
ARTÍCULOS DOCTRINALES / ARTICLES

**ANÁLISIS HISTÓRICO DEL PENSAMIENTO CONTABLE
COLOMBIANO: TRATADOS, LIBROS DE TEXTO Y LECCIONES DE
ENSEÑANZA (1840 – 1950)****Carlos Orlando Rico-Bonilla**

Universidad Santo Tomás

Correo-e: carlosricob@usantotomas.edu.co - ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-0060-0431>

Recibido: 10-01-2018; Aceptado: 12-05-2018.

Cómo citar este artículo/Citation:

Rico-Bonilla, C. (2018). Análisis histórico del pensamiento contable colombiano: tratados, libros de texto y lecciones de enseñanza (1840 – 1950). *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 15(1), 26-50. doi:<http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v15i1.324>

Resumen: La presente investigación tiene por objetivo llevar a cabo un análisis sobre el desenvolvimiento del pensamiento contable colombiano en el período 1840 a 1950, a partir del examen de los tratados, los libros de texto y las lecciones de enseñanza publicados en esta época. Se busca identificar conceptos relevantes de contabilidad, partida doble, cuentas, libros y balances. De igual modo, se establece como estas ideas sobre la contabilidad estaban interrelacionadas con la forma de adquirir y aplicar los conocimientos asociados a la misma, es decir, examinar algunos tópicos de educación contable. Además, esta aproximación histórica señala cuáles eran las escuelas y doctrinas extranjeras que más se referenciaban, y que, por tanto, conectaban el pensamiento contable local con las tendencias a nivel internacional.

Palabras clave: *Historia de la contabilidad; Pensamiento contable; Educación contable; Contabilidad Financiera; Libros de texto.*

**HISTORICAL ANALYSIS OF COLOMBIAN ACCOUNTING THINKING:
TREATIES, TEXTBOOKS AND TEACHING LESSONS (1840 - 1950)**

Abstract: The present research aims to carry out an analysis of the development of Colombian accounting thought in the period 1840 to 1950, from the examination of treaties, textbooks and teaching lessons published in this time. It seeks to identify some relevant concepts of accounting, double entry, accounts, books and balances. Similarly, explores how these ideas about of accounting were interrelated with the acquisition and application of the knowledge associated with it, that is, examines some topics of accounting education. In addition, this historical approach indicates which were the foreign schools and doctrines that were most referenced, and that, therefore, connected local accounting thought with international trends.

Keywords: *Accounting history; Accounting thought; Accounting education; Financial accounting; Textbooks.*

Copyright: (c) 2018 Carlos Orlando Rico-Bonilla. Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons Attribution (CC BY-NC-SA 4.0).

Introducción

El presente trabajo es una contribución a la literatura sobre historia de la contabilidad en América Latina, primordialmente, en lo correspondiente al análisis del pensamiento y la educación contable. Investigaciones previas han abordado estas temáticas en países de la región, por ejemplo, Wirth y Mattessich (2006) sobre Argentina, Márquez (2011) para Venezuela y Lopés de Sá (1997), Martins y Silva (2011) y Chaves da Silva (2016) en el caso de Brasil.

De acuerdo con estos trabajos para explicar y comprender la evolución del pensamiento contable, es decir, el conjunto de ideas e instituciones cognitivas referentes la práctica social de la contabilidad en un contexto político determinado, se puede recurrir a tres referentes: los documentos publicados sobre contabilidad, los propios libros de cuentas en los que se evidencia la marcha de los sistemas de información de diversas entidades económicas y las reglamentaciones emitidas para regular las diferentes actividades contables.

En este sentido, las fuentes primarias sobre las que se focaliza este trabajo son los tratados, libros de texto y lecciones de enseñanza de autores colombianos¹ entre 1840 y 1950. El método de análisis histórico que se ha seguido es el narrativo, en el que a partir de una organización cronológica del material documental se construye una descripción de los hechos y, de modo subyacente, se formulan interpretaciones sobre la naturaleza y la relación de estos (Hernández, 2013).

En este caso, se han validado y revisado 39 libros de texto reconocidos en los catálogos de la *Biblioteca Nacional de Colombia*, la *Biblioteca de la Academia Colombiana de Historia* y la *Biblioteca Luis Ángel Arango* del Banco de la República². De igual manera, se consultó en repositorios de referencias como *Google Books* y *WorldCat*®, utilizando las palabras clave: contaduría, teneduría de libros y contabilidad.

Es necesario advertir que, dentro del alcance del estudio no se incluyeron escritos que no tuvieran como tópico principal la contabilidad y la teneduría de libros. Varios manuales y tratados sobre derecho y aritmética de la época contenían capítulos y apartados dedicados a esta temática, con el ánimo de mostrar las implicaciones y efectos que para ella tenían la legislación comercial y la aplicación de diferentes métodos matemáticos.

En los libros de texto revisados se ha indagado por la definición de contabilidad y partida doble que enunciaban; las cuentas, libros y balances que sugerían; los autores y las escuelas extranjeras que mencionaban; y, algunos tópicos de educación que se consideraban pertinentes en la formación contable. Se ha observado también, si en ellos se hacía una presentación de la biografía profesional y académica de los autores.

¹ Se incluyen los trabajos de escritores de Panamá hasta 1903, año en el que se produjo su separación de Colombia.

² Estas importantes bibliotecas colombianas acumulan gran parte del patrimonio documental del país, además, consolidan en sus catálogos diferentes organizaciones y sucursales a nivel nacional. Una perspectiva de profundización de la investigación es llevar a cabo búsquedas en otras instituciones del orden departamental y municipal.

Tomando como referencia dicha información, el documento se presenta en cuatro secciones: En la primera se muestran algunos elementos de análisis bibliográfico. La intención es establecer los objetivos generales de los libros de texto al tiempo que se describen aspectos biográficos de los escritores de los cuales se logró obtener noticia. En la segunda parte se reseñan los conceptos más convencionales de contabilidad, partida doble, cuentas, libros y balances. En el tercer epígrafe se exponen algunos tópicos sobre el proceso de educación contable y se indican los referentes de pensamiento contable internacional. Por último, en cuarto lugar, se formulan las conclusiones y las perspectivas de investigación.

1. Textos y autores contables colombianos

El punto de partida de este estudio es la década de 1840, porque en ella se publicó, en Cartagena de Indias, el libro de texto más antiguo encontrado en los catálogos señalados anteriormente se trata de un escrito del profesor español, radicado en esta ciudad, Simón De Lavalle (1844), de quién se tiene noticia porque redactó además populares obras sobre enseñanza primaria, aritmética y geografía.

El subtítulo de la obra decía: *“formada con presencia de las obras más modernas de esta clase, simplificada y adaptada al comercio de la Nueva Granada”*. Esto es muy diciente del objetivo que tenía el autor: se trataba de facilitar el acceso a la técnica tomando en consideración las particularidades del entorno local. De Lavalle publicó en 1864 una versión bastante reformada de su libro de texto, incluso lo inscribió nuevamente ante las autoridades correspondientes con otro subtítulo que afirmaba: *“a la contabilidad mercantil, metodizada e ilustrada con ejercicios prácticos sobre las diferentes clases de negocios que ocurren en el comercio”*. Este aspecto indica otra característica común de varios tratados contables colombianos, el afán de ilustrar el uso de la partida doble con el diseño de ejercicios sobre como diligenciar los Libros de Diario y Mayor.

Lo mismo se evidencia en otros tratados sobre contabilidad, más exactamente los publicados en la década de 1850, estos fueron los libros de Salvador Álvarez (1853) y Rafael Pérez (1855) textos en los que se diferenciaban dos apartados: uno breve en el que eran esbozados los aspectos conceptuales o teóricos y otro en el que eran formulados los citados ejemplos y ejercicios de teneduría.

El libro de texto de Álvarez (1853) era un conjunto de lecciones contables para niños y jóvenes de escuela, ya que el autor era maestro. Tiene la particularidad de ser el único tratado de la muestra que, además de la contabilidad mercantil, incluía consideraciones sobre la aplicación del método de la partida doble en las parroquias y las cajas de ahorro³. Mientras que, el libro de texto del servidor público Rafael Pérez (1855), quien llegó a ser *Director de la Contabilidad General del Ministerio del Tesoro*, tuvo bastante difusión, aparte de tres nuevas ediciones se le tomó durante mucho tiempo como libro guía en varias instituciones educativas, incluyendo, la *Universidad Nacional de Colombia* (Rico, 2015).

Estos personajes simbolizaban los dos perfiles ocupacionales más corrientes de los autores colombianos de libros de texto contables. Por una parte, el profesor de escuela o colegio

³ Las cajas fueron introducidas en Colombia hacia la década de 1840, con el objetivo de fomentar el progreso económico, promover la cultura del ahorro y proveer capital a la pequeña industria y el comercio (López y Güiza, 2012).

preocupado por presentar a sus estudiantes de una forma sencilla el método de la partida doble y, por otro lado, en menor medida, el funcionario gubernamental o el comerciante que veía una oportunidad de contribuir a su entorno laboral, y también a la instrucción pública, compartiendo su experiencia en el empleo de esta herramienta técnica.

Por esta razón, aparte del tema de la contabilidad mercantil, algunos de los tratados tenían una sección dedicada a la contabilidad gubernamental. El siguiente autor, Antonio Del Real, por ejemplo, alcanzó altos cargos públicos, entre otros llegó a ser *Secretario de Gobierno* de Colombia en 1854 y fue reconocido por su trabajo como catedrático en el campo del derecho constitucional y administrativo (Del Real, 1858).

