

LA CONTABILIDAD, LA ESCRITURA Y LOS NÚMEROS

The accounting, the writing and the numbers¹

<http://doi.org/10.33255/25914669/600>

Walter R. Chiquiar

Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Buenos Aires.

Buenos Aires, Argentina

wchiquiar@yahoo.com.ar

<https://orcid.org/0000-0002-9095-2659>

Recibido: 10/08/2021

Aceptado: 13/10/2021

Resumen

Para entender la Contabilidad es necesario estudiar su esencia y su misión a través de la evolución de la disciplina. En el artículo, se postula el origen de la contabilidad, de forma previa a la existencia de la escritura y la noción de contar. Ello nos permite afirmar que la contabilidad tuvo un rol significativo en la evolución de la civilización al contribuir con el desarrollo de la escritura y de la función de contar.

Los registros contables hallados son ideogramas enteramente abstractos, y aquellos que han sido identificados permiten remontar su evolución desde un carácter cuneiforme conocido a un prototipo sumerio arcaico. Estos hallazgos, hacen presumir que los escribas de Uruk registraban, principalmente, transacciones comerciales y ventas de tierras.

La existencia de símbolos abstractos presupone la existencia de "cuentas contables" previo a la existencia de los números y la noción del conteo.

Palabras clave: contabilidad – tokens – teoría contable

¹ Este artículo fue elaborado a partir de la revisión del capítulo homónimo de la tesis presentada y aprobada por ante la Maestría en Contabilidad Internacional de la Universidad de Buenos Aires, cuyo título es "Contabilidad no monetaria: La utilización de unidades no monetarias para la elaboración de información contable"

Abstract

To understand Accounting, it is necessary to study its essence and its mission through the evolution of the discipline. In the article, the origin of accounting is postulated, prior to the existence of writing and the notion of counting. This allows us to affirm that accounting had a significant role in the evolution of civilization by contributing to the development of writing and the function of counting.

The accounting records found are entirely abstract ideograms, and those that have been identified allow us to trace their evolution from a known cuneiform character to an archaic Sumerian prototype. These findings suggest that the Uruk scribes recorded, mainly, commercial transactions and land sales.

The existence of abstract symbols presupposes the existence of "accounting accounts" prior to the existence of numbers and the notion of counting.

Key words: accounting - tokens - accounting theory

Introducción

Para lograr un mejor entendimiento de la Contabilidad es necesario estudiar su esencia y su misión a través de la evolución de la disciplina. Al respecto Mattessich (2002, p.IX) postula como primer problema del origen de la contabilidad la necesidad de entender y reflexionar sobre la esencia de esta en el contexto histórico adecuado, lo cual permite observar la evolución de la disciplina y las relaciones con otras ciencias. Pues, se postula el origen de la contabilidad, de forma previa a la invención de la escritura y la noción de contar en abstracto, al observar la reinterpretación de los instrumentos (tokens) descubiertos en las expediciones arqueológicas, que en otra época, se les daba el sentido de fichas de juegos con que se entretenían a los niños.

A partir de esta visión, la misión de la contabilidad vino a constituir un rol significativo en la evolución de la civilización contribuyendo al desarrollo de la escritura y del conteo abstracto.

En esta línea de pensamiento, se destaca que, sin lugar a duda, la búsqueda que nos plantea Mattessich nos permite encontrar y entender el origen de la contabilidad y las herramientas utilizadas por la disciplina para lograr su cometido. Luego, nos alerta sobre la confusión que se puede producir al confundir los aspectos instrumentales utilizados por la contabilidad con la disciplina misma, tal como nos ilustra Mattessich (2002): ***“Muchos malos entendidos se han difundido entre los profanos en nuestra disciplina, por confundir o identificar teneduría de libros con Contabilidad”***. (p.24).

Nuestro aporte se orienta a exponer los aportes desde la arqueología, brindando una explicación de la relación entre los elementos que son necesarios en la disciplina contable.

Comenzamos postulando el origen de la contabilidad a partir del aporte de la antropóloga Schmandt Besserat cuyo campo de estudio se relacionaba con la creación de la escritura, estando a cargo del primer estudio sistemático de los tokens del Cercano Oriente. Basando su investigación en el análisis y la interpretación de una selección de ocho mil ejemplares procedentes de diferentes yacimientos de Irán, Irak, entre otros, documentando el origen de la escritura cuneiforme, fechando el material cotejado entre el 8000 y 3000 a.C., en su mayoría inédito. Todo ello le permite concluir que los objetos estudiados ilustran los principales pasos en la transición de los tokens a la escritura.

