

CONTABILIDAD E HISTORIA

Ensayo sobre la presencia de la contabilidad en las civilizaciones antiguas

*Miguel Gonçalves**
*Miguel Maria Carvalho Lira***
(Portugal)

*Posgrado en Economía
Posgrado en Contabilidad y Auditoría
Doctorando en el área de Contabilidad

**Magister en Contabilidad y Auditoría
Doctorando en el área de Administración

Profesores del Instituto Superior de Contabilidad
y Administración de Coimbra ISCAC - Portugal

Resumen

El artículo asume la finalidad de presentar una reseña sobre la evolución del pensamiento contabilístico, efectuando, para el efecto, un viaje por la contabilidad de algunas de las más interesantes civilizaciones de la Antigüedad Oriental y Clásica, acompañado por la exposición sumaria de las principales razones que motivaron la necesidad del desarrollo de la contabilidad en cada una de esas civilizaciones.

Palabras clave:

Origen de la Contabilidad; Historia de la Contabilidad; Contabilidad Romana; Civilizaciones de la Antigüedad Clásica; Evolución del Pensamiento Contabilístico; Registros Contables.

Contenido

1. Aspectos genéricos
2. Indicaciones de la presencia de la técnica contable entre los pueblos de la antigüedad oriental y clásica
 - 2.1. Civilización china
 - 2.2. Civilización hindú
 - 2.3. Civilización persa
 - 2.4. Civilizaciones sumeria, babilonia y asiria
 - 2.5. Civilización fenicia
 - 2.6. Civilización egipcia
 - 2.7. Civilización griega
 - 2.8. Civilización romana
3. Apreciaciones finales

Bibliografía

1. Aspectos genéricos

No será del todo descabellado suponer que la noción de cuenta y, consecuentemente, de contabilidad, sea tan antigua como el origen de la vida del hombre en sociedad. Algunos historiadores hacen remontar las primeras señales objetivas de existencia de cuentas aproximadamente al año 4000 antes de Cristo (a. C.).

Lo cierto es que el hombre primitivo, al inventariar el número de instrumentos de caza y pesca disponibles, al contar sus

rebaños o sus ánforas de bebidas, ya estaría practicando una forma rudimentaria de contabilidad. Esta opinión es compartida por Costa (1988: 5), pues para este autor la contabilidad nació "luego que el hombre primitivo sintió la necesidad de controlar los animales que poseía, utilizando como proceso de conteo y registro las inscripciones hechas en los troncos de los árboles o guijarros, representativos del número de cabezas de su rebaño".

En efecto, estos registros en rocas o en placas de material diverso representan aquello que se puede considerar como los primeros vestigios de contabilidad, teniendo como finalidad asegurar, como base de apoyo *memorialista*, el posterior control de bienes, derechos y obligaciones. En otros términos, según Barata (1998), estas inscripciones le permitían controlar todo lo que estaba incluido en su patrimonio.

La opinión de otros ilustres autores apunta en la misma dirección. Se percibe, en primer plano, en la visión de Sá: "la Contabilidad nació con la civilización y jamás dejará de existir en función de ella. Tal vez por eso sus progresos casi siempre hayan coincidido con aquellos que caracterizan los de la propia evolución del ser humano" (Sá 1998a: 19).

El mismo entendimiento parece ser compartido por Monteiro (1979), al sustentar que la vida económica del hombre primitivo hizo aparecer aquello que presentemente se designa por el objeto de la Contabilidad.

En este mismo sentido, se señala la opinión de otro emérito maestro, Gonçalves da Silva: "la contabilidad es arte viejo. Cuenta milenios de existencia. En sus formas más rudimentarias ya la utilizaban los incas, los asirios, los egipcios y otros pueblos de la más remota Antigüedad" (Silva, 1959: 11).

Como corolario, tenemos que la contabilidad, desde su aparición, privilegió siempre un cariz *memorialista*, sobre todo respecto al registro de valores patrimoniales y de transacciones de mayor magnitud e importancia, motivadas por el incremento de la actividad comercial. Así lo expresaron Amorim (1929) y Silva (1975).

Desarrollada para efectos de administración de las firmas de los comerciantes —teniendo como fin principal permitirles seguir la evolución del capital en ellas aplicado—, la contabilidad emerge como una realidad umbilicalmente asociada al comercio, conexión magistralmente sintetizada por Dória (1919: 10): "la contabilidad es la ciencia que se puede llamar el alma del Comercio". Aun en estas formas más rudimentarias, creemos así mismo que el propósito inicial de la contabilidad se mantiene actual, o sea, que ha sido desarrollada y dispuesta desde siempre para atender a objetivos y fines de la administración, aunque relativos a las carencias de las personas, familias y comerciantes de la época.

