



# La Contabilidad ya estaba presente **en la** **Antigüedad Clásica**

Efectivamente, para conocer los orígenes de la actividad y pensamiento contables, hay que hacer un viaje en el tiempo y sumergirse en las más interesantes civilizaciones de la Antigüedad Oriental y Clásica. Aunque escasos, algunos de sus vestigios han llegado hasta nuestros días

No es 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 datan las primeras pruebas objetivas de cuentas, aproximadamente, hacia el 4.000 antes de Cristo (a.C.).

Lo cierto es que el hombre primitivo, al inventariar el número de instrumentos de caza y pesca disponibles, contar sus rebaños o ánforas de bebidas ya estaría practicando una forma rudimentaria de Contabilidad. Esta opinión es compartida por Costa (1988: 5). Para este autor, la Contabilidad nació *“luego que el hombre primitivo sintió la necesidad de controlar los animales que poseía, utilizando como proceso de recuento y registro las inscripciones hechas en los troncos de los árboles o guijarros, representativos del número de cabezas de su rebaño”*.

Estos registros en rocas o en placas de material diverso representan lo que se puede considerar como los primeros vestigios de la Contabilidad. La finalidad era asegurar, como base de apoyo *memorialista*, el posterior control de sus bienes, derechos y obligaciones. En otros términos, las inscripciones de la estela de Barata (1998) permitían controlar todo lo que estaba incluido en su patrimonio.

La opinión de otros ilustres autores apuntan en la misma dirección. Es el caso de Sá quien señala que *“la Contabilidad nació con la civilización y jamás dejará de existir en función de ella. Tal vez por eso sus progresos casi siempre han coincidido con aquellos que caracterizan a los de la propia evolución del ser humano”* (Sá, 1998a: 19).

En este mismo sentido, se manifiesta Gonçalves da Silva. *“La Contabilidad es arte vieja. 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, siempre tuvo un cariz *memorialista*, sobre todo en lo que respecta al registro de valores patrimoniales y de transacciones de mayor magnitud e importancia, motivadas por el incremento de la actividad comercial. Así se expresan Amorim (1929) y Silva (1975).

## FICHA RESUMEN

**Autores:** Miguel Gonçalves y Miguel Maria Carvalho Lira

**Título:** La Contabilidad ya estaba presente en la Antigüedad Clásica

**Fuente:** Partida Doble, núm. 215, páginas 34 a 44, noviembre 2009

**Localización:** PD 09.11.04

**Resumen:** El artículo asume la finalidad de presentar una reseña sobre la evolución del pensamiento contable, efectuando, para ello, un viaje por la Contabilidad de algunas de las más interesantes civilizaciones de la Antigüedad Oriental y Clásica.

El paseo está acompañado por la exposición de las principales razones que motivaron la necesidad del desarrollo de la Contabilidad en cada una de esas civilizaciones.

Se intenta, también, caracterizar y describir el material contable que sobrevivió hasta nuestros días y que se encuentra documentado, realizándose, sin embargo, la principal dificultad inherente a esta temática: el reducido número de documentos que han resistido al inexorable pasaje del tiempo.

**Palabras clave:** Origen de la Contabilidad. Historia de la Contabilidad. Contabilidad Romana.

Civilizaciones de la Antigüedad Clásica. Evolución del Pensamiento Contable. Registros Contables.

**Abstract:** The main purpose of the paper is to present a summary regarding the evolution of the accounting knowledge, by means of looking back through the History of Accounting to some of the most interesting civilizations of Oriental and Classical Antiquity.

The digression is accomplished by exposing the summary of the main reasons that motivated the necessity to the development of Accounting in each of these civilizations.

We try, as well, to characterize and describe the accounting material that has survived until today and that is documented, though emphasizing the principal difficulty that is inherent to this theme: the reduced number of accounting documentation that has resisted the inexorable passing of times.

**Keywords:** The Origin of Accounting. History of Accounting. Roman Accounting; Civilizations of Classical Antiquity. Evolution of Accounting Knowledge. Accounting Records. Uncertainty.