A continuación, y como paso previo a explicar la teoría pictográfica en el origen de la escritura, se plantea sintéticamente el mito acerca de su invención, en tanto existió la creencia de que la creación de la esta se trató de un hecho emergente, observándose que la mitología no contempla la noción de una evolución de un sistema simple de comunicación a uno más complejo. Luego, la idea de un alfabeto estructurado de manera divina se mantuvo hasta el siglo XVIII. Una vez explicado el rol del mito se pasa a analizar la teoría pictográfica que postulaba un desarrollo de la escritura como consecuencia de la evolución desde lo concreto a lo abstracto. Esto es, una fase inicial pictográfica que, con el tiempo se transformó en una simbología

más esquemática y por tanto abstracta. Las tablillas de Uruk ("registros contables") permiten contradecir esta línea de pensamiento.

Seguidamente, se expone brevemente la función cognitiva del conteo en abstracto y su relación con la contabilidad, así como la funcionalidad de los tokens. Finalmente, las conclusiones.

La contabilidad y su origen

Melis (1950, p.3) afirma que la contabilidad, en su manifestación principal y característica (el relato o revelación de las cuentas) es tan antigua como la propia civilización del hombre. Pues, cuanto más nos remontamos hacia el pasado, se la puede observar ligada a la actividad humana, y parecería ser que el lugar que ocupaba estaba destinado a resolver la dificultad del sustento de la vida, o, el problema de la existencia misma. Este conflicto generó en la mente del hombre el pensamiento sobre el mañana y, con ello, la inquietud por acumular bienes, salvaguardarlos y regular el uso y el consumo. Entonces aparece la necesidad de "**hacer las cuentas**", la idea de control y administración. Necesidad e idea, como cuestiones que iban creciendo en el deseo del hombre de aumentar su seguridad y su comodidad, lo que permitió un gran desarrollo, erigiéndose en la causa principal e inmediata de la invención de la escritura.

De allí, coincidimos con el autor en que, para observar la evolución de la contabilidad, se debe seguir el derrotero de la historia de la civilización, y en particular, las relaciones con el ámbito económico.

Así las cosas, la contabilidad, habría surgido espontáneamente, como consecuencia necesaria de las exigencias de la vida. No sólo para reflejar fielmente las circunstancias y el entorno que le sirvieron de fondo, dando lugar a la creación de sus formas individuales, sino también para ejercer una influencia en el desarrollo de los acontecimientos y desplegar, por lo tanto, un rol activo, como factor que, en conjunción con otros, contribuyó al establecimiento y al progreso de la civilización.

Asimismo, Schmandt-Besserat (1996, p.1) citándolo a Colin Cherry² señala que el desarrollo del hombre y el crecimiento de las civilizaciones han dependido, en su mayor parte, del progreso en unas pocas actividades, pero, sobre todo, en la evolución de los medios para recibir, comunicar y registrar sus conocimientos, y especialmente en el desarrollo de la escritura fonética.

***Verba volant, scripta manent*³**

2 Colin Cherry, On Human Communication (New York: John Wiley and Sons, 1957), p. 31.

3 Cita del latín tomada de un discurso de Cayo Tito al senado romano, y significa "las palabras vuelan, lo escrito queda", resaltando la fugacidad de las palabras, que se las lleva el viento, frente a la permanencia de las cosas escritas. Tito Flavio Vespasiano (Titus Flavius Vespasianus), fue conocido como Tito, emperador romano desde el 24 de junio del año 79 hasta su muerte, gobernando con el nombre de Emperador Tito Vespasiano Augusto (Imperator Titus Vespasianus Augustus). Fue el segundo emperador de la dinastía Flavia, di-

El lenguaje, en tanto medio universal por el que los humanos nos comunicamos y transmitimos nuestras experiencias, se desvanece en el instante mismo en que se pronuncia, a punto tal que tan pronto como se emite una palabra, esta deja de existir para siempre. La escritura, es la primera tecnología de la historia de la civilización, que transformó en permanente la palabra hablada, generando un cambio de la condición humana. Indudablemente, la palabra escrita representó una revolución en la comunicación al permitir a los individuos, compartir información sin la necesidad de estar presentes, y almacenarla evitando la pérdida del acervo de conocimientos, y la distorsión de los mensajes. Al pasar de la tradición oral a la escritura, se terminó con las deformaciones e inexactitudes de los mensajes transmitidos por aquella vía.