La perspectiva de Gonçalves da Silva confirma el argumento *supra*:

"[La génesis de la Contabilidad se explica por la necesidad], temprano sentida por el hombre, de suplir las deficiencias de su memoria mediante un proceso de clasificación y registro que le permitiese recordar fácilmente las sucesivas mutaciones de cualesquiera grandezas commensurables y variables (como por ejemplo, una deuda, un *stock*) en orden a poder determinar en cualquier altura la nueva medida o extensión de las mismas" (Silva, 1975: 13).

Lopes Amorim, otro excelso especialista sobre historia de la contabilidad, insiste también en el carácter *memorialista* de la contabilidad, yendo sin embargo más allá, explicando que el crédito es el factor impulsor de la técnica contable:

"La Contabilidad surgió como necesidad imperiosa de crear un conjunto de procesos prácticos destinados a suplir la memoria de los mercaderes a partir del momento en que ella se mostró incapaz de fijar y de reproducir con absoluta fidelidad, en cualquier momento, las cantidades y valores de las mercancías por ellos vendidas a crédito. Ahora, la introducción del crédito en el mundo de los negocios es[...] más antigua de lo que muchos ciertamente juzgarán, pudiendo así mismo afirmarse que se remonta a los longincuos tiempos de las sociedades primitivas (Amorim, 1968: 9)".

No es posible, con exactitud, determinar en dónde, cuándo y cómo nació la contabilidad. Sin embargo, habrá siempre quien, por desconocimiento o comodidad, esté listo a afirmar o a creer que una ciencia (o técnica) tiene su origen en un único hombre, que pasaría así a ser su inventor. Toda la ciencia proviene del hombre, pero es siempre una conquista colectiva. La contabilidad no configura, naturalmente, una excepción.

Pero, ¿será que todos los registros de los *antiguos* pueden considerarse registros contables? Prudentemente, respondemos que no. Solo los registros aplicados al conteo de hechos de naturaleza patrimonial representan registros contables.

El conteo llevó a la creación de los números. Los números (los naturales) más rudimentarios de que hay memoria consistían en trazos rectos (verticales) para los números del uno al nueve. Estos símbolos aparecieron en Egipto (3400 a.C.) y en Mesopotamia (ca.⁽¹⁾ 3000 a.C.). Así, cuando el conteo se aplica a los bienes económicos o a los bienes que constituyen el patrimonio administrable del individuo o de la colectividad, puede concluirse que estamos en la presencia de los primeros registros contables. Consecuentemente, en sus inicios, la historia de la contabilidad se confunde con la historia de la cuenta⁽²⁾.

Para finalizar, una última palabra para diversos materiales usados como soporte por la técnica contable a lo largo de los tiempos. En términos casi cronológicos, ya que algunos de éstos materiales *coexistieron* entre ellos, enumeramos: piedra, placas de madera, placas de cuero, placas de arcilla, papiro, pieles de animales preparadas, pergamino y papel.

2. Indicaciones de la presencia de la técnica contable entre los pueblos de la antigüedad oriental y clásica

Cravo (2000) refiere que, de un modo general, todos los pueblos contribuyeron al desarrollo de la contabilidad. De esta forma, el recorrido que a continuación haremos versará sobre

(1) Abreviatura de circa, que significa "alrededor de".

(2) En verdad, hablamos de dos géneros de cuentas. En una economía primitiva, en que se hacía el intercambio directo de los bienes, la cuenta es la expresión de las propias unidades de los bienes o de las cosas. Cuando fueron creados los sistemas de medición y de pesaje (por los sumerios-babilonios) la cuenta expresa las unidades de su medida. Es la cuenta en "natura" o en "especie". Cuando se pasa a la Economía monetaria, al sistema de intercambio indirecto, surge la cuenta "de valores", o sea, los bienes, los derechos y las deudas se expresan por la cantidad de moneda que valen o que es debida.

el examen de algunos de los principales pasos de la evolución de la contabilidad, efectuándose, para el efecto, un viaje por algunas de las más interesantes civilizaciones antiguas.

2.1. Civilización china

Los chinos presentaban como principales industrias las de la seda, la porcelana, el bronce y el papel. La escritura china ya hace mucho que había sido inventada con el sistema de caracteres que aún hoy es utilizado en el país. Se sabe que cerca del 800 a.C. existían, en China, notas de banco. También se utilizaban moneda metálica y títulos de crédito, dando así origen a la aparición de entidades intermediarias, que desempeñaban las funciones de los banqueros de nuestro tiempo.

El elevado grado de desarrollo económico-industrial de esta civilización señala que este no habría podido producirse —es lícita la conclusión— sin la utilización de una contabilidad adecuada, pero, como afirma Amorim (1968), infelizmente nada se encontró que nos pueda elucidar el funcionamiento de esta contabilidad.

2.2. Civilización hindú

En la antigua India, las profesiones comerciales e industriales eran tenidas como muy honrosas y dignas; sus principales industrias eran las relativas a los tejidos de algodón, lana, seda y lino.

