# Subsistema documental de la contabilidad

Hernando Bermúdez Gómez[[1]](#footnote-1)

“Los jóvenes que aspiran a puesto digno en el comercio, deben conocer la gramática, en especial la ortografía, para poder expresarse con corrección; la aritmética comercial para resolver con exactitud las operaciones; la geografía para saber los puntos de producción de los efectos, las vías de comunicación y costo de transportes; algo de numismática para conocer las monedas de los diversos países y distinguir las legítimas de las falsas; algo de legislación civil y criminal, siquiera para saber dudar y consultar.

Les recomendamos que sean puntuales, activos y corteses, y les encarecemos la necesidad de una perfecta honradez; el joven que por una bagatela compromete su porvenir, es un necio digno de una suerte desgraciada. Todo individuo que maneja dinero debe llevar cuentas escritas, sin dejarse vencer de la pereza. El que no lleva cuentas escritas tiene todas las probabilidades de un fracaso en sus negocios. El comerciante debe ser hombre de lápiz, es decir, que calcula y compara con cantidades escritas, no al poco más o menos.”[[2]](#footnote-2)

Contenido

[Subsistema documental de la contabilidad 1](#_Toc331424768)

[Introducción 5](#_Toc331424769)

[Finalidad de este ensayo 5](#_Toc331424770)

[Noción de Derecho Contable 5](#_Toc331424771)

[Noción de Regulación Contable 6](#_Toc331424772)

[Noción de Sistema Contable 8](#_Toc331424773)

[Un sencillo diagrama 13](#_Toc331424774)

[El documento y el registro contable 15](#_Toc331424775)

[Recordando a Gertz 15](#_Toc331424776)

[El documento 19](#_Toc331424777)

[Introducción a la noción de documento 19](#_Toc331424778)

[Elementos esenciales del documento 21](#_Toc331424779)

[La escritura 22](#_Toc331424780)

[La autoría 22](#_Toc331424781)

[El soporte documental 23](#_Toc331424782)

[La Memoria del Mundo 24](#_Toc331424783)

[El documento electrónico 25](#_Toc331424784)

[Algunas explicaciones sobre la retención de datos mediante computadoras 29](#_Toc331424785)

[La computación electrónica y los sistemas de información 35](#_Toc331424786)

[Algunas ideas adicionales en torno a los ERP 37](#_Toc331424787)

[Tres características del documento 41](#_Toc331424788)

[Autenticidad 41](#_Toc331424789)

[La firma 42](#_Toc331424790)

[Protección de la integridad y veracidad de un documento 43](#_Toc331424791)

[El registro contable 44](#_Toc331424792)

[El hecho económico 44](#_Toc331424793)

[Noción de hecho económico 44](#_Toc331424794)

[Identificación del hecho económico 44](#_Toc331424795)

[Reconocimiento del hecho económico 45](#_Toc331424796)

[Hechos jurídicos y hechos económicos 46](#_Toc331424797)

[Requisitos para poder reconocer un hecho económico 48](#_Toc331424798)

[Asiento en los libros 49](#_Toc331424799)

[La teneduría 49](#_Toc331424800)

[Oportunidad del asiento 50](#_Toc331424801)

[Contabilidad al día 51](#_Toc331424802)

[Forma de hacer los asientos 52](#_Toc331424803)

[Los soportes 62](#_Toc331424804)

[La legislación anterior 62](#_Toc331424805)

[La legislación actual 64](#_Toc331424806)

[Origen externo o interno de los soportes 67](#_Toc331424807)

[Fecha de los soportes 68](#_Toc331424808)

[Firma de los soportes 68](#_Toc331424809)

[Idioma de los soportes 69](#_Toc331424810)

[Registros a partir de los soportes 69](#_Toc331424811)

[La factura 70](#_Toc331424812)

[Los títulos valores 73](#_Toc331424813)

[El contenido de la factura 74](#_Toc331424814)

[La correspondencia 75](#_Toc331424815)

[Los planes de cuentas 80](#_Toc331424816)

[Algunas ideas generales 80](#_Toc331424817)

[Régimen legal en Colombia 89](#_Toc331424818)

[Los comprobantes 93](#_Toc331424819)

[El sistema de comprobantes 93](#_Toc331424820)

[La función administrativa de la contabilidad 93](#_Toc331424821)

[Descripción del sistema de comprobantes 96](#_Toc331424822)

[Uso los soportes como comprobantes 97](#_Toc331424823)

[La legislación actual 98](#_Toc331424824)

[El Código de Comercio 98](#_Toc331424825)

[La norma reglamentaria 100](#_Toc331424826)

[Jurisprudencia 102](#_Toc331424827)

[Los libros 105](#_Toc331424828)

[Los libros necesarios u obligatorios 106](#_Toc331424829)

[Los tres libros explicados por Pacioli 106](#_Toc331424830)

[Los libros obligatorios en el Código de Comercio Terrestre 106](#_Toc331424831)

[Los libros en el Código de Comercio vigente 115](#_Toc331424832)

[Los libros de comercio y los libros de contabilidad 115](#_Toc331424833)

[Exigencias sobre los libros de contabilidad 116](#_Toc331424834)

[Libros obligatorios 118](#_Toc331424835)

[Los libros en las normas reglamentarias del Código de Comercio 121](#_Toc331424836)

[Breve historia del reglamento actual 121](#_Toc331424837)

[Determinación de los libros a través de sus finalidades 122](#_Toc331424838)

[Tres variables 123](#_Toc331424839)

[¿Diario y mayor? 129](#_Toc331424840)

[Los libros y la cuenta de capital 129](#_Toc331424841)

[Libros auxiliares 130](#_Toc331424842)

[Libros en establecimientos de comercio 130](#_Toc331424843)

[Libros en las microempresas y en las entidades de naturaleza no comercial que estén obligadas u opten por llevar contabilidad 130](#_Toc331424844)

[Libro de inventario de mercancías 132](#_Toc331424845)

[Función múltiple de un libro 133](#_Toc331424846)

[Explicaciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública 133](#_Toc331424847)

[Regulaciones expedidas por la Superintendencia Financiera 136](#_Toc331424848)

[Regulaciones expedidas por la Superintendencia de la Economía Solidaria 139](#_Toc331424849)

[Regulaciones expedidas por la Contraloría General de la República 143](#_Toc331424850)

[La compostura de los libros 157](#_Toc331424851)

[El registro de los libros 160](#_Toc331424852)

[El registro de los libros en la legislación anterior y en otros países 160](#_Toc331424853)

[Obligación y forma de registrar los libros 160](#_Toc331424854)

[Antiguas posiciones sobre la imposibilidad de registrar documentos electrónicos 162](#_Toc331424855)

[Autorización de apertura y autorización de clausura 167](#_Toc331424856)

[Efectos del registro de los libros 168](#_Toc331424857)

[El registro en las entidades de economía solidaria 170](#_Toc331424858)

[Nueva reglamentación: desaparición del deber de registro 171](#_Toc331424859)

[El diligenciamiento de los libros 175](#_Toc331424860)

[Reflexiones generales 175](#_Toc331424861)

[La teneduría 178](#_Toc331424862)

[Corrección de errores 181](#_Toc331424863)

[Clasificaciones de los libros 184](#_Toc331424864)

[Los estados financieros 185](#_Toc331424865)

[Forma y contenido de los estados financieros 185](#_Toc331424866)

[Estados de propósito general y de propósito especial 186](#_Toc331424867)

[Estados financieros básicos 188](#_Toc331424868)

[Algunas anotaciones sobre el balance 191](#_Toc331424869)

[De la cuenta al estado de resultados 201](#_Toc331424870)

[Otros estados financieros 206](#_Toc331424871)

[Estructura y forma de los estados financieros en la legislación colombiana 211](#_Toc331424872)

[La oportunidad de los estados financieros 213](#_Toc331424873)

[Proyecto de IASB 214](#_Toc331424874)

[Otros informes financieros 216](#_Toc331424875)

[Regulaciones contables sectoriales 220](#_Toc331424876)

[Reflexiones generales 220](#_Toc331424877)

[Normas expedidas por la Superintendencia Financiera 223](#_Toc331424878)

[Normas expedidas por la Superintendencia de la Economía Solidaria 226](#_Toc331424879)

[Prescripciones de la Ley 1314 de 2009 231](#_Toc331424880)

[Régimen tributario de la contabilidad 232](#_Toc331424881)

[Conservación y reproducción 243](#_Toc331424882)

[Deber de conservar 243](#_Toc331424883)

[Término de la conservación 243](#_Toc331424884)

[Régimen vigente 244](#_Toc331424885)

[Pérdida y reconstrucción 255](#_Toc331424886)

[Transmisión del deber de conservación 256](#_Toc331424887)

[Obligaciones específicas de conservación 257](#_Toc331424888)

[Conservación electrónica 257](#_Toc331424889)

[Técnica de administración de documentos 258](#_Toc331424890)

[Comunicación y exhibición 261](#_Toc331424891)

[Verificabilidad 261](#_Toc331424892)

[El valor de prueba del subsistema documental 264](#_Toc331424893)

[Exigencia de una contabilidad ordenada y adecuada 268](#_Toc331424894)

[Reglas procesales en los códigos de comercio 270](#_Toc331424895)

[Reglas para determinar el valor de prueba de los libros de comercio 275](#_Toc331424896)

[Valor probatorio de los documentos individualmente considerados 282](#_Toc331424897)

[Inspección de libros y documentos 283](#_Toc331424898)

[Explicaciones generales 283](#_Toc331424899)

[El derecho de inspección de los socios 286](#_Toc331424900)

[La facultad de inspeccionar del revisor fiscal 290](#_Toc331424901)

[La inspección de documentos en las normas de auditoría internacionales 293](#_Toc331424902)

[El informe del revisor fiscal sobre el subsistema documental de la contabilidad 307](#_Toc331424903)

[La inspección de las Superintendencias 309](#_Toc331424904)

[La inspección de la Autoridad Tributaria 310](#_Toc331424905)

[La inspección judicial 311](#_Toc331424906)

[Protección penal 315](#_Toc331424907)

[Estado de Derecho 315](#_Toc331424908)

[Expresiones del ius puniendi 316](#_Toc331424909)

[El delito 316](#_Toc331424910)

[La lucha contra la corrupción 317](#_Toc331424911)

[El derecho a recibir información veraz e imparcial 319](#_Toc331424912)

[Representación fiel 321](#_Toc331424913)

[La realidad debe primar sobre la apariencia 322](#_Toc331424914)

[Las afirmaciones implícitas en los estados financieros 323](#_Toc331424915)

[La certificación de los estados financieros 323](#_Toc331424916)

[La obligación de verdad y los contadores públicos 323](#_Toc331424917)

[La falsedad en materia contable 324](#_Toc331424918)

[Doble contabilidad 331](#_Toc331424919)

[Protección contravencional 333](#_Toc331424920)

[Poder y actividad de policía 333](#_Toc331424921)

[Las superintendencias 337](#_Toc331424922)

[Funciones en materia contable de las autoridades de inspección, vigilancia o control 342](#_Toc331424923)

[Los tipos en blanco 345](#_Toc331424924)

[Responsabilidad por la conducta omisiva 350](#_Toc331424925)

[Incomunicabilidad de la responsabilidad 350](#_Toc331424926)

[Responsabilidad objetiva 351](#_Toc331424927)

[Debido proceso 357](#_Toc331424928)

[Protección profesional 364](#_Toc331424929)

[Regulación internacional y extranjera 365](#_Toc331424930)

[La prueba obtenida en el o enviada al extranjero 365](#_Toc331424931)

[Xbrl 368](#_Toc331424932)

[Sobre algunas legislaciones extranjeras 374](#_Toc331424933)

[Estado de California, Estados Unidos de América 374](#_Toc331424934)

[República Argentina 376](#_Toc331424935)

[Reino Unido 379](#_Toc331424936)

[España 381](#_Toc331424937)

[Hong Kong - Special Administrative Region of the People’s Republic of China 383](#_Toc331424938)

[Republic of South Africa 384](#_Toc331424939)

[Japón 387](#_Toc331424940)

[Australia 388](#_Toc331424941)

[Colofón 390](#_Toc331424942)

## Introducción

### Finalidad de este ensayo

Este ensayo tiene por propósito exponer el discurso básico, central, de la asignatura denominada Regulación Contable, tal como ella se encuentra actualmente concebida dentro del plan de estudios de la Carrera de Contaduría Pública en la sede Bogotá de la Pontificia Universidad Javeriana. Lejos de pretender agotar la temática, este documento simplemente busca servir de articulador entre las lecturas obligatorias, las lecturas facultativas y las explicaciones suministradas oralmente en las clases, de manera que le resulte más fácil a los estudiantes asumir el aprendizaje de las respectivas temáticas.

Dada esa finalidad, este escrito, como muchos de los que le han antecedido, se esfuerza en presentar una recopilación de visiones e ideas, que permitan al alumno tener una mirada de conjunto, a partir de la cual pueda adelantar con éxito un estudio más profundo y minucioso. Así pues, se trata de verdaderos apuntes de clase.

### Noción de Derecho Contable

En un trabajo anterior, escrito en 1994, al cual titulé *Derecho Contable[[3]](#footnote-3)*, manifesté:

De manera que nos limitamos a sugerir, como ya se propuso en la introducción, que se inicie el estudio sistemático de aquélla parte del ordenamiento social destinada a regular los sistemas de información contable, tanto respecto de su sustrato material como desde la perspectiva del marco teórico que controla la acumulación de datos y la generación de reportes, junto con aquella otra parte que se ocupa de las personas encargadas de su operación o supervisión.

En otras palabras, para empezar, siguiendo las orientaciones que trazan los artículos 35 de la ley 43 de 1990 y 1º del decreto reglamentario 2649 de 1993, denominaremos *derecho contable* al conjunto de normas jurídicas que regulan la *identificación, medición, clasificación, registro, interpretación, análisis, evaluación e información de las operaciones de un ente económico.*

Dicho estudio abarca el *quién* y el *cómo*. Es decir, al *ente económico* y al *contador* y, de otra parte, al *sistema contable*, sea en su estructura conceptual, sea en su desarrollo técnico.

Desde ese año hasta hoy, el Derecho Contable colombiano ha permanecido en evolución, creciendo tanto en tamaño como en complejidad.

Ramón Eduardo Madriñán nos enseñó[[4]](#footnote-4):

(…) al recorrer la historia del comercio, la contabilidad mercantil aparece siempre como una consecuencia necesaria del primero y se advierte su evolución en la misma forma en que los nuevos hechos y circunstancias determinan avances sustanciales en el mundo mercantil.

### Noción de Regulación Contable

A partir de la noción de Derecho Contable, nosotros entendemos que la Regulación Contable es aquella parte del Derecho Contable que versa sobre el sistema contable. La otra parte del Derecho Contable vendría a ser la que denominamos Regulación Profesional, es decir la que se ocupa de las reglas aplicables a ese profesional que en Colombia llamamos Contador Público.[[5]](#footnote-5)

Sin embargo, la expresión Regulación Contable es usada por otros con diferentes significados. Por ello conviene ampliar un poco más la cuestión, aunque en este escrito usamos el significado expuesto en el párrafo anterior.

Desde cierta perspectiva, regular es el acto de volver las cosas a su normalidad.

Desde otra perspectiva, regular es expedir normas. Tales normas podrían ser religiosas, éticas, morales, sociales, jurídicas, técnicas…

Una concepción jurídica entiende por regulación toda norma jurídica (sea ley o reglamento).

Otra concepción jurídica asimila la regulación a la reglamentación. Recientemente el Consejo de Estado hizo una interesante sistematización sobre los reglamentos. Para este Tribunal[[6]](#footnote-6):

En línea con lo recién expuesto, tanto la jurisprudencia nacional(10) como la doctrina más autorizada en la materia(11) han coincidido, en lo sustancial, en señalar que la voz reglamento hace alusión al conjunto normativo generador o regulador de situaciones jurídicas generales, impersonales o abstractas, proferido por aquellos órganos del Estado que no ejercen, desde el punto de vista formal, la función legislativa, sino que, por el contrario, constitucionalmente tienen asignado, primordialmente, el ejercicio de funciones administrativas —bien que se trate de órganos ubicados dentro de la rama ejecutiva del poder público, ora tratándose de órganos autónomos e independientes de la estructura de las tres “ramas clásicas” del mismo (legislativa, ejecutiva y judicial)— o de funciones jurisdiccionales.

Por otra parte, las mismas fuentes en mención han dado cuenta de la existencia de varias clasificaciones de los reglamentos, aunque las más relevantes se fundamentan, como criterios de distinción, en la posición jerárquica que el producto normativo en cuestión ocupe dentro del ordenamiento jurídico —según que se encuentre subordinado, o no, a la ley—, de un lado y, de otro, en el ámbito de aplicación de las disposiciones contenidas en el cuerpo regulativo correspondiente. Así pues, en función de la existencia de una ley previa a la cual el reglamento deba acatamiento, unos serán los reglamentos “ejecutivos” o “secundum legem”, proferidos en ejecución de o requiriendo —como condición de expedición— de la presencia de una ley preexistente —bien sea para detallarla, para desarrollarla, para complementarla o para preparar su ejecución— y otros los reglamentos “independientes” o “praeter legem”, los cuales no responden a o su expedición no depende de la existencia de una ley previa, sino que regulan materias de las cuales el legislador no se ha ocupado —en ocasiones porque el Constituyente ha decidido, deliberada y justificadamente, que el legislador no se haga cargo de la normación relativa a tales asuntos— o de las cuales se ha ocupado parcialmente y en ámbitos diversos de aquellos que, por ministerio de la Constitución, concierne regular a una instancia de producción normativa diferente(12).

Y, adicionalmente, la clasificación de los reglamentos atendiendo al ámbito en el cual habrán de desplegar sus efectos conduce a sostener que pueden ser, en primer término, “jurídicos o normativos”, cuando crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas en relación con los derechos y deberes de los ciudadanos, esto es, cuando producen efectos más allá de la propia administración pública, toda vez que se profieren en virtud de la relación general de sujeción existente entre los administrados y el poder público o, en segundo término, “administrativos o de organización”, cuando los profiere la administración al ejercer su potestad de organización interna o en virtud de las denominadas relaciones especiales de sujeción, distintas de la preanotada relación de sujeción común y general —por ejemplo, las existentes entre la administración y sus funcionarios o entre ella y los llamados a prestar el servicio militar o los individuos recluidos en un establecimiento penitenciario—, de suerte que rigen “hacia el interior” de la administración.

Para otros la regulación es solamente una parte de los reglamentos, aquella expedida por las que se denominan *agencias reguladoras*.

Algunos piensan que la regulación consiste en la expedición de *reglamentos técnicos*. Como se expuso en el documento *Revisión académica sobre las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia[[7]](#footnote-7)*:

Pensamos que una norma de contabilidad bien pudiera ser una *norma técnica colombiana oficial obligatoria* adoptada sobre la base de una *norma técnica* expedida por un *organismo de normalización*, que pudiera tener *unidades sectoriales de normalización*, organismo y unidades que deberían ser previamente *acreditados.* La auditoría financiera haría las veces de un *organismo de certificación*.

El andamiaje pudiera ser diferente al que utiliza el sistema nacional de normalización. Pero pueden rescatarse varias cosas:

1. Las normas técnicas se hacen obligatorias en virtud de facultades de intervención.
2. Las normas oficiales se basan en normas técnicas.
3. Las normas técnicas son fruto del consenso.
4. “Las normas técnicas se deben basar en los resultados consolidados de la ciencia, la tecnología y la experiencia y sus objetivos deben ser los beneficios óptimos para la comunidad”

La expedición de una norma técnica puede someterse a un “*debido proceso”* similar al que practican Iasc o Fasb.

Desde la economía, la regulación es toda acción que limita la libertad de los agentes del mercado.

En la Resolución número 3459 de 2003, (Diciembre 30), Por la cual se definen las características específicas de calidad para los programas de formación profesional de pregrado en Contaduría Pública, el Ministerio de Educación Nacional señaló:

3.2.4. Componente de regulación: Se dirige a formar a los estudiantes en los diferentes modelos de regulación, la normalización y armonización que se dan a partir de la definición de políticas económicas y sociales.

### Noción de Sistema Contable

Conviene empezar con una definición[[8]](#footnote-8):

El sistema es un conjunto de elementos organizados que se encuentran en interacción, que buscan alguna meta o metas comunes, operando para ello sobre datos o información sobre energía o materia u organismos en una referencia temporal para producir como salida información o energía o materia u organismos.

Así, según Sierra y Escobar[[9]](#footnote-9):

Desde un punto de vista sistémico, una organización es un sistema formado a su vez por distintos subsistemas que interactúan entre sí y con el entorno, para producir bienes y/o servicios con el fin de cumplir sus objetivos. Lógicamente, estos sistemas y subsistemas han de estar interrelacionados formando lo que se conoce como estructura organizativa.

