



EN TORNO A TRES ORÍGENES DE LA CONTABILIDAD EN LA ANTIGÜEDAD

Jesús Alberto Suárez Pineda*

COLOMBIA

Resumen

Este artículo se propone analizar tres orígenes del pensamiento contable, a partir de fuentes documentales primigenias, aparecidas durante todo el siglo IV antes de Cristo: un *pensamiento ético*, en Grecia, que puede rastrearse en obras tales como *Económico* de Jenofonte (escrita entre 394 y 371 a. C.), al igual que *Política y Ética a Nicómaco* de Aristóteles¹ (escritas durante su período de viajes, del año 347 al 330 a. C.); un *pensamiento técnico-logístico*, en India, con el *Arthashastra* (hacia 300 a. C.) de Kautilya; y un *pensamiento jurídico*, en Roma, con la promulgación de la *lex poetelia-papiria de nexis* (hacia 330 a. C.). La argumentación de este trabajo se funda primordialmente en Sen (1987) sobre los orígenes político y ético del pensamiento económico, con apoyo en los supuestos teóricos elaborados por Mattessich (2000), y en mi indagación acerca del origen jurídico de la Contabilidad, con base en fuentes del Derecho Romano.

Palabras clave: Historia de la Contabilidad; Evolución del pensamiento contable; economía como «administración de la casa»; obras de la antigüedad que hablan de contabilidad del siglo IV a. C.



* Licenciado en Filología y Humanidades Clásicas de la Universidad Nacional de Colombia, aspirante a PhD. en Estudios Políticos de la Universidad Externado de Colombia. Coordinador del Grupo de Investigación Historiadores del Campo Contable y profesor investigador de tiempo completo de la Universidad Central, de Bogotá – Colombia.

¹ Cf. también el texto conservado de la Constitución de los atenienses y *Económicos*, atribuido a Aristóteles.



Abstract

This article analyzes three sources of accounting thought, from primitive documentary sources, which appeared during the fourth century before Christ: an *ethical thought* in Greece, which can be followed in works such as *Economics* by Xenophon (written between 394 and 371 BC), as well as Aristotle's *Politics* and *Nicomachean Ethics* (written during his travel period, ca. 347-330 BC), a *technical and logistical thought* in India, with Kautilya's *Arthashastra* (to 300 BC), and a *legal thought* particularly referred to the *lex Paetelia Papiria* (ca. 330 BC). The argument in this work relies primarily on Sen (1987) regarding political and ethical origins of economic thought, with support in the theoretical assumptions developed by Mattessich (2000), and my inquiry of the accounting legal thought origin, on the base of Roman law sources.

Keywords: Accounting History, History of accounting thought; 'Economy' as simply the Greek word for 'housekeeping'; works in Antiquity dealing with Accounting, in widespread use by the 4th century, before Christ.

Introducción

El presente trabajo forma parte de una serie de artículos que publicaré en torno a la *dimensión política del campo contable*. Los lineamientos generales del concepto de campo contable se presentaron en Suárez (2009). En términos generales entendemos por *campo contable* el *espacio institucional* del conocimiento contable desplegado en el tiempo histórico. Mediante el análisis del campo contable se comprenden las propiedades de los agentes sociales que lo ocupan, y *las relaciones de rivalidad y de conflicto que los enfrentan*, tanto en razón de sus técnicas como de las teorías en pugna que las fundamentan, pero que le dan identidad dentro de una red heterogénea de relaciones complejas, antes que plenamente integradas. Los tres principales dominios que interactúan como fuerzas sociales en el campo contable son la historia de la contabilidad y sus prácticas, la teoría contable y sus aplicaciones técnicas, y la sociología contable. El campo contable es el objeto de estudio del programa de investigación en *sociología política de la contabilidad*, en el cual nos inscribimos para fundamentar la Contabilidad como una ciencia social.

La idea de campo la tomo de Pierre Bourdieu, para quien el *campo* es el verdadero objeto de estudio de las ciencias sociales. El sociólogo francés concibe el campo como un «espacio institucional (...) [que] *produce* en cierto modo las propiedades de quienes lo ocupan, y las relaciones de rivalidad y de conflicto que los enfrentan: en este campo cerrado, [las dos partes en lucha

(dominantes y dominados)] se enfrentan ritualmente según una lógica que participa a la vez de la lógica de la competición deportiva y de la lógica de la lucha política» (Bourdieu, 2002, pp. 49 y sigs.).

Tres orígenes del pensamiento contable en la Antigüedad

Existe evidencia documental que apoya la proposición de que el pensamiento contable tuvo tres orígenes que se remontan a la segunda mitad del siglo cuarto antes de nuestra era (hacia 330 a. C.). De hecho esto puede ser discutible, pero un estudio comparado de fuentes primigenias de la economía y el derecho romano hacen pensar en ello. Bajo esta óptica, se exponen tres hipótesis: un origen ético, en Grecia, con la *Política y Ética a Nicómaco* de Aristóteles,² escritas durante su período de viajes, del año 347 al 330 a. C.); otro técnico, en India, con el *Arthashastra* (hacia 300 a. C.) de Kautilya; y otro jurídico, en Roma, con la promulgación de la *lex poetelia-papiria de nexis* (hacia 330 a. C.).

La argumentación se funda primordialmente en las ideas de Schumpeter (1971, cap. 1) y Sen (1987) sobre los orígenes político y ético del pensamiento económico, y en el análisis del origen jurídico a través de las fuentes contables del derecho romano, con apoyo en los supuestos teóricos elaborados por Mattessich (2000), por lo que compete al origen técnico de la contabilidad. El estudio comparado de estos textos permite abrir nuevos horizontes de significación en busca de los orígenes del pensamiento contable, explicitando su estrecho vínculo con la historia del análisis económico, poco estudiado, lo que ha ocasionado un grave distanciamiento entre técnica contable y la dimensión socio-política de la contabilidad que caracteriza el análisis contable moderno.

Origen ético en Grecia

El oficio de contador, en la antigua Grecia, formaba parte de la «economía», entendida como «administración de la casa»³. Los filósofos griegos reflexionaron sobre los fundamentos éticos y políticos de la administración de la casa. En este terreno, sus aportaciones fueron significativas, porque, como bien lo ha señalado Joseph A. Schumpeter (1971), la economía griega fue la fuente primera de prácticamente todos los trabajos posteriores que consolidaron, por ejemplo, la economía política, o economía en sentido

² Cf. también el texto conservado de la *Constitución de los atenienses y Económicos*, atribuido a Aristóteles.