## «Desde su aparición, la contabilidad tuvo siempre un cariz memorialista, sobre todo en lo que respecta al registro de valores patrimoniales y de transacciones de mayor magnitud e importancia»»

Desarrollada para efectos de administración de las firmas de los comerciantes y teniendo como fin principal permitirles seguir la evolución del capital en ellas aplicado, la Contabilidad emerge así como una realidad umbilicalmente asociada al Comercio, conexión magistralmente sintetizada por Dória (1919: 10): *“la Contabilidad es la ciencia la que se puede llamar el alma del Comercio”*.

Aún en estas formas más rudimentarias, creemos asimismo que el propósito inicial de la Contabilidad se mantiene en la actualidad. Ésta se desarrolló 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 temprana 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 conmensurables 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 ya que, a su juicio, el crédito es el factor impulsor de la técnica contable.

*“La Contabilidad surgió como necesidad imperiosa de crearse un conjunto de procesos prácticos destinados a suplir la memoria de los mercaderes a partir del momento en que esa memoria se mostró incapaz de fijar y de reproducir con absoluta fidelidad, en cualquier momento, las cantidades y valores de las mercancías vendidas a crédito. La introducción del crédito en el mundo de los negocios es mucho más antigua de lo que muchos ciertamente juzgarán, pudiendo asimismo afirmarse que se remonta a los longincuos tiempos de las sociedades primitivas”* (Amorim, 1968: 9).

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

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

El conteo llevó a la creación de los numerales. Los numerales (números naturales) más rudimentarios de los 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 hacia el 3000 a.C. Así que el conteo se aplica a los bienes económicos o a los bienes que constituyen el patrimonio administrable del individuo o de la colectividad. Por ello puede concluirse que estamos en la presencia de los primeros registros contables. Consecuentemente, en sus primordios, la Historia de la Contabilidad se confundirá con la historia de la cuenta<sup>(1)</sup>.

(1) 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 sumerio-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”, es decir, los bienes, los derechos y las deudas se expresan por la cantidad de moneda que valen o que es debida.

Para finalizar, una última palabra para mencionar a los diversos materiales utilizados como soporte por la técnica contable a lo largo de todos los tiempos. En términos casi cronológicos, esto porque algunos de estos materiales *coexistieron* entre ellos, enumeramos la piedra, placas de madera, placas de cuero, placas de argila, papiro, pieles de animales preparadas, pergamino y papel.

## PRESENCIA ENTRE LOS PUEBLOS DE LA ANTIGÜEDAD ORIENTAL Y CLÁSICA

### Civilización China

Los chinos tenían como principales industrias 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 este país. Se sabe que en el 800 a.C. en China ya existían notas de banco, utilizaban moneda metálica, títulos de crédito, lo que dio origen a la aparición de entidades intermediarias que desempeñaban las funciones de banco.

El elevado grado de desarrollo económico-industrial de esta civilización apunta en el sentido de que éste no habría podido producirse – es lícita la conclusión – sin la utilización de una forma de Contabilidad adecuada pero, como aboga Amorim (1968), desgraciadamente nada se encontró que nos pueda mostrar cómo funcionaba esa contabilidad.

### Civilización Hindú

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

Proviene de esta civilización algunas obras y legislación que demuestran algunos avances en materia económica. Una de esas obras fue escrita por *Kautilya*, un sabio oriental que vivió, hace cerca de 2.300 años, en un territorio situado en la actual India. En su obra, *Arthashastra*, constan diversos conceptos y definiciones relacionados con la Contabilidad, como definiciones y clasificaciones de lucros, costos, recetas y capital, así como una distinción entre gastos ordinarios (constantes) y gastos extraordinarios (variables). Existe igual-

mente una distinción de gastos que resultaban de fenómenos con fines operacionales y no operacionales.

