



Economia Aziendale Online

Economia Aziendale Online

**Business and Management Sciences
International Quarterly Review**

*Lineamenti dell'evoluzione Storica
dell'auditing. Le Origini*

Franco Pontani

Pavia, Settembre 2014

N. 2/2014

www.ea2000.it

www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

Electronic ISSN 2038-5498
Reg. Trib. Pavia n. 685/2007 R.S.P.

Lineamenti dell'evoluzione Storica dell'*auditing*. Le Origini

Franco Pontani

Abstract

Sin dagli albori della storia il controllo contabile si è posto in stretta relazione con le risorse fisiche di un qualsiasi gruppo sociale ed i comportamenti di coloro che, a vario titolo, le gestivano, anche solo *pro-tempore*. Dalle prime tracce del conto, risalenti al periodo aurignaciano (30000 a.C.), si perviene (4000 a.C.), progressivamente, ad una migliore realizzazione dei sistemi di rilevazione, contabilizzazione e controllo interno, in stretta coerenza con le organizzazioni di governo, le relazioni d'affari, i rapporti tra autorità di governo ed autorità religiose.

Le testimonianze delle attività di controllo e delle esistenze della gestione delle risorse fisiche di pertinenza privata, pubblica, dei templi, sono presenti nella Bibbia e nel Corano, nel Rāmāyana, nel Mahābhārata e nei libri vedici, nella civiltà cinese (in particolare dal XI secolo a.C.), in quella greca (dal V secolo a.C.), nella Repubblica e nell'Impero Romano.

Il controllo delle operazioni, dei rapporti contrattuali e degli inventari, ha avuto, sin dalle origini, tra gli altri, non secondari obiettivi di contrasto alla frode ed alla corruzione. In alcuni casi, come testimoniato dagli studi riferiti alla civiltà sumerica (2000 a.C.), il rigore delle attività di controllo era, per taluni aspetti, persino superiore a quello attuale.

Keywords: controllo contabile, civiltà sumerica, Bibbia, Corano, civiltà cinese, civiltà araba, civiltà greca, impero romano

1 – Alle origini del controllo contabile. I primordi

Le origini del controllo contabile si possono considerare sostanzialmente accomunate a quelle delle prime forme di rilevazione contabile¹. Queste sembrano risalire ad un periodo intorno al 4000 a.C. (quando le antiche civiltà del Medio Oriente² cominciarono a

khen, *Hierakompolis* (Ἱεράκων), sita sulla riva occidentale del Nilo di fronte a *Nekheb* (l'attuale *el-Kab*), in località *Kom el-Ahmar* ("la collina rossa"), risalente al periodo predinastico egizio (che vide diversi sovrani, non ancora individuata la sequenza in linea di successione temporale), con riferimento al periodo datato tra il 3200 ed il 3000 a.C. e, quindi, a quella che viene denominata "Dinastia 0", e più precisamente nel periodo riferito al re Scorpione I, uno dei primi due re del cosiddetto "alto Egitto", si sono rinvenute tavolette, con caratteri geroglifici egiziani, relativi a conti, annotazioni ed informazioni, che danno testimonianza del fatto che, ragionevolmente, l'invenzione della scrittura, invenzione generata da necessità di controllo di tributi e contributi, risulterebbe antecedente a ciò che emergerebbe dagli scavi archeologici effettuati nell'area Mesopotamica. Per quanto è qui di rilievo, le tavolette incise, e che recano una foratura laterale atta a consentire il passaggio di un legaccio, che poteva essere annodato a contenitori in legno od in terracotta, rappresenterebbero una prima testimonianza di un sistema di "tracciabilità" (della provenienza) di tributi o contributi provenienti

¹ Per le relazioni tra rilevazione, contabilità, ragioneria e computisteria, v. F. PONTANI, *Elementi di computisteria*, ISU Università Cattolica, Milano, 1989, pp. 11-35 e bibliografia ivi citata. V., anche, *infra*, § 3, con riferimento, in particolare, al Vecchio Testamento, ove comportamento, gestione e controllo risultano tra di loro variamente e strettamente correlati ed ove prudenza e buona fede costituiscono il fondamento dei comportamenti da tenere.

² Recenti scavi archeologici (diretti, sin dal 1996, dalla Dott. Renee Friedman, British Museum, e dalla Dott. Barbara Adams, University College London), in particolare nell'area relativa all'antica città di *Ne-*

stabilire organizzazioni di governo e relazioni d'affari) principalmente con riferimento a funzioni pubbliche di rilevazione, contabilizzazione e controllo dei fenomeni riferibili alla gestione delle risorse economiche. Anche prima di quell'epoca, tuttavia, troviamo tracce di conti³ (nel senso di conteggi) da cui possiamo desumere l'evidenza di funzioni di rilevazione con intento di controllo (dalla rilevazione delle operazioni, al "mio" ed al "tuo"⁴ emergenti dai rapporti di scambio corrisponde "naturalmente", a nostro avviso, un'esigenza di controllo delle situazioni conseguenti ai "fatti di appropriazione", cioè di trasferimento delle risorse da un soggetto ad un altro).

La funzione del contare, del calcolare⁵, ha un'origine mista: contare per rilevare, annotare, ricordare, rappresentare le situazioni di tipo patrimo-

dalle città del delta del Nilo, Bastet e Buto (lasciando intendere l'esistenza di altre tavolette che davano evidenza del *quantum*), v. www.archaeology.org/interactive/hierakonpolis.

³ Se «*il conto mentale è la prima espressione del conto, la prima fase del processo di sua formazione anche se esso resta racchiuso nella mente del suo "tenitor", al quale, tuttavia, è sufficiente in quei tempi*», F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Zuffi, Bologna, 1950, p. 23. Il «*"conto a forma sensibile" è testimonianza della "rappresentazione dei conti"*» (n.d.s., quindi, l'assegnazione ai conti di una forma scritta su supporti tangibili ed oggetto di comunicazione non ai meri fini di una dichiarazione di scienza, ma anche ai fini di un sistema di prove dell'avvenuto conteggio e dei risultati dei conteggi effettuati, ed al contempo strumento per la verifica dei conteggi stessi, vuoi in modo immediato, vuoi per differenza rispetto ad un originario contato), A. CECCHERELLI, *La logismologia*, Vallardi, Milano, 1915, p. 16. A testimonianza traiamo da F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., pp. 30-31: «*tutti sanno della lamina di osso di renna (n.d.s., risalente al periodo aurignaciano, 30000-25000 a.C.), levigata e recante solchi, linee, intaccature, segnalata dal Figuiet e ricordata dal Besta ed altri studiosi e che da taluni è ritenuta un conto. Io sostengo che proprio questo sia stato uno dei tipi più frequenti dei conti in argomento; e lo stesso devo dire di pezzi di legno, cocci d'argilla, ciottoli, ecc., dove i numeri erano egualmente incisi o disegnati*».

⁴ V., *infra*, nota 6.

⁵ Dal latino *calculus*, piccola pietra (sassolino) utilizzata per l'operazione del contare. Le prime tracce del "contare" risalgono a circa 30.000 anni fa e sono costituite da ossa intagliate, con tacche che si pensa indicino un qualche tipo di conteggio.

niale con riferimento a beni economici a disposizione o da acquisire o cedere per il soddisfacimento di bisogni, e contare per controllare, verificare, dichiarare, censurare; esistono, poi, funzioni specifiche di controllo delle situazioni inventariali (dei beni di un'autorità laica, di un tempio, tesoro del saccheggio o dei tributi imposti) e degli stessi "conti".

In relazione a quell'epoca⁶ manca, tuttavia, una consistente ed adeguata testimonianza della sussistenza di attività organizzate per il controllo (di qualsiasi grado o livello); al tempo stesso, in ogni caso, non si può negare che funzioni di controllo, in generale, e di revisione "dei conti", in particolare, anche su fondamenti organizzati, potessero esistere, in quanto appare intuitivo che fosse esigenza "naturalmente" sentita in particolare con riferimento alla gestione di risorse di natura pubblica od affidata a terzi, quella di sottoporre il lavoro svolto (in proprio o per delega) al controllo di un terzo indipendente (autorità, delegante, esperto), sia su base volontaristica, sia in forza di coercizione.

La gestione delle risorse fisiche disponibili per il consumo o per il mercato, gli scambi (quindi, il sistema di trasferimento di beni economici nel tempo e nello spazio da un soggetto ad un altro per agevolare gli scambi dopo il tempo del semplice, ed al tempo stesso complesso, sistema del baratto), la sussistenza di sistemi impositivi di tributi (irrilevante se suddetta imposizione derivasse da un'autorità laica o religiosa), la definizione di sistemi monetari, condizioni che troviamo presenti già nelle prime comunità organizzate, sono elementi sicuramente determinanti per la logica presupposizione (al di là delle scarse, ma indubbiamente significative, testimonianze archeologiche) della sussistenza di sistemi di controllo.

Le funzioni ed i sistemi di controllo che rinveniamo, e che con vari sistemi scientifici di datazione dei registri, sono riconosciuti come riferibili a quel remoto periodo, sono generalmente riconducibili al riscontro di un'annotazione (o di un comportamento)

⁶ Si veda l'analisi compiuta da V. MASI, *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, Tamari, Bologna, 1964, sulle prime tracce della ragioneria nei periodi prelitico, paleolitico, neolitico, eneolitico e dei metalli. È interessante rilevare come la concezione del "mio" e del "tuo" sia intesa come naturale anticipatrice del "dare" e dell'"avere" coerenti con i primi scambi e prestiti in natura (F. BESTA, *La ragioneria*, vol. II, F. Vallardi, Milano, 1910, p. 415; V. MASI, *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, cit., p. 51): «*I primi calcoli sono la ripetizione dell'identico, o vero o supposto*» (*Ibidem*, p. 55). È un contare nel senso di computare, cioè «*tener conto di*», un contare fondato sul confrontare (*Ibidem*, p. 59), e il confronto tra un modello di riferimento od una semplice situazione attesa è componente fondamentale dei processi di controllo in genere e di revisione delle annotazioni dei fatti prima e dei conti poi.

per una ricerca di identità tra il fatto e l'annotazione. Il controllo era, sia per finalità private sia, più marcatamente, per finalità pubbliche (il contratto delle risorse e del loro mutamento quantitativo con riferimento al tempo od ai beni a disposizione o, comunque, di pertinenza dell'autorità laica o della comunità), focalizzato all'inventario delle "esistenze", loro ubicazione e mutamento nel tempo. Il controllo come attività organizzata di revisione dei conti si sviluppa intuitivamente⁷ con le civiltà di tipo stanziale e con complessa organizzazione.

La linea dell'evoluzione dell'istituto della revisione contabile si diparte, sia pure con testimonianze frammentarie, dalle più antiche civiltà (incluse quelle orientali e mediorientali) attraverso il periodo greco e romano, sino al Medioevo, al Rinascimento ed all'epoca moderna e contemporanea.

2 – Al tempo di Lagash e Ur

Le prime testimonianze delle attività di revisione contabile (ciò non vuol dire che non vi fossero tali attività in precedenza e che in futuro non se ne possano trovare concrete evidenze) nella civiltà sumerica risalgono ad un periodo intorno al 2000 a.C.⁸ Le ricerche archeologiche sino ad oggi condotte hanno dimostrato che nei periodi di Lagash⁹ e di Ur III¹⁰, dopo

⁷ Senza con questo voler dichiarare l'inesistenza di simili embrionali attività in presenza di civiltà nomade.

⁸ Tra il 2120 ed il 1800 a.C., presumibilmente sotto il regno di Shulgi della terza dinastia di Ur, vennero emanati i regolamenti in merito alla raccolta ed al controllo delle proprietà terriere che appartenevano «al Dio supremo di Nippur ed alla sua consorte» (F. PONTANI, *Informatica, impresa e diritto*, Giuffrè, Milano, 1984, anche in The Library of Congress, Washington DC, (USA); C.J. GADD, N.G.L. HAMMOND, *Preistoria e nascita delle civiltà in oriente*, a cura di I.E.S. EDWARDS, Cambridge University Press, Il Saggiatore-Garzanti, Milano, vol. I, 1974, pp. 806-812 e bibl. ivi citata; L. LEGRAIN, *Business documents of the Third Dynasty of Ur*, Ur Excav. Texts III, British Museum and University Museum of Pennsylvania, Philadelphia, 1947; F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., p. 756 ss.).

⁹ La prima dinastia di Lagash (ora *Tell al-Hiba*), regnò, con diversi sovrani, nel periodo dal 2550 a.C. al 2371 a.C.; la seconda dinastia regnò dal 2260 a.C. al 2110 a.C..

¹⁰ La terza dinastia di Ur, fondata da Ur-Nammu, regnò dal 2112 a.C. al 2004 a.C. V. J. GUY DEGOS, *La Mésopotamie, berceau de la finance et de la comptabilité*, in *La Revue des Sciences de Gestion, Direction*

un certo tempo dalla compilazione dei "conti" e dalla "revisione", le tabelle (di conto) incise su argilla, venivano collocate in casse (o vasi) d'argilla od in ceste di vimini; queste venivano chiuse con un coperchio e fermate con una cordicella alla cui estremità si applicava un nodulo d'argilla, cui era affidato nello stesso tempo l'ufficio di sigillatura e di etichetta. I recipienti, una volta sigillati (con l'attestazione "revisionati") col relativo contenuto, venivano depositati nell'archivio¹¹.

et Gestion, n. 174, Montesquieu, Décembre 1998, pp. 53-60.

¹¹ F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., pp. 140-141. Il MELIS ritiene, tuttavia, che le tavolette di argilla venissero «riposte nei recipienti appena essiccate per non ingombrare gli uffici od i magazzini e per tenerle ordinate, in vista di riprenderle alla composizione dei conti riepilogativi; dopo la revisione di tutta la contabilità di un esercizio e l'approvazione di essa si provvedeva alla chiusura e ... impiombatura», F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., p. 140, nota 259.

In modo più specifico, il Contenau (G. CONTENAU, *Contribution à l'histoire économique d'Umma*, Bibliothèque de l'école des Hautes études, sciences philologiques et historiques, Paris, 1915, p. 74, nota 64, citata da F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., pp. 196-197) riproduce due tavolette rinvenute ad Umma (antica città Sumerica nota per il suo lungo conflitto di frontiera con Lagash e centro di molti affari, ove sono state ritrovate più di 30.000 tavolette incise con caratteri uniformi e relative a testi di natura amministrativa ed economica, risalenti ad un periodo databile intorno al XXI secolo a.C.), la moderna "Tell Jokha", e riferibili al periodo di "governo" del re Bur-Sin (2262-2254 a.C.), che egli giudica attinenti alla verifica dei conti. Il MELIS ritiene che tali tavolette siano una conseguenza (nel senso di risultanza del lavoro svolto) della revisione dei conti e siano state collocate accanto all'etichetta per segnalare che il contenuto del vaso, nell'ambito del quale erano state riposte le tavolette di argilla inerenti il conto era stato controllato e con esso i singoli conti. Nel caso specifico si rinviene anche l'espressione del giudizio consegnato al controllo, con la precisazione che il riscontro aveva dato esito di esattezza.