Un signo escrito, en el sentido corriente de la palabra, es una marca que permanece, y que no se agota en el momento de su inscripción. La palabra escrita posibilita una repetición en la ausencia de quien la emite en un contexto dado, y más allá de la presencia del sujeto empíricamente determinado. Por ello se distingue, la comunicación escrita de la comunicación oral.

Schmandt-Besserat (1996, p.1) nos enseña que la escritura constituye el umbral de la historia, ya que puso fin a la dependencia de la tradición oral, con todas las inexactitudes que ello conllevaba. Destaca que, entre los innumerables beneficios creados por la escritura, el escribir nos permite capturar nuestros conceptos cuando surgen para luego, operacionalizarlos (ordenar y escudriñar, revisar, analizar, añadir, restar, y rectificar) y arribar de manera rigurosa y con profundidad de pensamiento a una idea elaborada, que de otra forma sería imposible

En la actualidad se acepta que la escritura se inventó en Mesopotamia⁴, el actual Irak, a finales del cuarto milenio antes de Cristo, y que desde allí se extendió a Egipto, Elam y el Valle del Indo. También se admite que otras escrituras se desarrollaron posteriormente, de forma independiente⁵.

Schmandt-Besserat (1996, p. 1) presenta en su obra, evidencia arqueológica que sostiene que la escritura mesopotámica deriva de un dispositivo de conteo arcaico, y que ese sistema de fichas (tokens⁶) constituye el precursor inmediato de la escritura

nastía que gobernó el Imperio romano entre los años 69 y 96; dicha estirpe integró los reinados de su padre, Vespasiano (69-79), el suyo propio (79-81) y el de su hermano, Domiciano (81-96).

4 Región del Asia Occidental ubicada entre los ríos Tigris y Eufrates, así como en sus terrenos circundantes. En esta región surgió durante la Edad Antigua la llamada civilización mesopotámica. Gracias a esa cultura, allí se inició la Revolución Neolítica, es decir, el desarrollo de la agricultura y la ganadería hace alrededor de 12.000 años. Fuente: <https://concepto.de/mesopotamia/#ixzz70GIHute5>

5 El origen de la escritura china y mesoamericana sigue siendo enigmático.

6 Tokens: pequeñas fichas de arcilla de muchas formas que servían para contar y contabilizar diferentes bienes en las culturas prehistóricas del Cercano Oriente.

cuneiforme⁷. La concepción de esta idea sobre el génesis de la escritura fue nueva, dado que hasta el siglo XVIII, el origen de esta fue objeto de mitos que atribuían su invención a dioses, criaturas fabulosas o héroes, y luego, en la Era de las Luces, se presentó la teoría de que la escritura comenzó con imágenes (pictogramas). Cuestión esta que con los aportes de la arqueología se puso en duda y hasta justificó que dicha teoría no era correcta.

Entonces, en la actualidad, no se puede negar que la disciplina es tan antigua como la existencia del hombre, a quien se vincula en forma inseparable.

Así, Melis (1950, p.3) señalaba que:

La Ragioneria - nella sua manifestazione principale e caratteristica, qual'e il conto -e antica quanto la stessa civiltà dell'uomo: giacche l'attività umana, per gran parte - e più ci spostiamo indietro, tanto maggiore ci appare il posto preso da questa parte nell'attività tutta, fin quasi ad assorbirla completamente , era e continua ad essere destinata a risolvere il problema del sostentamento della vita medesima, o, come semplicemente si suol dire, il problema della vita. Da quando tale problema genero nella mente dell'uomo il pensiero del domani, e, con esso, la preoccupazione di accumulare i beni, di salvaguardarli e di regolarne l'uso e il consumo, sorse la necessita del < far di conto >, idea del controllo e dell'amm.inistrazione; necessita e idea, che, accentuandosi nell'uomo il desiderio di accrescere sicurezza e agiatezza, conseguirono un grande sviluppo e furono la causa prima ed immediata dell'invenzione della scrittura.