El código de *Manu*<sup>(2)</sup> (ca. siglo XII a.C.), que incluía legislación comercial, contenía disposiciones respecto a la fiscalización de la calidad y del precio de las mercancías, la prevención de fraudes, la regulación de los tributos del Rey por parte de funcionarios que debían de prestar cuentas al soberano, y aún reglamentos sobre la tasa de interés y sobre tasas de préstamo<sup>(3)</sup>.

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

### Civilización Persa

Los persas, que habitaban el actual territorio iraní, tenían como principales industrias la textil, la cerámica y el mobiliario. Era costumbre registrar todos los actos y todas las órdenes del rey y para ello éste se hacía siempre acompañar de secretarios.

En la época del rey *Darío* (siglo V a.C.) se organizó un censo de todo el imperio, por el cual se emitían los impuestos que eran después repartidos por las provincias. Éstos no eran más que una especie de “repartición autárquica”, comparable a las leyes actuales de finanzas de los ayuntamientos. Se hacían inventarios de las propiedades de los conventos, iglesias, comerciantes y de los particulares, lo que presupone la existencia de una forma de Contabilidad pública, a la vez que un sistema de Contabilidad privado.



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

(3) Lo que suponía la existencia de crédito.

## Civilización sumeria, babilonia y asiria

Los sumerios, la más antigua civilización de la Humanidad (ca. 4000 a.C.) habitaban en Mesopotamia<sup>(4)</sup>. A este pueblo se le deben dos importantes aportaciones: (1) la escrita cuneiforme (ca. de 3500 a. C.), compleja, conocida apenas por los sacerdotes y por una clase especial<sup>(5)</sup> de escribas; se trataba de incisiones grabadas en pequeñas placas de barro humedecido (que secaba rápidamente) con estiletos de madera con la punta prismática, de base triangular; y (2) las Ciudades-Estado<sup>(6)</sup>; cada ciudad tenía un rey, una muralla a su alrededor, una divinidad propia y todo el movimiento comercial giraba alrededor de una estructura central, el templo.

Como escribe Sá (1998a), existe un consenso generalizado entre los arqueólogos sobre el hecho de que fueron las inmensas riquezas de Sumeria, y muy particularmente las de Uruk, a partir de las que fijaron las bases del desarrollo de la contabilidad. Prosigue el afamado autor, afirmando que el origen de la escritura cuneiforme, atribuida a esta civilización, *“orgulleció 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. En Mesopotamia se organizaron escuelas de escritura contable, habiendo sido encontradas una razonable cantidad de placas de arcilla de ejercicios de los alumnos.

Sobre la originalidad de las planchas o placas de arcilla de las civilizaciones de Mesopotamia (Babilonia, Sumeria y Asiria) en la evolución de la

escritura contable, importa retener dos reflexiones de Sá (1998a: 31-32):

1. “Las mismas ya registraban recaudaciones de costos, presupuestos, revisiones de cuentas, controles de administración de productividad y

2. cerca de 2000 a.C. ya se adoptaba la razón, se producían balances de calidad, se poseían presupuestos evolucionados de receita y gasto público y se calculaban costos”.

En el tiempo de los babilonios (los babilonios tomaron a Sumeria cerca de 2000 a.C.) se realza el gran centro poblacional de la ciudad de Babilonia<sup>(7)</sup>. De destacar, también, uno de los más antiguos códigos escritos de legislación comercial y civil: el código de *Hamurabi*<sup>(8)</sup>.

Éste contenía leyes grabadas en piedra (numeradas del 1 al 282, aunque faltan los números 13, 66–99 y 110–111). Estas leyes, inscritas en caracteres cuneiformes, fueron mandadas a reunir por *Hamurabi*, sexto rey de la primera dinastía babilónica, que reinó entre 1729 y 1686 a.C. 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, préstamos, al contrato de comisión y 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 que se inscribían las incisiones cuneiformes.

Eran, en realidad, un pueblo muy desarrollado, autor del sistema de pesos y medidas, de los títulos de crédito, de la carroza, entre otras invenciones.

