



# **EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD EN COLOMBIA A PARTIR DE LA CONQUISTA**

**Un análisis a la luz del  
método dialéctico**

**Carlos César  
Cortés Mattos**



# Evolución histórica de la contabilidad en Colombia a partir de la conquista

**Un análisis a la luz del método dialéctico**

**UNIVERSIDAD LIBRE SEDE CARTAGENA**

**CENTRO DE INVESTIGACIONES**

**Grupo de Investigación GNÓSIS**

**CARLOS CÉSAR CORTÉS MATTOS**



©UNIVERSIDAD LIBRE SEDE CARTAGENA  
ISBN: 978-958-8621-05-0  
Primera Edición, 2009  
América del Sur  
Teléfonos: 661147- 6561379

Editorial Universidad Libre Sede Cartagena  
Comité editorial  
Zilath Romero González  
Tatiana Díaz Ricardo  
Adolfo Carbal Herrera  
Diagramación: Martha Benítez

Correos electrónicos de contacto:  
investigaciones.unilibre@gmail.com  
tatiana.diaz@unilibrectg.edu.co

Se permite la reproducción total y parcial por cualquier medio siempre y cuando se citen debidamente la fuente, los autores y las instituciones. La Universidad Libre Sede Cartagena no se hace responsable por los contenidos, posibles errores u omisiones. Los contenidos son responsabilidad exclusiva de sus autores

**UNIVERSIDAD LIBRE  
DIRECTIVOS NACIONALES 2009**

**Presidente**

Luis Francisco Sierra Reyes

**Rector**

Nicolás Enrique Zuleta Hincapié

**Censor**

Edgar Sandoval Romero

**Decano Facultad de Derecho**

Jesús Hernando Alvarez Mora

**Decano Facultad de Contaduría**

Clara Inés Camacho

**DIRECTIVOS SECCIONALES 2009**

**Presidente Delegado Rector**

Rafael Ballestas Morales

**Vicerrector Académico**

Carlos Gustavo Méndez Rodríguez

**Secretario General**

Luis María Rangel Sepúlveda

**Director Administrativo y Financiero**

Lucy Castilla Bravo

**Directora de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables**

María Cristina Bustillo Castillejo

**Decano de Extensión de Derecho**

Narciso Castro Yanes

**Decano de Extensión de Contaduría Pública**

Gustavo Arrieta Vásquez

**Directora Consultorio Jurídico y Centro de Conciliación**

Tulia del Carmen Barrozo Osorio

**Coordinadora de Postgrados**

Beatriz Tovar Carrasquilla

**Directora Centro de Investigaciones**

Tatiana Díaz Ricardo

**Secretaria Académica**

Eline Palomino Riher

La publicación de los artículos está sujeta a los criterios del Comité editorial y la evaluación de los pares científicos. Las opiniones expresadas por los autores son independientes y no comprometen a la Universidad Libre Sede Cartagena. Se respeta la libertad de expresión.

Universidad Libre. Dirección: Pie de la Popa Calle. Real No. 20-177  
Cartagena de Indias. Colombia. América del Sur

## CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	
1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA	9
2. REFERENTES HISTÓRICOS	12
3. LA CONTABILIDAD EN LA HISTORIA DE LA HUMANIDAD	22
4. EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD A PARTIR DE LA CONQUISTA	36
CONCLUSIONES	49
BIBLIOGRAFÍA	

## INTRODUCCIÓN

Este trabajo es una propuesta dirigida a los directivos de los programas de Contaduría Pública de las distintas universidades colombianas; está formulado sobre la base de que sea utilizado como material de estudio de la asignatura INTRODUCCIÓN A LA CONTADURÍA PÚBLICA o FUNDAMENTOS CONTABLES que se imparte en el primer semestre de la carrera, sin indicar con ello que deba ser la única fuente de información; junto con los otros textos existentes, éste iría a enriquecer tan importante campo de estudio, lo que va a permitir un mayor y mejor conocimiento de la carrera con un enfoque nuevo, diferente al tradicional. Es un trabajo serio y objetivo, producto de una seria investigación de tipo documental, así como de conclusiones emanadas de la experiencia propia como docente en el Programa de Contaduría Pública de varias universidades.

¿Por qué creemos que este trabajo va a ser útil al proceso de formación y desarrollo del futuro profesional? Porque tiene como propósito central, y fue ello lo que motivó a desarrollar esta investigación, lograr que el estudiante que inicia los estudios de tan noble profesión comprenda desde el principio cuál ha sido el devenir histórico de la contabilidad en Colombia a partir de la Conquista y cómo necesariamente ese devenir va relacionado dialécticamente con la génesis de la contabilidad a través de la historia universal. Cómo en la medida en que se desarrollan las condiciones sociales, económicas y políticas de la sociedad, en esa misma medida la contabilidad también se desarrolla y como el avance de ésta, también influye en los avances de la sociedad convirtiéndose en un área del saber imprescindible para contribuir al crecimiento y desarrollo de las naciones.

El conocimiento de la historia de la disciplina contable, ligada a los acontecimientos sociales, económicos y políticos de la humanidad en general y de nuestro país en particular, le permiten al profesional de la Contaduría Pública caracterizar con precisión cuál va a ser su papel en la sociedad como contador público y qué conducta deberá asumir como profesional frente a los fenómenos socio-económicos y políticos de nuestro país.

Como la norma ha sido enseñar a "hacer contabilidad", ese mismo criterio se utiliza para la enseñanza de lo que significa nuestra profesión, presentándose la Contaduría como una retahíla de normas y jurisprudencias donde sólo se dan simples descripciones según una rigurosa cronología lineal, dejándose por fuera el análisis de los fenómenos en relación con sus causas reales y las actitudes de los hombres en el contexto social en que se desenvuelven.

Con esta investigación, que permitirá a los estudiantes y profesionales tener una herramienta de estudio adicional, queremos ayudar a sacudir este enfoque anticientífico de ubicar a nuestra disciplina en el campo técnico de la teneduría de libros, abordando su conocimiento y desarrollo con un enfoque dialéctico del análisis histórico de la contabilidad en Colombia a partir de La Conquista.

La asignatura, Introducción a la Contaduría Pública que se imparte en la mayoría de los programas queda limitada en su contenido, ya que en su mayor parte se refiere a la descripción de normas éticas y legales y a una gran gama de definiciones en relación con el espacio de actuación del Contador Público, quedando el estudiante con una simple instrucción mecanizada y sin llegar a realizarse lo que debe ser el objetivo central de esta materia: ubicar al futuro profesional para que comprenda, desde los inicios de la carrera, su responsabilidad social, el campo de acción del contador público y la necesidad de una preparación académica acorde con las exigencias del desarrollo colombiano

Esa limitante puede ser - en parte – solucionada con esta investigación de carácter documental e histórico ya que es una propuesta seria a los directivos de los programas de Contaduría Pública para que analicen la conveniencia sobre su posible utilización, junto con los materiales de consulta ya existentes, como una de las guías de estudio de la materia en mención.

Esta investigación parte del axioma de que la contabilidad, como cualquier otra manifestación racional del hombre, ha sido producto de su propio trabajo.

## 1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

El investigador colombiano, contador público Rafael Franco Ruiz, plantea en su libro "Reflexiones contables" (pag.100): "Si se quiere hablar de Contaduría Pública... y analizarla en su desarrollo histórico, hay que remontarse al origen de la disciplina fundamental en el ejercicio de la profesión, la contabilidad. Se hace necesario ir muy atrás en la historia para ver las causas determinantes de la creación de la contabilidad." Partiendo de esta afirmación, la cual compartimos plenamente, nuestro problema de estudio, que es el de determinar concretamente los factores históricos y sociales que dieron origen a la contabilidad en Colombia a partir de La Conquista, lo abordamos y analizamos remontándonos en la historia a la formación de las primeras formas organizativas del hombre primitivo. Esto permite comprender cómo a través del desarrollo de los distintos modos de producción que se han dado en la historia de la humanidad, van creándose las condiciones para el surgimiento de la contabilidad, primero como un oficio y posteriormente, en su génesis evolutiva, como una disciplina de naturaleza científica y de carácter social.

El origen de la contabilidad es muy remoto históricamente, tanto como el de la vida del ser humano en su etapa racional cuando la necesidad de luchar por sobrevivir en los períodos de glaciación que se dieron en la Era Cuaternaria lo llevaron a tomar decisiones relacionadas con el control del consumo de los alimentos utilizando métodos primitivos de registro que le permitían tener en un momento determinado una información aproximada de las existencias; de allí en adelante las primeras actividades del hombre con sentido económico fueron evolucionando paralelamente con él y unido a este proceso de desarrollo, se cualificaban las formas "contables" hasta llegar a los registros típicamente dichos. Algunos "eruditos" dirán que eso no es contabilidad y que por lo tanto no es dable

hablar de su origen a partir de esa época prehistórica; se les concede la razón en lo concerniente a que no se debe denominar tales manifestaciones como contabilidad en el sentido preciso de la palabra y, más aún, ni siquiera los registros de las transacciones del siglo XV pueden definirse como tal teniendo en cuenta su acepción contemporánea: ello sólo es Teneduría de Libros.

Pero afirmar que por tal razón no es factible estudiar su historia ubicándola en períodos de la Edad de Piedra porque -según esos "eruditos"- no existían formas de escritura ni siquiera elementales y la contabilidad lleva implícita la información, es un craso error; ¿o es que la comunicación oral y manual no son formas de información primaria a la escrita? y lo fundamental para comprender históricamente un acontecimiento o un fenómeno, sea cual sea, hay que partir de las causas primarias que lo originaron.

Esta descripción de los acontecimientos nos permite formular el siguiente interrogante:

¿A la luz de los acontecimientos históricos, económicos y sociales que se han dado a través del desarrollo de nuestra Nación, es posible conocer los factores que hicieron posible el surgimiento de la contabilidad en Colombia a partir de La Conquista?

Este interrogante nos orienta para trazar los siguientes objetivos en el análisis:

- Conocer con la utilización del método dialéctico, los factores que dieron origen a la historia de la contabilidad en Colombia a partir de La Conquista, en relación dialéctica con el desarrollo socio – económico de los distintos modos de producción en general, con el propósito de despertar en el estudiante el espíritu investigativo que lo ubique, desde sus inicios, en el conocimiento científico de nuestra disciplina.

- Analizar por medio del estudio histórico - documental los hechos trascendentales que permitieron, a partir de sus orígenes primitivos, el desarrollo de la contabilidad en Colombia a partir de La Conquista.

Analizar la evolución de la contabilidad en relación dialéctica con la historia socioeconómica del país a partir de la época señalada.

