

CAPÍTULO 4

DOS PRECURSORES DE LA PROBIDAD CONTABLE

JESÚS ALBERTO SUÁREZ PINEDA
Fundación Universitaria San Mateo

Antes de que los sumerios inventaran la escritura, en Asia occidental se llevaban las cuentas mediante fichas de arcilla de diverso formato distintivo. Al parecer, estas fichas originaron los ideogramas sumerios.

SCHMAND-BESSERAT
(1978, p. 6)

Introducción

Este capítulo trata de averiguar el origen de la probidad contable en el contexto de los inicios del cálculo abstracto y de la escritura en el antiguo Cercano Oriente, en los confines del Tigris y del Éufrates, dos ríos bíblicos con más historia que agua. La contabilidad nace en Sumeria o país de Súmer, topónimo que proviene del acadio *Šumeru*, donde se practicó la escritura cuneiforme, es decir: que tiene forma de cuña (figura 4.1).



Figura 4.1. *Sumeria* (*'ki-en-gi'*) en escritura cuneiforme.
Fuente: «Sumeria» (2020).

En sumerio, *cuneiforme*, *ki-en-gi*, significa aproximadamente KI ‘tierra, país’, EN ‘señor’, GI cañaveral’. Esta ancestral región del Fértil Crescente es conocida también como Mesopotamia, por estar ubicada en el valle comprendido entre los ríos Tigris y Éufrates, en el Cercano Oriente, hoy ocupado por el territorio de Irak (figura 4.2).

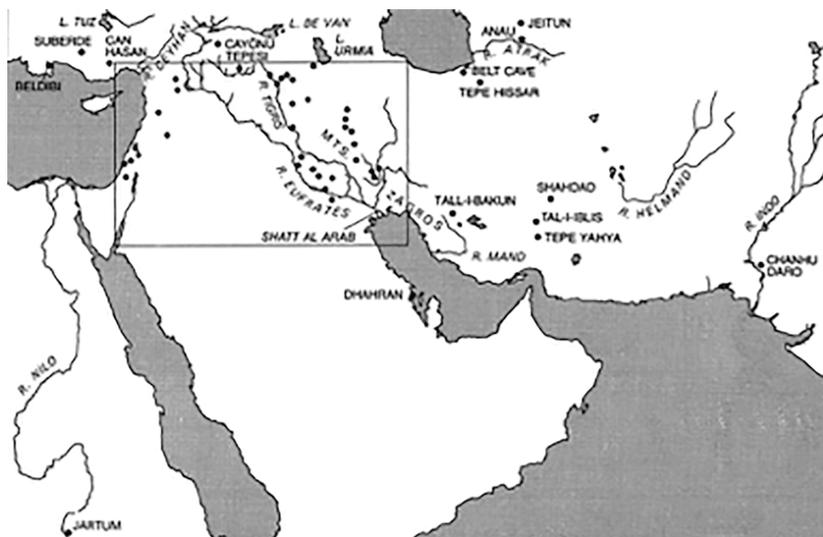


Figura 4.2. Mapa de Sumeria o la antigua Mesopotamia, cuyo nombre significa «entre ríos», por alusión a los ríos Tigris y Éufrates que la circundan en el Cercano Oriente.

Fuente: Schamandt-Besserat (1978, fig. 6).

La probidad contable tuvo dos precursores en la antigua Mesopotamia: las cuentas simples y las complejas, hechas en arcilla. Estos dispositivos contables se denominan también fichas contables, simples y complejas (Suárez Pineda, 2004, pp. 51-100).

En la transición mencionada de 5.000 años de un mostrar de manera ostensiva los hechos contables mediante cuentas de arcilla a un representar a través de cuentas abstractas los bienes patrimoniales, con el nacimiento de la escritura, las condiciones sociales y económicas habían llegado al estado requerido para consolidar un mejor tipo de registro contable, y así evitar fraudes fiscales. Estos últimos eran castigados con gran severidad, como se puede comprobar en las representaciones de algunos recipientes sumerios que tienen tallas en las cuales se muestran a los temidos En sumerios presidiendo escenas de golpizas a los primeros delincuentes fiscales (figura 4.3).



Figura 4.3. Representación de un En sumerio llevando una ofrenda al templo, presidiendo la tortura de prisioneros evasores de impuestos.

