

COMENTARIOS BIBLIOGRÁFICOS

**COMENTARIO SOBRE EL LIBRO DE GÉRARD MINAUD:
*LA COMPTABILITÉ À ROME. ESSAI D'HISTOIRE ÉCONOMIQUE SUR LA PENSÉE
COMPTABLE COMMERCIALE ET PRIVÉE DANS LE MONDE ANTIQUE ROMAIN,*
LAUSANNE: PRESSES POLYTECHNIQUES ET UNIVERSITAIRES ROMANDES,
2005, 383 PÁGS.**

El tema de la contabilidad en la antigua Roma ha ejercido desde siempre una gran fascinación sobre los estudiosos de la historia de la contabilidad. De este modo, varios autores han sentido la tentación de investigar la cuestión, aunque posiblemente debido a las dificultades intrínsecas que el estudio presenta por la compleja combinación de los conocimientos requeridos: lengua, técnicas contables, contexto histórico, etc., el número de trabajos efectuados no ha sido demasiado abundante; tampoco su contenido ha sido, en general, lo bastante amplio y esclarecedor. Por lo que sabemos, parece que el primer trabajo sobre la materia fue la conferencia que Gustave Humbert, profesor de Derecho en la Universidad de Toulouse, elegido diputado después por el departamento del Alto Garona, nombrado más tarde en 1882, Ministro de Justicia, y primer presidente de la Cour des Comptes francesa, dictó, el 4 de noviembre de 1879 en la sesión solemne de Apertura de Curso de ésta, bajo el título: *Des origines de la comptabilité chez les romains*. Esta conferencia fue impresa en París, por la Imprimerie Nationale, en 1880, y luego reimpressa por el autor en su obra *Essai sur les finances et la comptabilité publique chez les romains*, tomo 1, publicada asimismo en París, por Thorin, en 1886. Este mismo año L.-C. Purser publicó un breve artículo: "The Roman Account-Book", en el número 13 del volumen 6 de la revista *Hermathena*, de Dublín. El trabajo de Moritz Voigt: "Über die Bankiers, die Buchführung und die Litteralobligation der Römer", publicado en la revista *Abhandlungen der philosophischen-historischen Classe der Königlichen Sächsischen Gesellschaft der Wissenschaften*, de Leipzig, en su volumen X, número 7, del año 1887, dio seguimiento a los estudios de los primeros. El trabajo de Voigt fue traducido al italiano por G. Carnazza y publicado en Catania el año 1891 bajo el título de *I banchieri, la tenuta dei libri e l'obbligazione letterale dei Romani*. Otras obras tempranas a este respecto fueron las tesis doctorales de Léon Ostrorog: *De la comptabilité des banquiers à Rome*, París, 1892, y de Louis Girard: *De la comptabilité domestique chez les romains*, París, 1895, ambas leídas en la Facultad de Derecho. La primera obra de dimensión apreciable dedicada a la contabilidad romana aparecida después de la tesis de Girard, fue la de R Beigel: *Rechnungswesen und Buchführung der Römer*, publicada en 1904. El trabajo de Friedrich Preisigke "Zur Buchführung der Banken", publicado en la revista *Archeologische Papyri*, número 4, de 1908, es de gran calidad, aunque su estudio se limita a un caso concreto.

Como se habrá podido apreciar, la aparición de estos primeros trabajos sobre la contabilidad entre los romanos coincide, y hay que suponer que no por casualidad, con el nacimiento de la segunda Escuela histórico-económica alemana fundada por Gustav Schmoller, y asimismo se engarza, con un poco de retraso, con los comienzos del interés

sistemático y sostenido por la historia de la contabilidad, que coincide en general con la época de apogeo de la primera Escuela histórico-económica alemana de Wilhelm Roscher, Karl Knies y Bruno Hildebrand. No que hay que olvidar que el primer libro de historia de la contabilidad fue el de Benjamin Franklin Foster: *The Origin and Progress of Bookkeeping: Comprising an Account of all the Works on this Subject, Published in the English Language, From 1543 to 1852, with Remarks, Critical and Historical*, publicado en Londres el año 1852. Años después el prolífico investigador alemán Emil Ludwig Jäger publicó su primer libro sobre la materia: *Die Berechtigung der einfachen Buchhalten gegenüber der Italienischen*, aparecido en 1868 en Stuttgart. Al año siguiente, 1869, Ernesto Luchini pronunció en los Actos inaugurales de la Academia dei Ragionieri, en Milán, su célebre conferencia: *Sulle origini storiche della professione di ragioniere*, en la que redescubrió ante sus colegas la figura y la obra de Luca Pacioli, que habían caído prácticamente en el olvido en Italia. El texto de su disertación fue impreso ese mismo año, y reimpresso en 1881, asimismo en Milán. Por este orden, pues, se iniciaron en el estudio de la historia de la contabilidad Inglaterra, Alemania e Italia, encabezando el aluvión de trabajos de diversos autores que se produjo a continuación en estos países, con preponderancia absoluta de los italianos, seguidos de lejos en estos primeros tiempos por los alemanes y por algún francés, inglés, checo y holandés. Baste recordar entre los no citados más arriba a Vincenzo Gitti, Giuseppe Cerboni, Vincenzo Campi, Luigi Barduzzi, Francesco Alberico Bonalumi, Giuseppe Capparozzo, Guido Brandaglia, Giovanni Maino..., así como al francés Victor de Swarte, al inglés Beresford Worthington, que publicó en 1895, al checo Peter Kheil, que comenzó a publicar en 1896, y a J. G. Ch. Volmer y C. van Rijnberk, que publicaron este mismo año.