Proviene de esta civilización ciertas obras y cierta legislación que demuestran algún avance en materias económicas. Una de esas obras fue escrita por Kautilya, un sabio oriental que vivía, hace cerca de dos mil trescientos años, en un territorio situado en la actual India. En su obra *Arthashastra*⁽³⁾ constan diversos conceptos y definiciones y clasificaciones relacionados con la contabilidad, referidos a lucros, costos, ingresos y capital, así como una distinción entre gastos ordinarios (constantes) y gastos extraordinarios (variables). Existe igualmente una distinción de gastos que resultaban de fenómenos con fines operacionales y no operacionales.

(3) Esta obra es compuesta por cerca de 150 capítulos.

Sobresale también el código de Manu⁽⁴⁾ (ca. siglo XII a.C.), legislación comercial que incluía disposiciones atinentes a la fiscalización de la calidad y del precio de las mercancías, a la prevención de fraudes, a la regulación de los tributos al rey por parte de funcionarios que debían rendir cuentas al soberano e incluso reglamentos sobre la tasa de interés y sobre las tasas de préstamo⁽⁵⁾.

No fueron encontrados vestigios que elucidaran la contabilidad hindú, pero, por muy primaria que fuese, la contabilidad existía, porque había una jerarquía de funcionarios encargados de administrar el producto de las cobranzas de los impuestos. Prolongando esta línea de pensamiento, y según Sá (1998b: 263), "todo indica que en la India había ya una organización contable apreciable, con muchos cuidados técnicos pertinentes a las áreas presupuestarias".

2.3. Civilización persa

Los persas, que habitaban el actual territorio iraní, presentaban como principales industrias la fabricación de tapetes, la cerámica y el mobiliario. Era costumbre registrar todos los actos y todas las órdenes del rey, que para ese efecto se hacía acompañar siempre de secretarios.

En el tiempo del rey Darío (s. V a.C.) se organizó un censo de todo el imperio, con base en el cual se emitían los impuestos, repartidos después por provincias, que no eran más que una especie de "repartición autárquica", comparable a las leyes actuales de finanzas de los ayuntamientos. Así mismo, se hacían inventarios de las propiedades de los conventos, de las iglesias, de los comerciantes y de los particulares, lo que presupone la existencia de una forma de contabilidad pública lado a lado con un sistema de contabilidad privado.

2.4. Civilizaciones sumeria, babilonia y asiria

Los sumerios, la más antigua civilización (ca. 4000 a.C.), habitaban Mesopotamia⁽⁶⁾. Se deben a este pueblo dos importantes creaciones: i) la **escritura cuneiforme** (ca. de 3500 a.C.),

(4) Nótese que el código nada disponía cuanto a la manera de escriturar las operaciones comerciales.

(5) Lo que presupone la existencia de crédito.

(6) *Meso* — del griego "medio"; *Potamos* — del griego "ríos". Por lo tanto, entre los ríos. Más concretamente, entre los ríos Tigris y Éufrates. Mesopotamia

corresponde, a *grasso modo*, al actual Irak. La parte sur de Mesopotamia era Sumeria.

compleja, conocida apenas por los sacerdotes y por una clase especial⁽⁷⁾ de escribas, consistía en incisiones grabadas con estiletes de madera con la punta en forma de prisma, de base triangular, sobre pequeñas placas de barro humedecido (que secaba rápidamente), y ii) **las ciudades-estado**⁽⁸⁾, con cada ciudad teniendo un rey, una muralla a su alrededor, una divinidad propia y todo el movimiento comercial girando alrededor de una estructura central: el templo.

Como escribe Sá (1998a), existe un generalizado consenso entre los arqueólogos en cuanto a que fueron las inmensas riquezas de Sumeria —muy particularmente las de Uruk— las que proveían las bases de un desarrollo de la contabilidad escrita. Prosigue el afamado autor afirmando que el origen de la escritura cuneiforme, atribuida a esta civilización, mucho "orgulleción el conocimiento de la contabilidad, por su calidad como expresión del pensamiento" (Sá, 1998a: 30).

Los registros contables eran grabados en placas de arcilla y el instrumento utilizado para efectuar las inscripciones cuneiformes era un estilete de madera. Es de añadir que fueron organizadas en Mesopotamia escuelas de escritura contable, siendo encontrada una razonable cantidad de placas de arcilla con ejercicios de alumnos.

Con el objeto de comprender la originalidad de las planchas o placas de arcilla de las civilizaciones de Mesopotamia (Babilonia, Sumeria y Asiria) en la evolución de la contabilidad escrita, importa recordar dos reflexiones de Sá (1998a: 31-32):

- a) "Las mismas ya registraban recaudaciones de costos, presupuestos, revisiones de cuentas y controles de administración de productividad y
- b) Cerca del 2000 a.C. ya se adoptaba la razón, se producían balances de calidad, se poseían presupuestos evolucionados de receta y gasto público y se calculaban costos".

En el tiempo de los babilonios (quienes tomaron a Sumeria cerca de 2000 a.C.) destaca el gran centro poblacional de la

(7) Solo esta clase era capaz, por ejemplo, de redactar contratos y cartas comerciales.

