-Gita, Section IV).

In Switzerland a new and exciting time began. I made many acquaintances and some lasting friendships, and everyone was most kind and hospitable to me: the Angehrns, Buechis, Liechtis, Naefs, Tschumpers, and others will remain unforgettable. In this oldest of living democracies, I had the opportunity to learn the true meaning of this term. Teaching too was a novel experience, although I had done some tutoring while at the engineering college in Vienna. The Rosenberg College offered, among other schooling, the English and German matriculation, the Swiss and French Baccalaureate, as well as a Commerce Diploma and preparation for the entrance exams to the University (Handelshochschule) of St. Gallen which still specializes in the Economic and Social Sciences. One of my former Rosenberg-students, Hans Siegwart, became professor and later Rector (President) at this university. Long after my leaving Switzerland I maintained contact with the University of St. Gallen where, in 1965/66, I was a Visiting Professor.¹¹

Since most students as well as instructors resided in the college, every student was given a so-called "godfather" for advice. As I was from Vienna, and Christian Strauss (a student at the college and the younger grandson of Richard Strauss, the famous composer) hailed from the same

¹¹ In business administration my contact was mainly with the Professors Emil Gsell, Wilhelm Hill (who later joined the University of Basel), Hans Siegwart, and Hans Ulrich. In economics it was with Professor Hans Bachmann who, around the mid-1950s seems to have been a prominent economic advisor of the Japanese government (besides his position at the Handelshochschule St. Gallen).

city, I was appointed to be his "godfather". In 1948 or 1949, it happened that Richard Strauss himself visited our college, and I was introduced to him. He inquired about my subject-matter, and when he heard "commerce", he became lively and most interested, emphasizing that business is at least as important as art - indeed, he himself was not only an operatic genius but also a very astute businessman making a fortune through his own music publishing house. Subsequently, I was invited through Christian to a performance of Elektra in Zürich (if I remember correctly, it even was the premier performance in this city) in the personal box of Richard Strauss, who sat behind me. And every time when the lights went on, he discreetly withdrew into the background to avoid any ovations. This performance, in the presence of its composer, was a unique experience. But I must confess, the full meaning and greatness of this music became clear to me only many years later, after I had seen and heard most of his operas many times over. What would life be without art, its inspirations and consolation? But can any other art give more solace and pleasure than music?

Beside my main regular job at the college, I gave evening courses in accounting and other subjects at the "MIGROS School",¹² and also worked as a consultant, accountant and auditor. In this connection there is one experience which I should like to share with the reader. One day I was auditing the books of a beauty parlour, and the owner proudly presented me with the financial statements drafted by his uncle. I noticed that the item "Owner's Equity" was on the asset side of the balance sheet. When I told the owner that this betokens that all his investment is gone and a good deal of his borrowed money too, he stared at me in disbelief. Finally, he confessed that he never bothered much about accounting but just took cash out of the till as long as there was anything in it. Since the figures continued to grow in the Owner's Equity Account (though on the wrong side), he deemed himself most prosperous. Yet in the end he seemed to be quite happy about my portentous news because, as he said, "now I don't have to pay any income tax".

It was at this time that I bought many books and delved deeper into philosophy. Above all, I was fascinated by Spinoza's *Ethics* and its axiomatic approach - which means neither that I was unaware of his one-sided rationalism nor that I would adopt it uncritically. Although I had been familiar for a long time with Euclidian geometry, I had never read Euclid's *Elements*, and thus axiomatization did not mean much to me. But the reading of Spinoza changed all this and opened my eyes - of course, at this time I had no thoughts that I myself would one day dabble in axiomatizing accounting. Yet it was not only Spinoza's method which fascinated me, but also his life, and his pantheistic world view with the duality of nature as creator and as creation (*natura naturans* and *natura naturata* - a view shared by Goethe and Einstein), as well as the profundity of his thoughts. It was also during this time that - inspired by a colleague of mine who happened to be a quite original painter - I resumed painting and, among other things, copied famous masters from Vermeer

¹² Belonging to the well-known philanthropist Gottfried Duttweiler's MIGROS conglomerate.

van Delft to Van Gogh and Gauguin. Another pastime of mine became photography, developing and enlarging my own pictures. Indeed, once I won a silver cup, as first prize, in a photo competition. Two further hobbies became tennis and skiing.

One of the great advantages of working in Switzerland was the earning of hard currency which enabled me to travel around Europe and beyond. I made fascinating trips; one across France (Paris, Normandy, Brittany, Avignon and the Riviera); another through Italy (Bolzano, Milan, Genoa, Florence, Assisi, Perugia, Rome - at a time when only a handful of tourists were to be found in such sites as the Sistine Chapel - Naples, Capri, and Venice); a third journey to Algiers, where I made an unforgettable journey into the Sahara with a caravan and on back of a full-blooded Arabian horse; also trips to Germany, Holland and, of course, many visits to Vienna. One of those visits to my mother became the most important one ever. There, I met a young lady whom I invited to Richard Strauss' *Der Rosenkavalier* (with Hilde Konetzny as Marschallin), the most Viennese of all operas. It was an enchanting evening. My companion was delicate and beautiful, with an aura of noble grace and gentleness. It was love at first sight, love for a lifetime, nay for eternity. She was my beloved Hermi, the major inspiration for my future life and work. We were married a year later in St. Gallen on April 12, 1952, and no one should wonder why on our wedding anniversaries music from the *Rosenkavalier* is obligato.

4. A NEW LIFE IN THE NEW WORLD

I lacked only four months to thirty, and it was time to find a position in which I did not have to apply every year to the authorities for a work-permit. So I emigrated a week after our wedding to Canada, and my wife followed three months later. In Montreal, Hermi and I both worked for over a year in the same office at the Prudential Assurance Co. of England; it was in the Actuarial Department (which, in a way, could be considered the cost accounting department of an insurance company); from there I later transferred to the Auditing Department. Evenings I began to assist teaching Chartered Accountants' courses at McGill University, where my main contact was Kenneth Byrd, an excellent teacher who decades later (after his retirement) visited us for a semester at UBC. This part-time activity reinforced my intention to return as soon as possible to academia. Indeed, I sent my *curriculum vitae* to every Canadian university then known to me. But it seemed that - in spite of excellent study records, several years of practice as an accountant and engineer, two years in a research position, and about five years of teaching experience - none of them seemed to want me. Yet one fateful day, when we returned from a movie, I found a note at our door asking me to phone Ian Flemmington in the Laurentian Hotel. He turned out to be the President of Mount Allison University (Mt.A.) and wanted to interview me as soon as possible. Although it was fairly late that evening, I took a taxi to the Laurentian Hotel (which no longer exists but was then situated opposite the majestic Sun Life Insurance Building) and presented myself. The interview was

thorough but most friendly, and when it was over, I practically had a university position in my pocket - this seems incredible today when everything on this continent is so bureaucratic, time consuming, and unnecessarily complicated. I learned that the position in economics, for which I originally applied, was already occupied, but that the university intended to open a new Department of Commerce, and that I was to head it. The crucial criteria were apparently not so much my European experience, but the fact that I taught part-time at McGill University and that my creed was Protestant (which, due to my affiliation with the YMCA, I had adopted six years before this meeting). The university belonged to the United Church of Canada, and Flemmington, who himself was a minister of the church, told me candidly that as a Catholic I would not have obtained this position¹³ - today such a hiring policy would hardly be imaginable. Although this was, and still is, a small university with only some 1200 students, I was perfectly satisfied and overjoyed about this lucky break. The rest of the night I studied in fascination the calendar of Mt.A., and was so excited that I could hardly find sleep.

Mount Allison University is in Sackville, N.B., on the border of Nova Scotia at the northernmost tip of the Bay of Fundy, famous for the highest tides in the world. We spent five very happy years in this place. There, I had the opportunity of building up and organizing a Commerce Department. Other faculty members of this department were Alden Leard and Wendell Meldrum.¹⁴ In the beginning my English was far from perfect and students as well as colleagues and superiors had to be most patient with me. The following incident gives evidence of this. Soon after my arrival in Sackville I was invited at the President's house (my wife was still in Montreal to settle the transport of our furniture). After dinner, when I was about to take my leave, I expressed my thanks to host and hostess with the following words: "thank you very much for your hostility". Everyone stared at me in horror until they broke out in unrestrained laughter, realizing that in all my "innocence" and ignorance of the word "hospitality", I took the phonetically next-best word, "hostility", which unfortunately meant the very opposite. Thus the people at Mt.A. and in Sackville in general, were very kind and friendly. The intimacy and great humanness of this place is best illustrated by another incident. Shortly after we brought my wife's mother to Canada (who became the ideal mother-in-law and who lived very happily for the next twenty four years in our home until she died at nearly ninety years¹⁵), President Flemmington phoned personally to invite her to a

¹³ Though at this time Mt.A. did have one Catholic faculty member. By coincidence she also was from Austria and happened to be the former governess of the children of Engelbert Dollfuß, the Chancellor of Austria who was assassinated by the Nazis in 1934 -- she then had to escape in 1938 with Mrs. Dollfuß and the children to England and later to Canada.

¹⁴ Before our arrival there was a "Secretarial School" at Mt.A. Its director was Alden Leard, who became an assistant professor in our new Commerce Department.

¹⁵ I also offered my own mother the possibility of living with us, but she could not bring herself to leave

reception in honour of a visit of Vincent Massey, then Governor General of Canada - show me another university where the president himself would take the trouble to invite your mother-in-law to meet the Governor General.

Furthermore, Mt.A. had an excellent Fine Arts Department as well as an Arts Association in which I took great interest, and which I headed as its President for several years until my departure from Sackville. We also had most friendly relations with its professors, Laurence Harris Jr. (the son of the renowned leader of the Group of Seven), and Alex Coleville, who was destined to become one of the leading artists of Canada and for many years Chancellor of Acadia University. Decades later I was invited by Alex and his wife Rhoda for a visit to their home in Wolfville, and in the Spring of 1990 we had a hearty reunion in Vancouver at an exhibit of some of Alex's paintings and sketches.

Although Mt.A. had several graduate programmes, in Business Administration we offered only the Bachelor of Commerce degree. I do not know what the situation is now, but I was much pleased when I learned that my former UBC colleague, Anthony Atkinson (who received the 1989 "CAAA Haim Falk Award for Distinguished Contribution to Accounting Thought" of the Canadian Academic Accounting Association, CAAA) joined for several years the Commerce Department of Mt.A, before returning to the University of Waterloo. As to myself, I taught not only accounting and other commerce subjects but also two subjects in the Economics Department: "International Trade" and "Development of Economic Thought". Meanwhile (i.e., in 1957), I also acquired the designation of "Certified Public Accountant" which ten years later was converted into that of a "Chartered Accountant". My first accounting article in English was "The Constellation of Accounting and Economics", published in 1956. Although I previously had publication experience, it was in German only. And since I did not have any formal schooling in English, my first English article was a big challenge which I might not have mastered, had it not been for the most generous and helpful advice of Frank P. Smith, then editor of *The Accounting Review* (TAR), who even placed this article on the very first pages of the October 1956 issue. The dedication, feeling of responsibility, and promptness which he, and years later Stephen Zeff, brought to their editorial jobs were magnificent (apart from Zeff's substantial contributions to accounting history). There is no comparison of these two editors with most (though not all) editors with which I had dealings during the last decade or so. It seems that the general decline in attitude and responsibility has also spread to this academic corner.

In this first English article (TAR 1956) I tried to address the need for a common basis of accounting and economics, and made suggestions (beyond those previously pronounced) how this could be accomplished. At this time J. P. Powelson, then with the International Monetary Fund (and author of such McGraw-Hill books as *Economic Accounting*, 1955, and *National Income and*

Vienna, so we visited her as often as possible.

Flow of Funds Accounting, 1960), as well as Raymond J. Chambers of the University of Sydney (Australia), were interested in similar endeavours. Both of them responded very favourably to the above mentioned article. Chambers wrote in his letter of December 12, 1957, on the former article as follows:

Your comments, and the affinity to which you refer and which I certainly sense, are very encouraging...You will understand, therefore, that I was very interested in your "Constellation" article...I hope you will not think me too presumptuous in suggesting that your approach and mine are complementary; I hope, too, that I am not oversimplifying if I suggest that your work concerns itself very much with accounting processes, whereas I am still only skirmishing with the concepts which those processes attempt to quantify.

I would certainly be happy to continue this correspondence as you suggest, and would be glad of your own critical observations on my occasional effusions.

It was thus that my somewhat intermittent, and later occasionally quite vehement, correspondence with Ray Chambers began. Powelson, if my recollection bears me out, I met first in 1956 at the Annual Meeting of the American Accounting Association (AAA) in Seattle, while Chambers and I did not meet personally before the 1960s when he visited Berkeley and was a guest at our table.

Also others, like William Schrader of Pennsylvania State University, responded to this paper as follows:

*I should like to compliment you for your writing "The Constellation of Accountancy and Economics" which I read with keen interest. It was so carefully reasoned that I wonder if it is part of a larger study. If it is, I hope that other parts will appear in **The Review**, or that I may otherwise encounter them...It would be pleasant if one of our conventions should permit me to meet you personally at some time.*

This "constellation article" was also widely quoted and discussed in a well known paper - "Accounting Rediscovered", *The Accounting Review* (April 1958), pp. 246-253 - by the eminent A.C. Littleton (with whom I carried on some friendly correspondence). Although the article in question had an unexpectedly good response (which was of utmost importance for encouraging such a novice as myself), my second English paper, "Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy - With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems", published in England (*Accounting Research*, October 1957, pp. 328-355), was much more influential and, above all, proved to be of far-reaching significance for my personal career. Powelson responded to a draft of this paper with the following words (in his letter of May 17, 1957):

*I am very enthusiastic over the work you have cut out for yourself in this manuscript (Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy) and I would venture to say that this is only the beginning of some interesting research that you will no doubt carry on in subsequent publications...I found your explanations of matrix algebra to be extremely lucid and helpful. I was very much interested in your article on the "Constellation of Accountancy and Economics", appearing in the **Accounting Review** recently.*

And O. Aukrust, then Director of Research of the Central Bureau of Statistics of Norway, and author of *National Accounts* (1955) sent (in his letter of January 18, 1958) these words:

*I was much interested to notice your plea for an axiomatic foundation of accountancy in **Accounting Research**, October 1957...You might be interested to learn that some time ago I did some work along similar lines myself, on a much less general basis, in that I tried to work out an axiomatic foundation for the Norwegian national accounts. For your information I send you, under separate cover, a copy of the publication in question.*

An accounting professor publishing in *academic* journals was then something of a rarity in Canada. At this time most Canadian accounting academics published mainly in *professional* magazines. But only when I collected material for my essay on "Academic Accounting Research in Canada and Its Research Environment" (*Wako Keizai* February, 1990) did I become aware that during the entire 1950s Canadian professors published in *academic* accounting journals only 10 full-fledged articles of which I had authored three. Among these, the paper on axiomatization was crucial; without it, I would hardly have been invited as a Visiting Professor to Berkeley and later obtained a tenured Associate Professorship at the University of California.¹⁶ But this article could not have been written without another crucial event. This was my attending the Mathematical Summer Institute of Social Sciences, arranged with the help of the Ford Foundation at the University of Michigan, in Ann Arbor, during the summer of 1955 (after having made some interesting visits to New York and Washington, D.C.). It consisted of an intensive eight weeks of training in modern mathematical methods (preceded by an optional week of recapitulation in differential and integral calculus, which I also took).

This programme was rigorous and squeezed into nine weeks an amount of material that

¹⁶ See also Moonitz' *History of Accounting in Berkeley* (Berkeley, CA: Professional Accounting Program, 1986), p.56: "While there [at Mount Allison] he [Mattessich] published a penetrating article, 'Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy' ... which brought him to the attention of many of us in North America".

used to be treated in two or more years of graduate studies: apart from higher calculus, it offered set theory and foundational mathematics, matrix algebra, linear and non-linear programming as well as probability theory. Nowadays such material is covered (on a lower level) in undergraduate courses, but in the early fifties this was hardly the case since its application to the social sciences was quite novel. There, I had the good fortune of having had such inspiring teachers as Gerald Debreu (who later became a colleague of mine in Berkeley, and who, in 1983, received the Nobel Prize in Economics), Harold W. Kuhn (Kuhn-Tucker Theorem), R. M. Thrall (who was the director of this programme), R.L. Davies and other prominent researchers in economics, mathematics as well as the social and administrative sciences. Having been made aware by Debreu of his effort to "axiomatize" value and equilibrium theory, and having been previously familiar with Leontief's input-output analysis, I subsequently conceived the following three programmatic ideas:

- (i) to create a more rigorous, analytical foundation of accounting by applying modern mathematics (mainly set-theory, matrix algebra, and model building) to it;
- (ii) to extract the basic assumptions of existing accounting systems; to formulate them axiomatically and derive some meaningful theorems;
- (iii) to generalize Leontief's specifically macro-oriented input-output matrix and to apply it to micro- and macro-accounting systems, and furthermore, to find practical applications in the area of budgeting and computerized simulation.

I soon realized that such an ambitious programme would require the writing of a couple of books - and this took years to accomplish. For the time being, I published the previously mentioned 1957 paper. Although I knew that I had an original piece at hand, the favourable response to this article took me pleasantly by surprise. It was widely quoted, translated into Spanish and Japanese as well as duplicated (first in mimeographed form at the University of Djakarta by Carl Devine, and finally reprinted in 1982 by Stephen Zeff in *The Accounting Postulates and Principles of the 1960s*, New York: Garland Publ., Inc., 1982). And, after some three decades or so, one still encounters occasional references to this paper.¹⁷

Among the *Canadian* professors who responded enthusiastically to those early papers, were

¹⁷ For example: see Yuji Ijiri *Momentum Accounting and Triple Entry Bookkeeping* (Sarasota, FA: AAA, 1989), B.E. Cushing "A Kuhnian Interpretation of the Historical Evolution of Accounting" *Accounting Historians Journal* (December 1989), pp.1-41, M.J.R. Gaffikin "Legacy of the Golden Age" *Abacus* (Spring 1988), pp. 16-36, Willett, "An Axiomatic Theory of Accounting Measurement", *Accounting and Business Research* (Spring, 1987), pp. 155-171, S.A. Leach "The Theory and Development of a Matrix-Based Accounting System" *Accounting and Business Research* (16/64, 1986), pp. 327-342, D.B. Thornton "R.V. Mattessich, *Modern Accounting Research: History, Survey and Guide*" (a Review Article) *Contemporary Accounting Research* (Fall 1985), pp. 124-142.

Gordon Huson (University of Western Ontario), Calvin Potter (McMaster University, later Concordia University), Gilbert R. Horne (University of Windsor), Kenneth F. Byrd (McGill University) and, above all, J.E. Smith (Queen's University, and later, University of Toronto), who in his letter of October 24, 1957 sent me such encouraging lines as these:

I have taken the time today to go through your paper ("Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy") and have found the experience a rewarding one. I think you have put your case well, and have done a good deal for me in understanding the application of this idea of matrices (an unfamiliar, and therefore suspect, concept for a conservative accountant!). I am all in favour of liberalizing the subject of accounting and freeing it from the bonds of accounting for the individual firm which, I think, impose a needless restriction on the application of the discipline of accounting. Indeed, it seems to me that this is the very sort of thing that university accounting instructors ought to be concerned with - extending the boundaries of their subject. If all we do is teach a technique, the subject has I think a doubtful place in the Arts curriculum. A preoccupation with the firm alone introduces a bias in the emphasis we give our Commerce subjects which cuts much deeper, I fear, than many of us realize.

From the USA, my later friend, John T. Wheeler (Berkeley), sent me a letter at this time with the following "prophetic" words as his reaction to the 1957 axiomatization paper:

I believe that you have started on a very interesting approach to the theoretical formulation of accounting. The road is long and there will be many obstacles including both apathy and opposition. However, you will find supporters also...I am anxious to see you continue your work in this direction...the methodology is certainly appropriate and I would like to see the SSRC support further research in this direction...Good luck to you. I stand ready to help wherever I can.

Today, the major legacy of this article - apart from its axiomatization attempt and the application of matrix algebra - is the insight that the foundations of accounting need rigorous clarification. And although much has been done in this regard during the past three decades, this insight still holds. Too many experts deceive themselves by believing that the foundations of our discipline are firm and secure; and all too often they build the most sophisticated structures on unexplored and shaky ground (I have to say more about this in later chapters).

In the Summer of 1957 my wife and I visited England, Austria and Switzerland. In England I had my first chat, over tea, with William T. Baxter at the London School of Economics, and also paid a visit to Sewell Bray who, as founder and editor of *Accounting Research* (the precursor of *Accounting and Business Research*), was about to publish my 1957-article.

The visit to Vienna gave me an opportunity to meet Gottfried von Haberler (from Harvard University), whose famous book on *Prosperity and Depression* (1936/ 46) I had greatly admired since my studies in Vienna, and Gerhard Tintner, the renowned econometrician, who decades later became a colleague of mine at the University of Technology in Vienna. I also visited Leopold Illetschko and Willi Bouffier at my *alma mater*.

During our absence from Mt. A. an invitation arrived for a Visiting Professorship (for 1957/58) from the University of California in Berkeley. The letter was forwarded but did not reach me in Europe and literally crossed the Atlantic several times. By the time I received it in Sackville, it was too late to accept this flattering invitation. But I succeeded in arranging it for the subsequent academic year - contrary to Moonitz' *History of Accounting in Berkeley* (1986), p. 56, I arrived in Berkeley not in 1957 but in 1958, an error that probably occurred due to the original invitation for 1957. In 1958 I was approached by the University of the Punjab (Lahore) to act as a corresponding advisor in selecting an appropriate faculty member.

5. TENURE AT THE UNIVERSITY OF CALIFORNIA AT BERKELEY

In June 1958 we arrived in Berkeley, found an apartment directly bordering this beautiful campus, and a few days afterwards I began teaching at the Summer School, and later at the regular sessions. My original contacts with "Berkeley" were John Wheeler (who many years later visited our home in Vancouver), and Hector Arton, both of whom I met first at the AAA Meeting in Seattle (1956). But my closest contact soon became Maurice Moonitz, whom I regard to this very day as my mentor and true friend. Here was an upright man and first-rate scholar with a kind heart and a broad intellectual vision who was most sympathetic to my foundational research and axiomatization attempts. Indeed, he was sufficiently stimulated by it to apply himself the postulational approach a few years later when he took leave of absence for three years from Berkeley and accepted the position as Director of Accounting Research of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). The result was his monograph on *The Basic Postulates of Accounting* (New York: AICPA, 1961) and a follow-up monograph - together with Bob Sprouse, another colleague of mine from Berkeley - *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises* (New York: AICPA, 1962) which was supposed to derive those principles from the postulates of the preceding monograph. One of the merits of these two AICPA publications was the broad attention it drew to the kind of foundational research which I felt to be my destiny. Furthermore, Maurice never failed to acknowledge the inspiration he received from my own efforts. As late as 1983 he wrote a letter (January 27th) to me reaffirming that "you and Chambers independently began exploring the problem of a comprehensive theory of accounting in the 1950s. Bob Sprouse and I came along a few years later, indebted to both of you in different ways, for showing us a new way to look at old problems; then many others came aboard". At any

rate, these two AICPA Accounting Research Studies, No. 1 (1961) and No. 3 (1962) drew a great amount of published and unpublished comments.¹⁸

But I am getting ahead of myself and should first report on our settling down in Berkeley. The late 1950s were a time of expansion for business schools. This was the time of the Cold War and competition between the USA and the USSR. The government of the former realized they could win the race in space and on earth only by pouring more funds into research and higher education. And this also affected business education (cf. the so-called Gordon Report, the Howard and Pierson Report). Carl Devine and I were invited simultaneously to Berkeley with the unannounced possibility of a tenure position. Carl and I both had philosophical leanings, and although he was more of a pragmatist while I tended, at this time, more towards neo-positivism, we became good friends. And in spite of the possibility that only one of us might obtain an offer, this competition never interfered with our friendship.

When the time came to negotiate, and I was approached by our Dean, Ewald Grether (who built up and headed this excellent School and Graduate School of Business Administration during some 25 years or so, and whom Kenneth Galbraith acknowledged as one of his teachers in economics¹⁹), I spontaneously expressed my willingness to accept a tenured *associate* professorship, in spite of the fact that my present position in Canada was that of full professor and department head. This strategy paid off, and I was accepted under those terms in spite of the fact that Carl Devine (who is some 11 or 12 years my senior) had a much better and more well-established scholarly reputation. In subsequent years Carl was employed by the University of California for its Indonesian project and taught several years at the University of Indonesia in Djakarta, but returned to Berkeley in 1964 for two years or so as a Visiting Professor before his permanent return to Florida. Years later he joined us at UBC for a year as Visiting Professor. In the 1980s several of us wrote letters to the AAA, strongly supporting Carl Devine's nomination for the Outstanding Educator's Award as well as that for the AICPA/AAA Award for Notable Contribution to Accounting Literature (he received both awards).

¹⁸ All or most of this material was edited by Stephen Zeff (*The Accounting Postulates and Principles Controversy*, Garland Publishing, Inc. New York: 1982) together with the AICPA-ARS Nos. 1 and 3, as well as such precursors as Chambers' "Detail for a Blueprint", *The Accounting Review*, April 1957, pp.206-215) and my paper "Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy", *Accounting Research*, October 1957, pp.328-355). Towards the end of Zeff's book there is also a two-page Memo from myself to Maurice Moonitz (of December 30, 1963) commenting on Ray Chambers' critique of the Sprouse and Moonitz (1962) study which was presented at the Second Conference of the Australasian Association of University Teachers of Accounting (Canberra 1964).

¹⁹ J.K. Galbraith, *Economics, Peace and Laughter* ed. by A.D. Williams (Boston, MA: Houghton Mifflin Co., 1971), p. 349.

The accounting division at Berkeley has a prominent tradition that goes back to H. R. Hatfield who started at the University of California in 1904 and became full professor in 1909 when his book *Modern Accounting* was published.²⁰ During my tenure there the regular accounting faculty consisted of Len Doyle, Maurice Moonitz, Larry Vance, Bill Vatter and John Wheeler as full professors; Hector Anton and myself as associate professors; as well as Alan Cerf, Bob Sprouse, and George Staubus, as assistant professors, later (during my stay in Berkeley) joined by Wayne Boutell, Tom Dyckman and John Tracy.

Decades later I dedicated my book *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide* (Vancouver: Canada CGA-Research Foundation, 1984/89/92) to Maurice Moonitz and the Berkeley School of Accounting (listing 18 past or present faculty members and 26 former students). Nowhere did I learn more from some of my colleagues than in Berkeley, particularly from West Churchman. The students too were a great source of satisfaction; among those who subsequently made a special name for themselves in accounting were John Butterworth (who also was an assistant of mine, and much later, one of my best colleagues and friends at UBC), Jerry (G.A.) Feltham (who audited my doctoral seminar in Berkeley and whose doctoral seminar at UBC I audited precisely 20 years later), Jim Ohlson (who was an undergraduate student of mine), as well as such graduate students as Bill (W.J) Bruns, Lloyd Heath, Carol Inberg, Vernon Kam, Ted Mock, Ted Morehouse, and others. I must also mention two of my MBA students: Paul Zitlau (a former engineer) and Tom Schneider (a former physicist) who greatly helped me in writing the computer program for the simulation book (while I concentrated on the basic ideas, the model building and the writing of the text). In September 1963, a year or more after Schneider's and Zitlau's graduation, I presented in New York at the convention of The Institute of Management Science a paper on "Financial Planning and Control Through a Budgeting Computer Program". This gave me occasion to meet again Paul and Tom, who by this time had already found work in the eastern USA. It was our last opportunity to discuss the simulation book manuscript (and various problems that emerged in its course) before final publication.

For the first time I was in a high-powered university environment where stimulating and often hot discussions were a weekly and often daily routine. John Wheeler, Hector Anton and I became the accounting representatives in the newly founded Center of Management Science in which Fred Balderston, Austin Hogarth, Tom Marschak, Roy Radner, and, above all West Churchman played leading roles. The latter was a trained and most astute philosopher who did not deem it beneath his dignity to become a professor of business administration. Among his many books is *Prediction and Optimal Decision - Philosophical Issues of a Science of Value* (Englewood

²⁰ Moonitz' *History of Accounting in Berkeley* (Berkeley: U.C.-Professional Accounting Program, 1986) offers an excellent overview of the eminent scholars (their profiles and contributions to our discipline) who emanated from this one campus of the University of California.

Cliffs, N.J.: Prentice Hall, Inc., 1961) in which he confesses that "in a very general sense we are talking about managerial accounting in this book" (p. 67). Although West was always somewhat secluded and aloof, I greatly admired him and benefitted a lot from his discussions and publications on accounting, operations research and the holistic thinking of the systems approach. Indeed, it was his example that inspired me a decade later to introduce two doctoral seminars in Research Methodology in our faculty at UBC. These became my most favourite courses, and out of which my book *Instrumental Reasoning and Systems Methodology* (Dordrecht-Holland: D. Reidel Publications Co., 1978/80) emerged. I was particularly pleased that this book appeared in the prestigious Theory and Decision Series where a few years before Jacob Marschak's renowned two volumes *Economic Information, Decision, and Prediction*, 1974, were published, as well as the well known *Essays on Ethics* (1976) by John Harsanyi. The latter was a former colleague of mine from Berkeley who visited us once with his family in Vancouver; in 1994 he received (jointly with John Nash and Reinhard Selten) the Nobel Prize in Economics.

In addition to my accounting courses in Berkeley's School and Graduate School of Business Administration, I also was invited to teach on a permanent basis two courses²¹ in the Economics Department which then was headed by Andreas Papandreou who, decades later, was to become Prime Minister of Greece and, in 1993 or so, President of the European Union. Around 1960, I was invited by our Department of Economics in Berkeley to a joint dinner with the Economics Department of Stanford University. My neighbour at this dinner was a lively scholar with an electrifying personality, whose conversation I enjoyed enormously. He turned out to be Kenneth Arrow, whose *Social Choice and Individual Values*, 1951, I knew quite well, and who in 1972 shared with Sir John Hicks the Nobel Prize in Economics. During the early sixties I also heard three other (future) Nobel laureates talk in Berkeley but had no opportunity for a personal conversation. These were Wassily Leontief, Milton Friedman and Paul Samuelson - the latter I heard speaking a second time, decades later, at UBC. But why do I put so much emphasis on Nobel laureates? Because they are not only the "saints of science", but to listen or even talk to them has always been a fascinating experience.

As to my research activity during the early years in Berkeley, I published a series of articles in *The Accounting Review (TAR)*, *The California Management Review*, and some German journals. But I also got acquainted with computer simulation in general, and soon the idea popped into my mind of applying it to accounting for the purpose of simulating financial activities. It was obvious to me that this idea would enable accountants to revise their budgets not only at nominal costs but, above all, without any significant delays; it also would offer a host of other possibilities. In 1960 I presented a paper on "The Significance of Mathematics in the Accounting Curriculum" at the

²¹ A graduate seminar in National Income Analysis and an undergraduate course in Economic Accounting (the latter course I abandoned after a few years).

Annual Meeting of the AAA in Columbus (Ohio). And when my paper "Budgeting Models and System Simulation" was published (in TAR 1961), it was the very first publication in this particular area and became, together with my subsequent book, the foundation out of which decades later the financial spreadsheets arose. This has been acknowledged in various places, for example, by Dan Thornton, when he says: "Whether his [Mattessich's] predictions will come true or not is an empirical question for future researchers to resolve. I would venture a guess that a reader of Mattessich's "Budget Models and System Simulation" (1961) could scarcely have imagined, twenty years later, the many practitioners (and even undergraduate students!) using microcomputers and doing just what he advocated with "Lotus 1-2-3" - from Thornton's book review article: "Richard V. Mattessich (ed.) *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*" in *Contemporary Accounting Research*, Fall 1985 p. 137; or by the former editor of UBC's Commerce Alumni journal, who expressed a similar thought:

*He [Mattessich] also pioneered financial spreadsheet analysis and simulation, and did the basic research on which such best selling microcomputer programmes, as Visi-Calc, Super-Calc, Lotus-1-2-3, etc., are based. His book, **Simulation of the Firm through a Budget Computer Program** (1964), contains the following basic ideas, decades later revived in those microcomputer programmes: the use of matrices or spreadsheets, the simulation of financial events, and most important, the support of individual figures by entire formulas behind each entry. (Hugh Legg, *Viewpoints*, Spring 1988, p.15).*

Among these ideas (of the 1961 paper and my subsequent simulation publications) the most important one is the use of mathematically formulated hypotheses behind the entries or individual cells in the matrix (spreadsheet) - in other words: an accounting entry need not consist of a numerical figure but may be an entire formula. Today - when these "formulas" appear either on the top or bottom of the spreadsheet screen - this idea seems to be quite self-evident. But in 1961 this was certainly not the case, as the resistance to my paper by some of my colleagues vividly illustrates. But it is an old wisdom that the most important new thoughts are self-evident ones, which other persons, being conditioned by their past routine, fail to see. Indeed, not all of my Berkeley colleagues saw the portentous possibilities of this article, and Len Doyle, a senior colleague of mine, even expressed his attitude towards this paper as "wholesale rejection". From this moment onwards, I was resolved to listen to others' objections, but with caution, and exercise as much self-criticism as possible; but once convinced of the potential of an idea, to remain adamant in the face of outside criticism. Never before did I become so clearly aware that there are many more clever people in academia than wise ones. I also realized that original ideas, sound judgment, and a broad vision were my best chances for succeeding in an academic environment. I have always been used to harvest the most precious nuggets of my thoughts between 4 and 6 in the morning, as an

intermezzo of what usually has been a long night of restful sleep. I certainly would *not* have been able to compete on the basis of exceptional training, a fabulous memory, outstanding technical know-how, or the relentless energies with which most of my colleagues were so well endowed.

My main research goal, however, was much more comprehensive than mere financial simulation and computerization of spread sheets. It focused on the writing of *Accounting and Analytical Methods - Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro- and Macro-Economy* (Homewood, IL: R.D. Irwin, 1964) to which the computer simulation book was only a companion volume. Only in this way I was able to put financial simulation and many other accounting notions on a firm theoretical basis. In 1960 I attended a two week computer seminar at our sister institution, the University of California at Los Angeles. The acting director of the Western Data Processing Center at UCLA was Clay Sprowls whom I showed the draft of my article on budget simulation that was to be published the following year. Sprowls became interested in this subject and wrote a relatively simple budget computer programme which was incorporated (I think as an Appendix) in J.F. Western's textbook *Managerial Investment* (New York: Rinehart and Winston, 1962). This programme I included (for the sake of comparison with my own, more detailed one) in Appendix 3 of *Simulation of the Firm Through a Budget Computer Program* (1964/79).

In December of 1961 I presented - at the invitation of Tulane University - a series of lectures in New Orleans, a city with a special ambiance. Afterwards Hermi and I proceeded to Mexico City - where among many other experiences, we enjoyed a concert conducted by Igor Stravinsky. Then we went to Cuernavaca, later to Taxco to celebrate "Posada", and finally to tropical Acapulco where we stayed for a few days before returning to Berkeley - again an unforgettable journey. During the subsequent summer the Second Congress of the International Association of Economics convened at the University of Vienna (September 1962), and before going there we made our first visit to Spain and saw Madrid, Seville and, above all, Granada with its impressive Alhambra. At this congress in Vienna there were no less than ten members present from the University of California. Since Clark Kerr, our president, also participated, I had the opportunity to get to know him personally. Although he was, officially, still a member of our School and Graduate School of Business Administration, as president he was so remote that I never had occasion to meet him in Berkeley (there, I only met the Chancellor of the Berkeley Campus, Glen Seaborg, Nobel laureate of Chemistry, 1951, who in 1961 became the powerful chairman of the U.S. Atomic Energy Commission). When we returned from Vienna by way of Frankfurt a.M., we ran into Andreas Papandreou at the airport, who just returned from his first assignment in Greece. We had joining seats on the airplane, and for many hours had a long chat about his, at this time, less than satisfactory experience in Greece.

Before writing my first two books I endeavoured to improve my mathematical background. A Ford Foundation Fellowship enabled me in 1961/62 to deepen my scanty mathematics by

auditing advanced courses in set-theory and the foundations of mathematics as well as probability theory and statistics. But at an age of almost 40 this was an arduous task, and I became painfully aware that the acquisition of serious mathematical knowledge and, even more so mathematical creativity, are a young man's business. Beside these studies, I worked on the two above-mentioned books which were completed in 1963 and published a year later. The idea behind *Accounting and Analytical Methods* was not so much to develop an exhaustive theory of accounting, than to clarify its foundation, and to sketch a framework for later development and interpretation. A further objective, as the title of the book implied, was to put accounting on a more rigorous mathematical basis, to integrate micro- and macro-accounting, and to make accounting more goal-oriented. Indeed, from about this time until today, mathematics has played a much more prominent role in our discipline - though I cannot claim to have anticipated the application of such forthcoming analytical avenues of accounting as information economics, agency-contract theory and related areas. It was left to John Butterworth, Jerry Feltham, Ted Mock (all of whom attended my doctoral seminar in the spring of 1965), Jim Ohlson and other young scholars, to pioneer in those important areas of analytical accounting. In October of 1962 I presented a paper at the International Conference for Accounting Education in Urbana, where I had a happy reunion with Peter Holzer and Hanns-Martin Schoenfeld, as well as Norton Bedford and Vernon Zimmerman, all of whom I knew from previous meetings. Later I was invited to give a paper on "Budgeting in the Computer Age" at the 13th Annual Meeting of the Budget Executives' Institute in the St. Francis Hotel of San Francisco. The following year, in 1964, I offered another paper at the AAA Meeting in Bloomington (Indiana).

Accounting and Analytical Methods had excellent reviews in such professional journals as *The Canadian Chartered Accountant* (May 1965), *The Federal Accountant* (Spring 1965), and *The Journal of Accountancy* (September 1965), pp. 91-93, which speaks of "significant pioneering effort to take an interdisciplinary approach to the application of economics, management sciences and EDP to the study of accounting", and reasserts that "a very significant contribution has been made in developing a framework for integrating the various quantitative measurement theories and methodologies". On the academic side, Neil Churchill (then of Carnegie Tech., and later of Harvard) wrote a lengthy review in one of the most prestigious journals, containing the following words:

What has been absent have been studies encompassing all of the problem areas or attempting to integrate one with another. Professor Mattessich's book is one of the first attempts at such an integration....The writing of such a book is one step toward an analytical foundation for accounting. The reading and subsequent discussions evoked through such a work are another - and in the long run, perhaps the more valuable - contribution. (Journal of Business, October 1966, pp. 538, 540).

And Yuji Ijiri's review in the *American Statistical Association Journal* (March 1966), pp. 292-293, says that "this book will present an excellent introduction to the new area into which accounting of the future should be developed...The author's broad familiarity with the literature in accounting as well as management science and economics has made, I believe, such a presentation very valuable". Also reviews in prestigious economic journals, like *Econometrica*, were quite favourable:

In every field of endeavour, there arises from time to time a need to co-ordinate new developments of related areas with the subject matter under investigation. To accomplish this task, a scholar must not only be fully conversant with all these fields; he must also possess the ability to integrate diverse factors into something new, thus forming the foundation for future research.

*This aim has been accomplished in the book under review as far as the field of accounting is concerned. Here it is envisaged as a **model for the quantitative description and projection of income and wealth which is based on eighteen assumptions** that are equally valid for micro-and macro- accounting systems. These assumptions are carefully elaborated and supplemented (in Appendix A) by a set-theoretical axiomatization. The interpretation of accounting on one side as a "quantitative description" enables the application of many conceptual insights of modern measurement theory; on the other side, as a "model" it facilitates the correlation with management science, linear programming and system simulation...*

*Without question, here is an outstanding study which goes a long way in meeting the prerequisites outlined earlier. It should be read carefully by everybody concerned with this important and highly complex field whose impact appears to be increasing all the time. (Ernest H. Weinwurm, *Econometrica*, April 1966, pp.526-527).*

A comprehensive (ca. 3600 words) review, thorough, and occasionally critical, referring to both volumes, by W.W. Cooper appeared in *The Accounting Review* (January 1966), pp. 201-205:

*Over the past decade or so, Mattessich's writings have come to occupy an increasingly influential position as part of the accounting literature. An example is his 1957 *Accounting Research* article which served as one source for recent AICPA publications directed toward an axiomatic approach to accounting postulates. Other equally important examples would include Mattessich's explorations in computer simulation approaches to business budgeting, his experiments in accounting uses of matrix algebra, and his inquiries into relations between management science and accounting with special reference to the education of accountants.*

Many of these writings are reproduced or extended in the present volume. Thus, in a sense, this book represents a culmination of this previous research and publication. It also represents a platform from which further contributions in this same vein may be essayed. The principles that guide this work seem to be directing Mattessich mainly toward the recent developments in fields like management science and economics, as these are first assessed by reference to a broad familiarity with the history of accounting in many countries and then brought to bear for their potential value to accounting theory and practice. Although these explorations are extended into many facets of accounting, it should be understood that the emphasis is usually on accounting at a fundamental level with other issues - e.g., Lifo, direct costing, etc. - being accorded only minor or secondary roles even when they appear to be of great contemporary interest.

In this book, as in his other work, Mattessich has perceived that conceptual clarification as well as increased power can be secured by a recourse to new methodologies....Evidently the author's execution is not up to what might even now be accomplished in terms of Mattessich's concepts and objectives. This is a criticism, but it should not be supposed that it is directed to the main ideas and the main course that Mattessich pursues. On the contrary, we recommend this book to all who are concerned with exploring, repairing, and extending ideas, practices, and principles that are fundamental to accounting. Such persons will find that this book is seminal and important.

Bill Cooper, who then was (and possibly still is) one of the best mathematicians among accountants, obviously caught the technical and other weaknesses of AAM; yet I found his review fair and most of his critical remarks justified. However, the situation was quite different with Ray Chambers' lengthy (ca. 7200 words) but scathing review article in the *Journal of Accounting Research* (Spring 1966), pp. 101-118. Only toward the end of this article are a few redeeming words, though even these are hardly undiluted:

Mattessich accepted a weighty brief. His acquaintance with the immediate and peripheral literature is extensive...."this book is plagued with all the shortcomings of a pioneering attempt" he warns the reader on his final page. This kind of modesty is commonly found only among those who, to their credit, have ventured beyond safe waters. The task of a synthesizer demands the temporary suspension of judgment over every field related to the synthesis, for only in such a fluid state is it likely that superficial distinctions will disappear and that critical differences will emerge. That the work has many vestiges of the author's commitment to a number of positions well-established in the literature is evidence of the difficulty of breaking with old habits, even when one sets out to be an iconoclast. Chambers (1966), pp.

117-118.

I would not be surprised if some of the reviews of my forthcoming book (*Critique of Accounting - Examining the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*, Quorum Books, 1995) would come to similar conclusions, as this book is no less iconoclastic than was AAM thirty years before. But as to the "shortcomings" to which I referred (when writing this closing passage of AAM), I had rather those in mind to which Bill Cooper referred, but hardly the ones which Chambers deemed to be in this book. Chambers' review not only reflected much misunderstanding but also a diametrically opposite point of view towards foundational issues. For those reasons I felt obliged to write a reply ("Accounting and Analytical Methods: A Comment on Chambers' Review"), published in the *Journal of Accounting Research* (Spring 1967), pp. 119-123. This begins with the following paragraphs:

The great Sphinx of Giza is more than evidence of the achievements of ancient Egypt; its mutilated face is symbolic of man's reaction to novel or foreign ways. Superstition and intolerance tempted a Mameluke ruler to order the destruction of this unique cultural monument in 1380. The Mamelukes' cannon shots partially destroyed the nose and the beard of the Sphinx but imparted a new meaning to it. For nearly six centuries the mysterious smile of this recumbent figure bears witness to people's behaviour towards things they refuse to comprehend. For this, the Mamelukes may even be praised. Similarly Chambers ought to be praised for finding my book worth bombarding with eighteen pages of piercing criticism. The reader may judge whether the reviewer's targets were rightly chosen.

Chambers asserts:

*But one of the most noticeable features of the definition and assumptions [of AAM] is the absence of definitions for a full series of necessary terms....we find no definition of **asset**, **equity**, **liability**, **financial position** [our bolds types]; no references to markets as determinants of "values" to be assigned; no reference to prices as the sources of "original valuations. (Ch. R.A., p. 107).*

The reader may compare the above with this passage in AAM which defines owners' equity: "The property claims [separately defined] of all owners of an entity toward this entity is called the owners' equity." (AAM, p.36). Furthermore, a mathematical definition of "equity" is offered in the set-theoretical Appendix A (AAM, p. 448) whereby the close relationship between Chapter 2 and Appendix A is emphasized....The concept of asset is defined twice, once under "Economic Objects"...The second time, the AICPA definition is repeated and accepted....A mathematical definition of "debt claim" is offered in Appendix A on p. 449 and the

definition of the AICPA's definition of "liability" is repeated on p. 286 of AAM. The term "financial position" is to be found under "Financial statements,"....A mathematical definition of "accounting statements" is given on p.450 of Appendix A. Reference to market value is made on pp. 164-183, 219-20, 224, and 225....Passages referring directly to the market as the determinant of value are found on pp. 145, 150-51....[Footnotes omitted]. Mattessich (1967), pp.119-120.