Después de los trabajos sobre la contabilidad entre los romanos publicados entre 1880 y 1908, no parece que hubiera ninguna novedad digna de mención hasta el estudio de M. Schnebel: "An Agricultural Ledger in P. Bad. 95", publicado en el número 14 del *Journal of Egyptian Archeology*, de 1928, el de la investigadora americana Elizabeth Grier: *Accounting in the Zenon Papyri*, que vio la luz en 1934, el de Lydia Bandi: "I conti privati nei papiri dell'Egitto greco-romano", aparecido en el número 17 de la revista *Aegyptus* del año 1937, y sobre todo el del finlandés Gunnar Mickwitz: "Economic Rationalism in Graeco-Roman Agriculture", publicado en el volumen 52 de la *English Historical Review*, correspondiente asimismo al año 1937, importante estudio este último que, sin embargo, ha pasado prácticamente inadvertido a los historiadores de la contabilidad debido a su poco ilustrativo título. El año 1940 se publica el trabajo "La ragioneria nel mondo romano", en la revista *La Ragioneria*, volumen 2.

Se produce después otro vacío en la investigación hasta el breve artículo de C. A. Smith: "Speculations on Roman Influence on the Theory of Double-Entry Book-keeping", aparecido en el número 5 de la revista *Accounting Research*, del año 1954, seguido poco después por un trabajo de notable envergadura debido a la pluma del *fellow* del New College de Oxford Geoffrey Ernest Maurice de Ste. Croix: "Greek and Roman Accounting", publicado en Londres el año 1956, en el libro editado por los historiadores de la contabilidad A. C. Littleton y Basil S. Yamey: *Studies in the History of Accounting*.

Viene a continuación otra pequeña pausa, hasta que historiador del derecho y de la contabilidad Pierre Jouanique, Trésorier Payeur General francés, reemprende las investigaciones sobre el tema con sus trabajos "Sur l'interprétation du Pro Fonteio, I, 1-2", publicado en la *Revue d'Études Latines*, número 38, año 1961; "Le 'Codex accepti et expensi' chez Cicéron", incluido

en la *Revue d'Histoire de Droit Français et Étranger*, 1968; "Comptes rendus"; en la misma revista el año 1980; y "A propos de Digeste 35.1.82. Survivances antiques dans la comptabilité moderne", asimismo en la *Revue d'Histoire de Droit Français et Étranger*, año 1986.

Entre la primera y la última publicación de Jouanique aparecieron diversos trabajos más sobre la materia. Entre ellos el de M. W. E. Glautier: "A Study in the Development of Accounting in Roman Times" aparecido en el tomo 19, 3ª serie, de la *Revue Internationale des Droits de l'Antiquité*, Bruselas, 1972; el de Kenneth S. Most: "The accounts of Ancient Rome", publicado en el volumen 1 de la *Working Paper Series* de *The Academy of Accounting Historians*, editado por Edward N. Coffman, de la Virginia Commonwealth University, en 1979; el de E. Fallu: "Les règles de la comptabilité publique à Rome à la fin de la république", en la obra *Points de vue sur la fiscalité antique*, editada bajo la dirección de Henri van Effenterre, París, 1979; el de Luc Boissier: *La comptabilité et le controle des comptes dans l'Antiquité*, tesis doctoral presentada el año 1979 en la Université de Sciences Sociales de Toulouse; el de R. Etienne: "La comptabilité de Columelle" en el volumen 2 de *Les dévaluations à Rome*, publicado en Roma en 1980; el de Ralf-Michael Thilo: *Der Codex accepti et expensi in Römischen Recht. Ein Beitrag zur Lehre von der Literalobligation*, Göttingen, 1980; y el de R. H. Macve: "Some Glosses on 'Greek and Roman Accounting'", incluido en el volumen 6, número 1-2, la revista *History of Political Thought*, del año 1985.

Trabajos posteriores a éstos son el de D. Rathbone: "Accounting on a Large Estate in Roman Egypt", incluido en la obra editada por R. H. Parker y Basil S. Yamey: *Accounting History: Some British Contributions*, publicada el año 1994 en Oxford por Clarendon Press; el de Otto Behrends: "Der Literal-Vertrag. Geldtruhe (Arca) und Hausbuch (Codex accepti et expensi) in Römischen Privatrecht und Zensus", publicado en el volumen 1 de la obra conjunta *Au delà des frontières. Melanges de droit Romaní offerts à W. Wolodkiewicz*, Varsovia, año 2000; el de Gérard Minaud: "Regard sur la comptabilité antique: la mosaïque de l'aula des mensores à Ostie, des doigts et des comptes", aparecido en *Mélanges de l'École française de Rome: antiquité*, volumen 116, número 1; y, finalmente, el de Marc Malherbe: "Comptabilité privée et formation du droit romain classique", incluido en la obra, editada por J. G. Degos y S. Trébut: *L'entreprise, le chiffre et le droit*, Burdeos, 2005.

Como se habrá observado, en la anterior relación de estudios sobre la contabilidad en la antigua Roma no se han incluido los capítulos dedicados a este tema en obras sobre historia de la contabilidad, como las de Richard Brown: *A History of Accounting and Accountants*, Edimburgo, 1905; David Murray: *Chapters in the History of Book-keeping, Accountancy and Commercial Arithmetic*, Glasgow, 1930, etc., ni siquiera en las historias más importantes y ya devenidas clásicas como las de Federico Melis: *Storia della Ragioneria*, Bolonia, 1950, o Joseph-H. Vlaeminck: *Histoire et doctrines de la comptabilité*, París, 1956. Tampoco se han considerado los capítulos incluidos en obras generales sobre contabilidad con fuerte e importante contenido histórico la de Fabio Besta: *La Ragioneria*, Venecia 1891-1910. Finalmente, tampoco se han tenido en cuenta las explicaciones sobre la materia ofrecidas por diccionarios o enciclopedias especializadas. Únicamente hemos incorporado los trabajos, más o menos extensos, dedicados de forma específica al tema que nos ocupa, sin olvidar que la relación ofrecida no alberga ninguna pretensión de exhaustividad.