Los libros de educadores abarcaban la mayoría de las publicaciones de las décadas de 1860 y 1870. Aparte del citado texto De Lavalle (1864), estaban: El tratado del profesor Diego Tanco (1868) que fue editado en París (Francia) por la Librería de *Garnier Hermanos*, compañía que proveía material didáctico a las escuelas y universidades públicas colombianas. También, la obra de Celedonio Restrepo (1871), editada en la ciudad de Medellín, fue notable por resaltar la figura del contador en el proceso de la teneduría de libros y porque mostraba una considerable lista de artículos, precios de bienes, monedas y cuentas (Cardona, 1988).

Además, el texto del comerciante y lingüista panameño Leopoldo Arosemena (1872) que fue publicado en la ciudad de Lima (Perú), se caracterizaba por el énfasis que hacía en el cálculo mercantil, especialmente, la definición de intereses y descuentos comerciales. Asimismo, el tratado del profesor Martín Lleras (1874), una recopilación de las lecciones divulgadas en el periódico oficial de instrucción pública de la “*Escuela Normal*”. Para completar, el libro de texto de los maestros Adolfo Sicard y Saturnino Vergara (1876) que tenía la particularidad de ser una de las pocas obras con más de un autor, fue adoptado como oficial por las escuelas estatales hacía principios de la década de los años 1880.

Posteriormente, fue publicado uno de los textos más relevantes, el de Alejo Posse Martínez (1879). Éste es el tratado del siglo XIX del que se pudo constatar el segundo mayor número de ediciones, ocho en total, la última una reimpresión en 1910. El autor fue un hombre de negocios célebre, se le recuerda por su participación en la dirección de la *Compañía Colombiana de Seguros*, fundada en 1874. También porque ejerció como educador y administrador de escuelas, por ejemplo, en el colegio de *Santo Tomás de Aquino* de Bogotá.

Además de la cantidad de ediciones, validaba la importancia y la calidad de este libro de texto, los múltiples elogios que le dispensaron personalidades del mundo del comercio y la administración pública de aquel entonces. Una carta de felicitación especial fue la del comerciante Ricardo Silva, presentada en el Anexo No. 1, ya que su hijo el poeta José Asunción Silva aprendió con su estudio, el método de la partida doble (Santos, 1992).

La publicación del tratado de Posse Martínez abrió la puerta a la década de los años 1880 que fue el periodo en el que se produjo la mayor cantidad de libros sobre la contabilidad. Eran siete textos: Antonio Rojas (1882), Manuel Noriega (1883) y Antonio Mendoza (1884), autores de los que no se han encontrado datos biográficos⁴. Después se publicaron las

⁴ El texto del Profesor Noriega estaba dedicado a Ángel María Galán, quién se identificó como profesor de contabilidad y economía política en las décadas de 1870 y 1880, también era promotor de las ideas utilitaristas de Bentham (Rico, 2015).

obras de Escala (1887)⁵, José Liévano (1887), Sebastián Bravo (1888) y un autor Anónimo (1889).

La obra de Bravo (1888) se distinguió como la más extensa, ya que contenía una cantidad considerable de anexos en los que se indicaban equivalencias de pesas, medidas, monedas y cuadros de operaciones matemáticas. Por esta razón, tuvo una acogida notable en el comercio a nivel nacional (Cardona, 1988).

Otro aspecto particular es que los libros de Escala (1887) y, posteriormente, el de Víctor Touzet (1896) dedicaban amplias secciones a la exposición de las normas y las prácticas de la contabilidad militar, un área primordial en el marco de las finanzas públicas colombianas, determinadas por las guerras civiles y los gastos de reclutamiento, sostenimiento, pensión e indemnización de las fuerzas armadas. Ya en el siglo XX, este tema se irá anexando a la contabilidad gubernamental general.

La década final del siglo XIX inició con la publicación en 1890 del libro de texto que tuvo más ediciones, un total de 15, la última en 1946. Se trataba de la obra escrita por el profesor de matemáticas e ingeniería, Manuel Antonio Rueda, reconocido por sus cátedras en el *Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario* y la *Universidad Nacional de Colombia* y por sus tratados de álgebra, geometría y geografía que alcanzaron varias ediciones.

Otros libros de este periodo fueron los de Carlos Salcedo (1892)⁶, el mencionado de Touzet (1896) y el de Francisco Posada (1896). Del primer autor no se encontró información, por el contrario de los dos siguientes se ha podido constatar su participación en el mundo de los negocios y la academia. Touzet era un francés emigrante que luego de intentar establecer vínculos comerciales para la exportación de productos colombianos en la década de los 1840, se quedó enseñando su idioma y la contabilidad en colegios y universidades (Rico, 2015).

Por otra parte, Posada desempeñó diferentes cargos de contador en empresas bancarias y de ferrocarril. En su libro se adjuntaban los certificados laborales de sus empleos en el Banco Nacional, el Ferrocarril de la Sabana y *The Barranquilla Railway & Pier Company Ltda.* Esta obra se editó en la Ciudad de Panamá y era una de las más extensas con tres volúmenes.

Los libros de texto sobre contabilidad que se publicaron en las dos primeras décadas del siglo XX eran más sencillos y procedimentales, tenían por objeto la comunicación ágil de la técnica contable y su ajuste a la legislación comercial. De la década de los 1900 únicamente se encontró un libro, el de Alfredo Lleras (1907). No muy lejos de esta fecha, aunque con algo más de contenido, estaban las obras de José Restrepo (1910) y Julián Trujillo Vélez (1913)⁷.

⁵ No fue posible establecer la autoría exacta de este texto. En las notas iniciales del mismo se reseñaba que para esta época, el libro se había tomado como guía del tema en la *Universidad Externado de Colombia*.

⁶ Éste fue el primer libro publicado en la región del pacífico colombiano, en la ciudad de Popayán. El texto se tomó en la época como el oficial de la asignatura para la *Universidad del Cauca*. Se distinguía por mostrar ejemplos asociados a productos agrícolas locales como el cacao, el maíz y la caña de azúcar.

⁷ En la última hoja de este libro se mostraba un original mensaje publicitario en el que se advertía: “OIGA USTED: Me encargo de todo asunto relacionado con la CONTABILIDAD, como inventarios, apertura de libros, arreglo de estos, liquidaciones de facturas extranjeras y del país, de cuentas corrientes, etc. etc. El que desee ocuparme, puede hacerlo, en la seguridad que lo dejaré plenamente satisfecho en todo sentido. Dichos trabajos los ejecutaré por las noches”. En el ejemplar

El otro tratado de la década de los años 1910 fue el escrito, en 1912, por el Sacerdote Marco Restrepo, adscrito al *Colegio de San Bartolomé*. Se han validado cinco ediciones, la última en el año 1925. En esta se adjuntaba una evaluación emitida por la revista “*Razón y Fe*” de Madrid (España) que afirmaba:

La obra del Reverendo Padre Restrepo es un texto completo, sencillo y práctico a maravilla y de mérito indudable. Ostenta a cada paso modelos de las fórmulas que el arte y los Códigos de comercio exigen en la contabilidad (...). Conocemos varios textos de tal asignatura publicados en aquella misma república de Colombia, pero entre ellos creemos que merece puesto distinguido el del Padre (...). (Citado en Restrepo, 1925: s.p).

En la década de los años 1920 hubo un cambio evidente en el título de los libros de texto, ya no se referían tanto a la teneduría de libros o el ámbito contable mercantil, comenzó a figurar en ellos la expresión de “*contabilidad moderna*”. La obra del profesor Constantino Pareja (1927) editada en Cartagena de Indias, fue la que inició dicha tendencia. Le siguieron Alfred Clarke (1936), José Vázquez (1937) y Luis Delgado (1949)⁸.

El aspecto común de estos tratados era la incorporación de tres tópicos *novedosos*: el tratamiento contable de la depreciación de activos fijos, el reconocimiento de las prestaciones sociales para los trabajadores y la declaración del *Impuesto de la Renta*⁹ como elementos sustanciales de vanguardia que se debían aprender para el adecuado ejercicio de las prácticas contables.

No es posible identificar la razón de este cambio, pero es probable que la expansión de la economía cafetera y los inicios de la explotación petrolera, así como, la mayor estabilidad monetaria e institucional del país entre las décadas de 1920 y 1930 (no se produjeron más guerras civiles y las finanzas públicas mejoraron en su orden considerablemente), influyeran en la consolidación de una *idea de avance* en la manera de elaborar las cuentas de los negocios. Este imaginario continuó como el *soporte ideológico* de varios procesos de ajuste organizacional al interior de las instituciones de regulación, profesionales y de educación contable durante el siglo XX (Ariza, 2001; Elliot, 1968; Cubides, 1991; Machado, 2006; León, 2008; Sierra, 2008; Calvo, 2010).

Por tanto, la contabilidad no se circunscribía únicamente al ámbito financiero privado ni al gubernamental, se publicaron libros acerca de otras ramas de la disciplina y sobre las

depositado en la Biblioteca Luis Ángel Arango hay sobre la citada publicidad una observación escrita a lápiz, de la que no fue posible establecer su origen y veracidad, y afirmaba sobre Trujillo Vélez que: “*se suicidó poco tiempo después, siendo empleado de Carlos Obregón y Cía., y no dejó bien arreglados los libros a su cargo*” (Trujillo, 1913: s.p).

⁸ Aparte de su obra contable, el profesor Luis Delgado fundador de las *Escuelas Colombianas de Alto Comercio y Finanzas* se destacó por sus textos populares de taquigrafía (17 ediciones), correspondencia y cálculo mercantil.

⁹ Alfred Clarke señalaba al respecto: “*El impacto de la Ley 81 de 1931 fue una bendición para los contadores, pues con la participación del Gobierno en las utilidades a base del impuesto sobre la renta (...), los comerciantes tenían que comprobar la veracidad de sus declaraciones. La preparación de cuentas se complicaba para el lego, y fue necesario acudir a los contadores para que prestaran sus servicios (...). Con el correr del tiempo, y las variaciones en la ley, cada día más exigentes y complicadas, muchos contadores empezaron a especializarse en la presentación de las declaraciones, presentación de reclamos y a servir de consultores en situaciones difíciles*” (1967: 30).

aplicaciones más concretas de la vertiente mercantil. Por ejemplo, el profesor José Vázquez contador titulado de la *Universidad de Chicago*, divulgó por esta época textos sobre la contabilidad de costos, la de cooperativas y la de empresas agrícolas.