De acuerdo con Vlaemminck (1961), mu-

(4) Meso – del griego “medio”; *Potamos* – del griego “ríos”. Por lo tanto, entre los ríos. Más concretamente, entre los ríos Tigre y Éufrates. Mesopotamia corresponde, a grosso modo, al actual Irak. La parte sur de Mesopotamia era Sumeria.

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

(6) La más conocida habrá sido *Ur*, pero también *Uruk* y *Lagash*.

(7) A 80 kilómetros de la actual Bagdad.

(8) *Hamurabi* fue un rey de Babilonia. El código data de cerca del 1780 a. C. Está presentemente 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.



chas de las tablas o placas de argila de los sumerio-babilonios ofrecen todos los elementos de la cuenta moderna<sup>(9)</sup>; el saldo anterior, la serie de elementos a débito, la serie de elementos a crédito y el saldo final que se junta para el balance de la cuenta.

Más allá de estos elementos, los vestigios que han llegado hasta a nuestros días permiten deducir que estas civilizaciones tendrían registros inscritos en tablas de argila, de contenido más variado: “*incluían contratos sociales de intercambio en especies, pago de salarios o de servicios prestados a los templos, prestamos en dinero, ventas, testamentos, acciones judiciales y registros de deudas a y de terceros*” (Rivero Romero [et al.], 1997: 690).

Cravo (2000) refiere que de los babilonios y de los sumerios se ha obtenido la más antigua documentación de cuentas con débitos y créditos (ca. de 4000 a.C.). El autor también avanza que a estos pueblos debemos el proceso de determinación y análisis de costos.

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*. Ésta prestaba dinero con interés y, entre otras cosas, vendía terrenos y esclavos.

## Civilización Egipcia

Según Sarmento (1997: 601), es en la época del antiguo Egipto cuando se realizan “*los primeros registros provisionales de hechos en Memoriales, que después se reflejan en cuadros o dispositivos de secciones sobrepuestas o yuxtapuestas (cuentas); en ambos casos, no se trata ya de una relación dispersa, fragmentaria, sino 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 2.000 y 1.900 a.C.). Se trata del apunte de los gastos y recetas de la Corte, elaborado de forma permanente y detallada.

Entre el 1.800 y 1.600 a.C., se utilizaba un manual de enseñanza que mereció al matemático y filósofo *Abel Rey* la afirmación de que “*en él se encontraban los secretos del buen*

«El código de *Manu* (siglo XII a.C.) contenía ya disposiciones respecto a la fiscalización de la calidad y del precio de las mercancías, la prevención de fraudes, la regulación de los tributos, y reglamentos sobre la tasa de interés y de préstamo»

*calculador y del buen contable*” (idem: ibídem).

Stone (1969: 284) afirma que “*en el antiguo Egipto, en el departamento central de finanzas del faraón [...] los escribas registraban [en papiro] los ingresos de la plata, el maíz y otros productos*”<sup>(10)</sup>.

La Contabilidad nos aparece así asociada al registro de activos, ganando especial relevancia la figura del escriba. De esta clase, muy considerada socialmente, salieron las figuras de mayor representatividad en la administración pública, el ejército, el sacerdocio y en las profesiones liberales. Recuérdese que el sistema de escritura 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 “*los primeros contables fueron los escribas*”<sup>(11)</sup>. 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.

Sin embargo, fue el uso del papiro<sup>(12)</sup>, en

(10) “*In ancient Egypt in the pharaoh’s central finance department [...] scribes prepared records [on papyrus] of receipts of silver, corn and other goods*”

(11) “*The earliest management accountants were scribes*”.

(12) 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*.

(9) De columna doble.

« Fue el uso del papiro, en Egipto, el gran impulsor de la escritura contable, aplicada muy particularmente en el control de las colectas almacenadas, la contabilidad de los viajes o en las caravanas para transportes de piedras para sus construcciones »

Egipto, el gran impulsor de la escritura contable, 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 relevancia y era interiorizado como un compromiso de honra que el deudor se esforzaba por satisfacer, bajo pena de ser considerado infame y de que su ignominia se extendiese a sus herederos.