Fuente: Amiet (1980, pp. 642, 643 y 661)

«La imposición fiscal requería una autoridad y una administración que la aplicaran, un sistema de medidas y un mecanismo de conteo preciso para llevar el registro, amplias instalaciones de almacenamiento y un sistema de penas para los incumplidores» (Schmandt-Besserat, 1992, p. 38). En esta fase de la evolución histórica de la probidad contable, la operación aritmética del contar ya no solo calcula, sino que también relata los acontecimientos del fenómeno patrimonial, en sus relaciones con la contabilidad antes de la escritura, en los tiempos de la antigua Mesopotamia. Las fichas o cuentas de arcilla se caracterizaron por su función mnemotécnica, con lo cual se constituyeron en los artefactos arqueológicos más antiguos que se conocen en la historia de la contabilidad, algunos de los cuales se remontan al Neolítico, hacia finales del noveno milenio antes de nuestra era, con la aparición de la agricultura.

Todo empezó con pequeñas fichas contables de arcilla

En los últimos 10.000 años las matemáticas tuvieron un origen contable. Todo empezó con pequeñas fichas de arcilla en el Cercano Oriente. Según



la interpretación de la arqueóloga norteamericana Denise Schmandt-Besserat, estas fichas representaban productos básicos de la época. Las fichas contables más antiguas datan del 8000 a. C. y fueron de uso común durante 5.000 años (Schmandt-Besserat, 1992, pp. 34-46).

Es importante destacar que hubo dos etapas en la evolución de la contabilidad mesopotámica por un sistema de cuentas en arcilla, o fichas contables de diversas formas, que simbolizaban una mercancía particular. El sistema incluía dos tipos de cuentas: simples y complejas (figuras 4.4 y 4.5).

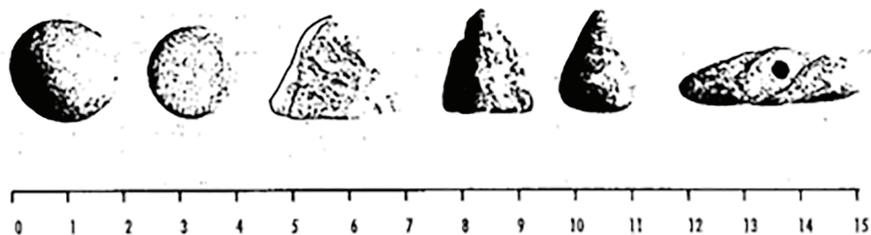


Figura 4.4. Cuentas simples de Susa, Irán, fines del cuarto milenio a. C.
Fuente: Schmandt-Besserat (1992, p. 36).



Figura 4.5. Cuentas complejas de Susa, Irán, fines del cuarto milenio a. C.
Fuente: Schmandt-Besserat (1992, p. 36).

La primera etapa del sistema —cuentas sencillas— coincidió con el nacimiento de la agricultura, y la segunda —cuentas complejas—, con la formación de las ciudades. Las cuentas en arcilla servían para organizar y almacenar de forma segura información contable. Representaban la cantidad de bienes mediante un cálculo por correspondencia uno a uno que involucra la relación entre un signo, por ejemplo: las formas geométricas de las fichas contables y los géneros mercantiles, como una medida de grano o una oveja. Las formas geométricas, fáciles de recordar, servían a los antiguos contadores sumerios para registrar distintos aspectos del patrimonio, asociados con diferentes tipos de cuentas, tales como el inventario del ganado y los productos agrícolas, el cálculo y conteo de artículos por tipos de bienes, los ingresos y egresos o cualquier otro criterio. Unas eran esferas, otras eran conos y otras tenían forma de huevo, de triángulo, de rectángulo, incluso de vasija y de animal. También había discos, pirámides y cilindros. Se cree que las esferas representaban fanegas de grano; los cilindros, animales, y los huevos, jarras de aceite (figura 4.6).



Figura 4.6. Tipos de fichas contables antes de la escritura.
Fuente: Schmandt-Besserat (1978, fig. 8).

Estas cincuenta y dos fichas, representativas de las 12 principales categorías de tipos de ficha, han sido equiparadas aquí con caracteres incisos que aparecen en las primeras inscripciones sumerias. La mayor parte de las inscripciones no pueden leerse. En la ilustración, si el significado del símbolo es conocido, aparece la palabra castellana equivalente. Los símbolos numéricos sumerios equiparados con las distintas fichas esféricas y cónicas son impresiones reales en la superficie de la tablilla. En dos casos (esfera), se añaden líneas incisas; en un tercer caso (cono), se agrega una marca hecha con punzón circular. (Schmandt-Besserat, 1978, pie de foto fig. 8).