Vale la pena notar en esta línea, el libro de texto de la profesora e historiadora Rosa Otálora de Corsi (1939), el único escrito por una mujer y editado en la ciudad andina de Tunja. En el tratado, a la par que se describía como diligenciar los libros de cuentas, se narraba la historia del comercio, el correo, la carta, las vías de comunicación, las letras de cambio, la moneda, el telegrama y el radiograma. Este modo de presentación de los temas constituía un ejemplar excepcional en el pensamiento colombiano en el que se mezclaba el estudio de la historia económica y la contabilidad.

En otro caso significativo, el citado profesor y contador de origen jamaquino Alfred Clarke sacó a imprenta en 1941, el que puede ser el primer manual colombiano sobre auditoría. Una obra en la que destacaba la ética y la técnica que debería guiar el desarrollo de una revisión contable y algunos procedimientos asociados a la verificación de las cuentas de caja, inventarios, compras y ventas. Así mismo, reseñaba aspectos de la legislación y las prácticas profesionales relacionadas al nombramiento del revisor, su responsabilidad y el alcance de su trabajo (Clarke, 1941).

Entonces, al tiempo que se continuaban publicando libros de texto con un carácter práctico marcado, que traían mínimas notas biográficas sobre los autores, como la segunda obra de Liévano (1920), Manuel Gutiérrez (1930), Abelardo Sáenz (1943) y Emeterio Duarte (1949), las tendencias de modernidad le abrieron paso a tratados que concebían a la contabilidad como una ciencia, éste era el caso de José García (1931), Julio Arango (1944), Delgado (1949) y Rafael Saladén y Hugo Hernández (1949)¹⁰, como se tratará con detalle en el siguiente apartado.

Esta tendencia se acentuó con fuerza desde los años 1950 con la constitución de la contaduría pública como una carrera universitaria¹¹ y una profesión liberal regulada (Elliot, 1968; Cubides, 1991; Machado, 2006; León, 2008; Sierra, 2008; Calvo, 2010; Rocha y Martínez, 2016). Por lo que está última década como tal, requiere de una investigación más detallada y, más bien, corresponde al cierre del presente análisis histórico contable.

2. Conceptos de contabilidad, partida doble, cuentas, libros y balances

2.1. Contabilidad y partida doble

En parte de los libros de texto y tratados, especialmente, los que se publicaron entre las décadas de 1840 y 1870, la contabilidad se apreciaba como un sinónimo del concepto de teneduría (Ariza, 2001; Barragán, et al., 2011). Esta consistía en un arte por medio del cual se

¹⁰ Al parecer estos dos profesores cartageneros eran familiares, además, contadores de oficio y directores de las *Escuelas Americanas de Comercio Técnico*. El tratado analizado era un complemento de una publicación de 1947 que tenía el título sugestivo de *"Bases de la Revolución Contable en la América Latina"* (Saladén y Hernández, 1947).

¹¹ De hecho, dos notables libros de texto de la década de 1950 eran de profesores de contabilidad de reconocidas instituciones de educación superior colombianas: Heliodoro Mesa (1952) de la Universidad de Antioquia y Adalberto Horvath y Luis Neira (1959) de la Universidad de los Andes y la Universidad Javeriana, respectivamente.

llevaban las cuentas y los libros en función de reconocer el estado de un negocio. Por ejemplo, en una definición típica se señalaba que: *“La teneduría de libros es el arte que enseña a llevar arregladamente los libros de cuentas, de los valores que entran y salen del poder de cualquiera persona, rentas o corporaciones”* (Del Real, 1858: 5).

De igual forma se advertía que para desarrollar este arte se debía aplicar el método, o también se hablaba del sistema, de la partida doble, lo que implicaba el reconocimiento de una parte acreedora y una deudora en una transacción económica. En esencia: *“El primer principio de este método, que pudiera decirse que es el único, y sin el cual el sería ilusorio, es que en las descripciones por partida doble siempre debe haber para cada una un deudor y un acreedor”* (Lleras, 1874: 1).

A pesar de que el método de la partida simple o sencilla era bastante utilizado por los comerciantes al por menor y las administraciones públicas locales (García, 1931; Suárez, 2010), en los textos en los que se le mencionaba su descripción no pasaba de unos cuantos párrafos, ya que se le consideraba limitado y de poca utilidad práctica (Álvarez, 1853; Sicard y Vergara, 1876; Mendoza, 1884; Lleras 1907; Duarte, 1949). Mientras que la partida doble se caracterizaba por su oportunidad en el conocimiento de cualquier actividad económica, ser un apoyo sólido en la memoria de los comercios y constituir una herramienta de control en la prevención de fraudes (Álvarez, 1853; Tanco, 1868; Escala, 1887; Rueda 1890).

A partir de mediados de la década de 1870, la concepción del arte contable no se restringió tanto a las acciones de escribir, redactar ni llevar libros de cuentas, sino que se amplió para incorporar la definición de reglas y principios sobre los cuales se generaban juicios y actuaciones administrativas dirigidas a lograr su claridad, exactitud y veracidad. Por ejemplo:

Teneduría de libros es el arte que enseña a llevar nota exacta de las operaciones mercantiles, de una manera regular y sistemática. Los libros de un comerciante deben presentar el verdadero estado de sus negocios (...); y esto con tal precisión y claridad que en cualquier tiempo puedan informar pronta y seguramente sobre todo asunto con ellos relacionados (Sicard y Vergara, 1876: s.p).

El énfasis en estas características sugiere una aproximación del pensamiento contable a las disciplinas del derecho y las matemáticas. Esto puede explicar por qué un texto de la época, como el de Posse Martínez (1879), se identificaba como el primero en incorporar en el análisis contable, los aspectos de normatividad civil, comercial y derecho societario y, al mismo tiempo, resaltaba la importancia del álgebra y la aritmética en diferentes procedimientos de reconocimiento contable.

La proximidad entre contabilidad y derecho alcanzó su punto más notable con el establecimiento del Impuesto de Renta en el año 1918 y su implementación efectiva en las décadas de 1920 y 1930, dado que legalmente la determinación del valor a pagar pasaba por la reglamentación contable financiera (Sierra, 2008).

En un sentido más amplio, se puede interpretar que el énfasis de la mayoría de los libros de texto en la claridad, la sencillez, la exactitud y la veracidad era un indicador del rol trascendental que se le asignaba a la contabilidad como un instrumento legal de rendición de

cuentas por parte de la administración de una actividad mercantil en el marco de las reglas jurisdiccionales del país. En una lección de su libro titulada “*Ética comercial*”, Arango (1944) ilustraba este aspecto en términos de los atributos morales del ejercicio profesional:

Ante todo, el contador necesita superarse cada día. Nunca puede dejar de aprender, y la mejor escuela es el desempeño satisfactorio de sus deberes, aprovechando todas las circunstancias para aquilatarse moralmente. Conocimientos y moral, he aquí dos cualidades que tarde o temprano conducen al triunfo (Arango, 1944: 161).

Otra idea sobre el concepto de contabilidad que se hizo notable en esta época fue señalarle como un área de estudio propia de las matemáticas, más puntualmente, de la aritmética comercial. Esto se evidencia en los tratados de Rojas (1882), Liévano (1887), Bravo (1888), Rueda (1890), Touzet (1896) y Lleras (1907). El primero de ellos afirmaba:

Podemos, pues, definir la contabilidad comercial por partida doble diciendo es la parte de las matemáticas que se ocupa del aumento y disminución que se verifica en todos y cada uno de los ramos del comercio, en virtud de las transacciones u operaciones a que ellos han dado lugar (Rojas, 1882: 9).

Estos tratados se destacaban porque hacían énfasis en los temas prácticos del cálculo y el registro de los intereses sobre las cuentas corrientes¹², los negocios en consignación, las deudas bancarias y las letras de cambio. Además, porque profundizaba en la explicación de la liquidación de facturas por ventas en el exterior. Este aspecto llegó a tener tanta relevancia que, a finales del siglo XIX, había textos que únicamente trataban e ilustraban este procedimiento. Un ejemplo era el libro de Adán Pereira (1899), fundador de la *Escuela Superior de Comercio de Bogotá*.

La asimilación de la contabilidad como matemáticas influenciaba el proceso educativo, se consideraba que había una necesidad primordial de tener conocimientos y destrezas previas en aritmética para poder desarrollarse como contador (Barragán, et al., 2011). En uno de los libros de texto se sugería con vehemencia:

Aprenda usted bien aritmética antes de estudiar contabilidad. La aritmética extensa, publicada por el infrascrito, le da a usted todos los conocimientos numéricos que necesita para ser un contador hábil. Para que usted pueda darse cuenta de cada una de las reglas de este arte, provéase de libros, y vaya poniendo en práctica lo que aprenda en estas lecciones (Rueda, 1890: s.p).

Estas consideraciones no estaban exentas de crítica: “*La aritmética no es la contabilidad, pues está no es la ciencia de los números, y solamente trata de ellos en sus aplicaciones a las operaciones del capital*” (Restrepo, 1910: 4). Además, Pérez (1855) indicaba que era bueno que los estudiantes tuvieran conocimientos previos sobre diferentes materias, pero esto no implicaba que los mismos se debieran considerar prerequisites para educarse en contabilidad.

¹² En la actualidad el término de “*cuentas corrientes*” se refiere a activos por cuentas bancarias. En el contexto del siglo XIX se trataba más bien de estados de cuenta con deudores o acreedores y, más particularmente, de las deudas con entidades financieras (Restrepo, 1871). Por ejemplo, Bravo afirmaba que las cuentas corrientes representan “*el valor de las obligaciones a favor del banco, por dineros impuestos a interés recíproco*” (1888: 56).