(8) La más conocida habrá sido Uruk, pero también Uruk y Lagash.

ciudad de Babilonia⁽⁹⁾. Es de destacar, también, uno de los más antiguos códigos escritos de legislación comercial y civil: el código de Hamurabi⁽¹⁰⁾.

El código contenía leyes grabadas en piedra (numeradas del 1 al 282, pero los números 13, 66 al 99, 110 y 111 no existen) mandadas a reunir por Hamurabi, sexto rey de la primera dinastía babilónica, que reinó entre 1729 y 1686 a.C., e inscritas en caracteres cuneiformes. El texto representa una nueva concepción sobre las clases sociales, la industria, la economía, las leyes en general, e inclusive sobre la familia. Más concretamente, y en la óptica que más interesa a este trabajo, aparecen normas relativas al contrato de sociedad, a la carta de crédito, a los préstamos, al contrato de comisión y la reglamentación de relaciones entre empleados y patrones.

Los babilonios usaban declaraciones de venta y conferían mucha importancia a la prueba escrita y al juramento. En su tiempo, había contratos de trueque, de préstamo, de alquiler y hasta de embargo. Había también recibos, siendo claro que el texto era grabado en pequeñas placas de arcilla, en las cuales se inscribían las incisiones cuneiformes.

Los babilonios poseían casas de sociedades en participación bajo la forma de un contrato establecido entre un capitalista (proveedor de mercancías) y un comerciante (proveedor de trabajo y de conocimientos comerciales).

Era, en realidad, un pueblo muy desarrollado, autor del sistema de pesos y medidas, de los títulos de crédito, de la carroza, entre otras invenciones, como la cerveza, por ejemplo.

(9) Sensiblemente a ochenta kilómetros de la actual Bagdad.

(10) Hamurabi fue un rey de Babilonia. El código data de cerca del 1780 a. C. Se encuentra en el Louvre y fue descubierto en 1901 en la ciudad de Susa (en el Irán actual). Se trata de un monolito de diorita negra con una altura de dos metros y medio.

(11) De columna doble, añadimos.

De acuerdo con Vlaeminck (1961), muchas de las tablas o placas de arcilla de los sumerio-babilonios ofrecen todos los elementos de la cuenta moderna⁽¹¹⁾; el saldo anterior, la serie de elementos a débito, la serie de elementos a crédito y el saldo final que se junta para balancear la cuenta.

Más allá de estos elementos, los vestigios que llegaron hasta a nuestros días permiten deducir que estas civilizaciones tendrían registros de contenido más variado: "incluían con-

tratos sociales de intercambio en especies, pago de salarios o de servicios prestados a los templos, préstamos en dinero, ventas, testamentos, acciones judiciales y registros de deudas a y de terceros" (Rivero Romero [et al.], 1997: 690).

Cravo (2000) refiere que es de los Babilones y de los Sumerios que se obtiene la más antigua documentación con cuentas con débitos y créditos (ca. de 4000 a.C.). El autor también afirma que a estos pueblos debemos el proceso de determinación y análisis de costos (Cravo, 2000).

Por último, se subraya que en el reinado del rey Nabucodonosor II (siglo VI/V a.C.) existía en la ciudad de Hillah, en Asiria, una casa bancaria con el nombre de Egibi e Hijos. Esta prestaba dinero a intereses y vendía terrenos y esclavos.

2.5. Civilización fenicia

Los fenicios ocupaban una estrecha franja territorial comprendida entre el Mediterráneo, Siria, al Norte, y Palestina, al Sur (lo que, a *grosso modo*, se encuentra hoy en el territorio de Líbano y Siria). Este era un territorio estéril y muy pobre en productos agrícolas, por lo que sus pobladores se volcaron hacia el Mediterráneo, habiendo quedado catalogados como los más altos exponentes del comercio en la antigüedad clásica.

Crearon almacenes comerciales —conocidos como factorías— en la franja mediterránea para resguardar sus navíos y para desarrollar allí el comercio. Su intenso tráfico comercial marítimo requería la utilización de una gran flota mercante, cuya existencia y manutención se apoyaba en una fuerte industria de construcción naval.

El uso de una escritura alfabética simplificó de tal modo los registros, que numerosos comerciantes fenicios pudieron practicarlos ellos mismos, al contrario, por ejemplo, de los babilonios y de los egipcios, cuyos sistemas de escritura, cuneiforme y jeroglífica, respectivamente, eran tan laborinticas que solo raras personas las habrían podido aprender y practicar.

2.6. Civilización egipcia

En Egipto de los faraones ya se practicaba una Contabilidad con minuciosidad, exactitud y regularidad, necesaria para asegurar la administración de la monarquía y de las obras de irrigación del Río Nilo. La documentación era ya archivada cronológicamente y con base en la oposición ingresos-gastos, esto es, entradas y salidas.