## 2. REFERENTES HISTÓRICOS

La conquista de América se inició en el siglo XV y Colombia cayó en mano de los conquistadores españoles en el siglo XVI. Esta empresa, la de la conquista, y antes la del descubrimiento, se dieron como una consecuencia del naciente capitalismo que ya se vislumbraba desde el siglo XIII con el debilitamiento del feudalismo y como una necesidad de una nueva clase social, la burguesía, integrada por los comerciantes, mercaderes y banqueros que buscaban por todos los medios aumentar su poder económico; una característica inherente del capitalismo es la acumulación del capital y en su etapa primaria esa sed de riqueza lo impulsó a buscar nuevos canales que permitieran ensanchar el comercio y por ende obtener mayores ganancias; de esta necesidad proviene el Descubrimiento de América y la Conquista.

A la llegada de los españoles a tierras americanas las agrupaciones indígenas mostraban diferentes etapas de desarrollo económico; algunas se hallaban todavía en la Edad de Piedra y en otras se salía del colectivismo primitivo para dar paso a relaciones de producción con distingos de clase, éstas tenían una organización social comunitaria con vida sedentaria donde desarrollaban principalmente la agricultura, la caza, la pesca, la minería y el comercio, hasta el punto que la contabilidad en su etapa primitiva» era una técnica conocida en toda América: "...los Aztecas hacían cálculo y cuenta de los tributos...; el Inca no acude a signos escritos pero maneja notablemente sus cuentas mediante el qipus; los Quimbayas realizaron intercambio de productos y mediante el dibujo cuantificado, elaboraron tablas de equivalencia para realizarlo; los Chibchas utilizaron el trueque mediante un sistema numérico expresado en grupos de veinte objetos

realizando el registro mediante pigmentaciones en la túnica del encargado de este oficio."<sup>1</sup>

De todas las tribus del Nuevo Reino de Granada nombre con que bautizó a este país Jiménez de Quesada las que tenían una civilización superior fueron las que ocuparon la altiplanicie andina Cundiboyacense; su influencia abarcó desde Nicaragua hasta Ecuador y se les conoció como los Chibchas (Cultura Muisca); su dominio se extendía hasta 26.000 kilómetros cuadrados con una población de más de 600,000 habitantes; poseían una gran organización política dividida en familias, varias familias formaban un clan o aldea; a su vez un número de clanes integraban una tribu bajo un jefe tribal y varias tribus constituían un Estado. Los españoles a su llegada encontraron esta estructura político-familiar y una organización social dividida en la nobleza (caciques, sacerdotes y guerreros), los comunes (artesanos, mineros y mercaderes) y los esclavos (prisioneros de guerra y bandidos).

La tribu Chibcha mantenía una organización económica basada en la propiedad privada dueños de sus tierras y sus productos. Había libertad de comercio; gozaban de un gran adelanto agrícola gracias a sus tierras fértiles y que podían dedicarle a esa actividad, la mayor parte del esfuerzo ya que no conocían la ganadería o el pastoreo debido a la ausencia en tierras americanas de animales domésticos y de carga. Otra actividad económica importante fue la extracción, fundición y labrado del oro, la plata, el cobre y el bronce, destacándose la técnica en el trabajo del oro dejando huellas de que fueron excelentes orfebres. Su gran desarrollo agrícola les permitió la obtención de excedentes en la producción lo que facilitó el comercio a gran escala con otras tribus en centros comerciales que ubicaron en Zipaquirá, Tocancipá, Muzo, Ráquira y otros pueblos y lo más impactante de su sentido del comercio era el uso de la moneda en sus transacciones, ésta era de oro en forma triangular y de unos tres centímetros de diámetro. Con la moneda pusieron precio al valor de los artículos, llevando una

---

<sup>1</sup> Franco, Rafael, Reflexiones Contables. Ediciones Investigar, p.131

contabilidad estricta vendían a crédito y con intereses, lo que nos indica que utilizaban cuentas de control para los deudores, ya que recibían pagos por cuotas. Extendieron tanto su actividad comercial que llegaron a hacerlo con "..el Alto, Medio y Bajo valles del Magdalena y con otras tribus alrededor de su dominio, y poseían mercados en sitios distantes, como que iban desde Sorocotá (cerca de Vélez) hasta el valle de Neiva, con rutas de comercio que llevaban las mantas 3 Chibchas hasta la bahía de Santa Marta".<sup>2</sup>

Este desarrollo político, social y económico de los Chibchas como de las demás tribus de la Nueva Granada, se vio truncado por la invasión española que llegaron a imponer un nuevo orden económico, político, social y religioso utilizando todos los medios posibles, hasta el genocidio.

"La ocupación del corazón del dominio muisca significó para los castellanos el control de las demás zonas del país"<sup>3</sup> finalizando así en 1560 la época de la Conquista e iniciándose la de la Colonia. La primera se caracterizó por la violencia, el sometimiento y el saqueo de nuestras riquezas minerales adelantadas por los españoles; bajo la Colonia viene el afianzamiento del invasor y la imposición de la autoridad de los reyes de España, quienes entregaban a los conquistadores las tierras tomadas a cambio de riquezas, animales y construcción de navíos con mano de obra indígena. En esta etapa la corona española planificó, organizó y llevó el dominio político sobre los pueblos conquistados introduciendo nuevas formas económicas, sociales, políticas y religiosas (propagación del cristianismo) y promulgando "Las Leyes de Indias", conjunto de disposiciones sobre principios de administración, organización financiera, militar y religiosa. El rey confirió a los descubridores y conquistadores títulos de Capitán, Teniente, Gobernador y el de Virrey, quien representaba al rey en las tierras conquistadas y era en ellas el funcionario más importante, procedente de la alta nobleza y con

---

<sup>2</sup> Delgado, Alvaro. "La Colonia". Ediciones CEIS. Bogotá, 1974, p. 11 .

<sup>3</sup> Delgado, Alvaro. Op. cit. p. 16.

una carrera civil o eclesiástica de alto prestigio, se ocupaba de la situación general de los españoles, y de los indios y además, encargado de controlar todo lo relacionado con los tributos y con la Casa de la Moneda donde se guardaban las riquezas, era una especie de Contralor de la Monarquía con conocimientos y asesores contables., funcionarios éstos a los cuales desde el Descubrimiento se les asignó "..el control fiscal de los fondos, bienes y servicios públicos. Evidentemente en el segundo viaje, cuando Cristóbal Colón parte de Cádiz....los Reyes Católicos le designan un funcionario denominado Lugarteniente de los Contadores Mayores de Castilla cuya misión específica era controlar los ingresos y egresos oficiales relativos a la expedición."<sup>4</sup>

Este control se siguió llevando a cabo y así vemos como en 1524 el Emperador Carlos V crea el Supremo Consejo de Indias con funciones legislativas, administrativas y judiciales; en 1605 surgen los Tribunales de Contadores encargados de controlar los ingresos por concepto de la explotación de los metales y piedras preciosas,, así como el control de los empleados de la monarquía que manejaran dinero, bienes o servicios del Estado Español; "Durante el siglo XVII y gran parte del XVIII, los Tribunales de Cuentas hicieron las veces de contralorías regionales en los virreinos, capitanías y presidencias en que España había dividido política y administrativamente su imperio colonial en América."<sup>5</sup>

Todos estos organismos especiales actuaban como instrumentos para controlar los ingresos de la Corona, entre los más importantes de éstos se encontraban los tributos ordinarios y extraordinarios los que eran un deber para los súbditos; los organismos creados contaban para su labor con los contadores, que además, administraban justicia y el régimen del trabajo; tenían el carácter de funcionarios reales.

---

<sup>4</sup> Gómez Armando Latorre. Artículo:"Contraloría General de la República" en revista Gaceta; sin N° y sin año. p.19

<sup>5</sup> Gómez A, Latorre. Op. cit, p.19

Los Tribunales de Contadores se crearon por medio de la Ordenanza I de Contaduría de Felipe III expedida en Burgos el 24 de Agosto de 1605. Por su importancia transcribo el texto completo de esta Ordenanza respetando la ortografía de la fecha: "Estatuimos y mandamos, que para la buena administración, cuenta y cobro de nuestra Real hacienda haya en los Reinos y Provincias de las Indias tres tribunales de Contadores, que tomen las cuentas de las rentas y derechos, que a nos pertenecen en aquellos Reinos y Señoríos a todas y cualesquier personas en cuyo poder hubiere entrado y entrare hacienda nuestra, las cuales estén y residan, uno en la Ciudad de los Reyes de las Provincias del Perú: otro en la de Santa Fe» del Nuevo Reino de Granada: y otro en la de México, de la Nueva España, y que en cada uno haya, estén y residan siempre tres Contadores, que sean y se intitulen de Cuentas y despachen, y libren, según, en la forma y orden, que por las leyes de ese título y libro está dispuesto dos Contadores de Resultas, y dos Oficiales, con títulos nuestros, para que ordenen las cuentas, que se hubieren de tomar, los cuales y no otros ningunos, lo puedan hacer: y asimismo los dichos Oficiales den a nuestros Contadores de Cuentas el recaudo necesario para tomarlas, y lo que mas conviniere el ejercicio de sus oficios, y asistan a las Audiencias a las mismas horas, que los Contadores, guardando las órdenes, que ellos les dieron : y cada Tribunal tenga un Portero, que guarde y asista a la puerta de su Audiencia, haga y ejecute lo que le ordenaren y mandaren los Contadores, y para que mejor lo pueda cumplir traiga vara de Justicia, y todos tengan y gocen el salario, que les hubiéremos concedido, y constare por sus títulos."<sup>6</sup>

Los tribunales desarrollaban, entre otras, las siguientes funciones:

---

<sup>6</sup> De Luque, Hernando F. Artículo "Creación del Tribunal de Contadores de Cuentas en Santa Fé" <sub>a</sub> en revista Gaceta N°51 de Sept. de 1979. p. 31

"Llevar libros de inventarios de cuentas pendientes y vencidas en orden alfabético; libros de los que deben dar cuentas; tomar relaciones juradas de los responsables antes de tomar las cuentas, a fin de precisar todo lo recibido, gastado y pagado, solicitar a los empleados de Hacienda los libros para mayor comprobación; inventariar al fin de cada año las existencias de las Casas Reales; etc."<sup>7</sup>

Vemos que los contadores tenían un carácter oficial, eran funcionarios al servicio del Estado y con un gran poder; podemos decir que desde el punto de vista de su función, tenían medios para desarrollar su trabajo en mejor forma que como está el contador público hoy, el cual adolece de la protección del Estado. La Colonia fundamentó buena parte de sus ingresos en una serie de tributos que fueron y siguen siendo en gran parte impopulares, algunos por lo injusto y otros por lo arbitrario, con ello garantizaba el sostenimiento del aparato estatal; el recaudo de éstos era vigilado por los contadores.