Según los mismos autores[[10]](#footnote-10):

Por su parte, atendiendo a su composición, un sistema de información es un conjunto ordenado de elementos muy distintos entre sí, entre los que podemos destacar además de los recursos físicos los principios en los que se basa, las personas, los datos y los procesos que se desarrollan en él. Para poder cumplir con su principal cometido, el sistema de información debe identificar los datos relevantes, recogerlos, almacenarlos, transformarlos en información atendiendo a sus distintos usuarios y ponerla a disposición de aquellas personas que deban usarla en sus procesos de decisión.

Los procesos de información y comunicación son asuntos centrales para el funcionamiento de una entidad. Es así como la ya clásica obra titulada *Internal Control - Integrated Framework* se ocupa expresamente de ellos, a los que considera una de los elementos del control interno. En el resumen de esta obra se lee[[11]](#footnote-11):

Information and Communication

Pertinent information must be identified, captured and communicated in a form and timeframe that enable people to carry out their responsibilities. Information systems produce reports, containing operational, financial and compliance-related information, that make it possible to run and control the business. They deal not only with internally generated data, but also information about external events, activities and conditions necessary to informed business decision-making and external reporting. Effective communication also must occur in a broader sense, flowing down, across and up the organization. All personnel must receive a clear message from top management that control responsibilities must be taken seriously. They must understand their own role in the internal control system, as well as how individual activities relate to the work of others. They must have a means of communicating significant information upstream. There also needs to be effective communication with external parties, such as customers, suppliers, regulators and shareholders.

La complejidad de las empresas y los recursos a su alcance, determinan la forma como obtienen y usan información. En las últimas décadas del siglo XX se hizo mucho énfasis en los *sistemas de información administrativa*, de los cuales forma parte el sistema contable. Murdick y Munson explican[[12]](#footnote-12):

Tres hitos del acaecer histórico se han combinado para dar origen al moderno sistema de información administrativa (MIS), a saber: el advenimiento de la teoría contable, el desarrollo de la teoría de la administración y la introducción de la computadora electrónica. El desarrollo del sistema de información administrativa fue extremadamente lento antes del siglo XX. Con el advenimiento de las computadoras electrónicas de gran velocidad y capacidad de almacenamiento a mediados del siglo actual, cobraron gran auge el desarrollo y aplicación de los conceptos referentes a dicho sistema.

Tres cambios se están realizando en las compañías progresistas:

La *administración* se ha ido orientando a los sistemas y se ha vuelto más refinada en las técnicas gerenciales.

La *información* se planea y se pone al servicio de los gerentes según la vayan necesitando.

Un *sistema* de información vinculada a la planeación y el control ejercido por los gerentes con los sistema operacionales de implantación.

El resultado combinado de los conceptos anteriores es el sistema de información administrativa (MIS). Su finalidad es hacer que el proceso de administración deje de ser información fragmentada, conjeturas inspiradas en la intuición y solución de problemas aislados para alcanzar el nivel de conocimientos basados en los sistemas, información sobre sistemas, un refinado procesamiento de datos y la solución de problemas desde un punto de vista sistémico. Los gerentes siempre han contado con “fuentes” de información; el MIS en cambio, les ofrece un *sistema* de información.

Garreta sostuvo[[13]](#footnote-13):

La contabilidad, como instrumento de análisis y registro, se integra en la más amplia y variada documentación de la empresa.

En el trabajo *Evidencia en Auditoría* (2003)[[14]](#footnote-14) introduje las siguientes explicaciones:

En el estado actual de desarrollo de los sistemas de información, es común el concepto de sistemas de información *integrados*. La tecnología computacional permite que un solo dato sea utilizado para distintos propósitos mediante las llamadas *bases de datos relacionales*. Atrás van quedando los tiempos en los cuales cada sistema de datos se configuraba como una entidad autónoma y cerrada. Por ello, el proyecto de estándar advierte que el sistema contable puede formar parte de sistemas integrados que conservan y suministran datos tanto sobre la operación, como sobre el cumplimiento de objetivos y la situación financiera de la entidad. De igual manera, el proyecto advierte que el proceso contable consistente en identificar, registrar, procesar e informar hechos económicos, puede ocurrir totalmente de forma electrónica.

El subsistema documental de la contabilidad

La contabilidad, siguiendo las concepciones legales de nuestro medio, consiste en una serie de documentos relacionados de manera necesaria entre sí[[15]](#footnote-15). Bajo una concepción manual y genética del sistema, se parte de *soportes*, para elaborar *comprobantes*, que se presentan cronológicamente en un *libro diario*, del cual la información se reparte a *libros de detalle* – también llamados *auxiliares–* que finalmente se condensan en *libros de resumen* ­­–más comúnmente llamados *libros mayores* o *principales–*, con base en los cuales se preparan los *estados financieros*.[[16]](#footnote-16)

En la actualidad, las bases de datos relacionales permiten una sola captura de los datos, que, mediante procedimientos electrónicos son acumulados para producir diferentes conjuntos de información, por ejemplo el libro diario, los libros de detalle, los libros de resumen o los estados financieros. Podría decirse que en la realidad contemporánea hay dos clases de documentos: de un lado los soportes y los comprobantes, que son documentos *originarios* y, de otro, los libros y los estados financieros, que son documentos *derivados[[17]](#footnote-17)*.

Por *soporte[[18]](#footnote-18)* se entiende cualquier documento, en papel o en otro medio, como el electrónico, que da cuenta de la realización de un hecho. Entre ellos se encuentran las facturas, los contratos, otros documentos legales como las escrituras, los recibos de entrada y salida de almacén, las grabaciones audiovisuales y los registros electrónicos.

Por *comprobante[[19]](#footnote-19)* se entiende un documento propiamente contable, que traduce los soportes en términos de las categorías de *clasificación* de los hechos, que se encuentran en los llamados *planes contables[[20]](#footnote-20)* y que, presentando una descripción resumida de ellos, los reconocen por *cuantía* inicial. También se usan comprobantes para reconocer los *ajustes* que sea necesario hacer a los registros.

Muchas formas de soporte y, por su parte, los comprobantes, están sometidos en diversas ocasiones y latitudes a *requisitos de forma*, que pueden tener que ver con su forma de impresión, con su numeración, contenido y autorización.

Por *libro[[21]](#footnote-21)* debe entenderse todo conjunto de información construido a partir de los comprobantes. En cuanto a sus condiciones de validez, los libros deben ser *íntegros* y *auténticos*. Ser íntegros supone que no se hayan alterado materialmente, mediante borrones, tachaduras, eliminaciones, etc. Ser auténticos implica que se conozca con certeza de quién son y más específicamente que se conozca cuál es el ente cuyas operaciones registran.

En cuanto a la discriminación de los datos que se hacen en ellos, los libros se organizan para mostrar tanto el detalle de cada operación como para resumir las que pertenecen a una misma categoría. En Colombia debemos resumir la información mensualmente[[22]](#footnote-22).

Desde otra perspectiva, los libros organizan la información por *personas u objetos*, por la *naturaleza* de los hechos o por la *actividad* a la cual tales hechos corresponden.

En todas las culturas existen requisitos legales –estatutarios– que deben cumplir los documentos, sean soportes, comprobantes o libros. Sin embargo, algunas se limitan a fijar ciertos principios y reglas generales, mientras otras se embarcan en regulaciones exhaustivas. Las regulaciones excesivas derivan en apreciaciones accidentales, cuando lo fundamental es la capacidad de suministrar prueba o evidencia de lo que en ellos consta.

El subsistema intelectual de la contabilidad

Los documentos no son importantes sino en la medida que recogen datos. En la contabilidad los datos son recolectados a través de un proceso que pone en juego el juicio del preparador de los libros.

Así nos encontramos con una secuencia de acciones, tales como *identificar*, *clasificar*, *cuantificar*, *reconocer*, *acumular, valuar,* *resumir* y *tabular[[23]](#footnote-23)*. Estas acciones se realizan bajo el dominio de un conjunto sistémico de conceptos y reglas, conocido como *base comprensiva de contabilidad*. La base de uso común recibe el nombre de *principios de contabilidad generalmente aceptados.*

El subsistema intelectual está sincronizado con el subsistema documental de la contabilidad, en forma tal que, en términos generales, sobre el soporte se identifica, en el comprobante se clasifica y cuantifica, en los libros de detalle se reconoce, acumula, valúa y ajusta, en los libros mayores se resume y en los estados financieros se tabula.

El principio fundamental del subsistema documental es la *coherencia*. Uno debe poder recorrer el sistema de los estados financieros a los libros, de éstos a los comprobantes, para llegar finalmente a los soportes. El principio fundamental del subsistema intelectual es la *homogeneidad* conforme al cual siempre se obra de la misma manera, haciendo totalmente predecible la forma de reconocimiento y acumulación de la información.

Como ya puede advertirse, los documentos contables son muy variados. Garreta nos explicó[[24]](#footnote-24):

Los documentos contables forman parte de la variada documentación de la empresa, caracterizada por su diverso origen, contenido y trascendencia jurídica; coexisten en la empresa documentos públicos (escrituras de constitución de la sociedad) y privados (contratos) con trascendencia meramente interna (órdenes de trabajo), aunque puedan tener reflejo contable (vales de caja) o externa (notas de abono de comisiones), destinados al conocimiento público (datos identificadores de registros mercantiles y fiscales) o reservados (patentes y *know how),* con la particularidad que a nosotros nos parece remarcable que dicha variada documentación puede estar producida por el propio empresario —en cuyo caso podremos interrogarnos sobre el significado jurídico de la declaración que representa o por tercera persona, pero con trascendencia para la empresa y su contabilidad (facturas recibidas, notas de cargo). Toda esta variedad de documentos son «documentos de la empresa» y del comercio en general; cada uno recogerá información relativa a negocios jurídicos actos y hechos de procedencia y autoría diversa.

En tanto la asignatura denominada *Regulación contable* se ubica en el componente jurídico del plan de estudios para obtener el título de contador, este ensayo se centra en las cuestiones legales, dejando los asuntos económicos a otras asignaturas de dicho plan. Ya Langle y Rubio habían distinguido[[25]](#footnote-25):

La institución que nos ocupa ofrece un aspecto *económico* y otro *jurídico*. No nos incumbe estudiar la contabilidad como sistema de coordinar y disponer las anotaciones en los libros comerciales; pero sí en cuanto registra la existencia de un patrimonio y el curso de sus variaciones por efecto inmediato de múltiples actos jurídicos. Y a los libros, sirve de complemento valioso toda la documentación, pues en ella se reflejan, no ya cuentas, sino la naturaleza y particular fisonomía de una serie de negocios consumados y pendientes, o sea, un cuadro de obligaciones y derechos, de prestaciones y contraprestaciones, que son la trama jurídica de la industria mercantil.

Este estudio legal tiene sus límites. Como Bañales y Fernández manifestaron[[26]](#footnote-26):

Esto, a primera vista, parece dar a entender que a continuación se encuentra una normativa completa sobre los libros y la contabilidad de los mismos, cuando en realidad la moderna contabilidad supera con mucho esas pocas precisiones del Código con relación a ella.

### Un sencillo diagrama

En el siguiente diagrama mostramos entre dos líneas al que hemos llamado subsistema *intelectual* de la contabilidad y entre una línea al subsistema *documental*. Juntos componen el sistema contable. Este se nutre de *hechos económicos*, a partir de los cuales produce *información contable*. Esta es hoy el objeto de las normas internacionales de información financiera (por su sigla en inglés ifrs), información que se espera se exprese utilizando el lenguaje denominado xbrl[[27]](#footnote-27)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | | | | | | **IFRS/xbrl** |
| Identifica | Mide | Clasifica | Acumula | Valora | Tabula |
|  |  | |  | |  |
| Hecho  económico | Información contable |
|  |  |
| Soporte | Comprobante | | Libros de detalle | | Libros de resumen |
|  | | | | | | |

El propósito de este nuevo escrito es ampliar las explicaciones sobre el subsistema documental de la contabilidad.

Kester resaltó[[28]](#footnote-28):

Es de todo punto imposible apreciar en su cabal amplitud la significación de los datos que en el Balance de Situación se ofrecen, si no se posee un perfecto conocimiento de las fuentes originarias de esa información, esto es, del modo en que se asientan y compendian las múltiples transacciones mercantiles, y de la manera en que los datos ofrecidos por la Contabilidad se compendian o condensan a su vez antes de llevarlos al Balance.

La distinción sobre los elementos del sistema y su tratamiento separado es posición previamente adoptada por la doctrina. Rodríguez dijo[[29]](#footnote-29):

Al considerar el estudio de las normas jurídicas que se refieren a la contabilidad mercantil, advertimos la existencia de dos grupos de disposiciones totalmente distintas: unas son reglas generales sobre libros, sistemas de contabilidad, requisitos de los libros y de las inscripciones, valor probatorio de los mismos, etc. otras se refieren a las partidas que deben incluirse en los inventarios y balances, así como las reglas que deben observarse para la valoración de los mismos. (…)

A las normas generales sobre sistemas de contabilidad y ordenación jurídica de la misma, las llamamos *contabilidad formal*; a los preceptos sobre integración y valoración en los balances los denominamos *contabilidad material*.

La diferencia entre el subsistema intelectual y el documental permite estudiar estos asuntos por separado. Blanco anotó[[30]](#footnote-30):

Lo primero que cabe advertir es que en el sistema del Código, una cosa es la contabilidad y otra los libros, pues aquélla comprende junto con éstos y otros registros, los «demás documentos» que son soportes de los asientos. Distinta es también la correspondencia, que sin embargo en ocasiones puede ser a su vez documento o justificante contable.

Como los lectores de este ensayo van a tener la oportunidad de comprobar, la doctrina sobre el subsistema documental de la contabilidad es muy antigua. Su evolución ha dependido de la modernización de los medios e instrumentos que usa, tal como Mezzera explicó[[31]](#footnote-31):

La extensión de la contabilidad ha sido acompañada por una paralela transformación de los medios materiales utilizados. Ya no se limitan éstos a la simple tenencia de los libros manuscritos que prevé el Código de Comercio. La mecanografía ha impuesto la tenencia de libros en hojas separadas. De este modo, las fichas contables han tomado una gran importancia en la organización de la contabilidad de las empresas.

Al distinguir entre el subsistema documental y el subsistema intelectual de la contabilidad, se hace posible comprender las implicaciones de la diferencia que algunos advierten entre *bookkeeping* y *accounting[[32]](#footnote-32)*:

Bookkeeping is the recording of financial transactions. Transactions include sales, purchases, income, and payments by an individual or organization. Bookkeeping is usually performed by a bookkeeper. Bookkeeping should not be confused with accounting. The accounting process is usually performed by an accountant. The accountant creates reports from the recorded financial transactions recorded by the bookkeeper and files forms with government agencies. There are some common methods of bookkeeping such as the Single-entry bookkeeping system and the Double-entry bookkeeping system. But while these systems may be seen as "real" bookkeeping, any process that involves the recording of financial transactions is a bookkeeping process.

A bookkeeper (or book-keeper), also known as an accounting clerk or accounting technician, is a person who records the day-to-day financial transactions of an organization. A bookkeeper is usually responsible for writing the "daybooks." The daybooks consist of purchase, sales, receipts, and payments. The bookkeeper is responsible for ensuring all transactions are recorded in the correct daybook, suppliers ledger, customer ledger and general ledger. The bookkeeper brings the books to the trial balance stage. An accountant may prepare the income statement and balance sheet using the trial balance and ledgers prepared by the bookkeeper.

Como queda indicado, el sistema contable se compone de dos elementos: sea contabilidad formal y contabilidad material, bookkeeping and accounting, o subsistema documental y subsistema intelectual de la contabilidad. Obsérvese como el legislador colombiano adoptó esta concepción (artículo 1° de la Ley 1314 de 2009).

En el glosario de las Normas de Aseguramiento emitidas por IAASB se lee[[33]](#footnote-33):

Accounting records—The records of initial accounting entries and supporting records, such as checks and records of electronic fund transfers; invoices; contracts; the general and subsidiary ledgers, journal entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in formal journal entries; and records such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures

## El documento y el registro contable

### Recordando a Gertz

Sigo estando de acuerdo con Gertz[[34]](#footnote-34). En mi ensayo Esbozo de la auditoria estatutaria y el control interno en las organizaciones privadas (2000)[[35]](#footnote-35) lo cité así:

Aún cuando las reflexiones que se consignan en este escrito se centran en los acontecimientos ocurridos en Occidente en el siglo XX, conviene llamar la atención sobre dos asuntos. En primer lugar hay que adoptar una posición sobre qué debe entenderse por contabilidad. Y, en segundo lugar, hay que resaltar el papel que frente a la contabilidad han tenido y tienen la Economía y el Derecho. Al efecto nos remitimos a Gertz, quien afirmó:

“(...) Si partimos de que el objeto de la contabilidad es el de conservar un testimonio de naturaleza perenne de los hechos económicos ocurridos en el pasado; tres serán los tipos de elementos que tengamos que buscar en el acontecimiento histórico, para poder determinar nuestro objeto:

Que encontremos al hombre constituyendo una unidad social y por lo tanto vinculado a otros hombres por necesidades comunes.

Que concurran actividades económicas en tal número e importancia que haya sido preciso auxiliarse de un testimonio de naturaleza perenne en la conservación de su información, que sirviera de ayuda a la débil memoria humana.

Que exista un medio generalmente aceptado mediante el cual se pueda conservar la información sobre la narración de los hechos ocurridos en el pasado (escritura) y que sea a la vez susceptible de registrar cifras (números) y por lo tanto medida y unidad de valor.

Serán pues estas tres condiciones las que tengamos que buscar en el acontecer histórico, para poder considerar la posibilidad fehaciente de una actividad contable, si bien cabe apuntar que cada una de las requeridas condiciones presupone, cronológicamente, una a la anterior, o dicho en otra forma la reunión de hombres crea necesidades cada vez más complejas que satisfacer, de aquí nace la necesidad de auxiliarse de un medio de información de naturaleza perenne, que es lo que da origen a la escritura y los números. Sólo entonces podemos considerar la posibilidad fehaciente de una práctica contable. (...)”[[36]](#footnote-36).

Gertz, enfrentado a la recordación de sucesos ocurridos durante la Edad Antigua, definió los criterios que acabamos de reproducir. Yo encuentro en tales postulados varias cosas que resaltar: que la contabilidad es un asunto social (reunión de hombres satisfaciendo necesidades comunes), que la contabilidad se ocupa de actividades económicas, que la contabilidad es una forma de registro, de recordación, de testimonio, de eventos sucedidos.

Considero que tales precisiones siguen teniendo vigencia y que son fundamentales. En el siglo XX ha existido una gran tendencia por expandir el ámbito de lo contable. Lo cual de suyo no es reprochable. Pero muchos autores han prohijado una homologación entre el concepto de contabilidad y el concepto de información[[37]](#footnote-37). Yo creo que en esto hay un gran error. Al equiparar contabilidad e información aquélla disciplina se desdibuja de tal manera que pierde su identidad.

También señaló Gertz[[38]](#footnote-38):

“(...) La contabilidad es una técnica que está regida por un conjunto de principios propios cuyo objeto es mostrar la historia financiera de una unidad económica para fines informativos propios y de terceros. Por lo tanto, serán hechos económicos los que hagan que la contabilidad se modifique y adapte a ellos; en nuestra investigación, procuraremos resaltar este tipo de hechos con objeto de explicarnos el por qué de nuestra disciplina; asimismo, teniendo la contabilidad como fin no sólo la información de la unidad que contabiliza, sino de unidades ajenas a ella en cuanto al giro individual, pero conexas, en cuanto al mercado que las une; debemos hacer resaltar la intervención de otra disciplina, que vigile que dicha información, de la cual se derivan derechos y obligaciones, esté plenamente garantizada dentro del marco propio de su técnica: el Derecho.

Con estas dos disciplinas auxiliares podemos localizar cuando aparece la contabilidad, las causas que le dieron origen, y por lo tanto sus elementos, así como la evolución que ha sufrido a través del tiempo. (...)”.

No es posible “hacer”, “saber”, “llevar” y “usar” la contabilidad sin sólidos conocimientos de economía. Tanto desde el punto de vista teórico como desde la perspectiva histórica (hechos económicos). Varias veces he llamado la atención sobre la pobre preparación de los contadores colombianos en esa ciencia (lo cual también puede decirse de otras profesiones, como la abogacía). Varias veces y en mayor tono he repudiado el uso preferencial de la contabilidad para fines no económicos. Así, por ejemplo, la tributación y el control estatal han llegado a imponer reglas contables que dan la espalda a la economía. Y, en vía contraria, triste es constatar el desprecio de los economistas actuales por lo contable. Con ello se hiere de muerte a la contabilidad. Lo irónico es que los “asesinos” combaten la contabilidad sin advertir que ellos son los culpables de su enfermedad.