Apart from those glaring discrepancies, a complex work like AAM, obviously, can not be fully grasped at a first reading. And only after having seen this review, did I become aware that some accountants were not willing or able to grasp what I was trying to do. I will say more about this entire controversy in Chapter 6, which is concerned with the international reaction to and consequence of AAM and its companion volume. But in general AAM was frequently quoted; and in countries of the English tongue it was widely used in graduate courses and doctoral seminars. It certainly received much wider attention than its companion volume, though the latter must be considered an indispensable part of AAM. Indeed, from a *practical* point of view, the budget simulation book may, ultimately, have had more far-reaching consequences.

As to our nine years' abode in Berkeley, we immensely enjoyed the Bay area, which then was at its best. As soon as my permanent employment was arranged, we found a delightful California-style home, which we rented for more than eight years (on the corner of Spruce Street and Eunice, two blocks west of Berkeley's Rose Garden). The entire San Francisco Bay area and California in general then enjoyed great prosperity. We were so enthusiastic about it that, with the help of my wife, I shot two feature-length 16 mm films ("White City at the Golden Gate" and "California") which I later presented at the Free University of Berlin, at the University of St. Gallen and other places. We made several trips to the Los Angeles area where we visited a distant relative of mine and her husband. In Berkeley we had a fine circle of friends with whom we met frequently in a coffee house on Telegraph Street (the "Quartier Latin of Berkeley") or in the home of some of us.²² Other friends were Edward Feigenbaum and his wife, with both of whom we share an intense interest in classical music. Ed went in 1965 to Stanford University where he became an eminent scholar in artificial intelligence and the pioneer of expert systems. Indeed, another advantage of Berkeley was the vicinity of Stanford University with which we had close contact. My long-standing friendship with Yuji Ijiri, who was then an assistant professor at Stanford, stems from the early 1960s.

²² To this group belonged colleagues from different areas (Erika and Wulf Kunkel, who later became the director of Berkeley's Plasma Research Center - and both of whom visited our home in Vancouver in the 1970s - Mrs. and Harvey Leibenstein, from economics, who later went to Harvard University, Helen and Mike Conant, lawyer from Business Administration, who also visited us in Vancouver, and above all, Naomi and Tillo Kuhn, also from Business Administration, who became our closest friends).

The cultural environment of Berkeley too was much to our liking. The many performances at the San Francisco Opera House, and the opera, theatre plays and concerts in Berkeley's open air Greek Theatre and Hertz Hall will remain with us as unforgettable experiences. Yet there always is a fly in the ointment, and tensions arose with one of my colleagues, notorious for his aggressive behaviour. And when he was promoted to full professor while I was not (in spite of me having had the support of such eminent scholars as Moonitz, Churchman, Grether and others), I resolved to resign from the University of California. In this instance, I felt that seniority and politicking at the university level triumphed over originality.²³ Indeed, Mrs. Grether, the dean's wife, who in her kindness, wanted to give me valuable advice, once remarked how important it is to be active in the Faculty Club. She then closed with the words: "because it is there where your career is being made". My frank, or perhaps fresh, answer was "if this is the case, then there is something fundamentally wrong with the system". A lady of lesser stature would have taken offence to my response, but she understood very well what I meant, and had all the more respect for my courageous stand. The opportunity to hand in my resignation came during my sabbatical leave to Germany and Switzerland. Many colleagues wondered how one could give up a tenured position at such a renowned university. But in the end it is the reputation of the individual scholar, and not that of his university, which counts - or at least ought to count. The crucial criterion was to pursue my own ideas in peace, unmolested by jealousies and academic intrigues. For this very reason, I also abandoned later two positions in Europe, and ultimately remained faithful to the University of British Columbia where I found the ideal collegiate atmosphere.

In 1963 or 1964, the Annual AAA Meeting was held at Stanford University but organized jointly by their accounting division as well as ours at Berkeley. Oswald Nielson (Stanford) and Larry Vance (Berkeley) were the main organizers, but we all had to pitch in. It was an interesting and exciting meeting at which I had the opportunity to talk to the renowned Leonard Spacek, long-time managing partner of Arthur Anderson & Co. - a public accounting firm which I have always held to be one of the most progressive in the business. Sixteen years later I had the honour of holding the distinguished Arthur Anderson & Co. Alumni Chair at UBC. In 1964 Erwin Grochla from the University of Cologne (who later created my connection to the Ruhr University) visited us in Berkeley. Soon afterwards, I served as a member of the "Committee for Courses on Electronic Data Processing" of the AAA.

²³ As I was told, the School of Business Administration recommended twice my promotion to full professor, but, apparently, both times the university review board turned me down "for budgetary reasons". Since I have always done "my own thing" (even long before the hippy generation), I probably was too much of an individualist for some of my colleagues. However, as Gerald Debreu once said to me, if you can't be an individualist at a university, where can you be one? Yet all this ultimately turned out to be a blessing in disguise, since otherwise I would not have left for Vancouver where we have spent the longest and happiest time of our lives.

For the summer of 1965 I was invited by Erich Kosiol to be Visiting Professor at the Free University Berlin; and during the subsequent academic year I was Visiting Professor at the University of St. Gallen. The rest of the summer of 1965 we spent in Vienna visiting my mother. At this occasion I presented a paper on "Simulation Models for Budgeting" at the University of Vienna at the Meeting of The Institute of Management Science. There, I met Norbert Thumb of the University of Technology of Vienna, who ten years later was involved in my joining this university. I again visited Leopold Illetschko (of my *alma mater*), who introduced two of his assistants to me. The first was Peter Swoboda, who ultimately became Austria's leading professor of finance at the University of Graz, and 19 years later, as a member of the Austrian Academy of Sciences, he, together with Fritz Paschke (former President of the University of Technology in Vienna), recommended me for membership in this august body. The other of Illetschko's assistants was Herbert Kraus who also became a professor of the University of Graz and was later appointed director of the Austrian Academy of Management. From Vienna we travelled to Yugoslavia, visited my cousin Erwin and his family, then proceeded to Dubrovnik where we spent some time, saw many interesting places and, on our way back to Switzerland, visited my uncle and his wife in Trieste. While in St. Gallen, I received on January 27th, 1966 a telephone call with the infinitely sad news that my dear mother suddenly and quite unexpectedly had died - her grievous life and silent heroism would be worthy of a "Greek tragedy". We rushed to Vienna for the funeral, and my wife stayed on for some weeks while I returned to my duties at the University of St. Gallen.

In May of 1966 I received a letter (dated May 9, 1966) from the University of Oklahoma, inquiring whether I would be interested in the Deanship of the College of Business Administration of this university. Due to the fact that I just accepted a Chair at the University of Bochum, I declined on June 7, 1966.

6. INTERNATIONAL REACTION TO AND INFLUENCE OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL METHODS (AAM)

Before talking about further events, let me say some additional words about AAM, the general background, and its companion volume. It is an old adage that the revolutionaries of one age are considered to be the reactionaries of the subsequent one. Although I still feel a revolutionary fervour in my veins, I have a hunch that many younger accountants, particularly the proponents of "positive accounting theory", might see me as the incarnation of reaction. There may be several reasons for this. One of them is my conviction that the very nature of many accounting issues is still so little understood that methodological, epistemological, and even ontological research have yet much to contribute to accounting.²⁴ To my mind, such philosophic concerns are

²⁴ For example, I consider the phenomena of *value* and *valuation* in economics and accounting almost as complex as the phenomenon of *time* in physics - and just as space-time is *multi-dimensional*, so is value. Let

no less important in accounting than the kind of empirical research presently carried out. While I have high regard for empirical research - the importance of which I have emphasized repeatedly (e.g., in AAM, pp. 10-12 and Chapter 12) - my adversaries seem to regard philosophical research as the epitome of everything bad and *obsolete* in academic accounting. Positive accounting theorists have embossed a psychologically most powerful word on their banner which makes them behave as though everything beyond PAT were *negative*. They certainly have cleverly chosen this effective, but ultimately explosive, terminology. It relegates such a strongly policy-oriented discipline as accounting to the pure sciences. This is not likely to be taken serious by other disciplines nor does it correspond to the realities of life. What PAT pursues is an "economics and sociology of accounting", but not accounting proper as an applied science. And as to philosophy, not even such a pure and well-established science as physics can afford to disregard this subject. How much more difficult would it be to do so for a young and, above all, purpose-oriented discipline which constantly is entangled in value judgments.

The other reason for the view expressed by "positive theorists" may possibly lie in their limited understanding of the evolution of accounting research. Perhaps only those who have personally experienced the break with the previous, predominantly descriptive approach, realize what a fundamental change occurred in accounting research in the 1950s and early 1960s. And I am happy to have had the good luck of having actively participated in this movement. It may well take another generation before the majority of accountants realize how exciting and critical the period from the late fifties to the seventies was for our discipline. No one should forget that every generation stands on the shoulders of the preceding one. But often the epigones refuse to honour the debt they owe to their predecessors. The following quote from Mouck not only touches on this insight but also hints at the harmful methodological intolerance of the new trend:

The scientific ideals introduced into accounting by Chambers, Mattessich, Devine and Sterling in the 1960s have been adopted by subsequent academic accountants who are less familiar (or in many cases, totally unfamiliar) with philosophy of science. This has resulted in accounting research that is largely characterized by a scientific attitude: "On the whole, our working image of science can be reduced to a single narrowly positivistic principle: truth is to be found only through application of empirical methods" [Subotnik, p. 97]....In short, what started as a move toward scientific accounting research, has largely degenerated to scientism and dogmatism. Many of the most prominent accounting researchers have

us not forget that it took many hundreds of years before such philosophically-oriented analytical scientists as Albert Einstein, Stephen Hawking (see his book *A Brief History of Time*, New York: Bantam, 1988) and others discovered elegant and surprising solutions to the problem of the space-time continuum.

*developed an attitude that theirs is the only legitimate form of research.*²⁵

The late fifties and sixties were concerned with conceptual clarification and, above all, the rigorous formulation of the very foundation on which accounting rests. For me it was mainly methodological and analytical research, and I have never claimed to be an *empirical* scholar. But ours was the preparatory phase for the empirical research that was to follow in the seventies and eighties. Indeed, the attempts of formulating accounting theory by means of a general and axiomatic framework was well accepted in mainstream accounting until the late 1970s. It still continues, though more on the periphery.²⁶ But what may be even more important, the early analytical research created the basis and an environment in which the somewhat different (often information economics oriented) analytical research of such scholars as Atkinson, Butterworth, Demski and Feltham, Hakansson, Ohlson, W.R. Scott and others have carried out, and, with the exception of Butterworth who unfortunately died in 1984, are still continuing.

The hallmark of AAM lies in its underlying questions. I was not so much interested in asking "what are the scientific laws of business accounting?" than in examining which assumptions have to be accepted before any accounting, whether it is micro- or macro-accounting, can be done. It also shows that these basic assumptions require specific purpose-oriented *interpretations*²⁷ - however, the latter were not developed in AAM, only illustrated as, for example, in budget simulation. But such an attitude does not necessarily mean to accept the status quo. The interpretations (and even the basic assumptions) are open to revision according to the information needs of future developments of accounting.²⁸

²⁵ From Tom Mouck, "The Irony of 'The Golden Age' of Accounting Methodology", *The Accounting Historians Journal* (December, 1989), pp. 96-97. The reference inside this quote refers to Dan Subotnik, "Wisdom or Widgets: Wither the School of 'Business'?" *Abacus* (24/2, 1988), pp. 95-106.

²⁶ For example: Willett, R.J., "An Axiomatic Theory of Accounting Measurement, Parts I and II", *Accounting and Business Research* (Spring 1987), pp. 155-171 and (Winter, 1988), pp. 79-91, respectively; *idem*. "The Measurement of Theoretic and Statistical Foundations of the Transaction Theory of Accounting Numbers" (Aberystwyth: University College of Wales, Working Paper, 1989). And Balzer, Wolfgang and Richard Mattessich, "The Axiomatic Basis of Accounting: A Structuralist Reconstruction", *Theory and Decision* (30, 1991), pp. 213-243. For more details on other publications of accounting axiomatization, see the latter paper.

²⁷ My later paper "Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting", *The Accounting Research* (July, 1972), pp. 469-487, examining the question of interpretation more closely, received in 1973 the international "Award for Notable Contribution to the Accounting Literature" of the American Institute of Certified Public Accountants conjointly with the American Accounting Association.

²⁸ The following paragraphs are partly based on my article "On the Evolution of Theory Construction in Accounting: A Personal Account" *Accounting and Business Research* Vol. 10 (Special Accounting History

But to return to Chambers (1966) review article of AAM (see preceding chapter), he also claimed (on p. 103) that "Mattessich's definition [of accounting] lacks the exigencies of men." For me those exigencies rest in the *alternative* norms, value judgments and purposes for which my theory provided a place - in contrast to other accounting theories which offered no such range of alternatives. Chambers (1966), p.104, also argued that: "In his [Mattessich's] attempt to avoid every suspicion of teleological argument, Mattessich appears to have deliberately avoided laying a foundation for much of his subsequent discussion of purposes and their pursuits." But I have never denied (or attempted to do so) that my approach is directed toward teleological arguments. On the contrary, the very essence of my methodology is teleological (i.e., purpose-oriented). This is precisely what the *placeholder* assumptions, *pragmatic* hypotheses and subsequent interpretations were all about. Yet the distinction between scientific hypotheses and pragmatic (or instrumental) hypotheses, so crucial for understanding my approach, was called "empty" by Chambers (1966), p.115. However, it is striking that this particular topic - further elaborated and analysed in my paper "Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting" (TAR, July 1972, pp. 469-487) - received the 1972 Accounting Literature Award previously mentioned.

Furthermore, Chambers' review article contains an entire section entitled "Anti-Legalism", accusing me of practicing it. But I merely pleaded in favour of a separate accounting model for legalistic issues, just as I pleaded for separate models of managerial issues, financial issues, and so on. Is this anti-legalism? It is interesting to note that, twenty-six years later, Simon Archer (in his paper "On the Methodology of a Conceptual Framework for Financial Accounting - Part I: An Historical and Jurisprudential Analysis" in *Accounting, Business and Financial History*, September 1992, on p. 205) seems to claim the opposite of Chambers' assertion; namely that my approach "has affinities with the insistence of Hans Kelsen (a leading figure in analytical jurisprudence) on the logical need for a 'basic norm' in any legal system from which the system's normative or purposive properties are ultimately derivable...". However, the roots of the entire controversy may lie much deeper, as the following passages (from my reply, as well as Chambers' review) may indicate: Finally a word on valuation. Chambers raises the following objections:

Difficulties begin when it is asserted that these valuations 'are based on a preference order among those objects'; for it is hard to imagine how a preference ordering can yield a value in a monetary scale..." (Ch. R.A., p.110).

This passage leaves me stunned. Is it possible that Professor Chambers does not

Issue, 1980) pp. 158-173: reprinted in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide* ed. by R. Mattessich (Vancouver, B.C.: Canadian Certified General Accountants Research Foundation, 1984/89), pp. 27-45.

*realize what is **ultimately** meant if a commodity is evaluated at, let us say, \$ 500? At bottom it means that in a specific context the evaluator **prefers** this asset over another evaluated at less than \$ 500, but **prefers** a third one at more than \$ 500 over the first asset. (Mattessich 1967, p.123).*

Chambers even criticizes my definition of income (as "the flow of goods and services, within a well-defined period between the production side and the consumption side of an entity", p. 21 of AAM) with the following words: "First, it seems difficult to envisage two 'sides' of an entity, such that a flow of goods and services between them can constitute income in any ordinary sense. Income surely means inflow, not crossflow" Chambers (1966), p.106. Only somebody who did not want to accept that micro-economic entities have similar circular flows (though supplemented by additional inflows and outflows) as have macro-economic entities, could have spoken like that. In national income accounting, the measurement of income on three different thresholds (production, distribution and consumption) has been self-evident for many decades. And only the conservative outlook of some accountants (who deny the deep connection between micro- and macro-accounting) prevents them from seeing that something very similar happens in business accounting. It also should be evident that every flow across a certain threshold is an outflow on one side and an inflow on the other. Thus there is no absence of any inflow; on the contrary, production activity (in the widest sense, including services, etc.) is the very source of income, where it also is measured first. And Chambers says on the same page (p. 106) that my definition "does not refer to utilities, [and] to gains in monetary terms". But the goods and services flowing from the production (e.g., Work in Process) and consumption sectors ultimately represent utilities, and the outflow from the distribution sector usually engenders monetary gains.

And as to the argument that only people have *objectives*, while devices have *functions* (a point which Chambers raises again on p. 11 of his paper on "Positive Accounting Theory and the PA Cult" in *Abacus*, 29/1, 1993, 1-26), one must not overlook that the functions of most instruments (including accounting devices) are designed by persons with specific objectives in mind, hence are purpose-oriented. The next quote from Chambers (1966), p. 113, reveals probably the most fundamental difference between our views: "Mattessich comes to market price by way of the Edwards and Bell and the Sprouse and Moonitz study. But true to his disbelief in the possibility of there being one neutral and pertinent monetary measure, market price appears to rank equally with other traditional formulae." Here Chambers is perfectly correct. While he believes in the absolute *neutrality* of the current market price, the latter is for me no more than a measure to be assigned to one of many possible values. In some instances the current market price is the right measure, in others it is not. And, to my mind, it is one of the major but also most difficult tasks of academic accounting to find out which model fits which situation. One might even consider regarding the value notion as a multi-dimensional concept. Then the current market price would be

a measure of one of these dimensions but not of the others. In a certain way, the history of the economic sciences has been a continuing struggle between different theories of value. Be it between the labour value theory and the marginal theory in economics or, in accounting, between the acquisition cost theory, vs. current market value theory, vs. present value theory, etc. Is it not time to put a stop to these fruitless controversies, and realize that value is a multi-dimensional concept; one that needs a proper interpretation which can best be given by the context and purpose for which a specific value (or aspect of value) is to be assigned? There exists plenty of evidence that by the early 1980s a majority of accountants, academic or otherwise, did already lean towards such a pragmatic solution. As far as the problem of capital maintenance, for example, is concerned, this fact manifested itself in a well-known symposium on this topic (reprinted in *Maintenance of Capital: Financial Versus Physical Capital*, edited by Robert R. Sterling and Kenneth W. Lemke, 1982. Houston, TX: Scholars Book Co., 1982). The summary ("Financial Versus Physical Capital" by Lemke 1982, pp. 287-323) of this book, offers the following results:

If one had to categorize the Symposium authors and discussants, Sterling, Lee, Carsberg and probably Milburn would have to be described as unequivocal proponents of financial capital maintenance. Skinner and Ma come down more cautiously on the side of financial capital maintenance....For Skinner, financial capital maintenance is a pragmatic choice. In terms of an "ideal," he is more in sympathy with Livingstone-Weil, Revsine and Scott, who take a catholic type of stance - a "different concepts for different purposes" approach. Revsine, however, is unequivocal in his advocacy of physical capital maintenance for macro-economic decisions. Hanna and Butterworth might best be described as neutrals - they want to see more research done before a choice is made. However, Hanna does favour financial capital maintenance in conjunction with his expanded funds-flow statement, and, as we shall see, Butterworth's agency theory approach also seems to point in direction of financial capital maintenance. (Lemke 1982: 288-289).

Only about a third of the conference participants still clung to a single, "correct" capital maintenance method, while the others favoured a more or less pragmatic (or if you like, conditional-normative) solution. Should anyone object to this as a misreading, we ask the reader to look for himself into this excellent book and compare pertinent passages found by Butterworth, Hanna, Livingstone and Weil, Revsine, Skinner, and others.

Chambers and I also had very different notions of what the nature of accounting is or ought to be. Apart from the fact that he wanted budgeting, macro-accounting and similar issues to be banned from our discipline, he approached foundational issues from what one might regard a "behavioural" point of view, while I tried to clarify them by logical and mathematical rigour. But

when he believed that my approach is empty formalism without empirical substance, he was very much mistaken. What I was trying to induce, were the structures behind such *empirical* phenomena as economic transactions. And the best and most general conceptual representation of these structures was, and still is, by mathematical means. That such endeavours were not in vain, proved itself best on the practical side; as already hinted at, the simulation of budgeting and accounting matrix models led ultimately to a series of best-selling spread-sheet computer simulation models.

Other evidence from accounting practice that AAM has been seminal (as Cooper predicted in his review - see preceding chapter), can be found in the long-standing search of the Financial Accounting Standards Board (FASB) for a conceptual framework of accounting, as well as in the FASB's temporary (ca. five years) "legislation" for supplementary income statements with price-level adjusted values. Similar regulations were temporarily introduced in the UK and Canada. There can be little doubt that such regulations expressed the need of multiple accounting models. After all, the current entry-value models were *supplementary* to the traditional acquisition cost model, and Section 4510 of the CICA Handbook even offered for Canadian firms three alternative models (depending on specific needs) for the supplementary income statement. The fact that these quasi-legislations were later abandoned (in all these countries) under conservative trends and governments, is hardly a refutation of my methodology and theory. First, because such supplementary models are still *recommended* by the pertinent accounting bodies; and second, I never pleaded in AAM (or elsewhere) for legislating such a multi-model approach. On the contrary, I have always emphasized that accounting must offer models to choose from but not to be imposed (except for legalistic purposes, e.g., taxation). This is perhaps best formulated in my forthcoming *Critique of Accounting* (Chapter 10):

*The hallmark of any conditional-normative theory is the inclusion of the objective, as well as the instrumental hypotheses, **within** its theoretical frame. This makes the pertinent theory "conditional" in so far as the norms, to be **incorporated** and clearly revealed, constitute the conditions under which such a theory is valid. Academic accounting - like engineering, medicine, law, etc. - is obliged to provide a range of tools for practitioners to choose from, depending on preconceived and actual needs. The user rarely possesses the inferential means of connecting his own goal with the scientific propositions that enable him to attain his objective in an optimal or satisfactory way. One may say, **that actual practice expects the researchers at professional schools to offer different sets of ready-made tools for different purposes.** And rightly so, because it would be most inefficient to force practitioners to forge for themselves those tools from the material supplied by positive accounting theory. If this holds for medicine, engineering and other applied sciences, it holds no less for accounting. (Mattessich, in print).*

However, Chambers' review and criticism of AAM (in the *Journal of Accounting Research*, Spring 1966) can be much better understood in terms of his own, promiscuous postulational attempt: *Accounting, Evaluation and Economic Behaviour* (Chambers, 1966/75). Whereas I tried to infer inductively the basic assumptions from various extant micro- and macro-accounting systems (taking into consideration different preferences manifested by users and producers of those information systems) - thus respecting different needs and requirements - Chambers started from the preconceived objective that the major legitimate task of accounting is the representation of current *market prices* in financial reports and statements. Furthermore, according to Chambers, value as an expectation, cannot be measurement ('What is past and present may be able to be measured, but what is future can only be evaluated.' Chambers, 1966/ 75, p. 42). For me, however, valuation is ultimately based on the measurement of preferences and expectations. And nobody can deny that having a preference or an expectation are both *present*, not future, states of mind, even if these expectations concern anticipated events. Thus I regard the current market exit value merely as one among several alternatives, and not, like Chambers, as something absolute and sacrosanct.

Despite the attempt of several accounting history books to present the foundational research of Chambers and myself under a common label,²⁹ there are many more aspects of divergence between his views and mine (e.g., his exclusion versus my inclusion of budgeting and macro-accounting systems in the 'general' accounting theory), but the following are the most decisive: Chambers (1966/75) presents a vast number of postulates *and* definitions without clearly indicating which are which. The processes of inductive inferences leading to the postulates, and of the deductive inferences, leading to the many theorems thereby presented, cannot be traced. My own attempts to prove several of *his* theorems on the basis of the reference numbers given as hints by Chambers, were a complete failure - but this may be due to my own limitations. Furthermore, Chambers' theory is not an uninterpreted or semi-interpreted calculus. Theory and interpretation are completely fused, hence the range of application is by necessity fairly limited.

The third comprehensive book containing a major postulational attempt in accounting is Ijiri's *The Foundations of Accounting Measurement* (1967/78). He is the youngest of the three of us, and has thus had the benefit of the best mathematical training, well reflected in his work. The hallmark of Ijiri's theory is its orientation towards traditional *acquisition cost valuation* and his reliance on *valuation axioms* (control, quantities, and exchange) from which he deduces five simple valuation rules (extended to eight in Ijiri's new version: *Theory of Accounting Measurement*, 1975). Apart from the many valuable contributions made by Ijiri, I believe that his axiomatic basis is mainly limited to valuation aspects. Indeed, in this improved version he openly admits this by appropriately calling his postulational approach in Chapter 5 "The Axiomatic Structure of

²⁹ See for example Michael Chatfield, *A History of Accounting Thought*, 1st.ed., 1974, pp. 297-298, and Gary J. Previts and Barbara D. Merino, *A History of Accounting in America*, 1979, pp. 292-293.

Historical Cost Valuation". Nevertheless, from the point of view of theory construction, his excellent work is coherent and broad enough to be considered one of the most impressive contemporary accounting theories. Indeed, Ijiri's numerous publications and active participation in the American Accounting Association have had much greater influence on academic accounting in America and possibly elsewhere than had my own efforts. But, to my mind, his most original contribution is his *Momentum Accounting and Triple-Entry Bookkeeping* (AAA 1989).

Although AAM offered, among others, some methodological insights, a systematic *interpretation* of the general accounting theory requires further analytical as well as empirical research. By deliberately limiting those specific interpretations to mere illustrations, I admitted my ignorance about the means-end relations involved. By so doing, I was in full expectation of falling from grace with many experts. Socrates did not endear himself to his colleagues (the 'sophists') by telling them that he at least knows that he does not know. And instead of the hemlock, I was administered a good deal of disregard from some quarters.

On the one side, all these postulational and axiomatic attempts by Chambers, Ijiri, Moonitz and myself, as well as the Edwards and Bell study on current cost accounting, led during the sixties to a considerable number of further related publications by other individual scholars. Indeed, one still speaks of "a golden age of a priori research in accounting" when referring to this period. Especially favourable was the international response in Japan. Apart from Japanese translations (of the books by Chambers, 1966/75, Ijiri, 1967/78, and Mattessich, 1964/77) and the promulgation of my research (through Aizaki and Harada, and later Koguchi and Okamoto), it was in Japan that I encountered the first substantial evidence of my *set-theoretical* axiomatization (Appendix A of AAM) being comprehended and constructively improved upon. S. Saito ("Some Considerations on the Axiomatic Foundation of Accounting" *Kaikei*, (101, 1972, pp. 45-65), and "Further Considerations on the Axiomatic Formulation of Accounting: A Reply to R. Mattessich" *The Musashi University Journal* (21, 1973, pp. 95-107), now at the University of Tokyo, pointed at some weaknesses of this set-theoretical formulation to which I gratefully responded by further clarification and improvements.

In Italy, the leading expert, P. Onida of the University of Rome, published in Italian (*I moderni sviluppi della dottrina contabile nordamericana e gli studi economia aziendale*, 1970) and in English a monograph under the title *Modern Developments of the North American Accounting Doctrine and the Studies of Business Economics* (1974) in which the theories of Chambers, Ijiri and myself are compared and discussed. As Onida was very much disposed towards my position, but quite critical of that of Chambers, a further exchange (printed in Italian) between Chambers and Onida ensued. Giuseppe Galassi (who in 1975 spent a semester at UBC) pursued in his book on *Axiomatic Accounting Systems and Theoretical Deductive Systems* (1978, in Italian) ideas similar to my own, and fully acknowledged the influence of my research in accounting as well as in the philosophy of science on his book. Galassi later published an article on "The Contribution of

Richard Mattessich" in *Economia Aziendale* (August 1986), pp. 149-197.

In Germany - where an improved but abbreviated German version (Mattessich, 1970) of Parts I and II (but not Part III) of AAM was published - it was Erich Kosiol ("Zur Axiomatik der Theorie der pagatorischen Erfolgsrechnung" *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 1970, and *Pagatorische Theory of Financial Income Determination*, 1978, pp. 182-207) and Marcel Schweitzer ("Axiomatik des Rechnungswesens", *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, edited by E. Kosiol, 1970, pp. 83-90, and Schweitzer's *Struktur und Funktion der Bilanz*, 1972) who, under the influence of the Anglo-American trend in the sixties, began to develop their own postulates of accounting.

In Spain the interest in the axiomatization of accounting began relatively early when, in April 1958, a Spanish translation of my 1957 article appeared in *Tecnica Economica*. This interest (especially in some methodological and mathematical aspects) was revived when a series of articles by M. Garcia-Garcia ("Modernas Tendencias Metodologicas en Contabilidad", *Revista Española de Financiacion y Contabilidad*, Jan. 1972), and articles by J. U. Requena-Rodriquez, and E. Buenos-Campos, all in the inaugural issue of the *Revista Española de Financiacion y Contabilidad* (1972), took reference to Chambers' and Ijiri's work as well as to my own. In 1972-73 I was invited by the editors of this journal to publish an article on recent improvements of my theory which was published in Spanish. In other hispanic countries, like Argentina, the interest in AAM and related research manifested itself in the 1980s when I was invited to the International Editorial Board of *Teuken* (the Accounting Review of Argentina) on which I served for some years.

In the United Kingdom, it was Trevor Gambling (*Societal Accounting*, London 1974) who based his argument for recognition of cultural and social values, among others, on my nineteen basic assumptions which penetrate a considerable part of his book. Furthermore, Laughlin ("On the Construction of a Paradigm of Accounting Science", Working Paper, 1979), from the University of Sheffield, refers to the need for approaching accounting theory from both ends, the general (uninterpreted) theory as well as the specific interpretations. He perceptively remarks that "undoubtedly such a stand makes an immense amount of sense and yet it is surprising, even alarming, how little Mattessich's ideas have been developed over the years." (p. 22). I accept this more as a critique to others than myself because I devoted most of the time in between to the writing of my book on *Instrumental Reasoning and Systems Methodology* (IRSM 1978/80) creating such a basis, not only for accounting, but for all applied sciences.

As to AAM, a review in the British journal *Management Accounting* (April 1965, p. 157) stated that "Both of these groups (accountants and economists) will find this book immensely stimulating, for the author attempts the stupendous task of completely rethinking the fundamental structure of accounting theory". Another UK publication, *The Journal of Management Studies* (May 1966, pp. 206-208), said that "Mattessich's *Accounting and Analytical Methods* shares little common ground with other books reviewed here, and merits separate consideration by virtue of its

outstanding contribution to accounting thought". As my *Critique of Accounting* (1995) continues this task of conceptual clarification, I hope that future generations will be able to appreciate this kind of foundational work. Other authors in Great Britain have more recently taken up some of my ideas on matrix accounting, axiomatization and simulation (e.g., Leech, Mephram and, above all, Willett).³⁰

In Australia, Michael J. R. Gaffikin and M.J. Aitken included AAM among the eighteen major contributions to accounting thought (in the English literature) in their book *The Development of Accounting Theory: Significant Contributors to Accounting Thought in the 20th Century* (New York: Garland, 1982).³¹ Later Gaffikin published two penetrating essays on "The Methodology of Early Accounting Theorists" (*Abacus*, Spring 1987), and "Legacy of the Golden Age: Recent Developments in the Methodology of Accounting" (*Abacus*, Spring 1988) in which AAM and other publications of mine are emphasized.

In Poland, Alicja Jaruga of the University of Łódź, who in the fall of 1990 visited us in Vancouver, had for decades been an enthusiastic proponent of AAM and my ideas in general. And Anna Szychta, a collaborator of Alicja Jaruga, is writing a dissertation about AAM and other publications of mine (see also Chapter 15).

In the United States, however, the inevitable reaction to *a priori* research and the postulational approach began in the sixties with my former colleague W. J. Vatter ("Postulates and Principles", *Journal of Accounting Research*, Autumn 1963) but made itself felt mainly in the early seventies. Although one further substantial contribution to accounting theory construction by

³⁰ And my paper on "Axiomatic Representation of the Systems Framework: Similarities and Differences between Mario Bunge's World of Systems and My Own Systems Methodology" in *Cybernetics and Systems* (Vol.13, 1982), pp. 51-75, seems to have had some impact on MIS experts in their own axiomatic explorations: e.g. Yair Wand and Ron Weber, "A Model of Control and Audit Procedure Change in Evolving Data Processing Systems", *TAR* (January 1989), pp. 87-107.

³¹ The books discussed in Gaffikin's and Aitken's (1982) list of "Significant Contributors to Accounting Thought" are, in chronological order: C. E. Sprague, *The Philosophy of Accounts* (1907); H. R. Hatfield, *Accounting: Its Principles and Some of its Problems* (1909); W. A. Paton, *Accounting Theory* (1922); J. B. Canning, *The Economics of Accountancy* (1927); D. R. Scott, *The Cultural Significance of Accounts* (1931); H. W. Sweeney, *Stabilized Accounts* (1936); S. Gilman, *Accounting Concepts of Profits* (1939); K. F. MacKneal, *Truth in Accounting* (1939); G. O. May, *Financial Accounting* (1943); W.J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting* (1950); A. C. Littleton, *The Structure of Accounting Theory* (1953); M. Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting* (1961); E. O. Edwards and P. W. Bell, *The Theory of Business Income* (1961); R. Mattessich, *Accounting and Analytical Methods* (1964); R. J. Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior* (1966); Y. Ijiri, *The Foundations of Accounting Measurement* (1967); R. R. Sterling, *The Theory of the Measurement of Enterprise Income* (1970); T.E. Gambling, *Societal Accounting, Beyond the Conventions* (1974).

Robert R. Sterling (*Theory of Measurement of Enterprise Income*, 1970) was still to be printed - and although various publications on the postulational approach by Chambers, Ijiri and myself received the AICPA/AAA literature awards for notable contributions - the reaction of the dialectical process of academic fashion had to come, and manifested itself in the following two ways:

(1) *An overt criticism of accounting research of the sixties*. Earlier, J. W. Buckley, P. Kircher and R. L. Mathews - who analyzed and juxtaposed various attempts at formulating accounting postulates and principles - pointed out (in "Methodology in Accounting Theory", *The Accounting Review*, April 1968) that: "Absence of methodology is probably the major cause of isolation of most new endeavours in our field. The objective of too many authors appears to be uniqueness or originality. Progress is retarded by this attitude." (Buckley *et al.* 1968, p. 278). I wholeheartedly agree with this criticism and believe that, by now, we would have been much farther in the construction of a general theory of accounting, had we behaved less individualistically. But such individualism is characteristic of the "juvenile phase" of theory construction in general, and I personally am convinced that the "manhood phase" still lies ahead of us. We ourselves, as well as future generations, may learn from our errors.

But the heavy guns of opposition moved forward with the monograph *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation* ed. by N. Dopuch and L. Revsine. There, specific criticism is found by Nelson in "A priori Research in Accounting", as well as Dopuch and Revsine "Editors' Preface", and in a separate study by Gonedes and Dopuch "Capital Market Equilibrium, Information Production and Selected Accounting Techniques" in *Studies in Financial Accounting Objectives: Journal of Accounting Research* (Supplement 1974). Probably many accountants shared Carl Nelson's view expressed in the following words:

The new writers have applied logic, other philosophic techniques, economics, and mathematics to the accounting problem at a level exceeding that of their predecessors....But at this point we must stop. We may have a more logical structure today, but we really have not moved very far, in substance from the earlier writings. Impressive as the scholarship is, we are not significantly advanced from where we were in 1950. (C.L. Nelson, "A Priori Research in Accounting", *Accounting Research 1960-1970 - A Critical Evaluation*, 1973, p. 15).

However, it seems that Nelson and others overlooked that accounting, as a whole, is a most schizophrenic discipline in which academicians work towards more and better information to develop a structure able to fulfil an important social cybernetic function, while many practitioners and managers effectively oppose such endeavours and, with it, the practical application of new theoretical insights. The well-known New Zealand scholar Murray C. Wells, of the University of Sydney, illuminating another aspect, responded to Nelson with the following words:

*Some of the authors proposing these systems which appeared during the golden age already have been identified - Edwards and Bell [1961] and Chambers [1966]; others include Sprouse and Moonitz [1962], Mattessich [1964], and Mathews [1965]. The works of these authors were debated throughout the 1960s, and that debate served to clarify and identify the alternatives. Without that identification, the next step of the revolutionary process could not proceed. It **has** proceeded, as shown by the published evaluations of the alternatives. ...The fact that the evaluation process has taken place, and is continuing, is evidence of the importance of the so-called a priori works; hence our disagreement with Nelson's comment that these works are of doubtful value. (M.C. Wells, "A Revolution in Accounting Thought?" *The Accounting Review*, July 1976, p. 477).*

(2) *A reorientation of many young scholars, away from the analytical approach, towards empirical research.* The inevitable reaction to the heavy emphasis upon analytical research in accounting during the fifties and early sixties manifested itself in an increasing need for, and interest in, behavioural accounting research in the seventies and eighties. This was a natural and wholesome phenomenon. Indeed, competent empirical research could enormously enrich theory construction and theory testing in accounting; above all, empirical research may one day play a crucial role in the teleological interpretation of the general theory (see chapter 17).

Yet despite this new trend, the favourable response from US scholars to AAM continued, and in 1977 it was reprinted in the prestigious "Accounting Classics Series". Furthermore, I received, over the years, much encouraging response from various professors. The following passage by William E. McCarthy (from his letter of November 6, 1990), who holds the Arthur Andersen & Co. Alumni Chair at Michigan State University, is representative:

*Your **Accounting and Analytical Methods** is a work which, in concert with Ijiri's 1975 AAA monograph, has literally shaped much of my explorations into better methods of accounting and economic events in a modern computerized environment. As an undergraduate ... I was exposed to four years of philosophy, and I am continually amazed at how modern problems of knowledge representation with computers return to the same philosophical questions that the Greeks grappled with. I am definitely more of a computer scientist than anything else now, but analysis such as yours reconfirms my belief in the basic efficacy of reorienting accounting systems toward a more semantic base.*

The interest in more recent and forthcoming publications also seems to be alive, as a letter (of October 7, 1994) from Ken Peasnell of the International Centre of Research in Accounting of the University of Lancaster testifies:

*I read with interest in your recent EAR (**European Accounting Review**) article about your forthcoming book, **Critique of Accounting**, to be published by Quorum Books. I very much want to get my hands on a copy...I recently had occasion to revisit your 1978 **Instrumental Reasoning** book, and my appetite is whetted for more!*

Or a letter which Athol S. Carrington (former Department Head of Accounting of the University of New South Wales, and retired Pro-Vice Chancellor of this university) wrote on January 5, 1995 to a former colleague of his, Peter Forster (in connection with the same EAR paper, but also because of my "pioneering effort on computer based budget models and...exploration of the instrumental sciences...and ...more recent contributions", as Carrington confirmed to me in a letter of February 23, 1995):

Like you, I am an admirer of Mattessich. I think he probably has a clearer perception of the place of accounting and therefore research in accounting than anyone else I am aware of.

In spite of the shifting of my interests towards more philosophic issues, I continued to explore problems of axiomatization of accounting. Not too long ago, Wolfgang Balzer (University of Munich) and I published a paper on "An Axiomatic Basis of Accounting: Towards a Structuralist Reconstruction" in *Theory and Decision* (May 1991, pp. 213-243), translated into Japanese by Koguchi (Keizaigaku Ronsan, May 1994, pp. 209-232).

My work on financial simulation, on the other hand, found much less attention among accountants than among management scientists and data processing experts - such books as Thomas H. Naylor's *Computer Simulation Experiments with Models of Economic Systems* (1971) assured that my pioneering efforts in financial simulation came to the attention of a wide readership. I also gave pertinent papers at several such associations, one of which was the Annual Meeting of The Institute of Management Sciences in New York in 1962.

In general, however, my efforts were less popular than the publications of Ijiri, Chambers and Sterling, or those of the next generation of leading accounting academics. But popularity has never been on my mind, and I have always shared Joseph Campbell's view that:

practically without exception the significant modern work has, in the first place, an extremely difficult time coming to public notice at all, and in the second place, if it ever does appear, the so-called critics will almost certainly knock it out. (Myths to Live By, 1972/88, p. 49).

It is for the reader to decide whether those words, referring to modern art, might also apply to academic accounting.

7. SPREADING MY WINGS AND CASTING AN ANCHOR IN VANCOUVER

After attending in Berlin the 1965 Annual Meeting of the Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft, e.V. (Association of University Teachers of Business Administration), where I met many old friends, among them Vernon K. Zimmerman, I spent a delightful summer semester as Visiting Professor at the Free University of Berlin. This gave me the opportunity of becoming more closely acquainted with the eminent Erich Kosiol and his collaborator, Marcel Schweitzer, who later assumed a professorial Chair at the University of Tübingen. Then my wife and I took vacations in the Black Forest and, later, in Vienna and Yugoslavia. Afterwards, we proceeded to St. Gallen where I served as a Visiting Professor at the Handelshochschule during the fall/winter semester 1965-66. In 1965 I also received invitations to give a series of lectures at the universities of Bochum, Cologne and Bonn. In the latter city I again met Willhelm Krelle; there, I also got to know Horst Albach (the son-in-law of the eminent Erich Gutenberg, and himself one of the most prominent scholars of finance and business administration in Germany - now apparently at the Humboldt University of Berlin), who kindly invited us to his home in Bad Godesberg. Then followed a "call" to a full professorship and Chair of Economics (with emphasis in Accounting) at the Ruhr University Bochum. This university was founded in 1961; it seemed to offer an exciting atmosphere of research and expansion. After some correspondence with the pertinent ministry in Rheinland-Westphalen and my Dean in Berkeley, I accepted the position in Germany as a dual-professorship (keeping for the time being my appointment in Berkeley, but with the intention to terminate the latter in 1967).

Yet before beginning my new career in Europe we embarked in March 1966 upon one of our most unforgettable journeys. Our first stop was Istanbul, with its spicy oriental atmosphere. The Hagia Sophia, the Blue Mosque, the Topkapi Museum and innumerable other fascinating buildings and treasures overwhelmed us. Furthermore, our friend Tillo Kuhn (who was on leave from Berkeley and did some consulting for Turkish governmental agencies) and his Turkish colleague acquainted us with some aspects of Istanbul, such as the gypsy quarter, which tourists ordinarily might not visit. Tillo was stationed in Ankara where we spent several days, doing sightseeing as well as shopping. Then, he and his family took us in their VW-bus across the high Anatolian plateau and Cappadocia to Göreme where bizarre cave dwellings, once occupied by Byzantine monks, are adorned with primitive yet most powerful religious murals.

But this was merely the first leg of our journey. From Ankara we flew to Beirut, then one of the most modern and dynamic cities of the Levant. Later, even more impressive sights awaited us in the unique atmosphere of the ancient quarter of Jerusalem, with its Wailing Wall, the Dome of the Rock, the large Mosque and many other places. We then proceeded to Cairo with its impressive museum, its legendary sphinx and the pyramids of Giza. Later, we went to Luxor and Karnak with

their immense columns and temple ruins, and finally to the unforgettable necropolis of Thebes with its innumerable royal tombs. Then, we went to Greece where, finally, my desire to see the Acropolis was fulfilled. We concluded this intoxicating journey during the Easter week with a visit to Rome which, for me, was no longer terra incognita.

The spring semester 1966 at the Ruhr University was most interesting. Many things were familiar from my time of study in Vienna, but the classes were even larger than during the war (up to 500 students in a single classroom). I also became co-director of the Institut für Unternehmensführung und Unternehmensforschung (Institute of Management and Business Research). From the very beginning I noticed that here too university politics played a role unworthy of genuine scholars. At this time there was a bitter fight in the election for Rector (President), and the winner was Kurt Biedenkopf from the law faculty. He was, at heart, more politician than scholar, and a few years later abandoned academia to become, at first, a well-known figure of the conservative party of Germany, and later the most prominent political person of Saxony, namely prime minister of this German province. He also became founding president of one of the new universities.