Si pensi ad un confronto con la situazione attuale: il sistema dei conti "veniva" sottratto alla disponibilità di tutti i soggetti interessati, prevenendo possibilità di manipolazioni *ex post*, definendo al tempo stesso un sistema di responsabilità. Oggi, invece, il sistema contabile rimane nella disponibilità dei "contabili" e le

In particolare sotto la dinastia di Ur quel tipo di rigorosa contabilità applicata per il controllo delle proprietà terriere del “dio” venne estesa per il controllo di tutte le altre voci che riguardavano le entrate, le uscite e gli affari del tempio in modo talmente minuzioso da far prendere nota dei capi di bestiame e dei singoli oggetti¹².

Non si può ritenere certamente che i conti rappresentati nelle tavolette sumeriche svolgessero solo un ruolo di prova e di memorizzazione delle operazioni compiute; «*au contraire, le contrôle était une obsession permanente. Sur beaucoup de documents, les chiffres sont accompagnés de signes divers qui révèlent un pointage, une vérification. Les objets retrouvés montrent aussi qu'il y a parfois des tablettes identiques, dont on peut penser qu'elles ont été copiées l'une sur l'autre. On peut en déduire que les documents, comme aujourd'hui (fine degli anni '90), étaient tenus en plusieurs exemplaires, destinés à chacune des parties ou des administrations, et que tous les contrôles ultérieurs en étaient facilités*»¹³.

Nulla vi è da aggiungere in merito a quanto sino ad oggi emerso dalle ricerche archeologiche.

3 – Le testimonianze nella Bibbia

L'esame nel testo Biblico conduce ad individuare, nel periodo storico al quale si riferiscono i fatti circostanziati, l'esistenza di determinazioni quantitative e sistemi di accertamento e controllo in relazione alla custodia di attività od alla censura di comportamenti fraudolenti nella gestione dei beni, anche con la fissazione di vincoli o limitazioni all'accesso dei luoghi di custodia, con identificazione delle caratteristiche dei soggetti preposti a tali funzioni, sia in tema di indipendenza (almeno due persone debbono essere preposte alla custodia) e di separazione di compiti, ed all'indispensabile necessità di competenza ed onestà degli addetti¹⁴.

“*carte di lavoro*” dei revisori restano nella piena disponibilità dei controllori contabili, con la possibilità teorica, ma concretamente non così “remota”, come usualmente si ritiene, di accordi tra controllori e controllati (in corso di svolgimento delle attività di verifica) per modificare dati contabili ed evidenze dei controlli effettuati (rispettivamente sistema delle “*prove*” dei fatti e delle “*prove*” degli avvenuti controlli). V. F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un'evoluzione involutiva*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, cap. VI, § 3.

¹² F. PONTANI, *Informatica, impresa e diritto*, cit., pp. 65-66.

¹³ V. J. GUY DEGOS, *La Mésopotamie, berceau de la finance et de la comptabilité*, cit..

¹⁴ V. J.D. SULLIVAN, R.A. GNOSPILIUS, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, John Wiley

Siano consentite, tra le altre, a conforto di quanto esposto, alcune citazioni:

Re 2, Cap. 12, v. 5 «*Ioas disse ai sacerdoti: "Tutto il denaro delle rendite sacre, che viene portato nel tempio del Signore, il denaro che uno versa per il proprio riscatto e tutto il denaro offerto spontaneamente al tempio"*, v. 6 “*lo prendano i sacerdoti, ognuno dalla mano del proprio conoscente; con esso eseguiscano le riparazioni del tempio, ovunque appaiano necessarie*”. V. 7 “*Ora nell'anno ventitré del re Ioas i sacerdoti non avevano ancora eseguito le riparazioni nel tempio*”. V. 8 “*Il re Ioas convocò il sacerdote Ioiada e gli altri sacerdoti e disse loro: "Perché non avete restaurato il tempio? D'ora innanzi non ritirerete più il denaro dai vostri conoscenti, ma lo consegnerete per il restauro del tempio"*”. V. 9 “*I sacerdoti acconsentirono a non ricevere più il denaro dal popolo e a non curare il restauro del tempio*”. V. 10 “*Il sacerdote Ioiada prese una cassa, vi fece un buco nel coperchio e la pose a lato dell'altare, a destra di chi entra nel tempio. I sacerdoti custodi della soglia depositavano ivi tutto il denaro portato al tempio*”. V. 11 “*Quando vedevano che nella cassa c'era molto denaro, veniva il segretario del re, insieme con il sommo sacerdote, che riducevano in verghe e contavano il denaro trovato nel tempio*”. V. 12 “*Consegnavano il denaro controllato nelle mani degli esecutori dei lavori nel tempio. Costoro lo distribuivano ai falegnami e ai muratori, che lavoravano nel tempio*”, v. 13 “*ai muratori, ai taglia-pietre, ai fornitori del legname e delle pietre da taglio per il restauro dei danni nel tempio, insomma per quanto era necessario per riparare il tempio*”, v. 14 “*Ma con il denaro portato al tempio del Signore non si dovevano fare né coppe d'argento, né strumenti musicali, né coltelli, né vassoi, né trombe, insomma nessun oggetto d'oro o d'argento*”. V. 15 “*Esso era consegnato solo agli esecutori dei lavori, che l'usavano per restaurare il tempio*”. V. 16 “*Coloro nelle cui mani si rimetteva il denaro perché lo dessero agli esecutori dei lavori non dovevano renderne conto, perché la loro condotta ispirava fiducia*”. Cap. 22, v. 3 “*Nell'anno diciotto del suo regno*¹⁵, Giosia man-

& Sons, Inc., New York, 1985, pp. 9-13, V.M. O'REILLY, M.B. HIRSCH, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1990, p. 8, V.M. O'REILLY, P.J. McDONNELL, B.N. WINOGRAD, J.S. GERSON, H.R. JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1998, par. 1.3, pp. 1.6-7. Identico il testo nelle diverse edizioni.

¹⁵ All'età di 26 anni, essendo divenuto Re all'età di 8 anni.

dò Safàn ..., scriba¹⁶, nel tempio dicendogli”, v. 4 “Và da Chelkia sommo sacerdote; egli raccolga il denaro portato nel tempio, che i custodi della soglia hanno raccolto dal popolo”, v. 5 “Lo consegna agli

¹⁶ Gli scribi ebraici (*sopherim*, *sopher* da *shebhet*, M.G. EASTON, *Easton's Bible Dictionary*, 1894-1897, T. Nelson And Sons, London, Edimbourg and New York, p. 833), anche prima della conquista dei Babilonesi e della prima distruzione del Tempio di Gerusalemme (586 a.C.), avevano tra gli altri il compito di leggere ed interpretare le scritture allo scopo di preservare le tradizioni (numerosi erano i sacerdoti colti annoverati tra gli scribi).

Gli scribi (*sešh*), espressione di una casta molto potente nell'antico Egitto, erano professionisti (agli inizi associati alla dea *Seshat* o *Safkhet*, *Sesat*, *Seshet*, *Seshata*, *Sashet*, *Sesheta*, and *Safekh-Aubi*, negli ultimi testi, dea della scrittura, la prima donna scriba, ritenuta la sua inventrice e/o la prima donna a diffonderne l'uso nell'antico Egitto – conosciuta, tra l'altro, anche come la “*Mistress of the House of Books*” – moglie, e/o forse figlia, di *Thoth*, divinità egizia, era dea, tra l'altro, della sapienza, della scrittura –, della misura del tempo, della matematica e della geometria, conosciuta anche come la scriba della dea *Ma'at*, *Maat*, *Maāt* o *Mayet*, dea della verità, della giustizia ed al tempo stesso della legge, della moralità, dell'equilibrio, dell'ordine e della giustizia – alla stessa riferibili i 42 comandamenti del diritto e della verità, di cui al papiro di Ani –), si occupavano della pubblica amministrazione ed erano considerati componenti della Corte Reale. Sul tema, ampiamente, B.J. KEMP, *Ancient Egypt: Anatomy of a Civilization*, Routledge, New York, 2006, pp. 163, 166 ss., 180, 296, e B.M. METZGER, M.D. COOGAN, *The Oxford Companion to the Bible*, Hardback, Oxford University Press, Oxford, 1993 ed in V.P. RINDOVA (New York University), W.H. STARBUCK (New York University), *Ancient Chinese Theories of Control*, in the *Journal of Management Inquiry*, Sage Publications (on behalf of Western Academy of Management, Victoria, British Columbia, Canada), 1997, pp. 144-159, in <http://jmi.sagepub.com>; si veda anche E.A. WALLIS BUDGE, *The Gods of the Egyptians*, vol. 1, Dover Publications, New York, 1904, ristampa 1969, pp. 403, 418-420, e E.A. WALLIS BUDGE, *The Egyptian Book of the Dead*, 1895, ristampa 2008, Forgotten Books, in www.forgottenbooks.org, p. 576. Nella Mesopotamia lo scriba, *dubsar*, come in Egitto, faceva parte di una classe di *élite*, si occupava, tra l'altro, delle rilevazioni contabili e della conservazione delle scritture.

In Mesopotamia, gli scribi e la loro professione (si occupavano tra l'altro, di contabilità, controlli, stesura di contratti, ecc.) erano associati alla dea sumerica *Nisaba* o *Nidaba*, la dea della scrittura e dell'apprendimento, più tardi sostituita dal dio babilonese *Nabu*, dio della saggezza e della scrittura.

esecutori dei lavori, addetti al tempio; costoro lo danno a quanti compiono le riparazioni del tempio”, v. 6 “*ossia ai falegnami, ai costruttori e ai muratori e l'usino per acquistare legname e pietre da taglio occorrenti per il restauro del tempio*”, v. 7 “*Non c'è bisogno di controllare il denaro consegnato nelle mani di costoro, perché la loro condotta ispira fiducia*”».

In Cronache 1, Cap. 9, ai vv. 17, 25, si attesta dell'esistenza:

di «*portieri*”, ... *in numero di quattro, ... che stavano alle porte del Re; vi erano poi custodi alla porta della tenda del convegno ... vi erano ... (n.) 212 custodi della soglia del tempio ... con responsabilità delle porte del tempio stesso, cioè ... della casa della tenda*»; in particolare, v. 26 «*Poiché erano sempre in funzione, quei quattro capiportieri controllavano le stanze e i tesori del tempio*», v. 27 «*Alloggiavano intorno al tempio, perché a loro incombeva la sua custodia e la sua apertura ogni mattina*». Inoltre, si rileva che, v. 28 «*Di essi alcuni controllavano gli arredi liturgici, che contavano quando li portavano dentro e quando li riportavano fuori*»; poi, v. 29 «*Alcuni erano incaricati degli arredi, di tutti gli oggetti del santuario, della farina, del vino, dell'olio e degli aromi*», v. 33 «*Questi erano i cantori, capi di casati levitici; liberi da altri compiti, abitavano nelle stanze del tempio, perché giorno e notte erano in attività*».

Si constata, nei successivi versetti, la conferma dell'esistenza di una separazione dei compiti:

alcuni erano incaricati degli arredi, di tutti gli oggetti del santuario, della farina, del vino, dell'olio e degli aromi; altri, preparavano le sostanze aromatiche per i profumi. Altri ancora, a ragione della loro fedeltà, erano incaricati di ciò che si preparava nei tegami, ed altri, diversi dai precedenti, badavano ai pani dell'offerta da disporre ogni sabato.

In Tobi, Cap. 1, v. 21:

«*... Assarhaddon ... nominò Achikar, ... incaricato della contabilità del regno ed ebbe la direzione generale degli affari*», v. 22 «*... Achikar era stato, anche sotto Sennàcherib, re d'Assiria, ... custode del sigillo, primo ministro e direttore dei conti ...*».

In Numeri, Cap. 4, v. 31, si rinviene:

«*Ciò è quanto è affidato alla loro custodia e quello che dovranno portare come loro servizio nella tenda del convegno: le assi della Dimora, le sue stanghe, le sue colonne, le sue basi*», v. 32 «*le colonne che sono intorno al recinto, le loro basi, i loro picchetti, le loro corde, tutti i loro arredi e tutto il loro*

impianto. Elencherete per nome gli oggetti affidati alla loro custodia e che essi dovranno portare».

In Maccabei 2, Cap. 3, v. 4, si racconta:

«Ma un certo Simone della tribù di Bilga, nominato sovrintendente del tempio, venne a trovarsi in contrasto con il sommo sacerdote intorno all'amministrazione della città», v. 5 «Non potendo aver ragione con Onia, si recò da Apollonio di Tarso, che in quel periodo era stratega della Celesiria e della Fenicia», v. 6 «e gli riferì che il tesoro di Gerusalemme era colmo di ricchezze immense tanto che l'ammontare del capitale era incalcolabile e non serviva per le spese dei sacrifici; era quindi ben possibile ridurre tutto in potere del re», v. 7 «Apollonio si incontrò con il re e gli riferì intorno alle ricchezze a lui denunciate; quegli designò l'incaricato degli affari Eliodòro e lo inviò con l'ordine di effettuare il prelevamento delle suddette ricchezze»; v. 8 «Eliodòro si mise subito in viaggio, in apparenza per visitare le città della Celesiria e della Fenicia, in realtà per compiere l'incarico del re»; v. 9 «Giunto a Gerusalemme e accolto con deferenza dal sommo sacerdote della città, espose le segnalazioni ricevute e disse chiaro il motivo per cui era venuto; domandava poi se le cose stavano realmente così»; v. 10 «Il sommo sacerdote gli spiegò che quelli erano i depositi delle vedove e degli orfani», v. 11 «che una parte era anche di Ircano, figlio di Tobia, persona di condizione assai elevata; che l'empio Simone andava denunciando la cosa a suo modo, ma complessivamente si trattava di quattrocento talenti d'argento e duecento d'oro», v. 12 «che era assolutamente impossibile permettere che fossero ingannati coloro che si erano fidati della santità del luogo e del carattere sacro e inviolabile di un tempio venerato in tutto il mondo»; v. 13 «Ma Eliodòro, a causa degli ordini ricevuti dal re, rispose recisamente che quelle ricchezze dovevano essere trasferite nell'erario del re». V. 14 «Venne in un giorno da lui stabilito per ordinare l'inventario delle medesime, mentre tutta la città era in grande agitazione»; v. 15 «I sacerdoti, rivestiti degli abiti sacerdotali, si erano prostrati davanti all'altare ed elevavano suppliche al Cielo che aveva sancito la legge dei depositi, perché fossero conservati integri a coloro che li avevano consegnati»; v. 16 «Chi guardava l'aspetto del sommo sacerdote riportava uno strazio al cuore, poiché il volto e il cambiamento di colore ne mostravano l'intimo tormento»; v. 17 «Tutta la sua persona era immersa in un timore e in un tremore del corpo da cui appariva manifesta, a chi osservava, l'angoscia che aveva in cuore»; v. 18 «Anche dalle case uscivano per accorrere in folla a una pubblica supplica, perché il luogo santo stava per essere violato»; v. 19 «Le donne, cingendo sotto il petto il cilicio, riempivano le strade; anche le fanciulle, di solito ritirate, in parte accorrevano alle

porte, in parte sulle mura, altre si sporgevano dalle finestre», v. 20 «tutte, con le mani protese verso il Cielo, moltiplicavano le suppliche»; v. 21 «Muoveva a compassione il pianto confuso della moltitudine e l'ansia tormentosa del sommo sacerdote»; v. 22 «Essi supplicavano l'onnipotente Signore che volesse conservare intatti in piena sicurezza i depositi per coloro che li avevano consegnati»; v. 23 «Eliodòro metteva ugualmente in esecuzione il suo programma».