³ La palabra «economía» viene del griego οἰκονομία [oikonomía] que se compone de dos vocablos griegos: οἶκος [oikos] 'casa', en el sentido de conjunto de bienes que la familia posee, y el segundo tiene que ver con el verbo νέμειν [némein] 'administrar, regir, dirigir'. Así, «economía» significó originalmente 'administración de un dominio privado, de una casa familiar, constituida por esposo, esposa, hijos, esclavos y bienes rurales'. Este significado se mantuvo hasta el Siglo XVIII.



actual, que por herencia del pensamiento antiguo, en un principio no se consideró una disciplina independiente, sino que formaba parte de la ética o la política. En este sentido, las cuestiones socioeconómicas pertenecían a la ética en cuanto se ocupaban de los contratos privados, y a la política en cuanto se referían a la cuestión pública o al ordenamiento social. Cabe entonces preguntar: ¿qué papel jugaron los contadores en la administración de la casa?

En *Económicos*, atribuido a Aristóteles, se establece la diferencia entre el gobierno de una casa y el de una ciudad:

El arte de gobernar una casa y el arte de gobernar una ciudad difieren en lo mismo que una casa y una ciudad (pues éstas son el fundamento de aquéllas), pero, además, el arte de gobernar una ciudad depende de un número de jefes y el arte de gobernar una casa de uno solo.

Aristóteles, *Económicos*, 1, 1, 1343a.

Los contadores, asistidos por los defensores del fisco, colaboraban en esta administración en el seno de la polis centro vital en torno al cual se desarrolló la existencia de Grecia y la totalidad de su legado cultural.

Aristóteles, *Política* VI 8, 1322b, al tratar de las magistraturas relacionadas con la administración del buen orden y armonía de la polis,⁴ cita, entre otros, los oficios relativos a lo religioso, a lo militar, a los gastos, a los tribunales, registros de contratos, intervención de cuentas, inspección y contraloría de magistrado, y, en fin, todo lo relacionados con las deliberaciones de la asamblea sobre temas de interés común.

Los contadores griegos eran funcionarios que podían ocupar dos cargos: unos pertenecían al Consejo y otros a la administración. Los primeros formaban parte del Comité del Consejo del Areópago⁵ y los segundos del tribunal de cuentas. Ambos consolidaban una magistratura para recibir cuentas y verificarlas, para garantizar la transparencia de quienes desempeñaban cargos públicos. Su función era tan relevante que no podían ocuparse de ninguna otra cosa. Sus magistraturas eran especializadas. Por ello tenían varios nombres, según los cargos desempeñados para tomar razón de las cuentas:

⁴ La palabra polis originalmente significó 'fortaleza' (como en acrópolis 'fortificación a cuyos pies se extendía la ciudad'). Con el tiempo pasó a significar 'comunidad política organizada, tomada en su totalidad'; es decir un cuerpo político que incluye a los residentes de la ciudad y sus contornos rurales, según los principios y reglas de la religión, la ley y las tradiciones locales. O, más exactamente, 'un número limitado de ciudadanos suficiente para vivir bien, dentro de los límites de un territorio común, formando una comunidad autárquica, libre y autónoma de ciudadanos que obedecen las leyes.

⁵ El Consejo de Areópago y sus miembros, los aeropagitas, tomaban el nombre del lugar donde tenía su sede, en el ἀρειῶν παγῶν /areiōn pagōi/ 'colina de Ares'. La formación de este consejo se atribuye a Solón, aunque Aristóteles, *Política*, 1274a, aduce que «Solón no abolió las instituciones que antes existían, el consejo y las magistraturas, sino que implantó la democracia al hacer que todos participasen en los tribunales». El Consejo tenía la función de conservar las leyes y dirigir los asuntos de la ciudad, al igual que castigar, con penas corporales y con penas pecuniarias, sin apelación, a todos los que delinquían.



Unos los denominan interventores de cuentas (εὐθυνοὶ [eúthynoi]), otros contadores (λογισταί [logistaí]), estos revisores (ἐξετασταί [exetastaí]), aquéllos defensores del fisco (συνήγοροι [synégoroi]).

Aristóteles, Política, VI, 8, 1322b.

Estos contadores eran nombrados por sorteo en grupos de diez, con igual número de defensores del fisco que los asistían, ante los cuales todos los que ejercían cargos públicos debían rendir cuentas, pues eran los únicos que podían tomar cuentas a quienes estaban obligados a darlas, como era el caso de cualquier funcionario público, quien podía ser acusado por su conducta durante el ejercicio de sus funciones:

Y si se comprueba que alguien ha robado, los jueces valoran el robo y debe pagar el décuplo de lo robado. Si le denuncian por cohecho, y los jueces lo condenan, valoran la cuantía de los regalos y ha de pagarla también decuplicada. Y si condenan por malversación, valoran ésta, y la pagará en su valor si la satisface antes de la novena pritanía, y si no, pagará el doble. El décuplo, en cambio, no se dobla.

Aristóteles, Constitución de los Atenienses, 54, 2.

La génesis del origen ético del pensamiento contable surge como una reacción al injusto estado social anterior a Solón. El arcontado de Solón se sitúa tradicionalmente en el año 594 a. C. Su legislación hizo reformas importantes sobre la posesión de la tierra y enfrentó con gran acierto las luchas sociales de su época, marcadas por un régimen político oligárquico, donde (...) los pobres eran esclavos de los ricos, ellos mismos y sus hijos, y se les llamaba *clientes* y *seisavos*, pues por esta renta [la sexta parte] trabajaban las tierras de los ricos. Toda la tierra estaba en manos de pocos. Y si no se pagaban las rentas, eran reducidos a la esclavitud, tanto ellos como sus hijos, y los préstamos los obtenían todos respondiendo con sus personas hasta el tiempo de Solón. Éste fue el primero que llegó a ser el jefe del pueblo.

Aristóteles, Constitución de los atenienses, 2, 1-2.

Las reformas de Solón tuvieron eco en la filosofía griega bajo la égida de la pregunta socrática de *¿cómo hay que vivir?*, que enmarca la motivación fundamental para la ética, y el planteamiento de Aristóteles de que el fin de la política, ciencia rectora del resto de las ciencias en la que está incluida la economía, debe ser lo bueno para el hombre, lo que apunta a una visión del logro social.

Cuando Solón tuvo plenos poderes en los asuntos públicos, libertó al pueblo por el presente y para el futuro, al prohibir los préstamos con la fianza de la propia persona, y promulgó leyes e



hizo una cancelación de las deudas, tanto privadas como públicas, cancelación que llaman *descarga*, porque es como si se hubieran descargado de un peso.

Aristóteles, Constitución de los atenienses, 6, 1.