En cuanto a la importancia del Derecho me remito a mi escrito *Derecho Contable[[39]](#footnote-39)*, resaltando únicamente que así como esta disciplina puede fomentar el desarrollo de lo contable, también puede ser fuente de su destrucción.

La idea fundamental de este aparte es que la *contabilidad* supone el *registro* y este implica un *documento*.

Muchos autores han puesto de presente que la llevanza de libros contables es muy antigua. Así, por ejemplo, Olavarría enunció[[40]](#footnote-40):

En cuanto a su origen, los asirios llevaban por duplicado sus contratos, juntaban las tablillas de aquellos que se referían a un individuo determinado, conjunto que observaban periódicamente para los efectos de percibir o pagar las respectivas obligaciones.

Los comerciantes griegos llevaban libros de contabilidad; su uso era una imposición legal, en ellos debían consignar sus operaciones mercantiles, asimismo los contratos y la prueba de ellos debía hacerse por las correspondientes anotaciones en los libros de comercio.

El pueblo romano, por su parte, también tenía establecido en sus leyes el uso obligatorio de ciertos libros de contabilidad; los banqueros debían llevar libros especiales; los comerciantes, igualmente debían hacerlo.

Existían dos clases de libros: los adversaria y los codices rationum (tabulac). Los primeros eran especies de borradores en que las transacciones se registraban por orden cronológico. En los segundos, aparecían en forma ordenada y hacían plena fe en juicio. Las operaciones mismas se anotan en presencia de las partes, haciendo ellas las anotaciones en sus respectivos libros. Satisfecha una obligación, el asiento era borrado de los libros del deudor por el acreedor en presencia del primero y, a su vez, era borrado también de los libros del acreedor por el deudor en presencia de aquél.

El primer antecedente en la legislación española es un decreto de don Carlos y doña Juana (4 de Diciembre de 1549), ley que figura en la Novísima Recopilación con el N’ 12, título 49, Libro IX. Esta disposición obliga a llevar ciertos libros (Caxa y Manual) a banqueros, comerciantes y, en general, a toda persona nacional o extranjera, que comercie en los reinos o fuera de ellos. Las anotaciones debían hacerse en castellano sin dejar espacios en blanco, detallando minuciosamente las recepciones o pagos de dinero, de mercaderías u operaciones de cambios, en forma que pudiese formarse perfecto juicio y conocimiento de ellas.

Esta ley fue posteriormente completada por las Ordenanzas de Bilbao, que en su capítulo IX trata de los mercaderes y de los libros de contabilidad, formalidades de ellos y manera de llevar la contabilidad mercantil para que ella fuese prueba y garantía del comercio en general, sancionando enérgicamente las infracciones que se cometieren.

Fernández y Gómez nos suministraron una versión más extensa de los mismos hechos[[41]](#footnote-41):

19. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

La doctrina comercialista está de acuerdo en que la necesidad de registrar los negocios comerciales surge desde tiempos muy antiguos y está referida, fundamentalmente, a los negocios de crédito. Prueba de ello, buscando antecedentes históricos ilustrativos, podemos mencionar que los pobladores de Sinear, país que más tarde se llamó Babilonia, tenían por costumbre dejar constancia documental de los negocios que realizaban, designándolos con expresiones técnicas tales como “comprado”, “arrendado”, “pagado”. Al dictarse el Código de Hammurabi por el monarca más famoso de la dinastía amorita, teniendo en vista que la base de la vida económica de esos tiempos era la agricultura, se establecieron normas para esa y algunas otras actividades, pero no se lo hizo expresa y separadamente para los comerciantes como tales; a pesar de lo cual al mencionar al personal de comercio “ocasionalmente se hace referencia a un *tenedor de libros* en uno de los documentos”.

Establecido el primer antecedente remoto, pasamos a Grecia, en donde si bien no hay constancias que permitan afirmar que todos los comerciantes llevaban libros, sí que lo hacían quienes se dedicaban al cambio de moneda, préstamos pignoraticios y, principalmente, los banqueros, quienes siendo depositarios llevaban el servicio de caja de sus clientes.

En Roma los antecedentes se presentan con mayor amplitud cuantitativa y cualitativa, puesto que todo ciudadano acomodado tenía sus libros domésticos, pudiéndose distinguir el *adversia*, (o, *efhemeris*), que era una suerte de libro Diario donde el *paterfamilia* llevaba los apuntes día por día de las entradas y salidas, de las partidas del debe y del haber, para trasladar periódicamente las registraciones —generalmente todos los meses— al *codex accepti et expensi*, que era el libro de Caja, en el cual apuntaba tanto el debe como el haber, es decir, tanto sus gastos (*expensilationes*) como sus ingresos (*acceptilationes*). Estas apuntaciones eran ordinariamente asientos de caja (*nomina arcaica*) que cumplían funciones probatorias de los ingresos y egresos. Posteriormente surgieron los *nomina transcripticia*, que consistía en una registración en el libro de Caja (*codex accepti et expensi*), que representaba un contrato literal y se concretaba con la apuntación de una deuda en los libros del acreedor efectuada en forma de *expensilatio*, con la rúbrica del propio acreedor y el consentimiento del deudor. En realidad, tal gasto era (o podía ser) ficticio, y aun cuando el deudor no hubiera recibido valor ni cantidad alguna, quedaba obligado *litteris*; en la práctica servía como novación, sea para cambiar la causa de la deuda o la persona del deudor. Como se puede apreciar, de esta institución, que se dejó de usar durante la época del Imperio, derivaban mucho más que efectos probatorios; pues constituía fuente de nuevas obligaciones que surgían de los libros de contabilidad de los romanos.

En la Edad Media, al uso del libro Diario, a que nos hemos referido ya, se añadió el uso del libro *Copiador de Cartas* y del *Balance Anual*. Empero, es necesario señalar que por esos tiempos este último tenía nada más que una finalidad de mero cómputo, pues el balance realizado sobre la base del inventario es un instituto bastante más moderno: apareció en la primera mitad del siglo XVII. A pesar del aumento cuantitativo de los libros, la contabilidad aún funcionaba toscamente, pues era desordenada y los asientos no se los llevaba en orden cronológico, aun cuando en determinados lugares de Europa se le atribuía cierta fuerza probatoria.

Divulgado el método de partida doble (*modo di Vinegia*) por su primer expositor sistemático, Fra Luca Paciolo, en su *Tractus de computis et scripturis*, publicado en Venecia en 1494, comenzaron a aparecer diversas normas positivas que imponían la obligación de llevar libros de contabilidad para algunas actividades mercantiles en particular; v.gr., ordenanza francesa de Francisco I, de 1539 -para agentes de cambio—, ordenanza española de Carlos I, de 1549 —para banqueros, cambistas y mercaderes—, ordenanza española de Carlos III, de 1772, y la ley italiana de 1723 -dictada por Amadeo II, hasta llegar a las dos más importantes: la ordenanza francesa para el comercio terrestre, de 1673 —que se debió a la iniciativa del ministro Colbert y que impuso a todos los comerciantes como obligación profesional llevar libros de contabilidad, siendo la fuente inmediata del código de comercio de 1807-, y las ordenanzas de Bilbao, dictadas en España, en 1737 —las cuales, en su capítulo XI, bajo el título “De los mercaderes: libros que han de tener y con qué formalidades”, dispusieron la obligatoriedad de llevar cinco libros: a) Borrador o Manual, b) Mayor, c) Copiador de Cartas, d) de Asientos de Cargazones o Facturas, y e) de Balances—

Vélez Sarsfield, en el art. 55 del Código de Comercio —que tuvo por fuente al art. 32 del Código de Comercio español, que había seguido a las citadas ordenanzas de Bilbao, y al art. 220 del código de Portugal- determinó como libros indispensables: a) Diario, b) Inventarios, y c) Copiador de Cartas. La norma pasó a ser el art. 44, según la reforma de 1889, sin sufrir alteraciones. Ya en este siglo, fue reformada en los términos actualmente vigentes por el decreto-ley 4777/63, rat. por ley 16.468, que tuvo por fuente, según propias manifestaciones de los integrantes de la Comisión asesora en materia mercantil, al art. 2214 del código civil italiano, al art. 67 del anteproyecto de ley general de sociedades de los doctores Malagarriga y Aztiria, y al art. 430 del código de Honduras.

Por vía de consecuencia, y tal como exponemos más adelante, todo el sistema de contabilidad mercantil de nuestro país ha sido sustancialmente modificado con motivo de la sanción de la ley 19.550, de sociedades comerciales, y su reforma reciente impuesta por la ley 22.903.

La teoría subyacente en la legislación actual sobre el subsistema documental de la contabilidad proviene de tiempos muy lejanos. Evidentemente es una teoría “madura”. Logró una gran aceptación. Por ello muchos textos que hoy a algunos podrían parecer desuetos, en realidad son muy útiles para explicar las cuestiones que esa teoría contiene. Con todo, la aparición del computador, que en términos de historia de la humanidad es un hecho muy reciente, ha generado la necesidad de reformular esa teoría.

### El documento

#### Introducción a la noción de documento

Un buen punto de partida para explicar el documento, son las definiciones del *Diccionario de la Lengua Española* de la Real Academia Española. En la versión electrónica[[42]](#footnote-42) de este se lee[[43]](#footnote-43):

documento.

(Del lat. *documentum*).

1. m. Diploma, carta, relación u otro escrito que ilustra acerca de algún hecho, principalmente de los históricos.

2. m. Escrito en que constan datos fidedignos o susceptibles de ser empleados como tales para probar algo.

3. m. desus. Instrucción que se da a alguien en cualquier materia, y particularmente aviso y consejo para apartarle de obrar mal.

~ auténtico.

1. m. *Der.* El que está autorizado o legalizado.

~ privado.

1. m. *Der.* El que, autorizado por las partes interesadas, pero no por funcionario competente, prueba contra quien lo escribe o sus herederos.

~ público.

1. m. *Der.* El que, autorizado por funcionario para ello competente, acredita los hechos que refiere y su fecha.

El documento es un instrumento esencial para el Derecho. Por esta causa, este se ocupa de regularlo. En el *Código de Procedimiento Civil* colombiano se lee:

ARTÍCULO 251. - Distintas clases de documentos. Son documentos los escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble[[44]](#footnote-44) que tenga carácter representativo o declarativo, y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares.

Los documentos son públicos o privados.

Documento público es el otorgado por el funcionario público en ejercicio de su cargo o con su intervención. Cuando consiste en un escrito autorizado o suscrito por el respectivo funcionario, es instrumento público; cuando es otorgado por un notario o quien haga sus veces y ha sido incorporado en el respectivo protocolo, se denomina escritura pública.

Documento privado es el que no reúne los requisitos para ser documento público.

Por su parte, el *Código de Procedimiento Penal* colombiano señala:

ARTÍCULO 424. - Prueba documental. Para los efectos de este código se entiende por documentos, los siguientes:

1. Los textos manuscritos, mecanografiados o impresos.

2. Las grabaciones magnetofónicas.

3. Discos de todas las especies que contengan grabaciones.

4. Grabaciones fonópticas o videos.

5. Películas cinematográficas.

6. Grabaciones computacionales.

7. Mensajes de datos.

8. El télex, telefax y similares.

9. Fotografías.

10. Radiografías.

11. Ecografías.

12. Tomografías.

13. Electroencefalogramas.

14. Electrocardiogramas.

15. Cualquier otro objeto similar o análogo a los anteriores

Como se ve, los documentos no se circunscriben a los escritos consignados en papel. Documento es todo objeto “*de carácter representativo o declarativo*”.

Garreta definió[[45]](#footnote-45):

Documento es, simplemente, el soporte físico de una declaración de conocimiento o voluntad; más ampliamente: «es el objeto o materia en que consta, por escrito, una declaración de voluntad o de conocimiento o cualquier otra expresión del pensamiento».[[46]](#footnote-46)

Carnelutti indicó[[47]](#footnote-47):

Siendo el más antiguo y también el más difundido, entre los medios de elaboración documental, la *escritura*, y siendo hoy el papel la materia sobre la cual se escribe, por lo general el documento es *de papel*; así como en el uso corriente hay una sinonimia entre *documento* y *escritura*, así también la hay entre *documento* y *papel*, en el sentido de que *escritura* y *papel* se emplean, por antonomasia, significando documento. Pero la verdad es que cualquier materia apta para formar una cosa representativa puede entrar en el documento: tela, cera, metal, piedra y similares.

La Corte Suprema de Justicia precisó[[48]](#footnote-48):

Con este específico propósito, ya ha precisado la Sala: “sabido es que los documentos son simplemente representativos cuando, sin plasmar narraciones o declaraciones de cualquier índole, contienen imágenes, tal como acontece con las fotografías, pinturas, dibujos, etc. Y son declarativos, cuando contienen una declaración de hombre y en tal caso se les suele clasificar en dispositivos y testimoniales, según correspondan a una declaración constitutiva o de carácter negocial (los primeros), o a una de carácter testimonial (los segundos)” (CCXXII, pág. 560).

#### Elementos esenciales del documento

La doctrina desarrolló una teoría sobre el documento, dando importancia a las concepciones jurídicas y asumiendo que de ordinario el documento utiliza papel. Escribió Garreta[[49]](#footnote-49):

Gutiérrez de Cabiedes, recogiendo y ampliando a Prieto Castro, considera que son elementos esenciales del documento, los siguientes:

La cosa: el documento es una cosa mueble, fundamentalmente papel, aun cuando históricamente el papel ha sido el soporte documental más extendido ni en la actualidad podemos despreciar otros soportes distintos al papel.

Su contenido: cualquier hecho o acto con relevancia para el Derecho.

La grafía: La declaración de conocimiento o voluntad que debe desprenderse del documento ha de expresarse por escrito; la escritura es elemento esencial del documento en cuanto le confiere una certeza que ningún otro elemento (sonido, imagen) es capaz de proporcionar.

El autor: en su acepción gramatical de creador o productor del documento; cuestión distinta es la determinación de la autoría de un documento; y

Lugar y fecha: es preciso que se refleje en el documento el lugar y fecha en que se suscribió.

##### La escritura

El documento implica la escritura[[50]](#footnote-50). En la realidad muchas personas aunque no saben leer y escribir, ejercen el comercio. El analfabetismo originó una controversia con relación al deber de llevar contabilidad. Se lee en los trabajos de Lessona[[51]](#footnote-51):

El comerciante que no sepa escribir, puede recurrir a otro (a); si no puede tampoco recurrir a otro, que no haga operaciones al fiado; pero la ley no puede, por su incapacidad, renunciar a las garantías a que está sujeto, por interés público, el ejercicio del comercio.

Vivante escribe fundadamente: “La ley no quiere que se dedique al comercio el que no es capaz de tener e inspeccionar la propia contabilidad. Quien lo hace, quien comercia a crédito y quien arriesga sus capitales sin tener completo conocimiento de la forma en que lo efectúa, tiene la culpa de haber ejercido una profesión para la cual no estaba preparado, y debe sufrir la pena por la perturbación que ha causado por su imprudencia a la marcha ordinaria del comercio”.

Sin embargo, Vidari opone: “Qué van a hacer los vendedores de cosas de poco valor, de un libro diario, de un libro copiador de cartas y de un libro de inventarios, cuando les es suficiente con un pequeño borrador para recoger todas las noticias relativas a su industria, cuando no tienen correspondencia alguna que registrar, y cuando de una ojeada pueden hacer el inventario de todo su comercio? Es un lujo inútil e imposible para ellos”.

Estas ideas no nos convencen.

##### La autoría

Un documento es el producto de la acción de una o más personas. Siempre hay, al menos, un autor[[52]](#footnote-52). Resaltó la Corte Constitucional[[53]](#footnote-53):

Conforme a la doctrina jurídica tradicional se ha entendido que “documento, en sentido etimológico, es una cosa que *docet*, esto es, que lleva en sí la virtud de hacer conocer; esta virtud se debe a su contenido representativo; por eso, documento es una cosa que sirve para representar otra. Por otra parte, siendo la representación siempre obra del hombre, el documento, más que una cosa, es un *opus* (resultado de un trabajo)”(1).

(1) Carnelutti, Francisco, Sistema de derecho procesal civil. T. II. Trad. de Niceto Alcalá - Zamora y Castillo y Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires, Uteha, 1944, pág. 414.

Pensando en esta autoría, Lessona exclamó[[54]](#footnote-54):

No hablaremos de la legítima satisfacción que experimenta el comerciante cuyos negocios se resuelvan favorablemente, leyendo en sus libros la historia diaria de su vida.

Carnelutti subrayó[[55]](#footnote-55):

b) Autor del documento es no quien materialmente lo forma, sino aquél *por cuenta* de quien se forma; éste puede ser tanto el ejecutor material (quien forma el documento con su propio trabajo) cuanto una persona diversa de éste, y precisamente quien hace formar (por sí) el documento con trabajo ajeno. La noción del autor del documento entra así en la noción general del autor de un *opus* cualquiera. Documentador es el testador respecto del testamento ológrafo, que hace por sí y para sí; documentador es, por otra parte, el notario y no el amanuense respecto del testamento público, que aquél no escribe materialmente, pero que dicta a persona de su confianza.

La importancia de la consideración del autor del documento resalta porque el documento merece la fe que goce su autor; una de las fuentes principales, por no decir la primera, de la autoridad del documento es la autoridad de quien la forma; al menos mientras la técnica no ofrezca medios de representación que excluyan el peligro de falsedad, se puede uno fiar del documento en tanto en cuanto se puede uno fiar de quien lo ha hecho. Bajo este aspecto, la consideración del sujeto no presenta menor valor en materia documental que en materia testimonial.

Por eso tiene gran importancia la distinción entre el documento *público* y el documento *privado*, que se funda no tanto en la *cualidad* cuanto en la *posición* del documentador respecto al documento mismo; sólo cuando el documento está formado *en el ejercicio de una actividad pública* pertenece a la categoría de los documentos públicos; está privado de ella no sólo el documento cuyo autor no esté investido de alguna función pública ni encargado de algún servicio público, sino también aquel que, aun cuando el autor tenga la cualidad de funcionario público o de encargado de servicio público, no esté formado en el ejercicio eficaz del uno o del otro (art. 1316 Cód4 civ.). (…).

##### El soporte documental

Conforme al concepto de documento que se acaba de exponer, pueden distinguirse en él dos partes: de un lado el *soporte documental* y, de otro, el *contenido*, mensaje, información o dato incorporado al soporte.

La *Ley 594 de 2000* definió[[56]](#footnote-56):

Soporte documental. Medios en los cuales se contiene la información, según los materiales empleados. Además de los archivos en papel existente los archivos audiovisuales, fotográficos, fílmicos, informáticos, orales y sonoros.

#### La Memoria del Mundo

La función social del documento bien puede ilustrarse con el nombre del magnífico programa de unesco para la protección del patrimonio documental: la *Memoria del Mundo[[57]](#footnote-57)*:

La Memoria del Mundo es la memoria colectiva y documentada de los pueblos del mundo -su patrimonio documental- que, a su vez, representa buena parte del patrimonio cultural mundial. Traza la evolución del pensamiento, de los descubrimientos y de los logros de la sociedad humana. Es el legado del pasado a la comunidad mundial presente y futura

Precisamente de las *Directrices para la Salvaguardia del Patrimonio Documental* extractamos las siguientes ideas:

2.6 Patrimonio documental: definiciones

2.6.1 La *Memoria del Mundo* abarca el “**patrimonio documental**” de la humanidad. Un documento es aquello que “documenta” o “consigna” algo con un propósito intelectual deliberado. Aunque el concepto de documento es universal, se reconoce que algunas culturas son más “documentales” que otras. Así pues, por estas y otras razones, todas ellas no estarán representadas por igual en el patrimonio documental mundial y, por ende, en la *Memoria del Mundo*. El patrimonio inmaterial y oral, por ejemplo, es competencia de otros programas de la UNESCO.

2.6.2 A efectos del Programa *Memoria del Mundo*, la definición de **patrimonio documental** comprende elementos que son:

movibles (véase más adelante)

consistentes en signos/códigos, sonidos y/o imágenes

conservables (los soportes son elementos inertes)

reproducibles y trasladables

el fruto de un proceso de documentación deliberado.