Entre otros, los más importantes eran:

1. Los Impuestos sobre el comercio exterior: Derechos de Almojarifazgo, de alcabala, de toneladas, de avería, etc.
2. Sobre la minería., la agricultura y la industria en general: Diezmos, Quintos de oro y plata.
3. Impuesto sobre las transacciones: Alcabala, papel sellado.
4. Rentas estancadas: Salinas, tabaco, aguardiente, etc
5. Impuestos personales: Tributo de indios, Subsidio, eclesiástico, etc.

Comentemos algunos de ellos: el almojarifazgo, que era una especie de "contribución" de aduanas a través del cual el comercio colonial pagaba un porcentaje sobre el valor de cargamento a exportar de Sevilla a las Indias o sobre su importancia; "la alcabala gravaba todas las ventas, trueques y cambios, así de

---

<sup>7</sup> Op. cit. p. 32

las mercaderías que se traían de España.... y la ley disponía que todas las ventas y trueques de cualesquiera bienes raíces, muebles o semovientes que causaran alcabala, se hicieran ante un escribano".<sup>8</sup>

De este impuesto -la alcabala- proviene el actual "Impuesto al Valor Agregado", es de origen árabe y viene de la palabra "gabal", que significa recibir. Fue introducido en España en el año 1341. Este impuesto motivó en el pueblo levantamientos insurreccionales como el de los Comuneros en 1781; el impuesto conocido como "Los Quintos de Oro y Plata", consistía en que todo el que sacara o comprara algún metal precioso debía pagar a la Corona la quinta parte de lo sacado o comprado. Otra forma de que se valió España para captar más riquezas fue a través de la creación de la Encomienda, la Mita y los Resguardos que eran formas de trabajo impuestas a los indígenas a través de los cuales pagaban tributo al dueño de la tierra.

La encomienda por ejemplo: "Es un remedo de la forma española de usufructo de bienes y puede describirse como un reparto de indios (mano de obra) que se opera tan pronto se funda una población, cuando el jefe o capitán de la expedición procede a repartir entre sus oficiales y soldados buena parte de las tierras, mejoras y pertenencias de las comunidades indígenas. El encomendero percibe el fruto del trabajo vivo, en forma de servicio personal o de tributo de indios (parte del cual, entrega naturalmente, al arca real)"<sup>9</sup> el fin de la encomienda era principalmente tributario y el impuesto pagado por el indio se le llamaba DEMORA<sup>10</sup> se hacía dos veces al año y era recogido por el cacique de la tribu quien se lo entregaba al dueño de la encomienda; éstas transacciones las verificaba un contador del Rey, quien llevaba censo de la población en la encomienda correspondiente y podía fijar las cantidades de impuestos que se

---

<sup>8</sup> Galindo, Aníbal. "Estudios Económicos y Fiscales". Ediciones Sol y Luna. Bogotá, 1978, p.129

<sup>9</sup> Delgado, A. Óp. cit. p. 51

<sup>10</sup> Tirado, Álvaro Mejía. "Introducción a la Historia Económica de Colombia". Universidad Nacional, la. edición 1971, p.22

debía pagar; éste miraba el área del terreno, el tipo de cosecha, ganado, número de personas por familia, etc.; de todos estos datos el visitador contable determinaba la tarifa justa a pagar por los indios al encomendero, asegurándose que les quedara lo suficiente para mantenerse y mantener a la familia, pago de médicos y casamiento de hijos, los diezmos a la iglesia y otros gastos.

El resumen de lo anterior conformaba una ".primitiva declaración de renta, en donde se combina los aspectos técnicos y humanos para la determinación del monto de los impuestos. El funcionario tenía que dominar aspectos técnicos y tener una ética a toda prueba." De este informe enviaba copia al encomendero y otra al tribunal de impuestos de la Casa Real; estos contables se encargaban además de recaudar los tributos. Esta era otra de las funciones del Tribunal de Contadores, quienes llevaban un balance de lo que cada encomienda producía

El contador era un funcionario de alta jerarquía nombrado por la corona a través de la Real Audiencia de Santa Fe.

La Corona Española con el objeto de mantener una imprescindible mano de obra en la agricultura y garantizar los ingresos provenientes de los tributos indígenas, se "opuso" al mal trato que daban los conquistadores dueños de las tierras a los indios y expidió una ley de protección al indígena donde se prohibía la esclavitud de ellos y autorizó la importación a tierras americanas de esclavos africanos. La esclavitud a los nativos se prohibió por medio de la Cédula 2 de Agosto de 1530. Los esclavos africanos laboraban en todos los trabajos pesados por lo cual llegaron a convertirse para la Corona Real en la MERCANCÍA más importante; surge en América el COMERCIO DE ESCLAVOS y se da en América una de las etapas vergonzantes de quienes dominaban la teneduría de libros; garantizar cuentas exactas al gobierno por el comercio de esclavos que se convirtió en una de las empresas más codiciadas y donde el esclavo se catalogó como la

mercancía más valiosa que se llevaba a las Indias, siendo Cartagena el principal punto para este comercio.<sup>11</sup>

Hasta ahora se ha visto la contabilidad a un nivel oficial y esto es así porque las empresas de carácter privado sólo tenían que ver con que sobrasen riquezas para poder vivir bien; a costa de la explotación de los indígenas y los esclavos aumentaban sus riquezas, por ello no les preocupó llevar registro contables de sus negocios; la única empresa privada que sí lo hizo fue la Compañía de los Jesuitas que mantenían un rígido control de sus activos y por eso, "Durante el período colonial la iglesia fue la institución que más riquezas acumuló, en bienes inmuebles tanto urbanos como rurales ... fueron verdaderos innovadores para lograr el trabajo de los indígenas y no acudieron a la fuerza para lograr el servicio....Las posesiones Jesuitas llegaron a ser riquísimas no sólo en tierras, sino también en ganados, agricultura y otros bienes . De gran importancia fueron también las haciendas de los Jesuitas, por su valor económico y por las técnicas de organización en éste como en los otros negocios., estaban desparramadas por todo el territorio de la Nueva Granada y comprendían grandes extensiones de tierra con grandes cantidades de ganado...Tanto las misiones como las haciendas estaban sujetas a un estricto control económico, que se llevaba a cabo por medio de libros de contabilidad minuciosamente llevados , balances periódicos y visitas de los superiores a los administradores. Todos los bienes" debían estar inventariados en libros y cada cambio de administración implicaba nuevo inventario..... Los libros de contabilidad, los inventarios y las visitas fueron introducidas por primera vez en América para el manejo de bienes no públicos. Es decir era el desarrollo de las actividades agropecuarias con un criterio de empresa a la manera capitalista"<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Tirado, Álvaro M. Óp. cit. págs. 38 y 42

<sup>12</sup> Tirado, Álvaro M. Óp. cit. págs. 63 a la 70.

Se ha transcrito esta cita un poco extensa porque en ellas vemos por primera vez a la "contabilidad" practicada por un CONTADOR PRIVADO que hace a su vez también auditorias de carácter privado, por primera vez (nos referimos lógicamente a la Nueva Granada). Esto se daba entre los años 1700 al 1725. Para el año 1770, los Jesuitas habían triplicado sus riquezas y siguieron acumulándola hasta que la corona los expulsa de América en 1767, ya que esa compañía alcanzaba un gran poder económico y por ende político y estaba ya dándose un enfrentamiento entre las dos instituciones con graves riesgos para la corona española; todos sus bienes fueron embargados.

En síntesis, de todos estos referentes históricos se concluye que para la época de la Colonia: "se practicó contabilidad... en el sector público por parte del Estado y los recaudadores de impuestos, así como en el sector privado donde fue ejemplar la utilización de registro, presupuesto y control realizado por las comunidades religiosas (Jesuitas)... La técnica contable aplicada no es otra que la generada en Italia y adoptada por España, correspondiente a lo que se ha denominado la escuela latina..."<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Franco, Rafael. Óp. Cit. P. 132 y 143.

### 3. ORIGEN DE LA CONTABILIDAD

El hombre primitivo en el estado salvaje era nómada, vivía en condiciones extremadamente difíciles siempre enfrentando riesgos contra su vida; la presencia de fieras salvajes, la inclemencia del tiempo con tormentas y ciclones, los terremotos y erupciones volcánicas lo fue agrupando con otros hombres surgiendo así la primera forma primitiva de comunidad. La convivencia colectiva les representaba mayor seguridad ante las fieras o las arremetidas de la naturaleza; el surgimiento del grupo fue un gran avance aún cuando andaban sin lugar fijo, eran errantes, su estado "semianimal", sólo les permitía vivir de las plantas, raíces y frutas de tal forma que cuando llegaban a un sitio se establecían en él hasta tanto les brindara un medio de subsistencia; una vez agotada la fuente de alimentación en esa área emigraban a otros lugares. El desplazamiento permanente no era motivado únicamente por la búsqueda de alimentos, sino que también podía ser por el ataque de otros grupos de hombres primitivos ya que entre ellos imperaba la ley de la supervivencia. En esta etapa no existe ninguna actividad humana que tenga sentido económico, "ni hubo en general ninguna división económica del trabajo, ni siquiera entre los sexos".

Los adelantos y mejoras en las condiciones de vida del hombre primitivo van en función de la cualificación del trabajo y ha sido precisamente el trabajo el que fue diferenciando al hombre del animal; Carlos Marx señala al respecto: "El uso y la fabricación de medios de trabajo caracterizan el proceso de trabajo específicamente humano".