Desde entonces, los préstamos en ningún caso podrían llevar a la esclavitud o comprometer la libertad personal. Esta medida social,⁶ sin embargo, entró en vigor en una sociedad esclavista. En la época de Sócrates, en efecto, la proporción que había entre ciudadanos y esclavos en el Siglo V a. C. era uno por cada cuatro en Atenas, uno por cada ocho en las ciudades portuarias como Corinto (De Crescenzo, 1995, p. 5). En este modo de producción esclavista, hay connivencia entre la *ética del héroe*, a quien el Estado le garantiza su sustento, por su gloria y como recompensa por sus fatigas de la guerra, y la *ética del ocio*, a quien, como hombre, el nexo económico le permitía dedicarse a las artes, la literatura y la filosofía, despreciando cualquier forma de trabajo manual como la labranza de los campos o las labores artesanales. El término con que se indicaba el trabajo manual en Grecia era βαυαυσία (banausía) y equivalía a 'oficio innoble'. En lo que se refiere a las ganancias, ni hablar. El mercader era considerado al mismo nivel que un ladrón. Recordemos, por ejemplo, lo que Euríloa dice a Ulises, en el libro VIII de la *Odisea*, cuando intenta ofenderlo de manera insensata:

Tú, oh extranjero, no pareces en lo más mínimo a un atleta experto en competiciones, sino más bien un hombre que, estando al mando de una chusma de mercaderes y traficando con una nave repleta de bancos, se ocupa tan solo de la carga, de los géneros y de las rapaces ganancias.

Platón (427-347 a.C.) partió en sus *Diálogos* del supuesto de que ningún individuo es autosuficiente, y afirmó que la cooperación y la ayuda mutua son, por tanto, la base del Estado y de la economía, ya que según Platón, la diversidad de talentos natos mueve a los individuos a especializarse en aquello que mejor hacen. Tampoco los Estados son autosuficientes y raras veces poseen tal variedad de recursos que puedan prescindir del comercio. La existencia de la economía de cambio se da por supuesta, ya que Platón afirmaba que cada comunidad necesita un lugar de mercado y una moneda para facilitar los intercambios.

Contrario a Platón, Aristóteles (384-322 a.C.) critica duramente la

⁶ En un principio, esta medida le valió a Solón algunas calumnias, especialmente en lo referente a la cancelación de deudas, pues lo acusan de aprovecharse de la reforma, pues suscitó maniobras de sus amigos «o, según los que quieren difamarle –aduce Aristóteles– él mismo [Solón] tomó parte de ellas. Aquéllos, en efecto, tomaron en préstamo y compraron muchas tierras, y no mucho después, al sobrevenir la cancelación de las deudas, se enriquecieron, de donde dicen que surgieron los que después se consideran 'antiguos ricos'».



«crematística» o actividad simplemente acumuladora de riqueza, como el comercio. Condena, sobre todo, el préstamo de dinero a interés, ya que lleva consigo la usura. La idea de que el «dinero pare dinero» es antinatural, ya que el dinero fue inventado para servir de medio de cambio. El dinero es necesario para superar los inconvenientes del trueque. Además de ser un medio de cambio, el dinero es una medida de todas las cosas y «una garantía de cambio en el futuro», ya que puede acumularse hasta que se necesite. Aun cuando, según Aristóteles, varía el poder de compra del dinero, su valor tiende a ser constante y más estable que el de otros bienes. Por ello, Aristóteles, al contrario de Platón, no fue partidario del dinero fiduciario, sino que exigía una moneda compuesta de una sustancia, como la plata, que «tenga realmente valor por sí misma» y que sea fácil de manejar. El argumento aristotélico es el siguiente.

Siendo doble la adquisición de los bienes, como hemos visto, comercial y doméstica, ésta necesaria y con razón estimada, y aquella con no menos motivo despreciada, por no ser natural y sí solo el resultado del tráfico, hay fundado motivo para execrar la usura, porque es un modo de adquisición nacido del dinero mismo, al cual no se da el destino para que fue creado. El dinero sólo debía servir para el cambio, y el interés que de él se saca, le multiplica, como lo indica claramente el nombre que le da la lengua griega. Los padres en este caso son similares a los hijos. El interés es dinero producido por el dinero mismo; y de todas las adquisiciones es ésta la más contraria a la naturaleza.

Ibíd., pp. 549-530.

Pero al igual que su maestro, Aristóteles supuso de entrada la existencia de una economía de cambio basada en la división del trabajo. Según Aristóteles, la fuente del valor es la necesidad, pues no habrá intercambio alguno sin necesidad; la base del intercambio variará a la vez que las necesidades. Aunque en su obra. *Tópicos* se refirió Aristóteles al principio marginalista, no existen pruebas de que pensara en aplicarlo a la teoría de la demanda. En cambio, desarrolló los conceptos de valor de uso y *valor de cambio*, en el libro V de su *Ética a Nicómaco*.

Aristóteles sostuvo claramente la opinión de que las relaciones económicas deben ser reguladas por la justicia, de la cual hay dos clases: la *justicia correctiva o conmutativa*, que se aplica a las transacciones privadas, como las compras y ventas; y la *justicia distributiva*, que regla la distribución de la riqueza. La justicia conmutativa se basa en el principio de equivalencia; la distributiva, en el mérito, cuyos criterios pueden variar de una sociedad a otra. Este concepto de la justicia fue más tarde tomando por Tomás de Aquino y los escolásticos, casi sin modificación, y todavía está en uso entre los científicos sociales de la Iglesia católica.



La preocupación de Aristóteles era el estudio de la política, la ciencia más fundamental de todas, como la denomina al comienzo de su *Moral a Nicómaco*, por cuanto determina cuáles son las ciencias indispensables para la existencia de los Estados, cuáles son las que los ciudadanos deben aprender además de prescribir en nombre de la ley lo que se debe hacer y lo que se debe evitar. La Economía, en tanto que ciencia de la riqueza está subordinada a la política, dado que su fin último es el bien común. Al tiempo que Aristóteles discute el papel del Estado en los asuntos económicos, también mantiene firmemente el punto de vista de que "el fin del Estado" es "la promoción común de una buena calidad de vida" (*Política*, III, ix; en la traducción de Barker 1958, pág. 117). Véase también *Política* I, viii-x. (Amartya Sen 1987: 21, nota 3).⁷

Origen jurídico en Roma

En contraste con los griegos, los romanos apenas hicieron aportaciones especulativas ni a la filosofía ni a la economía, salvo la posible excepción de los tratados sobre agricultura, que fueron prácticos más que teóricos. Administradores por excelencia, los romanos sobresalieron en la legislación, su gran contribución es el cuerpo de leyes codificado por el emperador Justiniano, que reinó desde 527 hasta 565. En realidad, el derecho romano es una compilación de textos jurídicos que nada contienen que se aproxime, ni remotamente, al análisis económico; no obstante, a causa del uso del mismo por los escolásticos, es muy importante para la evolución del pensamiento económico.