Traducción libre:

La contabilidad, en su manifestación principal y característica, que es la cuenta, es tan antigua como la propia civilización humana: dado que la actividad humana, en gran parte, y en cuanto más retrocedemos, mayor es el lugar que ocupa en toda la actividad, hasta el punto de absorberla por completo, estuvo y sigue estando destinada a solucionar el problema del sustento de la vida misma, o, como simplemente dicen, el problema de la vida. Dado que este problema generó

⁷ La obra de Schmandt Besserat sobre cómo surgió la escritura constituye el primer estudio exhaustivo de los tokens del Cercano Oriente dirigido a un público general. Basado en el análisis y la interpretación de una selección de ocho mil ejemplares procedentes de 116 yacimientos de Irán, Irak, Levante y Turquía, documenta el origen inmediato de la escritura cuneiforme, el primer sistema de escritura del mundo. El material, fechado entre el 8000 y el 3000 a.C., en su mayoría era inédito, fue recogido y estudiado de primera mano en treinta museos de 15 países. La autora incluyó el estudio sistemático de 200 sobres (recipientes cerrados de arcilla), utilizados para guardar en su interior, los tokens a modo de archivos, y 240 tablillas impresas de arcilla. Estos dos tipos de objetos ilustran los principales pasos en la transición de los tokens a la escritura.

en la mente del hombre el pensamiento del mañana y, con él, la preocupación por acumular bienes, salvaguardarlos y regular su uso y consumo, surgió la necesidad de <hacer las cuentas>, una idea de control y administración; necesidades e idea, que, al acentuar el deseo del hombre de aumentar la seguridad y el confort, lograron un gran desarrollo y fueron la primera e inmediata causa de la invención de la escritura.

Por otra parte, en la búsqueda del origen de la Contabilidad, las investigaciones arqueológicas, han revelado que los inicios de la disciplina se remontan a los tiempos de la prehistoria, encontrándose vestigios de ello alrededor de 4000 a.C.

Indudablemente, las civilizaciones más remotas han dejado vestigios que demuestran la preocupación del hombre por resguardar de la frágil memoria⁸, los datos vinculados en un comienzo con la primitiva gestión económica de las haciendas individuales, sumándose luego los Estados.

Es importante destacar que para la aplicación de la disciplina se requiere la existencia de elementos materiales fundamentales e indispensables, los que seguidamente detallamos:

- Medio de registro o soporte registral;
- Letras, y técnica de escritura;
- Números, y dominio de la noción del conteo en abstracto.

Guerrero (1969, p.26) refiriéndose a la contabilidad, señalaba que las dificultades principales a las que se enfrentaban los hombres de la antigüedad eran el tipo de **elementos con que contaban para realizar las "registrariones"** (inscripciones en piedras, papiros), **los instrumentos para realizar la tarea** (palos, hierros) y la falta hasta su descubrimiento de **adecuados sistemas numéricos**.

Las investigaciones de Schmandt-Besserat (1978) indican que hacia el último siglo del cuarto milenio antes de Cristo, los funcionarios de las ciudades-estados sumerias

8 Manes y Niro (2014, p.63) al hablar de "memoria", se refieren al proceso de codificación, almacenamiento y recuperación de la información, dando cuenta que existen varios sistemas de memoria que se distinguen por el material involucrado, por el marco temporal sobre el cual opera y por las estructuras neurales que los soportan. Se puede diferenciar la memoria relacionada con actos conscientes (memoria explícita o declarativa) de aquellas tales como reflejos condicionados o habilidades motoras que no dependen de un pensamiento consciente (memoria implícita o procedural). La memoria explícita se divide, a su vez, en dos sistemas: 1) el almacenamiento y recuerdo de experiencias personales ocurridas en un tiempo y lugar particular (por ejemplo, recordar el día que egresamos de la escuela secundaria), denominada «memoria episódica»; y 2) el almacenamiento permanente de conocimientos representativos de hechos y conceptos, así como palabras y sus significados (por ejemplo, que París es la capital de Francia) denominada "memoria semántica". Luego, la memoria de trabajo (de corto plazo) esta referida al sistema de la memoria responsable del recuerdo inmediato de cantidades limitadas de datos verbales o espaciales que están disponibles para la manipulación mental inmediata. Recordar, no es una habilidad, sino es un proceso conformado por diversas habilidades o capacidades. La capacidad de recordar algo, involucra tres estadios diferentes: codificación, almacenamiento y recuperación.

como Uruk habían desarrollado un sistema para asentar cifras, pictogramas⁹ e ideogramas¹⁰ sobre superficies de arcilla preparadas al efecto. Luego, aunque las formas de arcilla empleadas por los escribas de Uruk son conocidas universalmente como tablillas, en realidad no son elementos planos sino convexos. Cada signo se inscribía en la arcilla mediante un estilo¹¹ de madera, hueso o marfil, con uno de sus extremos romo y el otro aguzado. Básicamente, los caracteres eran de dos tipos. Los signos numéricos se imprimían dentro de la arcilla; todos los demás signos, tanto los pictogramas como los ideogramas, eran incisos con el extremo aguzado del cálamo¹². El repertorio de caracteres empleado por los escribas de Uruk era amplio; se estima en no menos de 1.500 signos independientes.