En el transcurso de un largo proceso milenar, el hombre fabrica instrumentos mas apropiados para la caza y la pesca utilizando las piedras y palos como materias primas, creando así las lanzas y especies de hachas. En este período

conocía el fuego, que se originaba al caer una descarga eléctrica sobre un árbol o por los incendios causados por las erupciones volcánicas; pero lo que representa un inmenso avance en su desarrollo es el descubrimiento del encendido del fuego, llegar a producirlo conscientemente y a voluntad propia; con ello llega el momento que el producto de la caza y la pesca ya no es consumido en su estado natural, sino que es cocinado. Con el desarrollo de la pesca, los grupos van observando que además de ser una excelente alimentación, existe en abundancia por lo que van disminuyendo su andar errante y perduran largo tiempo lo más cerca posible de los ríos, conduciéndolos a formar las primeras comunidades sedentarias en cavernas. Así fue como la labor de la pesca creó poco a poco la necesidad de ubicarse en un sitio fijo y formar los primeros grupos en formas de tribus o comunas. A partir de aquí surge la primera división del trabajo y se da entre los sexos: el hombre es el que caza y pesca y la mujer se dedica a la alimentación de los hijos (amamantamiento). Con esta división del trabajo y la existencia de un hábitat fijo se desarrolla la especialización de estas dos actividades llegando el hombre a crear el arco y la flecha, así como redes y balsas de madera; este desarrollo técnico y el afianzamiento de la vida sedentaria sentó las bases para que surgiera la agricultura y la cultura doméstica expresada en dibujos que grababan en las paredes de las cuevas y simbolizaban la lucha del hombre contra las fieras o la adoración a dioses varios ya en este momento de notable desarrollo en la historia de la humanidad se dan las condiciones para la existencia de la primera forma de propiedad, LA PROPIEDAD SOCIAL, y junto con ella la aparición de las primeras manifestaciones con sentido contable; los integrantes de un grupo trabajaban en común, organizaban la pesca o la caza en brigadas ya que en esa época un hombre solo, aislado contra las fuerzas de la naturaleza o contra las tribus rivales era imposible que sobreviviera; asimismo, el producto del trabajo también era de todos y se distribuía equitativamente, apareciendo así en la historia LA PROPIEDAD SOCIAL.

A pesar del trabajo colectivo, la comunidad sólo producía lo suficiente para la satisfacción de sus necesidades, era una economía de consumo ciento por ciento; los efectos negativos que sobre la agricultura ejercían las malas estaciones climáticas originaban períodos difíciles para el sostenimiento de todos sus miembros. Esto los llevó a observar cómo la naturaleza les brindaba en unas épocas del año mejores cosechas que en otras y que ellas venían en períodos de tiempo determinado; este fenómeno natural los condujo a creados primeras formas analíticas de control: la primera, el establecimiento de medidas que permitían prever las estaciones malas para los sembrados; evidencia de esto lo encontramos entre la cultura de los Aztecas en México quienes se idearon una forma para CONTABILIZAR EL TIEMPO marcando con una raya pequeña (muesca) en las paredes de las cuevas, la aparición de cada sol y después de 30 rayas pequeñas viene una raya grande, registrando el paso de 30 soles. El hecho de marcar una raya grande después de 30 pequeñas se hizo bajo una selección arbitraria, ya que la raya grande pudo ser después de diez o veinte rayas pequeñas y no de 30 pero había la necesidad de determinar un período como patrón para la medición del tiempo, En el proceso de observación perciben que mas o menos a determinado numero de rayas (ejemplo: 390 ó 400) se volvía a presentar una estación semejante a la que se dio en el momento que hicieron la primera raya pequeña, deduciendo que las lluvias» nevadas, calores, etc. se repetían a determinado numero de apariciones del sol, comenzando a diferenciar los días de los meses y éstos del año, hasta darse las condiciones para la invención del universalmente famoso calendario Azteca que tiene el símbolo del dios sol.

De semejante manera los egipcios basaron su calendario en el curso del sol y previeron las malas estaciones.

Así el hombre primitivo logró contabilizar el tiempo separando las buenas estaciones de las malas y previendo las eventualidades futuras; pero la primera

operación con significad o contable que tuvo un resultado económico fue la reserva cual surge como producto de la NECESIDAD ECONÓMICA de tener medios de consumo en épocas no favorables. En las estaciones buenas para la siembra, el grupo ya no sólo producía lo necesario para su subsistencia sino que se preocupó por producir mucho más, dándose cosechas más abundantes; el excedente constituía la reserva para el momento de escasez. Junto con el excedente aparece el CONTROL; el cuidado de que las provisiones alcancen durante esos malos períodos llevó a controlar las acciones propias de cada uno de sus miembros con respecto a los bienes para el consumo, propiedad de la comunidad. Estas provisiones se repartían en partes iguales entre todos (lo que no era muy difícil ya que los descubrimientos de los Arqueólogos y Antropólogos han demostrado que por los restos hallados, estas comunas estaban integradas por veinte o treinta personas) procurando que alcanzaran hasta la próxima estación favorable, dándose así las primeras formas de RACIONAMIENTO.

Para proveerse de cantidades suficientes tuvieron que proceder a idear el ALMACENAMIENTO de esos productos constituyendo rústicamente especies de bodegas donde conservar provisiones suficientes. Con el almacenamiento de los alimentos y el control de ellos bajo una planificación de consumo surge por primera vez los INVENTARIOS. A los encargados del control les "(...) queda implícita su función principal que es la de comunicar a unos interesados (la comunidad) cuánto se produjo (volumen de la cosecha), cuánto se ha gastado y cuánto queda. Con el conocimiento de estos datos y su consecuente aplicación se pudo regularizar el consumo entre cosecha y cosecha", es decir, se cuantifican los recursos y como no conocían formas de registro con algún sentido lógico se valieron de símbolos y marcas para llevar ese control. Como pruebas de esta cuantificación "... las encontramos, pues, como muescas en los árboles y como rayas en las piedras. Ahora bien, para diferenciar que una raya esté significando tiempo y otra esté midiendo trigo, la forma de la raya resolvía el problema. Recta

para el tiempo, quebrada para el trigo; o también mediante el color, negra para el tiempo y amarilla para el trigo".

Los Incas del Perú, al igual que los Aztecas en México, dejaron evidencia de estas formas de contabilidad primitiva; utilizaron una forma de control que llamaron QUIPOS (que quiere decir en quechua, nudo) para registrar cantidades y ciertos acontecimientos importantes en la vida de sus pueblos. Consistían estos quipos en varios nudos hechos a lo largo de una cuerda y cada nudo tenía un cierto significado, como por ej.: gastos que ya se habían efectuado o pendientes por llevarlos a cabo; los nudos se diferenciaban por el tamaño y el color.

Los Incas con los quipos "suplían la falta de escritura, y daban razones de las historias, noticias y cuentas".

Las evidencias dejadas por los Aztecas, los fenicios, los egipcios y otros pueblos nos indican que éstos suplieron la escritura propiamente dicha (inexistente en ese momento de la historia) con formas de registro simbólicas que sirvieron para dejarnos hermosas páginas históricas grabadas en las piedras y paredes de las cuevas que describen la lucha del hombre contra la naturaleza, las fieras y el hombre mismo, "los trabajos descubiertos en las cavernas en los últimos siglos pertenecen a las mayores obras de arte de la historia humana en general" señala el historiador alemán Jurgen Kuczynski; asimismo, dejaron historia de sus actividades económicas, las cuales para ellos tenían mucha importancia ya que llevaban implícita su propia supervivencia.

La propiedad social es primera base sobre la que se dan las relaciones de producción de las comunidades del sistema primitivo fundamentadas en el apoyo mutuo, la colaboración común y el trabajo colectiva, características éstas que iban ligadas al nivel de desarrollo de los instrumentos que se utilizaban para las jornadas diarias y al mismo nivel de desarrollo del hombre, los cuales eran

bastante rudimentarios; a medida que los instrumentos de producción se tecnifican las comunidades también se desarrollan y alcanza un gran nivel la caza, la cría y domesticación de animales, la agricultura, el transporte en los ríos, etc., lo que representa un inmenso avance en la economía y afecta la forma de la propiedad de la comunidad; se crean excedentes propios, el que más caza animales vivos exige mayor parte en la repartición; asimismo el que siembra más, etc., creándose así las primeras formas de Propiedad personal lo cual influye en la misma conformación de la familia que giraba en torno a la madre (matriarcado) y ahora da paso al reconocimiento de la cabeza familiar en el padre (patriarcado) a quien comienza a interesarles el saber quiénes son sus hijos, ya que es a ellos a quienes les correspondía el traspaso de su propiedad, de sus bienes, al morir. Surge La Herencia y con ella un mayor celo hacia el patrimonio personal y un mayor deseo a aumentar esa propiedad, a tener más; esto representaba más poder entre la comunidad y ese poder también era transferido al hijo al morir el padre, dándose así una especie de reconocimiento a un "derecho de propiedad", o sea, a un activo intangible (no material).

El afán desmesurado de adquirir mayores riquezas llevo a que en las guerras entre tribus el vencedor no se limitara a tomar los tesoros como trofeos sino que incluyo entre ellos al hombre vencido, con el objeto de ponerlo a trabajar para él utilizándolo como una propiedad más; así aumentaba su riqueza y podía disfrutarla mejor; tomo sus instrumentos de trabajo y extendió sus dominios apoderándose de grandes extensiones de tierra, "...de la propiedad personal se pasa a la propiedad privada de los medios de producción" y allí nace el segundo modo de producción que se ha dado a través de la historia: el esclavismo.

El Esclavismo, etapa de la historia en que por primera vez las relaciones económicas de la sociedad se levantan sobre la explotación del trabajo de muchos en beneficio de unos cuantos poderosos, los primeros llamados esclavos y los otros esclavistas. Es una época que abarca aproximadamente del año 4.000

(a.n.e.) hasta el fin del Imperio Romano Occidental en el siglo V (D.C). Tiene sus primeras manifestaciones en el período Neolítico (neos: nuevo) en el cual ya se encuentra generalizado el uso del arco y la flecha y hay un mejor trabajo en el labrado de la piedra por lo que se le conoce también como la Edad de la Piedra Pulimentada; el hombre aprende a domesticar al cerdo, la oveja y el buey, naciendo así la Ganadería; se utiliza por primera vez el cobre en múltiples aplicaciones; agujas, anzuelos, armas, recipientes, etc. Todo esto trae mayor productividad en el trabajo.

En el colectivismo primitivo la producción era muy baja y el producto del trabajo se distribuía por igual entre los miembros del grupo en el período Neolítico con el uso del cobre, la piedra pulimentada, el nacimiento de la ganadería y otros descubrimientos, el trabajo es más productivo y los excedentes son mayores por lo cual los que cazaban más, o habían domesticado más animales, comenzaron a exigir partes mayores de lo producido; se fue imponiendo el más fuerte, quien más tuviera ello le representaba mayor autoridad y respeto, presentándose las primeras formas de PROPIEDAD PRIVADA; luego hizo suyos los animales que él domesticaba y las herramientas que hacía, surgiendo la propiedad sobre los INSTRUMENTOS DE PRODUCCIÓN. Ya vimos como estas riquezas crean en el hombre la necesidad de saber quiénes son sus hijos para trasladarles la herencia, desapareciendo así el matriarcado e imponiéndose el patriarcado; al respecto señaló Federico Engels: "El derrocamiento del derecho materno fue la gran derrota histórica del sexo femenino en todo el mundo. La mujer se vio degradada a un simple instrumento de reproducción.