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<sup>(13)</sup> que aceptaban depósitos en metálico y en géneros.

En síntesis, en el Antiguo Egipto, muchas eran las actividades que eran objeto de registro, inclusive, como se ha podido constatar, los pillajes, esto es, los saqueos que se realizaban en las ciudades vencidas y que posteriormente el Estado se encargaba de distribuir. Otro pormenor interesante de constatar es el acompañamiento dado por los contadores a las caravanas para transporte de piedras para construcción de las pirámides, cuando éstas alcanzaban determinada dimensión.

(13) En estos bancos existían cuentas-corrientes, transfiriéndose así montos de una cuenta para otra.

## 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 economía dotaron de gran dignidad las tareas de registro de los hechos económicos, sobre todo, recetas 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*<sup>(14)</sup>, nombre dado a los banqueros que centralizaban los ahorros y que dispensaban el crédito necesario. A través de su contabilidad se controlaban los saldos iniciales y finales. “*El Estado realizaba un inventario anual en los templos, y los contadores preparaban las demostraciones financieras apropiadas, las cuales indicaban las principales fuentes de intereses y rentas de los prestamos y el origen de los gastos (principalmente sacrificios, entretenimientos y pago de salarios)*” (Kam, 1990: 14).

Estas circunstancias son también relatadas por Amorim (1968). 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 y admite que el primer vestigio de su existencia podría haberse debido a 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).

No obstante, los griegos utilizaron la Contabilidad tanto en la administración pública como en la privada, a pesar de que los vestigios

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

encontrados no puedan proporcionarnos indicaciones exactas acerca de la forma de los registros en que las mismas se soportaban.

## 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. Dominó la mayor parte del mundo antiguo y se volvió así el centro político-económico de la época, teniendo una fuerte influencia en la formación de la sociedad occidental. Tuvo una gran influencia de los griegos. Los vestigios más antiguos que nos llegaron de su contabilidad datan de los siglos II y I a.C.

El mundo romano acumuló grandes riquezas, 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 poquísimas pruebas materiales que ha llegado a nuestros días. La economía de la Edad Antigua llegó a su apogeo en el período romano. Los intercambios comerciales se realizaban por todo el imperio, y entre éste y el mundo bárbaro. 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 en paralelo al de la administración pública y de las empresas agrícolas: se utilizaban 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. Esto se puede constatar por la existencia de algunos conceptos contables. Por ejemplo, y de acuerdo con Lamarr<sup>(15)</sup>, citado por Hendriksen (1970: 26), un arquitecto romano afirmaba que la *“valorización de una pared no podía ser sólo determinada por su costo, pero sí después de la deducción a éste 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%”*.

El objetivo de la Contabilidad romana era similar al de períodos 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 de 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 escritura contable, se sabe muy poco 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 períodos republicano e imperial tienen como base los comentarios y testimonios de escritores de la época más que los documentos contables que se hayan conservado.

Asimismo, podemos afirmar que en los tiempos de la República, la Contabilidad romana alcanzó un enorme grado de perfección, evolucionando en el período imperial debido, en parte, al hecho de que los romanos eran excelentes administradores, siendo lógico suponer que unos buenos administradores tendrían unos buenos registros contables.

Sá (1998a) nos proyecta un cuadro con los trazos distintivos de la Contabilidad romana, resaltando su carácter eminentemente analítico y su primordial preocupación en hacerlo constituir como prueba frente al tribunal, los li-



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



## « Los griegos utilizaron la Contabilidad tanto en la administración pública como en la privada, a pesar de que no existan indicaciones exactas sobre la forma de los registros »»

bros 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 contable, exactamente como había ocurrido o constatado. Era como un libro de primeras anotaciones que tenía 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*.