My chair in Bochum was endowed with a competent secretary and several excellent assistants. In this university system most assistants were full-time employees and often were asked by their "boss" to do personal services unrelated to their job. Since I never demanded from my collaborators such extra chores, they always showed great appreciation and were fiercely loyal. Indeed, when I abandoned this chair in 1967, some of them had tears in their eyes. Professors in Continental Europe enjoy an incomparably higher social status than on the American continent, and are treated much more generously. During my tenure there, I not only published a series of articles, but also the following three books which appeared in the series of our institute (Bochumer Beiträge zur Unternehmensführung und Unternehmensforschung) and were published by Bertelsmann University Press: *Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens* (1970, a revised and abbreviated German version of *Accounting and Analytical Methods*), *Harvard-Fälle aus der Praxis des Rechnungswesens* (1969), originally collected by Robert N. Anthony, and *Der Computer im Dienste der Unternehmensführung* (1968, edited together with my colleague from the Ruhr University, Walther Busse von Colbe). The latter book contained a series of lectures presented (at this university) by renowned authors such as, for example, Konrad Zuse, the scholar and engineer who pioneered electronic computers in the 1930s in Germany.

I was very happy to be back in Europe but had to return to Berkeley for the academic year 1966/67. On our return to the USA we first went to the Bahamas and later spent three weeks in Miami where the AAA Annual Meeting took place. On our way back to the Bay Area, we made a stopover in Las Vegas, rented a car and visited the Grand Canyon as well as some parts of Arizona.

While resuming my teaching duties in Berkeley, one of my assistants from the Ruhr University informed me that the new quarters allocated to our chair did not correspond to the

original promise. When I complained in a letter to the colleague in charge of the allocation, I received an offensive reply. This clinched the matter: I was not willing to be subjected again to the whims of a single unbalanced colleague to whom the others had not the guts to stand up.³² If something like this starts in Bochum that early, would it not mean jumping from the frying pan into the fire? My *major goal* was by no means to settle in Europe or to be spoiled by a generously endowed chair, but to find a place where there was an atmosphere of pleasant and serious academic cooperation that would enable me to pursue my research undisturbed by distrust and machinations. Some colleagues may have deemed it naive to harbour such expectations, but I was firmly resolved to find such a place - and in the end I did find it at UBC.

During this time an inquiry (whether I would be available permanently) arrived from the University of British Columbia. My wife and I drove in the Spring of 1967 to Vancouver to look into the matter. Apart from the fact that we were very well received, and wined and dined at a most beautiful Faculty Club³³, I noticed that here was a new dynamic Dean, Philip White. He had the will and potential of expanding a relatively small Faculty of Commerce and Business Administration into a major research institution with a first-rate doctoral programme. After careful reflection, and impressed by the personality of Philip White, I accepted what then was a gamble. But I had little reason to regret this decisive step. For over a quarter of a century I have had the most marvellous colleagues whose team spirit is hardly excelled by any faculty I have known. No wonder that I could never bring myself to lift the anchor once it was sunk into the picturesque "harbour" of Vancouver's UBC.

Of course, I still had to return to Bochum for my last semester. After this duty was fulfilled we drove by way of Nürnberg to Austria for vacations. Later we went to Copenhagen shopping for furniture, and then to London where I presented a paper on "Some Thoughts on the Epistemology of Accounting" in the Guildhall at the Second International Congress of Accounting Education. Then we took a flight to Montreal, where we visited with an old friend the "Expo 67", and later proceeded to Vancouver since the Semester started already in the beginning of September. My wife returned to Berkeley where she arranged the transportation of our belongings. Afterwards she drove with her mother to Vancouver, joining me in our provisional home. A few months later we noticed a pleasant house for sale on the UBC Endowment Lands (a mere 12 minutes walk from my study in UBC's Henry Angus Building) with a beautiful yard, undoubtedly influenced by Japanese garden architecture. We immediately fell in love with it and within a couple of days decided to buy

³² Years later this particular colleague seems to have got in conflict with the faculty in general and, as I was told, refused to attend the faculty meetings for a considerable time.

³³ This Faculty Club, a major jewel in the crown of UBC, unfortunately became insolvent in 1994 and, under much faculty protest, was expropriated and closed down by the University Administration.

this property. In doing so, we learned that the garden and the patios were designed by Arthur Erickson who then was not known to us, but who already had a growing reputation as a first rate architect. Of course, we would not have dreamed he would win the first prize at the World Exposition in Osaka (1970) and become the leading architect of Canada. Indeed, no lesser than Philip Johnson (the renowned disciple of Mies van der Rohe) said: "Arthur Erickson is by far the greatest architect in Canada, and may be the greatest on this continent". Many years later I met Arthur Erickson at UBC, introduced myself and told him that we are the present owners of the "Lindenfeld House",³⁴ and ever since purchasing it, enjoyed his garden. We renamed the house "Hermitage", not so much because Hermi reigned in the first "étage", but because it was surrounded by trees and offered a retreat and sanctuary from outside disturbance, excellently suited for such self-contained people as the three of us (and after Mama's death in 1979, the two of us). But now our Odyssey was completed, and I could think of doing serious research again. I also took up calisthenics and some jogging, which I pursued for two decades, as well as relaxation exercises, all of which has helped me to boost my limited energies.

Hermi and I felt very much at home in Vancouver; and so did Hermi's mother to whom we both were much attached for the warmth of her kind heart and the broad range of her intellectual interests. She was the ideal mother-in-law, and in the 24 years she lived with us, I did not have a single quarrel with her. In 1968 I received an inquiry from Eugen Sieber (whose home we visited in 1967, and years later, he visited UBC with his wife), whether I would be interested in an academic chair at the University of Erlangen-Nürnberg. Nürnberg would have been a delightful place to live, but leaving UBC, where I felt so well, and after such a short time, was just inconceivable. Furthermore, we had already a very pleasant circle of friends in this city.³⁵ As to my office at UBC, it was originally on the seventh floor of Henry Angus Building. Facing north with a view toward Horseshoe Bay, it offered an overwhelming panorama of water, mountains, and even some permanent snow fields. Although a few years later - in the course of the reorganization of the Henry Angus building, when my office became part of our Faculty Lounge - I had to move three floors lower, my somewhat larger corner study still offered a glance at the snow covered mountain range (and in 1993 I had to move to the newly built David Lam building). The spectacular site of Vancouver, its strategic location, its increasing commercial and financial significance, and not least

³⁴ Elda Lindenfeld was a psychiatrist who studied under Alfred Adler (Freud's famous pupil and, later, antagonist), and like myself, was born in Trieste and grew up in Vienna. We never met her personally since she died shortly before we bought the property from her estate.

³⁵ Above all, Hellmut May (who in 1936 was the youngest active participant at the Olympic Games) and his family; Bernhard Hoeter, Notary Public and Honorary Consul of Guatemala, and his wife Kristine (who, sadly, died a few years ago); Ursula and Boris Mange, who own manufacturing and trading enterprises, and others.

the growing reputation of our university attracted many visiting colleagues - either for a few days on their way to other destinations, or for a semester or so as visiting professors. From Australia we had Ray Chambers and his wife, and before, Murray Wells, at our table. From Austria Anton Egger, Adolf Stepan and Peter Swoboda and others visited Vancouver. Giuseppe Galassi, from the University of Parma, came for a semester to audit some of my courses, and in 1990, after an absence of 15 years, revisited Vancouver. He, obviously, was taken by surprise about the many changes, new buildings and architectural sights in our beautiful city. From India came Bhabatosh Banerjee, and from Japan Hiroshi Deguchi, Noboru Harada, Shin-ichi Inoue, Hide Kamiryo, Yoshiaki Koguchi, Norio Nagano, Haruo Okamoto, Shizuki Saito, Atsukio Suzuki, Hiromitsu Sato and others. From Germany, for example, Eugen Sieber and Erich Kosiol and their wives visited us in the 1970s, so did some of his former students, Erich Grochla and Marcel Schweitzer. From New Zealand came Bevan Clarke, Tom Cowan, and Roger Hopkins, and from Poland Wojciech Gasparski and Alicja Jaruga. Paul Weilenmann came from Switzerland, Hein Schreuder from Holland, Åke Magnusson from Sweden and, of course, many from the USA.

Vancouver was also an ideal place to convene, and so in 1968 a AAA committee meeting dealing with the Foundations of Accounting Measurement was arranged at UBC. The participants were Yuji Ijiri (as Chairman), Alfred Rappaport, Edward Summers (whom I visited some two decades later in his home in Austin, Texas), Arthur Thomas and myself; and the Report was published in 1971 as a Supplement to *The Accounting Review*. From 1968 to 1970 I also became a member of the Canadian Institute of Chartered Accountants' (CICA) Committee for Distributing Scholarships and Research Grants. And in 1969/70 I was on the Executive Committee of the Canadian Chapter of the AAA.

In 1969 I arranged the C. L. King Memorial Lectures at UBC to which we invited William W. Cooper as King Lecturer, supported by Norton Bedford and David Solomons for whom I have particular admiration. It was a marvellous opportunity to manifest our seriousness about accounting research and to create closer ties to eminent academic accountants in the USA. The Proceedings were published in 1971 in our Faculty's Monograph Series which was under my editorship for many years. Also in 1969, quite out of the blue, came an invitation from the University of Canterbury in Christchurch, N.Z., to spend two or three months at this university as Distinguished Erskine Visiting Fellow. This was a particular honour which in previous years fell to such eminent persons as Gerald Debreu (later Nobel laureate), Norton Bedford, and Maurice Moonitz. But before our departure to the southern hemisphere, I published in *Cost and Management* (March/April 1970) what I deemed to be a harmless little article: "On the Perennial Misunderstandings of Asset Measurement by Means of 'Present Values'". But Chambers disagreed with my views, and wrote a response. The result was a series of rebuttals in this journal, reinforcing our opposite points of view, and revealing some of the underlying causes. Beyond that, this debate extended into a lengthy correspondence which at times grew quite bitter. However, over a decade

later we again resumed a lengthy friendly correspondence that stretched from January 1981 to a recent letter in the Summer of 1995.

8. VISIT TO JAPAN AND THE PACIFIC RIM

I accepted the invitation from Canterbury University with great pleasure, and on April 26, 1970 my wife and I embarked on this exciting adventure to the Far East and the Southern Hemisphere. The first stop was Hawaii, where I quickly recovered from a cystoscopy which I had to undergo in Vancouver shortly before our departure. It was our first visit to these enchanted islands, and we fell in love with Oahu at first sight. Although the regrettable commercialization of this "paradise" progressed rapidly in later years, Hawaii has remained our favourite vacation spot to this day - something hardly anticipated at this trip.

Then we flew to Tokyo where we had reservations in the Toky© Hotel. When we checked in, the clerk handed me a small note which I pocketed without paying much attention to it. Entering our room, exhausted from the flight of eight hours, I threw myself onto the bed forgetting all about the note. But after a while I must have pulled it out of my pocket subconsciously and glanced at it. Lo and behold, it was from Schinzaburo Koshimura, President of Yokohama State University, informing us that he, his wife and a representative of Dobunkan Publishing Co. were awaiting us in the hotel lobby. Like stung by a tarantula I jumped from the bed, and we hurried down to the lobby.

From this moment on we noticed that Japanese hospitality is something very special. After some drinks, and a pleasant chat - which gave us opportunity to admire the fluent English of Mrs. Koshimura, a particularly charming lady - we were invited to a performance in the Kabukiza which was close by. Our fatigue was gone instantaneously as we became totally absorbed in this colourful, stylized drama which fascinated us despite the language barrier. Afterwards the Koshimuras took us to a restaurant to sample sushi and other Japanese delicacies. This concluded our first day in this unique and generous country.

On the next day a "pilgrimage" to the Meiji Shrine, a visit to the Imperial Palace, and general sightseeing with other interesting places were on the schedule. Although it was overcast and slightly raining, our excitement for Tokyo was not only undiminished but even enhanced by the misty atmosphere. Another day, with better weather, was devoted to Asakusa, the Shinto Shrine of the Kannon Goddess, Ueno Park with its interesting museums, and shopping in Ginza. The day was crowned with an evening in the renowned restaurant of Chinzan-so. The Koshimuras, backed by the two publishing houses of Dobunkan Ltd. and Daisan Shuppan Ltd., were gracious enough to arrange in our honour a marvellous, typically Japanese banquet, in which a dozen persons participated. There, we got to know the publishers and some of Koshimura's assistants (who already worked on the translation of both AAM and the preceding anthology of *Matrix*

Accounting).

Our next stop was Osaka where private accommodations awaited us. This had the advantage of getting acquainted with the daily customs of Japan, like bathing rituals, the perennial changing of slippers when going from one room to the other, sleeping on the floor with round pillows under the neck, tea ceremonies in festive kimonos, and so on. Our host and his family shared the house with his parents, and since his father was a retired Buddhist monk, the rituals in their home were particularly strict. Our hosts had two lovely children, a two year old boy and a sweet girl of about six. The day after our arrival, the lady of the house confided in us that her little daughter had asked her concernedly whether there was "something wrong" with our eyes - whereupon her mother tried to explain the reason for our "funny look". The subsequent day we visited the International Exposition 1970. It was interesting, but what impressed us most on this site was something Canadian, even something designed by "our" Arthur Erickson. It was the mirror-like Canadian Pavilion, reflecting buildings, sky and clouds in scintillating, kaleidoscopic colours. Indeed, in the final competition it won the first prize among the many competing pavilions. In the city of Osaka we visited the impressive but reconstructed castle of shogun Toyotomi Hideyoshi, the monastery of Shitenno-ji and other fascinating places. Our host, an employee of a pharmaceutical company, was most kind and, on the weekend went with us to Kyoto. What a unique city, and how much tradition. So many temples, wooden palaces, and beautiful gardens: the delicate, lean Kinkaku-ji, the retreat of shogun Ashikaga Yoshimitsu, mirroring itself in a dreamy lake; its very different counterpart in the opposite eastern hills, the Ginkaku-ji, and farther south, the mighty Kiyomizu-dera; the colourful Heian Shrine with its opulent garden and blooming cherry trees, the austere Zen-monastery of Ryoan-ji with its rock-garden, radiating an infinite serenity, and evoking feelings that no photograph can ever convey. We were inebriated by the variety of forms and impressions which overwhelmed us on this unforgettable sunny spring day. But all too soon we had to say goodbye and board the plane for Hong Kong.

We arrived at the British crown colony of Hong Kong, literally the "fragrant harbour", in pouring rain. No wonder that on the following day the fragrance did not quite match our expectations. The water stood 30 cm in the streets of Kow Loon, and hours went by before the waters receded, thus enabling us to leave the hotel. Our misery was compounded by the fact that Hermi had an inflamed cyst on her right leg which urgently needed treatment. I contacted our friend and former colleague from Berkeley, Cho Ming Li, who meanwhile had become "Vice Chancellor" (the English title for a university president) of the Chinese University of Hong Kong. But as he was in Canada to receive an honorary doctorate from the University of Western Ontario, his wife Sylvia took us under her wings. She arranged Hermi's visit with her uncle, Dr. Lu, a renowned surgeon who on the same afternoon removed the troublesome cyst. Afterwards, Sylvia had her "chef" prepare a gorgeous dinner for us in their luxury apartment overlooking the harbour and city (the Vice Chancellor's University Residence in Shatin was then still under construction).

The following days were taken up by sightseeing and shopping, as well as a visit to the Chinese University of Hong Kong, situated in Shatin close to China's "bamboo curtain". The most lingering of the many impressions of Hong Kong were its stark contrasts, be it of rich and poor, elegance and neglect, Asiatic and European, traditional and modern, water and mountains, deluge and sunshine - they are too numerous to be exhausted. The turmoil in the streets of Kow Loon, the intensive traffic in the boulevards of Victoria, the constant coming and going of innumerable barges and other vessels of all sizes across the bay, the overpowering view from Victoria Peak, all this created such excitement and raised the pulse of life to unknown heights. Again there was the inevitable "goodbye", and we had to press on.

Our plane proceeded eastward with short stopovers in Formosa and, quite unexpectedly, a landing at the airport of Saigon, crowded with military airplanes, Vietnamese refugees and U.S. soldiers. Finally Bangkok, citadel of Buddhism and Venice of the Far East: innumerable temples, colourful and right out of a fairy tale; tropical lagoons (clongs) with idyllic suburbs; floating markets and the mighty, brownish Chao Praya (Menam river), major artery for the slim public motorboats speeding around with incredible velocity from one stop to another; lots of frigates, dreamy sampans (houseboats) on which children played, making their caprioles, and diving into the water. All this rapt our souls with enchantment and ecstasy.

Here again we wanted to visit an old friend, Peter Holzer of the University of Illinois (originally from Austria - see Chapter 4). He too was out of town, but his wife, a charming Viennese, took good care of us. Since her husband did consulting work in Thailand, she had a limousine with chauffeur at her disposal, and generously showed us a good deal of the city. Add to this the tasteful atmosphere of the marvellous Oriental Hotel (which in later years, unfortunately, burned down and was rebuilt somewhat differently), and you have the best prescription for a perfect sojourn. Of course, such art treasures as the Emerald Buddha as well as the Buddha of Wat Trimitri (consisting of five tons of pure gold, hidden and forgotten for centuries under a plaster cover), contributed essentially to this unforgettable experience.

A further stop was Singapore, the equatorial Lion City and, what then seemed to be, competitor of Hong Kong. One of my former graduate students, and then lecturer at Singapore University kindly received us at the airport and next day introduced us to his colleagues at the university. Already then the city was quite modern and surprisingly clean, yet not without losing its traditional, oriental flavour. I particularly recall a snake charmer. My wife, in her great love for animals, could not resist caressing those slippery reptiles, among which there was a boa constrictor and a Malaysian mamba. Only the king cobra kept us in respectable camera distance. Our friend, Bessy Wong, widow of a former colleague of mine from UBC, often spent time in this interesting city and was just in town. She and her late husband were good friends of Kuan Yew *Lee*, the long-time, most successful Prime Minister of this city-state (whom we previously got to know shortly in Vancouver at the sad occasion of Leslie Wong's funeral). She arranged a visit to the estate of Lee's

sister, where Bessy herself was accommodated. Three beautiful ponies greeted us already from the distance, and the most spirited one liked Hermi so much as to nip her leg - but apart from a large, temporary blue spot, it caused no harm.

We now had to face a longer journey to Australia - stopover in Perth, regrettably at midnight, then arrival in Sydney. We liked the city, but not as much as we did on our second visit in 1988. Of course, coming from such exciting places as Kyoto, Hong Kong, Bangkok, and Singapore, this city had to be an anticlimax, particularly in the light of the long shadows of the "Australian winter". Another factor, contributing to our reaction was that my wife, on our tour through the city, did not feel well (a premonition of what was to follow during the next days and weeks). I was supposed to give a paper at the University of New South Wales, but since we departed ten days too late from Vancouver because of my operation, I had to cancel my presentation in Sydney as I had to do in Tokyo. Apart from the city tour, there was only time for a phone call to Athol S. Carrington of the University of New South Wales, since the next day took us already to New Zealand.

Marvellous flight over the snow covered and glacier-studded "Alps"; arrival in Christchurch and hearty welcome by the Davenports. But Hermi felt miserable, she came down with a severe bronchitis and pneumonia from which she took weeks to recover. After several days of very high fever and much worrying, we also had to search for more suitable accommodations which we finally found. The "winter" seemed slightly colder than in Vancouver, particularly since central heating was not as common as in Canada. Otherwise we felt very much at home in what is considered to be the most English city outside of England. The colleagues at the University of Canterbury, and people in general, were extremely friendly.³⁶ The students were good and absorbed new ideas with eagerness and enthusiasm. I also had opportunity to visit the University of Otago in Dunedin where Tom Cowan (who years later also visited us at UBC) received me most cordially, and where I presented a paper.

Back in Christchurch, we used our spare time for reading the proofs of the German version of AAM (*Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens*). In spite of her convalescence, Hermi, with her keen eye, found many errata. We also worked together, deep into the night, producing the indices of names and subjects, so that the material could be dispatched in time. Since our time of departure from Christchurch had come, we could not mail the parcel our-

³⁶ My closest contacts were, apart from the Davenports, Bevan Clarke and Roger Hopkins, then both Senior Lecturers. Two years later Bevan and his family joined us from 1972 to 1974 in Vancouver to complete his doctoral degree at UBC. Afterwards he obtained an academic chair at Canterbury University. In 1990 he and his wife visited us in Vancouver on their way to a sabbatical at Rutgers University. Roger Hopkins (who later became acting Vice President at the University of Fiji and held positions at the University of Singapore and Victoria, N.Z.), as well as his wife Ruth also visited us years later in Vancouver, and several times crossed our path at conferences.

selves and had to leave it to others. Yet somebody at the university failed to put the correct postage (for Germany) on the parcel, thus making all our rush to naught and causing a delay of no less than three months in the publication of this book.

On our way homewards we spent a few days in beautiful but windy Wellington, where colleagues received us most cordially and where I gave a presentation - years later my former UBC-colleague Watarangi Winiata returned to the University of Wellington where he still seems to be active. I also presented a paper in Auckland where Trevor Johnston and some of his younger colleagues took excellent care of us. But before going to Auckland we made a stopover in Rotorua where we admired some remnants of Maori culture as well as the fantastic geysers and sulphur cauldrons that mother earth spewed out of her belly.

After leaving New Zealand on July 24, we did not return directly to Vancouver but stayed for some ten days in Tahiti. By crossing the international dateline, we arrived the day before. It was dawn, the radio in the airplane played a subdued Polynesian melody, and out of the mist of the vast Pacific around us arose a group of magical islands - like Venus, born from the foam of the sea, and transcending into mythology. Nowhere was the atmosphere more romantic than here where one could breathe the air of the South Sea in its undiluted purity. Yet, in saying this, I should exclude the capital, Papeete, because here modernity had already taken its toll - of course, today the situation seems to be incomparably worse, as I conclude from reports and TV-films. But already in 1970 the streets of Papeete were frequented by countless motor scooters, the most favoured means of transportation of the native Polynesians. Otherwise these islands had still maintained their charming, dreamy and timeless character. The privately operated busses, for example, had an unpredictable random schedule. In waiting for a bus, one patiently sat down by the roadside; if you were lucky the next one would come in five minutes, if not, perhaps in two hours. In this way, as well as by means of a VW-bus, hired together with a couple from Rio de Janeiro, we explored this dream-like island with its lush vegetation, its crystal clear waters and tranquil magma beaches. We visited the Gauguin museum and the coral reefs with their colourful ecology, walked under palm trees that were pregnant with a rich crop of coconuts, attended performances of wild Tahitian dances and the much milder hulas well known from Hawaii.

A trip to the sister island of Moorea, with its bizarre and jagged mountain peaks and its forlorn little harbours, enhanced our feeling for the South Sea, and gave us an inkling of what it must have been in Captain Cook's time. The return to Papeete during an approaching thunderstorm, on one of the smaller motor yachts, gave us a taste of how rough the sea can be in these waters. Finally, with a sigh of separation, we said goodbye and embarked on the airport for Vancouver by way of Oahu.

9. THE GOLDEN AGE OF UBC'S FACULTY OF COMMERCE AND BUSINESS ADMINISTRATION

After our return from the Far East and the southern hemisphere, I plunged myself with new energy and enthusiasm into all the work that awaited me at UBC. Meanwhile our applications for citizenship were approved, and so we became full-fledged Canadians. While the efforts to convert our Faculty into a major Canadian research institution began in 1967, this trend gathered momentum in the seventies and reached its climax in the early eighties. It was true for most of our divisions, but particularly for the divisions of Finance, Management Science, and AMIS (Accounting and Management Information Systems). This may be confirmed in many ways, and one of them is an article by Robert C. Reeve and Patrice J. Hutchison "The Contribution of Non-U.S. Institutions to Academic Accounting Journals" in *Abacus* (Spring 1988), pp. 90-93, in which UBC ranked first (over the decade from 1977 to 1986) among 25 leading universities outside the USA.³⁷ Another evidence, particularly referring to the UBC Accounting Division's *leading* role in Canada (during the period from 1976 to 1989) is contained in A.J. Richardson and J.J. Williams (1991) paper "Canadian Academic Accountants' Productivity: A Survey of 10 Refereed Publications, 1976-1989", in *Contemporary Accounting Research*, pp. 278-294, and its Table 3. There, UBC is on top, and followed (in the number of theoretical, empirical as well as methodological publications) by the University of Toronto, University of Alberta, McMaster University, McGill University, and University of Waterloo.³⁸ As to the international standing of our faculty, the following quote from our Alumni Magazine, *Viewpoints*, offers some hints: "As Dean of Commerce, Peter [Lusztig] spearheaded the effort to obtain worldwide recognition for the Faculty. We are now the only Canadian business school with departments that rank in the top ten in North America, and in the top twenty internationally". (*Viewpoints*, Spring/ Summer 1991, p. 16). The

³⁷ According to the study by Reeve and Hutchison (1988), UBC led in accounting and finance (on a weighted as well as un-weighted basis from 1977 to 1986); it was followed (in weighted rank) by: the Hebrew University in Jerusalem, University of Toronto, Lancaster University, University of New South Wales (Australia), University of Tel-Aviv, University of Manchester, London Business School, and others. This study is based on publications in ten leading journals (*Journal of Accounting Research*, *The Accounting Review*, *Journal of Finance*, *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, *Accounting Organizations and Society*, *Journal of Business Finance and Accounting*, *Abacus*, *Journal of Accounting*, *Auditing and Finance*, *Accounting and Business Research*, and *International Journal of Accounting, Education and Research*).

³⁸ This study by Richardson and Williams (1991) is based exclusively on accounting journals (*Abacus*, *Accounting Historians' Journal*, *Accounting, Organizations and Society*, *The Accounting Review*, *Auditing*, *Contemporary Accounting Research*, *International Journal of Accounting*, *Journal of Accounting and Economics*, *Journal of Accounting and Public Policy*, and *Journal of Accounting Research*).

reason for such achievements lies in our Faculty's ability of hiring from 1967 to the early eighties) excellent faculty members, and developing a first-rate doctoral programme for AMIS and other divisions (bringing forth such doctoral students and scholars as Amin Amershi, Eduardo Schwartz and others). Yet by the mid-eighties this long honeymoon was over, and due to budgetary difficulties and a myopic educational policy of the Province, we lost some of our most outstanding professors (for details see Chapter 11). However, despite these setbacks, there exists enough evidence (high-level awards, etc. - see Chapter 14) that our Faculty has continued playing a leading role in accounting and other research areas of management and business administration (with UBC ranked "overall" as number one among Canadian Universities (see *MacLean's*, November 14, 1994, p. 21).

But in 1971 we were in the best of swing. It was in this year that I received the distinguished "Killam Senior Fellowship", and in the fall of 1971, I was invited to give a series of lectures in Graz at the Austrian Academy of Management (where I also met Anton Egger, who later became professor in Graz and now holds a chair at my former *alma mater* in Vienna). Afterwards, we went to Venice (which we hardly recognized because of the immense crowds of tourists in every nook and cranny) as well as to Florence. After our return to Vancouver, I began working on another article for *The Accounting Review (TAR)* which appeared in July 1972 under the title "Methodological Preconditions and Problems of A General Theory of Accounting", and which subsequently received the AICPA/AAA gold medal and Award for Notable Contribution to the Accounting Literature. In May 1972, I followed an invitation from the University of Illinois at Chicago to give a paper on methodology. Then came an invitation from the University of Osaka for some presentations in Kyoto, held in August 1972. This time my wife accompanied me only to Hawaii, where she remained while I proceeded to Japan. The Kyoto meetings (where I presented two papers) were most interesting, and I got to know, among other scholars, Naomi Tsumagari from the University of Tokyo and Shizuki Saito, who later also joined this renowned institution. The result was a series of articles by Saito and myself on accounting axiomatization in the journal of Musashi University. Afterwards I went to Yokohama where I again met Shinzaburo Koshimura and his wife. They kindly invited me (together with one of Koshimura's colleagues) to a trip to Kamakura where I finally had the opportunity to see the immense bronze Daibutsu (Buddha statue) that I longed to see for decades. After this overwhelming experience, Dobunkan Ltd., on the instigation of Koshimura, made arrangements for a cosy banquet. This second visit to Japan gave me opportunity to buy one or the other Ukiyo-e print, thus adding to my modest collection. I fell in love with this unique art form decades ago and bought the first "scraps paper" in the early 1960s in Berkeley.

In August 1973 I was supposed to attend the AAA meeting (in Quebec City, if I remember correctly) to receive the AICPA/AAA award mentioned in the preceding paragraph. But I had already made previous arrangements in Europe, and thus asked my UBC colleague Jerry Feltham

(who, a few years before, received the same award jointly with Joel Demski) to accept the prize on my behalf. This summer, after a few days in Vienna, we were again in Graz where I lectured at the Management Academy. Subsequently I participated actively, upon invitation of our good friend, Erwin Grochla, at the Symposium of his Institute of Organization and Automation at the University of Cologne.

If my recollection bears me out, it was either in 1973 or 1974 that Elisabeth Schwarzkopf (whom we had seen and heard many years before at the San Francisco Opera) gave a Lieder recital in Vancouver's Queen Elizabeth Theatre. After the performance I retrieved our coats from the cloakroom and, at this occasion, ran into the resident Consul of Germany, whom we knew quite well. He invited us to a small party at the Georgia Hotel, and we suspected that Elisabeth Schwarzkopf would be there. It was a cosy party of hardly a dozen people and, indeed, the famous Prima Donna, her husband Walter Lege (of Angel Records), and her Australian accompanist were among them. Elisabeth Schwarzkopf and I had a long talk about the latest Viennese opera scandal (the simultaneous hiring of Bernstein and von Karajan for the same opera - obviously one of the foolish bureaucratic slips which led to quite an uproar). Arriving from a busy tour through Japan, Schwarzkopf did not know anything about it, while I had just read the most recent number of the airmail-issue of the *Spiegel* reporting all the intriguing details. Opera people are always eager to learn about such scandals; but it now dawned upon her why her friend "Herbert" (von Karajan) tried to reach her by phone in London (alas, in vain) shortly before her departure to Tokyo - obviously to tell her this very story.

In 1974 I gave a paper at the University of Washington in Seattle, and later received an invitation to present a paper at the University of Technology of Vienna which I gave in the same year, and which in 1976 led to my appointment to a Chair at this university. I had become somewhat restless at UBC and wanted to explore a permanent return to Europe. Later I obtained permission from our new Dean at UBC, as well as from the Austrian Federal Minister of Science to maintain, temporarily, professorships at both places. On the occasion of my visit to Vienna in 1974 I had a long chat with Erich Loitsberger of the University of Vienna, and was invited by the renowned Howard Raiffa of Harvard University, then Director of the International Institute of Applied Systems Research, to have luncheon at this institute in Laxenburg (near Vienna), where I met an old friend from UBC (1968-71), Giandomenico Majone, who now was with the University of Rome. At this occasion, I also had a long and interesting conversation with Tjalling Koopmans, who received the 1975 Nobel Prize jointly with Leonid Kantorovich - the latter I met two or three years later when he presented a paper in Vienna. In July 1974 I received a letter (dated July 9th) from the Vice-Chancellor and Principal of the University of New South Wales (Sydney, Australia), inquiring whether I would be interested in accepting the "Directorship" of its Australian Graduate School of Management. On July 26, of this year I declined this flattering inquiry with the emphasis that my priority was research rather than administrative activity.

In 1975 Nils Hakansson invited me to give a presentation in Berkeley in May and, if my memory bears me out, it was at this occasion that I met Friedrich von Hayek, who incidentally gave a presentation the very next day in the economics department. This visit to Berkeley gave me an opportunity to see many old friends, among them the Conants as well as the Kunkels (see Chapter 5). The latter invited me then to a Physics Department picnic in the hills of Berkeley, at which about a dozen Nobel laureates participated. As my manuscript on *Instrumental Reasoning and Systems Methodology* was progressing well, I gathered the courage to present, in August of the same year, a paper at the International Congress of Logic, Methodology and Philosophy of Science. It was my first opportunity to meet a variety of renowned philosophers, and I very much enjoyed this congress that, conveniently enough, happened to meet in London, Ontario. Above all, I was longing to meet Wolfgang Stegmüller (of the University of Munich, but originally from the Tyrol). His books, among others, had greatly helped me to gain some competence in philosophy, and I was eager to learn more about epistemic structuralism which he was about to advance together with Joseph Sneed. After their panel presentation, in which the renowned Thomas S. Kuhn also had an important part to play, I had an opportunity to talk to Kuhn as well as Stegmüller. Later at this convention we made an outing to Niagara Falls which enabled me to discuss for many hours various issues with Stegmüller. After this we attended together a Shakespeare play in Stratford, Ontario. Another advantage of this congress was meeting Carl Hempel as well as Werner Leinfellner, an Austrian compatriot and the co-editor of both the journal *Theory and Decision* as well as the book series called "Theory and Decision Library". It was through him that four years later my book *Instrumental Reasoning and Systems Methodology* was to appear in this prestigious publication series and that, many years later, I became a member of the Editorial Board of the Philosophy-Social Science Section of this series. Over the years I frequently met Werner Leinfellner (who was at the University of Nebraska but later became associated with the University of Technology of Vienna) which helped to reinforce our friendship. In 1975 or 1976 I was invited for a semester or two to the graduate executive school IMEDE in Fontainebleau (near Paris) but had to decline, as I had just accepted my chair in Vienna.

10. PHILOSOPHY AND FOUNDATIONAL ACCOUNTING RESEARCH

The more I contemplated the foundations of accounting, the more I became aware that the resolution of many of the pertinent problems puzzling me would require a better philosophic grounding. To remedy this situation and to offer our graduate students a broader vision, I pleaded (as soon as our new Ph.D. programme was established) for a couple of seminars in research methodology (similar to those Churchman taught in Berkeley) which I would offer to our doctoral students in general, not only to those of accounting. The resistance of a few faculty members was relatively easy to overcome, and so I taught for about two decades one such seminar on an

obligatory basis for most doctoral students of our faculty and for many years another, more advanced seminar, but this one on a voluntary basis. I worked very hard to acquire the knowledge necessary for conducting those seminars, but I did it with such enthusiasm and fascination that in retrospect it seems to have been more pleasure than work. The old adage that "the best way to learn something is by teaching it" proved itself most true. Of course, without the interest and active participation of our excellent Ph.D. students this enterprise may have well come to naught - I have a collection of enthusiastic letters from some of my former doctoral students and present colleagues. Furthermore, such colleagues from UBC as Izak Benbasat, Eduardo Schwartz (then still a Ph.D.-student) as well as colleagues from abroad, such as Giuseppe Galassi and Åke Magnusson, attended those seminars; also Fay Butterworth, the wife of my dear colleague John, became an enthusiastic auditor.

But apart from those seminars, one of the more urgent tasks was to clarify the problem of *interpretation* in accounting theory. AAM concentrated mainly on a general framework with only some illustrations of specific applications (e.g., budget simulation). As I was convinced that the interpretation in accounting must be *purpose-oriented*, I tried to delve more deeply into this particular aspect in my paper "Methodological Preconditions and Problems of A General Theory of Accounting" (*TAR* 1972).³⁹ Yet, in contrast to my 1957 paper and my subsequent two books (all published long before these awards were established), this award-winning article found relatively little response in the literature and was only occasionally quoted. This seems difficult to explain, but the main reason may have been a turning point in the research interests of many academic accountants. Nevertheless, in 1972 I was invited by the University of Illinois (at the Chicago campus) to present a paper on methodology. But during the waning 1970s, methodological research found less and less attention in accounting. Undeterred by this new trend, which from the very beginning seemed to me most short-sighted, I devoted increasing efforts to philosophic research because I was, and still am, convinced of its long-term significance for an applied science like accounting.

Delving into the literature, I found that the entire epistemological basis of the applied sciences was hardly explored. And since there was no doubt in my mind that academic accounting as a whole was, and could never be, anything but an applied and normative science, I recognized the need to explore this basis for applied sciences in general. In a way this was a prerequisite before

³⁹ As pointed out, this article was honoured in 1973 with the international CICA/AAA Award for Notable Contribution to the Accounting Literature. But years later, a professor from a major US university came for a few days to UBC and told me that he was on the committee which granted this award to me. He added that he voted in my favour only because the article did not contain any mathematics. Since I did not have the impression that this remark was made in jest, I found his criterion for selecting an award-winning publication very strange, but it did reveal how much antagonism against mathematical thinking still existed among traditional accountants.

any application of epistemology to accounting in particular could be done. For this reason, I published "The Incorporation and Reduction of Value Judgments in Systems", *Management Science* (September 1974), and then embarked upon a comprehensive, pertinent programme which was discussed in detail in those methodology seminars, and out of which arose my book, *Instrumental Reasoning and Systems Methodology - An Epistemology of the Applied and Social Sciences* (1978/80),⁴⁰ as well as many papers. With the decision to pursue predominantly methodological or, better said, foundational research, I put myself into the position of an outsider, and a good distance away from the mainstream of the behavioural and even analytical accounting research that was to come. I pride myself not to have followed the lure of the fashionable but to have stuck to what I deeply believe to be important and, above all, what has fascinated me ever since. This required some sacrifice on my part. So far, I have only a limited, but apparently growing, number of aficionados among the younger generation who would share my conviction for the need of foundational research. I hope that the day will come when a greater proportion of academic accountants will reach the same conclusion.

However, due to this anti-philosophic trend in recent accounting research, *Instrumental Reasoning and Systems Methodology* found only limited response among accountants. I wrote this book primarily to clarify in my own mind foundational problems encountered in the applied sciences, and learned much in the course of doing so. I hope it offers a fair survey of those problems. If it possesses originality, this may be found in two aspects: (1) by showing how norms can be incorporated in systems, and (2) by considering the possibility of dealing with instrumental hypotheses (i.e. formalized means-end relations) not only from an analytical (deontic) point of view but also from an empirical one. Although the book was not written for accountants, but for applied scientists in general, it was favourably discussed in *The Accounting Review* (April 1980, pp. 366-367) where A.W. Corcoran concluded, and correctly predicted, that "this penetrating, challenging, and worthwhile book is not destined for great popularity in accounting, but does have many contributions to offer the intrepid". Another positive review from an accounting point of view appeared in *Kaikei* (July 1982, pp. 28-41) by Norio Nagano. The major response, however, came from other social sciences and philosophy. Of particular importance to me was the review by an eminent operations researcher and philosopher, who confirmed his comprehension of the book's essence through the following words:

A science that purports to deal with goal-directed systems, and places values at the focus of attention also needs a philosophy if it is to develop a productive method...Here in my opinion lies the justification of the author's distinction between material and mental aspects of systems. Ascription of mental aspects is not so much

⁴⁰ A paperback version of this book was published in 1980.

an inference as an attitude, a guide to action...Therein is also the distinction between a positivist conception of science as a set of propositions, and a normative conception of science as an ongoing cultural activity. (Anatol Rapport, Futures, April 1979, pp. 162-165).

The book also found favourable response in the *Journal of Cybernetics* (vol. 10, 1980, pp. 216-264) where F. de P. Hanika considered it "a timely and thoroughly scholarly work". Among my accounting colleagues from UBC, George Gorelik has always shared my interest in systems theory. He himself published in this area, and his translation of Bogdanov's *Essays in Tektology* (1980) from Russian is well known. But I also received great moral support from my MIS colleagues, particularly Izak Benbasat, Albert Dexter and, above all Yair Wand who (partly with another good friend, Ron Weber from the University of Queensland), stimulated by reading some of my publications, applied Bunge's systems axiomatization to management information systems. After my retirement, I also sat on the dissertation committees of Dan Paulson (later with the University of Lethbridge and now unfortunately deceased) and Ken Takagaki (now Associate Dean of the B.C. Institute of Technology), both of whom applied philosophical research to the area of management information systems.

Apart from the enlightenment and intellectual enjoyment that I personally obtained from this concern with philosophic issues, I hope that my graduate students as well as my accounting research benefited from it. Indeed, most of my accounting papers published in the 1980s are tinged with insights gained from these reflections on methodology, epistemology and ontology (see also Chapter 13). Another aspect of this philosophical research was my intensive and lengthy correspondence with Fritz Machlup, renowned Austro-American economist of Princeton University and pioneer of "knowledge economics". I wrote to him in February commenting on his book *Methodology of Economics and Other Social Sciences* (1978), and later sent him a copy of my book of the same year. His reaction was most favourable:

*Thank you for your book **Instrumental Reasoning and Systems Methodology**. I have opened the book and have done a bit of browsing. This was not only a pleasure but you find me downright enthusiastic. Your book comes to me as a godsend, because I have just started immersing myself into systems theory. I can imagine that I shall soon send you a list of questions seeking enlightenment.*

(Machlup's letter of March 31, 1981)

*I first must tell you how much I enjoyed your **Instrumental Reasoning and Systems Methodology**. It is remarkable the degree to which our views run along parallel lines, and I really wonder whether this is due to the fact that we are both Austrians and have been schooled in Austrian methodology and philosophy, or whether it means that we are right....I enclose a tentative publication plan... you will see that I*

have taken the liberty of listing you as a potential commentator on the papers on systems theory (Mortazavia) and cybernetics (Eden). In view of your extraordinary grasp of these difficult areas, I believe a comment from you would greatly enrich our project and would be of enormous help to me in my effort at understanding the methodological relationship involved.

(Machlup's letter of January 20, 1982)

This was the beginning of my contributions to his (and Una Mansfield's) anthology on *The Study of Information: Interdisciplinary Messages* (1983) which ultimately contained three papers of mine. His co-editor also invited me to write a contribution ("The Systems Approach: Its Variety of Aspects") for a special issue on "Perspectives on Systems Methodology and Information Research" of the *Journal of the American Society for Information Science* (November 1982). Una Mansfield expressed the reaction to this article in her letter of June 14, 1982 as follows:

Your superb survey of the systems literature is something that I would have welcomed in my own early days of researching this area, and your exposition of the various approaches, as outlined in Table 1, should go a long way towards relieving the confusion that confronts the uninitiated.

I only regret that my efforts in this area have found relatively little response among academic accountants, probably because of the new trend of mainstream accounting research in the 1980s. Although I have stated my views on contemporary accounting research in various places, let me paraphrase some passages from *Accounting Research in the 1980s and Its Future Relevance* (Vancouver, BC: Canadian CGA Research Foundation, 1991):

Statistics and modern finance theory have dominated accounting research during the last two decades or so. Though appreciative of both areas and their important achievements, I am highly critical of the frequent neglect with which their limitations and simplifying assumptions are treated when applying the pertinent tools to accounting. Furthermore, it seems that modern finance theory is partly responsible for a series of unsound financial and economic practices. The most glaring among them are:

1. the encouragement of short-run maximizing strategies by basing the evaluation of managers (in the USA as well as Canada) on stock prices instead of sound long-term investment and other long-term economic criteria (as is customary in Japan and Europe);
2. the growing substitution of debt-equity for owners' equity not only shifted the tax-burden to non-corporate sectors, but encouraged over-indebtedness, heightened risks, and aggravated the business cycle;
3. the practice of leveraged buy-outs through junk bonds - though, at first, maximizing

stockholders' as well as bondholders' short-run earnings - frequently resulted in long-run losses in excess of related previous short-run gains.

The occasional disregard of common sense in the application of modern statistics to accounting is no less dangerous. Indeed, whenever reason exceeds its boundaries - i.e., becomes parochial or atomistic instead of holistic - it has ended in unreason and intolerance.

One may also wonder whether mainstream accounting is not being eroded by the neglect of foundational research and by the fragmentation of our discipline. Of course, Carl Devine, James Gaa and, above all, Yuji Ijiri produced important publications in foundational research during the last decade. But to open the gates for this kind of activity on a broader basis, one must first convince the editors and referees of the leading accounting journals of its importance. One might also remind them of the "paradox of originality": thoughts with genuine long-term value are rarely readily accepted, they often barely survive the short-run.

11. INTERLUDE IN VIENNA

Immediately after the end of the UBC's winter semester in April 1976, I left for Vienna where I was installed as Professor (Ordinarius) of the University of Technology. This had the windfall that I automatically became Austrian citizen without losing the Canadian citizenship. Immediately after the war I had applied for the Austrian citizenship, but it took the bureaucrats two years to approve it. However, by this time, I was already in Switzerland. And this nullified all the previous efforts. It was the irony of fate that now, at 54 years, this citizenship fell into my lap without much ado. Vienna, that's where I grew up, where I went to school, where the first twenty-five years of my life were spent. Who would deny that my mentality, the whole essence of my being is Austrian? My mother held this citizenship, and so did my wife before she married me. No wonder that this return to Vienna, and particularly this official event, seemed to signal a true homecoming.

At the university in Vienna an immense amount of work awaited me. My agreement with the Federal Minister of Science stipulated that a new Institute of Industrial Administration and Methodology would be established, and my first task was to fight with various bureaucratic levels (the ministry, the university, the faculty and even with some of my colleagues) for the fulfilment of this promise. The Rector (President) who hired me, Fritz Paschke, a man with a strong and marvellous personality, was of immense support in this struggle. It was through him that I obtained most valuable connections with industry. Unfortunately his tenure as Rector was just about to expire which, obviously, reduced his influence in university politics.