En todo caso, ya sea como parte de las matemáticas o el derecho, desde la década de 1880 y más acentuadamente desde principios del siglo XX, la contabilidad no se tomará como la misma teneduría de libros, sino, como se comentó antes, empezaba a definirse más como una ciencia, que en el plano educativo se materializaba en los programas de estudio de las nacientes escuelas de comercio de la época (Cubides, 1991; Rocha y Martínez, 2016). Varios de los tratados fueron escritos por profesores de estas instituciones, por ejemplo, Restrepo (1910), Pareja (1927), Delvasto (1943), Delgado (1949) y Saladén y Hernández (1949).

En ese sentido, los títulos de los libros de texto se inclinarán más por los rótulos de contabilidad comercial y mercantil, para después adicionar, el citado sentido progresista manifiesto en la expresión de modernidad. Un concepto ilustrativo era:

La contabilidad es la ciencia que nos enseña a desarrollar y ordenar las cuentas y negocios de una empresa; es el arte que nos da las reglas necesarias para asentar en los libros todas las operaciones, de tal manera, que se pueda conocer el estado de los negocios siempre que sea necesario (Vázquez, 1937: 85).

Los textos en los que más se privilegiaba la concepción de la contabilidad como una ciencia eran los siguientes: García (1931) que marcaba dos principios científicos básicos de la contabilidad: 1. Que no hay deudor sin acreedor y, por lo tanto, 2. Que los valores de toda transacción constituyen una equivalencia entre las partes de ésta, de manera que el valor de las cuentas acreedoras es igual al de las deudoras.

Arango (1944) quién afirmaba que la disciplina incluía diferentes aspectos y actividades como la instalación de sistemas contables, la confección de estados financieros, la investigación de auditoría, la contabilidad de costos, la elaboración de presupuestos y la liquidación de la declaración de renta para efectos fiscales. Mientras que, Delgado (1949) argumentaba que la contabilidad general es mucho más que anotaciones en libros de cuentas, incluso se puede subdividir en la teneduría de libros (registros), la contabilidad superior (determina e interpreta) y la auditoría o revisoría (analiza y comprueba la información).

Saladén y Hernández (1947, 1949), quienes sostenían en su *teoría contable unificada*, denominada de esta manera por ser una propuesta “*revolucionaria*” de síntesis de lo más selecto de las tendencias doctrinales y técnicas estadounidenses y francesas de la época, que el objeto de estudio de la contabilidad es la determinación de cuatro demostraciones para el comerciante, que eran: 1. Los objetos que posee y cuál es el valor de cada uno, 2. Cuánto le deben, quiénes y cuánto cada uno, 3. Cuánto debe, a quiénes y cuánto a cada uno, y 4. Como ha sufrido pérdida u obtenido ganancia. Estos parámetros son los que permitían en cada transacción, de la más sencilla a la compleja, establecer lógicamente el cargo y el abono en las cuentas, así como, la disminución o el aumento respectivo en el activo y el pasivo.

En síntesis, aunque durante buena parte del periodo analizado prevaleció la definición de la contabilidad como un arte, especialmente, en referencia al desarrollo de la teneduría de libros cuentas; se evidencia un notable acercamiento de los autores colombianos al entendimiento de esta como una ciencia aplicada, con una identidad disciplinar propia que se apoyaba en las matemáticas y el derecho. Esto a medida que el país avanzaba en términos del fortalecimiento de sus instituciones educativas, económicas y políticas.

2.2. Aspectos instrumentales del arte contable: cuentas, libros y balances

Una considerable cantidad de los tratados analizados no definen, en sí mismo, el concepto de cuenta, a pesar de su relevancia en el marco del ejercicio de la teneduría de libros. Sin embargo, se pueden encontrar algunos ejemplos como el siguiente:

Se da el nombre de cuenta: 1. ° A cada cumulo de efectos o de valores que maneja el comerciante, sean o no de su pertenencia; 2. ° A cada una de las personas con quienes se verifica alguna transacción (...) y 3. ° A ciertos nombres convencionales que figuran como cuentas en los libros solamente para la organización y claridad de los negocios (Posse Martínez, 1879: 10).

Esta representativa enunciación contenía un aspecto fundamental en la comprensión del arte contable, la descripción de las tres categorías en que solían clasificarse las cuentas en la mayoría de los libros de texto: reales, particulares e imaginarias¹³: Las primeras se referían a los efectos materiales, a las propiedades del comerciante, como caja, mercancías, vales, bancos, bienes raíces y muebles, semovientes, edificios, útiles y herramientas, entre otros. Una cuenta particular de esta categoría era la de *frutos nacionales*, en la que se acumulaban los registros de los productos agrícolas, pecuarios y mineros de Colombia que se transaban en los mercados internacionales (Posada, 1896; Restrepo, 1912; Pareja, 1927; Arango, 1944).

Las cuentas particulares o personales reflejaban los deudores y acreedores de la actividad económica. Como se puede apreciar en varios tratados, en la práctica contable del siglo XIX, estas cuentas se titulaban con el nombre de la persona o negocio sobre el que se tenía el derecho o la obligación. No obstante, también, en esta época y luego en el siglo XX, se utilizaban los rótulos más generales de *obligaciones por pagar* y *documentos por cobrar*, preservándose el detalle de los terceros en los libros auxiliares correspondientes (Rojas, 1882; Noriega, 1883).

Como se indicó con anterioridad, una cuenta de este tipo que adquirió notoriedad desde la década de los años 1920, debido a los aires de modernidad contable, fue la de “*protección social*”, en ella se consignaban las obligaciones de la organización, diferentes al salario, respectivas a los derechos, los beneficios y las garantías consagradas a los trabajadores. Se dividía algunas veces en las subcuentas: *auxilios de cesantías*, *seguro colectivo*, *vacaciones*, entre otros (Pareja, 1927; Clarke, 1936).

En las imaginarias o abstractas se clasificaban los valores que reflejaban las modificaciones que iban presentándose en las cuentas reales. Las más importantes eran el *capital*, la de *pérdidas y ganancias* y los *gastos generales*. No fue corriente el uso de la expresión *ingresos*, más bien se empleaban términos como *aprovechamientos*, *comisiones* o *ventas*. Una cuenta de

¹³ En libros de textos como Escala (1887), Anónimo (1889) y Restrepo (1912) las cuentas se clasificaban, además, en las de movimiento o valor variable (cuya cuantía se puede modificar por desvalorizaciones o apreciaciones de su existencia o precio) y las de resultado fijo (aquellas que no presentaban cambios de valor como las deudores y acreedores sin interés). En general, los temas de valoración no se describían en los tratados colombianos. Una pequeña excepción a esta tendencia la encontramos en De Lavalle (1844), para quien, a la hora de establecer el inventario inicial del comerciante todo se debía tomar por sus “*justos precios*”.

esta categoría, la de *gastos por depreciación para bienes tangibles*¹⁴, apareció en la misma época que la de prestaciones sociales en Clarke (1936) y Saladén y Hernández (1949). Incluso tenemos noticia de la práctica contable del establecimiento de la vida útil: “(...) *aunque es difícil calcular dicha duración de los muebles y enseres, generalmente, se acostumbra a asignar a esta clase de activo una vida probable de 10 años* (Delvasto, 1943: 42).

En cuanto a los libros contables, varios de los tratados y lecciones de enseñanza, principalmente los del siglo XIX, se dedicaban a describir extensos ejemplos y ejercicios en los que se indicaban procedimientos para lograr su adecuado y fácil diligenciamiento. Igualmente, se hacía énfasis en la pulcritud y el orden que debían caracterizar la figura física de los mismos: no podían tener tachaduras ni enmendaduras de clase alguna. Los conceptos de la mayoría de los autores contables locales no se apartaban considerablemente de lo exigido en la codificación comercial de aquel tiempo, básicamente, había dos libros fundamentales para desarrollar la teneduría: el Libro Diario (para algunos autores *Jornal*) y el Libro Mayor.

En el siglo XIX, los autores que hacían énfasis en la contabilidad como un arte indicaban al Libro de Borrador, y por ende al Balance de Prueba, como un elemento relevante del mismo, por ejemplo, De Lavallo (1844), Del Real (1858) y Sicard y Vergara (1876). Para la centuria del XX cuando la contabilidad ganó carácter científico, este libro pasó a la categoría de auxiliar y se sugería más cuando la persona que desarrollaba los asientos no era diestra o no tenía experiencia en el oficio (Pareja, 1927; Clarke, 1936).

Los tratadistas se concentraban, entre otros, en tres aspectos de la teneduría de libros: primero, en el proceso de registrar cronológicamente los datos en el Libro Diario y trasladarlos al Libro Mayor, manteniendo la coherencia del número de folio y los índices alfabéticos de las cuentas. En segundo término, buena parte de los autores describía el procedimiento para saldar las cuentas en el Libro Mayor y proceder a la conformación del Balance General¹⁵, apoyándose este proceso en la formación de *Balances de Salida* (al cerrar un ejercicio) y *Balances de Entrada* (al iniciar un nuevo periodo de registro).

En tercer lugar, los autores se dedicaban a establecer y describir la manera en que se debía corregir los errores en el reconocimiento de la información, usualmente, por medio de un asiento inverso o de contrapartida que hiciera efecto cero sobre los datos equivocados. Se identificaban como errores típicos la imputación invertida de una partida, el registro en una cuenta que no correspondía y la equivocación al anotar un valor o una descripción (que se denominaba el *artículo*) de una transacción.

Por este último aspecto y, además, como un modo de lograr un mayor control de la contabilidad, todos los autores sugerían el uso de libros auxiliares o accesorios, generalmente, en función de la cantidad de las transacciones y el tamaño de los negocios. Los más reseñados son los libros de caja, ventas, facturas (emitidas y recibidas), mercancías y cuentas corrientes.