Según Sarmiento (1997: 601), es en Egipto que se realizan "los primeros registros provisionales hechos en *Memoriales*, y después definitivamente efectuados en cuadros o dispositivos de secciones sobrepuestas o yuxtapuestas (cuentas): en ambos casos no se trata ya de una relación dispersa, fragmentaria, pero sí de un conjunto de registros coordinados".

A título de ejemplo, puede citarse el sistema de anotaciones contables realizadas en el reinado del faraón *Sebekhotep* (aproximadamente entre el 2000 y 1900 a.C.). Se trata del apunte de los gastos e ingresos de la corte, elaborado de forma permanente y detallada.

Entre el 1800 y 1600 a.C. era usado un manual de enseñanza que mereció al matemático y filósofo *Abel Rey* la afirmación de que "en él se encontraban los secretos del buen calculador y del buen contabilista" (idem: ibídem).

Cuanto a los profesionales que se dedicaban a la escritura, Stone (1969: 284) afirma que "*in ancient Egypt in the pharaoh's central finance department [...] scribes prepared records [on papyrus] of receipts of silver, corn and other goods*". La Contabilidad nos aparece así asociada al registro de activos, ganando especial relevo la figura del escriba. De esta clase, muy considerada, salieron las figuras de mayor representatividad social en la administración pública, en el ejército, en el sacerdocio y en las profesiones liberales. Recuérdese que el sistema de escrita jeroglífica era muy complicado; sólo los escribas y los sacerdotes eran capaces de comprenderla y aplicarla.

De esto mismo nos da cuenta Lease (2003: 9), cuando sustenta que "*the earliest management accountants were scribes*". En

la misma línea, White, *apud* Sá (1998a: 34), nos enfatiza que el escriba era "considerado como el máximo profesional o el más digno de todos los profesionales" en el antiguo Egipto. Amorim (1968: 35) también nos releva la importancia en la época de los escribas, citando un pasaje de la obra de Brugschbey⁽¹²⁾: "obedeciendo a las órdenes de sus superiores, los escribas anotaban las diversas ocurrencias de la vida doméstica, escrituraban exactamente los ingresos y los gastos del soberano y tenían en buena orden sus cuentas".

Sin embargo, habrá sido el uso del papiro⁽¹³⁾, en Egipto, el gran impulsor de la contabilidad escrita, aplicada muy particularmente en los dominios del control de las colectas almacenadas, en la contabilidad de los viajes y en las caravanas para transportes de piedras utilizadas en sus magníficas construcciones.

En el antiguo Egipto, el crédito desempeñaba un papel de gran relevo y era interiorizado como un compromiso de honra que el deudor se esforzaba por satisfacer, bajo pena de ser considerado infame y de su ignominia se extendiese a sus descendentes.

En el tiempo de la moneda, en la expresión numérica de sus cuentas, los egipcios usaban como unidad monetaria el *shat* y había bancos públicos y privados⁽¹⁴⁾ que aceptaban depósitos en metálico y en géneros.

En términos sintéticos, en el antiguo Egipto, muchas eran las actividades que eran objeto de registro, inclusive, como fue constatado, los pillajes, esto es, los saqueos que eran hechos en las ciudades vencidas y que vendrían posteriormente a ser objeto de distribución por el Estado. Otro pormenor interesante de constatar era el acompañamiento dado por los contadores a las caravanas para transporte de piedras para construcción de las pirámides, cuando éstas alcanzaban determinada dimensión.

2.7. Civilización griega

En los siglos VI y V a.C., la importancia del gobierno de las ciudades, la riqueza de los templos y el desarrollo de la

(12) Historia de Egipto y de los faraones respecto de la administración de la casa del primer faraón "Menah" - cerca del año 3823 a.C.

(13) Planta existente en los márgenes pantanosos del río Nilo. Esta planta es una especie de caña con el cabo liso y derecho, el cual era cortado en tiras horizontales y verticales, haciendo un género de hoja. Es en el nombre de papiro que reside la etimología de los vocablos *papel*, *papier* y *paper*.

(14) En estos bancos existían cuentas corrientes, transcribiéndose así montos de una cuenta para otra.

economía dotaron de gran dignidad las tareas de registro de los hechos económicos, sobre todo ingresos y gastos públicos o relacionadas con los templos griegos.

Tal como en la civilización Sumeria-Babilónica, los primeros banqueros griegos eran sacerdotes y por eso mismo los primeros bancos se situaban en los templos. Después vinieron los *trapezistas*⁽¹⁵⁾ —nombre dado a los banqueros que se les siguieron— que centralizaban los ahorros y que dispensaban el crédito necesario.

Típicamente, esta contabilidad consistía en controlar los saldos iniciales y finales, los recibimientos y los pagos. “El Estado realizaba un inventario anual en los templos, y los *contadores* preparaban las demostraciones financieras apropiadas, las cuales indicaban las principales fuentes de ingresos (intereses y rentas de los préstamos) y el origen de los gastos (principalmente sacrificios, entretenimientos y pago de salarios)” (Kam 1990: 14).