La evolución de este mecanismo de contabilidad no solo refleja el desarrollo socioeconómico de los sumerios, sino que también lanzó una revolución contable en el tratamiento eficiente de la información económica. Las fichas se utilizaban para agrupar las cuentas, mediante 15 clases principales. La influencia del sistema arcaico de fichas rebasó los límites de los tiempos prehistóricos: «hasta finales del siglo XVII, el Tesoro Británico operaba todavía con fichas para calcular los impuestos» (Schmandt-Besserat, 1978). Más aún: los actuales pastores de Irak emplean guijarros para llevar cuenta de las cabezas de sus rebaños. Así mismo, el ábaco sigue utilizándose en los mercados de Asia como instrumento básico de cálculo.

Cuentas simples: la expresión de la cantidad

Las cuentas simples (figura 4.4) se caracterizan por tener formas geométricas de superficie lisa, sin ninguna marca, tales como esferas, discos planos y

lenticulares, conos, tetraedros y cilindros. La aparición del primer uso de las cuentas simples, entre 8000 y 7500 a. C., sugiere que el sistema de conteo y de llevar el registro de mercancías fue muy útil como dispositivo de control, cuando la supervivencia del cultivo de granos y de la acumulación de productos agrícolas.

El emergente sistema contable por fichas de arcilla logró satisfacer las nuevas necesidades de implementar unas formas especializadas de registro y procesamiento de información contable, que surgieron con la revolución agrícola en el Neolítico. Con el paso del tiempo, la contabilidad mesopotámica dio origen al cálculo abstracto y a la escritura, como se verá a continuación.

Entre miles de tumbas sumerias que datan de 8000 a 3000 a. C., se han encontrado gran variedad de fichas contables de arcilla (*tokens*, en el inglés técnico de Schmandt-Besserat), verdaderas muestras arqueológicas de las cuentas de la contabilidad mesopotámica. Los contadores podían ordenar rápidamente las cuentas simples para calcular cuántos animales o cuánto grano poseía o tenía alguien, de modo que sirvieron de prueba legal de propiedad. Dieron paso al descubrimiento del cálculo abstracto que liberó el símbolo numérico de un conjunto específico de objetos, creando numerales lo suficientemente generales como para contar cualquier cosa, y crear nociones abstractas para «uno» y diferentes nombres para la pluralidad: «dos», «tres», y así sucesivamente hasta el infinito, en los mismos comienzos prehistóricos de la aritmética y las matemáticas.

Su importancia radica, pues, en que se constituyeron en «el primer paso vital en el camino hacia los símbolos numerales, la aritmética y las matemáticas. [...] Se dio porque las fichas se utilizaban para llevar registros, quizá con fines impositivos y financieros, o como prueba legal de propiedad» (Stewart, 2009, p. 12), dice un historiador de las metamatemáticas, Ian Stewart (n. 1945), director del Instituto de Matemáticas de la Universidad de Warmick, con base en los estudios realizados por Schmandt-Besserat, quien concluye que la aparición de la escritura tuvo una transición milenaria de un proceso del mostrar —contabilidad mesopotámica por fichas de arcilla— a otro del representar —escritura cuneiforme—. Aquí media por lo menos un intervalo de 5.000 años, desde que aparece por primera vez en Mesopotamia —actual territorio de Irak— la idea contable de *cuentas* de arcilla, alrededor de 8000 a. C., y el nacimiento de la escritura, hacia 3200 a. C.

El surgimiento de la noción de *cuenta* dio origen a muchas de las ideas matemáticas que se siguen utilizando hoy y que datan de hace más de 4.000 años. Se diría que la noción de *contabilidad* o ciencia de las cuentas ha tenido que superar muchos escollos en su aventura de contar objetos de la realidad

social y natural con que interactúa, hasta el punto de que durante milenios ha permanecido dinámica en su definición, representando, según los casos, un «saber», un «conocimiento», un «arte», una «técnica», hasta alcanzar con el paso del tiempo la condición de «ciencia».

En los últimos diez mil años, las matemáticas evolucionaron gracias a los esfuerzos acumulativos de muchos pueblos que procedían de las más diversas culturas y hablaban diversas lenguas. Para el caso de pueblos originarios no occidentales, se han realizado estudios interétnicos en los indígenas chiquitos de Bolivia que no tienen ningún guarismo; expresan la idea de *unidad* por la palabra *etama*, que quiere decir 'solo' (Conant, 1991, t. 4, p. 20).

El estudio sobre el origen del número ha sido un campo de mucha especulación, lo cual ha dado cabida tanto a lo mítico como al pensamiento racional en el desarrollo del intelecto humano. Así, no es posible determinar un lugar o momento en la historia del cual se pueda afirmar: «La aritmética empieza aquí, ahora». El origen de la aritmética como el lenguaje se remonta a tiempos legendarios que se confunden con los albores de la historia. No obstante, se puede afirmar con cierto grado de certeza que el hacer cuentas y el hablar es común a los pueblos de todas las culturas del mundo (Bronowski, 1983, p. 155).