Entre los autores citados pueden distinguirse en síntesis tres grupos: 1. arqueólogos y especialistas en historia antigua; 2. investigadores de derecho antiguo; y, por fin, 3. historiadores

de la contabilidad. El objetivo preferido del primer grupo ha sido, lógicamente, el hallazgo, la descripción y la interpretación de documentos e inscripciones antiguas referidos a cuentas y a su rendición, así como la expresión de su significación dentro de la vida económica y social de los romanos. El tema clave para los segundos, que en muchas ocasiones se han apoyado en el trabajo de los primeros, ha consistido en la relación entre los libros de cuentas y la contracción de obligaciones legales, y particularmente, la *obligatio litteris*, de la que se ha dicho que era la única clase de contrato escrito reconocido por la ley romana, es decir, un contrato que consistía precisamente en su texto escrito, texto que no suponía simplemente una prueba del contrato, sino éste *per se*. El asiento en los libros de cuentas que materializaba este contrato se denominaba *expensilatio*. Los historiadores de la contabilidad, por su parte, se han preocupado de estudiar la expresión y la técnicas contables utilizadas por los romanos, los libros de cuentas empleados, el formato de los mismos, la formulación de las inscripciones, etc. Uno de los temas que han ocupado más la atención de este grupo de investigadores ha sido la de establecer si los romanos conocían la separación entre los conceptos de debe y haber, y si este conocimiento les había llevado al hallazgo de la contabilidad por partida doble, siquiera fuera en una instrumentación primitiva y rudimentaria.

Lo dicho hasta aquí pretende presentar una breve panorámica resumida de la situación en que se encontraban nuestros conocimientos sobre la contabilidad entre los romanos hasta la publicación del libro que comentamos. Como colofón de todo ello podríamos decir que pese, a la estimable calidad de muchos de los trabajos realizados, la disparidad de los enfoques y, sobre todo, la dificultad de reunir en un mismo investigador los muy diferentes y complejos conocimientos requeridos para la tarea han obstaculizado el que pudiera conseguirse un grado suficiente de integración de los diversos enfoques y problemáticas contempladas.

Pues bien, creo que puede decirse que esta situación ha cambiado de forma importante con la aparición del libro de Gérard Minaud. En efecto, estimo que la obra objeto de este comentario supone un grande y significativo avance en el conocimiento de la contabilidad comercial y privada de los romanos, así como en la integración de los diversos aspectos que se venían considerando a este respecto.

Empecemos por precisar que Gérard Minaud no es un autor cualquiera. En efecto, él representa un extraordinario caso de vocación tardía por la historia. Nada más licenciarse en Ciencias comerciales el año 1984 en el Institut Supérieur de Gestion, pasó a ocupar puestos directivos en empresas industriales. Un buen día, hacia 1992, al escuchar una emisión matinal de France Culture consagrada a Séneca se sintió impulsado a leer las *Epistulae morales ad Lucilium*, quedando impresionado por las numerosas y constantes alusiones contables que Séneca hacía a su corresponsal. Como economista de la empresa, quiso enterarse de las nociones y técnicas de contabilidad privada y comercial que habían podido tener los romanos y se puso a leer lo publicado al respecto. Se encontró con dos tipos de dificultades. En primer lugar, las incorrecciones técnicas sufridas por los autores al traducir los términos latinos referidos a la contabilidad. Por otra parte, la falta de capacidad de los especialistas en historia antigua para comprender todos los matices contables. Interesado por la cuestión, se matriculó de nuevo en la universidad para seguir un curso de historia. En 1993 conoció a André Tchernia, acreditado profesor de Historia romana



y arqueología de la École des Hautes Études en Sciences Sociales, de Marsella, y le expuso sus preocupaciones científicas. Tchernia aceptó dirigir sus estudios en el marco de un DEA (Diplôme d'Études Approfondies), que debían conducirle a la obtención de una licenciatura en historia y de un doctorado en esa materia en la referida Escuela. El viernes 22 de marzo de 2002 fue leída la tesis doctoral redactada por Gérard Minaud, que constituye la base del presente libro. Desde el programa de radio de France Culture hasta el acto de lectura y defensa de la tesis habían transcurrido diez años. En la actualidad, Gérard Minaud, obtenida su calificación como Maître de Conférences, se dedica a la investigación y a la enseñanza de la Historia del derecho y las instituciones en la Université Paul-Cézanne, de Aix-Marseille III.

Entre una breve Introducción y unas asimismo breves Conclusiones generales, su libro se estructura en dos partes: la primera, con el título "La comptabilité privée et commerciale dans les sources antiques" se dedica al estudio de los hechos y conceptos contables contenidos en las fuentes antiguas desde Plauto (212 a.J.) hasta Casiodoro (550 d.J.). La segunda parte se titula "Interprétation et essai de reconstitution de la comptabilité privée et commerciale romaine". Cada parte, que tiene su propia Introducción y Conclusiones, se divide en dos grandes secciones, cada una de ellas con dos capítulos. Cada capítulo se subdivide a su vez en dos subcapítulos, con dos subsecciones cada uno. Los párrafos tratando de un mismo punto se numeran, por su parte, con un *numero currens*, desde el 1, en la Introducción general, hasta el 626, en la Conclusión general. De esta manera, ya desde la misma estructuración de la obra, se identifica ésta como una sólida construcción cartesiana, al más tradicional y puro estilo de la tradición académica racionalista francesa.

Las dos secciones de la primera parte se denominan "I. Les Faits comptables", es decir, "Los Hechos contables", y "II. Les Gestes comptables", o sea, " Los Movimientos contables". A su vez, las dos secciones de la segunda parte se titulan "III. Analyse Qualitative" y "IV. Analyse Quantitative", expresiones que no requieren traducción.

Según se ha dicho ya, cada una de las cuatro secciones se subdivide en dos capítulos. Los dos capítulos de la primera sección son "1. Les traces comptables dans les textes anciens", es decir, "Rastros contables en los textos antiguos", y "2. L'organisation des comptes romains", que tampoco requiere traducción. La sección segunda contiene los capítulos "3. La rédaction du *codex accepti et expensi*", y "4. Des mots, des hommes et des outils", o sea, "De las palabras, de los hombres y de los instrumentos". En lo que concierne a la sección tercera, sus capítulos son: "5. La trésorerie" y "6. Les soldes intermédiaires de gestion", es decir, "Los saldos intermedios de gestión". La sección cuarta, en fin, abarca también dos capítulos: "7. La limite des comptes", o sea, "La frontera de las cuentas", y "8. Comptes, raison et rationalité".