Roma fue el escenario de un naciente enfoque social, con la aparición de la primera referencia jurídica que otorgó valor probatorio a los asientos contables: la *Lex Poetelia Papiria de nexis*,⁸ promulgada en el año 428 de Roma (326 a.C.), la cual, según Tito Livio (59 a.C.-17 d.C.), sería para los plebeyos pobres como la aurora de una libertad nueva. El historiador-poeta de los romanos y de los latinos primitivos se refería a la supresión del *nexum* 'atadura o encadenamiento' del deudor insolvente. La ley prohibía la esclavitud por deudas y permitía que el deudor (*nexus*), después de afirmar su insolvencia

⁷ *Política*, III, ix: 1280a6-1281a10. *Política* I, viii-x: 1256a1-1258b9. En la traducción de Patricio de Azcárate 1947, *Política*, III, ix: Libro V, capítulo III, pp. 607-609. *Política* I, viii-x: Libro I, capítulo III, pp. 543-550, según el orden que le dio a los ocho libros de esta obra Barthélemy Saint-Hilaire.

⁸ *Ley Poetelia Papiria acerca de los nexos. Su doble nombre indica que se trata de una ley comicial propuesta por los cónsules (como era usual) del año 326, Papirius y Poetelius. Sobre esta Ley dan noticia: Tito Livio, Historia de Roma Ab Urbe condita (Desde la fundación de la Ciudad), VIII, 28; Cicerón, De República, II, 34; Dionisio de Halicarnaso, Historia Antigua de Roma, XVI, 9, obra conocida también como Antigüedades (o Arqueología) romana(s). Varían las grafías en los tratadistas de Derecho romano consultados: Paetelia Papiria (Eugène Petit, Tratado elemental de Derecho Romano, México, D.F.: Editora Nacional, 1961, párrafo 270), Poetilia Papiria (Theodor Mommsen, Historia de Roma, Madrid: Aguilar, 1968, vol. I, p. 377), Poetelia Papiria (Hans Kreller, Historia del Derecho Romano, Univ. Externado de Colombia, 1948, p. 48) y Wolfgang Kunkel, Historia del Derecho Romano, Barcelona: Ariel, 1982, pp. 40 ss).*



bajo juramento, tuviera la posibilidad de despojarse de todos sus bienes, salvando de este modo su libertad. En esta ley se admitió la comprobación del *nexum*, escrita por el acreedor con consentimiento del deudor en el Codex; bastaba esto para hacer nacer la obligación civil como si hubiese habido realmente empleo de *per aes et libram* 'por medio del cobre y la balanza' (Gerz Manero, 1994: 31). El autor mejicano se refiere aquí a la antigua legislación de las Doce Tablas, en que el deudor comprometía su cuerpo o su libertad, pudiendo ser desmembrado o encadenado, en caso de incumplimiento.

El origen de los negocios por atadura, mediante un vínculo jurídico abstracto, se remonta a la famosa Ley de las XII Tablas,⁹ fuente de todo derecho público y privado (*fons omni publici privatique iuris*),¹⁰ que los decenviros¹¹ compilarían por escrito en el lapso de un bienio (451-450 a.C.), a la manera de unas cuantas normas severas y procesos cortos en conexión con las incipientes luchas entre patricios y plebeyos, constituyéndose en el primero y único Código de Roma (Mommsen, 1958: 352 ss.).

La tradición romana señala a esta legislación cierta tendencia social, aunque con una marcada orientación hacia la seguridad jurídica y la rapidez del curso del procedimiento judicial y penal, más que hacia la equidad, pero que, sin embargo, servirían de armisticio a una apasionada lucha entre patricios y plebeyos, que a mediados del Siglo V a.C. se debatían en medio de un cambio generacional, producto de acérrimos conflictos políticos. Lo único que querían los legisladores era redactar un derecho civil que otorgara seguridad al ciudadano medio en materia de justicia y de negocios jurídicos, frente a la arbitrariedad de la nobleza patricia.

En un principio, los préstamos importantes de dinero se formalizaban con el **nexum**, una de las formas más antiguas de obligarse, mediante la celebración de negocios verbales que bien podrían denominarse *pactos-nudos*, o *negocios*

⁹ Se promulgó como resultado de un armisticio para restablecer la paz entre dos partidos que se debatían en encarnizadas luchas: patricios y plebeyos, ante la imposibilidad de prolongar más la situación de anarquía permanente que conducía por fuerza a la ruina del Estado, sin provecho para nadie. Bajo estos nombres se ocultaba la coexistencia de una aristocracia de propietarios (*patricii*) y un proletariado que, aunque de condición libre, no tenía igualdad civil y política (*plebs*). Se trataba de una de las mayores conquistas de los plebeyos: la redacción y la publicación de un Código de Derecho Civil, que en otros tiempos era consuetudinario. Antes existía solo la costumbre de los antepasados (*mos maiorum*), cuya interpretación estaba reservada a los patricios, de modo que el derecho era un secreto del patriciado, lo cual abría una gran brecha a la arbitrariedad de los cónsules, en un mundo romano en que la palabra hablada (obligación verbal) era la definitiva hasta la época clásica.

¹⁰ Tito Livio, *Ab urbe condita*, 3, 34,6.

¹¹ Una comisión especial de diez legisladores romanos que fueron enviados a Grecia en 452 para estudiar las leyes de Solón. Estaban investidos de poderes dictatoriales. "Dicha comisión funcionó dos años; en 451 era exclusivamente patricia, pero en 450 formaban parte de ella cinco patricios y cinco plebeyos, bajo la presidencia de uno de los más ilustres representantes del patriciado, Apio Claudio. El resultado de sus trabajos fue la publicación de un código grabado en XII tablas de bronce, monumento cuyo original no ha llegado hasta nosotros y del que solo conocemos algunos artículos conservados como citas en las obras de los juristas romanos de épocas posteriores" (Diakov:82).



por *atadura*, lo cual recuerda el acto de *ligar*. Este tipo negocio se llamaba *nexum* (literalmente, *nudo*), porque proporcionaba al acreedor un medio de ejecución, mediante un conjunto de actos vinculantes, en garantía del cumplimiento de obligaciones civiles nacidas de un contrato o de un delito, siendo éstas las dos fuentes más importantes de las obligaciones, conforme a la explicación dada por Gayo (III, 88): *omnis obligatio vel ex contractu nascitur vel ex delicto* 'toda obligación nace o bien de un contrato o bien de un delito'. De hecho, la palabra *contracto* (de *contrahere* 'jalar') sugiere al acto de desatar el *nudo*, lo cual representaba un vínculo jurídico y una garantía del cumplimiento del pacto, so pena de perjurio.

El origen delictual de la obligación romana de los tiempos antiguos hizo surgir, a favor de la víctima o de su familia, un derecho de venganza, que exigía el cumplimiento por parte del culpable o de su familia de prestaciones nacidas de delitos. La pena podía ser cubierta de inmediato, de lo contrario, como garantía, el acreedor recibía junto con la promesa de pago próximo, a un rehén a quien retenía en caso de incumplimiento. El rehén debía ser distinto del deudor, pues éste se encontraba expuesto a la venganza de la víctima.