¹⁴ El desarrollo de la práctica contable sobre el reconocimiento y el cálculo de la depreciación en Colombia es un tema aún por explorar. Por otra parte, es de resaltar que únicamente en el texto de Delvasto (1943) se mencionó, escuetamente, los activos intangibles, elementos cuyo tratamiento contable tampoco se ha analizado desde una perspectiva histórica.

¹⁵ Era más frecuente en los libros de texto el uso de la expresión *Balance de Inventario*, entendido como un listado de los derechos y las obligaciones entorno a la actividad económica. Por esta razón, junto con el Libro Diario y el Mayor se exigía llevar un *Libro de Inventarios y Balances* en el cual se acumulará esta información periódicamente.

Otros libros que se indicaban con menor frecuencia eran los de almacén, gastos generales, compras, letras de cambio y vales.

Finalmente, vale la pena resaltar en torno a los conceptos de los libros de cuentas y los balances en el periodo analizado, los siguientes aspectos: primero, la propuesta de *Libro General* de Mendoza (1884) que consistía en una síntesis de los Libros de Diario y Mayor. Esta idea fue incorporada en la legislación de la contabilidad gubernamental con el *Libro de Cuenta y Razón* que reglamentó el Decreto 1036 de 1904 y cuya aplicación se permitió a los negocios privados por medio de la Ley 20 de 1905 (Rico, 2016).

En segundo término, los elementos en los que hoy suelen agruparse las cuentas: activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos no eran tan usados en aquel entonces y cuando se empleaban su definición era apenas una breve enunciación, como en Pérez (1855), Mendoza (1884), Rueda (1890), Sáenz (1943) y Delgado (1949). Para su presentación en el Balance General las cuentas se acumulaban, más bien, en las que tenían saldo débito y, al lado, las que cerraban al crédito (De Lavalle, 1844, 1864; Tanco, 1868).

En tercer lugar, si bien los tratados y lecciones de enseñanza explicaban el manejo y liquidación de la cuenta de pérdidas y ganancias, la misma no se presentó bajo la estructura de un Estado de Resultados hasta los libros de texto de Clarke (1936) y Vázquez (1937). Esto a pesar de que, en la práctica de industrias como los ferrocarriles y los bancos ya se venía generando este reporte con antelación (Rico, 2016).

En fin, en los aspectos instrumentales y prácticos de la contabilidad, así como en los conceptuales antes mencionados, se evidencia en el periodo analizado una ligera pero notable modificación, en la que si bien, se continuó privilegiando los asuntos procedimentales y de registro, también se otorgó relevancia a factores relacionados con la presentación de la información y su utilidad para efectos del control de los negocios. Esto se materializó en términos de las instituciones educativas en una mayor presencia de temas contables en las escuelas de comercio.

3. Referentes sobre educación y doctrinas contables

3.1. La educación contable reflejada en los libros de texto

Desde el libro de texto De Lavalle (1844), la filosofía de educación de la mayoría de los tratados colombianos sobre contabilidad fue despojar al arte del tedio y la dificultad, ya que el aprendizaje del manejo de las cuentas era considerado un camino tortuoso y enredado cuando no fantasmagórico, como lo describía el contador de oficio Ramón Guerra Azuola¹⁶:

Muchos y muy complicados son los tropiezos que se oponen a la marcha expedita de nuestros comerciantes, pero el más frecuente es la contabilidad, fantasma aterrador que intranquiliza y quita el sueño y que no pocas veces es causa de la ruina de la mayor parte, porque si ella es defectuosa, los resultados que presenta no son exactos.

¹⁶ Este personaje era muy reconocido por su participación en el contrato estatal por medio del cual se formó y centralizó la *Cuenta General del Presupuesto y del Tesoro Nacional* de los años 1850 a 1856. Esto permitió actualizar la contabilidad gubernamental que tenía atrasos desde la reforma administrativa de 1846 (Gutiérrez, 1859).

(...). *Innumerables libros de contabilidad andan en las manos de todos, sin que hay alguno que deje satisfechas todas las cuestiones que en este ramo pueden presentarse* (Citado en Mendoza, 1884: s.p).

Con pocas excepciones, cada libro de texto señalaba que su objetivo era llenar el vacío en la oferta de textos prácticos que le permitieran al aprendiz acceder, de modo rápido, a la comprensión del método de la partida doble. En esta línea, *los demás* tratados, especialmente los extranjeros¹⁷, solían caracterizarse como densos bloques de papel, cargados de ininteligibles, enredadas e imbricadas teorías. Se puede leer, por ejemplo:

Me ha movido a la preparación de este texto el hecho de que jamás he podido conseguir uno suficientemente sencillo y a la vez completo para ayudarme a la enseñanza, no obstante haber examinado muchos en el curso de mi carrera. La mayoría se encuentran llenos de teorías, sin ejemplos suficientemente prácticos para que el estudiante pueda seguir con facilidad las explicaciones. Además, no tienen estos libros ejercicios para ayudar al profesor en su tarea (Clarke, 1936: 7).

También se puede interpretar que complementario a este propósito, varios escritores buscaban comercializar sus tratados a costa de asegurar que eran lo mejor que hasta ese momento había en el pírrico mercado local, por eso quizá tampoco era común el uso de bibliografías o citas que referenciarán o apoyarán la consulta de otros tratados. Las ventas se podían facilitar, además, si el libro era recomendado por individuos prestantes del mundo de los negocios y la administración pública o si se tomaba como el texto oficial de los programas de educación estatal¹⁸ o los de reconocidas instituciones privadas y religiosas.

La preocupación de los tratadistas por la difusión del arte de la contabilidad determinaba un esquema de enseñanza en el que lo ideal era acercarse velozmente¹⁹ al conocimiento de éste, a partir del desarrollo de rutinas de registro de transacciones y luego sí abordar los conceptos. Álvarez (1853) por ejemplo, señalaba que luego de *ejercitarse* continuamente con *disciplina* y *rigor* en los casos prácticos propuestos en su texto, los estudiantes abordaban con entusiasmo el estudio de las teorías del francés Edmond Degrange (hijo).

De igual modo, era corriente en los tratados clasificar las actividades mercantiles en *al por menor* y *al por mayor* y comenzar a explicar el registro de las transacciones más simples de los primeros para luego ir aumentando el grado de complejidad que implicaban los segundos (De Lavallo, 1864; Posada, 1896). También se dividían los negocios en los *propios* (que el comerciante desarrollaba con su capital o en nombre de un tercero que le comisionaba) y los que realizaba en *compañía* (es decir, con la unión de diferentes socios), esto para analizar las particularidades legales y su impacto en las subcuentas de patrimonio como el capital, las

¹⁷ Al respecto, un comentario indicaba sobre la enseñanza de la contabilidad: “(...) reclamo, pues, su carácter esencialmente didáctico; y de ahí que me haya apartado de esas prolongadas disquisiciones en que abundan las ‘voluminosas’ y ‘costosísimas’ obras de contabilidad que nos llegan de los mercados extranjeros (...)”. (Delgado, 1949: 5).

¹⁸ Sicard y Vergara, por ejemplo, sugerían en una carta del 15 de noviembre de 1881 al Secretario de Instrucción Pública de Colombia, un convenio para suministrar 3000 ejemplares de la segunda edición de su obra, ya que la primera se había agotado al establecerse como oficial para las escuelas públicas de la nación. (AGN, 1881, Legajos 818–819).

¹⁹ Un ejemplo notable, lo constituía el libro texto de Restrepo (1910) que tenía como subtítulo la leyenda: “15 lecciones para hacerse contador en 15 días” (s.p), en ediciones posteriores el periodo de aprendizaje se amplió a un mes.

reservas, las distribuciones, entre otras (Martínez, 1879; Pareja, 1927). Dicha clasificación permitía presentar operaciones con bastante auge en la segunda mitad del siglo XIX, como los negocios en consignación, el uso de libranzas y la contabilidad de sociedades anónimas como los bancos y los ferrocarriles (Rico, 2015).

Los textos hacían énfasis en el aprendizaje autodidacta, en una notable muestra se argumentaba que: “*Mi mayor empeño ha consistido en procurar escribir un tratado por medio del cual fuera posible aprender la teneduría de libros sin la necesidad de un maestro*” (Arosemena, 1872: s.p). Esta experiencia aumentaba sus beneficios si la ilustración del método partía de transacciones factuales que transmitieran al estudiante un poco del ambiente laboral de una oficina contable (Escala, 1887; Gamba, 1899; Otálora de Corsi, 1939). En este sentido, una influencia extranjera que se identifica en la pedagogía colombiana de diferentes áreas del saber es la obra de Heinrich Pestalozzi (Báez, 2000; Zuluaga, 2001; Saldarriaga 2003; Cardona, 2007), la referencia más concreta en la elaboración de tratados contables fue la siguiente:

He procurado no apartarme en un punto de los principios generales de pedagogía difundidos hoy en el mundo por sabios expositores: Pestalozzi, Daguet, Schmid, Raumer y muchos otros, (...). No sé si habré acertado, pero al menos es un esfuerzo más en el sentido de facilitar esta abstrusa enseñanza” (Posada, 1896: s.p).

Para este maestro suizo, cuyas ideas fueron introducidas al país hacia mediados de la década de 1840 y que se hicieron populares a partir de 1870, el principio básico del proceso de aprendizaje era el refinamiento de la experiencia y la subjetividad, más puntualmente, el desarrollo de la *percepción* y la *intuición* de los individuos con relación a un entorno complejo. El maestro y la escuela constituían una ejemplificación del orden, una guía para que el estudiante ejercitará sus facultades cognitivas a partir de un acercamiento a los objetos y los problemas concretos y, con esto, formulará conceptos abstractos y generales (Báez, 2000; Zuluaga, 2001; Saldarriaga 2003; Cardona, 2007).