Al respecto, Mario Biondi (1993, p.13) señalaba:

“En un principio fueron sistemas rudimentarios para ayudar a su memoria, basados en señales, símbolos que permitieron `contar`; luego fueron traducidos a elementos gráficos de donde nacieron las `cuentas´...”

La escritura liberó al cerebro de la función de almacenar y memorizar las distintas informaciones, permitiendo al hombre conservar el saber acumulado almacenándolo en un medio externo a él.

La escritura entonces no solo es la representación del lenguaje, sino constituye el reflejo del conocimiento, su transmisión de un individuo a otro y eventualmente de una generación a otra. (Damerow, 2006)

De un texto manuscrito se pasó a un texto impreso en hojas, y de un texto en hojas se trasladó a la memoria de un computador, permitiendo agrupar diferentes formatos de entrada como textos, sonidos, imágenes estáticas y dinámicas.

El origen de la escritura

Conforme ha transcurrido la existencia del hombre, la escritura fue atribuida a diferentes orígenes a saber: a) El mito; y b) La teoría pictográfica;

El Mito

El origen de la escritura fue vinculado en una primera parte de la civilización al

9 Un pictograma es una representación realista del objeto representado.

10 Un ideograma es un símbolo abstracto.

11 Punzón con el cual escribían los antiguos.

12 Pluma para escribir, ya sea hecha con el cañón de una pluma de ave, con una caña tallada o con cualquier otro material.

mito, pues en la epopeya sumeria se observa en un poema¹³ Enmerkar¹⁴, el señor de Uruk-Kulaba, envió un emisario al Señor de Aratta¹⁵ pidiéndole diversas mercancías [madera, oro, plata, lapislázuli, piedras preciosas] para reconstruir la residencia de la diosa Inanna¹⁶ y otros santuarios. El mensajero repetía una y otra vez los recados de Enmerkar hasta el día en que las instrucciones eran demasiado difíciles de memorizar para el emisario. Entonces, dice el poema, el señor de Uruk-Kulaba inventó la escritura y trazó su mensaje sobre una tablilla de arcilla.

El hecho que la escritura era una practica conocida en forma anterior a los años en que vivió el rey Enmerkar, pone en duda su contribución a la invención de esta. Schmandt-Besserat (1996, p. 2).

En un segundo poema sumerio, "Inanna y Enki, la transferencia de las Artes de la Civilización de Eridu a Erech", la escritura es concebida como uno de los cien elementos básicos de la civilización en poder de Enki, el señor de la sabiduría. Inanna ambicionaba dichos elementos para su ciudad, Uruk, y se propuso obtenerlos. La diosa de Uruk obtuvo su cometido cuando Enki, alegre atravesando un estado de ebriedad, le donó todos y cada uno de los elementos. Inanna cargó la escritura y las otras artes divinas en el Barco del Cielo y comenzó un agitado viaje hacia a Uruk. Después de vencer tempestades y monstruos en el mar, enviados por Enki para recobrar sus bienes, finalmente alcanzó la ciudad, adonde descargó su precioso botín para el placer de su gente.

Platón señalaba la existencia de un mito egipcio que sostenía que el Dios Thot inventó la escritura para el hombre y que fue castigado por el Rey Thamus quien estableció que el hombre no desarrollaría la capacidad de la memoria, por lo que solo podría tener como recurso aquello que estaba escrito.

13 "Enmerkar and the Lord of Aratta": el cual relata la epopeya sumeria más larga descubierta hasta la fecha, y es fuente de importante información sobre la historia y la cultura de la zona fronteriza sumeria-iraní. Según esta leyenda, Enmerkar, hijo del dios del sol Utu, tenía envidia de la riqueza de Aratta en metales y piedras, que necesitaba para construir varios santuarios. Por ello, Enmerkar pidió a su hermana, la diosa Inanna, que le ayudara a adquirir material y mano de obra de Aratta; ella aceptó y le aconsejó que enviara un mensaje amenazador al señor de Aratta. El señor de Aratta, sin embargo, exigió que Enmerkar le entregara primero grandes cantidades de grano. Aunque Enmerkar cumplió, el señor de Aratta se negó a cumplir su parte del acuerdo; ambos enviaron de nuevo mensajes amenazantes, cada uno de ellos reclamando la ayuda y la sanción de la diosa Inanna. El texto se fragmenta en ese punto de la narración, pero al final Enmerkar resultó aparentemente victorioso. Disponible en: <https://www.britannica.com/biography/Enmerkar> [consultado el 08/07/2021].