En materia de crédito, cuando el acreedor pesaba y entregaba al deudor la cantidad convenida, éste *contraía la obligación (nexum)* de restituir al prestador capital e interés; este último se fijaba hasta en un 12 por ciento al año. Sobre este tópico, se contentan las XII Tablas con dulcificar la suerte del deudor, fijando una tasa muy baja, al parecer, al máximo del interés de los capitales (10 por 100), amenazando al usurero con una pena severa, más severa aún que la pena del robo: éste es uno de sus rasgos característicos (Mommsen, 1958: 352-353). Un siglo después, en el año 407 (347 a.C.), las tasas de interés habían bajado a un 5 por 100, y ya en el año 412 (342 a.C.) fue absolutamente prohibido llevar ningún interés. Pero en la práctica los capitales rendían el 1 por 100 mensual, o el 12 por 100 para el año civil, lo que equivalía al 5 o el 6 por ciento modernos, teniendo en cuenta las tasas de valor monetario de la antigüedad romana, pudiéndose decir que desde esta época fue éste, real y lícitamente, el interés máximo (Ibíd., pág. 377).

La obligación era *disuelta* cuando se terminaba de pagar la deuda pero, entre tanto, era preciso que alguien estuviese *ligado* al negocio: un rehén podría servir de garantía o *atadura* al *cumplimiento* del deber en el plazo acordado, durante el cual el acreedor posponía la *atadura*, después de entregar el valor convenido y llevarse al rehén. Un miembro de la familia del deudor - por lo general su hijo - quedaba obligado (*ob-ligatus*, 'atado') como rehén en la casa del acreedor.

El auge del comercio simplificó el *nexum*: el deudor se ofrecía a sí mismo como responsable y el acreedor posponía la *atadura* hasta el momento del incumplimiento, en cuyo caso la Ley de las XII Tablas ajusticiaba a los deudores insolventes con la ejecución de la *manus iniectio* 'captura corporal'.



Después de ser enjuiciado por el pretor bajo gravedad de juramento, el acreedor podía apresar al deudor insolvente en su cárcel privada durante sesenta días, tratándolo como esclavo. Lo alimentaba con harina y agua y lo sujetaba con grilletes de hasta quince libras. Durante ese lapso de tiempo, el acreedor tenía derecho de exponerlo tres veces en el Foro los días de mercado, para ver si alguien se apiadaba de él y lo liberaba, pagando la suma debida. Cumplido el término de sesenta días, el acreedor podía vender al deudor como esclavo en el extranjero, junto con sus hijos; también podía matarlo.

La forma primitiva y general de compraventa se llamaba, en lengua comercial, *mancipación* (*mancipatio* 'toma de mano', de *manus* 'mano' y *capere* 'tomar'), cuya función económica era la transmisión definitiva y onerosa de dominio. Mano, en el lenguaje jurídico, designaba todo poder de *señorío* y, toma de mano, la *transferencia* de la *propiedad pecuniaria* (que consistía solo en esclavos o ganado (*familia pecuniaque*) *de mano en mano*, por medio de una venta real simbólica (*imaginaria venditio*), mediante la cual alguien *adquiría* una cosa de otro y recibía el poder de pleno dominio o posesión del bien. De modo que, en materia contable, el esclavo era considerado como un *semoviente*; además, no existía la finca raíz, porque la tierra era un derecho propio de cada ciudadano.

Las dos partes vinculadas en la mancipación realizaban una venta perfecta de un bien (*mancipare* o *mancipio dare*) cuando el comprador (el adquirente) recibía (*manus accipere*) de manos del vendedor (el enajenante) la cosa vendible (*res Mancipi*), después de pagarle su precio (*aestimatio* 'estimación' de valor) al vendedor, en presencia de cinco testigos (*testes*) mayores de edad (púberes de 14 años), y un portabalanza (*libripens*) que servían de testigos imparciales, dado el carácter público y sagrado de la negociación. Este acto de compraventa se denominaba *negotium per aes et libram* 'negocio por medio del cobre y la balanza', y se celebraba con gran solemnidad ante los ciudadanos como testigos. El comprador tomaba la cosa vendida (*res Mancipi*) y un pedazo de cobre o bronce (*aes*), recuerdo de una época pre-monetaria, con el cual golpeaba un platillo de la balanza (*libra*) del vendedor, como si se lo entregara, ya que representaba su precio. En la compra de un esclavo, por ejemplo, la transferencia solemne de bienes muebles se celebraba cuando el adquirente pronunciaba: Yo declaro que este hombre me pertenece conforme al derecho quirritario, pues lo he comprado con este cobre y esta balanza.

El *cumplimiento* de un deber (pagar) implicaba la disolución de la atadura (*solvere* 'pagar, desatar, liberar, poner en libertad'; de donde *solutio* 'pago, acción de desatar, liberar'). Una deuda (< *debere* < *de-habere*, deber < *de-* [*en sentido negativo*] + *habere* 'tener') no se refería necesariamente a deudas en dinero, sino que equivalía a un *deber* en general. Una *obligación* tenía tres elementos esenciales: 1° uno o más sujetos activos: *creditores* 'acreedores'; 2° uno o más sujetos pasivos: *debitores* 'deudores'; 3° un objeto: *dare* 'entregar



algo', *facere* 'hacer algo', *praestare* 'responder por algo'. Como puede observarse, el objeto de la obligación no se refería al bien material (*res*). Justiniano la define así: *obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringitur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura* -'la obligación es un vínculo jurídico por la cual quedamos constreñidos a cumplir, necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política'. En lo que compete a los elementos, Paulo da más claridad: *Obligationum substantia non in eo consistit ut aliquod corpus nostrum aut servitutem nostram faciat, sed ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid vel faciendum vel praestandum* -'La esencia de las obligaciones no consiste en que nos entreguen alguna cosa en propiedad, o que nos conviertan en titulares de alguna servidumbre, sino que consiste en que constriñan a otra persona, en relación con nosotros, para que nos entregue algo, o haga algo, o responda por algo'.

Ahora bien, la ley Poetelia Papiria era una medida social que cuenta con un antecedente en los legisladores griegos de finales del Siglo VI a.C, en especial Solón, quien prohibió «prestar a interés contra los órganos de los cuerpos.»¹² El ejemplo sería la simiente de un enfoque ético que revestiría a la contabilidad de funciones religiosas y jurídicas, produciendo buenos frutos en la Roma del Siglo IV a.C., vía Sócrates y Aristóteles, pero que, en últimas, no se desarrollaría a plenitud ni en Economía ni en Contabilidad: por ello constituirá el acicate instigador del segundo interrogante planteado de «¿hacia dónde ir?»