Questo con l'assoluta evidenza di ciò che un'attività di controllo – indirizzata a modificare i rapporti tra l'autorità laica, il Re, e l'autorità religiosa, il sommo sacerdote, apparentemente avesse a prevalere la prima, ma per quanto poi narrato ai vv. 24-40, la vicenda si risolse in favore della seconda sulla prima, ignoti gli esiti dell'attività di inventario – poteva generare, per ragioni che, chi scrive, ritiene diverse per natura ed intensità, a seconda dei soggetti e delle ragioni, nell'animo di molti.

Si è, alla luce di quanto sin qui esposto e richiamato, in presenza di sistemi più sofisticati di controllo, che presuppongono il superamento della mera verifica di identità (o conformità oggettiva)¹⁷, con

¹⁷ In tema di riscontri di identità, P. BARIOLA *Storia della ragioneria italiana*, presso l'Autore, Milano, 1897, p. 8, scrive che nell'Ecclesiaste è prescritto che «dovunque negozi, verifica e pesa: riscontrato, giusto e accettato, descrivi ogni cosa» (dal greco «καὶ ὅπου χεῖρες πολλαὶ κλειῖσον ὃ ἐὰν παραδιδῶς ἐν ἀριθμῶ καὶ σταθμῶ καὶ δόσις καὶ λήμμις πάντα ἐν γραφῇ» e dal latino «Ubi manus multae sunt, claude: et quodcumque trades, numera et appende: datum vero et acceptum omne describe»). La citazione del Bariola, in verità, è errata in quanto il riferimento corretto è al Libro del Siracide (dal greco Σοφία Σειράχ, dal latino *Siracides*, Sapienza di Sirach, uno dei Libri Sapienziali), attualmente, più raramente, Ecclesiastico (da non confondere, quindi, con l'Ecclesiaste o Qoèlet, testo contenuto nella Bibbia cristiana dei Settanta e nella Vulgata, ma non nella Bibbia ebraica, Tanakh), al Cap. 42, n. 7; nella nuova *La Bibbia di Gerusalemme*, EDB, 2009, il testo è il seguente: «qualunque cosa depositi, contala e pesala, il dare e l'aver sia tutto per iscritto».

Sullo stesso tema, il CLAY riferisce che tra i documenti del periodo di dominanza dei Cassiti (dall'accadico Kaššû) in Babilonia (con il Re Agum II, dal 1592 a.C. sino al 1157 a.C.), si sono rinvenute tavolette di argilla relative a tabelle inerenti il pagamento di salari recanti, prima del nome del lavoratore, dei piccoli buchi con riferimento all'importo registrato in connessione ai pagamenti effettuati. Nessun segno veniva posto in corrispondenza di nomi di soggetti deceduti o fuggiaschi, mentre per i soggetti per i quali, per qualche ragione, il salario non veniva corrisposto, viene ipotizzato si sia realizzato il trasferimento del pagamento ad

l'attuazione di, sia pure ancora rudimentali, procedure di controllo organizzato.

Nella Bibbia si individuano, poi, molte regole di comportamento da osservare nei rapporti economici e finanziari, nella gestione del fattore lavoro, inclusi i prestatori d'opera in schiavitù, nonché dei sistemi di garanzia, regole che concorrono, da diversi punti di vista, a definire anche portata e limiti di sistemi di controllo, anche sociale ed indirizzate a contenere il rischio di situazioni conflittuali non certamente favorevoli ad una pacifica convivenza.

Si possono segnalare, senza pretesa di esaustività, i seguenti passi:

Genesi, Cap. 23, v. 15 «Ascolta me piuttosto, mio signore: un terreno¹⁸ del valore di quattrocento sicli d'argento¹⁹ che cosa è mai tra me e te? Seppellisci dunque il tuo morto²⁰», v. 16 «Abramo accettò le richieste di Efron²¹, e Abramo pesò²² ad Efron il prezzo che questi aveva detto, mentre lo ascoltavano gli Hittiti, cioè quattrocento sicli d'argento, nella moneta corrente²³ sul mercato»; Geremia, Cap. 32, v. 9 «(L'acquisto di un campo, garanzia di un futuro felice) ... e comprai da Canamèl, figlio di mio zio, il campo che era ad Anatòt e gli pagai il prezzo: diciassette sicli d'argento», v. 10 «Stesi il documento del contratto, lo sigillai, chiamai i testimoni e pesai l'argento sulla stadera», v. 11 «Quindi presi l'atto di acquisto, la copia sigillata secondo le prescrizioni della legge e quella rimasta aperta», v. 12 «Diedi l'atto di acquisto a Baruc figlio di Neria, figlio di Macsia, sotto gli occhi di Canamèl, figlio di mio zio e sotto gli occhi dei testimoni²⁴ che avevano sottoscrit-

to l'atto di acquisto e sotto gli occhi di tutti i Giudei²⁵ che si trovavano nell'atrio della prigione», v. 13 «Poi davanti a tutti diedi a Baruc quest'ordine: ...», v. 14 «Prendi questi documenti, quest'atto di acquisto, la copia sigillata e quella aperta, e mettili in un vaso di terracotta, poiché si conservino a lungo»²⁶; Rut, Cap. 4, v. 7 «Una volta in Israele esisteva questa usanza relativa al diritto del riscatto o della permuta, per convalidare ogni atto: uno si toglieva il sandalo e lo dava all'altro; era questo il modo di attestare²⁷ in Israele»; Daniele, Cap. 6, v. 1 «Volle Dario costituire nel suo regno centoventi sàtrapi²⁸ e ripartirli per tutte le province», v. 2 «A capo dei sàtrapi mise tre governatori, di cui uno fu Daniele, ai quali i sàtrapi dovevano render conto perché nessun danno ne soffrisse il re».

Traiamo, poi, da "A List of the 613 Mitzvot (Commandments)", della tradizione ebraica²⁹, con nostri adattamenti classificatori rispetto all'elenco ivi proposto, identificando le regole economiche e di governo degli scambi e per alcuni casi di uso e consumo di beni d'altri:

Levitico, Cap. 25, v. 14 «Quando vendete qualche cosa al vostro prossimo o quando acquistate qualche cosa dal vostro prossimo, nessuno faccia torto al fratello³⁰», v. 37 «Non gli presterai il denaro a interesse, né gli darai il vitto a usura»; Deuteronomio, Cap. 23, v. 20 «Non farai al tuo fratello prestiti a interesse, né di denaro, né di viveri, né di qualunque cosa che si presta a interesse»; Deuteronomio, Cap. 23, v. 25 «Se entri nella vigna del tuo prossimo, potrai mangiare uva³¹, secondo il tuo appetito, a sazietà, ma non potrai metterne in alcun tuo recipiente», v. 26 «Se passi tra la messe del tuo prossimo, potrai coglierne spighe con la mano, ma non mettere la falce nella messe del tuo prossimo»; Esodo, Cap. 22, v. 24 «Se tu presti denaro a qualcuno del mio popolo, all'indigente che sta con te, non ti comporterai con lui da usuraio: voi non dovete imporgli alcun interesse»; Deuteronomio, Cap. 24, v. 6 «Nessuno prenderà in

un periodo salariale successivo A.T. CLAY, *Documents from the temple archives of Nippur dated in the reigns of the Cassite rulers*, 3 vols, The University Museum, Philadelphia, 1906, pp. 9-14, citato anche da F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., p. 224.

¹⁸ Campo e caverna che venivano a trasferirsi dagli Hittiti ad Abramo e, quindi agli ebrei, quale proprietà sepolcrale, da Genesi, Cap. 23, v. 29.

¹⁹ Un siclo aveva un peso compreso tra i 10 ed i 13 grammi. Un siclo valeva 20 *ghere* e venti sicli formavano una *mina*. Un *talento* era pari a 3.000 sicli, quindi circa 30-40 kg., ed una *beka* era pari a mezzo siclo, come si ricava da Esodo, Cap. 38, vv. 25-26.

²⁰ Il "morto" era la moglie Sara: vv. 1, 2, 3).

²¹ Efron era un Hittita.

²² Sistema di controllo concomitante con l'operazione.

²³ Si era già superato il sistema del baratto.

²⁴ Una forma di atto pubblico.

²⁵ Terzi rispetto ai testimoni, soggetti che vedevano ed udivano in un ruolo diverso da quello dei testimoni specifici dell'accordo.

²⁶ Una procedura non dissimile da quella che si rinviene attestata nelle tavolette di Ur III e di Lagash (v. *supra*, nota 11) per la revisione dei conti.

²⁷ Dichiarare.

²⁸ Governatori; il termine *sàtrapo* deriva dall'antico persiano *xšaθrapāvā*, "protettore della provincia", da *xšaθra*, "reamo" o "provincia", e *pāvā*, "protettore".

²⁹ In www.jewfaq.org/613.htm.

³⁰ Principio di buona fede.

³¹ Limite all'appropriazione di beni d'altri.

pegno né le due pietre della macina domestica né la pietra superiore della macina, perché sarebbe come prendere in pegno la vita», v. 10 «*Quando presterai qualsiasi cosa al tuo prossimo, non entrerai in casa sua per prendere il suo pegno*», v. 12 «*Se quell'uomo è povero, non andrai a dormire con il suo pegno*», v. 13 «*Dovrai assolutamente restituirgli il pegno al tramonto del sole, perché egli possa dormire con il suo mantello e benedirti; questo ti sarà contato come una cosa giusta agli occhi del Signore tuo Dio*», v. 17 «*Non lederai il diritto dello straniero e dell'orfano e non prenderai in pegno la veste della vedova*»; Levitico, Cap. 19, v. 35 «*Non commetterete ingiustizie nei giudizi, nelle misure di lunghezza, nei pesi o nelle misure di capacità*»³², v. 36 «*Avrete bilance giuste, pesi giusti, efa³³ giusto, hin³⁴ giusto³⁵*»; Deuteronomio, Cap. 25, v. 13 «*Non avrai nel tuo sacco due pesi diversi, uno grande e uno piccolo*», v. 14 «*Non avrai in casa due tipi di efa, una grande e una piccola*».

Con riferimento a dipendenti, servi e schiavi (e non solo) e regole di comportamento da osservare nei loro confronti, in particolare quanto a pagamenti, rispetto umano e di funzione, tutela e salvaguardia, ecc., dalla stessa fonte si richiamano:

Levitico, Cap. 19, v. 13 «*Non opprimerai il tuo prossimo, né lo spoglierai di ciò che è suo; il salario del bracciante al tuo servizio non resti la notte presso di te fino al mattino dopo*»³⁶; Deuteronomio, Cap. 24, v. 15 «*gli darai il suo salario il giorno stesso, prima che tramonti il sole, perché egli è povero e vi volge il desiderio; così egli non griderà contro di te al Signore e tu non sarai in peccato*»; Esodo, Cap. 21, v. 2 «*Quando tu avrai acquistato uno schiavo ebreo, egli ti servirà per sei anni e nel settimo potrà andarsene libero, senza riscatto*», v. 6 «*allora il suo padrone lo condurrà davanti a Dio, lo farà accostare al battente o allo stipite della porta e gli forerà l'orecchio con la lesina³⁷; quegli sarà suo schiavo per sempre*»; Levitico, Cap. 25, v. 39 «*Se il tuo fratello che è presso di te cade in miseria e si vende a te, non farlo lavorare come schiavo*», v. 42 «*Poiché essi sono miei servi, che io ho fatto uscire dal paese d'Egitto; non debbono essere venduti come si vendono gli schiavi*», v. 53

³² Lo scopo è quello di prevenire e, poi, punire le frodi nei commerci; la fissazione di pesi e misure corretti si trasforma in un sistema di controllo.

³³ Misura di capacità, uguale ad un recipiente che può contenere una persona cioè circa 35 litri.

³⁴ Misura di capacità dei liquidi, pari a circa 6 litri.

³⁵ Verifica dei sistemi di misura per impedire frodi nei commerci.

³⁶ Tempestività nei pagamenti.

³⁷ Attrezzo composto di due parti: un grosso ago metallico molto appuntito ed un corto manico di legno.

«*Resterà presso di lui come un bracciante preso a servizio anno per anno; il padrone non dovrà trattarlo con asprezza sotto i suoi occhi*»; Deuteronomio, Cap. 15, v. 13 «*Quando lo lascerai andare via libero, non lo rimanderai a mani vuote*», v. 14 «*gli farai doni dal tuo gregge, dalla tua aia e dal tuo torchio; gli darai ciò con cui il Signore tuo Dio ti avrà benedetto*»; Esodo, Cap. 21, v. 8 «*Se essa non piace al padrone, che così non se la prende come concubina, la farà riscattare; comunque egli non può venderla a gente straniera, agendo con frode verso di lei*», v. 9 «*Se egli la vuol dare come concubina al proprio figlio, si comporterà nei suoi riguardi secondo il diritto delle figlie*»; Levitico, Cap. 25, v. 46 «*Li potrete lasciare in eredità ai vostri figli dopo di voi, come loro proprietà; vi potrete servire sempre di loro come di schiavi; ma quanto ai vostri fratelli, gli Israeliti, ognuno nei riguardi dell'altro, non lo tratterai con asprezza*»; Deuteronomio, Cap. 23, v. 16 «*Non consegnerai al suo padrone uno schiavo che, dopo essergli fuggito, si sarà rifugiato presso di te*», v. 17 «*Rimarrà da te nel tuo paese, nel luogo che avrà scelto, in quella città che gli parrà meglio; non lo molesterai*»; Deuteronomio, Cap. 25, v. 4 «*Non metterai la museruola al bue, mentre sta trebbiando*».

Con riferimento specifico al diritto penale, tra gli altri, dalla stessa fonte, si cita:

Levitico, Cap. 19, v. 11 «*Non ruberete né userete inganno o menzogna gli uni a danno degli altri*», v. 13 «*Non opprimerai il tuo prossimo, né lo spoglierai di ciò che è suo; il salario del bracciante al tuo servizio non resti la notte presso di te fino al mattino dopo*».