14 Enmerkar, es un antiguo héroe sumerio y rey de Uruk (Erech), una ciudad-estado del sur de Mesopotamia, que se cree que vivió a finales del cuarto o principios del tercer milenio antes de Cristo. Junto con Lugalbanda y Gilgamesh, Enmerkar es una de las tres figuras más significativas de las epopeyas sumerias que se conservan. Disponible en: <https://www.britannica.com/biography/Enmerkar> [consultado el 08/07/2021].

15 Región de Persia.

16 Según la Encyclopedia Mithica, Inanna (Innin) es la diosa del amor, de la naturaleza, de la fertilidad y de la guerra, protectora de la ciudad de Uruk. Es la protagonista mas destacada de diversos mitos. En algunas tradiciones es hija de An dios de la tierra, y en otras de Nanna dios de la luna.

Según Berossus¹⁷, Oannes, una criatura del mar mitad hombre, mitad pez, les entregó a los babilonios el conocimiento de la escritura, el lenguaje, las ciencias, y las artes.

Daniel Defoe interpretó que “las Tablas del Monte Sinaí”, escritas por la mano de Dios, eran la primera manifestación de la escritura en el mundo; y que todos los demás alfabetos se derivaban del hebreo. Schmandt-Besserat (1996, p. 3).

En 1668, John Wilkins, uno de los fundadores de la Sociedad Real, sostuvo que Adán había inventado el alfabeto hebreo.

La mitología sobre el origen de la escritura la presentan con una misma característica cual es la creencia de que se trató de un hecho emergente, en un cierto día, lista para su uso y mágicamente estructurada.

Ninguno de los mitos considera la noción de una evolución de un sistema simple de comunicación a uno más complejo. El concepto de un alfabeto confeccionado en forma divina se mantuvo hasta el siglo XVIII. Schmandt-Besserat (1996, p. 4).

La Teoría Pictográfica

En el siglo XVIII, William Warburton, Obispo de Gloucester, introdujo por primera vez la teoría sobre la evolución de la escritura. Basado en sus observaciones sobre los códigos aztecas, jeroglíficos egipcios, y caracteres chinos, afirmó que todas las escrituras surgieron a partir de dibujos narrativos. Luego, con el transcurso del tiempo, esos dibujos se volvieron cada vez más simples transformándose en caracteres abstractos. La teoría plantea que primero existe un pictograma (representación realista del objeto representado) y que luego evoluciona y deviene en un símbolo abstracto (ideograma).

Cabe advertir que, si bien los descubrimientos de las escrituras cuneiformes en el Antiguo Cercano Oriente no influyeron en la construcción de la Teoría pictográfica elaborada en 1738, sirvieron para fortalecer la hipótesis de que tanto la escritura de los Babilonios como así otras escrituras primitivas se originaron en pictogramas. Como consecuencia de ello, la estructura de la teoría pictográfica se modificó contemplando el desarrollo progresivo de tres etapas, desde el dibujo pictográfico a la escritura fonética. En 1913, George A. Barton, afirmaba que el origen de cualquier sistema de escritura tomaba la forma de escritura pictográfica, por lo que parecía seguro considerar como hipótesis de trabajo, que todos los primitivos sistemas de escritura comenzaron en una serie de dibujos pictográficos, que fueron transformándose en valores silábicos y en algunos casos en valores alfabéticos. Schmandt-Besserat (1996, p. 4)

La Teoría pictográfica fue sostenida prácticamente sin cambios hasta bien entrado el siglo XX. En 1974, en una edición revisada de “*A Study of Writing*”, se afirmaba que

17 Sacerdote babilonio que escribió “Babyloniaka” – la historia de Babilonia – en la primera mitad del siglo III a. C.

surgía claramente que la escritura cuneiforme de la Mesopotamia se desarrolló a partir de un estadio pictográfico previo. Schmandt-Besserat (1996, p. 4)

Cabe advertir que a pesar de no resultar fácil reconocer el objeto original representado por las escrituras, la teoría pictográfica no era cuestionada. Para esta realidad, la respuesta sustentada por la teoría pictográfica era que la inexperiencia de los escribas y la falta de habilidades artísticas de aquellos hacía que cada uno realizara los caracteres a su manera, la cual a menudo era incorrecta, y de ahí que a veces resultara casi imposible relacionar e identificar el carácter con el objeto representado.