Es de destacar que, ya desde la misma Introducción general, el autor incluye numerosísimas transcripciones de textos latinos, acompañados siempre de su traducción al francés. La instrumentación de estas transcripciones se articula mediante la inserción de las mismas en un cuadro, destacado del texto general, dividido en dos partes separadas por una línea vertical: la izquierda para el texto original y la derecha para la versión francesa. El autor y la obra de donde se extrae la cita se consignan en una casilla de fondo gris, que se ubica normalmente al comienzo del cuadro, como epígrafe, a lo largo de todo su recorrido. En otras ocasiones, si el cuadro contiene pasajes de más de un autor, la casilla se coloca al margen izquierdo. Es, verdaderamente, una fórmula muy útil y original, que permite una consulta

rápida e ilustrativa de los pasajes citados.

En el capítulo primero, “Les traces comptables dans les textes anciens”, se traza antes que nada un breve resumen de los documentos contables empleados por la contabilidad por partida doble según la instrumentación divulgada por Luca Pacioli. Este resumen sirve como aproximación introductoria a los libros de cuentas utilizados por los romanos, de acuerdo, sobre todo, con las explicaciones de Cicerón, que empleaba tres términos para referirse a dichos documentos contables: *adversaria*, *codex* o *tabulae*. La escasez de fuentes directas hace extremadamente difícil llegar a conclusiones terminantes sobre estos términos, y sobre todos, en general, pues las interpretaciones tienen que hacerse a partir de las explicaciones facilitadas por los diversos autores latinos. A este respecto parece que el término *tabulae* podía identificarse con el de *codex* o con el concepto general de libro de cuentas, como más adelante se verá. El de *codex* se refería al *codex accepti et expensi*, que era un libro en limpio, mientras los *adversaria* eran una especie de borrador desde el que las anotaciones se pasaban al *codex accepti et expensi*. A continuación se hace referencia a las dos calificaciones principales que se han dado por los investigadores a este *codex accepti et expensi*: para unos es un simple libro de caja, es decir, un registro de ingresos y pagos, mientras para otros es un “livre de raison”, o sea, un libro en el que aparte de asientos contables se anotaban también explicaciones extracontables. Para el autor, ninguna de estas explicaciones resulta completamente cierta: el *codex accepti et expensi* era un libro con una lógica interna propia que obedecía a un ordenamiento específico basado en los datos suministrados por una fuente anterior, los *adversaria*.

El capítulo segundo “L’organisation des comptes romains” trata, en primer lugar, de la disposición que adoptaban las anotaciones en estas dos clases de libros. Parece en principio que en los *adversaria* las inscripciones se efectuaban por orden cronológico, mientras en *codex accepti et expensi* las anotaciones adoptaban un orden que no era simplemente de este tipo. Se trata también de la presentación física de las cuentas, así como de las clases de cuentas, de su sentido aritmético, de las cuentas de terceros, así como de la existencia de libros auxiliares. Merced a estos libros y a las técnicas contables utilizadas, los romanos estaban en condiciones de conocer su patrimonio y de reconstruir su evolución histórica, a través de la información dinámica suministrada por el *codex accepti et expensi*.

El capítulo tercero, “La rédaction du *codex accepti et expensi*” se ocupa de la llevanza de este libro, contemplándola en un principio desde un punto de vista jurídico. Por lo que respecta al aspecto contable, que examina después, señala el autor que el ciudadano romano adinerado, el *paterfamilias*, que poseía varias fincas y explotaciones, no llevaba un *codex accepti et expensi* para cada una de ellas, sino un solo libro para el conjunto de sus propiedades. Sólo una parte de las anotaciones contables registradas en los diarios auxiliares era centralizada en el *codex accepti et expensi*, la parte indispensable para un seguimiento y un control a distancia. Este mismo principio regía también en la contabilidad pública romana. De este modo, el *paterfamilias* solamente registraba en su *codex accepti et expensi* las informaciones que le llegaban de sus diferentes negocios en tanto las operaciones modificaran la composición de su patrimonio. Por ejemplo, si en un territorio se producía un excedente de tesorería que no se invertía localmente, sino que se transfería a la caja situada en su lugar habitual de residencia, en el *codex accepti et expensi* no se registraba esta operación, que sólo era anotada en el libro de caja. En relación con el movimiento de las cuenta, de las que

existían cuentas de terceros y cuentas de valor, se conocían asimismo términos equivalentes a los actuales de débito y crédito. En lo que concierne al concepto de amortización que también se toca en este capítulo, parece que los romanos tenían un concepto físico más que contable de la misma, consistente en el mantenimiento del instrumento en estado de funcionar.

En el capítulo 4, “Des mots, des hommes et des outils” se explican las expresiones utilizadas por los romanos en el contexto contable. Así, aparte de las ya explicadas *tabulae*, *codex accepti et expensi*, y *adversaria*, se contempla también el paralelismo entre *ratio* y contabilidad, y entre contable y *ratiocinator*. Los equivalentes a nuestra expresión “escrituras contables” eran para los romanos, por una parte, *tabulae* y *litterae*, y por otra, *codices*, conjuntos de *tabulae* relacionadas entre sí. Son especialmente interesantes en este capítulo los comentarios relativos a las expresiones utilizadas en latín para designar acciones como “hacer las cuentas”, “calcular”, “contabilizar”, “finiquitar una cuenta”, “tesorero”, etc. También se explican ampliamente en este capítulo los instrumentos utilizados en la contabilidad romana, esto es, la numeración romana, la enseñanza de los números y el cálculo, así como los útiles y métodos usados para calcular, el ábaco y el cálculo digital, enseñado por el venerable Beda en su composición *De computo uel loquela digitorum*, es decir, “Del cálculo o del lenguaje de los dedos”, redactada hacia el año 725 y que recoge fielmente las prácticas romanas de expresión digital de las cantidades, muy útiles teniendo en cuenta que los mercaderes romanos tenían que habérselas con comerciantes venidos de todas las partes del mundo conocido, que no dominaban la lengua latina y por medio de este sistema de expresión numérica podían superar las dificultades idiomáticas.