After endless negotiations, I secured for the institute most of the top floor of the building in Theresianumgasse 27. The view from there was beautiful, directly into the garden of the

Theresianum (the most prestigious school of Austria, formerly reserved for the high aristocracy, and still restricted to the very wealthy). A few months later I was successful in arranging the renovation of these rooms, and obtained funds from IBM and other industrial sources that enabled me to furnish these six rooms. This effort was enhanced by the custom of the Austrian universities of borrowing academic paintings from a central source for the professors' offices, a delightful facility of which I made good use. Furthermore, I obtained funds for greatly expanding our institute's library. Finally, I looked around to hire a competent secretary well versed in English, as well as several permanent assistants, among them Janos Ács and Paul Jankovitsch, both of whom came from the Institute of Advanced Studies (the "Ford Institute" founded by Oskar Morgenstern, and mentioned in Chapter 3). No sooner was all this accomplished, jealousies became apparent. One of my colleagues even remarked that my office looks like that of a minister of state. I wish they had known how modest my study at UBC was, and how happy I was there doing serious research, while here I had to fight with all kinds of bureaucratic institutions and even with colleagues, thus neglecting my true calling. And why did I do that?

First of all, if I am in charge of something, I try to do the best I can. I did this at Mt.A. when I built up a new Commerce Department from scratch, and so I tried now to build up a new institute in Vienna. But there was a second reason that is more difficult to understand for someone unfamiliar with European academic mores. In Continental European countries the social status of a university professor is entirely different from that in America (indeed, in Austria his bureaucratic status and salary are equivalent to those of a general in the military), and this forces him "to keep up with the Johnses"; otherwise he loses local prestige, no matter how good his reputation abroad might be. All this contributes to an atmosphere loaded with tension, particularly within the same faculty. However, the relations with my colleagues from other faculties were always excellent - especially with those from the Faculty of Science with whom I had close contact, such as Gerhard Tintner, Helmut Frisch - whose *Theories of Inflation* (1983) I much enjoyed several years later - and many others. When I arrived in Vienna in 1976, Herbert Hax, long-time editor of the *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, who was about to transfer from the University of Vienna to the University of Cologne, kindly invited us to his home. I also had the opportunity to listen to interesting lectures given in Vienna by Nobel laureates such as Leonid Kantorovich and Laurence Klein. In a conversation with the latter, I discovered that we share a close mutual friend: Mike Conant from Berkeley. In 1978 I also attended a series of lectures arranged at our university in Vienna and given by Nicholas Georgescu-Roegen, whose book on *The Entropy Law and the Economic Process* (1971) I admired for some time. We had exciting discussions, and I gave him a copy of my *Instrumental Reasoning and Systems Methodology*, whereupon he immediately asked why I omitted the renowned Austrian economist J.A. Schumpeter from the list of my dedications. It turned out that I had his name (and that of Gottfried von Haberler) on the list of my manuscript but, most regrettably, the printer must have dropped those names, and I did not discover this when

reading the proofs. But I corrected this omission in the 1980 paperback version of this book. Another contact during this time was Gerhard Seicht, whom I visited in 1978 at my *alma mater*, and whose comprehensive book *Die kapitaltheoretische Bilanz und die Entwicklung der Bilanztheorien* (1970), served me for decades as a valuable source of reference on German accounting literature.

The major difficulty was that my institute was part of the Faculty of Mechanical Engineering, where a "mechanistic" and narrow-minded thinking prevailed, and where the understanding and sympathy for accounting and methodological research did not abound. Within less than a year I noticed that this was an untenable situation, and I asked for an interview with the Federal Minister of Science, Herta Firnberg. I informed her that I intended to resign unless my institute would be removed from the Faculty of Mechanical Engineering and be made an independent Senate Institute. This appealed to her very much, since her recent law for re-organizing the Austrian universities provided for just such a possibility. The minister immediately agreed to my proposal, but told me that the consent of the University Senate should be obtained. When I talked this over with Fritz Paschke and other colleagues interested in keeping me in Vienna, it seemed that the Senate would be sympathetic to such an arrangement. And when the time came to fulfill my duties at UBC, I left Vienna quite confidently that by the time of my return in April 1978, the pertinent consent of the Senate would have been given.

At the end of 1977 or beginning of 1978, while again in Vancouver, I received an invitation from Robert Sterling and Art Thomas to participate at the Accounting Researchers International Association Symposium (in May 1978) at Rice University. But due to my forthcoming obligations in Vienna, I could not participate. Yet I sent them a pertinent paper that was included in their anthology *Accounting for a Simplified Firm Owning Depreciable Assets* (1979) ed. by R. R. Sterling and A. T. Thomas. Returning to Vienna in 1978, I noticed that during my absence from Vienna two or three leading members of the Faculty lobbied several members of the Senate, and undermined my application with the most incredible means at their disposal. The result was that during all those months of my absence, the Senate seemed to have disregarded my application. Upon my return I insisted on the settlement of this issue and reiterated my condition, but the Senate did not consent. After this, I had another discussion with the minister in which she offered to convert my institute into a Senate Institute *without* the consent of the Senate. But she warned me that this would rather increase the tensions than resolve them. By this time, I had already gathered enough experience in university politics to know what was best for my research and the inner peace it required. Hence I resigned.

But this story has an aftermath because a major argument of my opponents was that the Faculty of Mechanical Engineering could not afford *to lose* an institute - a strange argument, as the institute did not exist before my appearance, and was built up mainly through my own initiative. Yet, not long after my departure, the minister consolidated several institutes (including the one on

the second floor of Theresianumgasse 27). Under my direction this could not have happened, since the existence of that institute was a condition of my joining this university. Apart from this, I had the minister's guarantee of exemption from any future consolidation. Thus the university suffered a considerable loss because of some senseless and most shortsighted intrigues. The section into which this institute was ultimately converted was, several years later, taken over by Adolf Stepan, who still treats me as an "unofficial member" of his section, and with whom I maintain most friendly relations. One of his former assistants, Alfred Wagenhofer (see his book *Informationspolitik im Jahresabschluss*, 1990, and our Chapter 15), visited UBC two or three times where he did significant research, also some teaching during his most recent stay in 1989, and was offered a position, but decided to stay in Austria. Indeed, he became Austria's most prominent young accounting scholar.

I personally left Vienna with one eye weeping and the other quite cheerful. Although I would liked to have stayed in Vienna, my research would have greatly suffered under the impact of this particular atmosphere. I also hope my decision was a triumph of integrity in which glamour and social status, as well as an excellent future pension, was sacrificed for the sake of creativity and peace of mind.

In spite of all those difficulties, I tried to keep up some of my research during those years in Vienna. At least I succeeded in completing the manuscript for *Instrumental Reasoning and Systems Methodology*. As to our private accommodations during this time, I must admit that the Austrian government looked after their intellectual elite very well, certainly much better than is the case in America. We obtained in Baden, one of the most prestigious spas of Austria, a state-subsidized, sizable condominium (which, of course, we had to give up in the end). Nevertheless, the disadvantage was that I had to spend almost two hours commuting every workday. This was another factor that reduced my time for research, and was particularly hard for somebody who, in Vancouver, used to live only a few steps from his workplace. We all (Hermi, Mama, and myself) enjoyed this interlude in Vienna which gave us an opportunity to see many old friends and to travel in beautiful Austria.

Furthermore, Vienna as a base gave me an opportunity to attend several conventions and meetings. Among others, I participated in June of 1976 (in Linz) at the annual meeting of the Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaftslehre, e.V. (Association of University Teachers of Business Administration). There, I got to know L. J. Heinrich, and met Karl Vodrazka and Ernest Kulhavy, both of whom I knew quite well before. At next year's meeting of the same association (in Darmstadt) I participated as a member of its Advisory Council, and also presented a paper. In September of 1976 I gave a presentation at the International Congress for Cybernetics in Namur (Belgium) where I hoped to meet Mario Bunge (who unfortunately had to cancel his visit); this trip also enabled me to visit Brussels for the first time.

In 1977 I presented a paper for the Austrian Association of Operations Research and, a year

later, another one at the Institute for Advanced Studies, both in Vienna. In March 1977 we travelled to Nurnberg where I gave a talk at the Commission for Epistemology (Association for University Teachers of Business Administration) and where we met Karl Lechner, former Rector of the University of Graz, whom we missed at our visits there. During my intermezzo back on the American continent, I participated in August 1977 at the Annual Meeting of the AAA in Portland where I presented a paper and met such old friends as Peter Holzer, Maurice Moonitz, David Solomons, Bob Sprouse, George Staubus, and John Wheeler. Back again in Vienna, I took a flight to Berlin to an interesting meeting of the 1978 Commission for Epistemology where I gave a paper, and had the pleasure of meeting another Canadian, the renowned philosopher and game theorist Anatol Rapoport, who shortly afterwards became director of the Austrian Institute for Higher Studies, before Hans Seidl took over (see also Chapters 3).

Back for good in Vancouver, I appreciated the friendly, relaxed and scholarly atmosphere among my colleagues as well as the kindness of Canadians in general. The 1978 Annual AAA Meeting convened in Denver. At this occasion I acted as chairman of the panel discussion on "An Evaluation of the `Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance'", on which Barbara Merino, Kermit Larson, Laurence Revsine, Murray Wells and Jerold Zimmerman presented their views which I tried to synthesize together with some of my own thoughts. Meanwhile an invitation arrived from Gary Previts to join, with the presentation of a paper (in November 1978), the "Faculty of the Accounting Research Convocation of the University of Alabama" in Tuscaloosa. There, I met many old friends and, after more than twenty years, W. T. Baxter from the London School of Economics.

12. FINANCIAL CRISIS AT UBC AND ANTI-INTELLECTUALISM IN GOVERNMENT AND BUSINESS

I think it was in 1979 that the Administrative Science Association of Canada met in Saskatoon where I presented a paper and where I met Dean Michael Maher, George Murphy and other colleagues. I also participated actively at the same association's annual meeting at Dalhousie University in 1981 which gave me the opportunity to meet several old friends from Mt.A., Gusti Roulston and Douglas Williamson, and his wife Rosemary. With the Williamsons I visited the home of Alex and Rhoda Colville (see Chapter 4), another friend from Mt.A. In the last year of the seventies we made a trip to Sweden which gave me the opportunity to get in touch with several colleagues from the Stockholm School of Economics, above all, with Sven-Erik Johansson (whom I first met in the 1960s in Berkeley and, again, in 1994 in Venice), with Åke Magnusson, whom I knew from his stay at UBC, as well as with a professor from the University of Stockholm. After some sightseeing in this interesting city, as well as in Uppsala and surrounding areas, we took an airplane across the Baltic Sea to Helsinki where I visited Jaakko Honko, Rector of the Helsinki

School of Economics, with whom I had contact during my Berkeley days while he was visiting there for a semester or so. In Helsinki we embarked on a luxury-liner for a boat trip to Leningrad (now, again, St. Petersburg). This had the advantage that during our stay in this "Venice of Russia", the Finnish boat offered most comfortable accommodations and excellent meals. The many fascinating buildings and monuments, the overwhelming art treasures, particularly those of the Hermitage, and the visit to Peterhof, the Summer Palace of Czar Peter the Great, are etched in our memory.

After our visit to the USSR I attended the 4th International Congress of Logic, Methodology, and Philosophy of Science in Hanover where I presented a paper. There, I had the opportunity to meet, among many other scholars, V. N. Sadovsky from Moscow.⁴¹ In subsequent years, I did my best to arrange a visiting appointment for Sadovsky at UBC. However, due to the military interference of the USSR in Afghanistan and its diplomatic consequences, we could not get the permission from the Canadian authorities.

In the same year (1979) I was appointed to the "Consultative Group on Research and Graduate Education in Business, Management and Administrative Studies" of the Social Sciences and Humanities Research Council of Canada. Its chairman was André Fortier, Dean of Commerce at McGill University and, apparently, former President of the Canadian Broadcasting Corporation. This group met many times in the East of Canada during a year or more, and ultimately produced a report under the title *University Management Education and Research: A Developing Crisis* (Ottawa, Ont.: SSHRC, 1980). The decade closed with an invitation to participate at the Management Accounting Symposium of the University of Illinois, held in November 1979, in Urbana-Champaign.⁴² My paper was subsequently published in *Management Accounting* 1980, edited by Peter Holzer, and later reproduced in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide* (1984/89/92).

In the late 1970s or early 1980s, Jerold Zimmerman visited UBC. We went together to lunch in the Faculty Club and had an animated conversation. Yet, as soon as I tried to convince him of the importance of philosophic research in accounting my words fell on deaf ears - at least, this

⁴¹ I previously corresponded with Sadovsky who kindly had sent me, the year before, a copy of his book (jointly with I. V. Blauberg and E. G. Yudin) on *Systems Theory* which makes reference to my *Systems Methodology* book. Another favourable reference to this book of mine in Russian literature is found by A.A. Malinovski (the son of the renowned A.A. Bogdanov, whose original name was Malinovski) in "General Systems Theory in Biology and Medicine", *Piotre (Nature)* No. 7, 1987, p.6.

⁴² At this conference, arranged in a fairly intimate setting, I met many old friends: Peter Holzer, Hanns-Martin Schoenfeld, Norton Bedford, West Churchman, Gordon Davis, William Cooper, and John Wheeler, as well as some scholars with whom I had previously no particular contact, such as Chris Argyris, Anthony Hopwood, Rene Manes, Gordon Shillinglaw and others.

was my impression. During this period I presented a paper at York University in Toronto, meeting John Parker (now at Dalhousie University), and visited our friends, Tillo and Naomi Kuhn, who invited me to their idyllic summer residence in New Chelsea near Ottawa (now their permanent abode).

The 1980s, at first, seemed to continue the favourable and expanding trend of the seventies, but after a few years financial difficulties were felt at UBC. This not only caused severe budgetary curtailments but also the loss of several first-rate faculty members. Most of our divisions, particularly the accounting division, have still not fully recovered, despite some intervening years of prosperity in the BC economy. Yet it was in 1980 that I was appointed to UBC's "Arthur Andersen & Co. Alumni Chair of Accounting". This was on the recommendation of an independent committee of colleagues who considered many external as well as internal candidates. It was of great benefit to my research; it enabled me to reduce my teaching load by one course per year, and offered additional funds for research as well as travelling to conferences and related meetings. Our Dean, Peter Lusztig, was most skillful in generating funds from industry for converting full professorships into distinguished academic chairs. Indeed, soon afterwards a second "distinguished" academic chair was created within our division. This was the "Certified General Accountants Chair", which my eminent colleague Jerry (G.A.) Feltham obtained. I have always had great admiration for Jerry's pioneering work in information economics as well as his work in agency-contract theory (see Chapter 15). And in order to brush up on my knowledge in these areas, I audited five years later one of his doctoral seminars which I very much enjoyed. Also in 1980 I was elected as Fellow (accademico ordinario) to the Accademia Italiana di Economia Aziendale, one of the national academies of Italy. I was pleased with this honour, as it helped to reinforce the ties to the country of my birth. Though I consider myself to be an authentic Austrian, there is no denying that for almost half a century I possessed Italian citizenship.

In the same year the Annual Meeting of the AAA was held in Boston, and Hermi and I attended it. There, I had no particular duties to fulfil as far as I remember. But Shizuki Saito of the University of Tokyo was, at this time, spending a year or two at the Harvard Business School, and so he invited us to his home for dinner where we met his wife - the Saitos visited UBC for several weeks in 1983, and in 1992 we had a reunion in Tokyo. From Boston we went in August 1980 to Europe for two presentations. One paper I gave on "Systems Theory" at the FEOLL Institute of the University of Paderborn in Germany. The other was the paper "An Evolutionary Survey and Comparison of Current Cost and General Purchasing Power Hypotheses and their Applications" which I presented at the 3rd International Congress of Accounting Historians, then convening at the London Business School. There, we again met many old friends, among them W. T. Baxter and R. H. Parker, long-time editor of *Accounting and Business Research*, as well as Frank Clark and Michael Gaffikin, both of whom now hold professorships in Australia. After this meeting in London we rented a car, and made a delightful tour to see Stonehenge and many of the famous

cathedrals in southern England, and also paid a short visit to Wales. Afterwards, we went to Vienna and Salzburg where we attended the Summer Festivals and heard Zubin Mehta conducting a Beethoven symphony.

The paper I presented in London, and related ones - such as the one on "Inflation Accounting in Canada and the USA: A Comparative Analysis", which I gave at the meeting of the Northwest Accounting Research Group in Seattle in April 1981, as well as the paper "On the Evolution of Inflation Accounting: With a Comparison of Seven Major Models" published in *Economia Aziendale* (December 1982) - were the outcome of my growing interest in clarifying some unresolved issues of current value accounting. In this connection I also resumed my correspondence with Philip Bell (co-author of the well known book *The Theory and Measurement of Business Income*, 1961). The above mentioned publications were partly accompanied, partly followed by a series of articles in professional journals in which I criticized the two CICA Exposure Drafts of 1979 and 1981 (both by the Accounting Research Committee of the Canadian Institute of Chartered Accountants) for a current cost accounting legislation of Canada. It seems that my criticism contributed toward the ultimate result which was legislated in "Reporting the Effects on Changing Prices" (CICA Handbook, Section 1045, December 1982). I have always considered this regulation a fairly good compromise; regrettably it was never strictly enforced. Thus it was adopted only by a minority of the pertinent Canadian companies (at first, by hardly twenty percent, and later by even less) and later was merely recommended on a voluntary basis.

To these research efforts belonged a presentation which I delivered in May 1981 at the Annual Meeting of the Administrative Science Association of Canada in Halifax, N.S.; the topic was "Towards a Better Canadian Current Cost Accounting Approach". In connection with this topic, I must confess that I found the award-winning monograph by W. W. Beaver and W. R. Landsman *Incremental Information Content of Statement 33 Disclosure* (FASB 1983) a disappointment. Its major flaw was accepting the short-term pricing behaviour of investors (as the decision criterion for evaluating the current cost approach, and comparing it with other valuation methods) instead of pursuing a long-term cost-benefit analysis. The result was a biased and negative attitude towards current value accounting. This may, ultimately, have influenced the one decisive vote of the Financial Accounting Standards Board by which it decided to discontinue the legislation on compulsory price-level adjustments in the USA - cf. my Commentary, Section vi, to the anthology *Accounting Research in the 1980s and Its Future Relevance* (1991).

In the fall of 1981 we spent our vacations in Portugal, enjoying Lisbon and surrounding areas. Later we drove south to the Algarve, visiting many interesting places. Afterwards we flew to Vienna where I had an invitation from Robert Trappl (who heads the Department for Medical Cybernetics of the University of Vienna and is editor of the journal *Cybernetics and Systems*) to present, in a small but intimate circle, a paper at the Austrian Society for Cybernetics. Then we went to England where Edi Stamp, then Director of the International Centre for Research in

Accounting, had invited us to spend a week or more at the International Centre for Accounting Research of the University of Lancaster and where I presented several papers. The hospitality at Lancaster was generous, and I still have good memories of our social gatherings as well as the lively discussions with Ken Peasnell, Simon Archer, Mike Mumford and others; and of course with Edi Stamp who kindly invited us to his home. The news of his untimely death a few years later was a shock to us and, certainly, a great loss for the accounting profession.

On this trip I accepted an invitation from Tom Lee to give a talk at the University of Edinburgh followed by a delicious dinner in his home. We stayed at the cosy Faculty Club, and I had opportunity to meet other faculty members. Roland Munro and his charming wife were so kind to drive us around and show us the Scottish countryside. Furthermore, I became acquainted with M. J. Mephram with whom I had previously corresponded, and whom I met again seven years later in Australia. Since this was our first visit to Edinburgh, we took great pleasure in getting to know this interesting and historically fascinating place. The next stop, not far away, was Glasgow where William McInnis, of the University of Strathclyde, kindly picked us up at the railway station. He also made marvellous arrangements for hotel accommodation, excellent meals, and above all, for my two lectures, one of which was followed by the presentation from another visitor, W.T. Baxter of the London School of Economics. At several receptions I had an opportunity to meet various faculty members of the University of Glasgow and, of course, of the University of Strathclyde, among them David Forrester who kindly invited us to his home.

In 1981 I was appointed to the Editorial Board of the journal *Economia Aziendale*, on which I am still serving. In this year I also began an intensive correspondence with Fritz Machlup (Princeton University) which lasted until his death in 1983. This exchange of ideas led to my writing three contributions for his book (in co-editorship with Una Mansfield) *The Study of Information: Interdisciplinary Messages* (1983). From 1981 to 1982 I served on the Board of Governors of the School of Chartered Accountants (of B.C.). And in 1982 I presented a paper at the University of Calgary, met my former student and colleague Al Prentice, as well as Michael Maher (who recently had become Dean of the Faculty of Management in Calgary) and many other colleagues.

In the summer of 1982 we attended the Annual Meeting of the AAA in San Diego where I chaired the Session on "Actual Topics in Cost Accounting". In this year the book *The Development of Accounting Theory: Significant Contributors to Accounting Thought in the 20th Century* by Gaffikin and Aitken (mentioned in Chapter 6) appeared which included AAM among the relatively small number of those "significant" contributions. Although today the number of leading books would, of course, have to be expanded by several new works, the editors tried to be as objective as possible, comparing their "list" with other citations in textbooks and "widely used accounting theory expositions" (p. 2). Furthermore, I received the invitation to join the prestigious Editorial Board (together with Mario Bunge, Anatol Rapoport, A. Sen, R. Tuomela, A. Tverski, and others)

of the *Theory and Decision Library* (Philosophy and Methodology of the Social Sciences, Reidel and Kluwer Academic Publishers).

In June 1983 the Annual Meeting of the CAAA convened in Vancouver, and on this occasion we had some old friends and their spouses in our home, among others Tom Dyckman and Mike Gibbins (who meanwhile had left UBC for the University of Alberta) as well as some colleagues from UBC. In the summer of 1983 I first had to present a paper at the University of Technology of Vienna, and later another one in Salzburg at the 7th International Congress for Logic, Methodology and the Philosophy of Science where I also chaired one of the sessions. I particularly enjoyed these philosophic meetings; they not only offered an opportunity to meet interesting and eminent scholars - at this meeting, for example, Werner Leinfellner introduced me to Karl Popper - but one could learn much, and exchange views with people on the same wavelength.

Afterwards we went to Kitzbühel where my old friend from school and kindergarten, Kurt Fiedler (see Chapter 1) and his wife Herta, invited us to stay at their villa. The house not only permitted a view over this famous resort but also offered a marvellous panorama of the mountains. We then proceeded to Piburg, another place in the Tyrol, where we were invited to stay at the venerable family seat and summer retreat of a distant cousin of mine, Wolfgang von Pfaundler. He is a well known professional photographer, film maker, as well as ethnologist (of the University of Innsbruck), particularly renowned for his research on the people of the Tyrol. Then we took the train to St. Gallen where we visited old friends, and got to know one of Wolfgang von Pfaundler's sons, a neuro-surgeon, who by coincidence was working during this time at the General Hospital of this beautiful city (where we got married 31 years before). This busy year closed with an invitation for a December presentation at the European Institute for Advanced Studies in Brussels, which I would have liked to accept, had it not been for a previously entered commitment.

In the first half of the 1980s, probably in 1983, Hein Schreuder from Holland (later with the University of Limburg as well as the firm DSM Polymer & Hydrocarbons in Sittard) spent some time at the University of Washington in Seattle and visited UBC. We had a pleasant exchange of opinions and found some common interests, hence we remained in correspondence; I also met him again in 1991 on his home turf in Maastricht.

In 1984, upon the recommendation of Peter Swoboda and Fritz Paschke, I was inducted into the Austrian Academy of Sciences as a corresponding member (persons not residing in Austria can, apparently, not become full members). Again, I was greatly pleased that Austrian scholars would honour me thus and further strengthen my ties to the country of my youth. In this year the CAAA met at the University of Guelph (Ont.) where I had a pleasant talk with Abraham Briloff - whose books and contributions to the "ethics of accounting" I have always greatly admired - as well as with Haim Falk, then editor of *Contemporary Accounting Research*. Furthermore, my paper on "Bridging the Gap between Contemporary Accounting Research and the Profession" gave me the

opportunity to introduce the audience to the anthology of *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide* (which was then about to be published). From Guelph I flew to Cleveland where an old friend, Gary Previts, had invited me to present a paper at the Case Western Reserve University. He, his colleagues, and doctoral students received my paper with enthusiasm. Afterwards I was invited to an animated dinner.

For the summer of 1984 I had an invitation to participate on a panel discussion with the Nobel laureate Herbert Simon and other prominent scholars at the Tenth International Conference on Operations Research in Washington, D.C. It was a most interesting convention. Although I had met Herbert Simon several times before, it was from this time on that we got to know each other better. And on occasion of his visit to UBC, not too long afterwards, our Dean, Peter Lusztig, asked me to arrange a luncheon in our Faculty Club in honour of Herbert Simon. Another visit of his to our university took place in 1986 when he spent a week in Vancouver as Distinguished Woodward Lecturer, giving a series of presentations. In this year I joined the Board of Directors of the Canadian Certified General Accountants Research Foundation (now called CGA-Canada Research Foundation), and served on this board for six years. I much enjoyed these board meetings, and had the feeling that there I could possibly contribute more than to any other committee I ever served on.⁴³

From Washington D.C. we flew by way of New York and Frankfurt to Genoa from where we proceeded to Rapallo for vacations, and afterwards spent a week in Montecatini. Well rested and invigorated, we participated at the 4th International Congress of Accounting Historians in Pisa (1984) where I presented a paper. We also had an opportunity to visit the lovely town of Lucca and, now for the third time, Florence. But the highlight was a trip (organized by the Congress) to Borgo San Sepulcro, the birthplace of Luca Pacioli as well as his teacher, the famous painter of the early Renaissance, Piero della Francesca.⁴⁴ It was an interesting and most enjoyable conference with all the spirit and flare of the Italians.

But when we returned to Vancouver we heard the extremely sad news that our friend John Butterworth had succumbed to stomach cancer from which he had been suffering for some time. His untimely death was a great loss to all of us at UBC, as well as to accounting research in general. John was not only an excellent scholar but one of those rare human beings whose ethics radiated like the beacon of a lighthouse, offering inspiration to all who knew him. He had such

⁴³ In general, lengthy committee meetings are not for my temperament. Not only do I find most of them boring but, above all, a waste of time. Usually one or the other participant is unable to constrain his ego, and one is forced to spend hour after hour listening to some megalomaniac who likes to hear himself talk.

⁴⁴ Again I had the opportunity to meet such old friends as Galassi and other colleagues from many countries and continents as for example, Rosella Franceschi Ferraris and Riccardo Varaldo (both University of Pisa), Ernest Stevelinck (Belgium), and Dieter Schneider (University of Bochum).

natural modesty about him that he never applied for being reviewed and promoted to full professor (something of a requirement at UBC). I certainly consider it a privilege to have been associated with him for two decades or so, and wrote one of my papers in memory of him. Feltham, Amershi, and Ziemba (eds.) also dedicated their anthology (*Economic Analysis of Information and Contracts*; Boston: Kluwer, 1988) to John Butterworth.

In 1985 we spent our summer vacations, relatively early, in Mallorca where we enjoyed the intimacy of Palma, its surroundings, and, to a limited extent, the still windy beaches. We then had a wonderful flight over Mont Blanc and the snow covered Alps to Zürich. There, I had a meeting and pleasant exchange of ideas with Paul Weilenmann who, years before, had visited UBC. From Zürich we proceeded to Hanover (in German: Hannover) where I gave a paper at the Annual Meeting of the Association of University Teachers of Business Administration. Hanover is a lovely city, and we always enjoyed visiting it. Above all, we found Hanover to be a better place for shopping than Frankfurt or some other European city. In this year the annual AAA meeting was held in Reno (Nevada), and I attended it without being otherwise engaged. On this occasion I met Hartmut Will, who used to be one of my colleagues at UBC but meanwhile had moved to the University of Victoria.

For the Summer of 1986 I had an invitation, as a plenary speaker, to the 11th International Wittgenstein Symposium in Kirchberg some 30 kms south of Vienna. This conference was in the location where, after World War I, Austria's most eminent Philosopher, Ludwig Wittgenstein taught elementary schooling to peasant children. This visit was a very special and most enjoyable experience. The meetings were well organized by Adolf Hübner (President of the Austrian Ludwig Wittgenstein Gesellschaft), his dear wife and family as well as by the Leinfellners (Werner Leinfellner, together with Hübner founded those annual meetings around 1976 or so). Again there was an opportunity to meet old friends and many renowned scholars. Above all, I finally could meet personally Mario Bunge with whom I telephoned and corresponded for years without ever meeting him. His many books on the philosophy of science have been my "staple food"; I owe them and him a good deal of philosophical knowledge and inspiration, and ultimately paid tribute to him in my contribution to the book *Studies on Mario Bunge's Treatise* (Amsterdam: Rodopi 1990).

My presentation on "An Applied Scientist's Search for a Methodological Framework" went very well and became especially lively in the discussion period in which Bunge and others participated. Among the other plenary speakers were Mario Bunge, the eminent mathematicians Roger Penrose (from Cambridge University), René Tom (from France), and G. Kreisel (from Stanford University). Further participants were such well known philosophers as J. M. Bochenski, R. Tuomela, Ilkka Niiniluoto, Brian Skyrms, and many others whom I longed to meet for ages. Of course, I felt quite elevated by having the above-mentioned paper published together with the papers of such famous scholars from other fields (in *Logic, Philosophy of Science and Epistemology* ed. by P. Weingartner and G. Schurz, 1987). Afterwards we took vacations in

Pörtschach, Carinthia. At the subsequent visit to Vienna, Adolf Stepan and his wife invited us to their home for dinner. Later we visited our friends, Emil and Heidi Buechi and their family, in Speicher, Appenzell.

In December 1986 I attended a Board meeting of the Canadian CGA Research Foundation in Toronto. At the occasion of this visit the Thorntons invited us to dinner in a fine restaurant. The next day I gave a presentation at McMaster University in Hamilton, followed by a pleasant dinner with Haim Falk, his wife and Jim Gaa.

If I remember correctly, it was in the spring of 1987 that I was invited by Paul Griffin (whom I, apparently, met seven years before, during my visit in Wellington, when he was still a student) to present a paper at the University of California at Davis. The 1987 Annual CAAA Meeting took place in Hamilton, Ont. Afterwards Dan Thornton, who at this meeting received the well-deserved CAAA Award for Distinguished Contribution to Accounting Literature (later called "Haim Falk Award"), invited me to his home near Toronto. From there we visited with his younger daughter, a delightful young lady, the McMichael Canadian Collection. This museum in Kleinburg, Ont., possesses a unique collection of works of the well-known Group of Seven as well as of Tom Thomson, probably the most renowned of all Canadian painters. I am most grateful to Dan for giving me the opportunity to see those paintings and a museum that for years had been on my list of "places to visit". I have always appreciated my special friendship with Dan Thornton. Not only do I admire his scholarship, we also have many other interests in common, among them our enthusiasm for classical music.

This year also brought an invitation to the 1987 Discovery Symposium of the Honda Foundation that convened at this time in Vienna. Many prominent statesmen as well as scholars participated in it; we were treated most royally and had the opportunity to meet Mr. Soichiro Honda, the founder of the Honda Motor Co. The first evening began with a dinner at the Hilton Hotel where most of the participants were accommodated. At this dinner we shared an intimate table and interesting conversation with John M. Roberts and his wife; he is the historian and Vice Chancellor of the University of Southampton who became particularly well known through his impressive BBC television series "The Triumph of the West". The meetings, where I presented a paper, took place in the Hofburg (the former Imperial Palace). This magnanimous invitation ended with a gorgeous banquet in Palais-Hotel Schwarzenberg. There, we shared the table with Adolf Stepan (my successor of the Chair in Vienna) and his wife who practices as a physician.

Subsequently we participated at the 12th International Wittgenstein Symposium in Kirchberg to which we went from Vienna after the Honda Symposium. Again I met Mario Bunge and Robert Trappl but I also had the opportunity to meet the newly appointed Austrian Federal Minister of Science, Hans Tuppy, a renowned biochemist. I was amazed how well informed he was about my research and former activity in Austria. Before this convention we followed in last year's footsteps and spent two restful weeks in Pörtschach. Afterwards we visited Zürich, St.

Gallen, and Frankfurt a.M. There, my wife and I were invited to dinner by the family of the late Fritz Schmidt (i.e., by two of his daughters, as well as a son-in-law and a grandson) who pioneered the "current cost accounting approach" in the 1920s and 1930s. Thus, I had opportunity to learn further details about this giant of German accounting theory, and could see his villa and family seat.

The beginning of 1988 brought my compulsory retirement (due to the age limit set by UBC) as well as my "emeritation". But I continued to do full-time research and even taught in the fall of this year one course. Some UBC colleagues appealed against this age discrimination and even sued the university. This gave me hope that one day I could be reinstated retroactively. During this year J. C. Gaa's Monograph on the *Methodological Foundations of Standardsetting for Corporate Financial Reporting* (AAA, 1988) - on the Editorial Consulting Committee of which I served - was published. Jim Gaa not only has a doctoral degree in accounting but previously acquired a Ph.D. in philosophy - no wonder that we understand each other particularly well. He is a most serious and profound scholar, and I have highest regard for his work. His more recent book is *The Ethical Foundations of Public Accounting* (CGA-Canada Research Foundation, 1994), which I had the pleasure to review for this foundation.

The 1988 Annual CAAA Meeting took place in Windsor, Ont. where my paper "Counting, Accounting, and the Input-Output Principle" received the "1988 Award for Best Paper". I met many old friends, particularly Dan Thornton who was about to leave the University of Toronto in order to accept the distinguished CA-Chair at the University of Calgary, and William R. Scott, who was then about to take over the editorship of *Contemporary Accounting Research* from Haim Falk. Bill Scott is not only one of the most likable persons, but also one of the leading accounting researchers of Canada; he received at this meeting the CAAA Award for Distinguished Contribution to the Accounting Literature. From Windsor we went to Bermuda for some ten days. A former student of mine from Mt.A. - who has been living in Bermuda most of his life - and his dear lady, were kind enough to show us this idyllic place and to invite us to their home with a beautiful view onto the ocean. After this vacation I attended a Board meeting of the Canadian CGA Research Foundation in Montreal.

In August of the same year, we took a short vacation in Hawaii on our way to Australia. There, our first landing was in Cairns where we tried from the air to catch a glimpse of the Great Barrier Reef. But our first destination was Brisbane where, upon the kind invitation of Frank Finn, I was scheduled to present a paper at the University of Queensland. I met many other faculty members, among them Merle Gynther. She is the sister of R. S. Gynther - well known for his book on *Accounting for Price-Level Changes, 1966/79* - whom I met in the 1960s and who invited me to give a presentation at the University of Queensland in 1970. Due to my delayed departure (see Chapter 8), I had to cancel this presentation. R. S. Gynther meanwhile had left this university for actual practice. We did not visit the Expo-site but enjoyed lovely Brisbane and its surrounding, particularly the beautiful beaches of the Gold Coast. A fine dinner at the Finns concluded this

pleasant assignation, after which we proceeded to Sydney.

This time we could better enjoy Sydney, and its impressive layout, than on our first visit that was all too short. Now the occasion was the 5th World Congress of Accounting Historians where I had two papers to present. At an excellent dinner party in the home of Murray Wells and his wife, we got to know new people and met several old friends.⁴⁵ Above all, I now could meet Denise Schmandt-Besserat, an archaeologist from the University of Texas in Austin. We had previously corresponded intensively, and her work on pre-historic writing, counting and record keeping has had an inspiring effect on me (see Chapter 13). Masao Ueno, who also attended this conference, gave me regards from Shinzaburo Koshimura who, sadly, died a few months later. Ueno later approached me with the suggestion of translating one of my presentations (the one about "Academic Accounting Research in Canada") into Japanese. Indeed, about half a year later it was published in *Wako Keizai*.

Of course, we also met the Chambers who decades ago visited our home in Berkeley, and more recently in Vancouver when Simon Fraser University invited Ray for a lecture series. At my second presentation, the day before our departure from Sydney, I did not feel well, and had to harness all my willpower to finish this lecture. During the night I fell so ill that we had to call the hotel physicians who diagnosed a severe influenza. He gave me the choice of being hospitalized in Sydney or to take the risk of flying to Vancouver with a fever of over 39 degrees Celsius. We decided to take the flight, and after 20 hours or more *en route*, I arrived more dead than alive in Vancouver. The next day Hermi came down with the same horrible flu, and for weeks neither she nor I could leave our home. All this was not only very disagreeable but most embarrassing; because a few days later I was supposed to participate (together with Herbert Simon, Kenneth Boulding and other notables) at the Conference of Praxiology and Methodology of Economics in Warsaw, sponsored by the Polish Academy of Sciences and other organizations, and financed by the Sabre Foundation, Inc. (USA). The invitation to this event and my presentation of a paper came many months before, and everything was arranged. But now, I was so miserable that there was no other way but to cancel my participation by cable. Nevertheless, Wojciech Gasparski, of the Polish Academy of Sciences and editor-in-chief of *Praxiology*, invited me to the Editorial Board of this journal. I accepted this honour with particular pleasure as I found myself there in company with such renowned colleagues as Herbert A. Simon, Mario Bunge, W. N. Sadovsky, and others.

I finally recovered from this horrible influenza to give at UBC my graduate seminar on Income Determination in which Yoshiaki Koguchi and Haruo Okamoto participated. There were several pleasant occasions when we had social gatherings with these gentlemen and their wives.

⁴⁵ Among these were Frank Clarke, Michael Gaffikin, Giuseppe Galassi, Alicja Jaruga, Paul Garner, Kyojiro Someya and Ichiro Shiobara. At the conference I also had a lengthy discussion with G.A. Swanson with whom I had already corresponded, and who shares some of my interests in the systems approach.

Indeed, over the next two years Yoshiaki Koguchi paid regular visits to my study, and we had the most interesting discussions, many of which Yoshi taped on his recorder. There are few scholars who studied my publications so carefully as he did, and who are so well versed with my ideas. By the time he had to leave, in spring 1990, we struck a good and sincere friendship.

For February 1989 I had an invitation to present a paper at the University of Texas at Austin where such old friends as Bill Cooper, Ed Summers and others took good care of me. Furthermore, this visit enabled me to meet again Schmandt-Besserat, who together with her husband (also a professor at this university) invited me to luncheon. During this summer, Jim Ohlson, from Columbia University, who had been a student of mine in Berkeley and later was a post-doctoral fellow at UBC, spent several weeks at our university. In former years we two did not always see eye to eye, particularly about the distinction between accounting research, on one side, and economic research in accounting, on the other side. Apart from that, I must confess, the more I study his work, the more I am impressed by it - though I still maintain that it is economic research for accountants. I have tried to emphasize my admiration for Ohlson's work in the Commentary to my anthology on *Accounting Research in the 1980s and Its Future Influence* (1991).

In August of 1989 we participated at the Annual Meeting of the AAA in Honolulu where we met, among many others, our special friend Maurice Moonitz whom we had not seen for some time, as well as Stephen Zeff, Bill Cooper, and Yuji Ijiri. Yuji had just received the special honour of being inducted into the Accounting Hall of Fame. There, I also met two other friends, Peter Holzer and Hanns-Martin Schoenfeld, as well as Adolf G. Coenenberg (University of Augsburg) with whom I previously corresponded and who reviewed AAM in the mid 1960's in the *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*.

In this year I continued my full-time research at UBC as well as the teaching of one course. Because of the inflexible, bureaucratic policy of UBC, which did not permit anyone to teach after age 67, this was my last teaching activity. In December the meeting of the Board of Directors of the CGA Research Foundation was in Toronto. Afterwards we visited our old friends, the Kuhns, near Ottawa and took this opportunity to see the new and very impressive buildings of the National Gallery and, on the other side of the river, in Hull, the Museum of Man. There is a great contrast in architecture between these two buildings. The National Gallery, built by Moshe Safdie is lofty and full of airy glass, but the Museum of Man by Douglas Cardinal, is earth-bound and stunningly beautiful. Cardinal, who himself is a descendant of local Indians, has created a unique abode for anthropology, reflecting man's feeling for and integration with nature. It is a worthy monument to Canada's Indian heritage. The soft and curved forms of this complex of buildings seem to grow out of its natural surrounding of river, plain and forest.

The 1990 CAAA Annual Meeting convened conveniently near us, at the University of Victoria, on Vancouver Island. I presented a paper and, as usual had the opportunity to meet many

old friends.⁴⁶ I also had a chat with Ross Skinner, who at this occasion received the CAAA's "1990 Haim Falk Award for Significant Contribution to the Accounting Literature". On the last evening of this conference we went out to dinner with Dan Thornton, his charming wife and some other colleagues, among them Heidi Chrisman of Laval University (and later of the University of Quebec in Montreal) who also is of Austrian descent.

In the summer of this year, Joel Demski from Columbia University visited UBC. Joel, an eminent scholar and close friend of Jerry Feltham, is a quiet and reticent person. He gave several interesting papers, and I had some opportunity to talk to him privately as well as on matters of research. Once one gets to know him, he is a pleasant and kind person.

In October 1990 I followed an invitation from Al Hunt and Dean George Lerner to spend a week at Lethbridge University to give a series of lectures. The reception was most cordial and the response of faculty and students very pleasant. This visit closed with my being speaker at the annual Pacioli Dinner at which many practitioners participated. There, I pointed out - half seriously, half in jest - that it was not Luca Pacioli, but I who discovered double-entry record keeping. I did not refer to the well-known facts that double-entry was practised over a century before Pacioli, and that Benedetto Cotruglio (of Ragusa) wrote a manuscript about it almost forty years before Pacioli did. I referred to something more surprising. Namely, to the surprising fact that nobody (before my 1987 paper - see next Chapter) noticed that the Sumerian practice of putting tokens (of assets, i.e., goods and services) into a hollow clay ball (after having impressed them onto the outside of this ball in order to see at a glance the total equity contained in it), constituted a kind of double entry, closely related to the debit and credit in our modern sense. Since the Sumerians could, of course, not have been aware of this modern relationship, it was, indeed, I who first recognized their usage of it (archaeologists could, obviously, not be expected to perceive this particular aspect). The reason why the Sumerians did not develop and exploit this valuable notion, lies in the invention of cuneiform writing and its precursor. The latter impressed the tokens onto flat clay tablets, thus the tokens were no longer required as symbols for assets, merely their function as writing tools remained. I wrote several papers on this subject and got good mileage out of interpreting Schmandt-Besserat's archaeological discoveries from an accountant's point of view, and making new inferences.⁴⁷

⁴⁶ Among them were Rashad Abde-khalik, then editor of *The Accounting Review*, and George Murphy (University of Saskatchewan). George is Canada's leading accounting historian and has produced many fine studies; he has also philosophical interests and firmly believes in the importance of methodology for our discipline. No wonder that he was invited by Michael Chatfield and Richard G. Vangermeersch, the editors of *The History of Accounting: An Encyclopedia* (Garland, 1995) to write an article about my work for this comprehensive reference work.

⁴⁷ For the reader interested in the exciting details, I recommend particularly two articles of mine: "Prehistoric Accounting and the Problem of Representation: on Recent Archeological Evidence of the

In the Spring 1990 I became a member of the editorial board of the new journal *Accounting, Business and Financial History* (U.K.), the editor of which, J. Richard Edwards, I would meet in Maastricht a year later. Most of 1990 - with the exception of two weeks in Hawaii, the CAAA meeting in Victoria, and my trip to Lethbridge - was spent by completing and revising several manuscripts that were published during 1990/91. My 1991 schedule was even heavier when I continued my full-time research and publication activities at UBC. Indeed, the true colour of an academic reveals itself best by the work done without expectation of any financial or other reward. This calls to mind a passage from the *Bhagavad-Gita* (Sections II and III):

Desire for the fruits of your work must never be your motive in working....Work done with anxiety about results is far inferior to work done without such anxiety, in the calm of self-surrender.

But the issue of continuing employment was not quite settled; a decision then issued by the BC Human Rights Commission concerning compulsory retirement, in favour of two of my colleagues, increased the hopes of many of us to be eventually reinstated. However, at the end of 1990 came the verdict of the Supreme Court of Canada that the compulsory retirement of professors, reaching the age of 65, does (according to a majority opinion - it was a split vote) not violate the human rights laws of Canada and its provinces. This dashed all my hopes of being reinstated at my former position. Compared to the USA and the countries of western Europe where professors can serve beyond 65, professors are now the group officially most discriminated against in Canada. I now can only hope that our new Dean, Michael Goldberg (who, by the way, contributed considerably to making Vancouver the Canadian financial centre of the Pacific Rim) and my colleagues at UBC, who have been most supportive, will help me in maintaining an office and research facilities for a long time to come.