– **Codex accepti et expensi**<sup>(16)</sup>: una especie de caja. Para Murray (1978: 126), “su exacta forma fue motivo de 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**. En él 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 *calendarium*. Según Sarmento (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* eran usados tanto 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 en la que estaban siendo utilizados los fondos públicos, es decir, 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<sup>(17)</sup>.

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

1. **Breviarum**: para la discriminación de las recetas obtenidas por el Gobierno.
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 se describían 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 sobrepasaba el ámbito presupuestario, constituyendo un verdadero libro de registro de inventarios.

Una característica marcada de la Contabilidad Romana residió, sin duda, en el manteni-

(16) Era considerado el libro fundamental.

(17) Intendente es aquel que tiene a su cargo la dirección la administración de un servicio público el gran establecimiento.

miento de libros para cada actividad, para cada grupo de hechos específicos. Sá (1998a) nos ilustra con algunos ejemplos: (a) *Ratio Praedii* – libro de propiedades; (b) *Ratio Pecoris* – libro de rebaños; (c) *Ratio Vinaria* – libro del movimiento vinícola; y (d) *Ratio Olearia* – libro de la producción del aceite de oliva.

La Contabilidad Pública Romana se encontraba centralizada en la figura del Contador General del Estado<sup>(18)</sup> – el *Procurator a Rationibus*, responsable también de la administración del patrimonio público, coadyuvado por un contable jefe, dos secretarios o adjuntos y, en la base de la pirámide, por esclavos liberados. En el mayor y más vasto imperio de todo el mundo, el más poderoso administrador de la riqueza era un contable.

Interesante también la circunstancia de que ya en esta época, los Romanos establecieran hipótesis sobre los costos de las tropas enviadas a *Germania* o *Lusitania*, registrándose y controlando 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 el momento. En estos términos, Sá (1998a) defiende que Roma habrá representado el auge del período *racional-mnemónico*<sup>(19)</sup> de la Historia de la Contabilidad, por tres razones: 1) por la calidad de los trabajos contables; 2) por la forma en que eran analizados y explicados los hechos patrimoniales; y 3) por el análisis de los hechos patrimoniales por actividad.

Amorim (1968: 60) concuye que,

*“no habrá ninguna duda 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”.*

(18) Con el emperador Marco Aurelio (siglo II d.C.) este funcionario público que beneficiaba del reconocimiento de ser el cargo mejor remunerado de toda la administración pública de Roma, con honorarios de 300.000 sesteracios/año.

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

Con la caída del Imperio Romano del Occidente, en 476 d.C., se observó, en esta parte del globo, un período de letargo en lo concerniente a los progresos de las técnicas contables, pero de lentos progresos en Oriente. En 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 contable.

Con la invasión del Imperio Romano del Occidente por parte de los pueblos bárbaros<sup>(20)</sup>, muchísimo más atrasados en la cultura e instituciones, se registra un debilitamiento de la administración pública y de las instituciones comerciales, así como 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.

Dado que la Contabilidad de los romanos contenía 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 ellos, el flamenco Simón Stevin, en 1608. El error de estas opiniones reside en la confusión de columna doble (*accepti* – recetas y *expensi* – gastos) con la columna del debe y haber en la partida doble. Al final, la columna doble es un elemento casi inseparable de cualquier contabilidad, por más rudimentaria que sea. Bastará que recordemos las cuentas grabadas en las placas de arcilla de los babilonios, por ejemplo.

## CONCLUSIONES

La noción de cuenta, expuesta a lo largo de este trabajo, nos remonta al tiempo en que el hombre se volvió un ser social, esto es, la cuenta existe desde que el hombre 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

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

los tiempos más remotos que, conforme el sistema de registro, privilegió un carácter *memorialista*, sobre todo en lo que respecta a valores patrimoniales y a transacciones de mayor magnitud de valores e importancia relativa.

La aparición, 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 la diligencia de un solo individuo, sino que ha 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 debió resultarles una tarea muy fácil a los primeros técnicos de Contabilidad en la Antigüedad, 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 te-

rritorios 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, en este caso, estamos frente a una Contabilidad muy primitiva.