Con las nuevas características de la familia, este contiene en su interior la esclavitud y por ende "... la primera opresión de clases, la del sexo femenino por el masculino" (Engels), A partir de aquí se inventa la esclavitud; ya en las guerras, no sólo habían vencedores y vencidos, sino que a los derrotados les saqueaban sus instrumentos de trabajo y eran aprehendidos para que trabajaran en beneficio

de los triunfadores. La igualdad comunista primitiva cede ante el avance de una nueva sociedad dividida por primera vez en clases sociales: la de los esclavistas y los esclavos. La propiedad privada sobre las FUERZAS PRODUCTIVAS sustituye a la colectiva y entre éstas se encuentra incluida la propia fuerza de trabajo, ya que hasta la vida del esclavo era propiedad de su amo.

En el año 3.300 (A.C), las aldeas neolíticas se transforman en pequeñas ciudades y aparecen los centros artesanales y comerciales, se inventa la escritura, todo esto es posible porque los amos no tenían que preocuparse por trabajar y se dedican a las ciencias y las artes y a crear formas que les permitiera proteger sus propiedades; es así como con empleados asalariados organizan numerosas fuerzas de seguridad y toda una nueva organización especial a través del cual se cobraban los impuestos, se dictaban las normas que debían acatar los habitantes de las ciudades y ante todo se mantenía el orden social existente: nace el Estado, como todo un sistema de garantía y seguridad para la clase dominante.

Aparecen también las primeras funciones especializadas y entre ellas se destacan las de los ESCRIBAS, quienes estaban encargados de llevar un registro metódico de cómo se utilizaban las riquezas de los poderosos; eran los tenedores de libros de esa época, cuantificaban las naves, los esclavos, las cantidades de tierra, llevaban cuentas de los costos en que se incurrían en las inmensas construcciones de los templos y pirámides, así como de los gastos de manutención de los esclavos; es decir, por primera vez aparece la teneduría de libros como una actividad privada y al servicio de una clase social privilegiada, la de los esclavistas.

"La información contable se hace y sirve para controlar la actividad económica del reino.. En otras palabras, la contabilidad se particulariza y podemos hablar entonces de una contabilidad del Faraón de Egipto, una contabilidad de Moctezuma en México, etc. es una contabilidad para la esfera oficial".

Este tipo de contabilidad tiene su máxima expresión en las que se denominan "ciudades estados" como Egipto, Grecia y Roma y que a su vez fueron lo más expresivo de las relaciones económico-sociales del esclavismo. Los investigadores siguen los estudios del desarrollo de la contabilidad en este Modo de Producción tomando como punto de partida estos tres pueblos.

Con el nombre de Feudalismo se designa el sistema económico-político y social que se impuso en Europa durante el período conocido como LA EDAD MEDIA, o sea, el comprendido entre la Antigüedad y la Época Moderna, entre el siglo V y XV después de nuestra era; es decir, se inicia con el fin de Imperio Romano Occidental en el año 476 ante la invasión de los bárbaros. Se caracteriza el Feudalismo por ser un modo de producción basado en la propiedad de los señores feudales sobre inmensas áreas de tierras denominados feudos y la propiedad parcial sobre los que trabajaban en ellas, conocidos como campesinos siervos.

El feudalismo surgió como resultado de la descomposición del régimen esclavista y, en algunos países, del régimen de la comunidad primitiva.... sus rasgos fundamentales son: 1° dominio de la economía natural; 2° dependencia del campesino respecto al terrateniente; 3° estado extraordinariamente bajo de la técnica..." y 4° grandes feudos en manos de los reyes y la Iglesia.

En el estudio del desarrollo de la contabilidad los investigadores de ésta dan un salto en la historia, pasan de la contabilidad en Egipto, Grecia y Roma a sus avances en la Edad Media partiendo de las Cruzadas (siglos XI al XIII); en el período que se deja de estudiar no hubo ningún progreso en la contabilidad, ni en el comercio, ni en la cultura. Hubo retroceso: uno de los hechos más importantes que se produjeron en la temprana Edad Media fue la decadencia y desaparición de la ciudad, que había sido (en el esclavismo) el centro económico y administrativo. Lentamente se extinguió la industria, se paralizó el comercio

internacional, el comercio local quedó reducido a un mínimo, la moneda dejó de circular, desapareció la división del trabajo, la economía urbana fue sustituida por la economía rural. Lo único que importó fueron la tierra, el trabajo y los productos naturales. La guerra y la conquista eran los únicos medios para acumular los bienes de producción.

Es esta la razón por lo que la Edad Media se ha dividido en Alta y Baja; la primera caracterizada por el retroceso en el comercio entre las ciudades y que va del siglo V al XI y la segunda, o Baja Edad Media, que se inicia en el siglo XI hasta el XV inclusive, período en que el comercio interregional e internacional tuvo gran difusión y en el que ya se iba perdiendo poco a poco la concepción feudal y dando paso a las primitivas nacionalidades, las fuerzas latentes del comercio vuelven nuevamente a ponerse en actividad más perfeccionadas aún, hasta dar paso a la Edad Moderna con la ampliación del radio de acción del comercio.

En la Alta Edad Media todo se vio oscuro por el grado de influencia que ejerció la iglesia; se extendía por todas las ciudades su poder espiritual y poseía grandes extensiones de tierra. Dice Leo Huberman que "La Iglesia era el mayor terrateniente de la época feudal. Los hombres preocupados por la clase de vida que habían hecho y que querían asegurarse que irían a la diestra de Dios, antes de morir daban sus tierras a la Iglesia... algunos nobles y reyes crearon la costumbre de que cuando ganaban una guerra y se apoderaban de las tierras del enemigo vencido, daban parte de éstas a la Iglesia la cual llegó a ser dueña de una tercera parte o la mitad de toda la tierra en Europa Occidental."

Este poder de la Iglesia fue en todos los campos y por ello en esa nefasta etapa de la Edad Media es poco lo que se encuentra del desarrollo de la cultura, las artes y las ciencias; ellos monopolizaron también el saber y lo mantuvieron siempre en el misterio y es por eso que el constante avance de la contabilidad sufre una larga interrupción; ésta queda enclaustrada en primer lugar en los

monasterios, en donde los miembros de la Iglesia la utilizan para el control del pago de los impuestos; en mínimo grado, entre los pocos comerciantes y mercaderes que la necesitan para el registro e historia de sus mínimas transacciones y en tercer lugar, en los dominios del Sr. feudal, donde se registran los ingresos y egresos del rey y su reino.

En la época del siglo VIII, se conserva el antecedente de una ordenanza de Carlo Magno, Emperador del Sacro Imperio Romano-Germánico, la "Capitulares de Villis". En la cual se estipulaba el levantamiento de un inventario anual de las propiedades del Imperio y el registro de sus movimientos en un libro que tuviese por separado ingresos y egresos.

Es decir, en esta época se sigue utilizando la teneduría como una técnica necesaria para llevar un control sobre las operaciones, pero por el desprecio que se tiene por la educación y la investigación esta técnica retrocede, hasta llegar a desaparecer en muchos casos frente a la economía de autoconsumo y la falta de dinero. La Iglesia poseía grandiosas fortunas pero era un capital ocioso, no tenía salida; igual ocurría con las fortunas de los señores feudales, todo era improductivo, cada feudo producía lo que consumía y lo que necesitaba, el intercambio de artículos era en mínima escala y a todo esto contribuía la cantidad de asaltantes y bandidos que asechaban por los caminos entre uno y otro feudo.

Retrocedió la cultura, caracterizándose por ser fundamentalmente religiosa; coloca en el centro de todas las cosas a Dios y enseña a obedecer por encima de todo a la iglesia, llegando así a tener ésta un gran poder.

No hay ningún estímulo a la producción de bienes materiales, lo que origina el que llega un momento en que sobra la tierra y faltan los trabajadores, por lo que el Sr. feudal divide y otorga un pedazo de sus tierras a los labradores pero a condición de que trabajen para él sin ninguna paga y principalmente la atención debía ser

por las tierras del amo. Era la servidumbre. Así el siervo quedaba ligado de por vida a las tierras del señor, ya que de ello dependía su vida y la de su familia.

Fue toda una etapa oscura, de regresión económica.

Es con las expediciones de "Las Cruzadas" (ocho en total), cuando comienza a ceder el atraso económico. Se organizan como una contraofensiva de los cristianos contra los turcos y musulmanes que amenazaban el imperio de Oriente. Junto a los "cruzados" se unen los comerciantes italianos lo que favoreció a Génova y Venecia.

Las Cruzadas (1,096 al 1.270) vuelven a dar impulso a la actividad mercantil, a su lado se intensifica el comercio y se inicia una "revolución comercial", renacen las ciudades que habían prácticamente desaparecido, es una nueva era. Ya dijimos que con las Cruzadas se unieron los comerciantes italianos, pero además de ellos estuvieron también muchos terratenientes que querían llegar a otros sitios e incrementar sus riquezas poniéndolas a producir, también se unió el pueblo que buscaba mejores horizontes; fue una marcha inmensa hacia el Oriente, por mar - principalmente y por tierra; el uso del mar intensificó el comercio marítimo y surge el crédito en gran escala, se abren rutas comerciales y puertos marítimos o fluviales. El desarrollo del crédito obligó al registro detallado de este tipo de transacciones que no se hacían al contado surgiendo así la contabilidad denominada "memorial", nombre que se le dio porque sustituía a la memoria.

Todas estas nuevas operaciones necesitaron de una contabilidad más avanzada y es así como: "La teneduría de libros de comercio se hace más precisa, los métodos más sencillos y la lectura más fácil. Ciertamente que seguía existiendo gran complejidad. La contabilidad se dispersaba en numerosos registros: los libros de las "sucursales", de las "compras", de las "ventas", de las "materias primas", de los "depósitos de terceros", de los "obreros a domicilio" y el "libro secreto" donde

se consignaba el texto de la asociación, la participación de los asociados en el capital, los datos que permitían calcular en todo momento la posición de dichos asociados en la sociedad y la distribución de beneficios y pérdidas; he aquí la formación de la contabilidad por partida simple, que consistía en llevar cuentas por separado de los clientes primero y después, de las mercancías con sus valores, hasta llegar al surgimiento de la partida doble en el siglo XIV, con las primeras formas de organización capitalista.