Although I mentioned above the budgetary difficulties of UBC which began in 1982 or 1983, I still have to add a few words justifying the title of this Chapter. For many years John Butterworth, Jerry Feltham, George Gorelik, Dan Simunic, I and others of our faculty endeavoured to build up first-rate graduate and doctoral programmes in various fields of business administration. I think there is plenty of evidence to demonstrate that we succeeded. We also had in our division many excellent young scholars who helped us broaden our division's spectrum into behavioural accounting and empirical research (D.C. Hayes, Mike Gibbins, Gordon Richardson, etc.). And the *analytical* area - with such scholars as Amin Amershi, Tony Atkinson, John Butterworth, Jerry

Middle East from 8,000 B.C. to 3,000 B.C. *The Accounting Historians Journal* (Fall 1987) and "Archeology of Accounting and Schmandt-Besserat's Contribution", *Accounting, Business and Financial History* (March 1994), special issue *From Clay Tokens to Fukushima-Boki*, ed. by J.R. Edwards and B.S. Yamey.

Feltham, later Jack Hughes, and previously Jim Ohlson (as former post-doctoral fellow at UBC and frequently a Visiting Professor), as well as others - has always been the strength of our division.

However, due to a restrictive academic and financial policy by the government of the province of British Columbia, we lost many excellent faculty members.⁴⁸ While in 1984 our accounting division still had five full professors and five associate professors, by June 30, 1994, it had only one full professor (Jerry Feltham) and one active associate professor (Dan Simunic who meanwhile became full professor) - not to speak of our Arthur Andersen Alumni Chair which has been vacant for several years until very recently when Jerry Feltham was appointed to it, while Dan Simunic has now been appointed to the CGA Chair (which Feltham held previously). With a drop of 80 percent in senior professors of accounting,⁴⁹ it was surprising that we could maintain our division's reputation. On the teaching side, we were able to keep such excellent pedagogues among our lecturers and instructors as Steve Alisharan, Roger Davis, Don Lockwood, Johan de Rooy and others. On the research side we have presently several promising assistant professors: Joy Begley, Sunil Dutta, Vasu Krishnamurthy, Mary Margiotta (regrettably, the latter two just left in 1995), Amin Mawani (a former student of mine), and Jacob Nelson.

Some members of the business community did occasionally help to mitigate this precarious situation; the establishment of a considerable number of distinguished chairs in our Faculty is a typical example. But in accounting the last of the chairs was established in 1980 or 1981, and the Institute of Chartered Accountants of British Columbia hardly offered sufficient moral or financial support for maintaining our international reputation. Indeed, I was so disillusioned with the bureaucratic and parochial attitude of some of its leading figures, that in 1988 I handed in my resignation as a Chartered Accountant.⁵⁰ By this action, I hoped to awaken the more prominent members of

⁴⁸ This dilemma is shown on a broader scale by official statistics, according to which in the first half of the 1980's the salaries of UBC were among the highest in the country, while in 1989 they were on 16th place among Canada's universities (and possibly lower at present). In the face of such a dilemma it is remarkable that our Faculty still succeeded in receiving, for example, the most grants among Canadian business schools in the prestigious Natural Sciences and Engineering Research Council's grant competition in 1991.

⁴⁹ Not counting the two active professors emeriti, George Gorelik and myself.

⁵⁰ In other provinces the situation may be different. The members, and particularly the officials, of the Chartered Accountants Institute of Alberta, for example, seem to have much more appreciation of intellectual activity. It is unlikely that I would have resigned in such an atmosphere. Of course, the situation may meanwhile have improved in the B.C. Institute of Chartered Accountants, but the fact that such a powerful researcher as G.A. Feltham - who received the highest honours from the AICPA, AAA as well as the CAAA, and who did more for the international reputation of Canadian accounting than anyone else - has (in spite of his long-standing membership as a Canadian chartered accountant), hardly received from the BCICA the recognition he would deserve. But who knows, perhaps this note may, in time, have an impact.

this institute; but I overrated either them or my own contributions to Canadian accounting research during the past four decades. However, in defence of the accounting profession, I must admit that another institution, the Canadian Certified General Accountants Research Foundation, did its best to support academic accounting research, and thereby helped finance several studies generated at UBC. I must also add that the present research manager of this foundation, Stephen Spector, is one of the most enthusiastic editors with whom I ever collaborated.

13. NEW IMPETUS TO RESEARCH

In the 1970s my impetus for research came mainly from two sources, first, the concern with writing *Systems Methodology and Instrumental Reasoning* and the philosophical issues related to it; and second, from my interest in problems of inflation and current value accounting. But in the late 1980s when "retirement" approached, I tried to open new doors. As I was resolved to continue with my research, I welcomed every stimulus capable of inspiring new ideas. From 1983 to 1994 I was fortunate to have had several such stimuli that gave rise to a series of papers and books which, I hope, are not without originality.

The first of these "impulses" came when John Butterworth in 1983 presented a paper at our Faculty - later incorporated in Chapter II of the book by Butterworth and Falk on *Financial Reporting - Theory and Application in the Oil and Gas Industry in Canada* (Hamilton, ON: Society of Management Accountants of Canada, 1986). It was an attempt to distinguish various accounting paradigms along the lines of Thomas S. Kuhn. But by this time there were already tendencies in the philosophic literature (by Lakatos, Laudan, Sneed, Stegmüller, Balzer, Bunge and others) to go beyond Kuhn's conception of theory, and to regard a "theory" as a whole network of smaller theories or, in Stegmüller's terminology, "theory-elements". Soon afterwards I tried to apply this new view to Butterworth's paradigms, and was invited to present a related paper as a plenary presentation at the 1986 Wittgenstein Symposium as mentioned in the previous chapter.

Later, various versions of this paper, with different kinds of extensions, appeared in other publications, one of them in *Keiri Kenkyu* (Autumn 1990, pp. 3-30). There, I extended the structuralists' *conceptual* duality of non-theoretical vs. theoretical variables to a double-duality by adding the distinction between non-observational vs. observational variables, both dealing with the *reality side*. This conveys a clearer picture for the analysis of ontological as well as epistemological problems, and seems to be more acceptable from the point of view of a realist and thus of modern science. That this is not merely a purely philosophical concern, is shown by the perennial search in accounting for observational variables and their relations to theoretical ones (see also Chapter 17).

Another stimulus came from my growing interest in the evolution of contemporary accounting research. My anthology *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide* (1984/89/92) found favourable response in the accounting literature, as illustrated by the review of

a well-known author, M. Scott Henderson (now Dean at the University of Adelaide):

*Richard Mattessich is one of the founders of modern accounting research and any of his work in this area should have an immediate and appreciative readership. They will not be disappointed.... Whilst practitioners may find it heavy going, I am sure that students and academics will appreciate this volume. The Canadian Certified General Accountants Research Foundation must be congratulated for supporting the publication of a book of this sort. (M.S. Henderson: *The Australian Accountant*, March 1985).*

Similar reaction came from another prestigious professional journal:

*Richard Mattessich of the University of British Columbia has edited and contributed to one of the best collections of articles to appear in recent years on the many dimensions of accounting research. He provides an excellent introduction entitled "The Scientific Approach to Accounting". **Journal of Accountancy** (USA, January 1985).*

Academic journals too responded favourably:

*Practitioners and non-doctoral students are likely to find some of the readings, especially in Parts III and IV challenging and perhaps difficult to appreciate. But the mix of readings will permit them to get an overall feel for the state of accounting research...the volume as a whole provides a particular perspective on accounting research. Those students and academics who have not yet developed their own perspective will find this a useful aid to their development efforts. Those who have already developed their own, and perhaps different perspective will find it useful to reexamine their views in light of the perspective promoted here. (Chee W. Chow, *TAR*, October 1985), pp. 766-767.*

That so many excellent readings have been brought together under one cover, at reasonable cost,...is an important accomplishment in pedagogy, of which both the author and the publisher should be proud. Additionally, the author's commentaries, framing the articles, make the book much more than just the sum of its parts. I can foresee using it in the classroom for many years, perhaps along with the assigning of updated review articles....Overall it is difficult to find fault with this impressive monograph. Some readers, of course, will disagree with Mattessich's methodology. The acceptance of an approach is ultimately a personal matter. I hope that they will be "conscientious objectors", and look at the work with suspension of disbelief.

(Thornton, *Contemporary Accounting Research*, Fall 1985, pp. 138-139).

This anthology was reprinted in 1989 as well as 1992, and has been supplemented by a more recent book on *Accounting Research in the 1980s and Its Future Relevance* (1991). The latter too had excellent reviews (e.g. *The Accounting Review*, Oct. 1992, pp.878-879) and in 1993 was translated into French under the title *La recherche comptable dans les 80 et sa pertinence future*. This complement contains a comprehensive commentary that offers a careful analysis of the many achievements of this particular decade, as well as a discussion of its boons and banes.

A third stimulus I derived in 1985 from reading (in *Discovery*) an article about Denise Schmandt-Besserat and her work on prehistoric writing, counting and record keeping (see above). She presented overwhelming evidence that record keeping for legal and commercial purposes preceded writing and even abstract counting. I became fascinated by this discovery, and wondered why this exciting archaeological research, so relevant to our profession, had not previously been systematically exploited by accounting researchers. In a series of articles, I interpreted her discoveries from an accounting as well as philosophic point of view and tried to draw new inferences.

This enabled me, among other things, to demonstrate that a prototype of double-entry record keeping was practiced by the ancient Sumerians already over 5,000 years ago. A most surprising conclusion which, due to the particular way in which this duality manifested itself, only an accountant could have recognized.

A fourth stimulus came through the reading of two or three articles that aroused my suspicion. The first was by a former student of mine, Lloyd Heath ("Accounting, Communication and the Pygmalion Syndrome", *Accounting Horizons*, March 1987, pp. 1-8), the second by Robert Sterling ("Confessions of a Failed Empiricist", *Advances in Accounting*, Vol.6, 1988, pp. 3-35). Both articles made me uneasy - and for similar reasons. They finally forced me to digest thoroughly a problem that had perplexed me for some time. As early as 1981, when I made a presentation at the University of Edinburgh, the question arose from the audience whether such variables as income, debts and owners' equity are abstract or concrete. At this time I was tempted to answer "abstract" or even "theoretical". But Heath's (1987, pp. 2, 4) assertion that "income does not exist in the real world any more than a family with 1.6 children exists in the real world...and `stockholders' equity is simply a name", as well as Sterling's (1988, pp. 4, 5) related claim that "with rare exceptions accounting numerals do not represent phenomena, *any* phenomena...and there are no phenomena that correspond to most numerals that appear on financial statements" (1988, pp. 4, 5) made me doubt my original answer. However, I began to rethink this problem only after I read Thornton's response ("Theory and Metaphor in Accounting", *Accounting Horizons*, December 1988) to Heath's article. Thornton suggested that we should not answer these questions literally but metaphorically. Although this is a clever way to resolve this particular problem, I had the distinct

feeling that there was more to it.

Soon it dawned upon me that the solution lay in distinguishing clearly between physical reality versus social reality (a juxtaposition which Heath seems to have confused with the totally different dichotomy between physical reality vs. its conceptual representation). Based on the crucial notion of "emergent properties" (already examined in *Instrumental Reasoning*, 1978), I first developed the "onion model of reality" which conforms better to our everyday linguistic usage than does any other model. It regards reality as forming a hierarchy of many levels, from ultimate reality to social reality or beyond. I then pointed out that income, debt as well as ownership claims belong to social reality, and are empirical, even observational variables; they are by no means empty concepts or mere names. But why is the clarification of this issue crucial? Because the major task of science is to represent reality (though in an approximate way); and this can only be done if one is able to distinguish clearly "what represents" from "what is to be represented". For further details, I refer to the two "reality papers" mentioned below, and to Chapter 3 of my forthcoming *Critique* (1995).

From the very beginning I knew that with these "reality papers" (which I deem to be among my better works) I "had a tiger by the tail". But when I submitted a concise version in January 1989 to *Accounting Horizons* (where Heath's and Thornton's papers appeared and to which I thus responded), I received a reply in August 1989 rejecting it, and stating that the paper: "is 'murky' at best; frankly it reads like the work of a zealous 'professional student' who has never done any hands-on accounting work".

After the first unsuccessful attempt with *Accounting Horizons*, I sent a version of this paper to the editor of *The Accounting Review* inquiring whether I should officially submit it to this journal. His advice was to send it back to *Accounting Horizons*, as it was a response to one or even two of its articles. Indeed, there ought to be a drastic reason before an editor rejects a response to a previous publication of his journal. Yet again, it was rejected and I had to submit it elsewhere. Finally, I sent it to *Advances in Accounting*, where Sterling's (1988) paper appeared because my paper was no less a response to Sterling as it was to Heath. Even here one of the editors was highly critical, and expressed his "disappointment" in no uncertain terms. Usually the editors hide behind the argument that the style is unacceptable, but I suspect the actual reason is that they themselves are not conversant with philosophic issues. Yet another editor of this journal was more favourably disposed towards my paper; and after I agreed to eliminate much substance, a shorter version was finally accepted for publication in *Advances in Accounting*. The full length version was afterwards readily accepted (for a simultaneous publication) by the Research Foundation of the Indian Accounting Association in their first monograph, edited by Bhabatosh Banerjee under the title *Contemporary Issues in Accounting Research* (Calcutta: IAA, 1991).

This positive reaction I would have expected on the basis of my experience with Indian students in our doctoral seminars. These students always exhibited an extraordinary affinity and understanding for philosophical problems. And when Banerjee's book (in which my article

appeared on pp. 2-30) was discussed by P.P. Gupta in *The Accounting Review* (January 1992, pp. 231), the verdict was that "'Social versus Physical Reality in Accounting and the Measurement of its Phenomena' is the most interesting in the entire volume....I am impressed with the effort put forth by the Indian Accounting Association Research Foundation". More recently, I presented this paper on several occasions in America and Europe, and had enthusiastic response. Indeed, because of this and other recent works, I was selected for the "1991 Haim Falk Award for Significant Contribution to Accounting Thought" of the Canadian Academic Accounting Association. I consider this honour not so much a personal triumph, but a victory of philosophic over the prevailing anti-philosophic thinking in accounting.

Several colleagues asked me what the reaction of Heath and Sterling was to those papers? I maintained a long-standing correspondence with Sterling, with whom I agree on many things but disagree on others. So I asked him for a response on this reality issue. But, apparently, my letter caught him at such a busy time that he stated in his letter (of November 9, 1989): "I cannot do much more than acknowledge receipt and offer my thanks at this time." In a subsequent letter (of December 22, 1989) of slightly over 100 words, Sterling points out that I have misunderstood his position, so that no defence is necessary. Since my interpretations were based on verbatim quotations from Sterling's publications, such a response might seem somewhat abrupt, the more so as I have maintained a long-standing correspondence with him and always answered his requests for comments in detail. For example, in a lengthy letter to me (of July 22, 1987) he heartily expressed his thanks (to my comment on his MS of "Confessions of a Failed Empiricist") to which I later replied in equal details.

In the case of Heath - who, after all, was my former student - the situation was even worse. Two friendly and pertinent letters of mine remained unanswered. In the 1960s and 1970s such an attitude would have been difficult to imagine. Nowadays this seems to have become the norm; and it is no coincidence that Ray Chambers states in a footnote on the first page of his paper "Positive Accounting and the PA Cult" (*Abacus*, March 1993, pp. 1-26): "An earlier draft of this paper (February 1990) was sent to the authors of the main work discussed [Watts and Zimmerman (1986)]; none has expressed commentary or opinion."

The spring of 1991 was quite eventful. In April I presented the "reality paper" at the Annual Congress of the European Accounting Association (EAA), where it was very well received, and where several distinguished professors from America (David Solomons, Rashad Abdel-khalik and others) were among the audience, many of whom expressed congratulatory remarks. As this was my first participation at an EAA Congress, then held in Maastricht (The Netherlands), I was impressed by the large attendance. I also admired the excellent organization which, among others, was in the capable hands of Hein Schreuder, with whom I previously had exchanged correspondence concerning issues such as "accounting as an applied science" and the book by Anthony G. Hopwood and Hein Schreuder, *European Contributions to Accounting Theory: The Achievements*

of the Last Decade (Amsterdam: Free University Press, 1984).

After Maastricht, we paid a short visit to our old friends, the Buechis, and then proceeded to Parma where we had to cope with an unexpected snowfall and, afterwards, a good deal of cold and rainy weather. The overwhelming hospitality of Galassi made our stay in this historic city a true pleasure. Among the many kind things that he did for us, was an invitation to a marvellous performance of Donizetti's *Lucia di Lammermoor*. The highlight was an aria by "Lucia" accompanied by a few soloists. Never before had we heard such a sensitive interplay between voice and two or three instruments. Such intimacy is probably impossible to achieve in a larger opera house.

We also had the opportunity to visit Galassi's home in Langhirano and his summer place in Cervarezza in the northern Apennines, not too far from the ruins of the historical castle of Canossa where, in 1077 emperor Henry IV had to bow before Pope Gregory VII and beg his release from the ban of excommunication - it is still debated whether this was a true humiliation of an emperor or merely a clever diplomatic move on his part. On another day, one of Galassi's collaborators, Stefano Azzali, showed us Roncole and Busseto, both well-known as being the origin of Giuseppe Verdi's life and career respectively - we also saw Sanct Agatha, the big estate which Verdi acquired in later years. Another of Galassi's collaborators, Paolo Andrei and his charming wife, took us to a private art collection which reminded us, on a smaller scale, of Paul Getty's museum in Malibu (Los Angeles) which we visited a few years before.

At the Istituto di Ricerche Aziendali of the University of Parma, headed by Galassi, I met further colleagues and collaborators of his.⁵¹ The series of three lectures which I presented there were well received, and the attendance was amazing (at the first lecture, one for first-year students, there must have been between 400 and 500 students). Indeed, I had great difficulty in entering the classroom where the students squatted even around the podium. This reminded me of my own study time during WWII as well of my teaching at the Ruhr University. But my successor at this university, Gert Laßmann, who visited us in September 1994 in Vancouver, mentioned that some classes have now around one-thousand students.

In the week of our return from Italy we went to a CAAA Conference on "Curriculum Development in Accounting: Preparing for the Next Century" at the University of Lethbridge where I presented a paper on "Philosophy and the Future of Accounting". This conference also broadened my insight into the wide-ranging dissatisfaction with the present way of teaching accounting. I fully agree that one of the major reasons for this unsatisfactory state are the many textbooks which seem to be more a source of revenue for publishers and authors than mental nourishment for the students. However, much of the criticism may be misdirected. The fact that North America has fallen behind its economic competitors, is all too often blamed on the

⁵¹ For example, the professors Pezzani, Polonelli, Tanzi, Sandrini, Fellagara and Bisaschi, as well as Fabrizi, the Dean.

professors, instead on the social and educational deficiencies of society in general. As long as the parents and pre-college teachers, on this continent, do not succeed in instilling in the young people (possibly from earliest childhood on) the same *discipline* and *work ethics* customary in many Asian and European countries, most efforts will be in vain. No advanced or sophisticated accounting education could then remedy this particular situation.

A week after the Lethbridge meeting we went to Chicago, following an invitation by Dennis Reigle, Managing Director (University Relations) at the head office of Arthur Andersen & Co., Société Cooperative. The occasion was a two day celebration of the Arthur Andersen Alumni Professors. It was a most magnanimous festivity and was held at various places. A reception at the Nikko Hotel (JAL), an interesting working session at the Head Quarter of AA&Co, a grand dinner at the Mid-American Club, and above all, a visit to Saint Charles, the marvellous Training Centre of AA&Co (which every university could envy for its modern facilities and luxurious setting). The highlight was the closing ceremony at this centre where, to the surprise of all guests, a series of large bronze plaques were unveiled - each of them having etched or engraved the picture of a present or former Arthur Andersen Alumni Professor. When my wife saw my likeness engraved, she said, "It seems, they have given you what you have wanted for some time; they have given you more hair" - indeed, my hair had become somewhat thin at the top. I used this jocular remark to some advantage after the subsequent luncheon, when I - as one of the most senior participants - thanked the officials of Arthur Andersen & Co. on behalf of the guests, many of whom were "eternalized" in bronze and honoured in such a splendid and generous way.

This celebration also offered the opportunity of meeting most of the Arthur Andersen & Co. Alumni Professors. Surprisingly, I knew only a few of them in person. For example, my former Berkeley student, Ted Mock, now at the University of Southern California, and an eminent contributor to the accounting literature; furthermore, Dale Flesher, at the University of Mississippi, whom I frequently met at the International Congress of Accounting Historians; and William McCarthy, at Michigan State University, whom I had met for the first time a month before in Maastricht, but with whom I corresponded previously.⁵² Here in Chicago, as in many other places before, I encountered several scholars who asked me whether I am the Mattessich who wrote *Accounting and Analytical Methods* (which they digested during their doctoral studies); I usually answer jokingly that "there is only one Mattessich in accounting", which, as far as I know, is no exaggeration.

⁵² Prof. William E. McCarthy was among the many accounting scholars of the "younger" generation who told me that he was "reared" on my book AAM (see his kind letter, partly reproduced at the end of Chapter 5 of these memoirs). Other scholars who made similar remarks were, for example, the Prof. Rashad Abdelkhalik, in the early 1980s on occasion of his visit to UBC, and Prof. Ray Brown, in 1994 when we met in Venice.

Before returning to Vancouver, we spent an additional day in Chicago, mainly devoted to visiting the Art Institute that harbours one of the most impressive art galleries on this continent. Of course, a single day can offer nothing but a rough survey, but since I missed visiting this magnificent temple of fine art on my first visit to Chicago in 1972, I caught up belatedly.

But my relatively extensive travelling schedule for this year was not yet exhausted; I still was scheduled to attend the CAAA Annual Meeting at Queen's University in Kingston, Ontario. After our return from Italy, I found a letter from Andrew Oppong, the pertinent committee chairman of the CAAA. It told me that I had been selected unanimously to receive the prestigious "1991 Haim Falk Award for Distinguished Contribution to Accounting Thought" to be conferred on June 7, 1991 at the Awards Luncheon of the Canadian Academic Accounting Association at Queen's University in Kingston, Ontario.

At this time, I was the only one in simultaneous possession of this award and the corresponding "Award for Notable Contribution to Accounting Literature", granted to me in 1972/73 by the American Institute of Certified Public Accountants (in cooperation with the AAA). Meanwhile my dear colleague Jerry Feltham has more than caught up, as was to be expected. While the American award was in the form of a gold medal, the Canadian one was in the form of a large bronze plaque. I feel honoured that my name has been added to that of such distinguished scholars and former recipients as Dan Thornton, Bill Scott, Toni Atkinson, and Ross Skinner - Mike Gibbins, a former UBC colleague, received the Haim Falk Award in the subsequent year, and Jerry Feltham in 1994. This might be an appropriate place to quote some excerpts from my acceptance speech for this award, which was handed over to me by Richard Chesley:

Professor Chesley, ladies and gentlemen: this is a great honour indeed, and I want to thank you and your committee, and all those who believed in my research, from the bottom of my heart. But I also want to congratulate your committee, and the CAAA in general, for the insight and the courage to grant this award on the basis of one or several related papers which definitely belong to the greatly neglected area of philosophy of accounting.⁵³ The fact that you voted unanimously in favour of those recent publications of mine gives me hope that a turning point has come in the

⁵³ Apparently this award was given for my two papers "Social Reality and the Measurement of Its Phenomena" in *Advances in Accounting* (vol. 9, 1991), pp. 3-17 and its more comprehensive version "Social Versus Physical Reality in Accounting and the Measurement of Its Phenomena" in *Contemporary Issues in Accounting Research*, ed. by B. Banerjee (Calcutta: Indian Accounting Association's Research Foundation, 1991), pp. 1-30, possibly together with such related papers as "Epistemological Aspects of Accounting" in *Praxiology* (New Series, Vol. 1, No. 1, 1991) and in *Keiri Kenkyu* (Vol. 34, Autumn 1990), pp. 3-30, and "An Axiomatic Basis of Accountancy: A Structuralist Reconstruction" (co-authored with W. Balzer) in *Theory and Decision* (Vol. 30, 1991), pp. 213-243. One of the CAAA conditions for the Haim Falk Award is that it must refer to *publications of the last 5 years* before granting it.

appreciation of philosophy among accountants.

The original citation mentioned something like "the greatest philosopher of accounting" which surely makes me blush. But whether I deserve such a designation or not, I should point out that the number of philosophers of accounting is so extremely small that there may not be much to it to be the first among them. However, since I have too high a regard for my fellow accounting philosophers, I must rule out this possibility. It is true, for a long time my fascination with accounting has not been that of an accountant, but that of a philosopher. I wanted to investigate in what way, and to which extent, accounting can become a scientific discipline - above all, I wanted to clarify the foundations and scientific boundaries of accounting. And although the title "philosopher of accounting" makes me very proud, the preceding statement indicates that my area of interest is mainly the philosophy of science within accounting. I certainly could not claim much competence in the area of ethics, which recently has become more prominent in business schools. And I am the first to concede that such experts as the brilliant Briloff and our own Jim Gaa, are immensely more competent in this particular area.

*Yet the importance about this event today is the recognition that philosophy has something extremely important to contribute to accounting....But I am not yet done, and have to indulge your patience for one more minute. I want to touch on the reason why philosophy has been held in so much disregard by so many accountants. One reason, undoubtedly, is the fact that a few accountants may have done empty "philosophizing" in the negative sense. But the major reason might be found in the naive and erroneous belief that philosophy is mainly concerned with unrestrained speculation while science is something precise that is endowed with reliable measures of confirmation. Neither is true; and it is important to remember that science too contains an irreducible speculative element, though this element is somewhat stronger in philosophy. But both areas possess features of control, and ultimately both test a new insight by its fit into the pattern of previous knowledge. Indeed, it is impossible to seriously explore the foundations of accounting without a sound philosophic background. After all, the **foundations** of all sciences rest on philosophic principles, only the **activity** of science rests on scientific ones. This is not only my belief, but an often forgotten truth which I wanted to convey to you today.*

The first plenary session of this 1991 Annual Meeting of the CAAA was presented by Abraham Briloff and discussed by Ross Skinner and Morely Lemon. It was an excellent session, pivoting on the ethical and not-so-ethical behaviour of American business including public

accounting firms. I very much agree with Briloff's criticism of our present-day situation, and have the impression that he has become a legend in his lifetime, namely *our profession's living conscience* - something accountants need almost as badly as the law profession does. It was a great pleasure to meet him again and to get acquainted with his wife. There were several other interesting sessions, particularly the presentation of a paper (known to me previously in several drafts) by the husband and wife team from Simon Fraser University, Laurence Boland and Irene Gordon on "Critiquing Positive Accounting Theory". Irene is a past president of the CAAA, and Larry a well known philosopher-economist with whom I have had many interesting meetings and discussions in the past. He shares my enthusiasm for the application of philosophy to accounting and economics.⁵⁴

During August 1991 we had the pleasure of seeing again Yoshiaki Koguchi in Vancouver. He worked with me for several weeks on the translation of these memoirs and other projects. On September 11, 1991 I gave a presentation at the University of Southern California in Los Angeles at the invitation of my former students, Ted Mock and Pat Hughes. In the evening, Ted and his dear wife invited me to dinner and a performance at the Hollywood Bowl. It was a most interesting concert, organized by the well-known Peter Sellars (whose modernized and controversial versions of several Mozart operas I saw some time before on television).

In October my wife and I went to Hawaii to attend (from 16. to 19.10.1991) the Third Asian Pacific Conference on International Accounting, where I chaired a session on Financial Accounting. Meeting many old friends, I also got to know two delightful colleagues from the City Polytechnic of Hong Kong (now City University of Hong Kong or CU-HK), Judy Tsui (then Assistant Head - now Head - of the Accounting Department of CU-HK) and Dennis Taylor (then Head of the same department) who invited me to give a series of lectures in Hong Kong the following year. I also met Hiroshi Kawakita, managing partner of the Japanese public accounting firm of Deloitte Ross Tohmatsu & Co., and Yukio Fujita from Waseda University (who, in the following year, arranged my presenting a paper at his university). At the end of this conference Thorben Thomsen handed over to me - in the form of a beautifully carved African ebony trophy - The Business Instrumental Panel Award 1991 for Creative Excellence in Accounting.

⁵⁴ Again there was opportunity to meet many old friends such as George Murphy, Dan Thornton, Ross Skinner, Eldon Gardner, and Beccy Reuber (who invited several of us, including Thornton and the Skinners, to a cosy buffet dinner), as well as several friends from the Canadian CGA Research Foundation: its President, Ernest Boudreau, and Stephen Spector, the Research Manager who helped in a most enthusiastic and competent way in the publication of our newest monograph, *Accounting Research in the 1980s and Its Future Relevance* which was about to be published.

14. HONG KONG, TOKYO AND KYOTO REVISITED

In 1992 we made preparations to combine the Hong Kong trip with the invitation for a three weeks stay at Chuo University, including a lecture series. I successfully applied for the Asian Pacific University Scholars' Award of the B.C. Centre for International Education to cover my airfare, and partly that of my Kyoto trip in August. Aside from previous papers, I prepared a lengthy manuscript on a topic particularly close to my heart: the conditional-normative approach to accounting, which I intended to illuminate from different angles in the forthcoming Asian lectures.

Before embarking on this new trip to the Far East, we spent some ten days in Hawaii. After a long flight, with stopover in Tokyo, we arrived dead-tired in the evening of April 28 in Hong Kong. Dennis Taylor had made reservations for a pleasant room in the Omni Hong Kong Hotel in Kowloon. However, the room was so well air-conditioned that, in spite of switching off this system immediately after entering the room, the temperature was so low that we continued to shiver. Finally, there was no other resort but to call the desk clerk who sent us an electric heater. How ridiculous, outside it was steaming hot with some 27 or 30 degrees centigrade, and inside we were forced to heat.

The next day, after a restful sleep, we crossed Hong Kong Bay with the Star Ferry next to our hotel and had a stroll through Victoria Island. Of course much was familiar from our first visit twenty-two years ago, and yet what a tremendous change. This bustling financial centre of the Asian continent has become even more fascinating from a business point of view. It still was a metropolis of contrasts, yet it had lost something of the mysterious oriental ambiance that overwhelmed us over two decades before.

In the afternoon, an old friend and former UBC colleague of mine, David Lam (not to be confused with the Lieutenant Governor of B.C. of the same name), invited us to the famous Hong Kong Club in the very centre of Victoria Island for five o'clock tea. The following day Dennis Taylor fetched me by car from the hotel for my first visit to the CU-HK, situated in the Hills of Kowloon. After meeting faculty members, such as Anthony Chan, Michael Weinberger, Barry Graham, David Yip, Alfred Ma, as well as some of its more permanent visitors, like John Curtis (University of Waterloo), Benjamin Tai (California State University at Fresno) and Peter Secord (St. Mary University), we had an excellent Chinese luncheon and lively discussions with the Dean of the Business School and other colleagues. In the evening of the same day, David Lam arranged dinner in The Peking Gardens with our wives and Judy Tsui (who not only was then Assistant Head of the CU-HK's Accounting Department, but is also David Lam's youngest sister) who hosted the dinner. So it was ultimately through David that we got this time to Hong Kong. He is now associated with the Extension Dept. of the University of Hong Kong and represents the CGA-Canada in this city as well as in the People's Republic of China. In the latter capacity he began to introduce CGA courses in Hong Kong as well as on the Chinese mainland - apparently both of my recent

monographs, published with the CGA-Canada Research Foundation, are now being used in China.

On May 1, I had the opportunity to visit the University of Science and Technology of Hong Kong (a new and impressive research institution) and had an interesting discussion with several of its professors. Surenda Mansingha was kind enough to show me around. Apart from its highly original architectural design, this university offers the most breathtaking view over the sea and the many small islands. Even the splendid view from UBC's *former* Faculty Club had difficulty in competing with such an overwhelming panorama.

After some rest during the weekend, I held (on May 4) a workshop and presented a paper at the CU-HK to graduate students and professors from several universities. For the rest of the day I worked in the study which the university put at my disposal and had discussions with colleagues and graduate students. On May 5, I visited with Judi Tsui the Chinese University of Hong Kong, and had luncheon (in the very same dining room as twenty-two years before) as well as interesting discussions with Philip Fu and Ferdinand Gul. The next day, I presented in the morning another paper with group discussions, and in the afternoon a third lecture, this time to honours-students of accounting at the CU-HK. During this and previous days several young instructors and graduate students consulted me on various research matters. I also had an opportunity to chat with the President of this university. In the evening, Dennis Taylor invited us for a drink at his home, overlooking Hong Kong Bay, followed by a dinner with him and his wife in a restaurant on Victoria Peak. The night view from there is, of course, another unforgettable experience.

On May 7, Dennis and I had luncheon and discussions in the Faculty Club of the University of Hong Kong with two professors of its Department of Management Studies. One of them was R. I. Tricker (or was it Gordon Redding?), the other was Gabriel Donleavy who, together with Dennis Taylor, recently began to launch a new journal, *The Asian Review of Accounting*. Before luncheon, Donleavy and I had an interesting conversation on a variety of topics. We soon discovered many common interests, ranging from Ijiri's triple-entry accounting to physics and modern architecture - I also learned that Yuji Ijiri would be the next Visiting Professor of the CU-HK.

The time went by too fast and the date of our departure could not be postponed. This visit certainly was a great experience, different from our first stay in Hong Kong, but just as interesting. Above all, it gave me an opportunity to live and work for some ten days with these people, regularly using the subway to the CU-HK, and getting a feeling of what it means to live in this vibrant city that courageously looks towards 1997 when it will become part of the People's Republic. But the greatest satisfaction was the meeting with so many fine academics - what a pleasure it is to be part of the community of scholars tied to the universal quest for wisdom and truth without any heed to national, racial or religious boundaries.

On May 8, we departed for Tokyo where Yoshi Koguchi welcomed us at Narita International Airport. He extended to us, on behalf of his father (managing partner of a public accounting firm), an invitation for two days at the Hilton Shinjuku Hotel before proceeding to the condomini-

um of Chuo University, quite a distance away. The following day Fujio Harada, then Dean of the Graduate School of Economics of Chuo University, gave for us, at the Century-Hyatt Tokyo Hotel (just opposite from the Hilton where we stayed), a banquet with professors from Chuo and other universities. It was a particular pleasure to meet Fujio Harada (with whom I corresponded for about two decades without having met him personally) as well as Kenji Aizaki, the former teacher of Harada, both of whom have had a long-standing tradition of promoting my research in Japan. Other professors present at this banquet were Yukio Fujita, from Waseda University, and Koguchi, Kawano, Koseki, and Ueda, all either presently or formerly associated with Chuo University.

On May 10, the Koguchis fetched us from the hotel and kindly helped us move to a pleasant, also quite spacious and well-furnished condominium (owned by Chuo University and put at our disposal during this stay). It is located in Tama City, a Tokyo suburb west of the centre, between the Keio-line station of Seiseki Sakura ga Oka and the Keio-branch-line station of Nagayama. In the afternoon of this day Haruo Okamoto (who like Koguchi had previously spent two years with us at UBC) joined us in the apartment, and we all went for dinner in the centre of Tama City. The next day I went to the Tama campus of Chuo University (about 45 minutes by foot plus train plus bus from the condominium). Mr. Shigeaki Asano, Managing Director of the Faculty Office of Economics, kindly assigned a study to me at Chuo University. This greatly facilitated my collaboration with Koguchi on various projects.

My first presentation was on May 12 at Waseda University in downtown Tokyo. It was by invitation of Yukio Fujita (whom I met half a year before in Hawaii); but my other acquaintance, Hiroshi Kawakita from Deloitte Ross Tohmatsu & Co., was so kind to attend as well. At a subsequent banquet - arranged in the University Faculty Club with its magnificent Japanese garden - I had the opportunity to meet and talk to several other professors.⁵⁵ On May 13 and 14, I was working with Koguchi at Chuo University and (for the 13th) I had an invitation from Tomonosuke Takagi, Chancellor (i.e., President) of this university, to a meeting and pleasant discussion. On May 15, I presented a paper at the downtown campus of Takushoku University, arranged by Haruo Okamoto who translated my paper. There was an audience of about a hundred; above the elevated platform was a long banner with the words "Welcome Dr. Richard V. Mattessich" (in English) and beneath these inviting words there was the title of my presentation ("Paradigms of Accounting"), written in Kanji and Katakana. My wife received a bouquet of flowers and was invited to visit a museum during my presentation. Afterwards, a banquet was arranged in a nearby restaurant with a view towards a delicate Japanese garden.⁵⁶ At this occasion, Masahide Miyokawa was so kind to

⁵⁵ Beside Yukio Fujita and Yoshiaki Koguchi, there were Kyojiro Someya and Ichiro Shiobara, both of whom I met in 1988 at the Wells' dinner party in Sydney; furthermore there were Hide Takazaki, Kiyoshi Ogawa, Masao Tsuji, and Hiro Sato, all from Waseda University.

⁵⁶ Beside Haruo Okamoto and his wife Midori (whom we knew well from her two-years stay in Vancouver),

award me with an honourable membership in the Japanese Pacioli Society.

The biggest event came on May 16 when Chuo University had invited scholars from many corners of Japan for a public lecture and reception in its original and elegant downtown campus. The occasion was most festive. There was a large and beautiful flower arrangement at the reading stand where the introductory speeches by Fujio Harada, other members of the Faculty of Economics, and Shigeji Wada, Director of the Institute of Economic Research, were given. Again there must have been about a hundred persons in attendance. Each guest was provided with the first instalment of the Japanese version of the present memoirs (published shortly before in *Chuo Hyoron*). My lecture was, of course, given in English but translated by a first-rate professional interpreter, who did a superb job even without seeing my manuscript beforehand. Upon completion followed a "question and answer period" in which Sei Kuribayashi, Norio Nagano and others participated. Afterwards, a lavish reception was prepared with excellent food, further speeches and new accolades. Only then did I realize that scholars came from several major cities of Japan, such as Osaka, Kobe, even as far away as Hakodate and Sapporo (the latter must be close to thousand kilometres by train from Tokyo). I regard this magnificent event as one of the highlights of my academic career, and am deeply indebted to Chuo University, above all to Fujio Harada and Yoshi Koguchi, for arranging this celebration, and for putting so much effort into it.

Particularly pleasant was the fact that a renowned scholar, Nobuko Nose (Prof. emerit. of Kobe University), who also attended, still remembered my 1957 publication (on axiomatization) in *Accounting Research*. She seems to have noticed this paper when she studied in England during the 1960s and 1970s, and in 1972 she co-authored with John Hicks, later Nobel laureate, the book *The Social Framework of the Japanese Economy*. Apparently, she was sufficiently impressed by my paper to draw the attention of Harada and other Japanese scholars to it - this may well have been the start of my popularity in this great country, at least until the two-volume Japanese translation of *Accounting and Analytical Methods* followed in the first half of the 1970s. Also present were several old friends; one was Shizuki Saito, from the University of Tokyo, whom I first met twenty years ago in Kyoto, then again in 1980 in Boston, and a couple of years later at UBC, when he and his wife spent several months in Vancouver. Present also was Norio Nagano, another old acquaintance, whom Shizuki Saito recommended to us, and who too spent a year or so at UBC. At the end of this unforgettable reception Saito invited us for an overnight's stay at the elegant Palace Hotel just opposite of the emperor's precinct.

The next day, a Sunday, we went in the morning shopping in Ginza. Around noon, Saito and his wife called for us at the hotel to take a stroll in the Imperial Gardens; later they invited us to a Buddhist monastery inn. There, a delicious, truly Japanese style vegetarian meal (*shojin ryori*),

there was the Dean of the Business School, Kazushige Shima, as well as Yasuhiko Kataoka, Sadakoto Koike, Masahide Miyokawa and several other professors from Takushoku University.

with uncountable courses, was served. The conversation was interesting and pleasant, the atmosphere serene - I am tempted to say magic. It transported us to the Japan of centuries past.

On May 18, I gave a lecture to undergraduate students at Chuo University, excellently translated by Yoshi Koguchi. On this day I continued my collaboration with Koguchi on various projects and translations. On the next day we again visited down-town Tokyo and did further shopping in Ginza.

On May 20, a "Workshop" at the Tama campus of Chuo University was arranged, and I addressed, with a further lecture, professors and graduate students mainly from this university. Again Koguchi was the translator - he is so familiar with my publications and ideas that I was hardly surprised how well he succeeded in doing also this oral and extemporaneous translation. Afterwards, a grand banquet in Japanese style was arranged - again with innumerable courses of the finest delicacies. Even when we did not know what we were eating, it was superb - not only in taste but also in its aesthetic presentation.⁵⁷ The following day I continued my collaboration with Koguchi. In the evening, he invited us to a most enjoyable orchestral concert at the Symphony Hall of Tama Centre.

On May 22 and 23, upon invitation of Harada, my colleagues Koguchi and Okamoto arranged a trip to Hakone and Lake Ashi (previously known to me only from Hiroshige's "53 Stations of the Tokaido", one of my most favourite works of art), with a stay at the marvellous Prince Hotel, offering not only excellent accommodation and meals but also a beautiful view of Mt. Fuji. My wife and I immensely enjoyed this journey to the country side, first with Odakyu-line, and then in the comfortable mini-van of Okamoto who had awaited us at the Hakone station. We visited museums, were surprised by thunderstorms, strolled in the beautiful garden of the luxurious hotel, enjoyed the restaurant and its food, admired the hallowed, snow capped Fuji Yama, travelled on a big sailing boat to the other end of Ashinoko, and finally took the longest funicular ride we had ever experienced. It offered a wonderful view of the terrain, exposing the entire lake Ashi and the glory of the surrounding countryside from a bird's perspective.

On May 24, the Koguchi family invited us to visit the Jindaiji (a buddhist temple precinct, founded by Saint Manku during the Heian period in 830 A.D.). Entering the main gate one is faced with the three Amida-buddha divinities, Amida Nyoray, Kannon-Bosatsu, and Seishi-Bosatsu. The main building is relatively small; its portico, being curved and extending into the roof structure lends it a feeling of graveness and depth. Apart from it stands a small but strikingly beautiful belfry with bronze bell and upswept roof, the angularity of which contrasts with the gently curved temple portico of the main building. After having thoroughly absorbed the ambiance of this sacred ground,

⁵⁷ The banquet was hosted by Fujio Harada and his colleagues; present were (apart from my wife and myself) Aizaki, Harada, Kameyama, the Koguchis, Nagano, Kawano, Koseki and other gentlemen - in total we must have been about fifteen or sixteen people.

we had a stroll in the extensive temple gardens as well as the adjoining botanical garden. There, we were surprised by torrential Spring showers. After such "heavenly cleansing" we were ready to partake, for the first time ever, at a Buddhist temple service. Upon this experience followed a dinner invitation in the home of the Koguchis. The food was most delicious and prepared with the ingenious touch of the lady of the house. What a joy to be in the home of those close friends who did so much for us, and who have a very special place in our hearts. The following days I worked in the office and continued my work with Koguchi. On May 26, I had, together with Harada and Koguchi, another meeting with the President of Chuo University, reporting to him about my activities, thanking him for the invitation to this first rate university, and saying sayonara.

On May 27 we left Tama City by taxi for Shinjuku, for a one night stay at the Century-Hyatt Tokyo Hotel. In the afternoon we did some shopping in Shinjuku and on the next day Harada arranged a goodbye luncheon in the very same room where we first met him three weeks before.⁵⁸ The Koguchis then accompanied us by train to Narita Airport. There, the parting was emotional and difficult for all of us; the major consolation was the prospect that I would be back in Japan in August for a meeting in Kyoto. At the present sojourn - in contrast to my previous visits to this country - I had the opportunity to stay for a much longer time that, in turn, enabled me to get to know, at least to some degree, the life and daily routine of the Japanese people.

What impressed us most? This question, a taxi driver in Kyoto asked me three month later. "It is the Japanese people with their innate yearning for perfection and the achievement of the highest quality in practically everything they do"; this was my answer. It was not flattery but my deepest conviction. In spite of all their economic success, the life of these people is not easy: the daily commuting to work is much longer and more wearisome than in most western cities; the housing situation is dominated by exorbitant real estate prices; the cost of living is extremely high; and there is the population pressure. Yet the Japanese are working long hours, are always patient, friendly and extremely helpful; they are highly disciplined, their art is sensitive, and their philosophy of life is profound and deeply rooted in religious tradition - no wonder that Westerners have difficulty competing with them.