Normalmente, estas características excluyen los elementos que forman parte de una estructura fija (como un edificio o un sitio natural), los objetos en los que los signos/códigos son secundarios con respecto a su función o las piezas que fueron concebidas como “originales” no reproducibles, esto es, cuadros, artefactos tridimensionales u obras de arte. Sin embargo, algunos documentos, como las inscripciones, los petroglifos y las pinturas rupestres no son móviles. (Véase asimismo la nota pie de página del párrafo 2.7.3)

2.6.3 Se considera que un **documento** consta de dos componentes: el **contenido** informativo y el **soporte** en el que se consigna. Ambos pueden presentar una gran variedad y ser igualmente importantes como parte de la **memoria**. Por ejemplo:

Piezas textuales: manuscritos, libros, periódicos, carteles, etc. El contenido textual puede haber sido inscrito con tinta, lápiz, pintura u otro medio. El soporte puede ser de papel, plástico, papiro, pergamino, hojas de palmera, corteza, tela, piedra, etc.

Asimismo, piezas no textuales como dibujos, grabados, mapas o partituras.

Piezas audiovisuales, como películas, discos, cintas y fotografías, grabadas en forma analógica o numérica, con medios mecánicos, electrónicos, u otros, de las que forma parte un soporte material con un dispositivo para almacenar información donde se consigna el contenido4.

Documentos virtuales, como los sitios de Internet, almacenados en servidores: el soporte puede ser un disco duro o una cinta y los datos electrónicos forman el contenido.

Aunque la vida efectiva de algunos soportes puede ser breve, los dos componentes pueden estar estrechamente relacionados. Por ello, siempre que sea posible, es importante tener acceso a ambos. La transferencia de contenido de un soporte a otro, a efectos de preservación o acceso, puede ser necesaria o conveniente, pero puede hacer que se pierde alguna información o significado contextual.

La contabilidad da cuenta de la historia económica de las empresas, la cual explica muchos de los sucesos sociales. La contabilidad nos revela múltiples aspectos de la cultura de los pueblos. Por ello la información contable está llamada a integrarse a esa “memoria del mundo”.

#### El documento electrónico

Hay documentos cuyo contenido no se percibe directamente por los ojos humanos. Es necesario recurrir a un aparato que lo “*lea*”. Nos encontramos ante el denominado *documento electrónico.*

En la *Convención de las Naciones Unidas sobre la Utilización de las Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales[[58]](#footnote-58)* encontramos las siguientes definiciones:

Artículo 4. Definiciones

A los efectos de la presente Convención:

a) Por “comunicación” se entenderá toda exposición, declaración, reclamación, aviso o solicitud, incluida una oferta y la aceptación de una oferta, que las partes hayan de hacer o decidan hacer en relación con la formación o el cumplimiento de un contrato;

b) Por “comunicación electrónica” se entenderá toda comunicación que las partes hagan por medio de mensajes de datos;

c) Por “mensaje de datos” se entenderá la información generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax;

d) Por “iniciador” de una comunicación electrónica se entenderá toda parte que haya actuado por su cuenta o en cuyo nombre se haya actuado para enviar o generar una comunicación electrónica antes de ser archivada, si ése es el caso, pero que no haya actuado a título de intermediario a su respecto;

e) Por “destinatario” de una comunicación electrónica se entenderá la parte designada por el iniciador para recibirla, pero que no esté actuando a título de intermediario a su respecto;

f) Por “sistema de información” se entenderá todo sistema que sirva para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma comunicaciones electrónicas;

g) Por “sistema automatizado de mensajes” se entenderá un programa informático o un medio electrónico o algún otro medio automatizado utilizado para iniciar una acción o para responder a operaciones o mensajes de datos, que actúe, total o parcialmente, sin que una persona física haya de intervenir o revisar la actuación cada vez que se inicie una acción o que el sistema genere una respuesta;

h) Por “establecimiento” se entenderá todo lugar donde una parte mantiene un centro de operaciones no temporal para realizar una actividad económica distinta del suministro transitorio de bienes o servicios desde determinado lugar.

Los conceptos que se acaban de transcribir inspiraron la Ley 527 de 1999.[[59]](#footnote-59)

Acudiendo a interpretaciones gramaticales, las autoridades colombianas fueron reacias a aceptar que la contabilidad se lleve y conserve únicamente por medios electrónicos. Así, por ejemplo, la Superintendencia de Sociedades, a través del *Oficio 115-085226 del 26 de agosto de 2008*[[60]](#footnote-60), sostuvo[[61]](#footnote-61):

Ref.: Registro digital libros de contabilidad

Se recibió su escrito radicado con el número 2008-01-158772 el 21 de julio de 2008, mediante el cual indica que tiene interés en conocer la normatividad que regula el registro de los libros de contabilidad digital y consulta: donde se registran estos libros; quien es la autoridad que certifica el registro de los libros; y el procedimiento que se lleva en cuanto a sus asientos y la validez de los mismos.

Previo a atender su solicitud, es necesario aclararle que las consultas que se presentan a esta Entidad se resuelven de manera general, abstracta e impersonal, de acuerdo con las facultades conferidas en ejercicio de las atribuciones de inspección, vigilancia y control de las sociedades comerciales expresamente señaladas en la Ley 222 de 1995 y se circunscribe a hacer claridad en cuanto al texto de las normas de manera general, para lo cual armoniza las disposiciones en su conjunto de acuerdo al asunto que se trate y emite su concepto, ciñéndonos en un todo a las normas vigentes sobre la materia.

En primer lugar, es de precisar que es obligación de los comerciantes llevar libros de contabilidad y registrarlos ante las cámaras de comercio en los términos del Código de Comercio y la Ley 527 de 1999- principio de equivalentes funcionales y sus manifestaciones-, por cuanto se aplican las mismas equivalencias y efectos jurídicos, para cualquier norma que constituye una obligación y prevén consecuencias en el caso de su incumplimiento.

En este sentido la Corte Constitucional señaló que la ley 527 de 1999 dio aplicación al principio de los "equivalentes funcionales" que se fundamenta en un análisis de los propósitos y funciones de la exigencia tradicional del documento sobre papel, para determinar cómo podrían cumplirse esos propósitos y funciones con técnicas electrónicas." Agrega que la citada ley adoptó el criterio flexible de "equivalente funcional", que tuviera en cuenta los requisitos de forma fiabilidad, inalterabilidad y rastreabilidad, que son aplicables a la documentación consignada sobre papel, ya que los mensajes de datos por su naturaleza, no equivalen en estricto sentido a un documento consignado en papel."

Y concluyó la Corporación que "los documentos electrónicos están en capacidad de brindar similares niveles de seguridad que el papel y, en la mayoría de los casos, un mayor grado de confiabilidad y rapidez, especialmente con respecto a la identificación del origen y el contenido de los datos, siempre que se cumplan los requisitos técnicos y jurídicos plasmados en la ley."

En cuanto a las personas y actos sujetos a registro, el numeral 7 del artículo 28 del Código de Comercio, señala que se deberán registrar en el registro mercantil: "Los libros de contabilidad, los de registro de accionistas, los de actas de asambleas y juntas de socios, así como los de juntas directivas de sociedades mercantiles" y en concordancia con lo anterior, el artículo 39 establece que el registro de los libros de comercio se llevará de la siguiente forma: "1. En el libro se firmará por el secretario de la cámara de comercio una constancia de haber sido registrado, con indicación de fecha y folio del correspondiente registro, de la persona a quien pertenezca, del uso a que se destina y del número de sus hojas útiles, las que serán rubricadas por dicho funcionario, y 2. En un libro destinado a tal fin se hará constar bajo la firma del secretario, el hecho del registro y de los datos mencionados en el ordinal anterior".

Respecto a la forma de llevar los libros por parte de los comerciantes, el artículo 48 ibídem establece: "Todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este código y demás normas sobre la materia. Dichas normas podrán autorizar el uso de sistemas que, como la microfilmación, faciliten la guarda de su archivo y correspondencia. Así mismo será permitida la utilización de otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable, con el fin de asentar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios".

Señala el artículo 50 ídem: "La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno".

De otra parte, el artículo 128 del Decreto 2649 de 1993 en relación con la forma de llevar los libros, indica: "Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares.

El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables…".

En armonía con lo antes expuesto el artículo 1 del Decreto 2620 del 23 de diciembre de 1993 dispone: "Todo comerciante podrá conservar sus archivos utilizando cualquier medio técnico adecuado que garantice la reproducción exacta de documentos, tales como la microfilmación, la micrografía y los discos ópticos entre otros".

Así mismo el artículo 6 de la Ley 527 de 1999, -Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones-, dispone que cuando una norma exija que la información conste por escrito, este requisito queda satisfecho con un mensaje de datos, si la información contenida en éste es susceptible de consulta posterior. En similitud con esto, el artículo 12 de la referida ley expresamente establece "…Los libros y papeles del comerciante podrán ser conservados en cualquier medio técnico que garantice su reproducción exacta".

Debe tenerse en cuenta que la obligación de los comerciantes de registrar los libros en forma física, entre ellos, los de contabilidad continua vigente, siendo las entidades encargadas de llevar el registro mercantil de los comerciantes, las Cámaras de Comercio.

En este sentido, se trae a colación algunos aspectos expuestos por la Superintendencia de Sociedades mediante Oficio 220-022017 del 21de febrero de 2008:

"(…)

Sobre el particular la Superintendencia de Industria y Comercio expresó: "Ahora bien, teniendo en cuenta que los comerciantes deben inscribir en el registro mercantil todos los libros respecto de los cuales la ley exija esa formalidad, de conformidad con lo establecido en el artículo 39 del Código de Comercio, la forma de hacer tal registro está por ahora referida a documentos físicos, en papel, de tal suerte que, aunque es posible conservar los libros en medio técnico, magnético o electrónico –en tanto que se garantice su reproducción exacta- su registro presupone la existencia del soporte físico y hasta tanto el registro previo de los libros en un medio diferente al papel no sea posible, deben seguirse llevando en papel aquellos libros cuyo registro sea obligatorio". (Concepto 06076353 del 29 de agosto de 2006).

(…)

En este orden de ideas, y para dar respuesta a su consulta, se ha de concluir que si bien existen disposiciones que como el artículo 128 del Decreto 2649 de 1993 permiten llevar la contabilidad en medios electrónicos, tal hecho no implica el poder prescindir del diligenciamiento de los libros de contabilidad en papel, por las razones que se sintetizan a continuación:

1. Porque el artículo 50 del Código de Comercio, norma de carácter imperativo, exige que la contabilidad se lleve en libros registrados, valga decir, en libros impresos, lo cual impide que la contabilidad se adelante únicamente a través de medios electrónicos, por no existir mecanismo alguno para el registro ante la Cámara de Comercio de estos últimos, tal como la manifestó la Superintendencia de Industria y Comercio en el concepto citado en el presente oficio.

2. Porque admitir que la contabilidad se lleve solamente en medios electrónicos, traería como resultado el desconocimiento del artículo 50 del Estatuto Mercantil, con las consecuencias que de ello se derivan.

3. Porque reconocer que la contabilidad se lleve exclusivamente en soportes electrónicos, sería de antemano desconocer el valor probatorio de la misma, como quiera que el artículo 126 del Decreto 2649 de 1993exige como requisito para tal efecto que la contabilidad se diligencie en libros registrados, condición esta que no puede satisfacerse a través de mecanismos electrónicos.

4. Porque si bien la Ley 527 de 1999, reglamentó el acceso y el uso de los mensajes de datos, el comercio electrónico y las firmas digitales, la misma no opera tratándose de la obligación de los comerciantes de llevar contabilidad, en razón a que de conformidad con el artículo 48 del Estatuto Mercantil, la forma de conformar la contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, se hará de acuerdo a las disposiciones de dicho ordenamiento y a las demás normas sobre la materia, lo que excluye la aplicación de dicha ley por ser de carácter general y por no regular de forma alguna asuntos de naturaleza contable.

5. Porque el hecho de que el Consejo de Estado para efectos de poder establecer si la contabilidad se encuentra al día, acepte que la misma se lleve actualizada en el software del comerciante, no significa que este último se exonere de la obligación autónoma e independiente de imprimir la contabilidad en los libros registrados, lo cual descarta la posibilidad de que se asienten las operaciones del ente económico únicamente en soportes electrónicos. (…)

La doctrina que se acaba de transcribir ha perdido su sustento legal. En efecto: el Decreto Ley 19 de 2012 consagró expresamente la posibilidad de la existencia de libros de contabilidad electrónicos:

ART. 173.— Libros del comerciante. El artículo 56 de Código del Comercio quedará así:

“ART. 56.—Los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series continuas de tarjetas, siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas conforme a la reglamentación del gobierno.

Los libros podrán llevarse en archivos electrónicos, que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación. El registro de los libros electrónicos se adelantará de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional”.

##### Algunas explicaciones sobre la retención de datos mediante computadoras

Tomamos estas explicaciones de la sorprendente wikipedia[[62]](#footnote-62):

Memoria (informática)

De Wikipedia, la enciclopedia libre

(Redirigido desde Memoria de ordenador)

**Memoria**, también llamada **memoria de computadora**, se refiere a componentes de una computadora, dispositivos y medios de grabación que retienen datos informáticos durante algún intervalo de tiempo. Las memorias de computadora proporcionan una de las principales funciones de la computación moderna, la retención de información. Es uno de los componentes fundamentales de todas las computadoras modernas que, acoplados a una Unidad Central de Proceso (CPU por su acrónimo en inglés, *Central Processing Unit*), implementa lo fundamental del modelo de computadora de Von Neumann, usado desde los años 1940.

En la actualidad, memoria suele referirse a una forma de almacenamiento de estado sólido conocido como Memoria RAM (memoria de acceso aleatorio, RAM por sus siglas en inglés *Random Access Memory*) y otras veces se refiere a otras formas de almacenamiento rápido pero temporal. De forma similar, se refiere a formas de almacenamiento masivo como Discos ópticos y tipos de almacenamiento magnético como discos duros y otros tipos de almacenamiento más lentos que las memorias RAM, pero de naturaleza más permanente. Estas distinciones contemporáneas son de ayuda porque son fundamentales para la arquitectura de computadores en general.

Además, se refleja una diferencia técnica importante y significativa entre memoria y dispositivos de almacenamiento masivo, que se ha ido diluyendo por el uso histórico de los términos "almacenamiento primario" (a veces "almacenamiento principal"), para memorias de acceso aleatorio, y "almacenamiento secundario" para dispositivos de almacenamiento masivo. Esto se explica en las siguientes secciones, en las que el término tradicional "almacenamiento" se usa como subtítulo por conveniencia.

Propósitos del almacenamiento

Los componentes fundamentales de las computadoras de propósito general son la unidad aritmético-lógica, la unidad de control, espacio de almacenamiento y los dispositivos de entrada/salida. Si se elimina el almacenamiento, el aparato sería una simple calculadora en lugar de una computadora. La habilidad para almacenar las instrucciones que forman un programa de computadora y la información que manipulan las instrucciones es lo que hace versátiles a las computadoras diseñadas según la arquitectura de programas almacenados

Una computadora digital representa toda la información usando el sistema binario. Texto, números, imágenes, sonido y casi cualquier otra forma de información puede ser transformada en una sucesión de bits, o dígitos binarios, cada uno de los cuales tiene un valor de 1 ó 0. La unidad de almacenamiento más común es el byte, igual a 8 bits. Una determinada información puede ser manipulada por cualquier computadora cuyo espacio de almacenamiento es suficientemente grande como para que quepa el dato correspondiente o la representación binaria de la información. Por ejemplo, una computadora con un espacio de almacenamiento de ocho millones de bits, o un megabyte, puede ser usado para editar una novela pequeña.

Se han inventado varias formas de almacenamiento basadas en diversos fenómenos naturales. No existen ningún medio de almacenamiento de uso práctico universal y todas las formas de almacenamiento tienen sus desventajas. Por tanto, un sistema informático contiene varios tipos de almacenamiento, cada uno con su propósito individual, como se muestra en el diagrama.

Almacenamiento primario

La memoria primaria está directamente conectada a la unidad central de proceso de la computadora. Debe estar presente para que la CPU funcione correctamente. El almacenamiento primario consiste en tres tipos de almacenamiento:

Los registros del procesador son internos de la unidad central de proceso. Contienen información que las unidades aritmético-lógicas necesitan llevar a la instrucción en ejecución. Técnicamente, son los más rápidos de los almacenamientos de la computadora, siendo transistores de conmutación integrados en el chip de silicio de la CPU que funcionan como "flip-flop" electrónicos.

La memoria caché es un tipo especial de memoria interna usada en muchas unidades centrales de proceso para mejorar su eficiencia o rendimiento. Parte de la información de la memoria principal se duplica en la memoria caché. Comparada con los registros, la caché es ligeramente más lenta pero de mayor capacidad. Sin embargo, es más rápida, aunque de mucha menor capacidad que la memoria principal. También es de uso común la memoria caché multi-nivel - la "caché primaria" que es más pequeña, rápida y cercana al dispositivo de procesamiento; la "caché secundaria" que es más grande y lenta, pero más rápida y mucho más pequeña que la memoria principal.

La *memoria principal* contiene los programas en ejecución y los datos con que operan. La unidad aritmético-lógica puede transferir información muy rápidamente entre un registro del procesador y localizaciones del almacenamiento principal, también conocidas como "direcciones de memoria". En las computadoras modernas se usan memorias de acceso aleatorio basadas en electrónica del estado sólido, que está directamente conectada a la CPU a través de un "bus de memoria" y de un "bus de datos". Al bus de memoria también se le llama bus de dirección o bus frontal, (Front Side Bus) y ambos buses son "superautopistas" digitales de alta velocidad. Los métodos de acceso y la velocidad son dos de las diferencias técnicas fundamentales entre memoria y dispositivos de almacenamiento masivo.

Almacenamiento secundario, terciario y fuera de línea

La memoria secundaria requiere que la computadora use sus canales de entrada/salida para acceder a la información y se utiliza para almacenamiento a largo plazo de información persistente. Sin embargo, la mayoría de los sistemas operativos usan los dispositivos de almacenamiento secundario como área de intercambio para incrementar artificialmente la cantidad aparente de memoria principal en la computadora. La memoria secundaria también se llama "de almacenamiento masivo".

Habitualmente, la memoria secundaria o de almacenamiento masivo tiene mayor capacidad que la memoria primaria, pero es mucho más lenta. En las computadoras modernas, los discos duros suelen usarse como dispositivos de almacenamiento masivo. El tiempo necesario para acceder a un byte de información dado almacenado en un disco duro es de unas milésimas de segundo (milisegundos). En cambio, el tiempo para acceder al mismo tipo de información en una memoria de acceso aleatorio se mide en mil-millonésimas de segundo (nanosegundos).

Esto ilustra cuan significativa es la diferencia entre la velocidad de las memorias de estado sólido y la velocidad de los dispositivos rotantes de almacenamiento magnético u óptico: los discos duros son del orden de un millón de veces más lentos que la memoria (primaria). Los dispositivos rotantes de almacenamiento óptico (unidades de CD y DVD) son incluso más lentos que los discos duros, aunque es probable que su velocidad de acceso mejore con los avances tecnológicos.

Por lo tanto, el uso de la memoria virtual, que es cerca de un millón de veces más lenta que memoria “verdadera”, ralentiza apreciablemente el funcionamiento de cualquier computadora. Muchos sistemas operativos implementan la memoria virtual usando términos como memoria virtual o "fichero de caché". La principal ventaja histórica de la memoria virtual es el precio; la memoria virtual resultaba mucho más barata que la memoria real. Esa ventaja es menos relevante hoy en día. Aun así, muchos sistemas operativos siguen implementándola, a pesar de provocar un funcionamiento significativamente más lento.

La memoria terciaria es un sistema en el que un brazo robótico montará (conectará) o desmontará (desconectará) un medio de almacenamiento masivo fuera de línea (ver siguiente punto) según lo solicite el sistema operativo de la computadora. La memoria terciaria se usa en el área del almacenamiento industrial, la computación científica en grandes sistemas informáticos y en redes empresariales. Este tipo de memoria es algo que los usuarios de computadoras personales normales nunca ven de primera mano.

El almacenamiento fuera de línea es un sistema donde el medio de almacenamiento puede ser extraído fácilmente del dispositivo de almacenamiento. Estos medios de almacenamiento suelen usarse para transporte y archivo de datos. En computadoras modernas son de uso habitual para este propósito los disquetes, discos ópticos y las memorias flash, incluyendo las unidades USB. También hay discos duros USB que se pueden conectar en caliente. Los dispositivos de almacenamiento fuera de línea usados en el pasado son cintas magnéticas en muchos tamaños y formatos diferentes, y las baterías extraíbles de discos Winchester.

Almacenamiento de red

El almacenamiento de red es cualquier tipo de almacenamiento de computadora que incluye el hecho de acceder a una información a través de una red informática. Discutiblemente, el almacenamiento de red permite centralizar el control de información en una organización y reducir la duplicidad de la información. El almacenamiento en red incluye:

El almacenamiento asociado a red es una memoria secundaria o terciaria que reside en una computadora a la que otra de éstas puede acceder a través de una red de área local, una red de área extensa, una red privada virtual o, en el caso de almacenamientos de archivos en línea, internet.