Riguardo al Vangelo, il rinvio, tra gli altri, è a Matteo, 25, vv. 14-30 (Parabola dei talenti³⁸), Luca, 16 (Parabola dell'amministratore infedele – o disonesto –, ove si rileva, in termini puramente oggettivi, e

³⁸ La Parabola è riportata anche nel Vangelo di Luca, 19, vv. 12-27 (ricordando che i due Vangeli risultano, secondo autorevoli studiosi, reciprocamente influenzati e connessi, almeno in parte, ad una fonte, comunque, rappresentata dal Vangelo di Marco). Si deve rilevare che alcune differenze tra le due Parabole (nei testi C.E.I., Nuova Riveduta, Nuova Diodati, sostanzialmente, simili nella sostanza) sono, per quanto qui ci riguarda, riconducibili alla questione delle somme affidate ai servi (servi e schiavi erano a volte investiti delle funzioni di amministrazione economica delle risorse dei "padroni") per l'investimento. Per un'analisi più approfondita il rinvio è A.J. HULTGREN, *The Parables of Jesus: A Commentary*, Wm. B. Eerdmans Publishing, Grand Rapids, MI (Michigan), 2002, pp. 271-281). Sul tema vedi anche *La Bibbia di Gerusalemme*, EDB, 1977, per i versetti richiamati.

senza intervenire nell'essenza del messaggio cristiano, la realizzazione di una ricognizione per conferma documentale del saldo dei debiti ed in situazione di conflitto di interessi, la "certificazione" del dovuto mediante ricevute, di un dovuto non veritiero³⁹) e Luca 19 (Parabola delle mine o delle monete d'oro⁴⁰)⁴¹. Innumerevoli altre sono le testimonianze di conti, controlli, verifiche, regole di comportamento, preferenza del controllo alla mera fiducia, sistemi di evidenza delle operazioni, ecc., che si rinvengono nella Bibbia, ma pensiamo che quanto riportato, in relazione all'obiettivo della trattazione, sia sufficiente alla bisogna.

4 – Segue. Nel Corano

Il punto di riferimento fondamentale del "mondo islamico" è costituito dal Corano («*giova di ciò che è buono e proibisci ciò che è sbagliato*»)⁴².

³⁹ Con riferimento al punto, *La Bibbia di Gerusalemme*, in commento al versetto 16.8, si ha cura di richiamare che, secondo l'uso allora tollerato in Palestina, l'amministratore aveva diritto di concedere prestiti con beni del suo padrone e poiché non era pagato, di compensarsi alterando l'importo del prezzo sulla ricevuta, del poter, al tempo della restituzione, usufruire della differenza come di un avanzo e rappresentare il suo interesse. La disonestà dell'amministratore (v. 8) lamentata nella Parabola non consiste nella riduzione di quanto attestato nelle ricevute la quale non è che una privazione dei suoi immediati interessi, ma nelle prevaricazioni precedenti, che hanno causato il suo licenziamento. Peraltro, il rapporto tra il debito esistente e quanto trascritto sulle ricevute e, quindi, tra la situazione reale e quella che falsamente veniva attestata conduceva alla privazione del beneficio di un interesse che si poteva senz'altro qualificare come usurario.

⁴⁰ Secondo la versione riveduta del 2008 de *La Bibbia di Gerusalemme*.

⁴¹ A.H. WOOLF, *A Short History of Accountants and Accountancy*, GEE & CO. (Publishers) Ltd., London, 1912, p. 147. L'autore precisa, con riferimento alle due parabole richiamate, che «*The etymology of the word "auditor" (which is derived from audire, to hear) would lead us to suppose that in early times audits were conducted orally, and this seems to be borne out by references in the Scriptures*». V. anche la Parabola delle dieci vergini, Vangelo, Matteo, 25, vv. 1-13, ove, a prescindere dall'obiettivo del messaggio evangelico, si possono, a ben vedere, individuare relazioni tra beni strumentali (lampade) e di consumo (olio) per il loro funzionamento e la distinzione tra gestione diligente ed oculata e non.

⁴² Sûra III (Âl 'Imrân, La Famiglia di Imran) v. 104, «Sorga tra voi una comunità che inviti al bene, rac-

Nel Corano vi sono diverse *sûre* (capitoli) ed *ayat* (versetti) che si riferiscono al comportamento che deve essere tenuto dai mercanti. In relazione all' "auditing" il richiamo è all'Istituto della *Hisbah* ("calcolo", "verifica"), che rappresenta, nel contesto della dottrina giurisprudenziale islamica, l'insieme di norme che mirano a garantire un corretto ed onesto ordine commerciale, sia in relazione a singole operazioni, anche attraverso la calmierazione dei prezzi delle corporazioni delle arti e dei mestieri, sia attraverso la vigilanza sulla correttezza dei pesi e delle misure⁴³, nonché sulla libera circolazione di uomini e merci, il divieto dell'eccessivo sfruttamento dei lavoratori, la tenuta di una corretta condotta morale nell'ambito dei mercati e dei centri commerciali, la necessità di garanzie dell'agibilità degli edifici commerciali, ecc.⁴⁴.

Nell'ambito della società islamica, controllata anche per ciò che riguarda le attività economiche e commerciali dalle regole della *Shari'a*⁴⁵, il "sistema" della *Hisbah*, espressione di una pratica comportamentale non esplicitamente prevista né nel Corano, né nel corpo delle *sahih hadith*⁴⁶, costituisce, sin dalle

comandi le buone consuetudini e proibisca ciò che è riprovevole. Ecco coloro che prospereranno», Il Corano, pubblicato, su licenza delle edizioni Al-Hikma, da Newton & Compton Editori, Roma, 1997-2009, p. 608, traduzione integrale e commentata realizzata da musulmani in Italia, a cura di H.R. PICCARDO (Revisione e controllo dottrinale U.C.O.I.I.) in www.islam-ucoui.it.

⁴³ Non dissimile da quanto viene testimoniato nella Sacra Bibbia.

⁴⁴ IBN KHALDUN, *Muqaddima*, vers. di V. MONTEIL, 3 voll., Beyrouth, Commission Internationale pour la traduction des chefs-d'oeuvre, 1967, I, p. 448.

⁴⁵ La "via che porta alla fonte", cioè la "Legge" sacra, che trova oltre che nel Sacro Corano, la sua seconda fonte originaria, rivelata ed immutabile, espressione dell'imitazione del comportamento del Profeta, ma elaborata dagli uomini (*iğmā*), nella *Sunnah* composta dagli *hadith*, che sono espressione di tradizioni, consuetudini, detti e fatti della vita del Profeta, rappresentati in racconti tramandati e vagliati nella loro unicità fondamentale da una catena ininterrotta di "trasmettitori" ritenuti degni di fede e, poi, raccolti in collezioni sistematiche dal II secolo dall'Egira, cioè dell'emigrazione, datata al 622 d.C.; l'emigrazione è quella del Profeta (contrastato con i suoi seguaci dall'oligarchia mercantile della Mecca), a Yarhib, poi Medina (città del Profeta), v. A. NEGRI, *Diritto Islamico*, in AA.VV., *Sistemi giuridici nel mondo*, Giappichelli, Torino, 2010, p. 282 ss.

⁴⁶ Letteralmente: sano, corretto, giusto e, quindi, testo od opera sulla quale è possibile fare, nonostante sia di origine umana, il massimo assegnamento per la cor-

origini, all'epoca del califfo *Umar ibn al-Khattāb*⁴⁷ (noto anche come *Umar the Great* o *Farooq the Great*, uno dei più potenti ed influenti legislatori dell'epoca, compagno del Profeta⁴⁸), il secondo califfo, parte essenziale ed ineludibile (ed al tempo stesso di garanzia) di quella che si può definire, secondo i precetti islamici, una "giusta" economia in una "giusta" società, società che si sviluppa e diviene nel tempo nella stretta osservanza della "Legge" divina ed in particolare per combattere la corruzione⁴⁹.

rettezza formale e sostanziale. La *Sunnah* è intesa anche come consuetudine.

In termini concreti strutturalmente un *hadith* (pl. *ahādīth*) è composto da una catena di trasmettitori-garanti (in arabo *isnād*, ovvero "sostegno") che risale indietro nel tempo, formando una *silsila* (catena) che si allaccia al primo trasmettitore della tradizione. Il trasmettitore può essere un Compagno che l'ha ricevuta dal Profeta o un musulmano che l'abbia ascoltata da un Seguace o, talora, da qualche credente di grande rinomanza delle successive generazioni. L'*isnād* si presenta all'incirca col seguente schema: «*Ho ascoltato Tizio che ha detto a Caio che Sempronio aveva udito ... Maometto dire: "...*»». All'*isnād* segue il vero e proprio contenuto della narrazione (il *matn*), v. B. LEWIS, V.L. MÉNAGE, CH. PELLAT, J. SCHACHT, C. DUMONT, E. VAN DONZEL, G.R. HAWTING, *Encyclopaedia of Islam*, voce *Hadith*, vol. III (H-Iram), Brill, Leiden (Paesi Bassi), 1986; MUALAMI, *Ilm al-Rijal wa Ahimiyatih*, Dar al-Rayah, anno di pubblicazione non indicato, p. 16, con adattamenti, ove "*sunnah*" è inteso, nel contesto, come sinonimo di "*hadith*"; AL-SUYUTI, *Tadrib al-Rawi*, vol. 1, Dar al-Asimah Edition, anno di pubblicazione non indicato, pp. 39-41.

⁴⁷ A. NAZEER, *Islam in Global History: From the Death of Prophet Muhammad to the First World War*, American Institute of Islamic History and Cul, 2001, p. 34, MUHAMMAD UMAR MEMON, *Review of Public Duties in Islam: The Institution of the Hisba*, by Ibn Taymiya; Muhtar Holland (trans.) *International Journal of Middle East Studies*, vol. 17, n. 1 (Feb. 1985), pp. 141-142; IBN KHALDUN, *Muqaddima*, vers. di V. MONTEIL, 3 voll., Beyrouth, Commission Internationale pour la traduction des chefs-d'oeuvre, 1967, I, p. 448.

⁴⁸ Fu il secondo califfo, dopo Abū Bakr, il primo ad essere chiamato "*Amir al-Mu'minin*", cioè "*capo dei fedeli*" o "*principe dei credenti*"; regnò dal 23 agosto 634 al 7 novembre 644. Si trattava di un "convertito" all'Islam, in precedenza un suo accanito contestatore. Sotto il suo regno l'istituto della *Hisbah* aveva una natura essenzialmente civile e non religiosa.

⁴⁹ «*In Islam economic activities (Hisbah Institution, in www.islamic-world.net/economics/hisbah.htm), including business trading and its services, are controlled by Shari'a (within the foregoing four sources)*

La *Hisbah* è presieduta dal *Muhtasib* (controllore, verificatore, ispettore ed al tempo stesso giudice che assume decisioni "sul posto"), carica religiosa che applica il precetto coranico di «*fare il bene ed evitare il male*», incaricato di combattere gli abusi applicando misure correttive e sanzioni appropriate⁵⁰.

I temi dottrinari della *Hisbah* si svilupparono, in particolare, ed in modo ininterrotto, articolato e complesso, dal 622 al 1805 d.C.⁵¹. L'«*Ufficio dei reclami*» (*Diwan Al-Mathalim*) svolgeva un ruolo importante per la corretta applicazione della *Shari'a*; questo già a partire dall'epoca di *al-Mu'minin* con il controllo delle attività dei governatori regionali, inclusi i compiti di *Al-Muhtasib*⁵², al fine di verificare, controllare, correggere.

in an Islamic society. Likewise, the system of Hisbah is an integral part of a just economy in a just society. Luckily, that also provides the same for non-Muslims (Ahl Aldhimah) as residents in an Islamic society. Off-hand, a Muslim should not cheat a non-Muslim in business whatsoever. Prophet Mohammad: "Who ever (a Muslim) causes harm to dhimyye (non-Muslim) is also causing harm to me (Mohammad); and I shall be his opponent on the Day of Judgment"! All are equal in the eyes of Allah (God). On the question of Hisbah there is a voluminous literature that extends throughout a period from 622 to the year 1805 AD».

«*Anti-corruption was the center of major responsibilities of any Islamic authority being government and/or public at large. ... The absence of Al-Hisbah nowadays is the primary cause of going astray».*

⁵⁰ G. DELLE DONNE, *Maometto: il profeta dell'islam e il suo tempo*, Simonelli, Milano, 2005, p. 162.

⁵¹ *Hisbah Institution*, cit., ove: «*Most of the sources on this subject are considered classic, especially during the fourteenth century AD. In this context, we can mention a few selected references: al-Qādī Abu ya'ali (d. 440 AH 11th century, Imam Abu Hamid Al-Ghazali (d. 505 AH= 12th century, al-Shaizari (d. 589 AH 13th century), Imām Ibn Taymiyyah (d. 728=14th century) Imām Ibn Murad Al Sanani Al Hanafi (India) (d. 1st quarter of 8th century AH = 14th century), and al-Qādī Tajuddin al-Sobki (d. 771 = end of 14th century)».*

⁵² «*Al-Muhtasib is literally a judge (Qādī) who takes decisions on the spot, in any place at any time, as long as he protects the interests of the public. His responsibilities are almost open-ended in order to implement the foregoing principle: commanding the good and forbidding the evil of wrongdoing. Al-Muhtasib and/or his deputies as full judge (s) must enjoy high qualifications of being wise, mature, pious, well-poised, sane, free, just, empathic, and learned scholar (faqih). He has the ability to ascertain right from wrong, and the capability to distinguish the*

Nello scenario, sinteticamente rappresentato, corre l'obbligo di ricordare che l'autorità giudiziaria, in un autentico Stato islamico (ortodossia dell'Islam), viene dichiarata, ed al tempo stesso assunta a priori, come completamente indipendente.

L'indipendenza, pertanto, vuoi di fatto, vuoi di diritto, ha costituito, come costituisce, in particolare quando operante nell'area del controllo delle operazioni, del mercato e dei conti e non solo nel "mondo islamico", condizione essenziale per la realizzazione di qualsiasi controllo in modo efficiente ed efficace, data per scontata la competenza professionale degli "operatori" del controllo e, quindi, in particolare, per il controllo contabile, nell'ampia accezione del termine.

5 – Le testimonianze nella civiltà Cinese

In Cina⁵³, richiamandoci agli aspetti essenziali dell'evoluzione dell'istituto del controllo contabile e di gestione, soprattutto nell'ottica pubblica (ragionevolmente in essere, con sistemi similari, anche nel contesto delle gestioni del commercio e delle iniziative economiche private), si può dare testimonianza del

permissible (halal) from the non-permissible (haram). Hence, Al-Muhtasib is entrusted to secure the common welfare and to eliminate injuries to society as a whole even if such honorable task requires him to take a stance against the ruling governance. In short, he must be appointee (fully authorized), pious and just». Hisbah Institution, cit.

⁵³ V. l'analisi compiuta da L. JINGHUA, *The History of China Audit*, vol. 1, China Modern Economic Publishing House, January 2004, nonché da H. SHENGXIAO (China Audit Society), *The Outline of Audit Development in Ancient China*, 11th World Congress of Accounting Historians, July 2006, in <http://pa-lissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/index.html>.