Esta propuesta pedagógica, se acomodaba muy bien al sentido práctico y autodidacta que promulgaban los libros de textos contables. Al entendimiento de la contabilidad como un arte que buscaba la sencillez y la exactitud en el control de los negocios sobre la base de un proceder marcado por la pulcritud y la ética. Esto puede explicar también, porque varios de los tratados estaban formulados como una serie de preguntas, casos o incluso diálogos entre el profesor y los estudiantes, que debían jugar un rol activo en el aprendizaje. Algunos ejemplos eran: Tanco (1868), Lleras (1874), Bravo (1888), Posada (1896), Touzet (1896) y Sáenz (1943).

3.2. Los tratados colombianos de contabilidad y las tendencias de pensamiento foráneas

En cuanto a los referentes de pensamiento extranjeros es posible evidenciar los siguientes aspectos: Las dos doctrinas foráneas más influyentes en el entorno local, especialmente en el siglo XIX, fueron la personificación y el contismo. Para la primera de ellas, el desarrollo del arte de la partida doble comenzaba al definir para cada transacción las personas reales y ficticias que jugaban el rol de deudor y acreedor (Degrange, 1865), como sugería, por ejemplo, el panameño Arosemena:

Personifiquemos, ahora toda causa de negocio. Consideremos que las cuentas del Mayor son personas morales (hablamos de las que no representan personas verdaderas), es decir, que llamamos capital a una persona a quien hacemos nominalmente depositaria de todo lo que poseemos, caja a la que nos guarda dinero en efectivo, mercaderías a aquella que tiene a su cargo todos nuestros efectos, y así sucesivamente (1872:14).

La razón principal de la contabilidad era determinar el patrimonio del comerciante, en tanto, la cuenta de capital era una imagen de sus intereses. En este sentido, la personificación era un mecanismo conceptual que facilitaba el orden de las cuentas, y, por ende, el control del flujo de los recursos físicos y financieros en el marco de un conjunto de vínculos contractuales y judiciales en el que se adquirirían derechos y obligaciones (Noriega, 1883; Salcedo, 1892).

Saladén y Hernández exponían una crítica de la personificación, a la que consideraban insuficiente para reflejar el reconocimiento de una pérdida o una ganancia, luego que en tales situaciones no se podía establecer con coherencia la persona real ni la ficticia que entregaba o recibía los recursos asociados a este evento económico. Ellos señalaban que:

Los tratadistas de contabilidad antigua cimientan las causas que determinan, según ellos, el cargo y el abono, en el falso principio de la personificación de las cuentas, a las cuales, como consecuencia de este criterio acomodaticio, las ponen en condiciones de recibir y de entregar valores, resultando de esta errónea interpretación de los principios que rigen la ciencia de la contabilidad, la flagrante contradicción de que cuando ocurre el caso de una pérdida o de una ganancia, esta personificación no es suficiente para demostrar que las cuentas reciben o entregan valores (1949: 17).

Junto con la personificación, fue muy relevante también la escuela contable del contismo bajo la influencia de tratadistas franceses, algunos autores locales hablaban de la *teoría* o los *sistemas* de las cuentas al explicar la clasificación de estas en reales, particulares e imaginarias, por ejemplo, Posse Martínez (1879) y Escala (1887).

Una de las características del contismo y, especialmente, de la corriente de los cinco-contistas fue su promoción de la simplificación, al punto de señalar que todo el proceso contable se enfocaba en las cuentas de caja, mercancías, efectos a cobrar, efectos a pagar y pérdidas y ganancias (Degrange, 1865; Boter, 1959; Vlaemminck, 1961). Algunos autores, mostraban como una novedad este planteamiento, por ejemplo, Sicard y Vergara (1876). En esta óptica también, era propio de esta escuela la combinación de los Libros del Diario y el Mayor en uno sólo en el que se integrarían los registros de las transacciones (Boter, 1959; Vlaemminck, 1961). Como en la propuesta mencionada de Libro General de Mendoza (1884).

Aparte de Edmond Degrange (hijo), otros autores franceses de tendencia contista de los que se halló referencia fueron: Joseph Barré profesor de la Escuela Superior de Comercio de París y perito de los Tribunales de esta ciudad, cuyo "*Cours de Comptabilité*" fue traducido en 1880 por Eugenio González, funcionario administrativo del departamento andino de Cundinamarca. Esta obra fue ampliamente citada por Rojas (1882), Posada (1896), Restrepo (1912) y Otálora de Corsi (1939).

En el siglo XX, se mencionaba como referente a Hippolyte Vannier, profesor también de la Escuela Superior de Comercio de París, quién sostenía que toda cuenta sin excepción se abría a una persona real o ficticia (Vlaemminck, 1961). Lleras le referenciaba a propósito de su concepción de la contabilidad como: “(...) *la ciencia de las combinaciones aplicada a las cuentas, porque la contabilidad concibe, ejecuta y hace ejecutar; así pues, un contabilista debe ser a la vez administrador, economista y financista*” (1907: 5).

Por último, uno de los tratadistas más citados fue León Batardón, recordado por su exposición de los denominados sistemas tabulares, centralizados o de hojas movibles que eran esquemas de simplificación o extensión del número de columnas de los Libros de Diario y Mayor que tenían por objeto lograr su optimización. Estos conceptos se desarrollaban en Pareja (1927), Clarke (1936) y Arango (1944). Este autor galo se ha identificado igualmente, dentro de las influencias extranjeras del pensamiento contable argentino de la primera mitad del siglo XX (Wirth y Mattessich, 2006), en este sentido, una perspectiva de investigación es comparar y explicar el desenvolvimiento de la historia contable en los diferentes países de Latinoamérica.

Al contrario de las tendencias de pensamiento contable francesas, no se ha localizado en los libros de textos colombianos referencias a las doctrinas alemanas, inglesas u holandesas. A pesar de la herencia colonial española y de la imitación que se hizo de la regulación contable de este país durante el siglo XIX (Sierra, 2001, 2008; Rico, 2016), los autores españoles eran superficialmente citados y únicamente debido a su función como traductores de textos galos, por ejemplo, como los profesores Fernando Boter Maurí y José Zendera. Esta situación se repetirá después con profesores mexicanos y cubanos replicadores de obras estadounidenses.

En cuanto a la doctrina italiana, en los tratados de Restrepo (1912) y Pareja (1927) se mencionaba fugazmente a la Logismografía, en el primer caso como un ejemplo de las teorías foráneas que contribuían a aumentar la complejidad y el tedio en la educación contable: “*realmente son nombres nuevos aplicados al método ya conocido de partida doble*” (Restrepo, 1912: s.p); en el segundo, bajo los siguientes términos:

El sistema logismográfico es más aplicable en las contabilidades administrativas, sistema cuyo nombre significa “ordenamiento o descripción razonada de las cuentas” y fue inventado por José Cerboni, de Italia, donde tuvo principalmente gran éxito. Dicho sistema coincide con el de la partida doble en sus principios científicos fundamentales (Pareja, 1927: 12).

De acuerdo con Pareja (1927) la Logismografía se llegó a aplicar con notoriedad en la contabilidad gubernamental del departamento de Bolívar, al norte de Colombia, a principios del siglo XX. Investigaciones posteriores podrían validar el alcance de esta afirmación.

Por otra parte, para la década de 1920 y siguientes, se aprecia un aumento del estudio de la literatura estadounidense por los autores contables colombianos. Pareja (1927), Gutiérrez (1930) y Sáenz (1943) indicaban como novedosas y *modernas* las propuestas de sistemas tabulares de origen en Estados Unidos, mientras que Arango (1944) era muy crítico de estas posturas al considerar que estos esquemas eran reediciones de doctrinas europeas anteriores.

Para el caso de su teoría contable unificada, Saladén y Hernández no señalaban concretamente los autores estadounidenses que seguían como parte de su proposición, pero sí criticaban las definiciones de los elementos de los estados financieros de William Paton, Harry Finney y las contenidas en el curso de contabilidad de la *Northwestern University* de Chicago, pues las consideraban técnicamente insuficientes:

(...) la definición de activo que nos da la Northwestern University de Chicago, al decir que “el activo incluye todas las propiedades del negocio que poseen un valor monetario”, es deficiente, o no es en sí una definición, pues no contempla el aspecto netamente contable del activo. Igual deficiencia se nota con respecto a la definición de pasivo dada por H. A. Finney, al afirmar que “el pasivo lo constituyen las deudas”, pues contablemente hablando, capital reservas de capital y pérdidas y ganancias, son parte integrante del pasivo, siendo así que la suma del activo y del pasivo son iguales (1949: 23).

A pesar de esto, los textos y las ideas de los mencionados tratadistas estadounidenses (Finney, 1943; Paton, 1947; Northwestern University, 1958) eran algunas de las referencias más relevantes del pensamiento contable colombiano de los años 1940. Una perspectiva de investigación es evaluar su influencia y la asimilación de sus teorías en la formación de los contadores colombianos en décadas posteriores.

Conclusiones y perspectivas de investigación

El análisis histórico narrativo de los tratados y lecciones de enseñanza colombianos entre 1840 y 1950, permite afirmar: Primero, que el perfil de la mayoría de los autores colombianos de contabilidad era el del profesor de escuela que pretendía contribuir al fortalecimiento de la formación en la teneduría de libros. En una proporción menor había funcionarios del gobierno o comerciantes que buscaban compartir su experticia en este tema. En general, se advierte que los libros de texto analizados tienen por objeto una transmisión rápida de los aspectos básicos del arte y conservaban una estructura compuestas de dos apartados: uno breve con conceptos y uno más extenso con ejercicios de registros en los libros de cuentas principales.