El factor que contribuyó a este nuevo avance fue la aparición de las sociedades comerciales. A partir de la Edad Media y sobre todo en Italia se asistió a la creación de las compañías mercantiles, antecedente remoto de las futuras sociedades por acciones que tan importante papel han desempeñado en la génesis del capitalismo. La sociedad comanditaria aparece ya en Italia en el siglo X cuando los comerciantes poseedores de capitales, pero que no quieren desplazarse, encargan a otros comerciantes que si viajan, el que efectuen por ellos ciertas operaciones a cuyo efecto le anticipan un capital sobre la base de una participación en los beneficios.

Con la aparición de las sociedades mercantiles surgen las técnicas para el registro del reparto de las ganancias a fines de los períodos y también, cómo registrar, llegado el caso, su liquidación; asimismo, el registro apropiado de los inventarios. Aparece además, la figura del administrador encargado de manejar los negocios de terceros y por cuyos servicios obtenía una participación en los beneficios.

Este paso de la contabilidad "por partida simple" a la de "por partida doble" no se da al unísono en todas partes ya que las nuevas condiciones económicas tampoco son iguales en todos los sitios; nuestro marco espacial se ubica: en la Italia y Francia de los siglos XIII, XIV y XV donde el desarrollo de la teneduría de libros es grandioso gracias al incontenible avance del comercio y de la formación de empresas que implicaban nuevas formas de administración de las riquezas. La

partida simple fue de mucha utilidad, hasta el punto de que hoy se sigue, utilizando en pequeños negocios que no requieren procedimientos contables complicados.

Por todo lo anterior podemos afirmar que el sistema de contabilidad por partida doble tuvo su origen en el ocaso del feudalismo, en la última parte de la Baja Edad Media; no se conoce quien fue su creador pero si que fue inventada en el siglo XIV en Toscana, localidad de Italia donde naciera en el año 1.445 LUCA PACCIOLI, monje de la orden de San Francisco, Teólogo y gran matemático del siglo XV, quien estableció este procedimiento como todo un sistema organizado y coordinado y fue autor de la primera obra impresa que contiene un capítulo sobre contabilidad, denominada “ Suma de Aritmética, Geometría, Proporción y Proporcionalidad” y en la cual Paccioli diseña un sistema de que le permita al comerciante información contable oportuna y verificable de su patrimonio y sus obligaciones.

Es precisamente en el siglo XV cuando en Europa, España vive el tiempo de las Empresas de La Conquista y es en 1492 cuando “...la bota española se clavó por primera vez en las arenas de las Bahamas...y Cristóbal Colón dirigió en persona la campaña militar contra los indígenas de la Dominicana” (GALEANO, 1971, 24).

#### **4. EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD A PARTIR DE LA CONQUISTA**

A comienzos del siglo XVIII España fue gobernada por la Dinastía de los Austria, representantes de la familia Borbón, quienes eliminaron el monopolio comercial y autorizaron el libre comercio presionados por la clase burguesa española que buscaba nuevos mercados en las tierras americanas para poder darle salida a sus productos y abastecerse de materias primas para la elaboración de otros; así, América se convierte en mercado de la metrópoli y en fuente de materias primas; se crearon nuevos puertos tanto en la península como en el "Nuevo Mundo" y se rebajó el derecho de almojarifazgo o impuesto de aduana; se dio permiso a Inglaterra en el 1735 para comerciar con algunas colonias españolas, en 1764 se permitió el comercio a México y Guatemala y en 1776 se amplió a Buenos Aires y Chile. El comercio exterior alcanza gran auge y con él la contabilidad; los impuestos de aduanas y otros, le representaron a la Corona Española una renta pública de 39 millones de reales ya al final de la época colonial, dineros que fueron controlados por los tribunales de Contadores en los virreinos, capitanías y presidencias en que la corona había dividido política y administrativamente las colonias. Este control era necesario porque los impuestos se recaudaban, además de la captación directa por parte del Estado, por medio de recaudadores particulares quienes rendían cuenta a los contadores mediante la presentación de libros de contabilidad, cuyos asientos de cada transacción debía tener como evidencia un recibo por cada ingreso o cada gasto. Uno de estos recaudadores particulares fue Antonio Nariño, a quien la jerarquía eclesiástica le había entregado el poder para recaudar el impuesto del DIEZMO, que consistía en un tributo que se pagaba a la iglesia sobre el total de frutos y animales domésticos que se tuvieran; luego, parte de este impuesto era pasado a la Corona.

Sobre Nariño algunos historiadores lo han señalado como estafador del Tesoro Nacional de la Corona, por un faltante que se le descubrió en los dineros confiados a su custodia; pero estoy con el criterio del Dr. Armando Gómez La torre quien afirma que todo el enjuiciamiento y cárcel a que fue sometido el "Traductor de los Derechos del Hombre" fue una provocación de las autoridades eclesiásticas "con el propósito de enjuiciar y condenar a prisión a Nariño, debido más a sus actividades políticas revolucionarias que a su propia condición de deudor de diezmos..... Como Nariño estuviera comprometido en actividades subversivas....1 e practicaron una intempestiva visita encontrándole un alcance (faltante) de \$90.000.00 que había comprometido en exportaciones de quina, añil y cacao a las ciudades de la Habana (Cuba), Veracruz (México) y Cúcuta. El dinero lo tenía pero invertido y al ser reducido a prisión quedó anulada su gestión personal como comerciante, quedando prácticamente impedido para pagar el faltante, cubriendo algunas sumas con bienes suyos y otras que pagaron sus fiadores". Ahora, ¿Por qué los había invertido en exportaciones? Porque los recaudadores particulares estaban autorizados para hacer negocios con los dineros recibidos hasta tanto no se le venciera el plazo para entregarlos, al momento del vencimiento si debía presentar un informe detallado de los ingresos y gastos ante los Tribunales de Contadores.

Nariño había sido uno de los que afirmaban que la política económica española obstaculizaba el desarrollo de las colonias y las tenía sumidas en la miseria; sobre el Nuevo Reino de Granada Nariño señaló que "sus habitantes son los más pobres de América", asimismo hizo críticas duras a la economía feudal en su conjunto. Todo esto ocasionó que le tendieran la celada de que fue víctima.

En el. siglo XVIII se produjo la consolidación de los diferentes sectores sociales y con ellos las contradicciones de clase; por un lado están "las buenas familias" y por el otro, "la plebe"; así mismo se desarrolló la división del trabajo en oficios: labradores y terratenientes; artesanos, mineros y burócratas; el hombre del campo

y el de la ciudad; existían los "oficios nobles" entre los cuales estaba el oficio del contador que era desempeñado por los "limpios de sangre" y los oficios "plebeyos"; etc. En este marco se fue gestando la Revolución de la Independencia antecedida de la de los Comuneros liderada por José Antonio Galán, que tuvo entre muchas causas las de rechazar la cantidad de impuestos que pagaba el pueblo, pero que en realidad fue toda una revolución dirigida contra el colonialismo.

Sobrevino entre 1810 a 1819 la Guerra de la Independencia. La República quedó en la ruina, y a un mes de la victoria de Boyacá, estando encargado del gobierno en su condición de vice-Presidente titular, Francisco de Paula Santander ante la ausencia del Libertador Simón Bolívar, dictó el 23 de Octubre de 1819 en Decreto denominado "Ley Principal Contra los Empleados de Hacienda" que condenaba a la muerte a todo funcionario público que a -tentara contra el tesoro de la nación y señalaba toda una serie de disposiciones restrictivas para el gasto público; de la función control y de información sobre los resultados de este Decreto la realizaban los Tribunales de Contadores y el solo informe de éstos, bastaba para tomar decisiones por muy drásticas que fueran.

La actividad administrativa de la gestión económica por parte de Bolívar y Santander dio lugar destacado a la actividad contable, hasta el punto de que el control y manejo del presupuesto se hizo en ese entonces "...mediante la creación de dos entidades idóneas: el Tribunal Mayor de Cuentas, que se entendía con la contabilidad del gasto público, y la Dirección y Superintendencia General de Hacienda, con funciones de inversión y de contraloría. Dispuestas así las cosas en materia de finanzas, se eliminaba el escollo más difícil de la incipiente república y en la Constitución de Cúcuta de 1821 en el Capítulo VIII, artículo 180 se dispone que:

"No se extraerá del tesoro común cantidad alguna en oro, plata, papel u otra forma equivalente, sino para los objetos e inversiones ordenados por la ley; y anualmente se publicará un estudio y una cuenta regular de las entradas y de los gastos de los fondos públicos, para conocimiento de la nación".

Se manifiesta en este artículo la inflexible política de control del gasto público y la necesidad de informar al pueblo sobre cómo marcha ese control a través de la publicidad de la contabilidad nacional. Además del Tribunal Mayor de Cuentas, creado por medio del Decreto 14 de Septiembre de 1819, se dio vida bajo la administración de Bolívar a otras entidades con poder suficiente para llevar a efecto el control fiscal, así tenemos por ej., que en el mismo año de 1819 se crea por medio del Decreto del 23 de Octubre: LA CONTADURÍA DE HACIENDA; en 1824 con la Ley del 3 de Agosto se organiza LA DIRECCIÓN GENERAL DE HACIENDA., integrada por 5 contadores nombrados por el gobierno y con oficinas de Contadurías Regionales de Hacienda a su cargo cuya función consistía en revisar las cuentas rendidas por los empleados de gobierno, así como garantizar la cartera del Estado a cargo de terceros. En 1832 se suprime la Dirección General de Hacienda y se da vida nuevamente a la Contaduría General de Hacienda por medio de la Ley 20 del mes de Marzo.

El Contador Público Guillermo Rincón Peña en un folleto titulado "La Contaduría Pública como Profesión" (edición de 1984), dedica el capítulo tercero a un importante resumen cronológico sobre lo que ha sido la historia de la reglamentación de la actividad contable desde 1819 hasta la expedición de la Ley 145 de 1960 que reglamenta el ejercicio de la profesión del contador público, escrito éste al cual remitimos a profesionales y estudiantes por lo importante de su contenido como material de información.

Al lado de la actividad oficial en la contabilidad durante los siglos 18 y 19, también se desarrolla ésta a nivel privado, no a manos de un contador ya que éste cargo

era para funcionarios públicos sino de un empleado encargado de las actividades administrativas y contables, quien rendía informes a los dueños del negocio de los ingresos y los gastos por medio de un informe mensual.

La actividad contable en el siglo 19 se manifiesta en la producción de textos contables entre los cuales se destacan:

- TENEDURÍA DE LIBROS, por Rafael Pérez, 1862
- TRATADO DE CONTABILIDAD, POR PARTIDA DOBLE, por Diego Tango, 1868
- CONTABILIDAD MERCANTIL, por Martín LLeras, 1874
- TRATADO DE TENEDURÍA DE LIBROS, por Antonio Mendoza, 1884.