Secondo la leggenda, già sin dalla prima dinastia (Xia, XXI-VI a.C.), vi sarebbero evidenze di funzioni di controllo, poste in essere dal fondatore della dinastia, il *Re Yu "il Grande"*, che avrebbe posto in essere controlli nei confronti dei suoi vassalli, a Kuaiji (Shaoxin, nella provincia di Zhejiang), in relazione ai loro contributi (chiaramente imposti) ed alla valutazione dei loro comportamenti in relazione a regole fissate. Si osservi che il termine Kuaiji, in lingua mandarina, ha anche il significato di "accounting" ed al contempo di "contabile" e di "ragioniere" se inteso come nome di un mandarino, cioè di un funzionario imperiale (www.en.wiktionary.org/wiki). LEE TECK-HEANG, AZHAM MD. ALI, *The evolution of auditing: an analysis of the historical development*, in *Journal of Modern Accounting and Auditing*, vol. 4, n. 12, Serial n. 43, December 2008, New York, in www.accountant.org.cn.

fatto che sotto la dinastia Zhou (nel periodo compreso tra l'XI secolo a.C. e l'anno 771 a.C., nell'area occidentale del regno governato dagli esponenti della predetta dinastia), il sistema della contabilità di Stato arrivava ad includere elaborati procedimenti di revisione in tutti gli uffici governativi. In particolare, si rilevano evidenze che, alla Corte Imperiale della dinastia Zhou, erano state poste in essere diverse funzioni di monitoraggio governativo con l'effettuazione di attività ispettive, indirizzate alla verifica delle pratiche tributarie o della raccolta dei contributi, attività finalizzate all'accertamento della possibile corruzione dei vassalli e dei funzionari governativi.

Le funzioni di monitoraggio erano affidate a funzionari esperti dell'area finanziaria (le figure individuate sono quelle dello *Sikuai*, funzionario esperto del governo centrale, responsabile della raccolta ed esame dei rapporti finanziari inviati dagli altri uffici e dagli Stati vassalli, dello *Zaifu*, funzionario esperto del governo centrale, responsabile dell'esame dei rapporti finanziari e della valutazione dei comportamenti dei funzionari governativi in relazione alle regole date, degli *Zhujian*, funzionari esperti inviati dal sovrano presso Stati vassalli e responsabili della supervisione sugli stessi, inclusa l'entità dei contributi di diritto del sovrano). Naturalmente i controlli non erano indirizzati solo all'individuazione delle frodi e dei fenomeni di corruzione, ma anche degli errori negli incassi e nei pagamenti di denaro ed all'effettuazione di inventari fisici.

Tra il 700 a.C. ed il 220 d.C. (dinastia Zhou, in relazione al regno orientale, sino al 221 a.C., dinastia Qin, tra il 221⁵⁴ ed il 206 a.C. e la dinastia Han, tra il 206 a.C. ed il 220 d.C.), risulta in uso il cosiddetto "Shangji system", riferito ai sistemi di controllo e di reporting posti in essere durante il periodo 475-221 a.C., periodo di intense attività belliche, che portarono all'avvento della dinastia Qin, che sostituì al potere la dinastia Zhou.

Il sistema *Shangji*⁵⁵ perse una parte della sua importanza tra il 25 d.C. ed il 220 d.C. (durante la dinastia Han) per essere sostituito, durante le dinastie Sui (589-618 d.C.) e Tang (618-907 d.C.), dal sistema denominato *Zuyongdiao* nel cui contesto ogni soggetto preposto al controllo era responsabile di tre tipi di imposta: quella sul grano, quella sui materiali tessili (e diversi) e quella sul lavoro o sul servizio militare.

⁵⁴ Qin Shi Huangdi fu il primo imperatore: l'impero fu fondato nel 221 a.C. Con le dinastie Qin e Han si ebbero i primi codici legali unitari cinesi.

⁵⁵ Istituzionalizzato in tre dipartimenti e sei Ministri, ministri che dipendevano dal dipartimento degli Affari di Stato, Ministro del Personale, delle Finanze, dei Cerimoniali, della Guerra, della Giustizia, dei Lavori Pubblici – formula risalente alla dinastia Sui.

Durante le dinastie di Zhou e Tang il “*dipartimento*” (ufficio) preposto allo svolgimento delle attività di controllo (*special purpose audit*) e che, nel tempo, assunse, in relazione a talune specificità delle attività poste in essere, sempre per finalità di controllo, denominazioni diverse⁵⁶, faceva capo al Ministro della Giustizia.

La circostanza riportata è storicamente rilevante in quanto il “*dipartimento*” destinato alle attività di controllo diveniva indipendente dalle istituzioni finanziarie. Un secondo aspetto importante, oltre a quello dell’indipendenza, era quello della specializzazione (con conseguente miglioramento delle competenze tecniche degli “*operatori*” del controllo contabile e gestionale), inteso come esclusivo svolgimento delle funzioni di controllo indirizzate alla revisione dei “*conti*”; questo per accertare se vi fossero errori o fatti di corruzione nella gestione, in generale delle spese, ed in particolare delle imposte, delle spese relative ai progetti di costruzione pubblica, dei compensi, delle spese militari, ecc.. Questo “*dipartimento*” procedeva al controllo regolare degli incassi e dei pagamenti, sia su base trimestrale, sia annuale ed era fondato su particolari regolamenti (*Bibuge*) propri dell’ente e regolamenti (*Bibushi*) operativi dei funzionari.

Nel contesto si può osservare che in Cina, durante le dinastie Yuan (1271-1368 d.C.) e Ming (1368-1644 d.C.)⁵⁷, i compiti della supervisione del controllo⁵⁸, vennero trasferiti al “*Censorate*” (in origine *yù-shītái* e più tardi *dūcháyuàn*), organismo di supervisione al massimo livello, costituito per la prima volta durante la dinastia Qin (221-206 a.C.) e che nel periodo della dinastia Ming era “*parallelo*” ai sei ministri di cui si è detto, e direttamente referente all’imperatore. I “*censori*” rappresentavano “*gli occhi e le orecchie degli imperatori*” e controllavano l’attività degli amministratori pubblici, a qualsiasi livello, per prevenire corruzione e *mala-gestio*.

6 – *Segue. Nella civiltà Indiana*

Nella civiltà indiana tracce della revisione dei conti e della gestione economica e finanziaria si rinvengono

⁵⁶ *Ji, Gou, Bi, Fu, Moukan, Shiji* (ridenominato *Bi* nel 756 d.C.), sempre a contrassegnare attività di controllo non esattamente simili alla revisione moderna (*Shenji*).

⁵⁷ Successivamente, durante la dinastia Qing (1644-1911 d.C.).

⁵⁸ V. H. SHENGXIAO (China Audit Society), *The Outline of Audit Development in Ancient China*, cit.. Vedi, inoltre, V.P. RINDOVA (New York University), W.H. STARBUCK (New York University), *Ancient Chinese Theories of Control*, in the *Journal of Management Inquiry*, cit..

nei libri del Rāmāyaṇa⁵⁹, del Mahābhārata⁶⁰ e nei libri vedici⁶¹.

⁵⁹ Scritto in sanscrito, si tratta di uno dei più grandi poemi epici della mitologia induista, la cui redazione definitiva viene fatta risalire al I-II secolo d.C. e nella sua forma originaria forse al IV-III secolo a.C. (epoca Maurya), se non addirittura VI secolo a.C.; il Rāmāyaṇa, essendo il primo poema scritto in sanscrito, per questo motivo viene denominato Adikavya, “*il primo poema*” ed il suo autore, secondo la leggenda, Vālmikī (da Vālmik, in sanscrito formicaio, a ragione del fatto che, secondo la leggenda, nel luogo ove si raccolse - in meditazione per lungo tempo, nei pressi della collina di Citrakuta, Vālmik nella foresta di Dandaka, su di lui, meditante, si formò senza che lui si rendesse conto, un formicaio), è noto come Adikavi, “*il primo poeta*”.

Il Rāmāyaṇa è una Smṛti, o Smṛiti (diversa dalla Śṛuti, espressione questa delle leggi del mondo spirituale, che si riferiscono essenzialmente ai libri vedici), e cioè un articolato sistema di “*ricordi*”, una conoscenza sacra, tramandata di generazione in generazione, ed al tempo stesso espressione di una norma consuetudinaria ispiratrice dei comportamenti, che si compone di sette libri (*kānda*) suddivisi in 500 sezioni o capitoli (*Sarga*) per un totale di 24.000 versi (*shloka* o *śloka*); il nucleo originario è costituito dai libri II-VI, con modifiche ed integrazioni, che non ne scalfiscono contenuto e struttura. La versione cui qui ci si riferisce è quella nota come Vālmikī Rāmāyaṇa databile intorno al IV secolo a.C. (R.K. NARAYAN, *The Ramayana*. Penguin Group, Westminster, London, 2006, page xxiii: «*The Indian epic, the Ramayana, dates back to 1500 BC according to certain early scholars. Recent studies have brought it down to about the fourth century BC*»); per il testo dell’epica il rinvio è a www.valmikiramayan.net ove si rinviene la versione in sanscrito e in caratteri latini, la traduzione letterale dei singoli termini ed una traduzione complessa in lingua inglese, in prosa e non in versi, realizzata da DESIRAJU HANUMANTA RAO & K.M.K. MURTHY, in e-book, 1998-2008.

Il poema epico narra la storia di Rama (circa 7.000 anni a.C.), settimo Avatar o Avatāra di Vishnu (Viṣṇu). Il termine Avatar indica l’apparizione o la discesa sulla terra della divinità avente lo scopo di stabilire o tutelare il *Dharma*, cioè l’ordine cosmico. Il termine sanscrito, tuttavia, riveste, nelle religioni e nelle filosofie dell’Asia meridionale, diversi significati (“*dovere*”, “*legge*”, il “*modo in cui le cose sono*”) o, in un’ottica interpretativa di tipo occidentale (ma secondo alcuni orientamenti dottrinari in un’ottica restrittiva rispetto al reale valore semantico del termine), “*religione*” (sul tema W.K. MAHONY, *Induismo*, in *Enciclopedia delle Religioni*, vol. 9, “*Dharma induista*”, Jaca Book, Milano, 2006, p. 99; G. MAGI,

Nel Rāmāyaṇa (Libro II, il libro di Ayodhya⁶²), si narra della successione al trono del regno di Ayodhya (una delle sette città sacre dell'India). Questo libro contiene un capitolo, il centesimo, nell'ambito del quale si trovano le istruzioni date da Rama a Bharata (figlio di Rama) con riferimento ai doveri di un sovrano; questo nel contesto di quello che si può definire un ideale sistema di monarchia. Di questo capitolo, in dottrina, sono frequentissime le citazioni⁶³ (a

testimoniare di una regola indirizzata al controllo contabile) del versetto (śloka) 54:

«I hope your income is abundant and expenditure minimum (mi auguro che i vostri ricavi siano più che adeguati ed i costi minimi)., O, Bharata!», o secondo altra traduzione «O Bharata, I trust (confido, ho fiducia) your revenues are abundant and expenditure is much less»⁶⁴.

Il confronto dei ricavi con i costi implica una rilevazione dei fatti amministrativi, un riferimento ad un periodo di tempo utile al confronto, una verifica della correttezza delle annotazioni in relazione all'oggetto, un assetto organizzativo atto allo scopo, ecc..

Diversi sono poi i versetti nei quali si fa richiamo alle necessarie "virtù", quali la competenza, la saggezza e l'equilibrio delle persone, che debbono far parte dell'esercito o che sono chiamate a svolgere ruoli di assistenza in qualità di funzionari delle organizzazioni pubbliche dell'impero; questo nell'auspicio che ogni persona sia adatta a svolgere il compito affidato. Al contempo vi deve essere impegno del re ad adempiere in modo corretto ai suoi doveri tra i quali (versetto 32):

«I hope you are regularly giving your army, the daily provisions and the suitable salary to them, without any delay»

in quanto (versetto 33):

«When there is delay in giving bread and wages, the servants become incensed against their master and become corrupt; and that is said to be a great unfortunate occurrence»

o secondo altra traduzione dal sanscrito⁶⁵

«If provisions and wages are not paid in stipulated time, the dependent attendants will be incensed

Dharma, in *Enciclopedia filosofica*, vol. 3, Bompiani, Milano, 2006, p. 2.786).

⁶⁰ Il Mahābhārata, ("La grande storia dei figli di Bharata", la cui trama centrale si pone nel 3200 a. C. e narra della dinastia che ha origine dal re Shantanu e la regina Sathyavati) si compone di 18 libri (*parva*) e di un'appendice e si sviluppa, secondo taluni indirizzi dottrinari, in più di 100.000 versi (apparentemente, tuttavia, vi sarebbero rappresentazioni duplicate). Il corpo centrale, noto come Bharata, e composto da circa 24.000 versi, appare sia stato scritto intorno al IV a.C.. Del poema appare esistano almeno tre traduzioni in lingua inglese.

⁶¹ AA.VV., *Commercial & Industrial Laws and Auditing Intermediate: Paper-6. Study Notes*, Study Note – 5 Auditing Basics – I, The Institute of Cost and Works Accountants of India, Kolkata, January 2008, p. B1.

La raccolta dei libri Vedici (libri sacri della religione induista) consiste nei quattro testi, espressione, secondo gli studiosi di questa letteratura religiosa, dei Veda in senso stretto e costituiti dalle Saṁithā: Ṛgveda, Sāmaveda, Yajurveda e Atharvaveda (quattro testi) composte tra il 2000 a.C. e il 1100 a.C. (secondo la datazione di RAMCHANDRA NARAYAN DANDEKAR, *Encyclopedia of Religion*, vol. XIV, MacMillan, New York, 2005, p. 9.550. Tuttavia S. SANI, in *Rgveda*, Marsilio, Venezia, 2000, p. 19, argomenta che la composizione della Ṛgveda può essere databile tra il XV ed il V secolo a.C. Secondo altri ricercatori la raccolta degli inni del Ṛgveda potrebbe risalire al 3000, al 4000 od, ancora, al 7500 a.C.); nei Brāhmaṇa, commentari alle quattro saṁithā composti tra il 1100 a.C. e l'800 a.C.; nelle Āraṇyaka, testi esoterici riservati agli eremiti delle foreste o comunque recitati al di fuori del contesto dei villaggi, composte tra il 1100 e l'800 a.C.; nelle Upaniṣad, opere di ulteriore approfondimento composte tra l'800 e il 500 a.C.; nei Sūtra e nei Vedāṅga, opere di codificazione dei riti, composti dal 500 a.C. in poi.

⁶² Di cui era re Dasaratha, padre di Rama figlio della prima moglie del sovrano ed al contempo di Bharata, figlio della seconda moglie dello stesso sovrano.

⁶³ M.S. RAMAYYAR, *Indian Audit and Accounts Department*, Indian Institute of Public Administration (IIPA), New Delhi, 1967; K. GUPTA, *Contemporary Auditing*, Tata McGraw-Hill Publishing Company

Limited, New Delhi, 1976-2005; B.I. SAMITI, *Bangladesh Historical Studies*, voll. 11-12-13, Bangladesh Ithas Samiti, Bangladesh, 1987; K.R. SHARMA, *Accounting Education in South Asia*, Concept Publishing Company, New Delhi, 2004, p. 125; S. ANAND, *Accounts & Audit in India – Through the ages*, Editorial Indian Journal of Public Audit and Accountability, Institute of Public Auditors of India (IPAI), April 2006.