Las redes de computadoras son computadoras que no contienen dispositivos de almacenamiento secundario. En su lugar, los documentos y otros datos son almacenados en un dispositivo de la red.

Características de las memorias

La división entre primario, secundario, terciario, fuera de línea se basa en la jerarquía de memoria o distancia desde la unidad central de proceso. Hay otras formas de caracterizar a los distintos tipos de memoria.

Volatilidad de la información

La memoria volátil requiere energía constante para mantener la información almacenada. La memoria volátil se suele usar sólo en memorias primarias.

La memoria no volátil retendrá la información almacenada incluso si no recibe corriente eléctrica constantemente. Se usa para almacenamientos a largo plazo y, por tanto, se usa en memorias secundarias, terciarias y fuera de línea.

Memoria dinámica es una memoria volátil que además requiere que periódicamente se refresque la información almacenada, o leída y reescrita sin modificaciones.

Habilidad para acceder a información no contigua

Acceso aleatorio significa que se puede acceder a cualquier localización de la memoria en cualquier momento en el mismo intervalo de tiempo, normalmente pequeño.

Acceso secuencial significa que acceder a una unidad de información tomará un intervalo de tiempo variable, dependiendo de la unidad de información que fue leída anteriormente. El dispositivo puede necesitar buscar (posicionar correctamente el cabezal de lectura/escritura de un disco), o dar vueltas (esperando a que la posición adecuada aparezca debajo del cabezal de lectura/escritura en un medio que gira continuamente).

Habilidad para cambiar la información

Las *memorias de lectura/escritura o memorias cambiables* permiten que la información se reescriba en cualquier momento. Una computadora sin algo de memoria de lectura/escritura como memoria principal sería inútil para muchas tareas. Las computadoras modernas también usan habitualmente memorias de lectura/escritura como memoria secundaria.

Las *memorias de sólo lectura* retienen la información almacenada en el momento de fabricarse y la memoria de escritura única (WORM) permite que la información se escriba una sola vez en algún momento tras la fabricación. También están las memorias inmutables, que se utilizan en memorias terciarias y fuera de línea. Un ejemplo son los CD-ROMs.

Las *memorias de escritura lenta y lectura rápida* son memorias de lectura/escritura que permite que la información se reescriba múltiples veces pero con una velocidad de escritura mucho menor que la de lectura. Un ejemplo son los CD-RW.

Direccionamiento de la información

En la **memoria de localización direccionable**, cada unidad de información accesible individualmente en la memoria se selecciona con su dirección de memoria numérica. En las computadoras modernas, la memoria de localización direccionable se suele limitar a memorias primarias, que se leen internamente por programas de computadora ya que la localización direccionable es muy eficiente, pero difícil de usar para los humanos.

En las **memorias** de sistema de archivos, la información se divide en Archivos informáticos de longitud variable y un fichero concreto se localiza en directorios y nombres de archivos "legible por humanos". El dispositivo subyacente sigue siendo de localización direccionable, pero el sistema operativo de la computadora proporciona la **abstracción** del sistema de archivos para que la operación sea más entendible. En las computadoras modernas, las memorias secundarias, terciarias y fuera de línea usan sistemas de archivos.

En las **memorias** de contenido direccionable (*content-addressable memory*), cada unidad de información legible individualmente se selecciona con un valor hash o un identificador corto sin relación con la dirección de memoria en la que se almacena la información. La memoria de contenido direccionable pueden construirse usando software o hardware; la opción hardware es la opción más rápida y cara.

Capacidad de memoria

Memorias de mayor capacidad son el resultado de la rápida evolución en tecnología de materiales semiconductores. Los primeros programas de ajedrez funcionaban en máquinas que utilizaban memorias de base magnética. A inicios de 1970 aparecen las memorias realizadas por semiconductores, como las utilizadas en la serie de computadoras IBM 370.

La velocidad de los computadores se incrementó, multiplicada por 100.000 aproximadamente y la capacidad de memoria creció en una proporción similar. Este hecho es particularmente importante para los programas que utilizan tablas de transposición: a medida que aumenta la velocidad de la computadora se necesitan memorias de capacidad proporcionalmente mayor para mantener la cantidad extra de posiciones que el programa está buscando.

Se espera que la capacidad de procesadores siga aumentando en los próximos años; no es un abuso pensar que la capacidad de memoria continuará creciendo de manera impresionante. Memorias de mayor capacidad podrán ser utilizadas por programas con tablas de Hash de mayor envergadura, las cuales mantendrán la información en forma permanente.

Minicomputadoras: se caracterizan por tener una configuración básica regular que puede estar compuesta por un monitor, unidades de disquete, disco, impresora, etc. Su capacidad de memoria varía de 16 a 256 kbytes.

Macrocomputadoras: son aquellas que dentro de su configuración básica contienen unidades que proveen de capacidad masiva de información, terminales (monitores), etc. Su capacidad de memoria varía desde 256 a 512 kbytes, también puede tener varios megabytes o hasta gigabytes según las necesidades de la empresa.

Microcomputadores y computadoras personales: con el avance de la microelectrónica en la década de los 70 resultaba posible incluir todos los componentes del procesador central de una computadora en un solo circuito integrado llamado microprocesador. Ésta fue la base de creación de unas computadoras a las que se les llamó microcomputadoras. El origen de las microcomputadoras tuvo lugar en los Estados Unidos a partir de la comercialización de los primeros microprocesadores (INTEL 8008, 8080). En la década de los 80 comenzó la verdadera explosión masiva, de los ordenadores personales (*Personal Computer PC*) de IBM. Esta máquina, basada en el microprocesador INTEL 8008, tenía características interesantes que hacían más amplio su campo de operaciones, sobre todo porque su nuevo sistema operativo estandarizado (MS-DOS, *Microsoft Disk Operating Sistem*) y una mejor resolución óptica, la hacían más atractiva y fácil de usar. El ordenador personal ha pasado por varias transformaciones y mejoras que se conocen como XT (Tecnología Extendida), AT (Tecnología Avanzada) y PS/2.

Tecnologías, dispositivos y medios

Memorias Magnéticas

Las **memorias magnéticas** usan diferentes patrones de magnetización sobre una superficie cubierta con una capa magnetizada para almacenar información. Las memorias magnéticas son *no volátiles*. Se llega a la información usando uno o más cabezales de lectura/escritura. Como el cabezal de lectura/escritura solo cubre una parte de la superficie, el almacenamiento magnético es de *acceso secuencial* y debe buscar, dar vueltas o las dos cosas. En computadoras modernas, la superficie magnética será de alguno de estos tipos:

Disco magnético

Disquete, usado para memoria fuera de línea

Disco duro, usado para memoria secundario

Cinta magnética, usada para memoria terciaria y fuera de línea.

En las primeras computadoras, el almacenamiento magnético se usaba también como memoria principal en forma de memoria de tambor, memoria de núcleo, memoria en hilera de núcleo, memoria película delgada, memoria de Twistor o memoria burbuja. Además, a diferencia de hoy, las cintas magnéticas se solían usar como memoria secundaria.

Memoria de semiconductor

La memoria de semiconductor usa circuitos integrados basados en semiconductores para almacenar información. Un chip de memoria de semiconductor puede contener millones de minúsculos transistores o condensadores. Existen memorias de semiconductor de ambos tipos: *volátiles* y *no volátiles*. En las computadoras modernas, la memoria principal consiste casi exclusivamente en memoria de semiconductor volátil y dinámica, también conocida como memoria dinámica de acceso aleatorio o más comunmente RAM, su acrónimo inglés. Con el cambio de siglo, ha habido un crecimiento constante en el uso de un nuevo tipo de memoria de semiconductor no volátil llamado memoria flash. Dicho crecimiento se ha dado, principalmente en el campo de las memorias fuera de línea en computadoras domésticas. Las memorias de semiconductor no volátiles se están usando también como memorias secundarias en varios dispositivos de electrónica avanzada y computadoras especializadas.

Memorias de disco óptico

Las memorias en disco óptico almacenan información usando agujeros minúsculos grabados con un láser en la superficie de un disco circular. La información se lee iluminando la superficie con un diodo laser y observando la reflexión. Los discos ópticos son *no volátil* y de *acceso secuencial*. Los siguientes formatos son de uso común:

CD, CD-ROM, DVD: Memorias de simplemente solo lectura, usada para distribución masiva de información digital (música, vídeo, programas informáticos).

CD-R, DVD-R, DVD+R: Memorias de escritura única usada como memoria terciaria y fuera de línea.

CD-RW, DVD-RW, DVD+RW, DVD-RAM: Memoria de escritura lenta y lectura rápida usada como memoria terciaria y fuera de línea.

Blu-ray: Formato de disco óptico pensado para almacenar vídeo de alta calidad y datos. Para su desarrollo se creó la BDA, en la que se encuentran, entre otros, Sony o Phillips.

HD DVD

Se han propuesto los siguientes formatos:

HVD

Discos cambio de fase Dual

Memorias de discos magneto ópticos

Las Memorias de disco magneto óptico son un disco de memoria óptica donde la información se almacena en el estado magnético de una superficie ferromagnética. La información se lee ópticamente y se escribe combinando métodos magnéticos y ópticos. Las memorias de discos magneto ópticos son de tipo *no volátil*, de *acceso secuencial*, de escritura lenta y lectura rápida. Se usa como memoria terciaria y fuera de línea.

Otros métodos iniciales

La cinta de papel y las tarjetas perforadas se usaron para almacenar información para procesamiento automático desde los 1980s, mucho antes de que existieran las computadoras de propósito general. La información se grababa perforando agujeros en el papel o la tarjeta. La lectura se realizaba por sensores eléctricos (más tarde ópticos) donde una localización particular podía estar agujereada o no.

Para almacenar información, los tubos Williams usaban un tubo de rayos catódicos y los tubos Selectrón usaban un gran tubo de vacío. Estos dispositivos de memoria primaria tuvieron una corta vida en el mercado ya que el tubo de Williams no era fiable y el tubo de Selectron era caro.

La memoria de línea de retardo usaba ondas sonoras en una sustancia como podía ser el Mercurio para guardar información. La memoria de línea de retardo era una *memoria dinámica volátil*, *ciclo secuencial* de lectura/escritura. Se usaba como memoria principal.

Otros métodos propuestos

La memoria de cambio de fase usa las fases de un material de cambio de fase para almacenar información. Dicha información se lee observando la resistencia eléctrica variable del material. La memoria de cambio de fase sería una memoria de lectura/escritura *no volátil*, de *acceso aleatorio* podría ser usada como memoria primaria, secundaria y fuera de línea. La memoria holográfica almacena ópticamente la información dentro de cristales o fotopolímeros. Las memorias holográficas pueden utilizar todo el volumen del medio de almacenamiento, a diferencia de las memorias de discos ópticos, que están limitadas a un pequeño número de superficies en capas. La memoria holográfica podría ser *no volátil*, de *acceso secuencial* y tanto de escritura única como de lectura/escritura. Puede ser usada tanto como memoria secundaria como fuera de línea.

La memoria molecular almacena la información en polímeros que pueden almacenar puntas de carga eléctrica. La memoria molecular puede ser especialmente interesante como memoria principal.

##### La computación electrónica y los sistemas de información

Como lo señalamos anteriormente, administración, computación y contabilidad se han unido para diseñar y elaborar sistemas de información empresarial, en forma tal que la cuestión no se limita a la simple elaboración y conservación de documentos por medios electrónicos.

Sierra y Escobar resumieron[[63]](#footnote-63):

Como hemos señalado, los sistemas de información han de abastecer los procesos decisionales que caracterizan la gestión empresarial. Por otra parte, aunque los sistemas de información existían mucho antes de que se desarrollaran las tecnologías informática y de las telecomunicaciones, en la actualidad es tal su importancia que no se conciben sin apoyarse en ellas. De hecho, en el ámbito de los sistemas de información puede hablarse de un antes con capacidades limitadas y un después en el que éstas se han ampliado enormemente.

En un principio los sistemas informáticos se centraron en la resolución de los problemas administrativos más rutinarios, tratando de mejorar los procedimientos manuales anteriores, sobre todo, en términos de velocidad y, por tanto, de reducción del tiempo de operación. Esta primera fase suele denominarse con el término *Electronic Data Processing* (EDP) y se orientó especialmente a la mejora de la eficiencia.

Posteriormente, sobre el final de los años cincuenta, se impuso la necesidad de contar con datos sobre la marcha de las actividades operativas de la empresa, en parte ya automatizadas en la fase anterior, para ayudar a realizar la función de control. En consecuencia se desarrollaron aplicaciones que proporcionaban información estándar a la dirección de forma rutinaria y que se engloban bajo el término *Management Information Systems* (MIS). En esta segunda fase adquirieron una gran importancia la fiabilidad y la puntualidad de la información y se orientó no sólo a la eficiencia, sino también a la eficacia.

En la tercera fase las empresas se hicieron eco de las nuevas exigencias informativas relacionadas con la planificación estratégica que ha de llevar a cabo la Alta Dirección. La respuesta a estas exigencias fueron los *Decision Support Systems* (DSS) que se definen como unos sistemas informáticos que ayudan a los directivos a desarrollar los procesos decisionales menos predefinidos y estructurados. Posteriormente, en los años setenta, los sistemas expertos unieron las características de los DSS con la tecnología propia de la inteligencia artificial, lo que facilitó el desarrollo de herramientas que permitieron simular el comportamiento humano durante el proceso decisional y que incorporaban la capacidad de explicación de la línea de razonamiento lógico seguida, lo que permitía el aprendizaje.

Sintéticamente, puede afirmarse que después de una fase centrada en disponer de los datos (EDP), se pasa a enfatizar sobre la información necesaria para gestionar las distintas áreas empresariales (MIS) y, por último, a atender las necesidades derivadas de la toma de decisiones a nivel de Alta Dirección (DSS). Ahora bien, en la actualidad, estos tres tipos de sistemas son tres aspectos diferentes que están presentes en cualquier sistema de información actual.

Por otra parte, como es conocido, la planificación de los sistemas de información está íntimamente unida a la de la empresa en su conjunto. Por ello, los primeros sistemas de información estaban orientados a dar respuesta a las necesidades informativas de unas empresas que habían crecido y que tenían que afrontar una complejidad creciente de sus actividades y unos entornos cada vez más variables. Ello obligó a pasar de organizaciones centralizadas a otras descentralizadas, donde los procesos de decisión se repartían por las distintas funciones o unidades con una mayor autonomía, en que se dividían las empresas.

Lógicamente, estas grandes empresas trabajaban con información procedente de distintos sistemas de información. Cada uno de ellos proporcionaba multitud de datos necesarios para la gestión, de ahí que su volumen dificultaba la toma de decisiones, se reducía la comunicación entre las funciones organizativas, siendo necesario introducir los mismos datos en diferentes momentos de tiempo y en distintas aplicaciones, y la empresa tenía que hacer frente a elevados costes de mantenimiento.

En esta situación resulta necesario realizar un mayor esfuerzo para coordinar la actuación de todas estas funciones de la empresa. No obstante, esta tarea no resulta fácil por diversos motivos, por lo que comienzan a generarse consecuencias negativas para la empresa desde un punto de vista global, que también tienen su reflejo en los sistemas de información, entre las que destaca la creación de las denominadas *islas informativas*.

Para superar esta situación provocada quizá por un excesivo énfasis en la eficiencia, comienza a imponerse una nueva visión que pone también su acento en la eficacia y una mayor orientación hacia el cliente. Se considera que la clave del éxito radica en que la empresa gestione sus procesos básicos con la suficiente flexibilidad para poder responder adecuadamente a las necesidades de los clientes.

Por consiguiente, se pasa de una articulación de la empresa en funciones verticales que en muchos casos llegaron a ser estancas, a centrarse en los procesos que son los que realmente crean valor y que atraviesan horizontalmente las diferentes funciones empresariales clásicas.

La gestión por procesos tiene como objetivo aumentar el resultado de la empresa a través de conseguir una mayor satisfacción de los clientes y una mejora de la productividad. Para conseguir esta última, es necesario reducir los costes innecesarios, acortar los plazos de entrega, mejorar la calidad y el valor percibido por los clientes e incorporar al producto o servicio facetas adicionales de escaso coste.

Como consecuencia de todo lo anterior, las nuevas necesidades informativas relacionadas con la gestión por procesos han obligado a las empresas a concebir sus sistemas de información de una forma diferente. Se ha pasado de la pura racionalización de los flujos informativos disponibles y necesarios para el funcionamiento de las áreas de la empresa, a la construcción de sistemas que integran toda la información sobre los procesos empresariales y que permiten a la dirección gestionarlos de forma más rápida y eficaz. De esta forma, se puede acceder a información fiable, precisa y oportuna, compartir esta información, eliminar los datos y operaciones innecesarias, reducir los tiempos y los costes de los procesos empresariales. En la mayoría de los casos, la mejora de la eficiencia y de la eficacia implica su redefinición mediante la reingeniería de procesos (BPR).

Los sistemas ERP (*Enterprise Resource Planning*) pretenden resolverlos inconvenientes antes señalados, integrando la información de los distintos departamentos y filiales de la empresa en una única base de datos común para toda ella. De este modo, cuando un dato es introducido en el sistema ERP por una función organizativa, inmediatamente está disponible para ser empleado por el resto de funciones de la empresa.

Por último es necesario reconocer que a esta evolución han contribuido al menos tres fenómenos que se influyen recíprocamente:

a) Las necesidades de información de los distintos departamentos empresariales que han ido creciendo en términos de cantidad y calidad, para satisfacer a los requerimientos cambiantes de los clientes.

b) La mejora del conocimiento sobre las problemáticas económicas y sobre las técnicas de gestión.

c) La evolución tecnológica en el ámbito de la informática y de las telecomunicaciones que ha permitido contar con herramientas cada vez más potentes y a precios más asequibles.

###### Algunas ideas adicionales en torno a los ERP

A título de ejemplo, con el fin de subrayar la integración informativa que envuelve un ERP, insertamos a continuación la lista que presenta SAP[[64]](#footnote-64):



Del capítulo cuarto del documento titulado *Sistemas de información integrados (erp)*[[65]](#footnote-65)entresacamos las siguientes afirmaciones:

(…) muchas veces las empresas tienen que llevar a cabo una adaptación de sus procesos a los sistemas ERP (…)

(…) la implantación del ERP lleva aparejada una reorganización de los procesos organizativos

(…) la adaptación que aleja al ERP del estándar implica un mayor coste futuro de actualización

(…) En cualquier caso, la implantación de un sistema ERP supone un cambio significativo para una empresa, pudiendo afectar desde su estructura organizativa, a su cultura organizativa y a la distribución del poder dentro de ella, creando resistencia entre el personal que se ve afectado por este cambio.

(…) Efectivamente, el sistema E'RP se va a convertir en el canalizador e integrador de información que antes estaba dispersa, y va a alterar no sólo el reparto de tareas en la empresa, sino incluso las funciones.

(…) Los cambios que pueden producirse como consecuencia de la implantación de un sistema ERP son de tres tipos: (1) aquellos que se pueden estimar antes de realizar el proceso, (2) los que aparecen de forma imprevisible durante su transcurso y (3) aquellos que tratan de aprovechar las oportunidades que brinda el proceso. Los primeros cambios deben ser objeto de cuidadosa planificación.

(…) Las principales ventajas del ERP están vinculadas con la integración de la información, pero el coste previo que asumía la empresa por la dispersión de la información no suele ser objeto de cálculo. Además, el sistema ERP tiene efectos beneficiosos sobre activos intangibles de difícil medición, por ejemplo, conduce a un mejor aprovechamiento del conocimiento de los trabajadores.

(…) De hecho, el sistema ERP altera los hábitos preestablecidos de los individuos en la realización de sus operaciones diarias, produciendo un coste de aprendizaje.

(…) El contexto globalizado de mercados, acompañado de la utilización intensiva de nuevas tecnologías en las empresas, y de cambios en la demanda informativa contable, han ocasionado un cambio en las funciones que desempeñan los contables en las empresas. En este sentido, existe evidencia de que el papel tradicional de los contables entendido como la identificación, medición y comunicación de información de carácter económico-financiero, se ha visto modificado, no solo para dar entrada a contenido social para un mejor gobierno corporativo, sino también interactuando con otras áreas tradicionalmente reservadas a ingenieros informáticos.

(…) Al centrarse más en los procesos de negocio de la empresa que en las funciones empresariales tradicionales, los ERP han contribuido a difundir el conocimiento que antes quedaba reservado al ámbito contable hacia otras áreas organizativas.

(…) El sistema ERP lleva consigo una centralización de la información relativa a distintas áreas de la empresa, con lo cual también favorece la centralización de determinadas funciones que anteriormente se descentralizaban como mejor solución para afrontar la dispersión de información, las asimetrías de información y la incertidumbre.