Estas y otras más son obras de autores colombianos que desarrollaban la teoría contable con base en nuestras condiciones socio-económicas y que demuestra que no es cierto el pueril argumento aquel de que con las firmas multinacionales de auditoría externa debemos vivir eternamente agradecidos por habernos traído el conocimiento más "avanzado" de la contabilidad y mantenernos "al día" con el desarrollo de la ciencia contable; es mi criterio fundamentado en el análisis y conocimiento de nuestra historia económica-, que de no ser por la intromisión ideológica del imperio del norte a través de las "8 grandes" (para el caso de nuestra profesión), hoy tuviéramos una inmensa y rica producción bibliográfica contable nacional que posibilitaría una mejor asesoría al Estado en la planeación, ejecución y control de la economía del país así como a la industria privada y asimismo tendríamos una profesión más desarrollada y acorde con nuestra situación. Hay que rechazar por todos los medios el concepto de que sin la presencia gringa la Contaduría Pública no existiría en nuestro país, al igual que la contabilidad, y tenemos una arma eficaz para demostrar lo contrario: la historia.

Así como sucedió con la llegada a nuestras tierras del invasor español, con lo cual "...las altas culturas indígenas de América quedaron detenidas en su

desenvolvimiento cultural y espacial» lo cual es indudable causa de que no hayamos podido contemplar las últimas posibilidades de suprema unidad cultural que, sin dudas, hubiesen alcanzado", de manera semejante acontece con la penetración norteamericana en nuestra patria manifestada en el plano económico, político e ideológico, que obstaculizó bruscamente el desarrollo de una cultura nacional autóctona y no deformada como la que tenemos hoy. La Contaduría Pública es una víctima más del zarpazo norteamericano.

El marco de actuación de la contabilidad se amplía a tal punto en el siglo XIX que en el año 1890 el gobierno expide la ley 65 por medio de la cual "Se establecen los Libros Legales de Contabilidad que son permitidos a toda persona natural o jurídica, que ejerce legalmente funciones comerciales. Son:

1° Libro de Inventarios y Balances.

2° Libro Diario

3° Libro Mayor

4° Libro Copiador de Cartas.

Anterior a la Ley 65, se había reglamentado el primer Código de Comercio en el 1853, que contenía preceptos legales sobre la forma de llevar la contabilidad; éste fue derogado por el Código de 1887 y éste a su vez por el actual.

El avance tecnológico acontecido con la naciente industria apoyada con medidas proteccionistas por el gobierno de Rafael Reyes, quien gobernó a Colombia entre 1904 y 1909, trajo consigo una transformación de la economía estableciéndose una base industrial significativa que exigía una contabilidad más cualificada y actualizada con los aportes del conocimiento universal, ante lo cual el Estado ve la necesidad de que ésta se implante a través de la educación pública y en 1905 por medio del Decreto N°140 del 9 de Febrero se crea la Escuela Nacional de Comercio donde se comenzó a impartir enseñanza en Contabilidad, Comercio, taquigrafía, caligrafía y mecanografía, así como Matemáticas y Derecho Mercantil;

es éste el primer paso a un nivel educativo para la creación en el futuro de la profesión de la Contaduría Pública, como un requerimiento por parte de los sectores económicos del país hacia una mejor administración y comprensión del desarrollo económico colombiano; paralelo a esto se presenta otro acontecimiento que va haciendo menester la aparición de la contaduría pública, consistente en que a principios del siglo XX, Estados Unidos inicia su penetración sobre Colombia, directamente con el despojo de Panamá en 1903, e indirectamente a través de los empréstitos y de las inversiones con la colocación de capitales norteamericanos, los Estados Unidos enviaron expertos contables que fiscalizaban el tratamiento a los créditos y capital invertido, apareciendo así por vez primera en nuestro medio la figura del auditor externo.

Colombia recibió 25 millones de dólares como "indemnización" por Panamá y como si fuera poco, Estados Unidos presionó al gobierno colombiano para que solicitara una misión norteamericana que lo asesorara en cuestiones de organización económica. La Ley 60 de 1922 autorizó al ejecutivo para contratar una misión de expertos extranjeros en materia fiscal, administrativa y bancaria. El profesor Edwin Walter Kemmerer fue el director de ella.

El acontecimiento de la visita de misión Kemmerer se constituyó en un hecho de trascendencia para la economía del país en general y la contabilidad en particular, hasta el punto de que el enfoque "histórico" contable oficial nos señala que el origen de esta disciplina en Colombia hay que ubicarlo a partir de esa visita, condenando al ostracismo -como por arte de magia- los aportes encontrados desde la conquista y que fueron normas de contabilidad dejadas por España, así como también los preceptos contables promulgados bajo la administración de Bolívar y Santander en el siglo XIX. Esta tendencia a venerar al máximo la actividad de la misión Kemmerer es producto de la misma situación de dependencia que desde entonces viene padeciendo Colombia frente a los Estados Unidos en todos los campos.

La MISIÓN KEMMERER fue una comisión financiera dirigida por el contador público y economista Edwin Walter Kemmerer que llegó a Colombia en 1923 con la misión de reorganizar y sanear las finanzas del país por "recomendación" del capital norteamericano que había condicionado futuros empréstitos al gobierno a la realización de cambios en el sistema de administración financiera y fiscal de la economía colombiana. Tales "recomendaciones" no fueron sino órdenes, tan así fue que se obligó a todas las entidades públicas a suministrar a dichos expertos toda la información, datos y documentos indispensables para el desarrollo del trabajo; antes de finalizar 1923 se adoptaron todas sus "recomendaciones": se creó el Banco de la República; se expidieron las leyes 42 y 45 la primera, reguló el funcionamiento de la Banca Privada y la segunda, constituyó la Contraloría General de la República; se revisó el sistema para captación de ingresos y se adoptó un sistema de presupuesto; además se creó la Superintendencia Bancaria y por medio de la Ley 42 de Julio 19 de 1923 se organizó la contabilidad nacional y se dio vida al departamento de la Contraloría Nacional.

Ahora, ¿Cuáles fueron los resultados de la aplicación de las "recomendaciones" del señor Kemmerer y su comitiva? Hagamos la evaluación teniendo en cuenta uno de los motivos que contribuyeron a justificar la traída de tal comisión: La crisis bancaria presentada entre 1904 y 1920, que dificultaba la otorgación de empréstitos provenientes de los Estados Unidos. En el año 1929, la situación para los bancos de los municipios distintos a los de Bogotá se había empeorado, hasta tal punto, que de los 44 bancos que operaban en 1923, solamente sobreviven 14 en 1929. Las leyes y normas dictadas bajo la inspiración del asesor norteamericano, provocaron una verdadera "masacre" bancaria, pues entre 1924 y 1929 se liquidaron, quebraron o fueron incorporados a la administración de otros bancos el 68.1% de la banca colombiana. Paralelamente, el capital bancario se concentra y fortalece a través de dos bancos bogotanos privados, que extienden sucursales a lo largo y ancho del país, ocupando el vacío dejado por los bancos

regionales. Estos bancos son El Colombia y Bogotá. Es decir, que las medidas de saneamiento bancario sirvieron sólo para consolidar la política de concentración bancaria y financiera de los más poderosos en detrimento de la banca regional y para asegurar el establecimiento de la banca extranjera. En 1928, el Banco de Colombia ya contaba con 11 sucursales en el país y el de Bogotá con 10 y en 1929 habían doblado sus capitales.

La satisfacción de los banqueros norteamericanos por las medidas tomadas, que crearon condiciones muy bien vistas por el gobierno de los Estados Unidos, se materializó en jugosos préstamos, hasta el punto que entre 1923 y 1926 se habían concedido créditos al gobierno colombiano por un valor cercano a los 167 millones de dólares, así mismo, ascendieron las inversiones norteamericanas; si en 1913 llegaron a 4 millones de pesos, a finales de 1926 ya eran de 80 millones y en 1930 doblaron el total del resto de todas las demás inversiones extranjeras juntas.

Por lo expuesto, la misión "Salvadora" dirigida por el Sr. Kemmerer, sí cumplió su cometido, que era el de proteger los intereses tanto del capital financiero nacional como el del capital monopolista norteamericano, en perjuicio del capital de mediados y pequeños grupos mercantiles y bancarios de la provincia colombiana que tenían sus propios bancos desde el siglo pasado.

Esta visión sobre lo que fue realmente la Misión Kemmerer y lo que significó para el país, no nos la dan a conocer en el desarrollo de nuestros estudios de Contaduría Pública; por el contrario, nos "enseñan" que Kemmerer y los suyos salvaron a Colombia de la bancarrota, erradicando los males financieros y recomendando leyes que reorganizaran nuestras finanzas.

Si tomamos algún texto, con pocas excepciones, sobre temas históricos contables, encontramos como denominador común la exaltación de la Misión Kemmerer por la gran labor cumplida en bien del desarrollo económico de los

países latinoamericanos. Muchos de nuestros educadores consideran, con o sin intención, esta visión de la enseñanza como guía en la preparación de sus clases y para complementación de los programas de la misma.

La referencia que hemos hecho sobre la Misión Kemmerer en Colombia sirve para ver con objetividad que su papel aquí fue el de instrumento de penetración económica del capital monopolista norteamericano y hoy, para seguir manteniendo la imagen falsamente creada alrededor suyo, necesitan de un elemento influyente en el sistema de la enseñanza, necesitan de un "aparato ideológico" que ayude a trazar los lineamientos básicos de lo que se debe enseñar y cómo enseñarlo. En nuestras carreras, ese "aparato ideológico" está integrado por las firmas norteamericanas de Auditoría, conjunto de varios conglomerados que tiene como función principal, lograr la aplicación general en las facultades de Ciencias Económicas de un sistema de ideas que dominen el espíritu y la actividad profesional de todos los elementos que conforman las ciencias contables, económicas y administrativas y a las cuales ya estudiamos en un capítulo anterior.

En el año de 1931 se da el primer intento de reglamentación de la profesión de la Contaduría. Pública con la expedición de la Ley 58 que creaba la Superintendencia de Sociedades Anónimas y que en su artículo 46 la autorizaba, para establecer y reglamentar la profesión del contador juramentado asignándole sus funciones que, entre otras, eran las de:

1. Revisar los balances y los libros de contabilidad de las Sociedades Anónimas en los casos en que lo considere necesario la Superintendencia.
2. Desempeñar los cargos de liquidadores comerciales de las Sociedades Anónimas en liquidación o en quiebra.