⁶⁴ In <http://Valmiki.iitk.ac.in> (dell'Indian Institute of Technology), traduzione dal sanscrito forse più accurata per la scelta dei termini in lingua inglese.

⁶⁵ <http://Valmiki.iitk.ac.in> (Indian Institute of Technology), cit..

with their masters and will turn hostile, leading to great calamity, it has been told»,

evidente anche la preoccupazione di evitare disservizi e corruzione, da cui il controllo, versetto n. 54, dei costi e dei ricavi (una verifica anche di entità e di conseguente adeguatezza).

Per comprendere meglio lo scenario è poi utile riportare, dallo stesso capitolo, il versetto n. 36, con le note del traduttore dal sanscrito:

«Do you get to know through three spies, each unacquainted with each other, about the eighteen functionaries of the enemies and the fifteen functionaries of your own side? (Hai inteso di conoscere, per mezzo di tre spie, ognuna della quali ignota alle altre, in merito ai diciotto funzionari del nemico ed i quindici funzionari della tua parte?)»⁶⁶.*

* *«They are: 1) the chief minister; 2) the king's family priest; 3) the crown prince; 4) the leader of the army; 5) the chief warder (il capo dei secondini, che presuppone un'organizzazione carceraria); 6) the chamberlain (un sovrintendente al cerimoniale); 7) the superintendent of gails (sovrintendente alle festività ed alle connesse iniziative pubbliche); 8) the chancellor of the exchequer (Ministro delle Finanze e del Tesoro); 9) the herald (araldo); 10) the government advocate; 11) the judge; 12) the assessor; 13) the officer disbursing salaries to army men; 14) the officer drawing money from the state exchequer to disburse the workmen's wages; 15) the superintended of public works; 16) the protector of the borders of a kingdom, who also performed the duties of a forester (quest'ultimo guardia forestale); 17) the magistrate; 18) the officer entrusted with conservation of waters; hills, forests and tracts difficult of access. The fifteen functionaries of one's own side are the last fifteen of this very list, omitting the first three; viz, the chief ministers, the family priest and the crown prince».*

Dal contesto delineato si può desumere l'essenza delle strutture di governo dell'epoca in cui si inserisce l'indicazione di Rama; non solo.

Dal testo del versetto richiamato si traggono importanti informazioni in merito al sistema di controllo, non dimenticando che ci troviamo in presenza di un poema epico dalle particolari connotazioni religiose e filosofiche:

- a) la necessità di disporre di fonti di informazione indipendente e da parte di soggetti di-

versi, da porre a confronto per ciò che riguarda quello che riferiscono in merito ad una determinata situazione;

- b) la necessità di effettuare un confronto tra ciò che emerge da una situazione aliena al sistema, ma ritenuta di interesse per il proprio operare e la propria situazione;
- c) la conoscenza già acquisita degli assetti organizzativi propri e del(dei) soggetto(i) da sottoporre ad investigazione (18 funzionari della parte avversa e 15 della propria).

Dalle analisi emerge poi l'evidenza comparativa di assetti organizzativi, delle differenze ed al tempo stesso dell'esistenza di componenti sistemici similari, atti alla comparazione e, pertanto, suscettibili di essere adeguatamente analizzati. Al tempo stesso non si può non rilevare, con riferimento all'epoca, l'esistenza di un sistema di governo quanto mai articolato e fondato sulla divisione dei poteri e delle amministrazioni in un contesto indubbiamente di tipo piramidale.

In coerenza con lo scenario rappresentato è utile anche fare richiamo alle Leggi di Manu (*Manusmṛiti o Mānava-Dharmaśāstra*)⁶⁷ ove si tratta delle questioni economiche e della morale privata⁶⁸, del governo e della legge che regola i rapporti pubblici⁶⁹, nonché dell'ordinamento della giustizia sia civile che penale⁷⁰.

Nel Mahābhārata⁷¹, Libro 12 (Santi o Shanti Parva o Libro della Pace), Capitolo o Sezione o Sarga XLII (o 42), si racconta:

⁶⁷ Siamo in presenza del più antico testo sacro della tradizione scritta *Dharmaśāstra* (libri della legge), risalente ad un periodo compreso tra il 200 a.C. ed il 200 d.C., dell'*induismo* (il testo in lingua inglese si rinviene in LORD TEIGNMOUTH, *The works of Sir William Jones*, in Cap. *Institutes of Hindu Law, Or, The Ordinances of Menu, According to the Gloss of Cullūca*, vol. VII, John Stockdale, Piccadilly & John Walker, Paternoster-row, London, 1807; in italiano AA.VV., *Il Trattato di Manu sulla norma*, a cura di F. SQUARCINI e D. CUNEO, con Prefazione di A. SCHIAVONE, Nuova Universale Einaudi, Milano, 2010. Si veda anche il testo, in lingua inglese, *The Laws of Manu*, nella versione tradotta da G. BÜHLER, in <http://www.sacred-texts.com/hin/sbe33/sbe3358.htm>. Tutti i *Dharmaśāstra* derivano la loro autorità dai testi vedici.

⁶⁸ Cap. IV, p. 89 ss. dell'edizione a cura di LORD TEIGNMOUTH.

⁶⁹ Cap. VII, p. 157 ss. dell'ed. cit.

⁷⁰ Cap. VIII, p. 189 ss. dell'ed. cit.

⁷¹ Nella traduzione dal sanscrito, in prosa (e non in versi), in lingua inglese (Kisari Mohan Ganguli, 1883-1896, Calcutta, India).

⁶⁶ Secondo la versione offerta alla lettura in <http://Valmiki.iitk.ac.in> (Indian Institute of Technology): *«I hope you acquire intelligence through unrecognisable spies, three for each official, in respect of eighteen officials in close attendance on enemy's side and fifteen on your side».*

The king (Vaisampayana, figlio di Dhritarāshtra; quest'ultimo nato cieco, chiamato "the blind king", anche se a ragione della sua cecità non fu re, venne sostituito dal fratellastro; Dhritarāshtra era figlio biologico del saggio (Rishi) Ved Vyasa⁷² – il re Vichitravirya deceduto senza eredi – a ragione del rapporto sollecitato dai genitori del defunto, il re Shantanu e la regina Sathyavati, con la di lui moglie – una delle due – Vicitravirya) appointed Nakula (uno dei cinque figli di Pandu; Pandu, dei "Pandas", divenne imperatore di Hastinapur, figlio dello stesso saggio e della seconda moglie del defunto, Ambalika e frutto del rapporto posto in essere, sempre su invito dei genitori del defunto senza eredi) for keeping the register of the forces, for giving them food and pay and for supervising other affairs of the army.

Nei libri vedici, ed in particolare nel Rig Veda (*ṛgveda*), si rinvencono evidenze di operazioni economiche. Si tratta dei mercanti (*Vaniḥ*), delle vendite (*kṛaya*), dei prezzi (*sulka*), dell'arte e della pratica contabile e di sistemi di controllo e di punizione dei comportamenti non corretti.

Nel Kautilya's Artha Shastra (Arthashastra), un trattato di scienze politiche, economiche e di strategia militare e risalente al IV sec. a.C. (secondo alcuni studiosi, ad un periodo tra il IV ed il II sec. a.C.)⁷³, contiene (in particolare nei Libri II, *The Duties of Government Superintendents*, e III, *Concerning Law*) indicazioni in merito alla gestione degli affari, alle modalità di tenuta dei conti negli uffici contabili, la tenuta di registri contabili, sistemi di verifica dei conti ed anche modalità di punizione in caso di fallimento od incapacità di pagare i debiti⁷⁴.

⁷² Figlio di un rapporto prematrimoniale tra il re Shantanu e la regina Sathyavati.

⁷³ Kautilya o Cānakya (350-283 a.C.) è il semilegendario scrittore indiano ritenuto autore dell'*Artha Shastra* (Arthashastra), studioso e primo ministro dell'Impero Maurya (325-185 a.C.), il più grande e potente impero politico e militare dell'India antica.

⁷⁴ «Kautilya developed bookkeeping rules to record and classify economic data, emphasized the critical role of independent periodic audits and proposed the establishment of two important but separate offices - the Treasurer and Comptroller-Auditor, to increase accountability, specialization, and above all to reduce the scope for conflicts of interest. He also linked the successful enforcement of rules and regulations to their clarity, consistency and completeness. Kautilya believed that such measures were necessary but not sufficient to eliminate fraudulent accounting. He also emphasized the role of ethics, considering ethical values as the glue which binds society and promotes economic development» BALBIR S. SIHAG, *Kautilya on the scope and methodology of accounting, organiza-*

Non si possono poi non rammentare le influenze che indubbiamente vi sono state, nel tempo, "nel e sul sistema" organizzativo indiano, anche a ragione dell'ampiezza geografica del territorio considerato, del rapporto tra diverse religioni, delle numerose guerre che opposero i sovrani⁷⁵ della vastissima area di cui parliamo e, poi, dell'influenza islamica.

Il filo conduttore del controllo contabile passa attraverso i libri di matrice religiosa e filosofica, la struttura organizzativa della pubblica amministrazione, rilevante anche il rapporto tra le quattro caste⁷⁶ e la conseguente divisione dei compiti, delle responsabilità, delle competenze, delle punizioni ed il ruolo, tutt'altro che secondario, dell'organizzazione dell'esercito.

7 – Segue. Nella civiltà Greca

Nella civiltà greca si rilevano evidenze di conti (ragionevole l'influenza di fenici ed egizi) nella gestione dei tributi dell'impero ateniese (V secolo a.C.⁷⁷) ed in particolare nei *lapidarî* (incisi su stele di pietra) dell'isola di Delo (nelle Cicladi, sacra ad Apollo) se-

tional design and the role of ethics in ancient India, in *The Accounting Historians Journal*, December 2004.

⁷⁵ Nel terzo secolo a.C. la maggior parte dell'Asia meridionale venne unita sotto la guida dell'Impero Maurya del sovrano Chandragupta Maurya (la c.d. monarchia ellenizzante). Si ricorda che nel 326 a.C. Alessandro Magno raggiunse la valle dell'Indo, ma non proseguì oltre. L'Impero Gupta nel terzo secolo d.C., in un periodo definito come "l'età d'oro dell'India antica" fu un altro grande impero che emulò per estensione quello di Maurya. In quei secoli vi furono continui contatti commerciali con l'Impero Romano. Con la caduta dell'Impero Gupta sorsero nuovi regni, soprattutto nel meridione dell'India dove presero forma nuovi imperi, tra cui i principali furono quello delle dinastie Chalukya, Rashtrakuta, Hoysala, Pallava, Pandya, e Chola. Tra il X e il XII secolo, gran parte del nord India passò sotto il dominio del Sultanato di Delhi prima, e poi del più vasto Impero Moghul (di religione islamica), tra il XIII ed il XVIII secolo. Tra il XVII e il XVIII secolo, la supremazia dei Moghul diminuì e l'Impero Maratha divenne la potenza dominante. Per le ricerche storiche il rinvio è a M. TORRI, *Storia dell'India*, Laterza, Roma-Bari, 2000.

⁷⁶ Brahmana, sacerdoti ed insegnanti (*Sattva guna*); Kshatrya, re, guerrieri ed amministratori (*Rajas*); Vaishya, agricoltori, mercanti, uomini d'affari (*Rajas e Tamas*); Shudra, servitori ed operai (*Tamas*) ed i fuori casta i Dalit od intoccabili o Paria.

⁷⁷ Come testimoniato da F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., p. 350 e bibl. ivi citata.

condo quanto emerge dalle scoperte archeologiche sull'isola⁷⁸.

Il tesoro sacro ad Apollo era oggetto di particolare vigilanza (in sostanza un controllo permanente) da parte degli intendenti del tempio (gli *ieropei*) che dovevano rendere conto della loro gestione e questo implicava sia l'incisione dei rendiconti su marmo, sia una copia degli stessi su papiro⁷⁹, con conseguente pubblicità e lunga conservazione.

L'amministrazione dei templi implicava lo sviluppo di scritture (contabili) concomitanti ai fatti durante l'anno e di ciò si occupavano gli scribi con il rilascio e la circolazione di ricevute, quietanze, minute di registrazioni, stipula di contratti, oggetto poi di trascrizione. Tutto ciò implicava naturalmente controlli interni e da parte di terzi.

Nel contesto del periodo citato gli archeologi hanno rinvenuto testi riguardanti i rapporti con gli imprenditori di opere pubbliche, testi pertinenti affitto di terre e percezioni di entrate ed in particolare inventari completi dei beni dei templi e dei conti generali del tesoro.

I rendiconti mostravano indicazione delle rimanenze dell'esercizio precedente, delle entrate distinte per natura, incluse quelle pertinenti gli interessi e le spese anch'esse distinte per natura. Vi era poi una gestione contabile separata dei debitori del tempio. Vi erano inoltre verbali di consegna da un Collegio all'altro degli *ieropei*. Il controllo dell'amministrazione dei fondi di natura pubblica veniva esercitato dall'assemblea degli anfizioni⁸⁰.

⁷⁸ F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., p. 351 e T. HOMOLLE, *Les archives de l'intendance sacrée à Délos*, E. Thorin, Parigi, 1887, pp. 1-2.

⁷⁹ Di particolare interesse per gli studiosi è il "papiro di Zenone" del III sec. a.C. nel quale si spiega che l'amministrazione dello Stato era divisa in dipartimenti e che ciascun dipartimento forniva documentazioni complete e dettagliate delle transazioni avvenute e degli *stock* di denaro e beni quali grano, tessuti, olio. Tutte le informazioni erano rielaborate in prospetti sintetici riassuntivi mensili, annuali e triennali; sulla base delle risultanze di tali prospetti avvenivano cambiamenti nel personale amministrativo, riassetto nella struttura dei dipartimenti, modifiche delle procedure (L.F. MARINIELLO, *Lezioni di Ragioneria*, A.A. 2000/2001, in http://rohan80.altervista.org/eBook_-_Altro_-_ragioneria.pdf).

⁸⁰ L'anfizionia delfica (fondata secondo la leggenda da Anfizione), che aveva per santuari il tempio di Apollo a Delfi, a cui si aggiunse quella di Demetra ad Antela presso le Termopili, con l'entrata nella coalizione dei tessali. Sul tema F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazio-*

Nella civiltà greca (Atene⁸¹ del V secolo a.C.⁸²), traendo fondamento dalla Costituzione repubblicana di Solone⁸³ (638-558 a.C.), troviamo revisori contabi-

ne delle fonti più significative della storia economica, cit., pp. 351-357 ed ivi (p. 357) il richiamo a E. BOURGUET, *L'administration financière du sanctuaire pythique au IV siècle av. J.C.*, Fontemoing, Parigi, 1905, pp. 1-6.

⁸¹ *Athēnai* (Ἀθῆναι), intesa, a seconda del contesto, nel senso della pura città, ovvero includendo i sobborghi o l'intera Attica, una delle città-stato più importanti sin dal primo millennio a.C. ed in particolare dal V secolo a.C. L'organizzazione dell'Attica, al tempo di Socrate (469-599 a.C.) e di Platone (428-348 a.C.), era il risultato della riforma effettuata da Clistene (565-492 a.C.) nel 508 a.C..