(…) siendo la función de los contables más de educadores y asesores que la de elaboradores de la información económico-financiera.

(…) Los contables pueden centrar su atención en la reducción de las asimetrías de información que permanecen a pesar de la integraci6n que realiza el ERP. También son ejemplos de áreas de actuación del contable atajar peligros tales como las contabilidades paralelas o posibles manipulaciones desde puestos de usuarios, y solucionar problemas como los planteados por el ajuste de los informes a las legislaciones de diferentes países. Asimismo, compatibilizar la información que ofrecen los sistemas ERP con las políticas de buen gobierno corporativo es otro de los retos a los que se enfrentan los contables.

Así pues, la figura del contable esta experimentando un proceso de cambio hacia tareas relacionadas con los sistemas de información, que afectan a toda la empresa, y no solo a su departamento. Por otro lado, debemos señalar que el contable ha visto como ha aumentado su participación en las tareas de análisis e interpretación de la información que proporciona el sistema ERP y de asesoramiento al resto de los directivos de la empresa, tanto a los responsables de área como a la Alta Dirección.

(…) En definitiva el contable se convierte en un gestor del sistema de información.

El perfil del contable idóneo sufre, como consecuencia, modificaciones. La necesidad de una sólida formación en los sistemas y técnicas contables pervive, pero no es suficiente para que el contable pueda realizar bien su trabajo. El contable debe conocer bien el sistema ERP, sus procedimientos y operativa, más allá del nivel de usuario.

(…)En principio un sistema ERP permite ampliar los sistemas de información contable de la empresa con otras funciones más desarrolladas y puede reforzar las técnicas de control empleadas hasta el momento en el ámbito de la Contabilidad para la Gestión de la empresa

(…) En definitiva, puede concluirse que la implantación de un ERP supone una reducción en el desempeño de tareas genuinamente de Contabilidad para la Gestión, pero al mismo tiempo, representa una apertura de perspectivas del contable de gestión dentro de la empresa, tanto por el incremento de su responsabilidad, como por la importancia de su asesoramiento en los distintos niveles organizativos.

(…) En esta línea, podemos afirmar que la automatización v la mencionada integración de los procesos de negocio que experimenta la empresa con la implantación efectiva de un ERP, representa todo un reto para la necesaria modernización de los sistemas de auditoria v control.

(…) Por un lado, el alcance de los sistemas de auditoría y control se amplía considerablemente. El hecho de que todas las transacciones de la empresa se encuentren recogidas en el sistema ERP, que el ERP haya sido diseñado de acuerdo con los procesos de negocio, así como la posibilidad de llevar a cabo la trazabilidad de cualquier dato, permite el diseño de sistemas de auditoría y control automatizados que interactúen continuamente con el ERP para realizar las verificaciones que se consideren oportunas. Además, los controles realizados no tendrán que limitarse, como ocurre en la actualidad, a una parte de las operaciones susceptibles de auditoría y control, sino que se pueden extender a todas y cada una de ellas, eliminando casi por completo el riesgo que implica que una determinada transacción no sea chequeada.

Por otro lado, las pruebas no tienen por qué realizarse con posterioridad a la obtención de la información, ni una vez finalizada la operación objeto de monitorización. En efecto, en un entorno ERP los sistemas de auditoría y control deberían ser capaces de verificar las operaciones y transacciones a medida que se estén realizando. Así, estos sistemas pasarían de tener como misión fundamental la detección del fraude o errores, a realizar una labor preventiva que evite que aquellas transacciones y operaciones que no cumplen las medidas de control establecidas no puedan ser llevadas a cabo.

(…) Por tanto, el principal desafío de la auditoria en este nuevo entorno es verificar la autorización de las distintas operaciones a efectuar para obtener un estudio detallado de la configuración del ERP, además de comprender con detalle los procesos de negocio y los flujos de información que se producen entre los diferentes componentes del sistema.

(…) Por ello, el control o la auditoria deben centrarse más en la introducción de los datos que en el sistema que en el propio procesamiento de la información.

(…) En el entorno de los ERP, la obtención de evidencia se centra en la comprobación de los sistemas de control empleados y los contenidos de las bases de datos que han sido procesadas para proporcionar la información necesaria. La evidencia se obtendría mediante dos tipos de pruebas: Pruebas de control que garantizan si el sistema de control funciona correctamente, y pruebas sustantivas que analizan si la información contable refleja la imagen fiel de la empresa.

(…) Sin embargo, las diferencias respecto de las auditorías tradicionales se ponen de manifiesto en el tipo de pruebas a realizar para la obtención de evidencia. En esta ocasión, las pruebas a efectuar estarán relacionadas con los accesos al ERP, las claves de identificación de usuarios, la posibilidad de que existan virus u otros elementos que puedan destruir la información, la existencia de herramientas de auditoria en el propio sistema, o la facultad del ERP para continuar operando cuando exista algún fallo en el funcionamiento del propio sistema.

#### Tres características del documento

El valor histórico del documento, una de cuyas manifestaciones es el valor de prueba, depende de tres notas características: su autenticidad, la integridad del soporte y la veracidad del contenido. Adviértase que una cosa es la enumeración de los elementos que integran un documento (la cosa, el contenido, la grafía, el autor, el lugar y fecha) y otra la manifestación de las cualidades (autenticidad, integridad, veracidad) que debe exhibir para que pueda cumplir satisfactoriamente su función.

##### Autenticidad

La autenticidad (es, decir, la “*calidad de auténtico”*[[66]](#footnote-66)) alude a aquello que es “*Acreditado de cierto y positivo por los caracteres, requisitos o circunstancias que en ello concurren*”[[67]](#footnote-67). En este orden de ideas, se entiende por documento auténtico “*El que está autorizado o legalizado*”[[68]](#footnote-68)

El *Código de Procedimiento Civil* colombiano enseña:

ARTÍCULO 252. —Modificado. D.E. 2282/89, art. 1º, num. 115. Modificado. L. 794/2003, art. 26. Documento auténtico. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. El documento público se presume auténtico, mientras no se compruebe lo contrario mediante tacha de falsedad.

El documento privado es auténtico en los siguientes casos:

1. Si ha sido reconocido ante el juez o notario, o si judicialmente se ordenó tenerlo por reconocido.

2. Si fue inscrito en un registro público a petición de quien lo firmó.

3. Si habiéndose aportado a un proceso y afirmado estar suscrito, o haber sido manuscrito por la parte contra quien se opone, ésta no lo tachó de falso oportunamente, o los sucesores del causante a quien se atribuye dejaren de hacer la manifestación contemplada en el inciso segundo del artículo 289.

Esta norma se aplicará también a las reproducciones mecánicas de la voz o de la imagen de la parte contra quien se aducen, afirmándose que corresponde a ella.

4. Si fue reconocido implícitamente de conformidad con el artículo 276.

5. Si se declaró auténtico en providencia judicial dictada en proceso anterior, con audiencia de la parte contra quien se opone en el nuevo proceso, o en la diligencia de reconocimiento de que trata el artículo 274.

Se presumen auténticos los libros de comercio debidamente registrados y llevados en legal forma, el contenido y las firmas de pólizas de seguros y recibos de pago de sus primas, certificados, recibos, bonos y títulos de inversión en establecimientos de crédito y contratos de prenda con éstos, cartas de crédito, contratos de cuentas corrientes bancarias, extractos del movimiento de éstas y de cuentas con aquellos establecimientos, recibos de consignación y comprobantes de créditos, de débitos y de entrega de chequeras, emitidos por los mismos establecimientos, y los títulos de acciones en sociedades comerciales y bonos emitidos por éstas, títulos valores, certificados y títulos de almacenes generales de depósito, y demás documentos privados a los cuales la ley otorgue tal presunción.

En todos los procesos, los documentos privados presentados por las partes para ser incorporados a un expediente judicial con fines probatorios, se reputarán auténticos, sin necesidad de presentación personal ni autenticación. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en relación con los documentos emanados de terceros.

Se presumen auténticos todos los documentos que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 488, cuando de ellos se pretenda derivar título ejecutivo.

Los memoriales presentados para que formen parte del expediente se presumirán auténticos salvo aquellos que impliquen o comporten disposición del derecho en litigio y los poderes otorgados a apoderados judiciales que, en todo caso, requerirán de presentación personal o autenticación.

Adviértase que los libros de contabilidad son una forma de documento. Que como documento se puede exigir y predicar de ellos la autenticidad. Al tenor de la norma que se acaba de transcribir los libros *debidamente registrados y llevados en legal forma* se presumen auténticos. Esta autenticidad se derivaba, entre otras cosas, del sistema de registro (o mejor de inscripción) a que tales libros estaban sometidos.

###### La firma

Una de las formas más sencillas de poner de presente al autor de un documento es a través de su firma[[69]](#footnote-69). La más de las veces la firma tiene el carácter de autorización. Nuestra legislación alude a la firma autógrafa (“*Que está escrito de mano de su mismo autor*”[[70]](#footnote-70)), la firma mecánica y la firma digital.

El *Código de Comercio* colombiano dispone:

ARTÍCULO 826. — Cuando la ley exija que un acto o contrato conste por escrito bastará el instrumento privado con las firmas autógrafas de los suscriptores.

Por firma se entiende la expresión del nombre del suscriptor o de alguno de los elementos que la integren o de un signo o símbolo empleado como medio de identificación personal.

Si alguno de ellos no pudiere o no supiere firmar, lo hará otra persona a su ruego, dando fe de ello dos testigos, y se imprimirán en el documento las huellas digitales o plantares del otorgante.

Si la ley no dispone otra cosa, las cartas o telegramas equivaldrán a la forma escrita, con tal que la carta o el original del telegrama estén firmados por el remitente, o que se pruebe que han sido expedidos por éste, o por su orden.

En nuestra sociedad es común que las personas tengan una firma larga o completa y una firma corta o abreviada, a la que nos referimos como “*chulo*”[[71]](#footnote-71). Por lo general la firma larga se usa en cuestiones solemnes y la firma corta en cuestiones rutinarias.

Además de la firma mecánica, admitida por el artículo 621 de nuestro estatuto mercantil[[72]](#footnote-72), la *Ley 527 de 1999* regula la firma digital:

ARTÍCULO 2º — Definiciones. Para los efectos de la presente ley se entenderá por: (…)

c) Firma digital. Se entenderá como un valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos y que, utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje, permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial no ha sido modificado después de efectuada la transformación; (…)

ARTÍCULO 7º—Firma. Cuando cualquier norma exija la presencia de una firma o establezca ciertas consecuencias en ausencia de la misma, en relación con un mensaje de datos, se entenderá satisfecho dicho requerimiento si:

a) Se ha utilizado un método que permita identificar al iniciador de un mensaje de datos y para indicar que el contenido cuenta con su aprobación.

b) Que el método sea tanto confiable como apropiado para el propósito por el cual el mensaje fue generado o comunicado.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará tanto si el requisito establecido en cualquier norma constituye una obligación, como si las normas simplemente prevén consecuencias en el caso de que no exista una firma.

ARTÍCULO 28.—Atributos jurídicos de una firma digital. Cuando una firma digital haya sido fijada en un mensaje de datos se presume que el suscriptor de aquella tenía la intención de acreditar ese mensaje de datos y de ser vinculado con el contenido del mismo.PAR.—El uso de una firma digital tendrá la misma fuerza y efectos que el uso de una firma manuscrita, si aquélla incorpora los siguientes atributos:

1. Es única a la persona que la usa.

2. Es susceptible de ser verificada.

3. Está bajo el control exclusivo de la persona que la usa.

4. Está ligada a la información o mensaje, de tal manera que si éstos son cambiados, la firma digital es invalidada.

5. Está conforme a las reglamentaciones adoptadas por el Gobierno Nacional

##### Protección de la integridad y veracidad de un documento

Para proteger la integridad del soporte y la veracidad del contenido, nuestro derecho consagra dos tipos de falsedad: falsedad material y falsedad ideológica.

Precisó el Consejo de Estado[[73]](#footnote-73):

Esta Sala con ponencia de la Consejera doctora Ana Margarita Olaya Forero, en sentencia del veintiséis (26) de abril de dos mil uno 2001, expediente 23001-23-31-000 9336-02 (3376-00), actor departamento de Córdoba - (Urbano Manuel Naranjo Núñez), expresó:

“... En este aspecto es preciso distinguir la falsedad material, que es la que tiene lugar cuando se hace al documento supresiones, cambios o adiciones o se suplanta su firma, de la falsedad ideológica o intelectual que se presenta cuando la declaración que contiene el documento no corresponde a la realidad; por ello, no puede ser de recibo el argumento del demandado de que el documento en discusión fue expedido por funcionario competente; pues bien puede proferirlo el empleado con facultades para ello, pero estar viciado de falsedad, al no ajustarse a la verdad ...”.

### El registro contable

Una (pero no la única) función propia de la *contabilidad* es *documentar* los *hechos económicos* imputables a un *ente*. El registro contable consiste, precisamente, en el resultado de la acción encaminada a documentar un hecho económico.

#### El hecho económico

##### Noción de hecho económico

La ley 43 de 1990 se refirió tanto a los entes económicos como a los hechos económicos, los intereses económicos, las relaciones económicas, las unidades económicas, el progreso económico, la retribución económica, los vínculos económicos. La ley 1314 de 2009 nos habla de libertad económica, decisiones económicas, relaciones económicas, circunstancias socio-económicas, operaciones económicas, recursos y hechos económicos, esencia o realidad económica, entes económicos, política económica, sector económico.

Economía es una palabra polisémica. Según el drae significa[[74]](#footnote-74):

(Del lat. oeconomĭa, y este del gr. οἰκονομία).

1. f. Administración eficaz y razonable de los bienes.

2. f. Conjunto de bienes y actividades que integran la riqueza de una colectividad o un individuo.

3. f. Ciencia que estudia los métodos más eficaces para satisfacer las necesidades humanas materiales, mediante el empleo de bienes escasos.

4. f. Contención o adecuada distribución de recursos materiales o expresivos.

5. f. Ahorro de trabajo, tiempo o de otros bienes o servicios.

6. f. pl. Ahorros mantenidos en reserva.

7. f. pl. Reducción de gastos anunciados o previstos.

Entendemos por *hecho económico* el suceso por virtud del cual se crea, modifica o extingue un recurso. A su vez, entendemos por recurso aquella cosa (1) escasa, (2) susceptible de control, (3) cuantificable, a la cual el ser humano le atribuye (4) utilidad. Las modificaciones que puede experimentar un recurso se clasifican en aumentos, disminuciones o transformaciones.

El suceso en el cual consiste un hecho económico puede ser un hecho de la naturaleza o un hecho humano. Los hechos humanos pueden ser voluntarios o involuntarios.

##### Identificación del hecho económico

Una primera acción del sistema contable consiste en *identificar* los hechos económicos. Se trata de advertir qué sucesos han ocurrido y cuáles de los que han ocurrido tienen el carácter de económicos. La identificación supone un proceso de selección: de todos los eventos ocurridos, el sistema contable separa los que tienen carácter económico de los que no lo tienen. Según la Real Academia Española, identificar es “Reconocer si una persona o cosa es la misma que se supone o se busca”[[75]](#footnote-75).

La identificación de los hechos económicos lleva implícito el criterio de *ente*. Lo que la contabilidad quiere establecer es la historia de los sucesos económicos predicables de una entidad concreta. (Un activo, un pasivo, un ingreso o un egreso son lo que son cuando se imputan a un ente. Así lo que para un ente es un activo para otro puede ser un pasivo, y el ingreso de uno es egreso de otro).

Utilizando nuestro lenguaje legal, cuando ha ocurrido un hecho económico atribuible a un ente, decimos que se ha *realizado.[[76]](#footnote-76)* Como se desprende de la definición legal, el efecto de un hecho económico es aumentar los *beneficios* o los *sacrificios* económicos que obtendrá o deberá sufrir un ente.

##### Reconocimiento del hecho económico

Una vez se advierte que un hecho económico se ha realizado, procede su *reconocimiento.[[77]](#footnote-77)* La diferencia entre realización y reconocimiento de un hecho es una de las cuestiones principales de la contabilidad contemporánea, en la que muchos fraudes informativos tienen que ver con la falta de reconocimiento de hechos económicos realizados.

El reconocimiento es declarativo y no constitutivo, lo que quiere decir que los hechos económicos existen sean o no reconocidos y que la naturaleza de un hecho económico no depende de su reconocimiento. Por eso se habla de la *realidad* económica, que ciertamente no depende de la forma como se reconozca un hecho.

Para poder registrar un hecho económico es necesario que esté documentado. Por eso el artículo 123 del Decreto reglamentario número 2649 de 1993 ordena que “*los hechos económicos deben documentarse mediante soportes*”.

###### Hechos jurídicos y hechos económicos

Una cuestión clave en el diseño de un sistema contable es la definición de los hechos que deben ser objeto de reconocimiento. Blanco nos explicó[[78]](#footnote-78):

B) En cuanto al ámbito de la registración conviene advertir que la contabilidad objetiva a la empresa hace de su patrimonio un patrimonio de afectación contable, de tal modo que han de registrarse en el Diario «todas las operaciones relativas al ejercicio de la empresa».

Un principio de unidad requiere ciertamente que la contabilidad sea reflejo de cuantas operaciones repercutan sobre el patrimonio afectado al ejercicio de la empresa (cuya determinación puede no ser fácil cuando se trate de establecer el patrimonio mercantil de la persona casada), sin perjuicio de su desarrollo mediante el fraccionamiento por sucursales, secciones, ramas de explotación, etc.

Tradicionalmente, sin embargo, la contabilidad se ha limitado a reflejar las modificaciones patrimoniales efectivas, dejando al margen los negocios pendientes de ejecución, que si diesen lugar a ganancias se anotarían cuando se produjesen éstas, mientras que por el contrario resultaba imposible registrar las previsibles pérdidas —se sostenía—, pues el comerciante no negocia para perder. Esta limitación convencional de la propia contabilidad dio lugar a la construcción de una teoría general de los asientos inspirada en la idea de un «patrimonio en sentido económico» y en última instancia se ha traducido en un excesivo divorcio entre el contenido del libro diario y el de los documentos anuales (inventario, balance y cuenta de resultados).

Las modernas concepciones del patrimonio se han hecho eco del último fundamento de aquella teoría para mejor explicar el contenido del mismo, razón por la que hoy es doctrina común que tan importante como la adquisición o la pérdida de un derecho es la efectiva posibilidad de su ejercicio, de un lado, y del otro que las mismas expectativas y previsiones, en cuanto jurídicamente exigibles al empresario, alteran la composición de su patrimonio, o mejor, lo integran. Importan pues las titularidades jurídicas formales y las situaciones de hecho.

En esta perspectiva las «operaciones» objeto de anotación son cualquier fenómeno que modifique o pueda modificar en su naturaleza o en su valor uno o varios de los activos y pasivos de la empresa, pudiendo estar representados por hechos jurídicos propiamente dichos (compra-venta; pagos), hechos económicos (variación de precios de mercancías...) o materiales (robo, destrucción) con tal de que tengan repercusión económica, actual o futura, cierta o posible. En orden a su vinculación a la empresa, es necesario que tales hechos deriven de contratos estipulados para el ejercicio de la misma, mas también pueden derivar de cuantas relaciones y situaciones tengan por objeto a los bienes que el empresario utiliza en su actividad mercantil efectiva (sin perjuicio de que con posterioridad se distingan las «operaciones ordinarias de las extraordinarias» a efectos de resultados). Esta delimitación deja fuera del ámbito de la registración a las operaciones del empresario individual que no sean inherentes al ejercicio de la empresa, siquiera históricamente se haya propuesto una solución distinta. En este punto, ciertamente, no existe una total armonía con la normativa concursal.

Los hechos económicos no son necesariamente hechos jurídicos, ni éstos necesariamente económicos. La doctrina jurídica se ha ocupado de esta diferencia. Así, Garrigues señaló[[79]](#footnote-79):

Por otra parte, la técnica contable se refiere solamente a las transferencias patrimoniales, en cuanto son materialmente perceptibles bajo la forma de entrada o salida en el patrimonio. Los actos jurídicos que precedan, o sea la base de estas mutaciones patrimoniales, son extraños a la contabilidad. De aquí la posibilidad de que ciertos elementos sean susceptibles de balance desde el punto de vista jurídico, pero no puedan llevarse al balance desde el punto de vista contable. Sobre este hecho se funda la distinción germánica entre cosas susceptibles de balance y cosas que deben llevarse al balance. La pertenencia al patrimonio mercantil se determina por el primer dato y no por el segundo. La obligatoriedad o la necesidad de que una cosa sea objeto de balance depende de consideraciones técnicas. La aptitud de esa misma cosa depende de consideraciones jurídicas.