La Ley formaba parte de una importante reforma del régimen del crédito, para aliviar los males del sistema económico de la época, en que se hicieron decididos esfuerzos por remediar el conflicto social entre deudores y acreedores, dulcificando con el tiempo la suerte de los deudores (*nexi*), que por lo general eran plebeyos pobres que se hallaban en un penoso estado de dependencia con respecto al opulento patriciado: algunos eran artesanos o comerciantes en pequeña escala que cada vez más requerían del crédito, y la mayoría la conformaban pequeños agricultores que, al no poseer campos labrantíos, no tenían más opción que tomar en arriendo las parcelas del *ager publicus*¹³ 'predios del Estado romano' que estaban bajo el monopolio de los patricios. «A cada mala cosecha, invasión devastadora u otra calamidad, el arrendatario plebeyo, reducido a la condición de deudor insolvente, se convertía, por ello, en virtud del derecho antiguo, en esclavo de su acreedor» (Diakov: 53).¹⁴ Y si había varios acreedores, la Ley de las XII Tablas sancionaba

¹² En griego: *δανειζειν ἐπι τοῖς σώμασιν daneidsein epí tois sómasin*. En 594 a.C. Solón suprime el derecho de servidumbre por deudas y la venta de esclavos en el extranjero.

¹³ Propiedad del Estado ganada en conquistas que era repartida por concesiones entre las familias romanas más influyentes.

¹⁴ Diakov, V. *Historia de Roma, México, D.F.: Editorial Grijalbo, S.A. Versión al español de Guillermo Lledó, del original en francés: Histoire de l'Antiquité (Historia de la Antigüedad), tomo tres.*

(III, 9): «podrán repartirse el cuerpo del reo; que corten más o menos, no se les imputará como crimen».

La Ley de las XII Tablas había reproducido la severidad cruel del ancestral derecho consuetudinario que trataba al deudor fallido como si fuera un delincuente, concediendo al acreedor lo que el judío Shilock,¹⁵ despiadado y burlón a la vez, exigía de su enemigo mortal, como garantía para prestarle tres mil ducados: cortar de su cuerpo una libra de carne de la parte que le plazca, en caso de incumplimiento. No obstante, en algunas disposiciones ya se evidencia tendencias progresistas que tendían a humanizar la antigua legislación por deudas: « Se concedía al deudor, una vez declarado insolvente, un plazo de treinta días; si dicho deudor era encarcelado, el acreedor no tenía derecho a infringirle el suplicio del hambre y las argollas y hierros con que se cargaba al detenido no habían de pesar más de quince libras. El deudor no podía estar detenido más de sesenta días y debía ser conducido al Foro los días de mercado, donde cualquiera que lo desease tenía la facultad de rescatarle» (Diakov: 82-83).¹⁶ El profesor Diakov se refería a las siguientes leyes de la Tabla III,¹⁷ acerca de las deudas, que nos permitimos traducir en estos términos:

Tabula III, 4. Aeris confessi, rebusque iure iudicatis xxx dies iusti sunt:

Si el reo confiesa su deuda, o fuese declarado deudor en juicio, se le concederá 30 días para que pague.

Tabula III, 5. Post deinde manus iniectio esto, in ius ducito.

Vencido el plazo, el acreedor pondrá las manos sobre el reo, y lo hará comparecer en juicio.

Tabula III, 6. Ni iudicatum facit, aut endo eo in iure vindicit, secum ducito, vincito, aut nervo, aut compendibus xv. Pondo ne maiore: at si volent minore, vincito.

Si aún después de juzgado el reo no pagase, y nadie se presentase ante los tribunales para responder por él en derecho, el deudor será encarcelado y el acreedor se lo llevará encadenándolo con argollas y grillos que no pesen más de quince libras; y si menos, a arbitrio del acreedor.

Tabula III, 7. Si volet, suo vito: ni suo vit qui em victum habebit libras faris endo dies dato: si volet, plus dato.

Si puede, el encadenado vivirá de lo suyo: si no tiene, el acreedor le dará una libra diaria de harina, o más, si fuese de su agrado.

¹⁵ Véase la escena segunda del primer acto del *Mercader de Venecia* de Shakespeare.

¹⁶ Diakov, V. *Ibidem*, pp. 82-83.

¹⁷ El texto latino de la Tabla III, lo tomamos del *Manual de la Legislación Romana*, por D. J. R. V. corregido por Ricardo Ovidio Limardo. París: Imprimerie A. Cochet, 1869, página 243. Nuestra versión.



Tabula III, 8. Ni cum eo pacit, LX dies endo vinculis retineto: Interibi trinis nundinis continuis in Commitium prociato, aerisque aestimiam indicati praedicato.

Si el acreedor no pactase nada con el reo, el deudor no podrá estar detenido más de sesenta días: entre tanto, deberá ser conducido a los Comicios de negocios públicos, durante tres ferias consecutivas, y será pregonado el precio fijado.

Tabula III, 9. Ast si plures erunt rei, tertis nundinis partis secanto: si plus minusve secaverunt, ne fraude Esto; si volent, uls Tiberim peregre venum danto.

Sin embargo, pasadas tres ferias consecutivas, y si los acreedores fueren muchos, podrán repartirse el cuerpo del reo; que corten más o menos, no se les imputará como crimen; o si lo prefieren, podrán venderlo en el extranjero, a la otra parte del Tíber.

La rigurosidad de las normas de las XII Tablas, era herencia del consuetudinario «derecho quirritario»,¹⁸ fiel reflejo del carácter rural de la primitiva sociedad romana. En realidad, se trataba de una mezcla de normas jurídicas, sacras y civiles, transmitidas por tradición,¹⁹ con otras sorprendentemente progresistas²⁰ para el Siglo V a.C. (Mardagant, 1974: 51 ss., pássim).²¹ El ordenamiento jurídico que hasta entonces no se había fijado por escrito estaba vinculado a la religión vernácula de un pueblo campesino que tenía fe ciega en el poder maligno de conjuros mágicos²² y que había adquirido la propiedad arrancándosela con sudor a la naturaleza.

La antigua influencia religiosa de la contabilidad puede recordarse en la

¹⁸ Del rudo pueblo de los Quirites, ciudadanos romanos de condición privada, por oposición a los ciudadanos militares.

¹⁹ Como la muerte dada al deudor insolvente -siempre y cuando el acreedor no prefiriera venderlo como esclavo-; pena del talión -ojo por ojo y diente por diente-; muerte a niños deformes por sus padres, derecho de venta de los hijos, los patricios no pueden contraer matrimonio con los plebeyos, etc.)

²⁰ Igualdad de todos ante la ley, nadie puede ser ejecutado sin proceso, derecho a apelar una sentencia a muerte ante la asamblea popular (provocatio ad populum); libertad testamentaria (derecho sucesorio); usucapión (adquisición de una propiedad mediante posesión prolongada durante un plazo fijado por la ley); diferenciación de la pena por incendio, según fuera causado por intención premeditada o por descuido.