⁸² J.D. SULLIVAN, R.A. GNOSPELIUS, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1985, pp. 9-13, V.M. O'REILLY, M.B. HIRSCH, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, 1990, cit., V.M. O'REILLY, P.J. MCDONNELL, B.N. WINOGRAD, J.S. GERSON, H.R. JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, 1998, cit..

⁸³ La costituzione Ateniese di Solone, dei primi del VI secolo a.C., aveva ridotto il potere della vecchia aristocrazia (le tribù gentilizie erano quattro: Hoplites, Ergadeis, Gelontes, Aigikoreis, I. SCOTT-KILVERT, *The Rise and Fall of Athens: Nine Greek Lives*, by PLUTARCH, Penguin Books, New York, 1960, pp. 43-76, Plutarco, *Life of Solon*) con l'introduzione di un sistema denominato *timokratia* (da *Τιμή*, *Timé*, onore, o censo, e *Κράτος*, *Kràtos*, potere). Solone sostituì alle quattro tribù quattro nuove tribù in cui distribuì la cittadinanza che correva alla nomina dell'organo legislativo della città, la *Boule* del 400 (100 membri per ogni tribù), sul fondamento del censo, cioè in base al reddito: Pentacosimedimni, Hippeis, Zeugitae e Thetes, v. W. SMITH, C.C. FELTON, *A history of Greece, from the earliest times to the Roman conquest, with supplementary chapters on the history of literature and art*, Hickling, Swan and Brown, Boston, R.B. Collins, New York, 1855, pp. 92 e 280. Ai cittadini delle prime due tribù veniva attribuito il diritto, tra gli altri, di eleggere i magistrati, ma solo a coloro che facevano parte della prima tribù (quella a più alto reddito) era concesso il diritto di essere eletti Arconti. Gli Arconti disponevano della più ampia gamma di compiti e, quindi, di poteri: religiosi, legali e politici. Sempre ai componenti delle prime due tribù era consentito di divenire *tamiai*, ossia tesoriere di Stato. Solone (638-558 a.C.) fu nominato arconte nel 594 a.C. con poteri straordinari. Con la riforma di Clistene tutti i cittadini dell'Attica, che avevano diritto di partecipare alle istituzioni politiche di Atene, vennero suddivisi in 10 tribù: Erechtheides, Ægeides, Pandionides, Leontides, Acamantides, Oeneides, Cecropides, Hippothoonti-

li governativi pubblici e privati. Si tratta di magistrati, i *logistae*⁸⁴ e gli *euthunoi*⁸⁵, che costituivano quelle che potevano essere denominate “*commissioni o consigli di controllo*” (“*board of audit*”), e che si occupavano degli accertamenti sulla gestione finanziaria dei magistrati⁸⁶.

Se il *logistérion*, cioè la “*Ragioneria Generale dello Stato*”, era l’organo centrale che disciplinava la gestione patrimoniale, finanziaria e del tesoro (ed in esso si riunivano i *logistae* per la verifica contabile), il *logisticós* era il ragioniere assistito dall’*epigrafeus*, i controllori e gli ispettori erano gli *antigrafi* (che erano operatori del riscontro delle scritture), che verificavano le rilevazioni patrimoniali di gestione riportate sul papiro “*di certo*”. La *logistéria* era la “*camera dei conti*” nella quale si riunivano i *logistai* (*logisti*) tra i quali si ripartiva il lavoro di revisione da

des, Æantides, Antiochides, v. H.M. LEWIS, *Ancient Society*, Charles H. Kerr & Company, Chicago, 1907, pp. 228-229.

⁸⁴ L’organo dei *logistae* (da λόγος, che deriva da λέγειν, *léghein*, scegliere, raccontare, enumerare; i termini latini corrispondenti, *ratio*, *oratio*, si rifanno al significato originario della parola *calcolo*, *discorso*. Successivamente il termine *logos* ha assunto, nella lingua greca, molteplici significati: stima, apprezzamento; relazione, proporzione, misura; ragion d’essere, causa; spiegazione, frase, enunciato, definizione; argomento, ragionamento, ragione) era costituito originariamente da trenta magistrati, all’inizio scelti per alzata di mano, poi per estrazione a sorte tra i componenti del consiglio di Atene, la *Boule* (di 500 membri, 50 per ognuna della 10 tribù); successivamente il numero venne ridotto a dieci. I *logistae* rappresentavano l’autorità suprema alla quale tutti i magistrati, che lasciavano il loro incarico, senza eccezione alcuna, erano obbligati a sottomettere al loro controllo i loro conti.

⁸⁵ Il consiglio degli *euthunoi* era costituito da dieci componenti, tutti magistrati, scelti con le stesse modalità dei *logistae*; ognuno di essi disponeva di diversi assistenti (od assessori), i *paredroi*. Compito degli *euthunoi* era quello di esaminare (verificare, controllare) gli inventari ed i giustificativi (delle operazioni), nonché i dettagli dei conti che venivano loro sottmessi; avevano anche l’autorità di richiedere ed acquisire qualsiasi somma di denaro non contabilizzata e rendere i conti ai *logistae* con una relazione sul merito dei controlli e delle risultanze degli stessi.

⁸⁶ A.H. WOOLF, *A Short History of Accountants and Accountancy*, GEE & CO. (Publishers) Ltd., London, 1912, p. 148. V. anche E. BOYD, *History of auditing*, A History of Accounting and Accountants, T.C. and E.C. Jack, Edinburgh, Augustus M. Kelley, New York, 1905, pp. 74-92 in <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve>.

compiere. Il loro controllo consisteva nell’accertamento della conformità dei conti con i documenti ufficiali che erano conservati negli archivi del *Métrôn*⁸⁷ e che potevano richiedere (cioè porre questioni, domande) ogni chiarimento supplementare. Nella misura in cui vi fossero atti da giudicare come repressibili o delittuosi posti in essere dal funzionario contabile, i logisti incaricavano i loro procuratori di formulare le conclusioni in diritto⁸⁸.

Traiamo dalla Costituzione repubblicana⁸⁹:

«*The Council also elects ten Auditors (Logistae) by lot (n.d.s., estratti a sorte) from its own members, to audit the accounts of the magistrates for each prytany*⁹⁰. *They also elect one Examiner of Accounts (Euthunus*⁹¹) *by lot from each tribe, with two assessors (Paredri) for each examiner, whose duty it is to sit at the ordinary market hours, each opposite the statue of the eponymous hero of his tribe; and if any one wishes to prefer a charge, on either public or private grounds, against any magistrate who has passed his audit before the law-courts, within three days of his having so passed, he enters on a whitened tablet his own name and that of the magistrate prosecuted, together with the malpractice that is alleged against him. He also appends his claim for a penalty of such amount as seems to him fitting, and gives in the record to the Examiner. The latter takes it, and if after reading it he considers it proved he hands it over, if a private case, to the local justices who introduce cases for the tribe concerned, while if it is a public case he*

⁸⁷ Edificio che, nell’antica Agorà (ἀγορά, da ἀγείρω, raccogliere, radunare) di Atene, la piazza principale della polis (πόλις), ospitava il consiglio della città (la *Boulè*).

⁸⁸ Con nostre integrazioni, V. MASI, *La ragioneria nella preistoria e nell’antichità*, cit., pp. 288-289; G. GLOTZ, *La cité grecque*, Michel, Paris, 1928, p. 265 (trad. it. *La città greca*, Einaudi, Torino, 1955) ed A-RISTOTELE (350 a.C.), *Costituzione d’Atene*, XLVIII.

⁸⁹ Nel testo della Costituzione di Aristotele, secondo la versione, in lingua inglese, di SIR FREDERIC G. KENYON, parte XLVIII, comma 2.

⁹⁰ Il Pritano (Πρύτανις) identificava ognuno dei componenti della *Boulè* (che dagli originari 400, in realtà 401, membri, passò a 500 membri, con la riforma costituzionale di Clistene), che restavano in carica per un periodo corrispondente alla decima parte dell’anno (*prytania*).

⁹¹ «*The term euthunai came (also) to be applied to the whole process of audit, logoi included*» (A. MAHONEY (Tufts University), R. SCAIFE (University of Kentucky), *Dēmos: Classical Athenian Democracy*, C.W. Blackwell, ed., e ed. *The Stoa, a consortium for electronic publication in the humanities*, in www.stoa.org, March 2003).

enters it on the register of the *Thesmothetae*⁹². Then, if the *Thesmothetae* accept it, they bring the accounts of this magistrate once more before the law-court, and the decision of the jury stands as the final judgment».

I magistrati che non gestivano direttamente denaro pubblico, dovevano fornire ai *logistae* la garanzia di non aver ricevuto o pagato nulla. Se i conti venivano approvati e nessuna censura veniva formulata (con una dichiarazione pubblica dei *logistae*) ai magistrati veniva dato ampio scarico per la loro attività. In caso contrario, si apriva un procedimento innanzi ad una Corte di Giustizia nella quale i *logistae* svolgevano il ruolo di presidenti; la funzione di accusa veniva svolta da dieci avvocati pubblici, i “*sunegoroi*”⁹³, scelti per estrazione a sorte⁹⁴.

8 – Segue. Nella Repubblica e nell’Impero Romano

Nella civiltà romana⁹⁵ si è giunti (in particolare nella gestione pubblica, essenzialmente dell’*aerarium*⁹⁶ e

del *fiscus*⁹⁷) a porre, in un sistema che risentiva di comportamenti illeciti e lesivi del bene comune e che fornisce un’immagine assai corrotta dell’età romana, soprattutto dal I secolo a.C. alla fine della Repubblica⁹⁸, l’accento sull’importanza del sistema di controllo interno ed a proceduralizzare la separazione dei compiti tra i funzionari che autorizzavano il prelievo delle imposte od il sostenimento di spese e quelli che si occupavano degli incassi e dei pagamenti⁹⁹.

Nel periodo romano, inteso nel suo complesso e, quindi, sia repubblicano che imperiale (indubbia l’influenza greca, sia per vicinanza geografica, sia a ragione dei commerci e, poi, del loro assoggettamento da parte dei romani¹⁰⁰), non si rinvengono funzionari pubblici che fossero specificatamente incaricati di svolgere un’attività di “*audit*” contabile, come i *logistae* e gli *euthunoi* della civiltà greca.

Lo sviluppo della contabilità pubblica e privata nel periodo romano assurge a livelli assai complessi, articolati e tecnicamente sofisticati (questa è la connotazione specifica che caratterizza l’organizzazione pubblica e privata dei romani), tipici delle grandi ci-

lato dal Senato; nel periodo dell’impero, rappresentava il tesoro pubblico alimentato dalle imposte; questo era depositato nel tempio di Saturno nel Foro di Roma. Originariamente separato nella sua gestione da quella del *fiscus*, venne poi accentrato (al tempo di Cesare) con la gestione del *fiscus*.

⁹⁷ Il *fiscus*, al tempo dell’impero, rappresentava la cassa ed il tesoro personale dell’imperatore.

⁹⁸ Sul tema S. MOLLO, *La corruzione nell’antica Roma*, in www.istitutocalvino.it/pubbl/scientif/comvirt3.pdf e L. PERELLI, *La corruzione politica nell’antica Roma*, Biblioteca Universale Rizzoli, Milano, 1994, ove «la corruzione della vita politica e dell’amministrazione pubblica in Roma antica aveva dimensioni enormemente superiori a quelle attuali» (1994).

⁹⁹ J.D. SULLIVAN, R.A. GNOSPILIUS, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1985, pp. 9-13, V.M. O’REILLY, M.B. HIRSCH, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, 1990, cit., V.M. O’REILLY, P.J. McDONNELL, B.N. WINOGRAD, J.S. GERSON, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, 1998, cit. V. anche F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., Cap. VIII e L. D’AMICO, *Note sull’evoluzione dell’Istituto della Revisione*, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia aziendale (RIREA)*, n. 3/4, Roma, 1990.

¹⁰⁰ F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., pp. 360-361. I registri contabili erano tenuti da “*schiavi dotti*” di origine greca (*ibidem*, p. 361).

⁹² Organo collegiale investito dei compiti legali più importanti, comparabili con quello dei *Praetores* romani. Avevano il potere di esprimere il giudizio finale in una grande varietà di processi e potevano multare e punire. Giudicavano anche in materia commerciale nei rapporti tra stranieri e cittadini Ateniesi, v. K. MAURER, *Dictionary of Athenian Institutions*, in www.udallasclassics.org/maurer_files/athdict.htm.

⁹³ I *sunegoroi* erano, in assistenza ai *logistae* e dei *praredroi*, incaricati dei procedimenti penali di natura pubblica (“*At the examination any citizen had the right to lodge a complaint against an outgoing magistrate*”, which could result in a jury trial, e.g. for “*embezzlement, bribery, or malversation ... Conviction of the first two ... carried the mandatory penalty of ten times the amount involved, but conviction of misdemeanor merely required restitution of the simple amount. ... The decision of the jury was final and not subject to appeal*”) (M. OSTWALD, *From Popular Sovereignty to the Sovereignty of Law. Law, Society and Politics in Fifth-Century Athens*, University of California Press, Berkeley, Los Angeles, California, London, 1986, p. 56). *And even if there were no prosecutions, “the logistai and their sunegoroi had to submit all the accounts they had scrutinized to a jury of 501 members for final disposition” (ibid.)*.

⁹⁴ Tra i membri di ogni tribù, ovvero le 10 tribù.

⁹⁵ Dopo il periodo dei re, la *Res publica Populi Romani* (una repubblica oligarchica), progredì tra il 509 a.C. ed il 27 a.C. Alla Repubblica seguì l’impero.

⁹⁶ L’*aerarium*, al tempo della Repubblica costituiva il tesoro dello Stato, era gestito da due questori e control-

viltà. Nel sistema pubblico si doveva disporre di accurati controlli per l'esazione dei tributi e per la gestione delle risorse (nell'ampia accezione del termine) vuoi comuni, vuoi dei centri di potere (re, imperatori, sacerdoti, mercanti, ecc.).

Il fatto che i romani attribuissero grande importanza alle rilevazioni contabili è variamente documentato¹⁰¹; la mancata tenuta di libri contabili veniva assunta ad esempio di negligenza. Se le aziende erano prevalentemente agricole in queste mancava una rigida ripartizione dei compiti di amministrazione e di una separazione tra proprietà e gestione¹⁰².

Due sembrano essere i punti di riferimento utili da sottolineare: i sistemi scritturali in essere ed i soggetti che presiedevano alle verifiche in un contesto normato.

I sistemi scritturali del periodo romano (sia esso repubblicano, sia imperiale) sono riconducibili a:

- a) l'*Adversaria*¹⁰³, un libro di prima nota o memoriale (una sorta di giornale) privo della connotazione di prova legale;
- b) il *Codex accepti et expensi*¹⁰⁴, ove venivano annotate, in serie di pagine doppie, i debiti (*accepti*) ed i crediti (*expensi*), distintamente per pagina. Si è in presenza di una scrittura

contabile senza evidenza di una stretta correlazione tra il dare e l'avere di singole operazioni. Quindi, pur nella distinzione di "segno", che caratterizza l'omogeneità di contenuto di una singola pagina, non si era in presenza di quella che poi divenne la partita doppia.