Upon our return to Vancouver, there was much to do. Among the many things settle, was the completion of an invited paper "On the Nature of Information and Knowledge, and the Interpretation in the Economic Sciences" which I promised to write for a forthcoming, special issue of *Library Trends*. The paper turned out to be lengthy, but I enjoyed writing it. Its first section enabled me to articulate some basic ideas on the relation between energy and information, probing the roots of the latter. I had such notions for some time, but only when opportunity arises, do such

⁵⁸ Again, there were several of our friends, the Koguchis, Harada, Aizaki, Okamoto, Kawano and Ueda. After having received so much from them, again there was an exchange of gifts, a deeply rooted tradition of the Japanese people.

ideas take a more definite shape. I would like to further develop those thoughts in a general and philosophical work - perhaps God will grant me time to accomplish this after I have settled all the deadlines and obligations which are still in front of me.

During this time there also arrived a letter from Adolf Stepan (my successor at the University of Technology in Vienna) with an enclosed article which he kindly wrote about me and my work, on the occasion of my 70th birthday. This profile was published in the June 1992 issue of the *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* (the leading German research journal in business economics). At the end of July I received a letter from Ashton Bishop, Secretary of The Academy of Accounting Historians, stating that "in recognition of your distinguished contributions to accounting history you have been awarded Life Membership in the Academy of Accounting Historians by the Board of Trustees". Although this is *not* a membership in a *national* academy (as are my memberships in the Accademia Italiana di Economia Aziendale and the Austrian Academy of Sciences), it is a particular honour, as only the following nine people, alive or deceased, have ever been granted this privilege: Paul Garner (USA), the late Osamu Kojima (Japan), the late Kojiro Nishikawa (Japan), Ernest Stevelink (Netherlands), Basil S. Yamey (UK), Louis Goldberg (Australia), Andrew Barr (USA), William E. Stone (USA), and myself (Austria and Canada). Meanwhile my paper "Epistemological Aspects of Accounting" (previously published in *Keiri Kenkiu*) appeared in *Praxiologies and the Philosophy of Economics* (as the first volume of the New Series of *Praxiology*), however, in receiving this volume I was greatly distraught to notice that Exhibit 1 - which was correctly reproduced in the Japanese journal - was quite incompletely redrawn in this yearbook. This is the consequence when editors fail to send authors the proofs before publication.

My day of departure from Vancouver (for the International Congress of Accounting Historians) came sooner than expected and, after a pleasant flight with JAL, I arrived on August 18 in Narita where I enjoyed my stay at the Narita View Hotel. On the next morning there was time enough to go downtown by hotel-bus to visit the extensive temple complex (Shinjoji) of this charming city. The temple belongs to the Shingonshu Chisan-ha buddhist sect, and is dedicated to Fudo-sama (the god of fire). The splendour and magnificence of Japanese temples always has a special attraction for me. It is in this atmosphere that one catches instantly the true spirit of Japan - a spirit often hidden beneath the glitter of neon-signs and modern life. Upon my entrance into those precincts there happened to be a procession of colourfully dressed monks. I added their pictures to the collection of photographs that I made on these two trips.

In the afternoon I proceeded by air to Osaka and then by bus to Kyoto and its Hotel Gimmond close to Nijo Castle, the former palace of the Ashikaga shoguns. On August 20, the Sixth World Congress of Accounting Historians began. Next day I met my two friends, Yoshi Koguchi and Haruo Okamoto. After breakfast in the beautiful Miyako Hotel the morning sessions started with the keynote address by another old friend, Marcel Schweitzer from the University of

Tübingen, who spoke most interestingly about Eugen Schmalenbach. Afterwards I presented, upon the request of Denise Schmandt-Besserat, who could not attend in person, her paper on "Accounting at the Dawn of History".

Later, Masahide Miyokawa was so kind as to present me with an ancient Japanese ledger - how gracious of him, and how fitting for a congress of accounting historians. Afterwards he, Yoshi Koguchi and Haruo Okamoto invited me to join a private sightseeing tour. This enabled me to visit many fascinating places which I did not see on my previous two sojourns to this ancient (and former) capital of the Japanese empire. We visited the Konchi-in and Nanzenji temples (not far from the Miyako Hotel). Afterwards we partook, under polite conversation of the geisha hostess, at a tea ceremony in the Tetsugakuno Michi; then we visited the Shisen-do temple, also located on the east side, though further to the north of the city. Shisen-do is a hermitage from the mid-seventeenth century, built by Jozan Ishikawa, a samurai who retired to become a scholar of Chinese classics as well as a landscape architect. Everything is kept austere and serene in strict tradition with Zen-buddhism, but the study contains pictures of the 36 famous Chinese poets; in the harmoniously designed gardens, with gurgling rivulets, one can discover ancient gimmicks such as the Sozu, the precursor of a kind of water-clock that makes regularly hollow but emphatic noises to scare the crows away.

The evening saw a grand banquet and pleasant conversations with several old as well as new friends.⁵⁹ There I got to know Cheryl McWatters (then at McGill University, and later a Dean of the University of Alberta) who asked me for pertinent material to prepare an article about me and my research for a book, *Twenty Century Accounting Theorists* (sponsored by the Chartered Accountants Institute of England and Wales). Being a Canadian accounting historian, she was invited by Prof. J. R. Edwards (of the Cardiff Business School) to write such an article for his book which has meanwhile been published (by Routledge, London, 1994) in memory of the 500 years celebration of the publication of Luca Pacioli's *Summa di geometria, propotioni et propotionalità* (1494). I received a similar request for personal material on behalf of the Professors Guo Dao Yang and Yang Shi Zhan (from China's Zhong Nan University in Wu Han) who were preparing (in Chinese) an international-historical survey of contributors to accounting literature under the title *Hundred Notable Accountants and their Historical Contributions*.⁶⁰ A special feature of the

⁵⁹ Among the former were the Frank Clarke, Yves-Aubert Coté, Mike Gaffikin, Paul Gamer, Robert Gibson, Yasushiko Kataoka, Bill McCarthy, Barbara Merino, Lee Parker, Bob Parker, Gary Previts, Alfred Roberts, Shizuki Saito, Hanns-Martin Schoenfeld, Ichiro Shiobara, Kyojiro Someya, Richard Van-germeersch and Murray Wells.

⁶⁰ This book is sponsored by Zhong Nan University of Finance and Economics in Wu Han (Sheng Yang) through Liao Lin Province Publishers. Its publication might experience some delay, due to the enormity of such an ambitious task.

banquet was the presentation of excerpts of the famous Noh play Hagoromo (the Feather Robe). Not only was it the first Noh play I had seen, it also was a stunningly beautiful performance. Hardly ever did I experience such an eerie feeling, making one shiver with excitement as though transported into the realm of genuine ghosts.

On August 22, the Congress continued. This time the Keynote Address was an interesting paper by Xu Zheng-dan (from the Shanghai University of Finance and Economics) on "The Development of the Certified Public Accountants System in the People's Republic of China". Later, introduced by Sadao Takatera of Kyoto University, I presented my own paper "On the History of Normative Accounting Theory: Paradigm Lost, Paradigm Regained ?" The paper found a good response with some challenging questions from Marcel Schweitzer. The latter enabled me to elaborate in the question period some aspects that could not be accommodated within the originally allocated time. This paper was also published (with special permission) in the September 1992 issue of *Accounting, Business and Financial History* (ABFH) - surprisingly enough it drew attention wide enough for Quorum Books (a well-known subdivision of the Greenwood Publishing Group, Inc.) to inquire whether I would be willing to expand similar ideas to an entire book (see chapter 17).

Subsequently there was a pleasant luncheon, and my charming table partner was Tomoko Takayama from Tokyo Keizai University. This was the third time that we had met at Accounting Historians Congresses, for she also attended the congress in Pisa (1984) as well as the one in Sydney (1988). Although she speaks English very well, she tried to talk to me in Japanese, being aware of my endeavour to learn this phonetically beautiful but difficult language. But I must confess that it is much easier for me to formulate sentences and speak some phrases in Japanese (of great help in restaurants, on railway stations, and other public places) than to understand what people say. So far, few friends have had the courage to test me in this way, and I am most grateful to Tomoko Takayama for her patience in talking to me slowly enough, thus helping me to overcome this unaccustomed hurdle.

Again, the afternoon was reserved for a tour arranged by the same group of gentlemen. Again, further Kyoto sites unknown to me were explored, for example the Adashino Nembutsuji of the ninth-century priest Kukai, founder of the same esoteric Shingon Buddhism mentioned in connection with the Narita temple. Apart from the famous Amida Buddha carved by Tankei during the Kamakura Period (1183-1392), these temple precincts enshrine some eight-thousand Buddha statues on open cemetery grounds. On special nights candles are lit, and the many statues seem to be floating on incandescent waves. Other places visited were the Daikakuji temple and the Hirosawanoike pond as well as the Rakushi-sha hut and finally the wooden Togetsu-kyo bridge across the Katsura river with its Hotzugawa-Kudari fishermen. But this day we also visited several places familiar to me from previous trips, like the gorgeous Kinkaku-ji, with its new gold-plated facade, surrounded by a dream-like lake and marvellous garden; the contemplative Ryōan-ji with

its fifteen small rocks that stand like islands in a sea of smoothly-raked white gravel. In the evening there was a buffet dinner in the Miyako Hotel with international music and lots of fun.

On August 23, Yoshi Koguchi and I had further discussions on the translation of the memoirs. This settled, I returned by bus to Osaka and by air to Narita. During the flight I had again a glimpse of Mount Fuji. Staying overnight in the Narita View Hotel gave me another opportunity to see Yoshi and Etsuko Koguchi. At noon they came from Tokyo to visit me in the hotel, and I had the pleasure of showing them something Japanese which they did not yet know but which I had explored several days before. This was the beautiful Naritasan Shinshoji temple complex, referred to above. Later, at the Airport, there was another hearty goodbye, and the hope for a reunion in Venice at the 1994 Convention of the European Accounting Association, which then would celebrate the above-mentioned 500 years anniversary of the publication of Luca Pacioli's *Summa*. In the evening I took a plane to Hawaii where I awaited my wife's arrival from Vancouver.

15. RECENT HIGHLIGHTS: PISA AND VENICE

Back in Vancouver, I continued my work on what I now call Conditional-Normative Accounting Methodology (CoNAM). Furthermore a lot of correspondence had to be settled, and several reviews and reports as well. Then the brass plaque commemorating my life membership in the Academy of Accounting Historians arrived with a letter from Alfred Roberts. This letter contained the encouraging words that "your notable contributions to accounting history and accounting theory are well recognized and become more appreciated with the passage of time". I do not quote this passage out of smug self-contentedness, but in awareness that lots of time will have to pass before the full meaning of my struggle for CoNAM will be fully comprehended.

During the year 1993, I concentrated mainly on my forthcoming book *Critique of Accounting - Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*. I also tried to complete several articles: "Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science" (for *Accounting, Organizations and Society*), "The Number Concept in Business and `Concern Economics'" (invited for presentation in honour of Leonardo da Pisa Fibonacci at the occasion of the 650th anniversary of the University of Pisa - meanwhile published by Marcello Morelli and Marco Tangheroni, eds., in *Leonardo Fibonacci - Il tempo, le opere, l'eredità scientifica*, Pisa 1994, pp. 109-135), and "Accounting as a Cultural Force: Past, Present and Future" (my plenary presentation at the 17th Congress of the European Accounting Association, published in the September 1994 issue of the *European Accounting Review*, pp. 354-374).⁶¹

⁶¹ Regrettably, I received neither galleys nor page-proofs of this article which now contains several minor errata. The same holds for the other recent paper of mine, published in December 1994 in Pisa. It seems to be a new editorial fashion, no longer to care about the author (particularly in overseas) but just proceed on the

In May of this year my wife and I took two weeks off to enjoy the sunshine on Waikiki and, from August 8 to 11, we attended the Annual Meeting of the American Accounting Association in San Francisco where we met, as usual, many old friends. Arthur Andersen & Co. again arranged for the Arthur Andersen chair-holders (actual and emeriti) a fabulous dinner. On this occasion we enjoyed from high up a beautiful sunset with sweeping, all-around view of the bay. At the AAA Meeting, I attended several interesting sessions, collected material and had a valuable exchange of thoughts with several colleagues. Of particular interest was the session on "Value-Relevance of U.S. vs. Non-U.S. Accounting Measures and Disclosures", to which first H.P. Möller and then Andrew Alford, J. Jones, Richard Leftwich and Mark Zmijewski contributed papers. Furthermore, I enjoyed a panel presentation on "The Stewardship Role of Accounting", chaired by Robert Ashton with such participants as Rick Antle, Bob Ashton, John Dickhaut, Yuji Ijiri, and Katherine Schipper. The next day, Maurice Moonitz invited us to his hotel room and we had a long and particularly pleasant chat with him. He told us about his time at Arthur Andersen & Co. and reminisced about its founder, the unforgettable personality of Arthur Andersen himself. It is always an immense pleasure to chat with Maurice, and I cannot cease admiring his unpretentious and straightforward ways as well as his great humanity.

The early part of 1994 was occupied with finishing my two presentations for Pisa and Venice and the preparations for the journey to Italy. The invitation from the University of Pisa came already in July 1993 from Rosella Ferraris Franceschi, a most charming lady bustling with energy, whom we knew from our previous visit, in 1984, to this venerable city. The subsequent correspondence was through two engineers, Marcello Morelli (from Rome) and G. Doveri (from Milan), both from the Fondazione IBM Italia which sponsored this project. We left Vancouver on March 17, 1994 and stayed until March 22 in London at the Strand Palace Hotel that was comfortable, and most conveniently located between the National Gallery and the theatre district.

Upon arriving on the airport of Pisa, under beautiful sunshine and mild temperature, Rosella Ferraris Franceschi and her collaborator, Fabrizio Cerbioni, kindly welcomed us, and guided us to the Hotel Cavalieri-Jolly. Later, we leisurely walked through the colourful lanes of Pisa to pay a visit to some old acquaintances: the baptistery, the cathedral and the famous tower which, sympathetically leaned toward us, even more so than during our former visits. In the evening we had the opportunity to meet the two gentlemen of the Fondazione IBM Italia, who had arranged a banquet for some of the conference participants. This gave me a first opportunity to meet other speakers, many of whom were either scholars with interest in the history of particular subjects, like myself, or historians of specific fields. Beside me, at the dinner, sat Heinz Lüneburg, a mathematician from the University of Kaiserslautern (Germany), who recently published a book on

assumption that the editorial process is infallible. Only a decade ago such a practice would have been unimaginable.

Leonardo Pisano's *Liber Abbaci*, which led to interesting discussions.

On the next day our special friend, Giuseppe Galassi, arrived and we had a heartfelt reunion. He too was instrumental in arranging my invitation to Pisa. Later, Cerbioni was kind enough to show my wife and me the area surrounding Pisa. He drove us to the small but ancient basilica of San Piero a Grado (supposedly on the site where Saint Peter disembarked on his journey to Rome). This 10th/11th century church, situated southwest of Pisa, far away from the hustle and bustle of tourist traffic, offers many interesting architectural, artistic and archaeological features. Most curious is the fact that it possesses two opposite main apses (each with two smaller side apses). A sequence of portraits of the Popes, from St. Peter, i.e., from the very beginning, to A.D. 1009, are another memorable trait.

In the afternoon, Giuseppe Galassi joined us, and we proceeded, across the Arno river, to the Palazzo Sapienza, the main quarters of the University of Pisa, where its Aula Magna Storica is located. There, the formal part of the conference took place. After several introductory speeches followed two lectures on Fibonacci (presented by Marco Thangeroni and others). In the evening, we had a pleasant meal and lively conversation with Giuseppe Galassi at the hotel.

On March 24, the individual lectures took place in the Palazzo dei Congressi. The latter is a modern and elegant conference centre very close to that part of the university that houses the department of business administration (economia aziendale). The first presentation was by Tito Antoni, who in 1984 organized so well the 4th International Congress of Accounting Historians. His topic, appropriately, was on Fibonacci's relation to and influence on accounting. Nine, of the thirteen lectures, were in Italian. Although my knowledge of it is far from perfect, I managed to catch a good deal. Two lectures were in French, and two in English. Among these was my own, early the next morning. The topic (on the relation of number theory and accounting) was upon request, thus not my own choice. Yet it gave me an opportunity to dabble into the history of mathematics and its relation to accounting. Further lectures presented in the same session were those of Galassi and Enrico Cavalieri (from Rome). These presentations were interesting and well attended by outside guests as well as local faculty members and graduate students. In the evening, a large banquet was arranged and I had opportunity to take photographs for mementos of this special occasion. We, and others, shared the table with Rosella Ferraris Franceschi, who mentioned that Busse von Colbe, my former colleague from the Ruhr University, had recently spent a very successful semester or so at the University of Pisa. Dinner was a worthy occasion to close an interesting conference and an honourable invitation. For this we were greatly obliged to Rosella Ferraris Franceschi and Giuseppe Galassi as well as to the generosity of the Fondazione IBM Italia and its officials.

The Venice conference was still some ten days away. In the meantime we took the opportunity to visit Siena, a city that has been on our agenda for a long time. It was here where the medieval and pre-renaissance art of Italy reached its climax, the place where artists like Duccio,

Guido da Siena, Simone Martini, the brothers Pietro and Ambrogio Lorenzetti, Sassetta and many others flourished. The first impression of Siena is that of a truly medieval city, and it takes a while to get used to the raw brick buildings and extremely narrow lanes. But suddenly you are in front of the magnificent Duomo. This famous and unique cathedral is profusely endowed with a wide range of treasures. Not only are you blinded by its rich and gleaming façade, you are engulfed in its incredible beauty of alternating black, white and red marble design. The interior continues this contrasting harmony, and overwhelms you even more with unexpected angles and sights as well as pieces of art too numerous to list. Alone the pulpit of Nicola and Giovanni Pisano is worth a visit to this city; this pulpit is no less elegant and impressive than the one which the same team created for the cathedral of Pisa. The adjoining Museo dell' Opere del Duomo offers further harvests of sculptures and paintings. Among the latter are the glorious Maestà and other well known works by Duccio.

A few minutes from the Piazza del Duomo lies the Piazza del Campo. There, the noble façade of the city hall (Palazzo del Comune), dominated by horizontal lines and Gothic windows, is flanked by the elegant and slender Torre de Mangia. This tower seems, at first, to have grown too tall; but it is precisely this deliberate disproportion which lends tension and excitement to the panorama. Inside there are, apart from other treasures, the famous city murals by Ambrogio Lorenzetti, some paintings by Simone Martini and Guido da Siena, above all, the Majestà of the latter, which glows in subdued, mystic colours.

Among the many rewarding sites of this city one finds the Pinacoteca Nazionale, which was the original impetus for our decision to visit Siena. Here the full richness of the Siennese school unfolds; small wonder that we returned again and again to this museum. After all, what Florentine art is for the Renaissance that is the art of Siena for medieval Italy. For March, the weather was surprisingly pleasant and sunny, though colder than in Pisa. Originally we had plans to visit Urbino, the city of Raphael, Bramante, and Frederico da Montefeltro, its enlightened Renaissance duke. This is another place I longed to see for ages but our hotel reservation must have got derailed and as it was Easter time, when last minute accommodation was unavailable, we decided to stay in Siena. Instead of Urbino we made an outing to San Gimignano, a small, delightful town, even more medieval in character than Siena, which preserved several of the original 56 family towers that once boosted the prestige of rivalling merchant dynasties and dominated the horizon, as do skyscrapers in the big cities of our age.

Our arrival in Venice was cold and rainy; it was even worse when we departed, but in between the weather god looked quite favourably upon us. A water-taxi brought us to the Hotel Europa & Regina, situated at the Canale Grande, just a couple of blocks away from Piazza di San Marco. Knowing that the Koguchis would stay in the same hotel, we looked forward to meeting them after some two years or so. In the afternoon we had a joyous reunion, and in the evening we went with them to Da Raffaele, a restaurant with a pleasant Venetian ambiance. The Koguchis had

just come from Rome and before that had visited Vienna. They were most enthusiastic about their trip and expressed amazement on how utterly different these European cities were from each other; each with a very distinct character, atmosphere and flavour.

The next day, the 17th Congress of the European Accounting Association began. The meetings were on the island of Giudecca in the Zitelle (formerly a school for maidens, and now converted for the purpose of congresses and similar occasions). It lies just opposite of the Piazza di San Marco, and a shuttle-service of boats was arranged to transport the congress participants to and fro. In the afternoon the plenary session was held. After the introductory speeches by Giuseppe Marcon, Reino Majala and P. Costa, the first paper was delivered by Enrico Viganò (University of Naples), then came my own presentation, which in turn was followed by that of the renowned economist and accounting historian, Basil Yamey, who offered some criticism of Sonbart's thought on double-entry accounting.

For me, this occasion constituted a highlight in my academic career. Although it was not my first plenary presentation, I hardly ever had a larger audience (probably over a thousand) in front of me. In the days afterwards I attended a series of lectures, and found of particular interest those on "Accounting and Economics", chaired by Alfred Wagenhofer, and on "The Politics of Accounting", chaired by Anthony Hopwood. In between the sessions, as well as at various social occasions, I had the opportunity to chat or exchange views with friends and acquaintances.⁶² I also met several persons whom I wanted to meet for a long time; for example, Raymond Ball (though he insisted that we had met in the sixties in Toronto); furthermore I exchanged some words with George Foster (who sat beside me at the AAA Meeting in San Francisco in 1993, but then there was only time to congratulate him shortly to his AAA Outstanding Accounting Educator Award, which he had just received). This was also the occasion to meet Mrs. Anna Szichta, a collaborator of Alicja Jaruga under whom she presently writes her dissertation about my own efforts (some of her thoughts on this subject have already been published in the Polish literature).

Being born in Trieste, I was particularly pleased to meet B. Mei from the University of this city. At the Business Meeting Giuseppe Galassi took over as the President of the EAA. This is a well-deserved recognition for his tremendous organizational effort to boost the Italian membership in the EAA, and make Italy an important force in this association. I am pleased that he thinks with

⁶² For example, Simon Archer, Wolfgang Ballwieser, Richard Brief, Alfred Coenenberg, David Cooper, Daniel Coulombe (a former student of mine, now at Laval University), Ferraris Franceschi, Giuseppe Galassi, Anthony Hopwood, Alicia Jaruga, Gerhard Mueller, David Solomons, Thorben Thomsen, Alfred Wagenhofer, Murray Wells, Stephen Zeff as well as some friends from the University of Pisa, such as Stefano Azzali, Paolo Andrei, Anna Maria Fellagara and others. I also met in Venice three ladies, two from the Universidad Madrid Complutense, Amparo Cuadrado and Maria-Lina Valmajor (and their friend, Ana Gomez), who wanted to consult me on my forthcoming research, and who, subsequently, visited us in Vancouver in September 1994.

much pleasure of his semester in Vancouver and that, in a way, he was a "student" of mine. The organization of the congress was excellently handled by the Italian team, chaired by Luciano Olivotto of the University of Venice. He and I had several opportunities to chat with each other, among these occasions was the closing banquet which was arranged on a grand scale in the Excelsior Hotel on the Lido. Hermi and I shared the table, among others, with Galassi and the Wagenhofers, and learned about the chair which Alfred Wagerhofer recently occupied at the University of Graz as well as about his wife's activity as a public accountant.

16. THOUGHTS ON TWENTIETH-CENTURY ACCOUNTING THINKERS

Upon our return to Vancouver, there were urgent matters to attend, but before resuming my work on the manuscript of the new book (*Critique of Accounting*), we took a two weeks of vacation in Hawaii. Being back at home again, I embarked with new energy on the last phase of the book manuscript. During this time my previously mentioned ABFH paper on the Archaeology of Accounting was published. Meanwhile I also learned, first, that my paper on "Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations" will appear in *Accounting, Organizations and Society* (AOS), second, that my recent EAA-presentation would be published in the *European Accounting Review* (EAR), and third, that the English version of the present autobiographical essay would be published by Chuo University Press.

In June 1994, I attended the Annual Meetings of the CAAA in Calgary at which occasion Jerry (G.A.) Feltham was handed over the Haim Falk Award. Jerry (together with Joel Demski) also received in August of the same year the even more prestigious and rare AAA Award for Seminal Contributions to Accounting Literature on the basis of their joint paper "Economic Incentives in Budgetary Control Systems" (*The Accounting Review*, April 1978, pp. 336-359). This well deserved recognition and the fact that Jerry Feltham (who also received the local 1994 "Academic Research Excellence Award" of our Faculty) is the driving force of UBC's Accounting Division, are a great boon for all of us. Despite the many budget cuts and the loss of senior faculty, the members of this division can boast at least five or six major literature awards.

A couple of weeks before finishing my book-manuscript I received the work *Twentieth-Century Accounting Thinkers*, edited by J. Richard Edwards (London: Routledge 1994). Among its 19 chapters is a profile about myself by Cheryl McWatters; but this is not the only reason why I should like to say a few words about this book (as well as about the specific profile). For me Edwards' book was a most welcome source of valuable information that is not easily found elsewhere; and I imagine that everyone interested in the history of academic accounting on an *international* scale would think no differently. This book also constitutes an indispensable complement to such historical books and summaries (limited to more specific areas) as: *Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie* by Dieter Schneider (München: R. Oldenbourg Verlag, first edition, 1981),

mainly dealing with the German literature (though not only of accounting literature but that of business administration in general), and *The Development of Accounting Theory: Significant Contributors to Accounting Thought in the 20th Century*, ed. by Michael J. R Gaffikin and Micheal J. Aitken (New York: Garland Publishing, 1982), confined to the accounting literature in English.

Due to my studies in Vienna and my activity on the American continent, I was pretty familiar with accounting research in the German and English language areas, but I always wanted to know more about such research in France, Italy, Japan, Holland, and the Scandinavian area, to which even Finland might be counted. There is, of course, the previously mentioned book, *European Contributions to Accounting Research - The Achievements of the Last Decade*, ed. by Hopwood and Schreuder (1984). As the subtitle indicates, it limits itself to a single decade. Edwards (1994), however, contains more of the international-historical information I was looking for; it even filled some gaps in my knowledge about the German and English literature. Though most of the contributions (except two) concentrate on a single personality, each article offers considerable background information from which one can learn about the academic setting (i.e., the students, colleagues or scholars with opposing views) as well as of research interests and the pertinent cultural atmosphere of a country and period. Edwards' book might even help to break the narrow-minded and arrogant notion (predominant among some younger colleagues on the American continent) that serious accounting did not exist before 1968.

Being an anthology authored by twenty-six different contributors (including the editor as well as Davis Solomons, who wrote the Foreword), *Twentieth-Century Accounting Thinkers* is, of course, bound to be somewhat uneven. Some authors had concerned themselves with their particular subject for many years; Gaffikin, for example, has known the "subject" (Raymond Chambers and his writings) for decades, or may have even been his student. While other authors had less direct knowledge of their subject matter or had, for the first time, to delve into it. Some may also have fulfilled their task more meticulously than others; the articles by Tetsuya Morita and Junichi Chiba (about Iwao Iwata and Kiyoshi Kurosawa respectively), for example, are not only more comprehensive but also more carefully quoted than that by Yasushi Yamagata (about Wasaburo Kimura). But this does not change the fact that I found all those contributions a true treasure trove. I certainly feel honoured that the editor and his Editorial Board found my endeavours worthy enough to be included in this book, not to speak of Solomons "Foreword" which contains the following passage (p. ix):

The blight of 'positive accounting theory', which confines itself to the study of accountants' behaviour, driven, it is claimed, exclusively by self-interest, has left little room for the broad theorising about accounting (as distinct from accountants) that attracts accounting thinkers. Fortunately there are signs that the tide is turning. The twenty-first century may after all see its Patons, Schmalenbachs and Mattes-

siches.⁶³

The "Profile of Richard Mattessich" in this book was authored by Cheryl McWatters of McGill University. Overall it is well written and catches many crucial aspects of my endeavours. I am most grateful to this lady for devoting much time in studying many of my publications, as well as for such a favourable assessment of my endeavours. At times, this is even overdone. On pp. 26-27, for example, one might gather that some of Schmandt-Besserat's contributions to the archaeology of accounting are attributed to me. Yet, apart from minor factual inaccuracies (which the attentive reader of the present memoirs might amend for himself) and some misinterpretations,⁶⁴ there is at least one passage which I feel obliged to correct. McWatters states: "RVM [for Richard V. Mattessich] considers AAM to be a monumental work", despite the fact that I have neither entertained nor expressed anywhere such a view.⁶⁵

In this connection, I should like to add some remarks of possible interest to biographers and accounting historians. For these specialists, one should presume, it is adamant to distinguish between the following three categories: (i) factual statements (whether correct or erroneous), (ii) opinions, and (iii) interpretations. The above-mentioned case definitely belongs to the *first category*, because the author attributed to the "subject" (i.e., me) a state of mind (that I = he "considers AAM to be a monumental work") for which, however, there was no factual evidence. And without a fact there simply is nothing to interpret.

This case is very different, for example, from McWatters' (1994, p. 26) view that AAM is not a classic (see below). This is a personal *opinion, which one must respect*. Though in such a case one would expect a list of counter-evidence to the following *facts*: that AAM was reprinted in the

⁶³ Since the pronunciation of "Mattessich" rhymes with "rich", Solomons may be justified in adding an "e" in the plural; after all, one says "riches" and *not* "richs" (though in Chapter 1 I referred to my father's family as the "Mattessichs").

⁶⁴ One might also argue that, as a "profile", it is somewhat lopsided, considering, for example, that it devotes almost a full page to a minor article, like "The Constellation of Accountancy and Economics", but less than four lines to a book like *Instrumental Reasoning and Systems Methodology* (1978), though the latter is a crucial prerequisite for understanding accounting as an applied science; or considering that it relegates the most important *practical* aspect of AAM, namely its companion volume, *Simulation of a Firm through a Budget Computer Program* (1964), to a four-line endnote (# 11, pp. 31/37).

⁶⁵ To be on the safe side, I ran the search procedure for "monumental" in my computer files so I may ascertain whether I might have used, in the draft of my professional memoirs (which was at McWatters' disposal) or elsewhere, this expression in connection with AAM, perhaps in a different sense than ordinarily understood. But I never made such a remark, nor would I attribute the adjective "monumental" to a single and modest tome as AAM - even when its companion volume is taken into consideration.

"Accounting Classics Series" (of the Scholars Book Co., 1979) as well as in the Book Series of "Outstanding Financial Reprints" (Ann Arbor, MI: University Microfilms, 1979), and was translated into German and Japanese. Furthermore, that it has been abundantly referred to, and still is frequently quoted, particularly in the historical literature (including in an article by Gaffikin 1994, in the very same book where the profile by McWatters appeared); that scores of scholars (in half a dozen of countries) followed its example in searching for an axiomatic basis of accounting; that it broke with the need for *absolute* magnitudes of value, income, etc.; that it was the first major work to promulgate modern analytical and simulation methods in our discipline; and, above all, that its chapter 9 (together with its companion volume)⁶⁶ was the first systematic presentation and thorough analysis of computerized spreadsheet (or matrix) simulation in accounting which ultimately conquered accounting practice in a quite spectacular way. The latter fact is admitted by McWatters (1994, end note 11, p. 37), but she obviously does not deem it important enough in the evaluation of AAM - perhaps because this theoretical insight proved of mere *practical* relevance. She even believes that "While AAM may not be declared a classic, RVM's insights into early record keeping will have long-lasting influence upon the accounting discipline" (McWatters 1994, p. 26). Was it the professional bias of an historian that tempted McWatters to favour minor historical insights over a whole series of much more wide-ranging contributions, as for example, the pioneering of computerized spreadsheet simulation?

If a historian, like McWatters, who is obviously favourably disposed toward my writings, fails to see the significance of such evidence (as listed above), is this not proof that, after thirty years or more, AAM has still not really been understood? Indeed, here might be the key to the many self-references, quotations, etc., in the present memoirs and other recent publications of mine. It is the struggle for *full* recognition of AAM. As its author, I not only have the right but the duty to fight for it - no less than a mother fights for her child. That AAM has many limitations, I myself have repeatedly emphasized. Above all, this book lacks the self-contained architecture so characteristic of Edwards and Bell's classic on *The Theory and Measurement of Business Income* (1961) - on the other hand, some might regard this latter work as emphasizing too much "current entry-values", and thus as being dogmatic, just as the medieval Gothic cathedrals are impressive

⁶⁶ This Chapter 9 (of AAM as well as the companion volume) were based on my article on "Budgeting Models and System Simulation", (TAR, July 1961, pp. 384-394) which was the very first publication to advance the idea of computerized spreadsheet simulation of accounting transactions in such a way that the accounting entries are not mere figures but are to be determined by entire formulas, just as did decades later the best selling computer spreadsheet programmes. But is the fact that in the 1960s only few people saw the significance of this insight, sufficient reason for denying recognition of priority? If this were so, one would have to strip Gregory Mendel of the priority to the laws of inheritance because his insight was appreciated only after De Vries re-discovered those laws over three decades after Mendel's publications and six years after Mendel's death.

statements of belief. In spite of its impressive achievements, Edwards and Bell's (1961) book is still purely normative and does not apply a conditional-normative approach. A deeper probing of AAM might not only reveal that the latter presents a more tolerant and, to my mind, *neutral* position, but also that its complexity hides one gem or the other, which some colleagues may either have missed or believed to be nothing but glittering rubble. Perhaps AAM can be better understood in the light of my forthcoming book *Critique of Accounting* - the latter, certainly, can be comprehended better in the light of AAM.

But whichever way an author may want his work to be understood, only posterity can decide whether his visions will prove to be genuine or whether they were but nebulous fantasies. Besides, one should be aware that the history of philosophy and even of science manifests repeated cyclical fluctuations in popularity, even of the most prominent contributions. Yet all such considerations are much less important than a researcher's integrity, and his courage to pursue or defend his findings whatever the cost or risk may be of being misunderstood or slighted.

After this detour, I still owe the reader an explanation of the third category of statements, namely *interpretations*. These too cannot be made in a vacuum but require a factual basis. For instance, take the statement "AAM is not without limitations. First, RVM's terminology does not distinguish clearly between axioms and definitions (AAM, 1964: 446) with the result that many of the proposed axioms are conditional definitions" (McWatters 1994, p. 25). There can be no doubt that her first sentence is correct; but the second sentence is a misinterpretation that takes a definite advantage for a limitation. The strategy employed in AAM makes not merely the axioms but even the definitions axiomatic. To realize this, one has to be familiar with the *predicative form* of axiomatization which nowadays is used in most mathematical as well as philosophical-logical presentations. Whether it is the best selling text by G. Birkhoff and S. MacLane on *A Survey of Modern Algebra* (1977, 4th ed.); the truly monumental, eight volume *Treatise on Basic Philosophy* by Mario Bunge (1974-88); or the no less monumental *Probleme und Resultate der Wissenschaftstheorie und Analytischen Philosophie* (1969-84) by Stegmüller, they all use this predicative form which I characterized in the "Preface to the Reprint Edition" of AAM (p. xix) as follows:

one requires a special kind of axiomatization, one in which the axioms become constituents of the definition of a set-theoretical predicate. But precisely this kind of axiomatization was chosen in AAM (whether by sheer luck or sound intuition is left to others to judge). Here (p. 19) the axioms are neither propositions nor propositional forms but structural constituents of the definitions of our discipline - exactly as required by Sneed and Stegmüller.

It is crucial to realize that *conditional definitions* are something entirely different from *nominal definitions*; and that predicative axiomatization does not entail the lack of differentiation between axioms and (nominal) definitions, which I have previously criticized (in Chapter 6) in

connection with Chambers' *Accounting, Evaluation and Economic Behavior* (1966).

The above mentioned examples should not be misunderstood but must be seen in the right light. Few biographers will be able to hit the mark in every respect. Minor errors and misinterpretations are almost inevitable, particularly when working under time-constraints or not having the freedom to consult the subject-person himself. The above mentioned references to McWatters (1994) must not be understood as a criticism of the competence or seriousness of this scholar. The best proof for the sincerity of my words is the fact that she and I have agreed to collaborate on my next project (on Academic Accounting Research in Canada).⁶⁷ I am very much looking forward to her help and advice, as that of a *trained* accounting historian who, in addition, resides in the East of Canada, thus having much better personal access to many persons and sources - something indispensable for this particular project.

17. REMARKS ON THE CRITIQUE OF ACCOUNTING

In October of 1994 the manuscript of the *Critique of Accounting - Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline* was finally completed. And this may be an opportune place to say a few words about this forthcoming book. The increasing gap between the theory and practice of accounting should be taken as a warning that academics have emphasized too much the "economics of accounting" while neglecting accounting proper, i.e., the "applied science of accounting". The present trend, to cast accounting in the image of a pure science, may need to be modified and extended to accommodate explicit value judgments and the means-end relations so indispensable for any applied approach. The *Critique* points a way out of the present dilemma. It emphasizes that *accountability* has been the ultimate task of accounting for some ten-thousand years and continues to do so; it thus pleads for paying greater heed to the role which moral issues, and value judgments in general, play in this discipline. In a way, this book may be considered a *protest* against four aspects prevailing in modern accounting: (1) the relative neglect of ethics and other norms, and (2) the methodological intolerance of PAT, (3) the continuing search for an *absolute* value notion instead a context-oriented one, and (4) the refusal to regard academic accounting as an applied instead of a positive science. In general, the *Critique* is concerned with the professional and theoretical foundations as well as the *normative* structure of accounting (as its subtitle conveys). It is a critical examination of the extent to which accounting can represent social reality, and attempts a somewhat daring synthesis of the two major opposing camps of present-day academic accounting, the "Critical-Interpretive Perspective" of Great Britain,

⁶⁷ Whether this project can be extended to Canadian efforts in MIS (as originally intended), will depend on the judgment of another possible collaborator, Al Dexter. It will be up to him to decide whether, in this particular area and locale, enough interesting material exists for such an extension.

on one side, and the "Positive Accounting Theory" of America, on the other. In other words, I have tried to demonstrate that academic accounting is not a pure but an applied science which can neither be satisfied by a positive nor a purely normative approach. It requires, instead, a *conditional-normative methodology*. The kernel of this idea is already present in AAM; there, purpose-orientation plays an important role, as do the related placeholders for pragmatic hypotheses (or instrumental hypotheses, as called in IRSM as well as in the *Critique*). Yet, I hope, during the intervening decades these thoughts have matured and grown. Indeed, the *Critique* incorporates or summarizes the essence of ideas expressed in a series of recent articles and relates them to the views expressed in AAM and IRSM.

This holds particularly for the conditional-normative accounting methodology (CoNAM)⁶⁸ developed in my AOS-1995 paper (see preceding chapter) and, to some extent before - for an excellent review of my earlier contributions to CoNAM, see Thornton's previously quoted review article in *Contemporary Accounting Research*, Fall 1985, pp. 124-142). The *Critique* makes it possible to better illustrate and integrate this idea with previous ones. It demonstrates, on one side, the development of my thinking and, on the other side, shows a consistency with ideas expressed in the 1960s and 1970s. Such a conditional-normative methodology is supposed to determine the means required for attaining specific information objectives and related goals of a firm. That this is to be accomplished not only by analytical but also empirical means (i.e., testable instrumental hypotheses) I have tried to show in RSM. In contrast to the traditional normative approach this methodology is not purely subjective but possesses two objective aspects: first, it insists on revealing the goals pursued and their underlying value judgments; second, it recommends the search for empirical evidence supporting means-end relations (not unlike positive accounting theory tries to submit evidence for *presumed* cause and effect relations).

In Chapter 11 of the *Critique*, I offered four major reasons for regarding accounting as an applied and not a positive science. Yet, a fifth reason has to be added. This is *the greater sensitivity of the applied sciences in general to vested interests*. It is best illustrated by a recent example from medicine that is particularly striking. In 1979, Dr. Robin Warren of Australia discovered that, in contrast to traditional belief, there exists a bacterium (now called helicobacter pylori, shortly H-pylori) that can stand the high acidity of peptic acid and thus can thrive in the stomach of humans. Two years later, another Australian, the physician Dr. Barry Marshall (from Perth) made the momentous discovery that these bacteria exist in the stomach of some ninety percent of all people

⁶⁸ A previous draft of this paper bears the term "conditional-normative accounting theory". Although the term "theory" is still mentioned in the AOS-1995 paper as well as the *Critique*, both of these publications stressed the distinction between a methodology and the theories that follow from it. But what I offer there is definitely not a theory but a methodology. Indeed, due to my philosophical bias I have always been, for better or worse, more of a methodologist than a theorist.

suffering from peptic ulcer, and are its major cause as well as that of gastritis. Later it was discovered that stomach cancers may also be caused by H-pylori, and that these cancers have an association with heart disease. Thus, persons harbouring these bacteria seem to have twice the risk of heart problems compared to persons not harbouring those bacteria. Hence, a good deal of heart attacks might possibly be prevented by eliminating those helicobacter pylori.

So far most of this is pure science; but Barry Marshall (who is now at the University of Virginia, USA) also noticed in 1981 or 1982 that, in the majority of cases, these illnesses can be cured by a simple and inexpensive two-weeks administration of antibiotics (such as tetracycline or amoxicillin, etc.) *together with bismuth*. According to a CBC television programme,⁶⁹ this discovery is neither to the financial advantage of the pharmaceutical industry nor to some members of the medical profession. Not only yield such best-selling ulcer drugs (as Tagamet, Zantac and others) many hundred-millions of dollars every year, but the latter merely suppress peptic ulcers temporarily, without being able to heal them, thus requiring repeated purchases of these drugs by the patients. The new treatment, however, is not only incomparably cheaper, but also able to cure this disease for good (provided no new infection occurs). Even members of the medical community might not be interested in promoting the novel treatment, although it renders many gastric operations unnecessary. According to this CBC programme, the result was that for more than a decade, physicians ignored these momentous discoveries, promoting instead the much less effective but much more expensive drugs. Only most recently, after recognition of these new insights by the prestigious National Institute of Health in the USA, attention seems to be paid to this "new treatment" by the medical community. If vested interests can delay the application of important discoveries in one of the most progressive sciences, such as medicine, we should not be surprised if such interests can effectively block insights in more modest disciplines such as accounting.

At any rate, the advantage of CoNAM over traditional normative theories consists in greater objectivity and tolerance. No longer would it be possible to claim, for example, that current entry values (or current exit values, or present values, etc.) are absolutely correct. One would have to recognize that, depending on the objective, each of these value bases could be acceptable (as illustrated in the *Critique* for different capital maintenance objectives). One would then be able to specify under what circumstances one valuation method is to be preferred over another. This is neither possible under the traditional normative approach nor under the positive scientific one - the former is *postulating* absolute values, the latter tries to infer them from other premises. Hence the advantage of CoNAM over a positive approach would be that value judgments could be

⁶⁹ For details see the Canadian Broadcasting Corporation (CBC) television programme "The Nature of Things" (of March 2, 1995) with David Suzuki (Professor of Biology, University of British Columbia, Vancouver, B.C.).

incorporated into the theory proper, which in turn is the prerequisite for any applied science. No longer would the practitioner be obliged to apply a positive theory by converting it herself or himself into an applied theory. On the contrary, CoNAM would ensure that a theory generates accounting models for a variety of purposes, tailor-made, or at least customized (standardized) to frequently encountered needs (similar as suites, automobiles, etc., are being customized).

This gives occasion to clarify further confusions about the difference between a positive and normative approach. Feltham, in a recent lecture (presented at UBC) popularized the distinction between the applied and the positive science approach as that between asking how should something (he uses the example of a 'mouse-trap') be built? He juxtaposes this to the question "what consequences will the device have for its user (perhaps even for the mouse)?" This is an excellent comparison; but looking closer at the accounting literature one notices that even the disciples of positive accounting theory (PAT) claim to be able to solve policy issues and often ask the first type of question (e.g., "how should proper accounting standards be formulated?"). This may be the reason why McWatters (1994, p. 33) says: "Unfortunately, RVM dismisses the more fundamental argument that PAT is positive in name only and needs to be revised or renamed in a more appropriate manner". But this is a misconception. First, I would never dismiss the need to revise and then rename PAT; on the contrary, such a revision is the very purpose of CoNAM. And I have stressed in my AOS-paper, as well as the *Critique*, that the proponents of PAT cannot have their cake and eat it at the same time. They have to make up their mind whether their pursuit is truly positive or whether they want to tackle policy issues. Second, the decisive criterion is whether PAT uses value judgments *as factual descriptions* of persons, or *as premises* of the theory proper. If the latter is *not* the case, neither McWatters nor anyone else can seriously claim that PAT is normative. Of course, one could argue - as radical-critical accountants seem to do - that a science is not positive as long as it possesses hidden, pre-scientific value judgments. But then all science is normative, and the argument that PAT is not positive becomes vacuous.

The *Critique* also offers some historical glimpses, reaching from the very beginning of token accounting (some ten-thousand years ago) to a survey of research during this century. Furthermore, it repeatedly returns to reality issues and illuminates several aspects in detail. It emphasizes that, in contrast to other applied sciences, accounting attempts to represent reality. Yet, contrary to the positive sciences, such representation is always a pragmatic one, i.e., constrained by a series of value judgments (considerations of cost-benefits, conservatism and others). Furthermore, it tries to explain why the conceptual representation of economic reality in the accounts and financial statements usually seems so "unrealistic".