²¹ Mardagant, Guillermo. *El derecho privado romano como introducción a la cultura jurídica contemporánea*, quinta edición. México, D.F.: Editorial Esfinge, S.A.

²² Pena de muerte contra el que había "hechizado el fruto que se encuentra sobre el tallo para que las espigas se vuelvan estériles" o "murmurado malos encantamientos" para llevarse del campo ajeno al propio las fuerzas misteriosas que hacen crecer las semillas. "Se arrojará al abismo desde la roca Tarpeya a quien diese falso testimonio". "No se arrojarán sobre las hogueras de los muertos bebidas ricas y costosas". "Ningún muerto puede ser enterrado ni quemado dentro de ciudad, nadie puede usucapir un sepulcro, ni el lugar donde un muerto ha sido quemado".



interpretación de los contratos verbales hecha por los sacerdotes. Gracias a los malabares jurídicos de la *interpretatio* (en cuyo término se esconde la raíz latina *pret-*, que volvemos a encontrar en lenguas modernas como el inglés *priest* o el francés *prêtre*), el negocio *per aes et libram* 'por medio del cobre y la balanza' empezó a formalizar las ventas a crédito, los préstamos, los depósitos, los comodatos, etc., constituyéndose así en el germen del cual surgió casi todo el sistema de los negocios jurídicos romanos.

El enfoque religioso de celebrar convenios en fuerza de la palabra hablada fue la característica de toda una herencia milenaria: la práctica contable asociada a las cuentas de los templos cede ahora ante la necesidad de legislar por escrito la responsabilidad jurídica de los «negocios de garantía». Esto era natural que ocurriera, después de la difusión de la escritura en el ámbito de los negocios públicos y privados, sirviendo de prueba documental frente a la sola obligación de palabra o en confianza (*fiducia*) que podía ser comprobada bajo gravedad de juramento.

En términos generales, podríamos hablar de la transición de una cultura de la oralidad, propia del antiguo derecho consuetudinario, a una cultura de la escritura. La primera es anterior a la época de las XII Tablas, y la segunda se consolidará con el mayor auge en la época bizantina, cuando sobreviene la famosa compilación de derecho civil romano denominada *Corpus Iuris Civilis* 'Cuerpo de Derecho civil' ordenada por el emperador Justiniano a partir de 527, año en que asumió el poder del Imperio Romano de Oriente.

La cultura de la oralidad configuró la teoría de la obligación romana que poco a poco vino a ser reconocida por el derecho civil como «actos vinculantes» en garantía del cumplimiento de prestaciones nacidas, como vimos, de contratos (*ex contractu*) o de delitos (*ex delictu*). De conformidad con el «derecho de obligación» de los tiempos antiguos, tanto el infractor del derecho, como aquel que había asumido eficazmente la responsabilidad de una obligación a través de un negocio formal, quedaban sometidos a un derecho de intervención del contrario sobre su persona y por ello sobre su patrimonio, cancelable por pago en dinero. Para las ventas a crédito y los préstamos, el deudor ponía en manos del acreedor un rehén, en condiciones de garante, que podía ser reducido a la esclavitud en caso de insolvencia, o bien, el deudor transfería en confianza al acreedor una cosa, especialmente un terreno suyo (predio) que podía ser expropiado por el acreedor en el caso de que no se realizara el pago oportunamente. Esta forma de «negocios de garantía» se hacía básicamente por declaración oral.

Lo anterior no quiere decir que no existía la escritura en la cultura de la oralidad, sino que su práctica era exclusiva de monjes amanuenses -en otro tiempo escribas-, prefiriéndose el discurso oral, aun cuando se conociera el arte de escribir, tal como lo evidencian los diálogos socráticos. Las



obligaciones verbales se fundamentaban en la palabra hablada, definitiva incluso hasta la época clásica. El primitivo culto de la tradición oral tiene su origen en la íntima relación existente entre el derecho consuetudinario (interpretación de la costumbre de los antepasados) y el juramento sagrado (se arrojaban a un abismo a los perjuros). De modo que bajo el lema: «en el principio fue la palabra» de todo derecho naciente, la interpretación religiosa cimentó las bases del derecho de obligaciones, contraídas mediante contratos consensuales ante testigos que regulaban el cumplimiento de la obligación, según interpretaciones estrictamente literales.

Origen técnico en la India

El origen de la contabilidad relacionado con la visión técnica, se desarrolla con mayor énfasis en el centro de la India durante el período de la dinastía Mauryan (ca. 321 a.C.- ca. 184 a.C.), en que apareció un antiguo tratado que se anticipó, en 2300 años, a la formulación de algunos problemas contables modernos: el *Arthashastra*²³ (que en traducción literal del sánscrito, significaría algo así como «instrucciones sobre la propiedad material»), de Kautilya, consejero y ministro del emperador de la India Chandragupta, fundador de dicha dinastía y que escribió en el Siglo IV a.C. (ca. 300 a.C.).

En el plano de la economía, el profesor Amartya Sen comenta: «El tratado comienza con la distinción, en el primer capítulo, entre los “cuatro campos del saber”, entre los que se encuentra (1) la metafísica y (2) el conocimiento de “la justicia y la injusticia”, pero, luego, se dedica a analizar tipos de saber más prácticos que tratan de (3) “la ciencia del gobierno” y (4) “la ciencia de la riqueza”. Al discutir una amplia gama de problemas prácticos, que van desde la “construcción de pueblos”, “la clasificación de tierras”, “la recaudación de impuestos”, el mantenimiento de la contabilidad”, “las regulaciones arancelarias”, etc., hasta “las maniobras diplomáticas”, “la estrategia para los estados vulnerables”, “los pactos para la colonización”, “la influencia en grupos de un estado enemigo”, “el empleo de espías”, “el control de la malversación llevada a cabo por los funcionarios”, etc., la atención se centra por completo en los problemas “técnicos”» (Sen 1987: 23-24).

A su vez, en el ámbito contable, el profesor Richard Mattessich destaca el uso de algunos conceptos relativamente sofisticados: «Este sabio hindú no solo distingue *diferentes clases de ingresos*, sino que menciona conceptos que

²³ Además del citado libro de Mattessich (2000), información pertinente puede encontrarse en un artículo escrito por Choudhury (1982), *Aspects of Accounting and Internal Control—India 4th century B.C.* (en: *Accounting and Business Research* 46/Spring: 105-110) y en el libro de Bhattacharyya (1988), *Modern Accounting Concepts in Kautilya's Arthashastra* (Calcuta: Firma KLM Private Ltda). Por lo que respecta a la traducción del tratado, existen dos versiones estándar: la original de Shamasastri (1915, 1967) y una extensa de Kangle (1963).



presentan similitudes con las *ganancias reales contra las ficticias, los costos fijos contra los variables, clasifica los gastos* y se preocupa bastante de los asuntos de *impuestos*, y todo esto, dos mil años antes de que los contables occidentales desarrollaran ideas similares» (Mattessich 2000: 5, traducido) (nuestro subrayado).