Ejemplos: el crédito y la deuda, equivalentes y derivados de la misma relación jurídica, no deben ser llevados al balance según la técnica contable, porque el balance sólo debe registrar mutaciones patrimoniales acaecidas y que representen aumento o disminución del valor. En el mismo caso están las obligaciones pendientes derivadas de un contrato bilateral, en cuanto no significan mutación patrimonial alguna. Sin embargo, desde el punto de vista jurídico la inscripción de estas relaciones estaría justificada.

Esta cuestión rebasa los propósitos de este ensayo. Con todo adviértase que el artículo 3° de la *Ley 1314 de 2009* dispuso:

Parágrafo: Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal.

En consecuencia, los estados financieros no son en sí mismos actos jurídicos, creadores de obligaciones. Así, según Fernández y Gómez[[80]](#footnote-80):

(..) el balance no importa un reconocimiento de deuda frente a los acreedores, en razón de no tratarse de una declaración de voluntad, ni de un acto jurídico. Su naturaleza jurídica es la del cumplimiento o satisfacción de una carga en sentido técnico, con fines de conocimiento.

Los jueces colombianos han señalado que la contabilidad no es un sistema que registre solamente hechos ajustados a la legalidad. La validez o admisibilidad jurídica de los sucesos no es la cuestión primordial del sistema de información contable, que tiene su mira puesta en el efecto económico de los acontecimientos. Así, por ejemplo, el Consejo de Estado manifestó[[81]](#footnote-81):

La Sala tiene en cuenta que la finalidad primordial de la contabilidad, según los términos usados por el Código de Comercio, es la de suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante. Pero por “negocio” ha de entenderse no sólo el que se realice y perfeccione con todos los requisitos legales como es lo ideal, sino que también deben quedar registrados los que se ejecutan en realidad mediante traslación de bienes y dinero, así sea sin ceñirse a la formalidad propia del respectivo contrato o figura jurídica a que correspondan. La contabilidad no puede limitarse a registrar solamente los negocios jurídicamente perfectos, pues si así fuera, el contador sería una especie de censor jurídico, calidad ésta que en parte alguna se le ha asignado; además tal exigencia se traduciría en la imposibilidad de consignar las operaciones que en ocasiones una empresa realiza injurídicamente, es decir, inclusive en contra de una clara prohibición legal y no por ello puede dejar de registrarse en la contabilidad, obviamente sin perjuicio de la responsabilidad que les cabe a los administradores.

Ahora bien: como ya se anotó, los hechos no cambian o transforman por virtud del asiento que de ellos se haga en la contabilidad. El Consejo de Estado señaló[[82]](#footnote-82) (subrayo):

El certificado del revisor fiscal en asuntos relativos a la contabilización de determinadas partidas, no puede tener más valor que el que la ley le asigna a la certificación en su condición de contador público (Ley 145/60 y Ley 9a/83), respecto a lo cual ha dicho recientemente esta Sala que:

``Tampoco puede pretenderse que tal naturaleza puede probarse con el certificado expedido por el contador público, porque las normas legales vigentes no les atribuyen a los contadores un poder absoluto en materia de pruebas, ni la calificación legal de hechos económicos ni jurídicos, sino que se limitan a los actos y actuaciones que enumera el artículo 8o de la Ley 145 de 1960, referidos a los libros de contabilidad, es decir, que allí se contabilizan sumas como descuento pero no el hecho de que realmente lo sean, y menos que dicha constancia releve a la contribuyente del cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para aceptar fiscalmente una deducción''. (Exp. 3465, Actor: Dow Química de Colombia S. A.'', Consejera Ponente: Dra. Consuelo Sarria Olcos, fallo de septiembre 13/91).

En el caso debatido, la certificación presentada a la Administración, para probar que sobre algunos pagos la retención no es obligatoria y la calidad de ``bonificaciones ocasionales de mera liberalidad'' de otros, resulta inocua para el fin que se pretende, como quiera que no se refiere en forma estricta a los hechos consignados en la contabilidad, sino a conceptos sobre la naturaleza jurídica de algunas partidas o sobre el tratamiento tributario que les corresponde, en su concepto.

En igual sentido el mismo Consejo de Estado indicó[[83]](#footnote-83):

Con oportunidad del recurso de reconsideración en la vía gubernativa, es cierto que la sociedad aportó una certificación del revisor fiscal para demostrar el error alegado, en la cual manifiesta que revisados los libros de contabilidad se observó que los ingresos brutos declarados provenían en su totalidad de la enajenación de activos fijos y que por error se habían incluido en el renglón 1 del formulario oficial. Para la Sala, esta simple afirmación del revisor fiscal, como lo ha advertido el colaborador fiscal, no es válida para demostrar la aseveración del contribuyente que conlleva al hecho de considerar que no se encontraba obligado a declarar, si la totalidad de ingresos llevados al renglón 1 correspondían a ventas de activos fijos como se ha afirmado.

Como lo ha sostenido la Sala en repetidas oportunidades, las normas tributarios no le atribuyen a los contadores un poder absoluto en materia de pruebas, ni la calificación legal de hechos económicos y jurídicos, sino que se limita a los actos y actuaciones indicadas en el del artículo 8o. de la Ley 145 de 1960, lo que significa que su ámbito de aplicación es restringida, por lo que no puede pretenderse con ella y menos cuando su contenido es lacónico como ocurre en este caso, demostrar la calidad o naturaleza y origen de los ingresos denunciados con carácter diferente al que se ha registrado en la declaración.

###### Requisitos para poder reconocer un hecho económico

Tal como lo señala la norma reglamentaria transcrita (artículo 47 del Decreto reglamentario 2649 de 1993), el reconocimiento solo procede cuando se cumplen 4 condiciones (resalto): “Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que **corresponda con la definición de un elemento** de los estados financieros, que **pueda ser medido**, que **sea pertinente** y que **pueda representarse de manera confiable**”.

La exigencia de la medición confiable implica que ciertos hechos económicos no sean reconocidos. Así se crea una diferencia, por cuya virtud todo hecho contable es un hecho económico, pero no todo hecho económico es un hecho contable. La falta u omisión en los registros de hechos económicos no medibles de manera confiable es aducida por algunos como una deficiencia de la contabilidad, quienes, consecuencialmente, abogan por que tales sucesos sean reconocidos. La cuestión es muy sencilla: la contabilidad no rechaza, ni previamente ni de manera definitiva, algunos o ciertos hechos económicos. Cualquier hecho económico puede ser incluido en la contabilidad siempre que se le pueda medir confiablemente. Tiempos hubo en que los criterios de medición se concebían taxativamente y en forma rígida. Hoy estamos viendo cómo se admiten mediciones particulares (peculiares) y *ad hoc*, siempre que tanto la fuente de los datos en los cuales se base la medición, como los procedimientos y resultados de ésta, sean objeto de amplia revelación (no solo descriptiva sino también analítica).

Por otra parte, la contabilidad no se basa en la certeza, sino en probabilidades. Cada día más, el *riesgo* de que algo suceda es objeto de revelación contable, es decir, aunque no se tenga por realizado un hecho, la probabilidad de su ocurrencia lleva a informar sobre él, lo que puede hacerse usando las cuentas de orden o incluyendo el dato en las revelaciones.

Adviértase que en el momento en que esto se escribe está en curso un proyecto para reformular el marco de trabajo de la contabilidad internacional, del cual pueden sobrevenir cambios importantes en materia de los criterios de reconocimiento.[[84]](#footnote-84)

#### Asiento en los libros

##### La teneduría

Cuando un hecho económico realizado ha sido identificado, se procede a asentarlo en los libros. Para estos efectos, asentar significa “Anotar o poner por escrito algo, para que conste”[[85]](#footnote-85)

Llegamos así a los dominios de la teneduría, el “Arte de llevar los libros de contabilidad”[[86]](#footnote-86).

Pacioli puso de presente la importancia de llevar las cuentas así[[87]](#footnote-87):

Y para quien con el debido orden quiera tener un Mayor (Quaderno) con su Diario (Giornale), ponga cuidado a lo que con toda diligencia aquí se dirá, y a fin de que bien se entienda el proceso, nos pondremos en el lugar de quien por primera vez comienza a comerciar (traficare), como del orden en que deba proceder a tener sus cuentas y su “escritura”, de tal manera que sucintamente pueda encontrar cada cosa en su lugar; por el hecho de que no assettando (asentando) las cosas debidamente en su lugar, se vería en grandísimo trabajo y confusión en toda su hacienda “luxia comune dictum ubi non est ordo ibi est confusio”.

Garreta nos enseñó[[88]](#footnote-88):

Así pues, los libros de contabilidad forman parte de la documentación producida o recogida por la empresas que se adjetivizan así cuando se refieren a hechos y actos susceptibles de tener trascendencia contable por incorporarse a un balance. La contabilidad exige que determinados hechos acaecidos en el seno de la empresa cuando son susceptibles de incorporarse a un balance, se transformen en «hechos contables» necesitados de registro y que tal registro, contabi1ización, venga amparada por un soporte documental que garantice su fiabilidad y verificabilidad; cuando no existe documento contable (producido o recibido por el empresario) que garantice la anotación, la información no podrá ser admitida.

En el mundo moderno se ha desarrollado, de un lado, el fenómeno de “anotación en cuenta” y, de otro, la denominada “tercerización”. Por virtud del primero el tráfico jurídico se lleva a cabo por el simple asiento en libros especialmente designados y por virtud del segundo terceros se encargan de tales asientos. Es así como, por ejemplo, en el decreto 3960 de 2010 se lee:

ART. 2.14.2.1.3.—Funciones de las entidades administradoras de depósitos centralizados de valores. Las entidades que, de conformidad con la Ley 27 de 1990, administren un depósito centralizado de valores tendrán las siguientes funciones:

(…) 4. La teneduría de los libros de registro de títulos nominativos, a solicitud de las entidades emisoras.

##### Oportunidad del asiento

Nuestra legislación se ocupa de establecer cuándo deben hacerse los registros. De la fecha en la cual se produzcan los reconocimientos depende la hechura de los diferentes informes contables, los que, por regla general, deben ser tomados de los libros. Así se lee en el artículo 56 del *Decreto Reglamentario 2649 de 1993*:

(…) Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquel en el cual las operaciones se hubieren realizado.

Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su saldo.

En armonía con el plazo citado, el artículo 125 del aludido decreto dispone:

2. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos.

Como se ve, nuestra legislación regula el plazo para el asiento inicial (que por regla general afecta el libro Diario) y el plazo para el cálculo de los saldos de cada cuenta (que por regla general se anotan en el libro Mayor).

##### Contabilidad al día

Estas normas son la manifestación de uno de los corolarios fundamentales de los sistemas contables, que se enuncia como “contabilidad al día”.

Tiempo hubo en que se sostuvo que los registros debían hacerse diariamente, lo cual se desprendía tanto de la expresión contabilidad al día como del libro denominado Diario. Esto tiene especial e innegable sentido cuando el asiento en libros no es precedido de soportes, sino que el hecho económico se asienta directamente en los libros.

Aunque es innegable que para poder producir información contable oportuna se requiere que los asientos se hagan prontamente, no parece necesario, al menos en todos los casos, exigir que la contabilidad se actualice diariamente. Son las necesidades de la información y los medios disponibles para la llevanza del registro contable, las circunstancias que finalmente determinan cuál es la adecuada oportunidad de los registros. Mientras hay empresas cuya contabilidad se asienta simultáneamente con la realización de los hechos, las hay que lo hacen posteriormente. Atendiendo a estas situaciones el Legislador colombiano optó por fijar como plazo máximo para hacer los asientos el del mes siguiente a aquel en el cual ocurran las operaciones. Obsérvese que las operaciones del primer día de un mes pueden ser asentadas al final del mes siguiente. Este término se inicia el día en el cual se realiza (ocurre) el hecho económico respectivo. Esta regla supone que los hechos se conocen cuando suceden. En la realidad ello no siempre es así. Con todo reiteramos que el Legislador fijó el inicio del plazo para el reconocimiento de un hecho económico en el día de su ocurrencia. Esta exigencia legislativa lleva implícita la carga de identificar los hechos económicos cuando ocurran y no después.

No le pareció suficiente al Legislador colombiano el señalar cuándo deban asentarse los hechos económicos. Como se observó en las normas atrás reproducidas, el Legislador también le puso término al establecimiento de los saldos por cada cuenta. De tal manera que no basta el registro en un libro de detalle, como el Diario, sino que es indispensable el registro en un libro de resumen, como el Mayor. En el pasado esta tarea exigía un gran esfuerzo, porque había que pasar manualmente las operaciones del Diario al Mayor. Hoy, por virtud de la magia de la computación, el reflejo en el Diario ocurre simultáneamente con la acumulación en el Mayor.

Adviértase que en ciertos sistemas contables unos libros están diseñados para ser diligenciados después de otros y no todos al tiempo. Es así como el Consejo de Estado pudo sostener[[89]](#footnote-89):

Entonces si es la misma ley la que establece que el contribuyente debe al final de cada ejercicio elaborar un inventario y un balance general, no puede afirmarse que antes de vencer el período fiscal haya incurrido en falla sancionable por el hecho de no tener registradas operaciones en este libro, ni por el hecho de que entre el último asiento y la fecha de la inspección haya transcurrido el término de tres meses.

Por las razones expuestas concluye la Sala que la sanción impuesta con base en el acta de visita, en la cual se consigna expresamente como observación al libro mayor y balances que: “por ser la compañía una sociedad eminentemente agrícola sólo se presentan estados financieros una vez al año cortados a 31 de diciembre”, debe ser revocada».

El Consejo de Estado precisó[[90]](#footnote-90):

En el asunto en estudio, la DIAN impuso a la actora la sanción por irregularidades en la contabilidad, porque al momento de la visita no tenía registradas en el libro diario las operaciones de los meses de enero a noviembre de 1996. La contribuyente manifestó que el atraso obedeció a un error de la persona encargada de la impresión, pero que toda la información contenida en los libros de contabilidad se encontraba en el software de la compañía.

De la visita efectuada por la DIAN se evidencia que el libro diario se encontraba al día en el software de la contribuyente; sin embargo, no estaba impreso por los meses de enero a noviembre de 1996. En efecto, en el acta de libros de contabilidad se deja constancia de que “el periodo objeto de devolución (renta 96) en el libro diario únicamente está registrado el mes de diciembre de 1996, no se imprimió el resto de meses del año” (fl. 46, cdno. ppal.).

En el acta también se observa que la actora tenía al día los demás libros de contabilidad, junto con sus comprobantes externos (mayor, balances e inventarios), con base en los cuales, además, la administración podía verificar la contabilidad de la contribuyente y, determinar correctamente los tributos a su cargo.

En consecuencia, en este caso no hubo atraso en el libro diario superior a cuatro meses, pues, se insiste, el mismo se encontraba al día en el software de la actora. Y, es que la noción de libro de comercio en general, y de contabilidad en particular, tiene un carácter amplio que comprende tanto el concepto tradicional de hojas, como las cintas magnetofónicas, microfichas, disquetes y demás documentos que la tecnología ha puesto al servicio de los procesos económicos(4). Así, es el concepto amplio de libro debe tenerse en cuenta cuandoquiera que deba calificarse el cumplimiento de la obligación legal de llevar la contabilidad.

##### Forma de hacer los asientos

Conforme al artículo 48 del Código de Comercio:

(…) Así mismo será permitida la utilización de otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable, con el fin de asentar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios.

Por tanto desde la expedición del mencionado estatuto mercantil, la contabilidad puede llevarse por medios manuales, mecánicos o computarizados, los cuales pueden ser (y son en cada vez más casos) automáticos.

Elizondo explicó[[91]](#footnote-91):

(…) Aunque el procesamiento de datos constituye una fase del Proceso contable que será objeto de estudio en otro capítulo, es conveniente saber que existen diversos procedimientos para llevarlo a cabo, pues durante la fase de sistematización es necesario elegir el procedimiento adecuado, en función de las circunstancias de la entidad.

El procesamiento de datos puede ser: manual, mecánico o electrónico. Los dos últimos pueden ser considerados como la evolución lógica del primero.

(…) La captación de los datos que dan origen a la información financiera se realiza mediante la escritura sobre documentos utilizando el empleo de lápiz o pluma.

El almacenamiento de los datos se efectúa sobre registros especiales, los cuales también se preparan en forma manual.

Los cálculos se efectúan mentalmente, si bien hoy en día se puede contar con el auxilio de elementos mecánicos y electrónicos como la calculadora.

La información financiera obtenida se concentra en Estados financieros preparados manualmente, sin descartar la posibilidad de que, de acuerdo con las posibilidades económicas de la entidad, los mismos se preparen de manera mecanográfica.

Como se advierte, aunque el procedimiento manual cuenta con el apoyo de recursos mecánicos y hasta electrónicos, la mayoría de las funciones son efectuadas con el concurso del esfuerzo humano.

Si bien el procedimiento manual ofrece flexibilidad en cuanto a su operación y una fácil adaptación a los cambios, tiene la desventaja de ser rutinario y lento. Además, la posibilidad de cometer errores es muy elevada.

Métodos del procedimiento manual

El procedimiento manual se basa en diversos métodos para procesar las transacciones financieras de las entidades, a saber:

Dichos métodos son: Diario continental, Diario tabular, Centralizador y Pólizas.

a. Diario continental. Éste es el método manual de procesamiento más antiguo que se conoce. Consiste en registrar las operaciones que celebra una entidad económica en forma cronológica en un libro denominado Diario general, es decir, se anotan las transacciones de acuerdo con su fecha de celebración.

Enseguida, y también diariamente, debe efectuarse un pase de Libro diario general a otro denominado Mayor general, en el cual se clasifican las operaciones. Tal clasificación, una vez procesada, da origen a los Estados financieros.

Finalmente, al término de cada ejercicio contable, se transcriben los Estados financieros debidamente analizados a un tercer libro que recibe el nombre de Inventarios y balances.

Este método suele ser adoptado por aquellas entidades cuyo volumen de operaciones no es muy grande u otras en las que, por razones pecuniarias, les es imposible establecer uno más costoso. Sin embargo, debido a que es muy antiguo y por lo mismo rudimentario, este sistema presenta algunos inconvenientes (Lara, Elias

2°. Curso, p. 104):

• "No es posible registrar oportunamente en el Libro Diario un crecido volumen de operaciones, puesto que éstas deben ser anotadas por una sola persona, ya que no es factible que entre dos o más las puedan asentar simultáneamente en un mismo libro".

• "En el Libro Diario, por tratarse de un libro encuadernado, el registro de las operaciones se debe hacer en forma manuscrita".

• “Las operaciones asentadas en el Libro Diario deben pasarse diariamente, una a una, al Libro Mayor lo cual hace necesariamente lento el registro.”

b. Diario tabular. El Diario tabular, o columnar, constituye una evolución del Diario continental, en virtud de la cual se adiciona una serie de columnas a este último, en las cuales se clasifican los diferentes conceptos que conforman la actividad operacional de la entidad. De hecho, el Diario tabular permite efectuar a un solo tiempo tanto el registro como la clasificación de 1as operaciones, lo cual produce un valioso ahorro de tiempo.

Lo anterior, empero, no elimina la existencia de un Libro mayor general, al cual se pasan las operaciones registradas en el Libro tabular; sin embargo, este paso no se efectúa diariamente con base en operaciones individuales, sino a fin de mes por medio de concentraciones.

Asimismo, se conserva el Libro de inventarios y balances al que se hizo mención en el método de Diario continental.

Existen diversas modalidades del método de Diario tabular:

• Diario mayor único.

• Diario tabular propiamente dicho.

• Diario y caja.

c. Método centralizador. El método centralizador consiste en dividir el Diario continental en tantos diarios como conceptos específicos se presenten respecto de las operaciones de la entidad económica.

Pueden establecerse, por ejemplo, los siguientes diarios:

• De efectivo.

• De compras.

• De ventas.

• De salidas de almacén.

• De documentos por cobrar.

• De documentos por pagar.

• De operaciones diversas.

Al igual que ocurre con el método tabular, los pases al Libro mayor se efectúan mensualmente por medio concentraciones. También se maneja al fin del ejercicio contable el Libro de inventarios y balances.

El método centralizador, según se puede observar, además de la ventaja del ahorro de tiempo, ofrece la división del trabajo, pues el registro de las operaciones en los diarios específicos se efectúa por varias personas, lo que acelera el procedimiento de las transacciones y genera la información financiera de manera oportuna.

d. Método de pólizas. Este método se fundamenta en el uso de hojas sueltas denominadas pólizas, en las cuales se consignan las operaciones celebradas por una entidad económica.

Las transacciones así registradas se concentran en el Libro diario, del que pasan al Mayor, el que a su vez da origen a los Estados financieros, los cuales se detallan en el Libro de inventarios y balances.