Estas circunstancias son también relatadas por Amorim (1968), pues para este autor el comercio marítimo, la actividad bancaria, y la organización administrativa y financiera del Estado, proporcionaron fuertes contribuciones al desarrollo de la Contabilidad, muy particularmente de la Contabilidad Pública, como sustenta, admitiendo que el primer vestigio de su existencia pueda haber sido dado por la presentación de las cuentas del Estado —grabadas en lápidas de mármol— a la sanción pública, las cuales, en estos términos, eran confrontadas y libremente criticadas por todos. Adicionalmente, nos aclara que, según algunos historiadores (no precisando sin embargo cuales),

“La contabilidad privada era largamente practicada y tenida en cuenta por los griegos, existiendo así leyes que imponían a los comerciantes la obligación de poseer ciertos libros, lo que parece ser confirmado por diversos pasajes cogidos en las obras de diversos escritores” (Amorim 1968: 53).

(15) Trapezista deriva de trapeza, palabra griega para mesa.

Creemos que, no fuese la inmensa destrucción de acervos griegos, y muchos más documentos contables nos habrían

de llegar. No obstante, los griegos utilizaron la Contabilidad tanto en la administración pública como en la privada, a pesar de que los vestigios encontrados no puedan proporcionarnos indicaciones exactas acerca de la forma de las especies de registros en que las mismas se soportaban.

2.8. Civilización romana

En 753 a.C., en la planicie que va desde los Apeninos hasta el Mediterráneo, comenzó a estructurarse uno de los más fuertes imperios de la Antigüedad. Fue él que dominó la mayor parte del mundo antiguo, volviéndose así el centro político-económico de la época, viniendo a tener fuerte influencia en la formación de la sociedad occidental.

Recibiendo gran influencia de los Griegos, las noticias más vetustas que nos llegaron de la contabilidad del pueblo romano datan de los siglos II y I a.C.

El mundo Romano, sucediendo al Griego, fue escenario de grandes acumulaciones de riqueza, por lo que su contabilidad, en las diferentes fases de su civilización (Monarquía, República e Imperio) puede ser calificada como de superior, de gran calidad, a pesar de la poquísima prueba material que ha llegado a nuestros días. Por otras palabras, la economía de la Antigüedad llegó a su apogeo en el periodo romano. Los intercambios comerciales eran realizados por todo el imperio, y entre este y el mundo bárbaro más allá de sus fronteras. Así, no es de extrañar que la contabilidad de los viejos tiempos haya alcanzado su más alta expresión en el Imperio Romano.

El desarrollo de la contabilidad fue paralelo al de la administración pública y de las empresas agrícolas: era ya usado una serie de libros de registro que constituía un sistema ordenado, debiéndose, así, a los romanos la primera gran contribución para el desarrollo de la Contabilidad, lo que puede ser comprobado por la existencia de algunos conceptos contables. Por ejemplo, y de acuerdo con Lamarr⁽¹⁶⁾, citado por Hendriksen (1970: 26), un arquitecto romano afirmaba que la “valorización de una pared no podía ser sólo determinada por su costo,

(16) Lamarr, Layndon (1923). *Rate making for public utilities*. McGraw Hill Books Co., Inc. Nueva York, p. 51.

pero sí después deducción a este de un octavo por cada año que la pared había estado de pie, esto es, la utilización de una tasa de amortización de 12,5%¹⁷.

El objetivo de la Contabilidad Romana era similar al de periodos anteriores: medir el grado de eficacia de los responsables de la administración de los bienes y propiedades —privadas o públicas— a través de registros exactos y minuciosos. Esta es la opinión adoptada por Santos (1998), autor para quien esos registros tuvieron sobre todo que ver, inicialmente, con el control de la prosperidad de las familias y de la respectiva comunidad. Después, con la expansión de su territorio y el desarrollo de la actividad económica, se expandió la aplicación de los registros contables a la actividad pública y a la actividad comercial.

En materia de contabilidad escrita muy poco se sabe de la época monárquica. Es más, aún en los dos otros sistemas de gobierno la documentación acumulada es muy exigua y las noticias son fragmentadas e indirectas. Lo poco que se sabe de los periodos republicano e imperial tiene por base más los comentarios y testimonios de escritores de la época, no en documentos contables que, efectivamente, se hayan conservado.

Así mismo, podemos afirmar que en los tiempos de la República la contabilidad romana alcanzó un enorme grado de perfección, continuando a evolucionar en el período imperial debido, en parte, al hecho de que los romanos hayan sido excelentes administradores, siendo lógico suponer que buenos administradores tendrían buenos registros contables.