Above all, the *Critique* distinguishes explicitly between *positive* and *pragmatic* representations of reality. The positive representation (e.g., in the case of valuation) might use a present value method (be it deterministic or probabilistic); but such an approach yields indeterminate solutions in many realistic situations (e.g., under imperfect and incomplete markets). In other

words, except for relatively simple and usually unrealistic situations, it may be impossible to illuminate the entire picture. The pragmatic representation, in contrast, does not focus on the entire picture but on a specific aspect (e.g., real financial capital maintenance). But, when required, this pragmatic procedure can be repeated for different aspects (e.g., physical capital maintenance, nominal capital maintenance, etc.), and thus may ultimately shed more light on the entire picture than the positive approach could ever do. This leads to the insight that pragmatic representations in financial statements can offer only purpose-oriented values (dependent on specific situations, information requirements, cost/benefit criteria, and so on) but not absolute ones. Such a perspective reveals not only the difference between positive and pragmatic representations of reality, but also offers the possibility of analyzing the transition from one to the other. Such a link is to be found in the value judgments and means-end relations (both of them sandwiched between the two types of conceptual depictions) that lead from the positive to the pragmatic representation.

I have no illusions about the *reception of the Critique*; its ideas will not be readily embraced by all accountants. The disciples of positive accounting theory, for example, will find this book and the suggested methodology unacceptable. Both run counter to their basic creed that accounting could be anything but a positive science. Yet, even more moderate empirical as well as analytical accountants may find it difficult to accept a methodology so very different from what they have been taught and used throughout their career. The law of inertia will force most of them to prefer the familiar - even if it has proven incapable of resolving long-standing, fundamental accounting problems - rather than venturing into the uncertainties of a novel methodology. Not to speak of the imagined loss of "prestige" (or injured pride) which many might feel by admitting accounting to be a "mere" applied science.

However, the greatest impediment in further developing the main ideas outlined in the *Critique* lies in the fact that young academics in North-America are greatly discouraged to "experiment" with new ideas of this sort. If I can afford to present something like CoNAM, it is only because I am established and even retired, but a young assistant professor, who struggles to be promoted or to get tenure, can hardly afford to do this in the present academic climate - particularly not at leading universities. If such a person would present in his work the consequences resulting from the insight that accounting is an applied science, his advancement is likely to be in great jeopardy. Such academic petrification is dangerous. It may well postpone the kind of future accounting research needed to bridge town and gown. Yet in the long-run even those difficulties may not be able to stop what becomes increasingly evident - namely, the need for a thorough analysis of purpose-oriented accounting systems.

Of course, the reader may rightly ask: what is the ultimate justification for preferring CoNAM to other accounting approaches, particularly those presently under consideration? My answer is quite realistic: Look at accounting as it has been practiced during this century. Do practitioners attempt to represent reality in a way that comes close to a pure science, or do they try

to represent it in a purely pragmatic way? Who can seriously argue in favour of the former? Thus the conclusions are: first, that the academic analysis of accounting must be conducted on the basis of the applied and not the positive sciences; and second, that an applied science can neither ban norms from its premises nor disregard the relationship between means and ends. Whoever misses this basic premise, and its major conclusions, is bound to misunderstand an approach that would make little sense for a pure science.

Furthermore, to look at the *Critique* from the point of view of immediate acceptance, particularly of CoNAM, would also be misdirected. Above all, this methodology itself is not yet fully developed. Its fundamental, unresolved problem is the empirical determination and testing of instrumental hypotheses - something that not merely requires the expertise of empirical accountants, but a second empirical revolution. After all, our first empirical revolution was but one of the "economics of accounting". Critics will point out that, despite pertinent illustrations and suggestions, my book does *not* really show in which way instrumental hypotheses (i.e., formalized means-end relations) can be empirically determined and tested in any *direct* fashion. But a direct way to do this would require an empirical breakthrough so enormous that it would affect applied sciences in general - and this is not likely to happen overnight.

Already Bertrand Russell pointed out that it is much easier to determine truth than usefulness; and even as to the first, i.e., as regards cause and effect relations, we have to infer the causal nexus on the basis of statistical associations, hence in an indirect way. On the other hand, in everyday life and accounting practice we constantly try to find the best possible means for achieving a specific end - and sometimes we succeed in such endeavour. So why should it not be possible to investigate scientifically those practical ways, learn from them, and formalize them? The *Critique* is a call to arms for such a battle, not a victory celebration. Thus I am only pointing the way toward, but not presenting, a final solution. Certainly, I am not claiming to be the Messiah of accounting; at best I am a latter-day "Lion roaring in the desert". Just as John the Baptist got the axe from the "establishment" (King Herod Antipas and his family) when his criticism became too much for them, so I might run analogous risks. The ideas presented in the *Critique* may, indeed, haunt academic accounting for some time, but the day may come when it will dawn upon its disciples that, for an applied science, the approach suggested is a reasonable one. Obviously, it is not enough to pay mere lip service without drawing the consequences: one can hardly accept accounting as an applied science but continue to regard, for example, current exit-value as the only "legitimate" valuation basis.

Sooner or later accountants will also realize that, in spite of the present limitations, CoNAM admits analytical means and informal arguments to attain *preliminary* solutions to the acceptance of certain means-end relations without excluding normative premises (as PAT does). Nevertheless, to materialize CoNAM in full measure would require a concerted effort of the entire accounting community. Above all, it is important to avoid a grave misunderstanding that is analogue to the one

mentioned by André Malraux in a very different context:

disdain for Gothic art which prevailed in the seventeenth century was due, not to any authentic conflict of values, but to the fact that the Gothic statue was regarded at the time, not as what it really is, but as a botched attempt to be something quite different. Starting from the false premise that the Gothic sculptor aimed at making a classical statue, critics of those days concluded that, if he failed to do so, it was because he could not. (The Voices of Silence, translated by Stuart Gilbert. New York: Doubleday & Co., 1953, pp.19-20).

To appreciate the *Critique*, one must take into consideration its different viewpoint and, furthermore, concentrate on its critical analysis rather than on immediate results. Although such analysis can hardly be summarized in a few strokes, its basis might be stated as follows:

(1) For thousands of years *accountability* has been the major function of our discipline. The neglect of this function during the last decade or two (in theory no less than in practice - with the exception of agency theory) falls in line with the moral decline, as manifested in government and business practices as well as society in general.

(2) There is an obvious need for putting greater emphasis on ethical and other value judgments in accounting, and on incorporating such value judgments into the premises of accounting theories. To avoid the subjective bias which a normative theory (in the traditional sense) would create, one has to aim for a methodology that enables the construction of conditional-normative theories. Such theories are objective to the extent that they clearly reveal the underlying value judgments. They also should permit, in principle at least, the empirical testing of the relationship between desirable ends and efficient means to attain such ends.

(3) To outline the prerequisites for comprehending the foundations, structure, and possibilities of accounting as an applied discipline, and to search for the appropriate methodology are two of the main goals of the *Critique*.

As to the long-run response to this book, any speculation is futile; I rather prefer to quote a passage from a most stimulating book by Friedell:

The fates of books are hardly less illogical and irrational than are the fates of people....They follow a dark innate law which nobody knows....We see authors who for years struggle with a problem...without being noticed by the world. They despair and deem their life's work to be naught; suddenly, in some recess of their mind, their appears a thought to which they had never attributed any significance. And

*this tiny idea lights up and moves through the centuries.*⁷⁰

18. WHAT I CAN BELIEVE AND WHAT I CANNOT

Dear reader, whether you have kept faith with me through all of these memoirs, or whether you just skimmed a few pages, you now deserve some words from heart to heart. And I shall try to spice them with a few grains of humour. If one is interested in someone's career, it may be enough to taste merely the icing, but if one wishes to comprehend the person behind it, this will not do. Approaching the end of this biographical sketch, I become painfully aware of how much it is merely a sketch, and how inadequate it is as a biography. To probe deeper, to see what lies beneath all this commotion, much more would have to be said. And since this is not possible - at least not at this stage - let me offer a consolation prize. Let me convey my answers to a few fundamentally important questions. In other words, let me reveal, in an aphoristic fashion, the foundations of my "belief system" which grew and sustained me during this Odyssey of some seven decades. Those beliefs are the children of my curiosity rather than of my imagination; as sketchy or as speculative as they may appear to be, they are the fruits of deep probing and long soul searching - they are in the spirit of Socrates who taught that a life not reflected upon may not be worth living.

Do I believe in God? Certainly I do. For me this hallowed name signifies the total hierarchy of all levels of reality together with the creative forces and the information or laws governing them. I do not even hesitate to believe in a personal God. Since we all are part of this Godhead, humanity represents such a personal aspect of Him, Her and It all wrapped together. Is it not the meaning of Christ - the representative of humanity, his compassion and suffering - *to be part of God*? Did not he who was condemned to the cross because he called himself "son of God", call his audience "brothers and sisters"? For me the revelation that humanity is part of the Godhead is the essence of my belief - but this runs counter to *St. Augustin's De Civitate Dei*. Yet apart from such disagreement, St. Augustine was a Neo-Platonist while I am more of an Aristotelian; and beyond the belief in a prime mover, I think that creation and creator, though not identical, should be thought of as two inseparable facets of the same coin. This is not to say that the *atman* and the *brahman* are *ultimately* identical (as some Indian and other philosophers seem to have suggested); it merely means that the energy and information of the former is *a constituent* of the energy and information of the latter. Just as a drop of sea water has different *holistic* properties than an entire ocean, so *atman* must have different *holistic* properties than *brahman*. But why speculate about connections that seem to transcend the comprehension of our mind as well as our senses? Through-

⁷⁰ Translated from Egon Friedell, *Kulturgeschichte der Neuzeit* (Cultural History of Modern Times), Vol. 2 (Barock und Rokoko). London: Poseidon Press, 1947), p. 274.

out history, thinkers have tried to search for the best possible answers to sheer unanswerable questions, and in doing so anticipated, sometimes by millennia, such things as atoms, planetary systems, and many other occurrences that nowadays are common-sense. However, the emphasis lies here less on the correctness of the answer than on what a person can really believe after having, for the sake of his own identity and integrity, deeply probed those problems and scrutinized the available evidence. Thus, we have returned to Socrates' words about the importance of thoughtful contemplation.

Do I believe that God created or evolved the cosmos out of chaos? Yes I do. This creative force not only seems to have split nothingness into twain, but must have acted as an accountant *debiting* one half (the forces of matter) to the "positive" energy account, and *crediting* the other half (the forces of expansion in the space-time continuum) to the "negative" energy account.⁷¹ This belief is reinforced by recent conjectures of physics as described by none less than the eminent Stephen Hawking:

The total energy of the universe is exactly zero. The matter in the universe is made out of positive energy. However, the matter is all attracting itself by gravity. Two pieces of matter that are close to each other have less energy than two pieces a long way apart, because you have to expend energy to separate against the gravitational force that is pulling them together. Thus in a sense, the gravitational field has negative energy. In the case of the universe that is approximately uniform in space, one can show that this negative gravitational energy exactly cancels the positive energy represented by matter.

(*A Brief History of Time*, 1988), p. 129.

Since I occasionally dabble in poetry, I have tried to put these thoughts succinctly into verse form (leaning on the Negro Song "I have plenty of nothing"):

*God has plenty of "nothing",
and "nothing" is pretty galore,
For Him to make a whole universe,
Or two, or three, or more.*

If this "potential nothingness", out of which everything else seems to grow, is pure *infor-*

⁷¹ But this is not the only duality involved. On a higher level the split between matter (positive) and anti-matter (negative) occurs, and on an even higher level that between electro-magnetic charges, and so on. On each of these levels the terms "positive" and "negative" have a somewhat different meaning, and confusion must be avoided.

mation (some might even call it "the mind of God"), then our freshly hatched information age has hardly scraped the surface in exploring the essence of this notion.

Do I believe in existence after death? Certainly I do; are the fungi and bacteria not excellent evidence that there is life after death? I believe that the energy in each system (including us) will survive for eons until the positive and negative energies reunify into its original fluctuating nothingness (the physicists' "cosmic quantum fluctuation") that is but another state of the Godhead.

Do I believe in the existence of souls? I do, provided this expression refers to the "totality of emergent properties" that arise in every genuine system, on whatever reality level it might be found. But the notion of emergent or holistic properties is still greatly misunderstood and too much neglected in scientific research. Just as subatomic particles are being created and disappear, with their energy being converted into other particles, so human beings and their emergent properties come and go. And, if modern physics is correct, even that energy may, ultimately, be dissolved into nothingness - or as Shakespeare's Prospero says:

*The solemn temples, the great globe itself,
Yea, all which it inherit, shall dissolve,
And, like this insubstantial pageant faded,
leave not a rack behind. We are such stuff
As dreams are made on; and our little life
Is rounded with a sleep.*

*And my ending is despair,
Unless I be relieved by prayer,
Which pierces so, that it assaults
Mercy itself, and frees all faults.
As you from crimes would pardon'd be,
Let your indulgence set me free.⁷²*

Nothing seems to be more unbearable to humankind than personal mortality, and we have invented all kinds of tales to relieve us of this anxiety. Perhaps we have to make a choice of either escaping this anxiety or accepting what we honestly believe to be true.

Do I believe in the transmigration of souls? If a system breaks into its parts, and exactly the same system is created either from those or other parts, the totality of its emergent properties (i.e., its "soul") would be identical to that of the broken system. This situation comes closest to such a transmigration. But the more complex a system is, the more unlikely a perfect replication becomes;

⁷² The actual words are, indeed, "mad on" (and not as often quoted "made of") - The Tempest, Act.IV, Sc. 1, and Epilogue.

and in human beings the probability is virtually zero. Occasionally, I have been inspired by religious thoughts as well as Indian philosophy, but I can accept neither the idea of souls being rewarded or punished in any hereafter nor the notion of their transmigration as a penalty for not attaining ultimate enlightenment in this world.

What is the meaning of life? Insofar as a life can have the property of meaning - many would say that meaning is limited to propositions, sentences and similar representations - I suggest that you and everything you do, believe, love and even hate, makes life meaningful. And once a person can no longer give meaning to life, he or she must depend on others for obtaining such meaning (and there exists enough evidence that this can lead to disaster). A good deal of such meaning lies in striving for our ideas and ideals. We give meaning to our lives by doing the very best we can, irrespective of criticism or applause of the masses, leaving it up to time to rank our merits and count our faults. Such a life is often called an "authentic" one; it is a life that pursues *uncompromisingly* the ultimate goal and very essence of a person, whether he is such an unrepenting, though fictional, figure as Don Juan or a great soul as Mohandas K. Gandhi.

What is the meaning of art? Mankind has discovered many roads to "salvation", be it from the tribulations of everyday life or the anxieties of mind. The two most important ways, religion and art, were once inseparable. And for many people today, religion is still an art, while for others art has become their religion. In art we can lose ourselves, find solace, and penetrate depths of feeling that are hardly otherwise attainable. Art can reach the greatest heights and the deepest depths, it can be heaven and it can be hell. And, as the contrast between classical music versus rock music manifests, many more people prefer to be in hell than in heaven - a profound insight which Bernard Shaw formulated so brilliantly in his *Man and Superman* (1903, Act III, when "the Devil" talks about the "angelic and the diabolic temperament"). And music, the highest and most mysterious of arts, does it not penetrate to the deepest nook of our essence? Is it not ultimately based on *vibration*? This phenomenon seems to dominate the universe in so many forms.

What are my philosophic roots? I have been educated at home and in school in a fairly *idealistic* fashion - my elementary schooling was with the Piarists, a Catholic order devoted to education and learning. And I hope that the majority of my attitudes and actions have always been anti-materialistic. I also admit that my mentality leans more toward the artistic-philosophical than the empirical-scientific. Perhaps this is the reason why philosophy has such a strong grip on me, even without any formal university training in this subject. But my philosophic bent runs along realistic lines because I not only believe in a reality beyond the prison of our mind, but also in the ability of our nervous system to represent or approximate conceptually essential aspects of this reality. I consider it unfortunate that so many scholars (including such giants as Immanuel Kant) get stuck with the phenomena as they present themselves to our mind, and refuse to deal with the reality that lies behind those phenomena. Of course, the latter can only be vaguely grasped through the steamed up glasses of our senses and reasoning processes, but reality can be somewhat better

known with the help of the technical extensions to our senses. Even if its ultimate secret may be shrouded forever, I do not believe that the different levels of reality, their properties and structures, elude us completely.

What do I think is knowledge and truth? For me knowledge is the possession (ultimately a mind's possession) of an "adequate" conceptual representation of a segment of reality. Truth (or true knowledge) is the best knowledge available (by scientific and similar "objective" means) at a specific stage in history. Obviously, our truth is relative and merely approximates the evasive "absolute truth". The latter seems to be attainable only when a segment of reality becomes its own representation, when the duality between mind and matter dissolves, when they become one within the creative universe or the Universal Creator (both of which I take to be the two Janus faces of the cosmos). Above all, for me there is no knowledge without belief, but even belief must be based on evidence (otherwise it is mere fantasy); and it is the strength of evidence on which belief must be based.

Do I believe in the recently conceived duality of energy and information as the two fundamental constituents? Yes, I do. For me, energy is basically *the potential to change*, but so is information. Yet this does not make energy and information identical; at best they may be conceived as two aspects of a common event. Just as *diversification* seems to express the dynamics of cosmic evolution, so the *duality of energy and information* seems to stand for cosmic foundation. In this universe, everything seems to be either congealed energy or free energy, but everything can also become information, whether it is a person's footprint on a sandy beach, a quotation in the *Wall Street Journal*, a sound wave, or a magnetic dot on a tape coated with rust. Indeed, Schopenhauer in *The World as Will and Representation* (1818) came pretty close to the modern duality notion of energy and information - it is no coincidence that Frederick Copleston (in his monumental *History of Philosophy*, Vol.7, Part II, 1965, p.37) asks in reference to Schopenhauer's notion of Will: "why call it 'Will'? Would not 'Force' or 'Energy' be a more appropriate term...?" Take, for example, two approaching electrons: they "sense" their vicinity by an *information* consisting of an exchange of photons which requires *energy* (i.e., power or "Will"), the *representation* of which is the deflection of the path of each electron. Perhaps this duality may one day be able to reconcile the material aspects with the mental or conceptual aspects - a problem that gave much headache to philosophers.

Do I believe that the *law statements* of science are true? Such statements may be deemed to be true, but provisionally -- they can hardly be taken as absolute truth. They merely describe conceptual structures for which sufficient evidence exists that they resemble empirical structures rooted in the more evasive *laws of nature themselves*. Science *represents* and *approximates* conceptually through law statements and similar devices, whereas reality *possesses* natural laws (i.e., static and dynamic structures and related properties).

Do I believe that prediction is the hallmark of science? Although prediction is an important

criterion of some scientific activity, I must reject it as the decisive criterion of good science. The Ptolemaic model has long served as a counterexample: it could well predict the planetary motions but could not correctly explain them, thus ultimately it had to be abandoned. Today, in the age of "catastrophe theory" and an empirically confirmed "theory of chaos", we have even stronger arguments against this criterion, namely the "jumpiness" and inherent unpredictability of complex structures. We may be able to predict fairly well in physics and chemistry, but when it comes to biology and the social sciences prediction becomes even more precarious.

What do I deem to be the essence of mathematics and its relation to the empirical sciences? For me, mathematics is based on logic and is the most precise way of describing structures, any structures: whether static or dynamic ones, whether found in nature or merely imagined. The empirical sciences, on the other side, use mathematics to represent and approximate the structures encountered in segments of reality. They also stimulate mathematics to describe structures not yet formalized or even envisaged. Thus it seems important to distinguish *conceptual structures which describe* (and by means of which we represent), from *real or empirical structures which exist in nature*.⁷³

And why do we need philosophy? To save ourselves and the world from a kind of rationality that is becoming more and more irrational. Science and technology without philosophical wisdom is bound to destroy our world, but in unison with philosophy, combining knowledge with wisdom and compassion, they might be our only chance of salvation. Above all, philosophy helps to form a well-rounded picture of the cosmos and, thus for each of us to find him- or herself. Since the times of ancient Greece, we realize that the attempt of knowing oneself is the key to a meaningful life. Even Einstein's revolutionary discoveries arose out of philosophical reflections about the essence and speed of light and its limitations. The act of knowing usually involves some kind of speculation, whether it is scientific or philosophic. The main difference between the two is (in cases of empirical phenomena) the degree of supporting evidence; obviously, the latter is weaker in philosophic knowledge. Yet even this knowledge must "fit" and be based on evidence - it cannot be based on "unfounded" speculation. Scientific knowledge cannot offer a *guarantee* to truth, even if it has a higher likelihood of approaching it closer. And a scientist who disregards the philosophic foundations of science resembles a clerk in charge of counting a bundle of banknotes, but stops in mid-stream with the argument, it was correct so far, let us hope it will be correct to the very end.

Do I believe in "free will"? This question is complex and precarious. A fuller answer would have to be given in light of both the randomness of quantum theory and the new uncertainties recently revealed in chaos theory. Concisely speaking, I believe that - from the viewpoint of our fragmentary frame of reference - we are free to choose, but within relatively narrow boundaries.

⁷³ Of course, a concept or sentence also *has* a structure (e.g., a grammatical structure), but the latter is very different from the structure which that sentence tries to represent.

Yet the more global an outlook one assumes, the more this "freedom" becomes identical with the "combination of randomness and lawfulness inherent in the universe". Perhaps this conjunction is what most people mean by "the will of God".

Do I believe that there are absolute moral laws beyond the laws of nature? I believe that most of our moral maxims are made by persons, be they prophets or priests, lawyers or politicians, philosophers or ordinary citizens. "Thou shalt exist if and as long as thou canst!" seems to be one of the few maxims approaching a normative verity - and not only for living beings but for any kind of matter. Apart from its reference to stability and dynamic equilibrium, and its almost tautological simplicity, it holds for fields of forces and subatomic particles, atoms and molecules, genes and other "natural kinds" no less than for people. Yet evolution, history, or nature seems to exercise "preferences", or at least something similar, by incorporating norms into systems of all kinds. Furthermore, the various levels of reality generate not only positive but also normative emergent properties. On the physical and chemical levels arise some emergent properties that we call (quite arbitrarily) *positive* and *negative* (and the related notions of *attraction* and *repulsion*); on the biological and mental levels emerge such properties as *pleasure* and *pain*, and on various social sub-levels emerge a variety of properties that fall under the common heading of *good* and *evil* (and the related notions of *love* and *hate*). But, obviously, what is good for an individual may be evil for a nation, and what is evil for a nation need not be so for mankind in general, and what is good for the latter, in the short-run, need not be good for the biosphere of our planet. Yet such scepticism neither prevents me, in my own dealings with other persons, from trying to obey "Kant's imperative" (whether it is "categorical" or not) nor from asserting the need for moral standards. Even if some of them are but man-made, others are *rooted* in *general maxims* that are innate or *a priori*. Contrary to Kant, I believe that this innateness is not a general one; it is prior to the experience of individuals, but not to that of species and their precursors. Such experience was acquired through the evolutionary process, and had to be transmitted from generation to generation. Another part of ethics, the more variable one, may have developed through education and short-term environmental circumstances. Yet it appears that, in our time, this part of moral standards (as contrasted to the basic maxims) is being progressively eroded by innumerable forces that range from rampant materialism to the decline of family-sense and religion.

What is my political creed? I have lived under several dictatorial regimes (the Austro-fascism of Dollfuß, the Nazi-regime of Hitler, and Stalin's Soviet occupation of Vienna and Lower Austria) as well as under several democracies (the oldest living one in Switzerland, parliamentary democracies in Austria, Canada, and Germany, and the presidential-congressional republic of the USA). Among all of those I would prefer the Swiss system of government. Under this constitution the people have a better chance to express their will than under any other known to me. I also believe that this system may lend itself somewhat less to the manipulation by politicians and lobbying interest groups. But I have no political illusions, and believe that the ruling class, in the broadest

sense of the word, (whether it is that of a dictatorship, democracy or any other political system) will always exploit the rest of the populace. The difference is merely whether this exploitation is extreme or more moderate, whether it is crude or subtle, short-sighted or guided by a shrewd long-term outlook. It seems that on this continent the trend towards political, economic as well as ecological myopia has greatly accelerated during the last decades. Most of us, but particularly the coming generations, will have to pay a heavy price for the past ineptitude, corruption and insatiable greed of the political and business establishment.

What do I think about the last four decades and the future? The second half of this century will undoubtedly be regarded as the most "progressive" one from a scientific and technological point of view, so far. Never before have so many people had such a high standard of living. Yet, it is also true that never before have so many people lived in utter misery and on the brink of starvation (officially estimated as thousand millions of persons). Above all, the last four decades will enter history as the greatest opportunity lost from an ecological point of view. During this time our mother earth has been raped as never before, and all in the name of progress, economic growth, and even freedom. The political and economic leaders may occasionally bask in the artificial light of temporary popularity, but they will be condemned by history for their myopia and incompetence, above all, for missing the unique opportunity of saving our planet from a catastrophe that may dwarf the two world wars. Indeed, it is most likely that the next century will engender fearful events, the dimensions of which few of us can surmise. But this realistic scepticism need not lead us into pessimism (which I consider the most paralysing of all attitudes). I firmly believe that *homo sapiens* is tough and adaptable enough to survive for quite a while to come.

Why do I deem accounting to be so important and one of the most crucial social activities? Because no complex system can endure without a cybernetic feedback. And accounting provides, or at least is supposed to provide, such an indispensable control mechanism for most, if not all our economic entities and systems. Wherever this feedback fails to work, be it due to technical or human deficiencies, great economic damage or even chaos are likely to ensue. Thus accounting is, ultimately, less about "short-term efficiency" as it is about survival in the long run. Yet there is an even deeper reason for concerning oneself with accounting and duality in general. Beyond the more "earthly" dualities of assets and equities, revenues and expenses, day and night, pleasure and pain, good and bad, love and hate, birth and death, there are also those of existence and nothingness, of positive and negative electric charges, the polarities of magnetism, of energy and information, and so on. Is not *duality* the name of the game, and God its master accountant? For such thoughts some colleagues, who have difficulty distinguishing between imagination and mysticism, might wrongly attribute the latter to me.

Do I believe that there are positive empirical laws *originating* from accounting activity (beyond those borrowed from economics and the other behavioural or even natural sciences)? I have grave doubts about this; at least I do not know of anyone who has demonstrated reliably that

such laws exist. Give me a hint about a genuine accounting law (in the positive, scientific sense) and I may well reconsider this answer.

What do I think are the basic objectives of accounting? To my mind they are the monitoring of stewardship, the practice of assigning values to economic objects on the basis of context and purpose, the creation of decision-relevant financial information, and, not least, the creation of order out of chaos by means of transactional analysis. Luca Pacioli already said: "where there is no order, there is confusion". All of these activities refer to economic resources and related phenomena; they must be based on cost/benefit considerations in the widest sense.⁷⁴

Why is foundational accounting research important, yet so unrewarding? Let me answer this through a parable: The foundational researcher, like an earthworm, prepares the ground and makes it fertile for plants to grow. The birds, however, are more interested in those plants and their fruits; and when an earthworm ventures to the surface to enjoy the sunshine, the creatures of the sky pick on him and tear him to pieces. So it might seem that everything was for the birds.

Do I believe that academic accounting (as a whole) is or can be a science? Yes, but not a pure or "positive" one, merely an applied one. First, one must distinguish the economics and sociology of accounting (assumed to be positive) from the applied science of accounting which is definitely normative. A discipline which (1) has no scientific laws of its own, which (2) has specific goals to fulfil (beyond mere acquisition of scientific knowledge), and (3) which is bound to cost/benefit considerations, can hardly be regarded to be a pure science. If accounting possesses law statements of its own, they are based on man-made norms, not unlike those of medicine, engineering, law and other applied sciences, and it certainly is no coincidence that academic accounting research is predominantly carried out in "professional schools". However, I do admit that all these disciplines rely not only on their norms, but also on positive empirical laws. But these laws are embedded in and derived from the positive disciplines that range from the physical and biological sciences to such pure social sciences as sociology and economics. This answer may not appeal to many academic accountants because it may hurt their pride - perhaps as much as our grandparents' or great-grandparents' pride was hurt when the Darwinians revealed to them that humanity must have a common ancestor with the apes. The major difference between accounting and other applied sciences is that a fundamental task of accounting is the *representation* of segments of reality (not unlike that of a pure science). Yet this is not a scientific representation but a pragmatic one, subject to cost/benefit constraints. I may add that foundational research is by no means reserved for the pure sciences.

Do I believe that a genuine and comprehensive theory of accounting is possible? The

⁷⁴ One may be tempted to say instead "based on efficiency considerations". But certain aspects or levels of efficiency already belong to economics and even to thermodynamics (e.g., Gossen's laws and the entropy law respectively).

prerequisite for such a theory may depend on the possibility of developing an even more general theory for all applied sciences, in which the logic and epistemology of *means-end relations* are clearly stated. Presently we are far from such a theory, though some groundwork has been laid. Thus neither medicine nor engineering, nor any other applied discipline possesses as yet a comprehensive theory. This is the reason why, for a decade or so, I shifted my research activity from accounting to the philosophy of applied science. It is also why I believe that, at this stage, clearing the underbrush and fortifying the foundations are the most important tasks we can perform for future generations of accountants.

What is my attitude towards economics? Since the time of my university studies, economics has had a special place in my heart. Its theoretical presentation always fascinated me, and I greatly admire its subtle and fascinating analytical achievements. But I had hopes that in my lifetime economics would become a truly empirical science, which hardly turned out to be the case. As to the area of econometric predictions, for example, they usually are disappointing. This is not for lack of trying by empirical economists but because of the immense complexity of social reality. The status of economics has also been undermined by the often contradictory diversity of expert opinions and, above all, by the disregard with which most policy makers treat the advice of economists (even on such basic matters as the fiscal policy for mitigating the ups and downs of business cycles).

Thus I cannot but agree with the disciples of the "Austrian Tradition" (which since the seventies made some comeback on the American continent)⁷⁵ that the present "usefulness" of economics lies more in the area of analysis or, as I prefer to say, this subject is not yet a full-fledged empirical science, merely a potential or quasi-empirical one. But speaking of the "Austrian Tradition", it may well be that the "way of the middle", so typical for it, and Ludwig von Mises' emphasis on the *purposeful* individual, as well as his framework for an *applied* economic theory has (together with my engineering background), more or less subconsciously, influenced my own outlook. I also believe that the tragedy of modern economics began when, due to the operational difficulties of the utility notion, economists concentrated less on the optimization of the latter but relied more on wealth maximization.

This brings us back to the problem of "good vs. evil". First, is this a valid or meaningful dichotomy? It seems that for the lower layers of reality - which I deem to be beyond good and evil - this is not at all a useful distinction. Yet for the higher echelons, i.e., from the biological and psychological levels onward, this dichotomy becomes increasingly important; it, certainly, is crucial from a purely human point of view. But how about the notion of original sin or our eating from the tree of knowledge? This, in my view, involves one of the most tragic misunderstandings,

⁷⁵ See, for example, *Method, Process, and Austrian Economics - Essays in Honour of Ludwig von Mises*, edited by Israel M. Kirzner (MA: Lexington Books, 1982).

and brings us to the very essence of my creed. Although the acquisition of knowledge may have put the greatest moral and intellectual burden on mankind, knowledge, by itself, cannot be evil. For what could be a purer form of worshipping God than trying to better understand His world? Unfortunately, this use of knowledge is, for most people, a very secondary one. The predominant purpose of knowledge is the domination - often enough the brutalization - of the environment and other people. Thus, the cardinal sin of our age has become the maximization of wealth in the most narrow sense of the word; though even a milder version, as for example, aiming toward unlimited riches for an unlimited number of people (which might bring Bentham's hedonism to its logical conclusion) is no longer acceptable. The positive sciences may be pure, but the applied ones and technology are loaded with value judgments; and it is for this reason that we have to concentrate more on the latter - here the control mechanism of *accountability* is needed more urgently than anywhere else. Let us never forget the tragic fate of such a truly Faustian figure as J. Robert Oppenheimer, who handed the most "explosive" fruits of science to the technocrats and politicians - but afterwards, when his conscience spoke out belatedly, he was scorned and derided by those whom he served.

This leads to my last two points. First, what makes me tick? The motivations of a person are always manifold - except in fictions. Everybody has various kinds of ambitions that drive him or her. In my own case, it hardly ever has been money; an overriding component has been a great curiosity and the desire to separate the true from the false; another factor may have been the need to manifest my preference for a global and ethical rather than an atomistic and materialistic view of life; a further element has perhaps been the wish to show that a gentle attitude can be at least as successful in academia as an aggressive or arrogant one. However, there may well have been an additional motive: If my self-analysis is correct, a major factor was - and this may sound bromidic or even hypocritical - to redeem the tragic fate of both of my dear parents; all their suffering and difficulties may not have been in vain if some of my thoughts can endure. But this requires an honest search for truth, and since there is no doubt in my mind that accounting is first and foremost an *applied* science, this search has not been so much one for true cause and effect relations as for a methodology that helps clarify goals as well as finding the proper means for attaining those ends. This too, is a search for truth, though one with which some of my colleagues, particularly those who are eager to make a *positive* science out of accounting, might disagree.

Second, and finally, what do I consider important in life? Health is more important than wealth. A harmonious marriage is better than the richest dowry. A genuine calling ranks above the loftiest office. Dedication to work is more rewarding than a high salary. A simple lifestyle is worth more than the greatest luxury. Contemplation and meditation have a better yield than restless diversion. Tolerance and tranquillity of mind is a safer guarantor of peace than intolerance or the strongest international accord. A happy home, good health, and a fulfilling profession, these I consider the greatest rewards one can expect in this world. To be cheerful one may also need the

humility to believe in a higher creative force, the wisdom to accept the inevitable, the confidence to trust one's own judgment and, foremost, the luck to have another person in whom to confide. I also think one should try to follow some guiding principles of which three seem to me particularly important: consistent reasoning, sound intuition, and passionate as well as compassionate action. Beyond that, I am grateful that I received recognition enough to encourage my research but did not have so much success to become arrogant. Above all, however, fate granted me the blessing of neither being dictated by others nor of dictating to others, or as Abraham Lincoln - reiterating sentiments of Ralph W. Emerson and Walt Whitman - expressed it succinctly by saying: "as I would be no slave, so I would be no master".

19. RESEARCH AND PUBLICATIONS BY RICHARD MATTESSICH (in chronological order, up to 2006)

1943:

Kostenstelle Kraftzentrale (manuscript only) Vienna 1943: Master thesis (Diplomarbeit). A cost analysis of power centres in manufacturing industries.

1945:

Die industrielle Produktionsumstellung, Vienna, 1945: Doctoral Dissertation. An analysis of changes in the industrial structure of Germany.

From December, 1945 to June, 1947, regular monthly contributions on Foreign Trade and International Economy in the *Monatsberichte, Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung* 13, 14, and 15 (Monthly Reports of the Austrian Institute of Economic Research).

From 1945 to 1954, irregular contributions to *Der Österreichische Volkswirt* (The Austrian Economist). My last publication in it is "Volkswirtschaftslehre als Wissenschaft" (A few thoughts on J. A. Schumpeter, with perspectives on his posthumous *History of Economic Analysis*), 40 (December 1954), pp. 3-6.

1956:

"The Constellation of Accountancy and Economics", *The Accounting Review* 31 (October 1956), pp. 551-564, (USA).

1957:

"Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy", *Accounting Research* 8 (October 1957), pp. 328-355, (London, UK).

"Extrapolation der Wirtschaftsentwicklung Kanadas", *Außenwirtschaft* 12 (December 1957), pp. 234-246, (University of St. Gallen, Switzerland).

1958:

Spanish Translation of "Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy", *Tecnica Economica* (April 1958), pp. 106-127.

"Mathematical Models in Business Accounting", *The Accounting Review* 33 (July 1958), pp. 472-481.

"Prolegomena zu einer universalen Rechnungswissenschaft", *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 28 (October 1958), pp. 601-613, (Germany).

1959:

"Messung, Vorausberechnung und Buchhaltungsmodelle", *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung* 11 (April 1959), pp. 179-193, (Germany).

"Accounting Reconsidered", *California Management Review* 2 (Fall 1959), pp. 85-91.

1960:

"Zu Ischboldins Kritik der mathematischen Methode", *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung* 12 (September 1960), pp. 550-556.

1961:

"The Significance of Mathematics in the Accounting Curriculum". An address presented at the American Accounting Association Convention in Columbus, Ohio (August 1960); reprinted in the *Carroll Business Bulletin* (January 1961).

"Budgeting Models and System Simulation", *The Accounting Review* 36 (July 1961), pp. 384-397.

"Unternehmungsforschung", *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung* 13 (August/September 1961), pp. 411-423.

Excerpts from "Budgeting Models and System Simulation", reprinted in *The Executive*, The Digest of Current Literature for Top Management of Harvard University 5 (December 1961), pp. 27-29.

1962:

Contribution of Chapter 11, pp. 123-145, to Carl Devine, ed., *Readings in the Theory of Accounting*. Djakarta: University of Indonesia, 1962.

"Budgeting in the Computer Age". A lecture, reproduced in *Budgeting* (NSBB, later Budget Executives Institute) 12 (1962), pp. 29-32.

"To the Problem of Measurement and Statistical Estimation of Errors in Accounting", *Management International* 2 (1962), pp. 37-48.

"Philosophie der Unternehmensforschung", *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung* 14 (May 1962), pp. 249-258.

"Operations Research and Accounting: Competitors or Partners?", *The Quarterly Review of Economics and Business* 2 (August 1962), pp. 7-14.

1963:

Contribution of a Chapter on "Opportunities for Research in Accounting - Mathematical Applications", in *Proceedings of the International Conference on Accounting Education*. Urbana: University of Illinois, 1962/63, pp. 100-106.

1964:

Simulation of the Firm Through a Budget Computer Program. Homewood, Illinois: R. D. Irwin, Inc., 1964. (Together with second entry under 1961 it anticipated, by almost two decades, major elements of such bestselling microcomputer programmes as *Visi-Calc*, *Super-Calc*, *Lotus-1-2-3*, etc. - reprinted in 1979, see below).

Accounting and Analytical Methods - Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro- and Macro-Economy. Homewood, Illinois: R.D. Irwin, Inc., 1964, xxii + 552 pp. (Reprinted in 1977 and 1979, see below).

"Wertrealismus and Addierbarkeit von Werten im betrieblichen Rechnungswesen", *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 34 (February 1964), pp. 65-75. Dedicated to Erich Kosiol of the Free University of Berlin on the occasion of his 65th birthday.

Contributions of excerpts. In T. H. Williams and C. H. Griffin, eds., *The Mathematical Dimensions of Accountancy*, in Cincinnati: South-Western Publishing Co., 1964, pp. 44-45 and 219-226.

1965:

"Report of the Committee on Courses and Curricula - Electronic Data Processing", of the American Accounting Association, with L. W. Hein, G. M. Jones, and R. E. Seiler. *The Accounting Review* 40 (April 1965), pp. 422-428.m

Contribution of Chapter 2, "Operations Research and Accounting Methods". In N. L. Enrick, ed., *Management Operations Research*, New York: Holt, Rinehart and Winston, 1965, pp. 14-24.

1966:

Contribution of a chapter on "The Impact of Electronic Data Processing and Management Science upon Accounting Theory". In Morton Backer, ed., *Modern Accounting Theory*, 2nd ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1966, pp. 511-534.

1967:

Contribution of two chapters (reprints). In T. H. Williams and C.H. Griffin, eds., *Management Information - A Quantitative Accent*. Homewood, Illinois: R.D. Irwin, Inc., 1967, pp. 614-625 and 636-654.

"Accounting and Analytical Methods: a Comment on Chambers' Review", *Journal of Accounting Research* 5 (1967), pp. 119-123.

1968:

"Systemsimulation und neue Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens". In Walther Busse von Colbe and Richard Mattessich, eds., *Der Computer im Dienste der Unternehmungsführung*. Gütersloh: Bertelsmann Universitätsverlag, 1968, pp. 171-191.

Der Computer im Dienste der Unternehmungsführung, Walther Busse von Colbe and Richard Mattessich, eds. Gütersloh: Bertelsmann Universitätsverlag, 1968. 191 pp.

Contribution of two chapters (reprints). In William E. Thomas, ed., *Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control*, 3rd ed. (sponsored by the American Accounting Association). Cincinnati: South-Western Publishing Co., 1968, pp. 88-109 and 412-422.

1969:

Contributions to *Matrix Accounting* (in Japanese, with A. W. Corcoran and A. B. Richards. My contribution comprises three chapters out of 220 pp. Translated by Shinzaburo Koshimura). Tokyo: Daisan Shuppan, Ltd., 1969, pp. 17-151.

"Graduate Studies in Business Administration - A Comparative Analysis". In *Proceedings of the 1968 Annual Conference of the Association of Canadian Schools of Business Administration*. Canada, 1969.

"Neue erkenntnistheoretische Probleme der Betriebswirtschaftslehre". In H. Kloidt, ed., *Betriebswirtschaftliche Forschung in internationaler Sicht* (an international work on Business Administration representing 30 authors from 14 different countries). Berlin: Duncker & Humblot, 1969, pp. 17-32.

Harvard-Fälle aus der Praxis des betrieblichen Rechnungswesens. Collected by R. N. Anthony; edited and translated by R. Mattessich. Gütersloh: Bertelsmann Universitätsverlag, 1969, 346 pp.

1970:

"Some Thoughts on the Epistemology of Accounting", in *Proceedings of the Second International Conference on Accounting Education*. London 1967/70, pp. 46-53.

"Messung und Bewertung" and "Wirtschaftlichkeit des Rechnungswesens". In Erich Kosiol, ed., *Handwörterbuch des Rechnungswesens*. Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag G.m.b.H., 1970, columns 1105-1110 and 1928-1931.

"On the Perennial Misunderstanding of Asset Measurement by Means of 'Present Values'", *Cost and Management* 44 (March/April 1970), pp. 29-31.

Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens. Düsseldorf: Bertelsmann Universitätsverlag, 1970, 306 pp.

1971:

"On Further Misunderstandings about Asset 'Measurement' and Valuation: A Rejoinder to Chambers' Article", *Cost and Management* 45 (March/April 1971), pp. 36-42.

"Asset Measurement and Valuation - A Final Reply to Chambers", *Cost and Management* 45 (July/August 1971), pp. 18-23.

"Primary versus Secondary Measures", *Proceedings of the Fourth Annual Conference, Canadian Regional Group of AAA*. Vancouver (1970-71), pp. 15-25.

"Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement", with Yuji Ijiri, Al Rappaport, E. L. Summers, and A. L. Thomas. *The Accounting Review - Supplement*, 46 (1971), pp. 1-48.

"The Market Value Method According to Sterling", *Abacus* 7 (December 1971), pp. 176-193 (Australia).

Topics in Accounting and Planning (edited by R. Mattessich, with contributions by: N. M. Bedford; R. Byrne; A. Charnes; W. W. Cooper; N. Dopuch; T. F. Keller; K. O. Kortanek; R. J. Niehaus; and D. Solomons). Vancouver: Faculty of Commerce and Business Administration, UBC, 1971.

1972:

"Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting", *The Accounting Review* 47 (July 1972), pp. 469-487. (This article received the international Award for Notable Contribution to Accounting Literature of the American Institute of Certified Public Accountants in cooperation with the American Accounting Association).

"Instrumental Reasoning in Accounting and the Administrative Sciences", *Proceedings of the Fifth Annual Conference, Canadian Regional Group of AAA* (June 1971; published August 1972), pp. 1-16.

Contribution (reprint) of Chapter 23, "On the Perennial Misunderstanding of Asset Measurement by Means of `Present Values'". In C. J. Gibson, G. G. Meredith, and R. Peterson, eds., *Accounting Concepts*. Melbourne, N.S.W.: Cassel Australia Ltd., 1972, pp. 250-253.

Japanese translation of *Accounting and Analytical Methods*. Tokyo: Dobunkan Ltd., 1, 1972; 2, 1975. Translated under the direction of S. Koshimura (then President of the Yokohama State University).

1973:

"Recientes Perfeccionamientos en la Presentacion Axiomatica de los Sistemas Contables", *Revista Española de Financiacion y Contabilidad* 2 (January/April 1973), pp. 443-465.

"On the Axiomatic Formulation of Accounting: Comment on S. Saito's Considerations", *Sangyo Keiri* (Tokyo, in Japanese) 33 (March 1973), pp. 70-77; continued in (April 1973), pp. 71-75. English translation in *The Musashi University Journal*, Vol. 21 (1973), pp. 77-94.