Questo sistema di rilevazione (il *Codex*) aveva una natura indubbiamente privata (il *Codex* era anche chiamato *tabulae* o *domestica ratio*), ma aveva la connotazione legale tipica delle *tabulae*, di rilievo anche ai fini giudiziari. Le registrazioni erano effettuate in un certo ordine e, senza dubbio, di tipo cronologico (Digesto Giustiniano, 2,13,1,2), ma non costituivano certamente una copia dell'*Adversaria*.

In buona sostanza il *Codex* aveva la connotazione di un libro più sistematico che cronologico, con l'individuazione separata di singoli conti, con la menzione, con riferimento ai contratti, dei nomi dei soggetti che erano parte dei rapporti¹⁰⁵.

Di per sé il contenuto del *Codex accepti et expensi* porta già ad intuire funzioni di controllo in relazione all'*Adversaria*. Si è in presenza di una seconda scritturazione che rispetto alla prima, informale, che non costituisce prova legale, presenta, per rielaborazione e verifica, anche con gli eventuali "supporti documentali", una scomposizione delle partite, un'individuazione di data, di oggetti di riferimento delle operazioni ed individuazione del nominativo delle parti.

Il controllo di cui parliamo è un controllo di tipo "interno", "procedurale", "di garanzia della correttezza delle operazioni rilevate", anche perché se il *Codex accepti et expensi* costituisce prova legale ne è indubbia la sua verifica *ex post* in un altro contesto, al di fuori della sfera di governo del gestore degli affari familiari ed aziendali, di rilievo in ogni caso anche in presenza di attività prettamente agricole.

Il *Codex accepti et expensi* venne scemando nell'uso presso le famiglie per restare in uso presso le banche, ragionevolmente in quanto presso queste si andavano concentrando le operazioni di prestito e, in generale, di gestione del denaro;

¹⁰¹ Spesso in modo indiretto a causa del frequente utilizzo di tavolette di cera per le registrazioni ed annotazioni contabili.

¹⁰² L. D'AMICO, *Note sull'evoluzione dell'Istituto della Revisione*, cit., p. 159.

¹⁰³ W. SMITH, LL.D. W. WAYTE, G.E. MARINDIN, *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, John Murray, London, 1890. Il termine latino si riferisce a raccolte di tavolette deputate a costituire un insieme, un complesso avente al tempo stesso lo scopo di far constatare, notare, scorgere i fatti aziendali, attraverso la loro rilevazione, così come erano stati avvertiti e constatati dal soggetto che procedeva, in prima istanza, alla rilevazione. Sul tema F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., pp. 365-366, F. BESTA, *La ragioneria*, cit., p. 419, V. MASI, *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, cit., pp. 376-377, ove il richiamo a M.T. CICERONIS (106-43 a.C.), *Oratio pro Q. Roscio Comoedo*, in *Orationes*, con il commento di G. LONG, vol. III, Whittaker and Co. Ave Maria Lane, George Bell, London, 1856.

¹⁰⁴ F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., p. 366; V. MASI, *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, cit., p. 376 ss., L. SERRA, *Storia della ragioneria italiana*, Giuffrè, Milano, 1999, p. 76 ss.; W. SMITH, LL.D. W. WAYTE, G.E. MARINDIN, *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, cit..

¹⁰⁵ W. SMITH, LL.D. W. WAYTE, G.E. MARINDIN, *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, cit. e F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, cit., pp. 367 e 370.

- c) il *Codex rationum*, utilizzato, insieme ad altre scritture¹⁰⁶, nelle banche (ma non necessariamente esclusivamente in queste, in quanto questo libro svolgeva anche la funzione di vero e proprio libro mastro, nelle imprese industriali al fine di poter conoscere analiticamente la consistenza e le variazioni nei vari elementi del patrimonio secondo la loro natura economica e per una necessità pratica di controllo¹⁰⁷) riportava mensilmente il dare e l'avere di ogni cliente¹⁰⁸.

Nel settore pubblico troviamo il *tabularium* (l'ufficio delle registrazioni contabili era adiacente all'*aerarium*), le *tabulae publicae* che includevano le registrazioni della finanza, dei contratti pubblici e dei creditori dello Stato, i registri dei censori (*tabulae censoriae*), oltre ad altri dati quali i registri delle nascite e dei decessi. Diverse, intuitivamente, le attività di controllo, dovevano essere le modalità operative di effettuazione dei controlli perché altri erano gli interessi tutelati, quelli della finanza pubblica, del tesoro del tempio (i controllori erano i questori).

I soggetti che si occupavano del controllo erano sostanzialmente riconducibili ai seguenti fondamentali (istituzionali):

- a) il Senato (*Senatus*, consiglio degli anziani);
- b) i questori (*quaestores*).

Nella repubblica romana la finanza pubblica era sotto il controllo del Senato¹⁰⁹ e la contabilità pubbli-

ca veniva esaminata da gruppi di revisori sotto la supervisione di un tesoriere.

Il Senato romano operava, nella fattispecie, come una commissione od organismo di controllo¹¹⁰ (*audit board*) ed era a questo organismo che i questori e gli altri magistrati presentavano i loro conti nel momento in cui lasciavano la loro carica¹¹¹.

In ogni caso, anche al fine di svolgere controlli sui bottini di guerra, il Senato poneva in essere azioni di verifica/accertamento (con possibile successiva apertura dei procedimenti legali e di azioni restitutorie), attraverso gli *auditores*, in verità anche attraverso i *curatores* (sovrintendenti). Ancora, i *curatores* svolgevano compiti di verifica dell'operato amministrativo dei governatori delle province periferiche

dell'impero. Originariamente era composta da 100 patrizii (*patres*); fu in seguito ampliato a 200 componenti, tutti nominati dal *rex*, poi incrementati a 300 (capi delle famiglie patrizie ed *ex consoli*) per divenire 600 (dal 81 a.C. alla dittatura di Cesare); poi il numero aumentò a 900 (durante la dittatura di Cesare) (CASSIUS DIO, *Roman History*, Book XLIII, Cap. 47, Loeb Classical Library edition, 1916); nel periodo del triumvirato si superarono i 1000 componenti (SUETONIUS, *cit.*, Aug. 35). Sotto Augusto (18 a.C.) il numero venne ridotto a 600 (SUETONIUS, *l. c.*, *cit.*; CASSIUS DIO, *cit.*, Book 54.13). I componenti del Senato venivano scelti all'origine dai consoli (magistrati, *maiores* dotati di *imperium* più tardi (forse intorno al 300 a.C.) dai censori, *ex magistrati*, o consoli, nominati ogni 5 anni (all'origine 18 mesi; i primi due censori vennero nominati nel 440 a.C. e si occupavano della registrazione della proprietà dei singoli cittadini e del variare la stessa nel tempo, J. LENDERING, voce *Censor*, in *Livius Articles on Ancient History*, 1995-2010, in www.livius.org) e si occupavano del *censo* ed erano, tra le altre cose, supervisor della morale pubblica; successivamente anche dagli *ex tribuni plebis*, W. SMITH, LLD. W. WAYTE, G.E. MARINDIN, *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, voce *Senatus*, John Murray, London, 1890; K. MAURER, voce *Senatus*, in *Little Dictionary of Roman Institutions*, in http://udallasclassics.org/maurer_files/Romedict.htm.

Tra le funzioni proprie del Senato vi era anche quella di fornire pareri ed indicazioni ai magistrati, indicazioni che poi divennero, nella sostanza, vincolanti.

¹¹⁰ In particolare controllavano, attraverso i questori, la gestione del tesoro (*aerarium*).

¹¹¹ A.H. WOOLF, *A Short History of Accountants and Accountancy*, GEE & CO. (Publishers) Ltd., London, 1912, p. 150; J.R. ALEXANDER, *History of Accounting*, Association on Chartered Accountants in the United States, New York, 2002, pp. 4-5.

¹⁰⁶ Il *Kalendarium*, il *Libellus familiae* o *Liber parimonii* (F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, *cit.*, p. 366).

¹⁰⁷ V. MASI, *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, *cit.*, p. 398, A. CASTAGNOLI, *La ragioneria nel mondo romano*, in *Riv. La Ragioneria*, Roma, 1940, p. 160 ss., F. MELIS, *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, *cit.*, p. 367 ss., L. SERRA, *Storia della ragioneria italiana*, *cit.*, p. 77.

¹⁰⁸ I banchieri privati erano sottoposti al controllo dello Stato, che pure esplicava attività creditizia mediante un Collegio di funzionari, V. SANGUIGNI, *Le istituzioni finanziarie e bancarie nell'Italia del Quattrocento*, Atti del Convegno «Pio II, la Tuscia e l'economia del Quattrocento», Viterbo, 5 dicembre 2003, Comitato Nazionale Rinascences Artes AENEAE, Silvio Piccolomini, Pio Secundo Pontifice, Arti, Culture e Scienze alla metà del Quattrocento, par. 1. *Brevi cenni storici: la banca nel mondo antico e nel Medioevo*, p. 2 in http://studiosanguigni.it/rassegna_stampa/Relazione%20Viterbo_Sanguigni.pdf.

¹⁰⁹ Il Senato era la più autorevole assemblea dello Stato, sia nell'antica Roma (del tempo dei re), sia successivamente al tempo della Repubblica e poi

dell'impero¹¹², in particolare con riferimento alla riscossione dei tributi¹¹³.

Gli storici contemporanei di Augusto (il riferimento è a Svetonio) ebbero anche a scrivere che l'imperatore, in punto di morte, non solo consegnò ai magistrati «*un volume contenente i dati sull'amministrazione dell'impero*», ma che «*aggiunse anche i nomi dei liberti e degli schiavi a cui si potevano chiedere i conti esatti*»¹¹⁴.

Tra i compiti degli *auditores* vi erano anche quelli di annotare i dati numerici di natura demografica ed economica in coerenza con i censimenti ed al seguito delle spedizioni militari¹¹⁵.

¹¹² L. SERRA, *Storia della ragioneria italiana*, cit., p. 79. C. BARBAGALLO, *Storia universale*, vol. II, Parte Seconda, Utet, Torino, 1952, p. 1091, ove «è con Cesare Augusto Imperatore che "per la prima volta Roma dispone di un bilancio esatto, tenuto personalmente da un uomo, che lo verifica ogni giorno, che può rimediare alle sue deficienze, infrenando le spese, ritoccando le imposte, proponendo tutte le variazioni opportune"». Da ciò si individua un sistema di controllo interno sia pure in conflitto di interessi ("chi fa verifica") con la possibilità di integrazioni e correzioni, con l'obiettivo anche di controllo di gestione volte alla contrazione delle spese e se del caso all'incremento delle imposte.

¹¹³ L. MIGLIAVACCA, *Revisione Base*, Università degli Studi di Pavia, 2008/2009, in http://economia.unipv.it/pagp/pagine_personali/migliavacca/Introduzione%20corso%20revisione%20base.pdf.

¹¹⁴ L. SERRA, *Storia della ragioneria italiana*, cit., p. 79. C. SUETONIUS TRANQUILLUS, *The Lives of the Caesars, The Life of Augustus*, Loeb Classical Library, 1913, ove, al Cap. 101 (p. 187): «... In one of the three rolls he included directions for his funeral; in the second, an account of what he had accomplished, which he desired to have cut upon bronze tablets and set up at the entrance to the Mausoleum; in the third, a summary of the condition of the whole empire; how many soldiers there were in active service in all parts of it, how much money there was in the public treasury and in the privy-purse, and what revenues were in arrears. He added, besides, the names of the freedmen and slaves from whom the details could be demanded» (dal testo originario latino: De Vita Caesarum, *Divus Augustus*, 101 «... Tribus voluminibus, uno mandata de funere suo complexus est, altero indicem rerum a se gestarum, quem vellet incidi in aeneis tabulis, quae ante Mausoleum statuerentur, tertio breviarium totius imperii, quantum militum sub signis ubique esset, quantum pecuniae in aerario et fisci et vectigaliorum residuis. Adiecit et libertorum servorum nomina, a quibus ratio exigi posset»).

¹¹⁵ Unione dei Comuni Area Caserta Sud Ovest in <http://www.unionecco.gov.it>.

I questori¹¹⁶ (*quaestores*), coloro che ponevano domande (*quaestiones* che presupponevano *responsa*, attività coerente con funzioni di controllo ed indirizzate ad ottenere risposte, chiarimenti, nell'ambito delle loro indagini), erano magistrati¹¹⁷ minori (non disponevano di potere d'*imperium*) dello Stato dei quali vi è la prima menzione nelle leggi delle XII Tavole¹¹⁸; la carica (*quaestura*) costituiva il primo grado della carriera politica attraverso un percorso di cariche nei pubblici uffici (*cursus honorum*) e tra le altre competenze vi era quella della supervisione e gestione del tesoro (*aerarium*) e delle finanze (*fiscus*), nonché quella della supervisione specifica delle finanze militari.

Nel periodo imperiale i questori rappresentavano anche l'imperatore in Senato ed erano posti a capo delle commissioni per il censimento degli abitanti nelle province romane¹¹⁹. All'origine nominati dai re e poi dai consoli¹²⁰, i questori erano di elezione annuale ed in numero limitato (intorno al 400 a.C. erano in numero di quattro, dopo il 267 a.C. il numero fu incrementato a otto). Dopo le riforme di Silla (81 a.C.) l'elezione a questore conferiva allo *status* di senatore ed il loro numero venne elevato a venti¹²¹.

¹¹⁶ H.H. SCULLARD, *Storia del mondo romano* (753 a.C. - 68 d.C.), vol. II, Biblioteca Universale Rizzoli, Milano 1992, p. 271. Da F.C. BOURNE, *A History of the Romans*, Princeton University, D.C. Heath and Company, Boston, 1967: «Some ancient British universities, such as the University of St Andrews, still have a *Quaestor* whose responsibilities are in leading and developing effective and efficient financial control and management within the University. Also, the Sigma Chi Fraternity and the Kappa Delta Rho Fraternity currently uses the Officer title *Quaestor* as their treasurer's name as he oversees the financial obligations of the Fraternity».

¹¹⁷ Dal latino *magister*.

¹¹⁸ Circa 451-449 a.C. Il richiamo è in relazione ai questori che si occupavano dei processi penali. Delle loro funzioni troviamo evidenza anche nel DIGESTO GIUSTINIANO (1.13.0. *De officio quaestoris*); si veda anche DIGESTO I.2.2.23.

¹¹⁹ H.H. SCULLARD, *Storia del mondo romano*, cit., p. 271.

¹²⁰ Magistrati dotati di potere di imperio.

¹²¹ W. SMITH, *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, voce *Quaestor*, John Murray, London, 1875; W. SMITH, LL.D. W. WAYTE, G.E. MARINDIN, *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, voce *Quaestor*, John Murray, London, 1890; J. LENDERING, voce *Quaestor*, in *Livius Articles on Ancient History*, 1995-2010, in www.livius.org.