La influencia del *Arthashastra* de Kautilya perdura hasta la Edad Media, sobre todo en lo que atañe al vocabulario técnico de más de cuatrocientos términos relacionados con la administración, las finanzas, la justicia, el bienestar. La historiografía del tratado en sus expresiones es analizado por S.C. Mishra (1997), en su libro: *Evolution of Kautilya's Arthashastra: An Inscriptional Approach* [«Evolución del Arthashastra de Kautilya: un enfoque documental de sus inscripciones»]. El autor identifica cuatro hitos desde el siglo cuarto hasta la Edad Media, sobre la base de un análisis de frecuencias de conceptos provenientes del *Arthashastra*: (1) el período Mauryan en que se escribió el libro, (2) el siglo I de nuestra era, (3) los siglos V y VI y los siglos X y XII. El profesor Mattessich hace un análisis mucho más completo, identificando dos momentos estelares en la contabilidad desde el amanecer del hombre hasta Pacioli: (1) evolución de la práctica contable en Mesopotamia (8000 a.C. - 2000 a.C.) y (2) evolución del pensamiento contable en la India (ca. 300 a.C. hasta la Edad Media). En estas dos líneas de tiempo, quedan prefiguradas las dos vertientes de la tradición técnica de la contabilidad.

Conclusión

En este trabajo se hizo un estudio comparado que relacionó pensamiento contable y pensamiento político en la Antigüedad. Esto con el propósito de realizar otros estudios comparados sobre *la dimensión política del campo contable*, dentro del programa de investigación en *sociología política de la contabilidad*, en el cual nos hemos inscrito para fundamentar la contabilidad como una ciencia social.

La idea implícita que subyace a las tres hipótesis planteadas acerca de los orígenes ético, jurídico y técnico del pensamiento contable, partieron de los siguientes supuestos:

1. El pensamiento contable surgió como respuesta a necesidades económicas cambiantes, bajo presiones de estímulos externos, y no sobre una base teórica sistemática.
2. Los cambios social-históricos en el análisis económico repercuten significativamente en el pensamiento contable.
3. El pensamiento contable depende del entorno cultural reinante, por ejemplo, las mentalidades, las ideologías y las costumbres de una época.



4. El campo contable está constituido por tres dominios fundamentales: la historia de la contabilidad y sus prácticas, la teoría contable y sus aplicaciones técnicas, y la *sociología política de la contabilidad*.

El esclarecimiento del origen del pensamiento contable permite descubrir nuevas rutas de investigación sobre la comprensión de la naturaleza social de la contabilidad, con miras a buscar alternativas de solución ante la preocupante brecha que se ha abierto en la evolución del pensamiento contable, desde que a partir de finales del Siglo IV a. C. hasta nuestros días, se desarrolló mucho más el origen técnico-jurídico, en detrimento del origen ético.

Esto explica por qué la Contabilidad se ha constituido como un saber estratégico, en la representación técnica del lenguaje de los negocios, al interesarse más por los problemas logísticos que por problemas sociales.

Los investigadores contables se preocupan cada vez más por orientar sus trabajos a esclarecer la gran misión cultural e histórica de la contabilidad y sobre la responsabilidad social empresarial, en relación con el impacto que tienen en la sociedad y el ambiente las cifras contables.

Bibliografía

- Aristóteles (1982). *Política*. *Política*, III, ix: 1280a6-1281a10. *Política* I, viii-x: 1256a1-1258b9. En la traducción de Patricio de Azcárate 1947, *Política*, III, ix: Libro V, capítulo III, pp. 607-609. *Política* I, viii-x: Libro I, capítulo III, pp. 543-550, según el orden que le dio a los ocho libros de esta obra Barthélemy Saint-Hilaire.
- Bhattacharyya, Anjan K. (1988) *Modern Accounting Concepts in Kautilya's Arthashastra*, Calcutta: Firma KLM Private Ltd.
- Bourdieu, P. (2002). *Lección sobre la lección* (Thomas Kauf, trad.). Barcelona: Editorial Anagrama.
- Buchanan, James M. (1996): *Ética y progreso económico*. Barcelona: Ariel Sociedad Económica. Traducción del inglés por José A. García-Durán de Lara. Título original: *Ethic and Economic Progress*.
- Choudhury, N. (1982) *Aspects of Accounting and Internal Control--India 4th Century B.C.*, *Accounting and Business Research* 46 (Spring), pp. 105-110.
- Cicerón, Marco Tulio: *De re publica* («De la República»), II, 34.
- De Crescenzo (1995). *Los mitos de los héroes*. Barcelona: Seix Barral.
- Diakov, V. (1966): *Historia de Roma*. México, D.F.: Editorial Grijalbo. Versión al español de Guillermo Lledó del original francés *Histoire de l'Antiquité* («Historia de la Antigüedad»), tomo 3. q



- Dionisio de Halicarnaso: Historia antigua de Roma [Antigüedades o (Arqueología) romana(s)], XVI, 9.
- Kautilya (Vishnugupta) (aprox. 300 a.C.), Arthasastra (India); versión original en inglés de Shamasastri (1915, 1967) y una comentada de Kangle, R. P. (1963, 1972): The Kautilya Arthasastra, Part II, An English Translation with Critical and Explanatory Notes, Bombay: University of Bombay.
- Kreller, Hans (1948): Historia del Derecho Romano. Traducción del alemán de Fernando Hinestrosa. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, p. 48.
- Mattessich, Richard (2000): The Beginnings of Accounting and Accounting Thought—Accounting Practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and Accounting Thought in India (300 B.C. and the Middle Ages), New York: Garland Publishing, Inc.
- R. V., D. J. (1869): Manual de legislación romana. Corregido por Ricardo Ovidio Limardo. París: Imprimerie A. Cochet, p. 243.
- Schumpeter, Joseph (1971). Historia del análisis económico (traducción castellana de Manuel Sacristán, con la colaboración de José A. García Dirán y Narciso Serra). Barcelona: Ediciones Ariel.
- Sen, Amartya (1987). Sobre ética y economía (Traducción de Ángeles Conde, del original en inglés On ethics and economics, publicada por Basil Blackwell, de Oxford, Inglaterra). Madrid: Alianza Editorial.
- Suárez Pineda, Jesús Alberto (2009). Lineamientos para la construcción del campo contable: un enfoque social-histórico. En Lúmina. Revista latinoamericana de pensamiento, teoría e investigación contable, 10 (enero-diciembre), 231-257. Manizales: Universidad de Manizales.