Sá (1998a) nos proyecta un cuadro con los trazos distintivos de la contabilidad romana en que hace sobresalir su carácter eminentemente analítico y su primordial preocupación en hacer instituir como prueba frente al tribunal, los libros escriturados de la contabilidad, técnica obligatoria para los comerciantes, propietarios y banqueros. Basándonos en Amorim (1968), podemos identificar unos cuantos libros, casi los mismos que se adoptaban en la administración pública:

Commentarius (o *libellus*): este libro servía apenas para registrar, preliminarmente, el hecho contabilístico exactamente como había ocurrido o sido constatado. Era como un tipo de libro de primeras anotaciones. Teniendo por función referenciar meramente los hechos, los registros contables efectuados en este libro no obedecían a ninguna regla, ninguna sistematización o metodología previas;

— **Adversaria** (o *ephemeris*): libro para el cual se pasaba el movimiento del *Commentarius* y que según algunos autores correspondía a una especie de;

— **Codex accepti et expensi**⁽¹⁷⁾: una especie de caja. Para Murray (1978: 126) “su exacta forma dio campo a mucha discusión, pero es casi cierto que este *Codex* tenía una presentación que permitía mostrar los débitos y los créditos al mismo tiempo, probablemente en páginas opuestas, esto es, las entradas eran anotadas en una página y las salidas en otra”. Eran también anotados la fecha, el género y el monto de todas las transacciones;

— **Tabulae rationum** (o *codex rationum*): especie de razón. De acuerdo con Silva (1970: 36), “el *Codex Rationum* era conservado y podía, a falta de testigos, utilizarse como medio de prueba”;

— **Calendarium**: aquí se registraban los capitales cedidos, los nombres de los deudores, el monto en deuda, los intereses mensuales, los días en que se vencían, etc. El esclavo que tenía a su responsabilidad este libro era conocido como *calendarius*. Según Sarmiento (1997: 602), el “nombre de este libro proviene de la fecha habitual de pago de los intereses, esto es, en las *calendas* (primeros días) de cada mes”.

El *Commentarius*, el *Adversaria*, el *Codex Accepti et Expensi*, el *Tabulae Rationum* y el *Calendarium* tanto eran usados en la Contabilidad privada como en la pública. El único libro exclusivo de la administración pública era el *Breviarum Imperii*. Este libro, también denominado *Rationarium*, instituido en el gobierno del emperador Augusto, presentaba a los ciudadanos la forma como estaban siendo utilizados los

(17) Era considerado el libro fundamental.

fondos públicos, o sea, el valor de los tributos recaudados, provisiones y dotaciones presupuestarias así como el patrimonio administrado, con base en las informaciones recibidas de los gobernadores e intendentes⁽¹⁸⁾.

Sin embargo, Amorim (1968: 58) observa que existían dos libros y no uno solo:

1. *Breviarum*: para la discriminación de los ingresos obtenidos por el Gobierno y

2. *Rationarium*: para describir el cuantitativo bélico mantenido por el Imperio y la suma de recursos existentes en los cofres estatales, provenientes de los tributos cobrados. En él también eran descritos los bienes del imperio, por unidad gubernamental (reinos, provincias, etc.), y el monto de los impuestos, de las provisiones, donaciones y encargos del Imperio Romano. Por eso, se puede concluir que el libro en referencia sobrepasaba el ámbito presupuestario, constituyendo un verdadero libro de registro de inventarios.

Una característica marcada de la Contabilidad Romana residió sin duda en el mantenimiento de libros para cada actividad, para cada grupo de hechos específicos. Sá (1998a) nos ilustra algunos clarividentes ejemplos: i) *Ratio Praedii* – libro de propiedades; ii) *Ratio Pecoris* – libro de rebaños; iii) *Ratio Vinaria* – libro del movimiento vinícola; y iv) *Ratio Olearia* – libro de la producción del aceite de oliva.

(18) Intendente era aquel que tenía a su cargo la dirección o administración de un servicio público del gran establecimiento.

(19) Con el emperador Marco Aurelio (s. II d.C.), este funcionario público se beneficiaba del reconocimiento de tener el cargo mejor remunerado de toda la administración pública de Roma, con honorarios de 300.000 sestercios/año, siendo el único *recensarius*, denominación dada a quien obtenía tal vencimiento.

La Contabilidad Pública Romana se encontraba centralizada en la figura del contador general del Estado⁽¹⁹⁾ —el *procurator a rationibus*— responsable también por la administración del patrimonio público, coadyuvado por un contabilista jefe, dos secretarios o contabilistas adjuntos y, en la base de la pirámide, por esclavos libertos. En el mayor y más vasto imperio de todo el mundo, el más poderoso administrador de la riqueza era un contabilista.

Interesante también la circunstancia de que ya en esta época los Romanos establecieron hipótesis sobre los costos de dislocamiento de tropas para *Germania* o para *Lusitania*,

habiendo todo que ser registrado y controlado, especialmente el número de soldados dispersos por todo el imperio.

De aquí se infiere, por lo tanto, que, como abogan algunos autores, la Contabilidad habrá alcanzado en Roma su expresión máxima hasta entonces. En estos términos, Sá (1998a) defiende que Roma habrá representado el auge del período *racional-mnemónico*⁽²⁰⁾ de la Historia de la Contabilidad, por tres órdenes de razones:

- Por la calidad de los trabajos contables;
- Por la forma como eran analizados y explicados los hechos patrimoniales y
- Por el análisis de los hechos patrimoniales por actividad.