El capítulo quinto, “La trésorerie”, trata de los flujos monetarios en efectivo. En cuanto la sociedad romana utilizaba la moneda como expresión del valor de los bienes y servicios intercambiados, la mayor parte de las operaciones de gestión se basaban en los flujos monetarios. Por ello la contabilidad era tributaria de la tesorería y de los saldos intermediarios de gestión. El registro de vencimientos de los romanos se llamaba *kalendarium* o *liber kalendarii*, como decía Séneca, más preciso en la elección de los vocables, ya que el reembolso de los capitales prestados así como de los intereses se hacía según el uso romano el primer día de cada mes, es decir, en las calendas. Debe decirse que tanto este libro, como el *codex accepti et expensi* o los *adversaria*, citados abundantemente en los textos latinos antiguos, no son definidos en ningún lugar de ellos, por lo que las explicaciones sobre su naturaleza y cometido son producto de la interpretación de los autores modernos que han tratado el tema. Como hace en todos los casos, el autor del libro que reseñamos, analiza y compara las definiciones y explicaciones de los historiadores precedentes, compulsándolas luego con los textos originales que presenta, para sacar luego sus propias conclusiones.

El capítulo sexto, “Les soldes intermédiaires de gestion”, se ocupa de esclarecer el significado de las expresiones latinas utilizadas para enunciar los conceptos financieros, al objeto de poderlos identificar y estudiar. Para ello se sirve mayormente, como en casos anteriores, del análisis y la comparación de las expresiones que aparecen en los distintos textos presentados. Entre estas expresiones se cuenta el término *quaestus*, para el que el autor no encuentra una traducción directa al francés ni a las otras lenguas corrientes hoy día. Lo define diciendo que para los romanos era la actividad voluntariamente desarrollada para alcanzar un objetivo, generador en general de un flujo positivo de tesorería. Comentemos de pasada que este empeño de Gérard Minaud por analizar y comprender, y luego definir y

explicar, los hechos y conceptos dentro de su propio contexto, sin recurrir simplemente a una traducción y homologación con los términos, planteamientos y prácticas actuales, responde a una actitud deliberada y consciente del autor, previamente declarada, que supone un gran esfuerzo, pero que resulta la única forma fiel y veraz de escribir historia, huyendo del fácil y engañoso recurso al *presentismo*, tan corriente en algunos medios. Otros términos analizados en este capítulo son los de *interpretium*, diferencia entre el precio de venta y el de compra; *emolumentum*, provecho no garantizado de antemano; *compendium*, cuyo significado no está claro, aunque de alguna manera expresa algún tipo de provecho; su antónimo según los escritores latinos eran *damnum*, daño. Asimismo se analizan pares de términos, como *fructus-reditus*. Tampoco en este caso están totalmente claros los conceptos, aunque parece que el primero se refiere a un provecho bruto, mientras en el segundo se trata de una suma neta. Otro par de términos analizado es el de *lucrum-damnum*, asociados a menudo a hechos azarosos o casuales, si no claramente vergonzosos.

El capítulo séptimo, “La limite des comptes”, estudia los objetivos y limitaciones de la contabilidad romana. El primer objetivo analizado es el de la rendición de cuentas, proceso completamente corriente entre los romanos, conocido bajo las expresiones *rationem reddere* o *rationes reddere*. Dice el autor del libro comentado que se conocen al menos cuarenta y seis casos de rendición de cuentas. En relación con el desarrollo del procedimiento seguido para la rendición de cuentas se estudia el presentado por Calistrato, que distingue cuatro fases distintas: 1. Examen de los documentos (*legendas offerre rationes*); 2. Comprobación de su corrección (*computendas offerre rationes*); 3. Entrega del saldo resultante (*reliqua soluere*); y 4. Liquidación de la cuenta (*subscribere rationes*). Se examina a continuación en este capítulo la cuestión de si los romanos conocían la noción de presupuesto y la empleaban en su actividad económica. Cree Gérard Minaud que el concepto de presupuesto no les era extraño a los romanos, aunque no tuvieran ningún término para expresarlo. Pero las dos clases de partidas que integran el presupuesto: los empleos y los recursos necesarios, o sea, los gastos y los fondos para financiarlos, se corresponden ciertamente con la expresión latina, empleada por Tácito: *ratio quaestuum et necessitas erogationum*. A la luz de esta expresión y de otras similares que aduce y analiza, el autor estima que el presupuesto era utilizado por los romanos como instrumento de gestión en tanto elemento esencial de control. En este punto, el autor comenta como los elementos de gestión examinados -establecimiento y cumplimiento de un presupuesto, ligados a la rendición de cuentas- fueron perpetuados más allá de la época romana, merced a la temprana asunción de los mismos por la Iglesia, como demuestran las directivas de Gregorio Magno (finales del siglo VI). Como se ha indicado anteriormente, la contabilidad llevada por los romanos permitía conocer la situación de cualquier explotación, aunque en general se echa en falta una contabilidad analítica de explotación o, por mejor decir, una contabilidad de gestión. Sin embargo, un caso excepcional llama la atención a este respecto, el de la contabilidad de Appianus, un ciudadano romano de Egipto, que es detenidamente estudiado al final del capítulo.