"New Contributions to the Set-Theoretical Formulation of Accounting and Management Information Theory", in *Proceedings of the Annual Meeting of the Canadian Association of Administrative Schools*. Kingston, ON: CAAA, 1973, pp. I-19 to I-53.

1974:

"The Incorporation and Reduction of Value Judgements in Systems", *Management Science - Theory Series* 21 (September 1974), pp. 1-9.

"Informations- und Erkenntnisökonomik: Treffpunkt von Philosophie und Wirtschaftswissenschaft", *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 26 (December 1974), pp. 777-784.

1975:

Invited contribution, "Rechnungstheorie: Allgemeine Theorie des Rechnungs-Informationswesens". In Erich Grochla, ed., *Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre*. Stuttgart: C. E. Poeschel Verlag, 1975, columns 3332-3334.

"Zur Klärung des Problems der 'Wertfreiheit von Wissenschaften': Ein Lösungsversuch im Wege der Systemanalyse", *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 27 (March 1975), pp. 6-22.

"Information Economics and the Notion of 'MIS'", pp. 342-364, In Erich Grochla and Norbert Szyperski, eds., *Information Systems and Organization Structure*. New York: De Gruyter, 1975.

"Epistemological Consequences of Artificial Intelligence and Systems Research", in *Contributed Papers of the International Congress of Logic, Methodology and Philosophy of Science*. London, Ontario: University of Western Ontario, 1975, pp. V-85 to V-86.

1977:

Reprint edition of *Accounting and Analytical Methods*, in the "Series of Accounting Classics" Houston: Scholars Book Co., 1977. xxii + 552 pp. (with Preface to the Second Edition and Errata Sheet).

"Syllabus on Accounting History" (mimeographed), with Paul Jankowitsch. Sarasota: *American Accounting Association*, 1977.

"Normative versus Positive Systems: On the Relation between Normativity, Teleology, and Mentalistic Aspects", pp. 221-231, in *Proceedings of the 8th International Congress of Cybernetics*. Namur: International Association of Cybernetics, 1977.

1978:

Instrumental Reasoning and Systems Methodology - an Epistemology of the Applied and Social Sciences. Dordrecht, Holland and Boston, MA: D. Reidel & Co., 1978.

"Instrumentelle Bilanztheorie: Voraussetzungen und erste Ansätze", *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 30 (October/November 1978), pp. 792-800.

"Betriebswirtschaftslehre, Konstruktivismus, und Systemmethodologie". In H. Steinmann, ed., *Betriebswirtschaftslehre als normative Handlungswissenschaft*. Wiesbaden: Gabler, 1978, pp. 291-300.

Reprint of "Zur Klärung des Problems der `Wertfreiheit von Wissenschaften': Ein Lösungsversuch im Wege der Systemanalyse" (see also 1975). In Marcel Schweitzer, ed., *Auffassungen und Wissenschaftsziele der Betriebswirtschaftslehre*. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgemeinschaft, 1978, pp. 389-416.

"Axiomatisierungsversuche des Rechnungswesens im Lichte neuer erkenntniskritischer Entwicklung", pp. 159-172. In H. Müller-Merbach, ed., *Quantitative Ansätze in der Betriebswirtschaft*. Munich: Vahlen, 1978.

"Systems Methodology and Accounting Research", in *Collected Papers of the American Accounting Association's Annual Meeting, 1977*. Sarasota, Florida: AAA, 1978, pp. 270-286.

1979:

"What Effect has the Time Period Assumption Upon Disclosure? - A Questionable Question and Its Meaningful Alternative". In J. J. Davies, ed., *1978 Accounting Research Convocation*. Tuscaloosa: University of Alabama, 1979, pp. 55-68.

"Knowledge and Utility: Structural Interrelations from a Systems Point of View", in *Contributed Papers of the 6th International Congress of Logic, Methodology and Philosophy of Science*. Hanover: 1979, Sections 10-12, pp. 104-107.

"Instrumental Aspects of Accounting". In R. R. Sterling and A. L. Thomas, eds., *Accounting for a Simplified Firm Owning Depreciable Assets: Seventeen Essays and a Synthesis Based on a Common Case*. Houston: Scholars Book Co., 1979, pp. 335-351.

Reprint of *Accounting and Analytical Methods* (unchanged) in the Series, "Outstanding Financial Reprints". Ann Arbor: University Microfilms International, 1979. (Available as book or microfilm).

"Konfliktresolution in der Wissenschaft - Zur Anwendung der Methode von Thomas Kuhn, Sneed und Stegmüller in den Sozial- und Wirtschaftswissenschaften". In G. Duglos, ed., *Unternehmensbezogene Konfliktforschung - methodologische und forschungsprogrammatische Grundfragen*. Stuttgart: Poeschel Verlag, 1979, pp. 253-272.

"An Evaluation of the `Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance'", in *Collected Papers of the American Accounting Association's Annual Meeting, 1978*. Sarasota, Florida: AAA, 1979, pp. 597-600.

Reprint of *Simulation of the Firm Through a Budget Computer Program* in the Series, "Reprinted on Demand". Ann Arbor, MI: University Microfilms International, 1979. (Available as book or microfilm).

1980:

Coauthor, with Laurent Picard, Chairman, et al., of *University Management Education and Research: a Developing Crisis*. Ottawa: Social Sciences and Humanities Research Council of Canada, 1980.

Paperback edition of *Instrumental Reasoning and Systems Methodology*. Dordrecht-Holland and Boston, MA: D. Reidel Co., 1980.

"Management Accounting: Past, Present and Future". Peter Holzer, ed., *Management Accounting 1980*. Proceedings of the University of Illinois' Management Accounting Symposium. Urbana-Champaign: University of Illinois, 1980, pp. 209-240. (Other contributors: C. Argyris; N. Bedford; A. Charnes; C. W. Churchman; W. W. Cooper, etc.).

"The Canadian Current Cost Accounting Exposure Draft: A Flawed Approach", *CA Magazine* (November 1980), pp. 48-52. (Also reprinted in CGA course material).

"On the Evolution of Theory Construction in Accounting: A Personal Account", *Accounting and Business Research*. "Special Accounting History Issue" (UK), No. 37A (Spring 1980), pp. 158-173.

"Outline of the Framework for a Research Program of Financial Accounting", *Study Paper Series* (No. 1) of the Canadian Certified General Accountants' Research Foundation (1980).

"On the Essence of Basic and Applied Research in the Administrative and Other Instrumental Sciences", in Appendix G of *University Management Education and Research: a Developing Crisis*. In Picard, Mattessich, et al. Ottawa: SSHRCC, 1980, pp. 61-81.

Paperback edition of *Instrumental Reasoning and Systems Methodology - an Epistemology of the Applied and Social Sciences*. Dordrecht, Holland and Boston, MA: D. Reidel & Co., 1978, xxii + 396 pp.

1981:

"Major Concepts and Problems of Inflation Accounting: Part I", *CGA Magazine* (May 1981), pp. 10-15.

"Major Concepts and Problems of Inflation Accounting: Part II, General Purchasing Power, Capital Maintenance, and the Canadian CCA Exposure Draft", *CGA Magazine 15* (June/July 1981), pp. 20-27.

1982:

"Axiomatic Representation of the Systems Framework: Similarities and Differences between Mario Bunge's World of Systems and my Own Systems Methodology", *Cybernetics and Systems* 13 (1982), pp. 51-75.

"Memorandum of December 30, 1963, to Maurice Moonitz" (reprint). In Stephen Zeff, ed., *The Accounting Postulates and Principles Controversy of the 1960s*. New York: Garland Publishing, 1982.

"The Systems Approach: Its Variety of Aspects", *Journal of the American Society for Information Science - Perspectives* (November 1982), pp. 383-394.

"Major Journals, Yearbooks, Proceedings, etc. On Systems Theory and Cybernetics", *Journal of the American Society for Information Science - Perspectives* (November 1982), pp. 407-408.

Reprint of "The Market Value Method According to Sterling". In Michael J. R. Gaffikin and Michael J. Aitken, eds., *The Development of Accounting Theory: Significant Contributors to Accounting Thought in the 20th Century*. New York: Garland Publishing, 1982, pp. 226-245.

Reprint of "Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy". In Stephen Zeff, ed., *The Accounting Postulates and Principles Controversy of the 1960s*. New York: Garland Publishing, 1982.

"Still Shooting with Bow and Arrow? - To the CICA Re-Exposure Draft on 'Reporting the Effects of Changing Prices'", *Cost and Management* 56 (November/ December 1982), pp. 16-19.

"On the Evolution of Inflation Accounting - With a Comparison of Seven Major Models", *Economia Aziendale* 1 (December 1982), pp. 349-381.

1983:

"Cybernetics and System Theory: A Search for Identity". In Fritz Machlup and Una Mansfield, eds., *The Study of Information: Interdisciplinary Messages*. New York: Wiley & Sons, Inc., 1983, pp. 445-452.

"System Theory and Information Science: Further Considerations". In Fritz Machlup and Una Mansfield, eds., *The Study of Information: Interdisciplinary Messages*. New York: Wiley & Sons, Inc., 1983, pp. 555-559.

"Information Economics, Team Theory, and Agency Theory". In Fritz Machlup and Una Mansfield, eds., *The Study of Information: Interdisciplinary Messages*. New York: Wiley & Sons, Inc., 1983, pp. 625-630.

"Information Economics and Agency Theory: Philosophic Aspects", in *Abstracts*, Vol. 5 (Sections 10 and 11) of the 7th International Congress of Logic, Methodology and Philosophy of Science. Salzburg, 1983, pp. 194-198.

Reprint of "Axiomatic Representation of the Systems Framework: Similarities and Differences Between Mario Bunge's World of Systems and My Own Systems Methodology", reprinted. In R. K. Ragade, ed., *General Systems Yearbook 27*. Louisville, Kentucky: Society for General Systems Research, 1983, pp. 171-195.

"An Open Letter to the Research Director of the CICA", *Cost and Management* 57 (January 1983), p. 4.

"Section 4510 an Excellent Compromise", *CA Magazine*, 116/1 (January 1983), p.5.

"It's an Applied Science", *CA Magazine*, 116/2 (February 1983), p. 6.

1984:

"Bridging the Gap between Contemporary Accounting Research and the Profession", in *Proceedings of the 1984 Annual Meeting of the Canadian Academic Accounting Association* (Guelph, Ont.), 1984.

"O powiazniach miedzy pojeciani informacji i uzytecznosci" ("On Relations between Concepts of Information and Utility"), in *Projectowanie I Systemy*, Vol. VI. Warsaw: Polish Academy of Science, 1984, pp. 73-87.

Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide (edited and coauthored by R. Mattessich), Vancouver, B.C.: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1984. (With a Foreword by Y. Ijiri, and contributions by S. Baiman, J. E. Butterworth, C. J. Christenson, T. R. Dyckman, G. A. Feltham, M. Gibbins, N. H. Hakanson, J. Joyce, R. S. Kaplan, R. Libby, S. Sunder, D. B. Thornton, W. J. Vatter, R. L. Watts, M. C. Wells, J. L. Zimmerman, and others. Reprint editions of this work were published in 1989 and 1992 respectively - see below).

"Agency Information Analysis and the New Science of Management Decisions" (invited presentation, International Federation of O.R. Societies). In J. P. Brans, ed., *Operational Research 1984 - Proceedings of the 10th Triennial IFORS Congress*. North-Holland: Elsevier Science Publishers B.V., 1984, pp. 77-89.

"The Scientific Approach to Accounting", in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, ed. and coauthored by R. Mattessich, 1984/89/92, pp. 1-20.

"Evolution or Revolution of Modern Accounting Theory?", in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, ed. and coauthored by R. Mattessich, 1984/89/92, pp. 21-26.

Reprint of "On the Evolution of Theory Construction in Accounting: A Personal Account", in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, ed. and co-authored by R. Mattessich, 1984/89/92, pp. 27-46.

"Positive Versus Normative Accounting Theory, and Standard Setting", in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, ed. and coauthored by R. Mattessich, 1984/89/92, pp. 77-80.

"Agency Theory and Information Economics", with M. Darrow, in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, ed. and coauthored by R. Mattessich, 1984/89/92, pp. 173-178.

"Empirical Accounting Research", in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, ed. and coauthored by R. Mattessich, 1984/89/92, pp. 295-298.

"A Review of Market Research in Financial Accounting", with P. Clarkson, in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, ed. and coauthored by R. Mattessich, 1984/89/92, pp. 361-360.

"Management Accounting: Past, Present, and Future", reprinted in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, ed. and coauthored by R. Mattessich, 1984/89/92, pp. 395-414.

"Managerial and Institutional Accounting and Auditing", in *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, ed. and coauthored by R. Mattessich, 1984/89/9 pp. 391-394.

1985:

"Forschungsprogramme und Paradigmen im Rechnungswesen unter Betonung der Agency-Informationen Analyse. In Wolfgang Ballwieser and Karl-Heinz Berger, eds., *Information und Wirtschaftlichkeit*. Wiesbaden: Gabler Verlag, 1985, pp. 677-714.

"Fritz Schmidt's Pioneering Work in Current Value Accounting in Comparison to Edwards and Bell's Theory" (Preliminary Version). In Tito Antoni, ed., *Proceedings of the 4th Congress of Accounting Historians*. Pisa 1984/1985, pp.489-521.

1986:

Reprint of "On the Evolution of Theory Construction in Accounting: A Personal Account" in *History and Theory of Accounting* edited by the University of South Africa. Pretoria, 1986, pp. 139-154.

"Fritz Schmidt (1882-1950) and his Pioneering Work in Current Value Accounting in Comparison with Edwards and Bell's Theory" (Ultimate Version), to *Contemporary Accounting Research 2* (Spring 1986), pp. 157-178.

1987:

"An Applied Scientist's Search for a Methodological Framework: An Attempt to Apply Lakatos' Research Programme, Stegmüller's Theory-Nets, and Bunge's Family of Research Fields to Accounting Theory". In Paul Weingartner and Gerhard Schurz, eds., *Logic, Philosophy of Science and Epistemology*. Vienna: Hölder-Pichler-Tempsky, 1987, pp. 143-162.

"Prehistoric Accounting and The Problem of Representation: On Recent Archeological Evidence of the Middle-East from 8,000 B.C. to 3,000 B.C", *The Accounting Historians Journal 14* (Fall 1987), pp. 72-92.

1988:

"Un examen científico aplicado para una estructura metodologica", *Teuken: revista de investigacion contable 3* (Argentina), pp.273-292.

"Empirical Research in Financial Accounting - A Review Article of L.D. Brown's *The Modern Theory of Financial Reporting* ", in *Contemporary Accounting Research* (Spring 1988), pp. 620-630.

"Coping with the Environment and the Complexity of Our Conceptual World". In K. Vak, ed., *Proceedings of the 1987 Discoveries Symposium of the Honda Foundation: Complexities of the Human Environment*. Vienna: Europa Verlag, pp. 174-181.

"Wittgenstein and Archeological Evidence of Representation and Data Processing from 8000 B.C. to 3000 B.C". In O. Weinberger, P. Koller and A. Schramm, eds., *Philosophy of Law, Politics, and Society*. Vienna: Hölder-Pichler-Tempsky, pp. 254-263.

"Accounting and the Input-Output Principle in the Prehistoric and Ancient World", *Proceedings of the 5th World Congress of Accounting Historians*. Sydney, Australia: University of Sydney, 1988 (mimeographed), pp. 305/1-18.

1989:

"Accounting and the Input-Output Principle in the Prehistoric and Ancient World" *Abacus* (September 1989), pp.74-84.

First reprint edition of *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, edited and coauthored by R. Mattessich. Vancouver, BC: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1984/1989/92.

1990:

"Academic Accounting Research in Canada and Its Research Environment" (in Japanese) *Wako Keizai* 22 (February 1990), translated by Masano Ueno, pp. 77-145.

"Epistemological Aspects of Accounting", *Keiri Kenkyu* 34, Chuo University, Tokyo (*n English, Accounting Research*) 34 (Autumn 1990), pp. 3-30.

"Mario Bunge's Influence on the Administrative and Systems Sciences". In Paul Weingartner and Georg J. W. Dorn, eds., *Studies on Bunge's Treatise*. Amsterdam: Rodopi, 1990, pp. 397-420.

1991:

"Social Reality and the Measurement of Its Phenomena", *Advances in Accounting* 9 (1991), pp. 3-17.

"Social Versus Physical Reality in Accounting, and the Measurement of Its Phenomena". In Bhabatosh Banerjee, ed., *Contemporary Issues of Accounting Research*. Calcutta: Indian Accounting Association Research Foundation, 1991, pp. 1-30 (extended version of the preceding paper).

Accounting Research in the 1980s and its Future Relevance (a Supplementary Volume to *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*), edited and coauthored by R. Mattessich. Vancouver B.C.: Canadian CGA Research Foundation, 1991.

"Editor's Commentary: A Decade of Growth, Sophistication, and Impending Crisis", in *Accounting Research in the 1980s and Its Future Relevance*, edited and coauthored by R. Mattessich. Vancouver B.C.: Canadian CGA Research Foundation, 1991, pp. 1-72.

"Is There Double-Counting in Inflation Accounting?", *Accounting Enquiries* 1 (July 1991), pp. 2-17.

"An Axiomatic Basis of Accounting: a Structuralist Reconstruction", with W. Balzer, *Theory and Decision* 30 (1991), pp. 213-243.

"Counting, Accounting, and the Input-Output Principle", *Proceedings of Annual Meeting of the CAA* (Windsor: CAAA, 1988):obtained the CAAA "Best 1988 Paper Award". Published in *O. Finley Graves, ed., The Costing Heritage - Studies in Honor of S. Paul Garner*. Harrisonburg, VA: Monograph No. 6 of the Academy of Accounting Historians, 1991, pp. 25-49.

"Prehistoric Accounting and the Problem of Representation: On Recent Archeological Evidence of the Middle-East from 8000 B.C. to 3000 B.C" (reprint). In Thomas A. Lee, ed., *The Closure of the Accounting Profession*. New York: Garland Publishing Co., 1990, pp. 25-49.

"Philosophy and the Future Accounting Curriculum", presented at the CAAA Workshop *Curriculum Developments in Accounting: Preparing for the Next Century*. Lethbridge, Alberta, May 9-11, 1991.

1992:

"On the History of Normative Accounting Theory: Paradigm Lost, Paradigm Regained?" *Accounting, Business and Financial History*, (September 1992), pp. 181-198. Also in Atsuo Tsuji, ed., *Collected Papers of the Sixth World Congress of Accounting Historians*. Tokyo: Accounting Association of Japan, pp. 937-974.

Second reprinting of *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide* (edited and coauthored by R. Mattessich), Vancouver, B.C.: Canadian CGA Research Foundation, 1984/1989/1992.

"Epistemological Aspects of Accounting". In L. Auspitz, W. W. Gasparski, M. K. Mlicki, and K. Szaniawski, eds., *Praxiologies and the Philosophy of Economics*. New Brunswick, NJ: Transactions Publisher, 1992, pp. 127-162.

1993:

"Paradigms, Research Traditions and Theory Nets of Accounting". In M. J. Mumford and K. V. Peasnell, eds., *Philosophical Perspectives on Accounting - Essays in Honour of Edward Stamp*. London, U.K.: Routledge, 1993, pp. 177-220.

"On The Nature of Information and Knowledge, and the Interpretation in the Economic Sciences" (invited paper). In M. L. Pao and A. J. Warner, eds., *Library Trends 41* (Spring 1993 - special issue on "The Depreciation of Knowledge"), pp. 567-593.

"In the Search of the Foundations of Accounting" (in Japanese), *Kaikei* (June 1993), pp. 105-118.

"Epistemological Aspects of Accounting: (Japanese translation of the article in *Keiry Kenkyu*, 1990), *Research in Management and Accounting* (March 1993), pp. 1-18.

Les comptable dans les années 80 et sa pertinence future (French translation of *Accounting Research in the 1980s and Its Future Relevance*; translation by Murielle Arsenault. Vancouver BC: Canadian CGA Research Foundation, 1993.

1994:

"Archeology of Accounting and Schmandt-Besserat's Contribution". In Basil Yamey and J. Richard Edwards, eds., From Clay Tokens to Fukushiki Boki (special Pacioli Issue), *Accounting, Business and Financial History* 4 (March 1994), pp. 5-28.

"Accounting as a Cultural Force: Past, Present and Future" (plenary presentation at the 17th Annual Congress of the European Accounting Association), *European Accounting Review* 3 (September 1994), pp. 345-374.

"Paradigms in Accounting Theory" (in Japanese and English), in *The Realm of Mattessich's Accounting Theory: His Contribution to Basic Research of Modern Accounting*, ed. and translated by Haruo Okamoto. Tokyo: Takushoku University, 1994, pp. 15-37.

"An Axiomatic Basis of Accounting: A Structuralist Reconstruction", with W. Balzer (Japanese translation by Y. Koguchi), *Keizaigaku Ronsan* 35, Chuo University, Tokyo (May 1994), pp. 209-232.

"The Number Concept in 'Concern Economics'", in Marcello Morelli and Marco Tangheroni, eds., *Leonardo Fibonacci - Il tempo, le opere, l'eredità scientifica* (a publication of Fondazione IBM Italia. Pisa: Pacini Editore, 1994), pp. 109-135.

1995:

"Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgements and Means-End Relations of an Applied Science", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 (No.4, 1995), pp. 259-284.

"Normative Accounting" (invited contribution). In Michael Chatfield and Richard G. Vangermeersch, eds., *The History of Accounting: An Encyclopedia*. New York: Garland Publishing (in press for October 1995), pp. 418-420.

Critique of Accounting - Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline. Westport, CT: Quorum Books, Greenwood Publishing Group, Inc. (in press for October 1995).

Foundational Research in Accounting -- Professional Memoirs and Beyond, Tokyo: Chuo University Press, 1995 (first edition).

1996:

"Research in Accounting: The Last 50 Years" invited paper for the *Asian-Pacific Journal of Accounting* (1, 1996 - Hong Kong), pp. 3-81.

"Accounting Research: Response to Commentators and Reviewers", *Asian-Pacific Journal of Accounting* (1, 1996 - Hong Kong), pp. 109-135.

"Accounting from Mesopotamian Tablets to India's Maurya Dynasty: 3000 B.C. to 300 B.C." (manuscript) for presentation at the 8th World Congress of Accounting Historians, August 1996, Queen's University, Kingston, Ont.

Reprint of "Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy", from *Accounting Research* 8 (4, 1957), pp. 328-355, in David Solomons and Stephen A. Zeff, eds. *Accounting Research 1948-1958, Vol. 2: Selected Articles on Accounting Theory*, NY: Garland Publishing, 1996.

"Normative Accounting," in M. Chatfield and R.G. Vangermeersch, eds., *The History of Accounting - An International Encyclopedia*, New York: Garland Publishing, Inc., 1996.

1997:

"Evolution of the Number Concept and its Relation to Accounting and Business", *Indian Accounting Review* 1 (June 1997), pp. 20-32.

1998:

"Zur internationalen Entwicklung von Bewertungsfragen im Rechnungswesen", Teil 1/ Teil 2, *RWZ Rechnungswesen Aktuell--Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen* (3 and 4, 1998), pp. 91-96 and pp. 97-101.

"In Search of a Framework for Deprival Value and Other Purpose-Oriented Valuation Models", *Abacus* 34 (Spring 1998), pp. 4-7 (received the ANBAR Certificate of Excellence Award).

"Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3rd Millennium B.C.--Successor to Token Accounting", *Accounting Historians Journal* 25 (June 1998), pp. 1-27.

"Review and Extension of Bhattacharyya's 'Modern Accounting Concepts in Kautilya's Arthashastra'", *Accounting, Business and Financial History* 8 (July 1998), pp. 191-209.

"From Accounting to Negative Numbers: A Signal Contribution of Medieval India to Mathematics", *Accounting Historians Journal* (December), pp. 129-149.

"Follow-Up to: Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3rd Millennium B.C.", *Accounting Historians Journal* 25 (December 1998), pp. 147-149.

"Acerca de lo que he intentado hacer en mi labor de investigación, dónde puede que haya acertado y dónde he fracasado" (based on my presentation at receiving a Doctor honoris causa from the University of Madrid, Complutense), in *Revista de Contabilidad* 1 (julio-diciembre 1998), pp. 113-128 (for English translation, see item of 1999).

"Moje aspiracje badawcze: gdzie mogolomi sie. udac, a gdzie mi sie nie powiodlo", *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej* 55, pp. 155-168 (Polish translation of preceding item by Anna Szychta, from *Revista de Contabilidad* 1 / 2, 1998, see above).

1999:

"My Research Aspiration: Where I May Have Succeeded and Where I Failed", *Asia-Pacific Journal of Accounting* 6 (1, June 1999), pp. 1-16 (English version of my paper in *Revista de Contabilidad* 1 / 2, 1998, see above).

2000:

Japanese translation of "Acerca de lo que he intentado hacer en mi labor de investigación, dónde puede que haya acertado y dónde he fracasado", *Revista de Contabilidad* 1 (julio-diciembre 1998), pp. 113-128, in *Kigyō Kaikei*, vol. 52, No. 4, pp. 73-84 (for English translation see 1999)..

The Beginnings of Accounting - Accounting Practice in the Middle East (from 8000 B.C. to 2000 B.C.) and Accounting Thought in India (ca. 300 B.C. and the Middle Ages), New York: Garland Publishing, Inc. 2000.

"Status of Modern Accounting Thought and Its Evolutionary Background", in S. B. Dahiya, ed., *The State of Business Disciplines, Vol. I-Accounting*, Rohtka, India: Jan Tinbergen Institute and Spellbound Publishing, 2000, pp. 1-80.

Reprint of "Archaeology of Accounting and Schmandt-Besserat's Contribution", *Accounting, Business and Financial History* 4 (1, 1994--Pacioli Centenary Issue: From Clay Tokens to *Fukushiki-Boki*, in B. Yamey and J. R. Edwards, eds.), pp. 528, in J. Richard Edwards, ed., *A History Accounting: Critical Perspectives on Business and Management*, vol. 1., London, UK: Routledge, pp. 3-27.

Reprint of "Academic Research in Accounting: The Last 50 Years", *Asia-Pacific Journal of Accounting* 3 (July 1995), pp. 3-82, in J. Richard Edwards, ed., *A History Accounting: Critical Perspectives on Business and Management*, vol. 1, London and New York: Routledge, pp. 215-302.

"Hitos de la investigación en contabilidad--Secunda mitad del siglo" (Highlights of Accounting Research -- Second Half of the 20th Century), in Proceedings of the Annual Convention of the Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad), in *La Contabilidad Ante El Nuevo Milenio* (IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad), Las Palmas, Gran Canaria, Spain: Centro de Estudios Financieros, 2000, pp. 5-53. Reprinted in *Revista de Contabilidad* 3 (5, 2000, Spain), pp. 19-66.

"History of the Spreadsheet: From Matrix Accounting to Budget Simulation and Computerization", in co-authorship with Giuseppe Galassi, in ASEPUC and Esteban Hernández Esteve, eds., *Accounting and History-- A Selection of papers presented at the 8th World Congress of Accounting Historians*, Madrid: Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, 2000, pp. 203-232.

"Forensic Accounting in Spanish Belles-Lettres of the 19th Century", in *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 13 (5), pp. 681-689.

"Formalizing the Basis of Accounting" (in co-authorship with Wolfgang Balzer), in W. Balzer and C. U. Moulines, eds., *Structuralist Knowledge Representation: Paradigmatic Examples*, Amsterdam: Rodopi, 2000, pp. 99-126.

2001:

"A Historical Survey of Accounting Valuation Issues: Emphasizing General and Specific Price-Level Adjustments, The Present Value Approach, and the Capital Maintenance Problem", *International Journal of Accounting Literature* 1 (1, 2001), pp. 1-53.

"Le mie aspirazioni de ricerche: Dove posso aver avuto successo e dove ho fallito", *Contabilitd e Cultura Aziendale* 1 (January 2001-- Italian translation by Alessandra Cremaschi and Giuseppe Galassi from *Revista de Contabilidad* 1/ 2, 1998, see above)), pp. 38-53.

"A Tale of Forensic Accounting Before Forensic Accounting" in *Journal of Forensic Accounting* 2 (2), pp. 293-295 (partial reprint from *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 13).

"Hitos de la investigación en contabilidad (secunda mitad del siglo)", reprinted in *Revista Legis del Contador* 6 (abril-julio 2001), pp. 9-86 (now called *Revista Legis de Contabilidad & Auditoría*, Bogotá).

2002:

Contabilidad y Métodos Analíticos — Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía (Spanish version of *Accounting and Analytical Methods*, translated by Prof. Carlos L. García Casella and Prof. María del Carmen Rodríguez de Ramírez). Buenos Aires: LA LEY, 2002.

"Accounting Schism or Synthesis? A Challenge for the Conditional-Normative Approach", *Canadian Accounting Perspectives* 1 (2, 2002) (French Summary on pp. 207-210), pp. 185-216, invited paper.

"Accounting Research—Panel Discussion", contribution to the Plenary Panel (co-authored with J. Demski, N. Dopuch, J. Ohlson and S. Zeff) at the celebration of the 50th Anniversary of the *Accounting Hall of Fame*, published in the Proceedings, Daniel L. Jensen, ed., *Challenges and Achievements of Accounting: The Twentieth Century* (Columbus, OH: *Accounting Hall of Fame*, Ohio State University Press, 2002), pp. 64-83.

"Rechnungswesen-Frühgeschichte: Praxis in Mesopotamien und Ansätze zur Theorie in Indien", in H. U. Küpper and A. Wagenhofer, eds., *Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling* (Stuttgart: Poeschel Verlag, 2002), col. 1661-1669.

"The Oldest Writings, and Inventory Tags of Egypt—A Review Essay of Gunther Dreyer's *Umm el Quaab I—Das prähistorische Königsgrab U-j und seine frühen Schriftzeugnisse*", *Accounting Historians Journal*. (June 2002), pp. 195-208 (reprinted in *Contaduria*, Universidad de Antioquia, 41, Septiembre, 2002, pp. 17-30—including Summaries in French and Spanish).

"The Theory of Clean Surplus and Its Evolution: Survey and Recent Perspectives", *Energeia—Revista Internacional de Filosofía y Epistemología de las Ciencias Económicas* 1 (2, 2002), Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales, Buenos Aires, invited paper (with Spanish text translation on pp. 49-79): 9-79.

"What 20th Century Accountants Did and Did Not Do", *Keizai-gaku Ronsan* (Journal of Economics, published by the Society of Economics, Chuo University, Tokyo) vol. 42, no. 5 (March 2002): 1-8.

"Contabilidad: cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa", *Partida Doble, Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa* XIII (144, May, 2003, Spain), pp. 104-119 (a Spanish translation by D. Carrasco Díaz of my paper "Accounting Schism or Synthesis? A Challenge for the Conditional-Normative Approach", *Canadian Accounting Perspectives* 1/2, 2002 — see above).

2003:

“Accounting Representation and the Onion Model of Reality: A Comparison with Baudriallard's Orders of Simulacra and his Hyperreality”, *Accounting, Organization and Society* 28 (5, July 2003), pp. 443-470.

“Accounting Research and Researchers of the 19th and the Beginning of the 20th Century: An International Survey of Authors, Ideas and Publications”, *Accounting, Business and Financial History* 13 (2, July 2003), pp. 125-170.

“Accounting Research in the German Language Area—First Half of the 20th Century” (an abbreviated version of an invited paper presented at the 26th Congress of the European Accounting Association, 2003 —co-authored by R. Mattessich and H-U, Küpper), *Review of Accounting and Finance* 2 (3, 2003), pp. 106-137.

“Accounting Research in the French Language Area — First Half of the 20th Century” (an abbreviated version of an invited paper presented at the 26th Congress of the European Accounting Association, 2003; co-authored by J.-G. Degos and R. Mattessich, published in the *Review of Accounting and Finance* 2 (4, 2003), pp. 110-128 ((French version as “La littérature comptable francophone (1900-1950) et les risques d’une période chaotique”, *Cahiers électoniques du CRECCI – IAE – Cahier 05-2003 – Université Montesquieu, Bordeaux IV: 1-28*).

“The Rise and Significance of Modern Analytical Accounting - Part I: A Review Essay of *Accounting Theory: An Information Content Perspective*, by John A. Christensen and Joel Demski”, *Energeia: Revista Internatcional de Filosofía y Epistemología de las Ciencias Economicas* (Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales, Buenos Aires) 2 (1-2, December 2003): 133-144.

La Representación Contable y el Modelo de Capas Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad, Monograph of the Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid, 2004 (Spanish translation and extension of my paper “Accounting Representation and the Onion Model of Reality: A Comparison with Baudriallard's Orders of Simulacra and his Hyperreality”, *Accounting, Organization and Society* 28, 5, July 2003, pp. 443-470).

2004:

“Reality and Representation in Accounting”, in M. Dohija and S. Martin, eds., *General Accounting Towards Balancing the Society*, Krakow: Leon Kozminski Academy of Entrepreneurship Management, 2004, pp. 29-59.

“Accounting Publications and Research in Spain: First Half of the 20th Century” (an abbreviated version of an invited paper presented at the 26th Congress of the European Accounting Association, 2003; co-authored by Daniel Carrasco Díaz, Esteban Hernández Esteve and R. Mattessich, published in the *Review of Accounting and Finance* 3 (3, 2004), pp. 40-54.

2005:

“On the Poverty and Richness of Accounting—Illusion versus Reality: A Commentary on Professor Chambers 1999 Paper ‘The Poverty of Accounting Discourse’.” Invited paper in *Accounting Education* 14 (1, March 2005), pp. 29-33.

“A Concise History of Analytical Accounting: Examining the Use of Mathematical Notions in our Discipline”. Invited paper to be presented in June 2005 at the Leon Kozmiski Academy of Entrepreneurship and Management, Krakow, published in its proceedings in M Dobija et al., eds., *General Accounting Theory -- Towards Balanced Development.*, 2005, pp. 13-47; an extended version has also been published in the electronic journal *De Computis* No.2 (June 2005) pp. 123-153.

“Twentieth Century Accounting Research in the German Language Area” (co-authored by H.-U. Küpper and R. Mattessich), *Accounting, Business and Financial History* (Special issue: *Accounting History in the German Language Arena* 15 (3, November), pp. 345-410.

“The Information Economic Perspective of Accounting — Its Coming of Age”, Working Paper—an abbreviated version was presented at the EIASM Conference (Frankfurt a. M., June 17-19, 2004) accepted for the *Canadian Accounting Perspective* vol. 4, no. 2 (2006).

“Accounting Research in the French Language Area — Second Half of the Twentieth Century” (co-authored with Jean-Guy Degos) in print for *Review of Accounting and Finance* 5 (4, 2006).

“Accounting Research in Spain: Second Half of the Twentieth Century” (co-authored with Belén Fernández-Feijóo Souto), *De Computis* 5 (2006).

“On the Development of Academic and Professional Accounting in Argentina, and its Publication and Research” (co-authored with Cristina Wirth), *De Computis* (to be published in 2006).

2007 (in preparation):

“Accounting Research in Italy: Second Half of the Twentieth Century” (co-authored with Enrico Viganò) to be published in the *Review of Accounting and Finance* 6 (1, 2007).

“Japanese Accounting Publications and Research in the Twentieth Century” (co-authored with Yoshiaki Koguchi) submitted for 2007.

Two Hundred Years of Accounting Research: An international survey of personalities, ideas, and publications from the beginning of the nineteenth century to the beginning of the twenty-first century (a comprehensive book of some 230,000 words, partly based on some of my previous historical papers, written occasionally with co-authors from various countries).

Contribution (as co-author) of Chapter 14: "Accounting History" (by R. Mattessich, M. Dobija, and A. Shapovalova), in *General Accounting Theory* (in Ukrainian language), ed. by M. Dobija, L. Napadovska, Kiev: KNEUT Publisher (2007).

APPENDIX A

A Tribute to Jerry (G.A.) Feltham

On Occasion of his Retirement Party (Vancouver 2003)

I have no special gift for small talk, so let me state some facts. I have known Jerry for nearly half of my lifetime - and, as you know, I am a fairly old guy. So I am aware of a whole kaleidoscope of aspects of Jerry's personality, and we could talk about them for hours.

Just to mention a few: There is or was the PhD.-student (in Berkeley) who writes a doctoral dissertation out of which, during the next forty years, grow branches of fertile research like an oak tree from an acorn; there is the loving husband of "June" and the active Christian; there is the devoted father of three lovely and talented daughters, and now even a grandfather; there is the economizing *paterfamilias* whose preferred shopping times are those when things are on sale; there is or was the powerful squash player whose physical and mental energy I very much used to admire; there is the true patriot who leaves such a prestigious place as Stanford University to return to his native Canada; there is the idealist who forgoes more lucrative offers from other Canadian universities, just to remain with us in our Faculty; there is the faithful friend who edits a scholarly book in memory of his best friend, John Butterworth, who died so prematurely; there is the superb teacher who juggles economic and financial relations, just as an adept puppeteer manipulates his marionettes (I know this because I took Jerry's PhD-seminar twenty years after he took my seminar on analytical accounting in Berkeley); there is the accommodating colleague who contributes a paper to one of my CGA Research Foundation monographs (which, by the way, was called the "flag ship" of this foundation and attained three editions - perhaps because of Jerry's contribution); there is the stern scholar who is quite skeptical about non-mathematical and philosophical research, but who, instead, ascends, undauntedly the steep and narrow path to mathematical heights where few accountants can breathe; there is the Chartered Accountant and Fellow of the B.C. Institute who reminds himself, from time to time, that he actually is an "accountant" and not only an information economist; and, finally, there is the recipient of innumerable recognitions, among which are such outstanding accolades as the AAA awards "for accounting education" and for "seminal contributions to accounting theory" and, most recently, the membership in the Royal Society of Canada.

However, for me the most fascinating aspect of Jerry is his being the instigator and co-author of a recent book that I dubbed "The Principia Mathematica of Accounting". It is a two-volume work that contains some 250 propositions (actually, theorems, corollaries and lemmas) with most rigorous proofs. It constitutes the Mount Everest of analytical thinking in our discipline, and I have already embarked on climbing it - though I doubt whether I ever will reach its top. But what is particularly remarkable is that Jerry had the wisdom and patience to wait until this work was mature enough. Some of you might know that already a quarter of a century ago,

Jerry and Joel Demski intended to write such a book. Yet, they realized the time was not ripe and they were not yet ready to do it. Too many gaps and holes were still glaring from the fabric of information theory, too many problems had to be solved first. And this wisdom paid off and led to the mountain top I mentioned before.

As a modest token, I should like to give Jerry a publication of mine that was recently (though belatedly) published *in tribute* to him and Jim Ohlson. The paper appeared in *Energieia - The international Journal of Philosophy and Methodology of Economics*. It is in English with a full Spanish translation of the text to make his and Ohlson's contributions known to the vast realm of the Spanish tongue. And finally, I want to express, in my and in Hermi's name, our very best wishes to Jerry's retirement - though we are confident that he will remain an *active* member of our Faculty for years to come.

R.M.

APPENDIX B

A Selection of Aphoristic and Poetic Experiments by R.M.

Nuggets, Mined from the Mind

These nuggets,
Mined from my mind,
Are small and crude.
But some may be good.

Rhythm and Rhyme

Rhythm or beat,
All poems need;
And if you have time,
Add a bit rhyme.

Time's Mystery

There was no time ere this universe was sown.
I had no time before I came into my own.
Where is the time of yesteryear?
Where is the time of morrow?
How fast is time when luck is here,
How slow in times of sorrow?

Time is fastest when we measure light.
It stops when riding on its beam into the night.
Time is joy in love and in fraternity;
But when the bells are tolled, it enters God's eternity.

Friendship

Friendship, a wonderful thing,
Needs care and cultivation.
Many a fellow, with careless fling
Cast it away in blind evasion.

To keep it great and well secure,
No wealth nor gold can here prevail.
Mere truth and reason may ensure
A constancy that nothing can assail.

The Throwaway-Society

The throwaway society -
It began with the shaving blade,
But ends with humanity and its world.

History

History is a paradise,
Where the dead get resurrected,
Where the past is reality,
And reality becomes eternity.
Still more,
It is the key to the here and now.

History, Believing and Knowing

To live history, know what to believe.
To write history, sift 'what to know' from 'what to believe'.
To read history, heed what the author believes to know.

Man and Nature

What nature,
In three billion years has built,
In human hands can quickly wilt.

Learning More and More

We learn more and more about less and less.
We learn more and more about the small and the smallest;
We learn more and more about the large and the largest;
We learn more and more about the distant and the most distant.

We learn more and more about the good and the best;
We learn more and more about the healthy and the healthiest;
We learn more and more about the bad and the worst;
We learn more and more about the destructive
And the most destructive.

Yet, have we bettered mankind?

Love, Duty and Work

Love, duty and work;
Be they your life's content.
Great reward has been bestowed already.

Philosophy and Science

Science aims at truth, philosophy at wisdom.
Philosophy without science may be incomplete,
But science without philosophy may destroy the world.
Why not listen to both, and find our salvation?

Europe versus America

In Europe, humanism lingers on.
In America, science has triumphed;
But what is science without a human face?

The Alphabet of Arts and Science

Architecture, frozen music;
Belle-lettres, great vehicle of language;
Dramaturgy, speech brought to life;
Music, goddess of solace;
Painting, colourful source of inspiration;
Philosophy, well of wisdom and enlightenment;
Poetry, gold nuggets and pearls in a shell.
Science, fountainhead of knowledge;
Sculpture, tangible form;
All Olympic jewels, celestial and proud,
Yet cast into the gutter by the crowd.

Favourite Composers

Bach: form that soars to heaven;
Handel: music of the grandiose;
Haydn: warmth, humour and religiosity;
Mozart: aesthetic perfection and heavenly beauty;
Beethoven: might and power of revolution;
Schubert: bitter-sweet greatness and silent suffering;
Schumann: gentleness and dreams;
Chopin: apotheosis of the piano;
Rossini: genius of operatic humour;
Bellini and Donatello: the height of "bell canto";
Verdi: Unforgettable melodies and greatness of Italy;
Tchaikovsky: a Russian romantic in Western dress;
Musorkski: force and mystery of mother Russia;
Wagner: music as drama and mythology;
Brahms: outpost of romantic harmony;
Dwořák and Smetana: Slavonic voice of Central Europe;
Richard Strauss: genial bridge of two centuries;
Mahler: intellectual pantheism striving in the shade of death;
Schoenberg: transcendence of European harmony;
Stravinsky: "enfant terrible" of modernity;
Orff: revival of mediaeval rhythm.
Menotti: Italian inspiration in American opera.

Truth and Knowledge

Cleaving truth from knowledge,
Sends the first to heaven, the second to hell.

Knowledge without truth?
A devil but no God?

Not even Ivan Karamazov, the atheist,
Could accept it.

Thus knowledge must be true,
As truth must be knowledge.

Old Wisdom Re-cast

Honours are make believe,
Deeds are more real -
Yet, who doesn't like great make believe?

Old Age and 'ewige Geborgenheit'

Old Age is a time bomb;
We don't know when it goes off.
To continue, pretend to be immortal,

But the 'Reaper' got sterner advice,
Putting us to rest;
Not for a while, but the Rest.
Isn't that Paradise?

To Hermi at our 50th Anniversary

I saw your lovely face
And smelled the fragrance of your hair,
I touched the goodness of your heart
And felt the greatness of your soul;
And then I knew,
Down to the marrow my bones,
That thou art mine,
And I am thine.
Not for a year, or fifty even,
In all eternity
Will ich Dich lieben.

Where from? Where to?

We did not care
Where we were
Before we were.

Why should we care
Where we were
After we were?

But should you dare to ask,
To answer is a simple task:

We merely borrow our mortal coil,
And leave it at the door
In ending our worldly toil.

Appendix C

R. M. from 1924 to 2006, in Pictures



Ricco, disappointed with the photographer - no birdy! (Vienna 1924)



Ricco's first Ball, as maharaja (Vienna 1927)



R. M., student at the Hochschule für Welthandel (Vienna 1943)



R.M., Ordinarius, Ruhr - Universität, Bochum (1967)



R.M., Ordinarius, Technische Universität (Vienna 1977)



R.M., Plenary Speaker. EAA Congress (Venice 1994)



Gathering at the Arthur Andersen Center
(Saint Charles, IL, 1996 or 1997)
From left to right: (former students and friends)
Mrs. T. J. Mock, G. A. Feltham, W.E. McCarthy, T.J. Mock with R.M.



50th (Golden) Wedding Anniversary of Hermi and Ricco
(Vancouver 2002)



R.M. with Prof. D. Carrasco Díaz.
R.M. receiving his third *honorary doctoral degree*
(Universidad de Málaga 2006)