El arte de contar es propio de las matemáticas, tal como las entendemos, o sea: *un razonamiento con números*; reside en los fundamentos mismos del lenguaje. No conocemos una lengua en la que no aparezca la idea de número. Cada lengua tiene su propia manera de contar, en otras palabras, de captar la idea de número. Esto se debe a que los números y los sistemas de contar que los utilizan fueron inventados, aunque tengamos «la sensación de que seguirán teniendo significado incluso si la humanidad fuera barrida por una catástrofe mundial y no quedara ninguna mente para contemplarlos» (Stewart, 2009, p. 11).

La evolución de la cuenta en la historia de la humanidad durante los últimos diez milenios parece haber ocurrido en tres etapas: 1) cuentas sin números, 2) cuentas concretas y 3) cuentas abstractas. Los estudios arqueológicos realizados por la arqueóloga norteamericana Denise Schmand-Besserat en el Cercano Oriente soportan esta idea. Su ensayo sobre la invención de los números, que tiene por título *The history of counting* (1999, pp. 8-23), es una lectura muy interesante tanto para jóvenes como para adultos. Las tres etapas de los sistemas de contar respondieron a nuevas necesidades que surgieron a medida en que se incrementaba la complejidad de la vida cotidiana.

Todo empezó hace 10.000 años en el Cercano Oriente, en Súmer, ese antiguo país conocido también como Mesopotamia, cuyo nombre griego significa

«entre ríos», porque sus valles —que hoy ocupan el actual territorio de Irak, según dijimos al comienzo de este capítulo— están bañados por los ancestrales Tigris y Éufrates. Los contadores mesopotámicos aprendieron a llevar una *contabilidad sin números* por espacio de 5.000 años con pequeñas fichas en arcilla que datan del 8000 a. C., cuando todavía no se había inventado la escritura y no había símbolos para los números, es decir, no existían los numerales. Entre los cazadores y recolectores del Cercano Oriente utilizaron huesos con incisiones como primitivos medios de contar.

Cuentas complejas: precursoras de la escritura

Las cuentas complejas (figura 4.5) se distinguen por tener un mayor repertorio de formas geométricas; hay biconoides, ovoides, resortes torcidos, romboides, parábolas, cuadrángulos y triángulos, e incluso modelos en miniatura, de herramientas, utensilios, recipientes y animales. Sin embargo, desde el punto de vista de la probidad contable, el inconveniente de las fichas complejas era que podían ser falsificadas. Así que para asegurar que nadie las adulterara, los contadores se vieron en la necesidad de guardarlas en recipientes de arcilla, como si estuvieran precintadas.

Los orígenes de la escritura no parecían relacionarse con la contabilidad. Existe evidencia arqueológica que demuestra que las cuentas simples y complejas de Mesopotamia fueron dos precursoras de la invención de la escritura cuneiforme temprana por los sumerios alrededor de 3200 a. C. Esta forma de escritura



fue adaptada después a muchas otras lenguas del antiguo Cercano Oriente durante casi tres milenios. Eventualmente dejó su lugar a las escrituras alfabéticas, en el marco de una rápida expansión de la vida urbana, la estratificación social y la especialización tecnológica, al igual que el surgimiento de una nobleza políticamente poderosa, el trabajo comunitario y el intercambio interurbano e internacional de mercancías a gran escala (Schmandt-Besserat, 1992, pp. 34-46; Green, 1992, pp. 47-60). En esta evolución también se dio origen al cálculo abstracto (Mattessich, 2000).

Denise Schmandt-Besserat demuestra la notable semejanza de las cuentas complejas con los primeros signos pictográficos utilizados en la escritura sumeria del cuarto milenio a. C., y las atribuye a la creciente necesidad de un registro contable más elaborado y eficiente que surgió durante el establecimiento de ciudades, y que se constituyeron en los antecedentes de escritura, medición y representación pictográfica. La conclusión es inevitable: la escritura no surgió

para contar los hechos de los reyes ni los prodigios de los dioses ni las batallas de la antigüedad. Esto nos lleva a otra cuestión sorprendente que relaciona la contabilidad con el poder que confieren las cuentas. No parecía evidente que saber sumar tuviera una estrecha relación con el acto de conducir o mandar.