El octavo y último capítulo, “Comptes, raison et rationalité”, se consagra a dilucidar la importante cuestión de si las cuentas de los romanos atendían a una auténtica búsqueda de racionalidad, es decir, de si se instrumentaban para suministrar una información que pudiera servir para la toma de decisiones. En este aspecto, el autor arguye que en los textos estudiados no se observa una unicidad de planteamientos, la búsqueda de una única finalidad. De este

modo, observa la existencia de contradicciones entre los planteamientos de Appianus en Egipto y los de los *paterfamilias* en Italia. De tal manera, lo que hace en primer lugar es esclarecer las diferencias de planteamiento entre ambos tipos de explotaciones y, en consecuencia, de las contabilidades llevadas y de las finalidades de las mismas. En el caso de Appianus, su organización contable garantizaba una formulación y un cumplimiento fiables de los presupuestos. En Egipto, con pocas incidencias meteorológicas, las cosechas eran regulares y fáciles de prever. La mejora de los resultados debía producirse por la disminución de los costes de producción. De ahí la instrumentación de una contabilidad de costes. La política de Appianus consistió en aplicar un control estricto y en dejar la menor autonomía financiera posible a las *phrontides* o unidades de explotación dispersas por la región. La estabilidad de los recursos y el control de los costes justificaban la existencia de una administración central poderosa, así como de infraestructuras a disposición, mediante pago, de todas las unidades para el suministro mutuo de los bienes necesarios para su funcionamiento. Los *paterfamilias* de Italia no disponían, en general, de una administración central tan compleja como la de Appianus, de forma que gozaban de una agilidad operativa superior. Cada unidad de explotación constituía un centro operativo autónomo que se ocupaba de la propia financiación, de la comercialización de sus productos y del seguimiento de sus créditos. En cualquier caso, de un modo u otro, las contabilidades ofrecían información suficiente para la toma de las decisiones oportunas, tanto en lo relativo a la marcha de sus explotaciones, productos a cultivar, etc., como en lo concerniente a sus posibilidades de inversión, inmuebles urbanos, explotaciones agrícolas, naves mercantes, etc.

Como conclusiones generales de su investigación, Gérard Minau señala que los romanos desarrollaron progresivamente un sistema de pensamiento empresarial coherente que supo adaptarse a las sucesivas condiciones económicas, fiscales y sociales de su mundo. Los libros de cuentas constituían un complemento indispensable de la actividad económica. La extensión geográfica de los patrimonios exigía perfeccionamientos. Las posesiones de los hombres más acaudalados se extendían mucho más allá de la península italiana y los procedimientos contables y de gestión tuvieron que diseñarse con gran rigor. El hombre que poseía explotaciones en Italia, Iberia, Asia y África no podía permitirse tener varios sistemas de registro, control e información. Una preocupación dominaba la escena contable romana: controlar los costes. La contabilidad romana tenía una organización compleja y respondía a diversas necesidades: 1. Dejar constancia de los hechos; 2. Clasificarlos; 3. Expresarlos de forma cuantitativa; 4. Formalizarlos; 5. Conferir validez a los documentos contables frente a terceros; 6. Estar al corriente de las cuentas y de sus saldos; 7. Controlar la actividades propias y de los factores; 8. Informarse sobre futuras elecciones económicas. Una característica clara de los romanos que, como se ha dicho, organizaban su contabilidad en torno a los flujos de tesorería era la siguiente: cuando se producía un excedente monetario, se retiraba éste de la unidad de explotación que lo había generado para invertirlo de forma independiente. Por otra parte, la existencia de un contingente importante de esclavos configuraba dos formas de producción. Si se operaba a base de esclavos, tenía lugar un importante desembolso inicial, completado luego con el coste de mantenimiento de los mismos. Si se trabajaba a base de mano de obra asalariada, no se producían más que unos pagos fraccionados en el tiempo y ajustados a las necesidades.

Terminamos ya estos breves comentarios sobre la obra reseñada, comentarios que se

han edificado sobre una escueta panorámica de la situación anterior de la investigación acerca de la contabilidad entre los romanos, al objeto de concretar el punto de partida con que se encontró Gérard Minaud al iniciar su estudio. Mis comentarios no han pretendido, obviamente, exponer un resumen de la obra, sino simplemente ofrecer una serie de *flashes* que permitieran al potencial lector orientarse sobre el contenido de la misma. Como se ha visto, la obra es de una riqueza extraordinaria: no sólo no se limita a estudiar las técnicas contables empleadas por los romanos en su contabilidad privada y comercial, sino que, a través fundamentalmente del examen de los abundantes textos latinos que el autor presenta, se estudia la terminología contable y empresarial como camino para conocer la filosofía que informaba no solamente el sistema contable de los romanos, sino también sus actividades comerciales y empresariales. En la persecución de este propósito, Gérard Minaud ha puesto especial empeño, como ya se ha comentado, en estudiar la cuestión desde dentro, en su propio contexto, sin recurrir a las categorías utilizadas hoy día.

Por todo lo expuesto anteriormente, debe señalarse, como remate de esta recensión, que nos encontramos ante una obra de singular envergadura, una obra que no tiene parangón con ninguna de las existentes previamente. La gran abundancia de fuentes consultadas, la constante consulta a los textos anteriores, la sabia combinación de conocimientos técnico-contables, jurídicos e históricos sobre la civilización romana y sobre sus actividades económicas y comerciales que el autor reúne, la profundidad de los análisis hacen del libro de Gérard Minaud un hito en el camino del conocimiento de la contabilidad romana, de su filosofía y de su contexto comercial y empresarial. Obviamente, en ciencia no hay nada definitivo y posiblemente llegará un día en que esta obra podrá ser superada. Pero auguro que ello será difícil y requerirá tiempo. Quiero decir, por último, que la peripecia del autor, capaz de abandonar un futuro prometedor y seguro en el mundo de la empresa para embarcarse en una aventura intelectual de calado tan profundo y complejo como incierto, me ha producido una gratificante sensación personal de estímulo, sosiego y admiración.