Segundo, en cuanto a los conceptos de contabilidad, se puede apreciar que durante todo el periodo observado prevaleció la definición de esta como un arte, especialmente, en referencia al desarrollo de la teneduría de libros cuentas. No obstante, se evidencia un acercamiento paulatino a su entendimiento como una ciencia aplicada, a principios del siglo XX, a medida que el país avanzaba institucionalmente en su proceso de *modernización*. En este sentido, si bien se continuó privilegiando el registro de la información, también se dio relevancia a factores relacionados con la presentación de información y su utilidad para efectos del control de los negocios. Esto se materializó en las instituciones educativas, en una mayor incorporación de temas contables a los planes de estudio de las nacientes escuelas de comercio.

Tercero, en relación con los aspectos instrumentales, en las cuentas se identifica que el tópico más relevante era su clasificación, en reales, particulares e imaginarias. Asimismo, se encuentra a partir de las décadas de los años 1920 y 1930, la aplicación de nuevos conceptos como los de impuesto a la renta, protección social de los trabajadores y depreciación de

activos. Sobre los Libros de cuentas, los tratados establecían lineamientos para trasladar la información del Diario al Mayor, cerrar las cuentas en este último y corregir errores. Mientras que, en torno de los balances, aunque no eran precisamente una prioridad del proceso contable, es notable la preeminencia del balance general, que se complementaba con algunos detalles de la liquidación de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuarto, a la par que se presentaban como libros de texto originales que llenarían el vacío producido por el tedio y la complejidad en el aprendizaje de la contabilidad, los tratados y lecciones de enseñanza buscaban transmitir de forma rápida una idea práctica de este saber. Se ha identificado en general, una tendencia educativa dirigida a instituir valores como la sencillez, la pulcritud y la exactitud en la formación contable, que se pudo apoyar incluso, en conceptos pedagógicos como los de *percepción* e *intuición* del maestro suizo Heinrich Pestalozzi.

Quinto, es posible señalar que las líneas de pensamiento internacionales que más influyeron en los tratados locales fueron la personificación y el contismo francés, especialmente Degrange hijo y León Batardón, que se complementaron levemente en el siglo XX con tendencias doctrinales estadounidenses, representadas en autores como William Paton y Harry Finney.

En cuanto a las perspectivas de investigación, es posible ampliar este estudio revisando libros de texto sobre derecho y matemáticas con contenidos en contabilidad, esto a fin de lograr una mayor comprensión del pensamiento contable en relación con la regulación y las prácticas contables. De igual modo, este tipo de estudios se podría aplicar a otras ramas de la disciplina aún menos tratadas desde el punto de vista histórico local, como los costos, la contabilidad gubernamental y la auditoría.

Finalmente, es necesario llevar a cabo investigaciones históricas que profundicen en el desarrollo de la pedagogía asociada a la formación general y profesional contable, así como, el análisis de la evolución de las instituciones educativas, los conceptos y las teorías contables en Colombia y, más extensamente, en América Latina.

BIBLIOGRAFÍA

Fuentes de archivo:

Archivo General de la Nación de Colombia – AGN-, Sección República, Fondo Secretaría de Instrucción Pública. (1881): *Comunicaciones de noviembre*, Legajos 818–819.

Tratados, libros de textos y lecciones de enseñanza:

Álvarez, S. (1853): *Idea general de la teneduría de libros por partida doble*. Bogotá: Imprenta del Neogranadino.

Anónimo. (1889): *Tratado práctico de contabilidad comercial moderna por partida sencilla y doble*. Bogotá: Imprenta de la Luz.

Arango, J. (1944): *Fundamentos de contabilidad: síntesis de acuerdo con los programas oficiales*. Bogotá: Librería Siglo XX.

-
- Arosemena, L. (1872): *Tratado teórico-práctico de teneduría de libros*. Lima: Imprenta Liberal de “El Correo de Perú”.
- Bravo, S. (1888): *El contador práctico: tratado de teneduría de libros por partida doble*. Medellín: Imprenta del Departamento.
- Clarke, A. (1936): *Contabilidad mercantil moderna*. Cartagena de Indias: Editorial El Mercurio.
- De Lavallo, S. (1844): *Teneduría de libros por partida doble: formada con presencia de las obras más modernas de esta clase, y adaptada al comercio de la Nueva Granada*. Cartagena de Indias: Imprenta de Antonio Labiosa.
- De Lavallo, S. (1864): *Teneduría de libros por partida doble: aplicada a la contabilidad mercantil, metodizada e ilustrada con ejercicios prácticos sobre las diferentes clases de negocios que ocurren en el comercio*. Cartagena de Indias: Imprenta de Hernández e Hijos.
- Del Real, A. (1858): *Principios de Contabilidad Mercantil*. Bogotá: Imprenta de Francisco Torres Amaya.
- Delgado, L. (1949): *Técnica moderna de la ciencia contable*. Bogotá: Editorial Santafé.
- Delvasto, E. (1943): *Curso completo de contabilidad moderna*. Bogotá: Editorial Antena S.A.
- Duarte, E. (1949): *Contabilidad*. Bogotá: Imprenta Iqueima.
- García, J. (1931): *Contabilidad mercantil*. Palmira: Imprenta Popular.
- Gutiérrez, M. (1930): *Guía práctica de contabilidad mercantil*. Bogotá: Talleres de A. Cortés.
- Escala. (1887): *Curso de contabilidad mercantil, oficial y militar*. Bogotá: Imprenta de la Luz.
- Liévano, J. (1887): *Lecciones orales de contabilidad: dictadas en el Instituto Federal*. Bogotá: Imprenta de la Luz.
- Liévano, J. (1920): *Tratado completo de contabilidad mercantil*. Bogotá: J.V. Mogollón.
- Lleras A. (1907): *Teneduría de libros práctica*. Bogotá: Librería y Papelería de “El Mensajero”.
- Lleras, M. (1874): *Contabilidad mercantil*. Bogotá: Imprenta de Gaitán.
- Mendoza, A. (1884): *Tratado de teneduría de libros*. Bogotá: Imprenta de Ignacio Borda.
- Noriega, M. (1883): *Teneduría de libros*. Bogotá: Imprenta de Vapor de Zalamea Hermanos.
- Otálora de Corsi, R. (1939) *Amenicemos el estudio de la contabilidad*. Tunja: Talleres de la Imprenta Departamental.
- Pareja, C. (1927): *Contabilidad mercantil moderna*. Cartagena de Indias: Imprenta Departamental.
- Pérez, R. (1855): *Teneduría de libros por partida doble*. Bogotá: Imprenta de Francisco Torres Amaya.
- Posada, F. (1896): *Conferencias sobre contabilidad mercantil*. Ciudad de Panamá: Tipografía Casis y Cía.
- Posse Martínez, A. (1879): *Teneduría de libros según el sistema de partida doble*. Bogotá: Imprenta de Medardo Rivas.
- Restrepo, C. (1871): *Manual del contador*. Medellín: Imprenta del Estado.
-

- Restrepo, J. (1910): *Cartilla gráfica de contabilidad mercantil*. Medellín: Imprenta Oficial.
- Restrepo, M. (1912): *Nociones de contabilidad*. Bogotá: Imprenta del Sagrado Corazón.
- Restrepo, M. (1925): *Nociones de contabilidad* (Quinta Edición): Bogotá: Casa Editorial de la Cruzada.
- Rojas, S. (1882): *Tratado de contabilidad comercial*. Bogotá: Imprenta de Francisco Torres Amaya.
- Rueda, M. (1890): *Contabilidad mercantil*. Bogotá: Imprenta de Francisco Torres Amaya.
- Sáenz, A. (1943): *Contabilidad inductiva: texto sencillo, graduado, práctico*. Bogotá: Minerva.
- Saladén, R. & Hernández, H. (1949): *Curso completo de contabilidad mercantil: teoría general de la técnica contable*. Cartagena de Indias: Editorial El Esfuerzo.
- Salcedo, C. (1892): *Tratado de contabilidad: aplicada a diversas industrias*. Popayán: Imprenta del Departamento.
- Sicard, A. & Vergara, S. (1876): *La contabilidad comercial en miniatura*: Bogotá: Imprenta de Borda.
- Tanco, D. (1868): *Tratado de contabilidad en partida doble*. París: Librería de Garnier Hermanos.
- Touzet, V. (1896) *Tratado teórico práctico de aritmética y contabilidad*. Bogotá: Imprenta de Lleras.
- Trujillo, J. (1913): *Teneduría de libros: teórica y práctica por el sistema de partida doble*. Bogotá: Imprenta Eléctrica.
- Vázquez, J. (1937): *Contabilidad moderna*. Medellín: Tipografía Bedout.

Referencias:

- Ariza, D. (2001): El carácter de la empresa y la contabilidad en la Nueva Granada, Tesis de Maestría, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.
- Báez, M. (2000) “Pedagogía Pestalozziana en Escuelas Normales Colombianas”, *Historia de la Educación Latinoamericana*, 2, 111-134.
- Barré, J. (1880): *Curso completo de contabilidad*. Bogotá: Imprenta de Zipaquirá.
- Barragán, D., León, F. & Torres, F. (2011) “Relaciones entre contabilidad y redes familiares en Colombia durante la segunda mitad del siglo XIX”, *Cuadernos de Contabilidad*, 12 (31), 585-599.
- Boter, F. (1959): *Las doctrinas contables*. Barcelona: Editorial Juventud S.A.
- Calvo, A. (2010): Débito y crédito...algo más que un saldo. Sociología de la profesión contable en Colombia, Tesis de Maestría, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.
- Cardona, J. (1988) “La enseñanza de la contabilidad en el siglo XIX”, *Revista Contaduría – Universidad de Antioquia*, 12, 103-150.
- Cardona, P. (2007): *La nación de papel: Textos escolares, lectura y política. Estados Unidos de Colombia. 1870 - 1876*. Bogotá: Fondo Editorial Universidad EAFIT.
- Chaves da Silva, R. (2016) “História da escola brasileira de contabilidade até o surgimento de primeira doutrina contábil positiva”, *Revista Contaduría – Universidad de Antioquia*, 68, 313-332.
- Clarke, A. (1941): *Manual de auditoria*. Bogotá: Lib. Voluntad.