Las excavaciones llevadas a cabo en las ruinas del templo de Uruk, cerca de la actual Bagdad, en los años 1929 y 1930 revelaron la existencia de los documentos más antiguos producidos cuya existencia se remonta al año 3200 a.C. razón que fundamenta ubicar el comienzo de la escritura en el 4º milenio a.C.

Las tablillas descubiertas consisten en placas de arcilla con "registros contables" sobre la circulación de mercaderías. Los símbolos están trazados con un punzón con una técnica diferente de la escritura cuneiforme por lo que contradicen lo sostenido por la teoría pictográfica, en cuanto al desarrollo de la escritura. Schmandt-Besserat (1996, p. 5)

Se recuerda que, la hipótesis sobre el origen de la escritura postulaba, una evolución desde lo concreto a lo abstracto. Una fase inicial pictográfica que, con el correr del tiempo y probablemente debido al descuido o falta de habilidad de los escribas, se hacía cada vez más esquemática. Las tablillas de Uruk ("registros contables") halladas contradicen esta línea de pensamiento, pues la mayor parte de los 1500 símbolos relevados (Falkenstein compiló 950 de ellos) son ideogramas enteramente abstractos; los escasos pictogramas que se detectaron representan animales salvajes, como el lobo o el zorro, o elementos de tecnología avanzada, como el carro o el mazo. Los textos de Uruk siguen, por supuesto, sin ser descifrados en su mayor parte y continúan siendo un enigma para los epigrafistas. Los escasos signos ideográficos que han sido identificados son aquellos que pueden ser remontados, fase por fase, desde un carácter cuneiforme conocido de épocas posteriores a un prototipo sumerio arcaico. A partir de aquellos contenidos textuales fragmentarios, que estas identificaciones permiten, parece que los escribas de Uruk registran, principalmente, asuntos como transacciones comerciales y ventas de tierras. Algunos de los términos que aparecen con mayor frecuencia son los de: pan, cerveza, oveja, ganado mayor y vestimenta. (Schmandt-Besserat, 1978).

Es decir que previo a la existencia de la escritura, la contabilidad primitiva estaba presente.

Los símbolos comunes compilados son abstractos, pues se puede observar que, por ejemplo, el símbolo del metal es una medialuna con cinco líneas, y el de una oveja es un círculo con una cruz.

Las tablillas de Uruk indican que cuando la escritura comenzó en la Mesopotamia,

Los signos pictográficos eran poco usados.

Los defensores de la teoría pictográfica sostuvieron entonces, que los textos descubiertos en Uruk constituían una suerte de escritura evolucionada y cuyo estado previo fueron símbolos pictográficos que debieron haber sido escritos en algunos materiales (madera, papiro) que fueron desintegrados por el transcurso del tiempo y que no podrían ser recuperados jamás.

La llegada del conteo en abstracto

Besserat determina tres estadios en la evolución del conteo a saber:

1. Contar a través de la correspondencia uno a uno;
2. El conteo concreto; y
3. El conteo en abstracto.

Contar a través de la correspondencia uno a uno

En esta fase se determina una relación uno a uno entre el símbolo y el bien, debiéndose repetir el símbolo por cada unidad adicional del bien.

La correspondencia uno a uno parece ser el primero de los dos principios universales del conteo primitivo, y el segundo principio establece el hecho de que se reconoce solamente cuando se cuenta la noción de tres números a saber: **uno, dos y muchos**.

El conteo concreto

El concepto que subyace en esta noción es la enumeración a través de piezas concretas y palabras de números específicos. Hay vestigios encontrados en muchos lenguajes en los cuales diferentes cosas son contadas a través de diferentes conjuntos de palabras que indican números. Vale decir que la principal característica de esta fase es la identificación de un conjunto de palabras o tokens con una serie de cosas específicas.

El conteo en abstracto

En esta fase aparecen los números generales suficientes para contar lo que se desee, y se crea la noción de unidad. La diferencia de la etapa anterior en ésta no hay límites para contar y cree que es el comienzo de la aritmética y de la gran matemática. Asimismo, se puede afirmar que a los contadores de Uruk IV (nivel de excavación) se les puede acreditar la creación de los números, y al realizarlo, revolucionar la contabilidad y el manejo de los datos. Los contadores del período de Uruk IV distinguían dos tipos de signos: a) números: expresando números abstractos; y b) pictografías: que expresan bienes.