EHE

COMENTARIO SOBRE EL LIBRO DE DOLORES RIVERO FERNÁNDEZ, ELENA GALLEGO RODRÍGUEZ, ASUNCIÓN RAMOS STOLLE Y JORGE TUA PEREDA: *EL MONASTERIO DE SANTA MARÍA LA REAL DE OSEIRA. ECONOMÍA Y CONTABILIDAD MONÁSTICAS EN LA TRANSICIÓN DEL ANTIGUO AL NUEVO RÉGIMEN*, OURENSE: DEPUTACIÓN PROVINCIAL DE OURENSE, 2005, 191 PÁGS.

Los autores de este libro, docentes en la Universidad de Vigo y en la Universidad Autónoma de Madrid, reconocidos investigadores en el campo de la contabilidad internacional las profesoras: Dolores Rivero Fernández, Elena Gallego Rodríguez y Asunción Ramos Stolle; y con dedicación especial al campo de la regulación contable, las cuentas consolidadas y a teoría de la contabilidad el profesor Jorge Tua Pereda, desarrollan también

una importante labor de investigación en el campo de la historia de la contabilidad, concretamente en el tema de la institución monástica.

Desde hace varios años España cuenta con un nutrido grupo de investigadores sobre contabilidades de organizaciones eclesíásticas, entre los que puede decirse que constituyen un porcentaje relevante las personas dedicadas a diversos órdenes monacales, todos ellos con numerosas aportaciones, entre los que se encuentran los autores de la publicación que comentamos. Este hecho es significativo, dado que el balance que ahora se puede hacer de los temas tratados en historia de la contabilidad, muestra un cambio apreciable, pues si en un principio se estudiaba la evolución de la historia de la contabilidad, contabilidad de comerciantes e industriales y la contabilidad pública, ahora existe una tendencia clara por el análisis histórico de la contabilidad eclesíástica y en especial la contabilidad monacal. Algunas de las razones que podrían justificar estas últimas investigaciones se hallan en el destacado papel que jugaron las órdenes monásticas en la vida económica, social y cultural del mundo occidental, unido a la riqueza de las fuentes primarias que brindan.

Es justo reseñar que el citado balance se debe al estudio realizado por Esteban Hernández Esteve, derivado del análisis y reflexiones que plasma en su trabajo “Los Encuentros de Trabajo de Historia de la Contabilidad y el Desarrollo de la Investigación Histórico- Contable en España”, publicado en el 2º número de esta Revista De Computis, Junio 2005. Bien podríamos decir que estas conclusiones se ven incrementadas con el magnífico prólogo que presenta el libro y que igualmente hemos de agradecer a la prolífica actividad investigadora de Esteban Hernández Esteve. El prólogo no se detiene únicamente en remarcar la situación actual de las investigaciones de historia de la contabilidad en España, sobre organizaciones religiosas, sino que se extiende a las investigaciones del mundo anglosajón, y nos ofrece una relación íntegra de todos los trabajos, consiguiendo una estupenda síntesis de la evolución seguida por la historia de la contabilidad en la elección de los temas en cada una de sus etapas. Finaliza el prólogo con algunas consideraciones concernientes a la historia de la contabilidad monástica, los orígenes de las órdenes monásticas y una especial referencia al método utilizado de Cargo y Data.

A pesar de la existencia de numerosos trabajos en torno a la administración económica y contable de los monasterios, este libro abarca de forma completa y pormenorizada el estudio del sistema contable, de sus diversos componentes, tomando en consideración los planteamientos normativos que delimitan su desarrollo y aplicación. Los autores nos descubren la riqueza de la documentación analizada, ubicada en varios archivos: Archivo del Monasterio de Oseira, Archivo del Monasterio de Poio y Archivo Histórico Nacional. Esta documentación les ha permitido mostrar la compleja labor económica desarrollada por unos monjes de la Orden del Císter, al objeto de administrar sus bienes para su sustento, en un principio, y en segundo término para contribuir al mantenimiento de la congregación y ayuda a los necesitados.

Cuando los lectores hallen este libro en las bibliotecas o librerías puede ocurrir que tiendan a pensar que se encuentran ante una obra interesante sólo para especialistas en el campo de la historia de la contabilidad. Sin embargo, se debe alertar ante ese juicio superficial, pues esta publicación no sólo aporta nuevos datos a los historiadores económicos, sino que ofrece una nueva visión desde la perspectiva contable. Asimismo, el lector ajeno a

estos temas encontrará un medio para acercarse a la historia de Galicia y en definitiva a la historia de España.

Adentrándonos ya en el contenido del libro, los autores estructuran su trabajo en cuatro capítulos. El primer capítulo, *Reseña histórica del Monasterio de Oseira*, nos sitúa geográficamente para descubrir la historia del Monasterio de Santa María la Real de Oseira, su nacimiento y las circunstancias que rodearon la vida de sus moradores, sus etapas de esplendor y otras menos afortunadas, con importantes dificultades económicas, hasta llegar a la decadencia, con la desaparición de las órdenes religiosas, consecuencia de la conocida desamortización. Estas páginas se detienen en los especiales acontecimientos que envuelven su fundación y el momento de su adscripción a la orden del Císter. Asimismo son destacables las importantes donaciones que recibe el Monasterio, de procedencia diversa, entre las que se relatan las ofrecidas por el monarca Alfonso VII durante su reinado, las donaciones pontificias y las donaciones privadas de nobles y señores. Independientemente del fin que perseguían estas donaciones la realidad es que contribuyeron notablemente al incremento del patrimonio monástico, al igual que las compraventas de bienes. Tras la desamortización se produjo el abandono del monasterio y su posterior saqueo hasta que en 1929 regresan tan solo tres monjes con la intención de devolverle su lucimiento, tal fue el empeño y consecución de su objetivo que en 1990 recibe el premio *Europa Nostra* a la mejor restauración.