Clarke, A. (1967): *Historia de la contabilidad en Colombia 1923 – 1966 y experiencias de un contador público*. Barranquilla: Instituto Nacional de Contadores Públicos.

Cubides, C. (1991) “Evolución de la capacitación y formación de los contadores públicos”, en *Historia de la contaduría pública en Colombia siglo XX: elementos para su interpretación* (pp. 35-136): Bogotá: Ediciones Universidad Central.

Degrange, E. (1865): *La teneduría de libros simplificada, ó, nuevo método de enseñanza de la teneduría de libros en partida sencilla y doble*. París: Librería de Garnier Hermanos.

Elliot, E. (1968): *The nature and stages of accounting development in Latin America*. Urbana-Champaign: Center for International Education and Research in Accounting.

Finney, H. (1943): *Curso de contabilidad: introducción*. México: UTEHA.

Gutiérrez, I. (1859): *Exposición sobre la Hacienda Nacional de la Confederación Granadina, que el secretario de este despacho dirige al Congreso Constitucional de 1859*. Bogotá: Imprenta de la Nación.

Hernández, E. (2013): *Aproximación al estudio del pensamiento contable español*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

Horvath, A. & Neira, L. (1959): *Contabilidad, teoría y funcionamiento*. Bogotá: Editorial Temis.

León, E. (2008) “Las facultades de la modernización: contexto de aparición de los programas de contaduría pública en Colombia”, *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 16(1), 41-58.

Lopes de Sá, A. (1997): *Historia Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.

López, M. & Güiza, D. (2012) “La caja de ahorros: una aproximación a los patrones de ahorro en Bogotá, 1846 – 1865”, *Ensayos sobre Economía Política*, 30(67), 128-173.

Machado, M. (2006) “Una aproximación histórica a las representaciones contables en Colombia”, *DeComputis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 3(5), 166-192.

Márquez, H. (2011) “La contabilidad venezolana en el periodo 1830 – 1930”, *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, 150.

Martins, W. & Silva, A. (2011): *História do Pensamento Contábil – com Ênfase na história da contabilidade brasileira*. Curitiba: Juruá.

Mesa, H. (1952): *Contabilidad general*. Medellín: Universidad de Antioquia.

Northwestern University (1958): *Instrucciones y práctica para el uso completo de la contabilidad*. México: UTEHA.

Paton, W. (1947): *Manual del contador*. México: UTEHA.

Pereira, A. (1899): *Documentos comerciales y liquidación de facturas en oro y en papel-moneda*. Bogotá: Imprenta y Librería de Medardo Rivas.

Rico, C. (2015) “Antecedentes de la disciplina contable en la Universidad Nacional de Colombia: El curso de los profesores Víctor Touzet y Ángel María Galán (1868 – 1882)”, en Z. Melgarejo (Ed.), *Contribuciones al desarrollo disciplinar de la contabilidad* (pp. 73-111): Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

Rico, C. (2016) “Historia de la regulación contable financiera en Colombia: el caso del de la industria ferroviaria (1870 – 1920)”, *Cuadernos de Contabilidad*, 17(43), 43-72. <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc17-43.hrcf>

Rocha, M. & Martínez, I. (2016) “Historia de la educación contable en Colombia: la aparición de las primeras escuelas y facultades de contabilidad”, *Revista Activos*, 26, 101-122.

Saladén, R. & Hernández, H. (1947): *Bases de la revolución contable en América Latina: teoría contable unificada*. Bogotá: Editorial Santafé.

Saldarriaga, O. (2003): *Del oficio del maestro. Prácticas y teorías de la pedagogía moderna en Colombia*. Bogotá: Editorial Magisterio.

Santos, E. (1992): *El corazón del poeta: los sucesos reveladores de la vida y la verdad inesperada de la muestra de José Asunción Silva*. Bogotá: Nuevo Rumbo Editores.

Sierra, E. (2001) “Evolución de la normativa contable en Colombia”, *Innovar*, 17, 47-65.

Santos, E. (2008) “Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia”. *Innovar*, 18(31), 117-134.

Silva, R. (1879) “Un libro útil”, *El Zipa - Periódico Literario*, 48, 755 - 756.

Suárez, J. (2010) “El campo contable en el proceso de la independencia de Colombia (1780 – 1830)”, *Lúmina*, 11, 194-241.

Vlaemminck, J. (1961): *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Madrid: Editorial EJES.

Wirth, M. & Mattessich, R. (2006) “Accounting book of Argentina: publications, research and institutional background”, *DeComputis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 3(4), 137-167.

Zuluaga, O. (2001) “Ente Lancaster y Pestalozzi: los manuales para la formación de maestros en Colombia, 1822 - 1868”, *Revista Educación y Pedagogía*, 13(29-30), 41-49.

Carlos Orlando Rico-Bonilla es Contador Público Titulado y Magister en Contabilidad y Finanzas de la Universidad Nacional de Colombia. Actualmente es Profesor tiempo completo de la Universidad Santo Tomás (Colombia).

E-mail: carlosricob@usantotomas.edu.co; carlosricob@hotmail.com

ORCID code: <https://orcid.org/0000-0002-0060-0431>

Anexo No. 1. Carta de Ricardo Silva a Alejandro Posse Martínez (1879)

UN LIBRO ÚTIL

Bogotá, 1. ° de julio de 1879

Señor Don Alejandro Posse Martínez - Presente

Estimado Amigo:

Tengo el placer de dirigirme a usted, para manifestarle la grata impresión que me ha dejado la lectura de las “Lecciones de Teneduría de Libros por el Sistema de partida doble” que acaba usted de publicar, y que es el resultado de sus estudios y de su práctica en la materia; y ya que tan útil como importante trabajo no necesitará certificados que lo abonen ante el *respetable público* como los específicos americanos, puesto que él se recomienda de suyo por su sencillez y claridad, presentaré a usted mis sinceras felicitaciones por haber logrado llevar a cabo una obra tan completa en todo sentido, que nada deja que desear. Nada más tendrá que estudiar, en dicho ramo, la persona que quiere aprender a llevar los libros de una casa de comercio, de un banco &..., por la “Lecciones” de usted, porque en teoría nada más hay que saber.

No hace muchos años que el estudio de la Teneduría de libros por el sistema de la partida doble era para la mayor parte de los comerciantes una verdadera empresa de romanos, y para los jóvenes un trabajo difícil y complicado por la oscuridad y palabrería inútil de sus reglas. La enseñanza de los *grandes misterios* de aquel arte pertenecía exclusivamente a dos o tres profesores teóricos que habían leído a Laporte o Blondel, y que se esforzaban inútilmente en hacer comprender a sus discípulos el sistema de los Médicis, sencillo en su origen y que, convertido luego en una algarabía tan detestable como estéril en sus resultados prácticos, inspiraba una aversión invencible a muchos de los ricos negociantes de aquella época. De aquí nacía el desgreño, la confusión y el desorden en los detalles de sus cuentas, fuente inagotable de pleitos y de molestias al tratarse de una liquidación o de un arreglo cualquiera relacionado con sus negocios.

Puedo asegurarle que con tal cual honrosa excepción, como la Casa de Montoya, Sáenz & Compañía, iniciadora de todo progreso comercial en el país, y que tenía escritorio y contabilidad en debida forma, los demás comerciantes se limitaban a llevar un simple libro de *Cargo y Data*, incompleto y deficiente, o se ajustaban a esta sencilla regla: “*lo que tengo ahí está, y lo que falta me lo he comido*”, sobrando de consiguiente, los libros con puntas de cobre, los enredos escritos en ellos, y el trabajo de llevarlos para llegar en definitiva, a aquel mismo resultado práctico. Hubo entonces sesudo negociante de los que creaban descansadamente en el comercio una fortuna de cuatro o quinientos mil pesos, que reía honradamente de la barbarie de perder tiempo escribiendo en grandes libros, absurdos como el que *Juan* que recibía \$200 que le daba prestados *Pedro*, se los quedará debiendo a la Caja y no a su dueño.

Entre los introductores la liquidación de una factura era también asunto muy sencillo: Nada de basculas ni de las complicadas operaciones de pluma adoptadas por el progreso moderno para

averiguar el costo de cada pieza, no señor; cada franco de la factura francesa era un *peso de a ocho* en Bogotá; cada *shilling* cinco reales y asunto concluido.

- *Bórreme*, le decía uno a un comerciante al pagarle \$300 que le había tomado en préstamo hacía cinco meses.

- *No lo tenía apuntado*, le contestaba recogiendo de sobre el mostrador forrado en badana, los grupos de reales *chimbos* que representaban el reembolso.

Me he extendido en estos pormenores históricos que marcan una de las fases de nuestras antiguas costumbres, por cariño a la época en que fui iniciado en los negocios, y para que resalte más la importante mejora que el comercio moderno ha introducido al montar sus oficinas y su contabilidad tal como deben estar para seguridad de todos; mejora debida tal vez en muchos casos, al esfuerzo que usted, Adolfo Sicard, Saturnino Vergara &c., han hecho para sacar del terreno de la confusión y del enredo la teneduría de libros, presentando con reglas fáciles al alcance de todas las inteligencias, la manera más sencilla de tener arregladas las cuentas, punto tan importante para el crédito, para el bienestar y para la seguridad del que negocia.

En nombre pues de la juventud estudiosa y del verdadero progreso de nuestra patria, lo felicito a usted nuevamente por la producción del importante tratado que usted acaba de publicar, y me repito de usted, su muy atento seguro servidor y amigo

RICARDO SILVA

Fuente: Silva, 1879, pp. 755-756.