Sin embargo, una investigación única en su género de un filólogo francés, Émile Benveniste (1969), nos proporcionó la explicación que buscábamos. En el capítulo 12 («La cuenta y la estimación») de su libro *Vocabulario de las instituciones indoeuropeas* (pp. 99-101) descubre el cambio semántico en verbos de lenguas indoeuropeas, como el latín y el griego, que en el sentido propio, material y concreto dio ‘conducir, arrastrar’ como operación física, y en el sentido figurado, moral y abstracto ‘estimar, juzgar’ como operación de pensamiento; de suerte que en latín el sentido de ‘juzgar’ es secundario y derivado del de ‘conducir’, a través de un paso intermedio: la práctica de la adición, a diferencia del griego, que no tuvo intermediarios, y en su sentido propio de ‘conducir, mandar’ se pasó al figurado de ‘juzgar, estimar’. Para fundamentar su hipótesis, estudia el desarrollo semántico de tres verbos: el verbo latino *duco* ‘conducir, arrastrar’, el verbo griego ἡγέομαι (*hegéomai*) ‘conducir, ser jefe’, y el caso especial del verbo latino *puto* ‘calcular, pensar’.

Probidad contable en el capitalismo global: un mundo por hacer

La contabilidad, a través de los siglos de su existencia, se ha detenido con frecuencia a considerar y poner de relieve su relación con la lógica y la ética, en su idea de concepción del mundo y de la vida. Sin embargo, la contabilidad contemporánea, con unanimidad antes nunca vista, rompe esta tradición y se detiene a considerar, sobre todo, aspectos logísticos de estandarización en las dinámicas del capitalismo global, lo que presupone la desregulación de los sistemas contables nacionales para facilitar la circulación de capitales en la economía mundial, con menos riesgo para los inversionistas, pero muchas veces en detrimento de la naturaleza y la cultura, en razón de la difuminación del interés público, a causa de los efectos perniciosos de una globalización (Chamorro, 2000).

Los principales logros de la cultura occidental de toda la historia del pensamiento contable antiguo y medieval han estado vinculados a la protección del interés público. No obstante, en los últimos cinco siglos, el pensamiento contable moderno está vinculado a la creación y manipulación de algunas decenas de palabras que parecen invisibilizar la esencia misma de la contabilidad en su tránsito hacia la *financiarización*. En la mayoría de los casos,

los entes rectores de la regulación contable no se quedan más que con una parte de los datos del concepto de *contabilidad*, los que interesan a su dominio respectivo, cuando hay que seguir toda la continuidad del proceso semiótico de la contabilidad en su función política de propender a la protección del interés público o bien común. La cuestión de la probidad contable en la actual etapa del capitalismo global es un mundo por hacer.



Referencias

- Amiet, P. (1980). *La glyptique mesopotamienne archaïque*. París: Centre National de Recherche Scientifique.
- Benveniste, É. (1969). *Vocabulario de las instituciones indoeuropeas. I. Economía, parentesco, sociedad. II. Poder, derecho, religión*. Madrid: Taurus.
- Bronowski, J. (1983). *El ascenso del hombre*. Bogotá: Fondo de Cultura Interamericano.
- Chamorro, C. F. (2000). Manuel Castells: «Los Estados ya no pueden gobernar: solo negociar». Entrevista para *Ajoblanco* (Barcelona). *Tesis 11*(52), 41-46.
- Conant, L. (1991). Contar. En J. R. Newman (Ed.), *Sigma. El mundo de las matemáticas*. Barcelona: Grijalbo.
- Green, M. (1992). La escritura cuneiforme temprana. En W. Senner (Ed.), *Los orígenes de la escritura* (pp. 47-60). México: Siglo XXI Editores.
- Mattessich, R. (2000). *The beginnings of accounting and accounting thought: accounting praxis in the Middle East (8000 BC to 2000 BC) and accounting thought in India (300 BC and the Middle Ages)*. Nueva York: Garland Publishing.
- Schmandt-Besserat, D. (1978). El primer antecedente de la escritura. *Investigación y Ciencia*, 23, 6-16. Recuperado de: <https://bit.ly/2VtdSHm>
- Schmandt-Besserat, D. (1992). Dos precursores de la escritura: cuentas simples y complejas. En W. Senner (Ed.), *Los orígenes de la escritura* (pp. 34-46). México: Siglo XXI Editores.
- Schmandt-Besserat, D. (1999). *The history of counting*. Ilustrado por Michael Hays. Nueva York: Morrow Junior.

- Stewart, I. (2009). *Historia de las matemáticas en los últimos 10.000 años*. Barcelona: Crítica.
- Suárez Pineda, J. A. (Ed.) (2004). *Arqueología e historia de la contabilidad*. Bogotá: Unidad Editorial UNINCCA.
- Sumeria. (2020). *Wikipedia la enciclopedia libre*. Recuperado de <https://es.wikipedia.org/wiki/Sumeria>