Se debe hacerse una referencia especial a la civilización Romana, pues ésta utilizaba una serie de libros contables de registro, constituyendo por así decirlo un sistema ordenado. Antes del inicio de la Edad Media, y en consecuente retroceso 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 a destacar para el desarrollo de nuestra área de conocimiento. \*

## BIBLIOGRAFÍA

**AMORIM, Jaime Lopes (1929)** – Lecciones de Contabilidad General: pre-lecciones hechas al curso de Contabilidad General durante el año lectivo de 1928-1929. Oporto: Empresa Industrial Gráfica de Oporto, Lda.

**AMORIM, Jaime Lopes (1968)** – Digresión a través del vetusto mundo de la Contabilidad. Oporto: Librería Avis.

**BARATA, Alberto (1998)** – “Contabilidad: evolución y enseñanza”. Revista de Contabilidad y Comercio n.º 217, Vol. LV, Febrero. pp. 119-146.

**COSTA, Maria Assis (1988)** – Sucedió Contabilidad: 75 propuestas de trabajo y ... un poco de Historia. Lisboa: Plátano Editora.

**CRAVO, Domingos José da Silva (2000)** – De la teoría de la Contabilidad a las estructuras conceptuales. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Aveiro.

**DÓRIA, Raul (1919)** – Comercio y Documentología. Oporto: Tipografía de la Escuela Raul Dória.

**HENDRIKSEN, Eldon (1970)** – Teoría de la Contabilidad. Barcelona: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.

**KAM, Vernon (1990)** – Accounting Theory, 2.ª edición. Nueva York: John Wiley & Sons.

**LEASE, Terry M. (2003)** – Power Point supplemented to Management Accounting. PRENTICE HALL BUSINESS PUBLISHING. 4rd Edition, Atkinson, Kaplan and Young, prepared by Terry. M. Lease, Sonoma State University. Documento electrónico consultado el 20 de Marzo de 2009.

**MONTEIRO, Martim Noel (1979)** – Pequeña Historia de la Contabilidad. 2.ª edición. Lisboa: Europress.

**MURRAY, David (1978)** – Chapters in the History of bookkeeping Accountancy and Comercial Arithmetic. Nueva York: Arno Press.

**RIVERO ROMERO, José [et al.] (1997)** – “El nacimiento y evolución de la contabilidad en el mundo antiguo”. Ensayos y Estudios Contables del ICAC. Madrid.

**SÁ, António Lopes de Sá (1998a)** – Historia General y de las doctrinas de la Contabilidad. 2.ª ed. Lisboa: Vislis Editores.

**SÁ, António Lopes de (1998b)** – “Más de dos mil años de Teoría de Contabilidad”. Periódico de Contabilidad n.º 258, Septiembre. pp. 261-263.

**SANTOS, Síões Furet (1998)** – La Historia del Balance en la Historia de la Contabilidad. Trabajo de fin de curso del CESE en Control de Administración. Coimbra.

**SARMENTO, José António (1997)** – “Notas de introducción a la Teoría de la Contabilidad”. Revista de Contabilidad y Comercio n.º 216, Vol. LIV, Octubre de 1997. pp. 599-610

**SILVA, Fernando V. Gonçalves da (1959)** – Doctrinas contabilísticas: resumen y crítica de las principales. [s.l.]: Centro Gráfico de Famalicão.

**SILVA, Fernando V. Gonçalves da (1970)** – Curiosidades, antiguallas y menudencias contabilísticas. Lisboa: [s.n.].

**SILVA, Fernando V. Gonçalves da (1975)** – Contabilidad General. 1.º vol. 3.ª-ed. Lisboa: Sá da Costa.

**STONE, W. Y. (1969)** – “Antecedents of the accounting profession”. The Accounting Review, April. pp. 284-91.

**VLAEMMINCK, Joseph-H. (1961)** – Historia y doctrinas de la Contabilidad. Traducción española de José María González Ferrando Madrid: Editorial EJES.