Tokens

Los tokens son pequeñas piezas de arcilla de diversas formas (conos, esferas,

discos, cilindros, otros) que sirvieron como un sistema primitivo de contabilidad en el Cercano Oriente prehistórico y que se remonta al período Neolítico, comenzando alrededor de 8000 años a.C. Se infiere que hubo una evolución que vino a cubrir las necesidades de la economía, al principio utilizado para el seguimiento de los productos agrícolas, y luego expandiéndose para realizar el seguimiento de los bienes fabricados en los talleres.

Para almacenar los tokens se crearon "archivos" consistentes en sobres de arcilla, en los que se colocaban los tokens y se sellaba el mismo. Para identificar que contenía cada "archivo", los "contables" idearon imprimir en la superficie externa del sobre de arcilla, las formas de las fichas que contenían en su interior.

La sustitución de señales por fichas fue un primer paso hacia la escritura. Luego, los contables del cuarto milenio se dieron cuenta de que las fichas dentro de los sobres no resultaban necesarias debido a la presencia de las marcas en la superficie exterior. Como resultado, las tabletas con marcas reemplazaron los sobres huecos llenos de fichas. Estas marcas se convirtieron en un sistema propio que se desarrolló para incluir no solo marcas impresas, sino también signos más legibles trazados con un lápiz puntiagudo. Ambos tipos de símbolos, que se derivan de fichas, eran signos de imágenes de las fichas utilizadas como cuentas en el sistema contable anterior. Schmandt-Besserat (1996, p. 7)

Conclusión

Las investigaciones arqueológicas, han revelado que la disciplina es tan antigua como la existencia del hombre de la prehistoria encontrándose vestigios de una contabilidad primitiva alrededor de 8000 a.C.

La antigüedad de los documentos descubiertos hasta el momento (que se remontan al año 3200 a.C.) constituyen la razón que fundamenta ubicar el comienzo de la escritura en el 4º milenio a.C. Asimismo los documentos hallados bajo la forma de tablas de arcilla son interpretados como registros contables sobre la circulación de mercaderías.

Los "registros contables" hallados son ideogramas enteramente abstractos, y aquellos que han sido identificados permiten remontar su evolución desde un carácter cuneiforme conocido a un prototipo sumerio arcaico. Estos hallazgos, hacen presumir que los escribas de Uruk registraban, principalmente, transacciones comerciales y ventas de tierras.

La existencia de símbolos abstractos presupone la existencia de "cuentas contables" previo a la existencia de los números y la noción del conteo, siendo la razón de la afirmación de la existencia de la contabilidad precediendo a tal conocimiento.

Bibliografía:

Biondi, M. (1993). *Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.

- Damerow, P. (2006). The Origins of Writing as a Problem of Historical Epistemology, Max Planck Institute for the History of Science, Berlin, Cuneiform Digital Library Journal 2006:1. Recuperado de: http://cdli.ucla.edu/pubs/cdlj/2006/cdlj2006_001.html
- García Casella, C.L., Elementos para una Teoría General de la Contabilidad. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Guerrero, J. (1969). Tratado de Contabilidad Superior. Buenos Aires, Argentina: Editorial Sucle.
- Lopes de Sa, A. (1997). História Geral e das Doutrinas da Contabilidade. Sao Paulo, Brasil: Editora Atlas.
- Manes F. y Niro M. (2014). Usar el cerebro - Conocer nuestra mente para vivir mejor. Buenos Aires, Argentina: Editorial Planeta.
- Mattessich, R. (2002). Contabilidad y Métodos Analíticos. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Melis, F. (1950). Storia della Ragioneria. Bologna, Italia: Dott. Cesare Zuffi – Editore.
- Schmandt-Besserat, D. (1999). Accounting with Tokens in the Ancient Near East. Texas, U.S.A.: Linguistics Research Center. Texas University,
- Schmandt-Besserat, D. "El primer antecedente de la escritura". Investigación y ciencia - Edición en español de Scientific American. Agosto 1978, N° 23. Barcelona, España: Prensa Científica S.A.
- Schmandt-Besserat, D. (1996). "How Writing Came About". Austin, Texas, U.S.A: University of Texas Press.