Nos hacemos valer de la constatación de Amorim (1968: 60) para concluir que:

“frente de la descripción hecha, ninguna duda podrá restar de que la contabilidad entre los romanos era corrientemente utilizada tanto en la administración pública como en la administración mercantil y doméstica y ya presentaba un apreciable grado de sistematización, si se atiende a la remota era en que el Imperio Romano existió”.

Con la caída del Imperio Romano del Occidente, en 476 d.C., se observó, en esta parte del globo, un periodo de algún letargo en el que concierne a los progresos de las técnicas contables, pero de lentos progresos en el Oriente. En el Occidente, se registró un declinar de la riqueza y como la riqueza (patrimonio) es el objeto de la Contabilidad, se asistió así a un declinar del conocimiento contabilístico.

Con la invasión del Imperio Romano del Occidente por los pueblos Bárbaros⁽²¹⁾, muchísimo más atrasados en la cultura y instituciones, se registra un debilitamiento de la administración pública y de las instituciones comerciales, así como se

(20) En la óptica de Sá (1998: 20), periodo recorrido desde la Antigüedad —iniciado cerca del 4000 a.C.— hasta la entrada en la Edad Media (476 d.C., con la caída del Imperio Romano de Occidente), que se caracteriza por la disciplina de los registros y por el establecimiento de métodos de organización de la información.

(21) Así considerados por los romanos, porque eran pueblos rudos, desconocedores de los primores de la civilización romana, que sobreponían el culto de la fuerza al culto del espíritu.

asiste a una reducción del tráfico comercial, asociada también a la ruptura de las vías de comunicación, pues las calzadas romanas (vías terrestres, precursoras de las actuales calles) fueron descuidadas, acabando por quedar intransitables, en su gran mayoría.

Dada la contabilidad de los romanos contener todos los elementos principales que se encuentran en el sistema de registros de las épocas posteriores, algunos autores llegaron erróneamente a admitir que los romanos ya conocían la partida doble, entre los cuales, el flamenco Símon Stevin, en 1608. El error de estas opiniones reside en la confusión de columna doble (*accepti*: ingresos y *expensi*: gastos) con la columna del debe y haber en la partida doblada. Al final, la columna doble es un elemento casi inseparable de cualquier contabilidad, por más rudimentaria que sea. Bastará para tal recordarnos de las cuentas grabadas en las placas de argila de los babilones, por ejemplo.

3. Apreciaciones finales

La noción de cuenta, expuesta a lo largo de este trabajo, remontará al tiempo en que el Hombre se volvió un ser social, esto es, ella existirá desde que éste pasó a vivir en sociedad y a interactuar, en términos sociales y económicos, con otros individuos, surgiéndole de este modo la necesidad de asentar elementos relativos a esta interacción.

En lo que concierne a la contabilidad, entrecruzada con el concepto de cuenta, desde los tiempos más remotos que, conforme el sistema de registro, privilegió un carácter *memorialista*, sobre todo en lo que decía respecto a valores patrimoniales y a transacciones de mayor magnitud de valores e importancia relativa.

El apareamiento, en términos históricos, de esta ciencia —o técnica, conforme la percepción del lector— es muy difícil de precisar. La única certeza que existe es que ésta no resultó de las diligencias de un solo individuo, sino que habrá sido una conquista colectiva, por intermedio de un gradual desarrollo y perfeccionamiento de sus métodos, limitados por

las necesidades y circunstancias envolventes de cada época y de cada civilización.

Sin embargo, no deberá haber sido, del todo, muy fácil la tarea de los primeros técnicos de Contabilidad en la Antigüedad y de la cual no se encontraron vestigios muy completos en las búsquedas arqueológicas. No obstante, se sabe que la técnica de registro existía, de forma rudimental, porque siempre hubo, entre los pueblos de la Antigüedad, historias y relatos de intenso tráfico comercial ejercido en los territorios por él ocupados, motivado fundamentalmente por el uso de la moneda y por el uso de títulos de crédito.

De las descripciones efectuadas de la contabilidad realizada por cada *pueblo antiguo* podemos señalar la complejidad notoria de los registros contables de las civilizaciones que habitaron la Mesopotamia (esencialmente de Sumeria y Babilonia) y la minuciosidad, la exactitud y la regularidad de los registros contables del antiguo Egipto, sin embargo que estamos, en este caso, frente a una Contabilidad muy primitiva.

Una referencia especial deberá hacerse a la civilización romana, pues que esta utilizaba una serie de libros contables de registro, constituyendo por así decir un sistema ordenado. Compartimos aún el entendimiento de que antes del inicio de la Edad Media, y consecuente retroceso y estagnación de todos los aspectos de la sociedad europea, la Contabilidad alcanzó su más alta expresión en el Imperio Romano, debiéndose, así, a esta civilización, la primera gran contribución de destaque para el desarrollo de nuestra área de conocimiento.