Esta Ley 58/31 surge ante la necesidad del Estado colombiano de tener un control sobre el capital privado nacional y extranjero que comenzó a ser invertido en la constitución de empresas organizadas como sociedades anónimas en la industria febril. Es decir, crea la institución del revisor fiscal (art. 26 Ley 58/31) funcionario independiente que haría las auditorias a las sociedades anónimas, sin ser empleado de ella, y; con el deber de certificar al Estado que el informe final sobre la situación financiera de la compañía auditada es fidedigno. Esta ley no entró en vigencia inmediatamente, fue suspendida a solicitud de los gremios comerciales e industriales, por lo que hubo necesidad de dictar otra, la Ley 18 de 1936 que en su art. 15 estableció que la Ley 58/31 entraría en vigencia el 1° de Septiembre de 1937.

Antes, en 1935 la Ley 73 había establecido la institución de la revisoría fiscal para las sociedades anónimas, ya que la Ley 58/31 había sido suspendida y con ella la revisoría fiscal.

En el mismo año de 1931, por medio de la Ley 81 se creó en Colombia el impuesto sobre la renta y patrimonio., de acuerdo a un proyecto presentado por la Misión Kemmerer. En 1943, la sala plena de la Corte Suprema de Justicia declara inconstitucional parte de la ley 58/31 en lo concerniente a la creación de la profesión del contador juramentado, ya que el Congreso no puede por medio de una ley expedir títulos. En 1945 el Ministerio de Educación Nacional por medio de la resolución N°126 faculta a la Escuela Nacional de Comercio para otorgar los títulos de Contador Público Juramentado y en 1948 se le da el carácter a esta escuela de Facultad Nacional de Contaduría y Ciencias Económicas y ese mismo año salen aproximadamente los primeros 20 Contadores Públicos.

La década del 50 es de las de mayor trascendencia en la historia de la contabilidad en Colombia, porque en 1956 con el Decreto 2373 del 18 de Septiembre se reglamenta el ejercicio de la profesión del Contador Público y se

crea la JUNTA CENTRAL DE CONTADORES como máximo tribunal disciplinario del contador público y, además, "se introducen en el parlamento colombiano los proyectos de ley 147 de 1958 y 150 de 1959 conocidos por estos números en la Cámara y Senado, respectivamente, para luego convertirse en la Ley 145 de 1960, la cual derogó el decreto 2373 de 1956, al igual que los demás decretos reglamentarios de la profesión expedidos durante la dictadura militar de Rojas Pinilla.

Para información, el Decreto 2373 de 1956 reconocía dos categorías de contadores: los públicos y los inscritos, y les señalaba todo lo concerniente a requisitos, condiciones, sanciones y responsabilidades; la diferencia entre las dos categorías de contadores estaba en que los públicos sí podían dar fe pública y los inscritos no estaban facultados para ello; a ambos se les llamaba contadores juramentados porque su inscripción ante la Junta Central de Contadores se hacía bajo juramento.

En el año 1960 se sanciona la Ley 145 de diciembre 30, "Por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión de contador público" en forma definitiva; actualmente sigue rigiendo con algunas adiciones o modificaciones efectuadas por medio de los Decretos Reglamentarios 1462 de 1961, 1109 de 1963, 1776 de 1973, 907 de 1983 y el Decreto Ley 3410 de 1983 que derogó el inciso 2° del artículo 1° de la Ley 145/60. Toda esta reglamentación debe ser estudiada con detenimiento y se encuentra muy bien condensada en dos libros que ha editado el contador público Guillermo A. Rincón Peña titulados "Contaduría Pública" contando con la asesoría de la misma Junta Central.

La Ley 145 de 1960 entró en vigencia el 3 de febrero de 1961, fecha en la cual fue publicada en el Diario Oficial N°30433 siendo presidente de la República el doctor Alberto Lleras Camargo. Al momento de ser expedida la ley 145/60 existían sólo 300 estudiantes de Contaduría Pública; en 1964 el gobierno mediante el Decreto

1297 reglamentó la educación en las universidades y elevó a la Contaduría Pública a un nivel universitario al igual que la Medicina, el Derecho y otras; a partir de entonces comienza esta carrera un avance académico a la par de las demás profesiones, siendo hoy una de las profesiones de mayor demanda entre los estudiantes universitarios y de las de mayor responsabilidad social por el alcance de su trabajo.

## CONCLUSIONES

El presente trabajo nos permite emitir algunas conclusiones importantes que a continuación se señalan.

En primer lugar hay que enseñar al estudiante desde que inicia, a diferenciar los conceptos de Contaduría Pública, Contabilidad y Teneduría de Libros, lo que lo ubicará de manera racional y lógica en la comprensión de la Contabilidad en su significado más genérico en su acepción universal, como ciencia, llevándolo a concebirla como un sistema de control e información sobre la economía y no sólo como un instrumento de medición de datos para luego informarlos; hay que rescatar a la Contaduría Pública de ser una profesión pasiva y darle el carácter activo que ella tiene defendiendo y aplicando lo que son sus funciones principales: el control y la información fidedigna y oportuna porque una función así repercute en todo ámbito socioeconómico donde se actúe y de allí la FUNCIÓN SOCIAL del Contador Público, de allí su inmensa RESPONSABILIDAD SOCIAL. Hay que romper con ese molde de formar profesionales técnicos, que aprenden sólo a repetir las "enseñanzas" sin ninguna fundamentación teórica, lo que no les permite un nivel científico en su formación.

Alguien señalaba que "El empirismo absorbe al estudiante de contaduría" y es cierto, hoy lo que vemos es abundante práctica rutinaria, no práctica creadora; las famosas cuentas "T" es lo que se impone actualmente en el proceso de enseñanza aprendizaje de los ciclos básicos de la contabilidad financiera.

Se desconoce la verdadera naturaleza de la contabilidad, lo que hace obligatorio iniciar también el estudio hacia su conocimiento histórico, ello permitirá trazar una línea a seguir correcta en su enseñanza-aprendizaje; las cosas o fenómenos se

dominan mejor conociendo su historia, esto es un axioma que no debemos olvidar; de este conocimiento sabremos que la contabilidad "...ha pasado a través de tres etapas claramente definidas, la primera de las cuales se puede calificar de rutina, la segunda constituye un verdadero arte y finalmente se convierte en una ciencia que es la que actualmente conocemos, esta sabia frase es del contador público cubano Eugenio Rodríguez y con ella nos induce a sacar como otra conclusión que no es posible hacer un análisis de la historia de la contabilidad desligándola de su proceso histórico, por ejemplo, de su etapa como "rutina", y esto es así porque el progreso de la contabilidad va ligado íntimamente al avance evolutivo de la sociedad, por lo que cuando decimos "historia de la contabilidad" queremos indicar que ésta hay que estudiarla en relación con el desarrollo de la humanidad, como el resultado de un complejo proceso económico, político y social y no simple especulación teórica.

Su naturaleza económica y el hecho de ser un elemento fundamental de control de la riqueza nacional, le da a la contabilidad un carácter imperecedero en el tiempo y en el espacio y por ello debe ser un imperativo que en las facultades de Contaduría se profundice en los aportes del conocimiento universal, venga de donde venga, se tome de ellos lo aplicable a nuestro medio y se vaya desarrollando una aplicación autónoma de la práctica contable en nuestra economía.

Hay que eliminar el criterio conductista que se imparte en la mayoría de las facultades de Contaduría y desarrollar la teoría contable como parte fundamental de la enseñanza de la contabilidad; como señalamos en la introducción, lo más importante no es enseñar a "hacer" contabilidad, lo importante es saber pensarla, conocerla y dominarla mirándola en todos sus aspectos y en relación con otras ciencias.

Por último, vale la pena enfatizar que los términos de contabilidad y teneduría de libros están relacionados pero ello no quiere decir que los dos se integren en un todo; la teneduría de libros a través de la historia ha sido un oficio técnico que también se ha ido desarrollando ayudando a crear las situaciones y condiciones que traen consigo el surgimiento de la concepción científica actual de la contabilidad, quedando la teneduría como una herramienta práctica entre muchas de las que se vale la contabilidad para su función financiera; ya como ciencia, la Contabilidad se separa de la teneduría de libros y la contiene como técnica de trabajo.

Hemos realizado este trabajo para sembrar una inquietud entre las directivas de los programas de Contaduría Pública de las distintas universidades, así como entre los profesores y estudiantes, con el propósito de que nos preguntemos si realmente se está formando al novel y futuro profesional con una conciencia de elemento activo y decisorio en la economía nacional, con capacidad de crítica y no de indiferencia frente a los hechos de una sociedad dinámica y cambiante. Este trabajo pretende contribuir a llenar ese vacío, a formar profesionales de la Contaduría Pública pensantes y dueños de su propio destino, sin que nadie se lo marque "desde ya y para siempre".

## BIBLIOGRAFÍA

- CORTÉS, Mattos Carlos. Las Multinacionales de Auditoría en Colombia. Editorial Roesga.
- CUBIDES, Humberto y otros. Historia de la Contaduría Pública en Colombia siglo XXI. Ediciones Universidad Central.
- CLARKE, Alfred. Historia de la Contabilidad en Colombia. Barranquilla: Dovel , 1967.
- COLMENARES, Silva Julio. Tras la máscara del subdesarrollo: Ascendencia y Monopolios. Bogotá: Carlos Valencia Editores, 1983..
- FRANCO, Ruiz Rafael. Reflexiones contables. Editores Investigar. Segunda edición, 1997
- GALEANO, Eduardo. Las venas abiertas de América Latina. Círculo de Lectores.1971
- HERNÁNDEZ, Mario S. Historia Universal de América. Ediciones Guadarrama, Madrid, 1963.
- HUBERMAN, Leo, Los bienes terrenales del hombre. Editorial La oveja negra, Bogotá, 1977.
- KOHLER, L. Erick. Diccionario para Contadores. México, Editorial Uthea. 1981.
- KUCZYNSKI, Jurgen. Breve historia de la economía. Bogotá: Ideas Ltda. 1975.
- LATORRE, Gómez Armando. Artículo Contraloría General de la República, en revista GACETA, p.19
- LE GOFF, Jacques. Mercaderes y Banqueros de la Edad Media. 9a. ed. Editorial Universitaria, Buenos Aires, 1982.
- MEJÍA, Tirado Álvaro. Introducción a la Historia Economía de Colombia. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia; 1971.

PEREDA; Tua Jorge. Lecturas de teoría e investigación Contable. Ediciones Centro Interamericano Jurídico Financiero.

VLAEMMINCK, Joseph. Historia y Doctrinas de la Contabilidad. Madrid: INDEX, 1961