El marco legislativo de la Orden del Císter es abordado por el segundo capítulo, que regula la vida monacal y tiene como finalidad mantener la disciplina y el orden de la congregación. Estas normas se recogen en los siguientes documentos: *La Regla de San Benito*, *El Exordium Parvum*, *La Carta de Caridad* y *Las Definiciones*. Evidentemente, el conocimiento de la normativa se hace necesario para la posterior comprensión del sistema contable, por ello se efectúa un detallado examen de cada uno de los citados documentos. En este sentido, *La Regla de San Benito* es el soporte normativo que adoptan la mayoría de las congregaciones monásticas, distribuido en 73 capítulos que versan sobre la comunidad monástica, la espiritualidad, la oración, la jornada monástica, la disciplina y las relaciones del monasterio con el exterior. Por su parte, *El Exordium Parvum* consta de 18 capítulos en los que se refiere, entre otras cuestiones, la creación de la Orden y las normas que han de regir la consolidación y crecimiento de la misma, otorgando a la Orden Cisterciense de la precisa autoridad y legalidad que le permita sobrevivir en el tiempo. *La Carta de Caridad* se compone de 11 capítulos y trata no solo de mantener la disciplina monástica, sino que también se va a preocupar de las relaciones entre los monasterios e incluso debe ser aceptada por el obispo de la diócesis, previamente a la fundación de una casa. Finalmente, *Las Definiciones Cistercienses* muestran la evolución que experimenta en el tiempo la normativa promulgada en los *Capítulos Generales* o reuniones periódicas de los abades, dado que se fueron adaptando al entorno social, con las oportunas ampliaciones o especificaciones. Para el caso que nos ocupa, los autores del libro proponen las *Definiciones Cistercienses de la Sagrada Congregación de San Bernardo y Observancia de Castilla*, donde llevan a cabo un detallado estudio de los capítulos que contiene mediante la oportuna clasificación de los mismos.

Los autores muestran una extraordinaria maestría en el desarrollo del tercer capítulo, *El Sistema Contable en la Congregación del Císter de Castilla*, toda vez que plantean el entramado administrativo y contable, en profundidad y minuciosamente, de la Congregación del Císter de Castilla con base en tres pilares: las normas relativas a la administración de los

bienes, las prácticas contables y la supervisión y control. El marco regulador propone las diversas figuras que intervienen en el gobierno temporal de los monasterios, como son el General Reformador, máxima autoridad de la congregación, el Abad, Prior, Subprior y Cillerero, además de la posibilidad de nombrar Procurador. Asimismo, se expone los cargos que desempeñan, las funciones que se les atribuye y el tiempo que las ostentan. En lo concerniente a las obligaciones contables, además del Abad y Cillerero, se ha de considerar el cargo de Depositario. En este sentido, juegan un papel clave algunos capítulos de las citadas Definiciones Cistercienses, como son el Capítulo XI. “Del oficio y Poder del Abad”, el Capítulo XX. “Del Cillerero y Priors de las Granjas” y el Capítulo XXI. “Del Depósito de los Monjes y Arca”. Posteriormente, en la supervisión y control de las cuentas elaboradas por el monasterio, intervienen nuevas figuras: los Contadores, Visitadores Generales y el General Reformador, y al igual que las anteriores también se regulan sus funciones en las Definiciones, desgranadas en sus diferentes aspectos en el libro.

En la descripción y análisis del procedimiento contable seguido por el Monasterio de Oseira como institución económica, se puntualiza su actuación como una organización jerarquizada para gestionar unos recursos económicos, cuya finalidad es asegurar la supervivencia, estructurándose en una casa central y varios prioratos y granjas, unidades de recaudación al servicio del monasterio. De acuerdo con esta división administrativa se realiza, en primer lugar, un análisis de los libros correspondientes a los prioratos y granjas, donde se distinguen los Memoriales y Libros Cobradores, y los Libros de Cuentas, sin olvidar la estructura de propiedad de la tierra vigente en el Antiguo Régimen, que permite distinguir entre dominio directo y dominio útil. A continuación, se hace referencia a los libros de la casa central, con la consiguiente exploración de los mismos para facilitarnos su forma y contenido, previa estructuración en: Libro Cobrador de Rentas, Libros de Bodega, Panera y Horno, Libros de Verbo y Libro de Obras. Una vez descritos los libros utilizados, reconstruyen el proceso contable seguido por el monasterio en la elaboración de la información relativa a la actividad económica, constatando la conexión existente entre las anotaciones realizadas en los libros de los prioratos y granjas y los de las oficinas de la casa central, donde el Libro de Estados, que resume la situación patrimonial del monasterio por cuatrienios revela su discordancia con los datos de los libros de la casa central, dado que incluye datos tanto de las oficinas como de los prioratos.

La culminación del proceso contable encierra la verificación y control de las cuentas, como establecen las Definiciones, y así corresponde rendir cuentas a los responsables de los prioratos y de las diferentes oficinas de la casa central. En este punto, los autores nos advierten de la práctica de dos tipos de controles, el interno, ante la comunidad, y el externo, ante la Congregación, mediante el procedimiento de Visitas Regulares y la presentación del Libro de Estados ante el Capítulo General.

Fruto del conocimiento adquirido por los creadores de este libro, en la descripción y sistematización del método contable, es el análisis e interpretación de los hechos económicos registrados en los libros de cuentas, que nos facilitan en el cuarto capítulo, Situación económica del Monasterio de Oseira en el período 1814-1834. La delimitación del período obedece a las características propias del clero regular gallego en el Antiguo Régimen, condicionado por la estructura de la propiedad de la tierra, fundamentada en la cesión para su explotación y el carácter preferentemente agrario. Así, se inicia un recorrido por los prioratos

y granjas y por las oficinas de la casa central, para analizar la evolución que experimentan, por una parte, el origen de los ingresos, en especie y en dinero, y por otra parte la aplicación de los mismos, facilitando numerosos gráficos, que sin duda proporcionan una mayor comprensión.

En definitiva, cuando se inicia la lectura de este libro cada página es un acicate para seguir ese acontecer de la vida del Monasterio de Santa María la Real de Oseira, adentrándonos en su historia de la mano de los expertos contables y administradores de su tiempo y de aquellos que con empeño e ilusión nos regalan este trabajo, y sin más demora les invito a que disfruten de su lectura.

Mercedes Calvo Cruz