El método de pólizas ofrece las ventajas de ahorro de tiempo y división del trabajo, ya señalados para el método centralizador. Sin embargo, ofrece las siguientes ventajas sobre este último:

• El uso de hojas sueltas resulta más práctico que el de libros empastados,

• Se puede anexar a cada póliza el comprobante de la transacción correspondiente.

2. Procedimiento mecánico. En este caso, el procesamiento de las operaciones se efectúa por medio de máquinas de contabilidad, tales como sumadoras, calculadoras, máquinas de escribir, etcétera.

Aunque en algunos casos la captación de datos se efectúa por medio del procedimiento manual, en muchos otros se captan mediante máquinas específicas, como es el caso de las que formulan la factura o comprobante de venta.

El almacenamiento de datos se efectúa en tarjetas previamente diseñadas para las máquinas, las cuales imprimen sobre las mismas los caracteres operados.

Los cálculos son efectuados por las propias máquinas, de conformidad con un programa previamente asignado.

La información financiera resultante es impresa por la propia máquina en *tarjetas*, las cuales constituyen Estados financieros. Sin embargo, es posible transferir dicha información a estados financieros mecanográficos.

Es fácil advertir que el procedimiento mecánico puede conservar algún vestigio del procedimiento manual. Sin embargo, aquél ofrece las ventajas de una mayor velocidad y de un menor margen de error, aunque, evidentemente, su instalación impone diversos tipos de gastos.

3. Procedimiento electrónico. Cuando se adopta este procedimiento el procesamiento de las operaciones se lleva a cabo por medio de máquinas electrónicas o cornputadoras, equipo integrado por una unidad de entrada de datos, una unidad central de proceso y una unidad de salida.

La entrada de datos se encuentra representada por el teclado. La unidad central por un cerebro que capta, clasifica, calcula, memoriza y archiva los datos recibidos de programas de procesamiento establecidos. La memoria es posible gracias al uso de unidades magnéticas llamadas discos. Por su parte, la unidad de salida se compone de una pantalla y una impresora, las cuales permiten manejar la información resultante.

Como se comprende. el procedimiento electrónico implica:

• Procesamiento de grandes volúmenes de datos.

• Mayor velocidad.

• Mayor exactitud.

• Mayor costo.

• Personal especializado.

Como puede notarse, son muchos y diversos los procedimientos y los métodos elegibles para procesar los datos de una entidad económica, necesarios para elaborar la información financiera de la misma.

Para realizar una elección adecuada, deben ponderarse los siguientes factores:

l. Magnitud de la entidad económica.

2. Volumen de las operaciones.

3. Necesidades de información.

4. Costo de 1as máquinas.

5. Posibilidades de capacitar y conservar personal idóneo.

Del libro de Turner y Weickgenannt extractamos las siguientes ideas, las que traducimos libremente:[[92]](#footnote-92)

Un sistema de información contable es un sistema que captura, registra, procesa y reporta información contable.

Algunas organizaciones producen y venden bienes, mientras otras prestan servicios a sus clientes.

En la medida en la cual ocurren procesos de negocios, los datos que ellos generan deben ser recolectados por el sistema de información contable.

Prácticamente todos los procesos de negocio de una organización generan efectos contables. Así como tales procesos se realizan sistemáticamente, el sistema de información contable debe capturar y registrar los correspondientes datos financieros.

Las categorías generales de procesos y subprocesos que son usadas para organizar el concepto de la mayoría de procesos de negocio incluyen los procesos de ingresos, erogaciones, conversión y administración.

Un sistema de información contable debe mantener tanto información detallada como resumida.

Existen tres tipos de sistemas de información contable: sistemas manuales, sistemas tradicionales (heredados) y modernos sistemas que integran tecnologías de información.

Un sistema completamente manual puede requerir documentos fuente, así como diarios y mayores basados en papel.

El documento fuente es un registro que captura los datos principales de una transacción. Un documento fuente usualmente presta tres servicios importantes al sistema contable: Suministra los datos de entrada necesarios para que el sistema contable registre la transacción, desencadena el principio de procesos de negocio y sirve como rastro para una auditoría.

Un documento de respuesta (*turnaround document*) es un producto del sistema contable que puede ser usado como dato de entrada en una parte diferente del sistema contable.

El mayor general suministra detalles del conjunto completo de cuentas que son usadas en el sistema contable de una organización.

El diario general es el lugar de entrada inicial de todas las transacciones que no son registradas en diarios especiales.

Diarios especiales son establecidos para registrar tipos específicos de transacciones.

En intervalos regulares, por ejemplo al final de cada semana o de cada mes, los subtotales de los diarios especiales son asentados en el mayor general. Mayores subsidiarios mantienen información detallada acerca de transacciones rutinarias, en una cuenta establecida para cada entidad.

Los documentos fuente, diarios y mayores, contienen los registros manuales en un sistema contable manual. Para registrar en esos diarios y mayores, debe establecerse un proceso que los empleados sigan al recolectar los documentos fuente y al introducir la información de los documentos fuente en los diarios y mayores apropiados.

Cuando los sistemas de información contable fueron computarizados, el proceso manual de registrar y de informar fue transferido a los sistemas automáticos.

La diferencia es que los mayores automatizados son archivos de computador en lugar que registros en papel.

Las máquinas y los programas para los computadores no son todo el sistema de información contable. Además de las máquinas y los programas, el proceso humano que captura, registra y procesa información es también parte de ese sistema.

Antes de los años 90, la mayoría de los programas de contabilidad para computadores consistían en módulos, o programas separados, para cada proceso de negocio.

Un sistema tradicional (heredado) es un sistema existente en operación dentro de una organización. Un sistema tradicional usa tecnología antigua en la cual la organización ha efectuado una considerable inversión, que puede estar arraigado en la organización.

Para el 2002, un estimado por profesionales de sistemas indicaba que al menos el 80% de las organizaciones tenía sistemas tradicionales que ellos están tratando de mantener.

Cuando los beneficios sobrepasan los costos, típicamente las organizaciones deciden remplazar sus sistemas tradicionales.

Las organizaciones no siempre remplazan completamente sus sistemas tradicionales con máquinas y programas nuevos, pero tratan de usar nueva tecnología para mejorar sus sistemas existentes.

Son posibles tres enfoques: *screen scrapers*, *enterprice application integration* y *complete remplacement*. En el primer caso se ponen en funcionamiento modernas interfases de pantalla (frontware). En el segundo se añaden nuevos programas a los antiguos programas para mejorar su procesamiento. En el tercero se abandona totalmente el sistema tradicional.

En el ámbito actual de los sistemas de información contable, numerosos programas de computador para sistemas contables están disponibles para ser comprados, los cuales integran muchos o todos los procesos de negocio de las organizaciones.

Los nuevos programas vendidos por las empresas desarrolladoras de programas de computación son más amigables con los usuarios que los sistemas tradicionales, típicamente utilizan la más reciente tecnología de almacenamiento de datos y las interfaces en Internet, ofrecen clientes poderosos, sistemas tecnológicamente avanzados que sirven como una importante parte de los sistemas de información contables.

El mercado de programas de computación para contabilidad hoy en día está clasificado en cuatro segmentos de mercado: sistemas para compañías pequeñas, sistemas para compañías medianas, sistemas ERP principiantes y sistemas ERP para el nivel 1.

Los vendedores continúan actualizando sus sistemas computarizados aprovechando las ventajas de *e-commerce*, *e-business* y de la integración a través de los procesos de los negocios.

Hay diferentes métodos para capturar y registrar datos contables, lo cual es el objetivo de los métodos de entrada de datos. Algunos de los métodos de entrada usados en las organizaciones en la actualidad son descritos en esta sección, incluyendo documentos fuente, tecleado, código de barras, sistemas de puntos de venta, EDI y *e-business.*

Los documentos fuente usualmente son preimpresos y prenumerados secuencialmente. Preimpresos para tener un formato preestablecido que captura datos y prenumerados para propósitos de control, asegurando que no se duplican ni pierden y que todos los documentos fuente son contabilizados.

En los sistemas computarizados, los datos se incorporan en los programas de computación mediante el uso de tecleados.

Un código de barras consiste en una serie vertical, legible mediante máquinas, de barras rectangulares y espacios, cuyo ancho varía y que están organizadas en formas específicas para representar letras, números y otros símbolos que pueden ser leídos por las personas.

Este método de captura de datos no es una captura manual mediante tecleados, porque la máquina lee los datos mediante un escáner de códigos de barras.

El más conocido uso del código de barras es el sistema de puntos de venta, en las ventas al menudeo.

Un sistema de puntos de venta (POS por sus siglas en inglés) es un método que usa máquinas y programas para capturar transacciones de ventas al menudeo mediante un código de barras estándar.

Recientemente todas las grandes tiendas al detal usan POS integrados con la caja registradora.

El código de barras es escaneado sobre los elementos vendidos, los precios son determinados mediante el acceso al inventario y a la lista de precios, los ingresos por las ventas son registrados y los valores del inventario actualizados.

En algunos casos, por ejemplo los restaurantes, los datos se capturan mediante pantallas táctiles.

El intercambio electrónico de datos (EDI por sus siglas en inglés) es un intercambio entre compañías, de computador a computador, de documentos de negocios en un formato de negocios estándar.

Los datos también son intercambiados entre partes en un negocio mediante *e-business* y *e-commerce*. *E-business* se refiere a todas las formas de transacciones de negocios en línea y a su procesamiento, de manera que *e-commerce* es un tipo de *e-business* específico para comprar y vender en línea. La mayor diferencia entre EDI y *e-business* es que EDI usa redes dedicadas mientras *e-business* usa la Internet.

Después que la información ha sido introducida dentro del sistema contable, debe ser procesada. El proceso contable involucra cálculos clasificaciones, acumulaciones y consolidación. En los sistemas contables manuales este proceso ocurre a través de los métodos manuales establecidos para el registro, divulgación y cierre de los diarios y mayores. El proceso automático puede realizarse mediante el procesamiento de lotes o en línea y en tiempo real.

El procesamiento en lotes requiere que todas las transacciones similares sean agrupadas en un momento específico y luego ese grupo de transacciones es procesado como un lote.

El procesamiento en lotes es la manera más adecuada para procesos de negocios en que las transacciones se guardan en archivos de acceso secuencial, como por ejemplo la nómina, las cuentas por pagar y las cuentas por cobrar. En los sistemas tradicionales se suelen tener archivos maestros y archivos de transacciones.

Cuando el procesamiento se hace en línea las transacciones no son agrupadas en lotes, en cambio ellas son procesadas individualmente.

Procesamiento en tiempo real significa que las transacciones se procesan inmediatamente y así los resultados están disponibles en ese mismo momento.

El procesamiento en tiempo real usualmente requiere una base de datos y un sistema administrador de la base de datos.

Un sistema de información contable genera varios diferentes tipos de documentos. Hay potencialmente tantos documentos de salida que no es posible cubrirlos a todos ellos aquí. Esta sección describe las siguientes categorías generales de documentos:

* Documentos comerciales como cheques, facturas y declaraciones.
* Documentos internos.
* Informes internos.
* Informes externos.

Hay un ilimitado número de potenciales informes internos, puesto que esta categoría comprende cualquier información que los administradores consideren útil para manejar el negocio. Los informes internos suministran realimentación a los administradores para ayudarlos a realizar los procesos de negocios bajo su control.

Los informes internos varían por proceso, por nivel de los administradores, por el tipo de organización. Ellos son diseñados específicamente para la función que es objeto del reporte. Los informes internos pueden ser impresos en papel, vistos en la pantalla del computador, creados (ya sea en papel o en pantalla) como búsquedas personalizadas que permiten administrar “profundizaciones” en los detalles de los procesos que se quieren manejar.

Los profesionales en sistemas y los contadores deben entender la documentación y las gráficas que describen los sistemas contables. Tal documentación permite al contador analizar y comprender los procesos y procedimientos de los procesos de negocios y los sistemas que capturan y registran los datos contables.

Los varios tipos de representaciones gráficas de los procesos y sistemas usados en los negocios actualmente incluyen:

* Mapa de procesos
* Flujos de sistemas
* Flujos de documentos
* Diagramas de flujo de datos
* Diagramas de relaciones entre entidades

Los mapas de procesos son representaciones gráficas de los procesos de negocios en los cuales los flujos actuales y la secuencia de eventos en proceso son presentados en forma de diagrama – el principio del proceso, las etapas del proceso y la terminación del proceso.

Los flujos de sistemas intentan mostrar completamente los sistemas, incluyendo los procesos de captura de datos, los procesos manuales o automáticos y los resultados. Muestran globalmente las secuencias de los procesos y los medios usados para procesar y almacenar los datos.

Es muy probable que los contadores y auditores usen mapas de procesos, diagramas de flujos de datos y flujos de documentos.

Un flujo de documentos muestra el flujo de documentos y de información entre departamentos o unidades de una organización.

Un flujo de documentos rastrea cada documento dentro de un proceso desde su origen hasta su destino final.

Un flujo de documentos es una forma especial de los flujos de sistemas que muestra solo flujo de documentos.

Los profesionales de sistemas usan los diagramas de flujos de datos como un diseño estructurado del sistema, un proceso dentro del cual el sistema lógico es diagramado primero a un alto nivel conceptual. En las etapas sucesivas el diagrama del flujo de datos se desenvuelve en muchos más niveles de detalle en los que las estructuras lógicas de todas las tareas se muestran de manera sucesiva como diagramas de flujos de datos.

Los diagramas de relaciones entre entidades, o diagramas ER, son representaciones gráficas de la estructura lógica de las bases de datos. Un diagrama ER identifica las entidades, los atributos de las entidades y las relaciones entre entidades.

Las relaciones entre entidades en un diagrama ER son representadas por el concepto denominado cardinalidad. La cardinalidad se refiere a como varios escenarios de una entidad se relacionan con cada escenario de otra entidad. La cardinalidad describe cada una de las siguientes tres maneras en las cuales una entidad se relaciona con otra:

1. Uno a uno: Cada empleado tiene un archivo personal, cada archivo personal almacena información solo de un empleado.
2. Uno a varios: Un supervisor tiene varios empleados. Cada empleado tiene solo un supervisor.
3. Varios a varios: Cada vendedor puede vender varios elementos y cada elemento puede ser comprado a través de varios vendedores.

En las dos últimas décadas, el modelo de cliente servidor de redes ha venido a ser común. Computadores cliente – servidor significa que dos tipos de computadores están en red juntos para realizar la aplicación de un proceso. El servidor es usualmente un gran computador que contiene la base de datos y varios de los programas de aplicación. Los computadores clientes, usualmente computadores tipo PC, están conectados en red con el servidor y trabajan con el servidor de tal manera que la red parece ser un único sistema integrado de usuarios.

En la mayoría de las redes cliente – servidor el servidor administra y conserva una gran base de datos, extrae datos de la base de datos y ejecuta grandes y complejos programas de aplicación. El cliente PC usualmente trabaja un suconjunto de datos que han sido extraidos de la base del servidor para realizar el procesamiento local de una tarea.

Las características del modelo cliente servidor son:

1. Tanto el servidor como los clientes están conectados juntos a la red.
2. El sistema se muestra a los usuarios como un solo conjunto integrado.
3. Partes individuales de los procesos son compartidas entre el servidor y los clientes.
4. Los computadores clientes participan en el procesamiento o manipulación de datos en una manera significativa.

Los procesos computacionales de los modelos cliente – servidor pueden ser divididos en dos niveles: presentación distribuida y aplicaciones distribuidas.

En la presentación distribuida, el ciente PC manipula datos para presentaciones, pero no hace ningún otro proceso significativo.

En las aplicaciones distribuidas, el cliente PC participa en el procesamiento más allá de lo descrito para el método de presentación distribuida. El cliente PC actualiza o cambia datos que residen en el servidor. Tales cambios de datos pueden no ser inmediatos, pero es muy probable que ocurran como resultado de tareas de actualización periódica de la base de datos del servidor.

Varias aplicaciones cliente – servidor se están moviendo hacia el modelo basado en la web. Por ejemplo, sistemas del nivel 1 de ERP tales como SAP y PeopleSoft usan la interfase web, en la cual los usuarios introducen o ven datos de los procesos de negocio a través del navegador web en su propio computador de escritorio.

La existencia de sistemas de información contable computarizados presenta retos específicos para los contadores en términos del potencial de conductas antiéticas.

Los fraudes pueden ser realizados y no detectados durante un largo tiempo si esos sistemas no son cuidadosamente supervisados.

El uso intensivo de modernos computadores, la utilización de programas ERP y el modelo de cliente servidor basado en la web, han transformado la teneduría contable. Muchos de los procedimientos propios de los sistemas manuales de contabilidad, que eran sistemas cerrados, han desaparecido. Atrás han quedado los procesos de cómputo que replicaban los procesos manuales. Nuevas metodoogías se han diseñado para aprovechar al máximo el poder de la computación moderna. Un gran ejemplo de esto es el modelo REA[[93]](#footnote-93):

Resources, events, agents (REA) is a model of how an accounting system can be re-engineered for the computer age. REA was originally proposed in 1982 by William E. McCarthy as a generalized accounting model, and contained the concepts of resources, events and agents.

REA is a popular model in teaching accounting information systems (AIS). But it is rare in business practice—companies cannot easily dismantle their legacy systems to meet REA's radical demands. REA has never actually been implemented, it is a data model primarily, the processing model is still vague (see Huang Wei-Peng 2005).

The REA model gets rid of many accounting objects that are not necessary in the computer age. Most visible of these are debits and credits—double-entry bookkeeping disappears in an REA system. Many general ledger accounts also disappear, at least as persistent objects; e.g., accounts receivable or accounts payable. The computer can generate these accounts in real time using source document records.

REA treats the accounting system as a virtual representation of the actual business. In other words, it creates computer objects that directly represent real-world-business objects. In computer science terms, REA is an ontology. The real objects included in the REA model are:

goods, services or money, i.e., resources

business transactions or agreements that affect resources, i.e., events

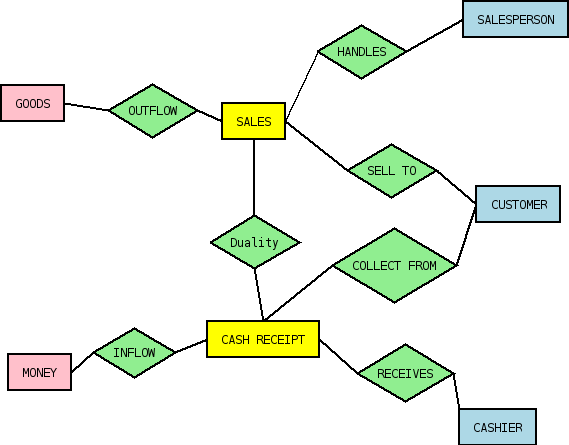
people or other human agencies (other companies, etc.), i.e., agents

These objects contrast with conventional accounting terms such as asset or liability, which are less directly tied to real-world objects. For example, a conventional accounting asset such as goodwill is not an REA resource.

There is a separate REA model for each business process in the company. A business process roughly corresponds to a functional department, or a function in Michael Porter's value chain. Examples of business processes would be sales, purchases, conversion or manufacturing, human resources, and financing.

At the heart of each REA model there is usually a pair of events, linked by an exchange relationship, typically referred to as the "duality" relation. One of these events usually represents a resource being given away or lost, while the other represents a resource being received or gained. For example, in the sales process, one event would be "sales"—where goods are given up—and the other would be "cash receipt", where cash is received. These two events are linked; a cash receipt occurs in exchange for a sale, and vice versa. The duality relationship can be more complex, e.g., in the manufacturing process, it would often involve more than two events (see Dunn et al. [2004] for examples).

REA systems are usually modeled as relational databases, though this is not compulsory. The design typically uses entity-relationship diagrams. The philosophy of REA draws on the idea of reusable Design Patterns, though REA patterns are used to describe databases rather than object oriented programs, and are quite different from the 23 canonical patterns in the original designs pattern book by Gamma et al. (which is not surprising because the Gamma et al. patterns are really implementation patterns to get around shortcomings in C++ rather than design patterns per se). Research in REA emphasizes patterns (e.g., Hruby et al. 2006). Here is an example of the basic REA pattern:



The pattern is extended to encompass commitments (promises to engage in transactions, e.g., a sales order), policies, and other constructs. Dunn et al. (2004) provide a good overview at an undergraduate level (for accounting majors), while Hruby et al. (2006) is an advanced reference for computer scientists.

REA is a continuing influence on the electronic commerce standard ebXML, with W. McCarthy actively involved in the standards committee. The competing XBRL GL standard however is at odds with the REA concept, as it closely mimics double-entry book-keeping.

## Los soportes

### La legislación anterior

El *Código de Comercio* *Terrestre*, adoptado por la Ley 57 de 1887, no se refería a los soportes ni a los comprobantes de contabilidad. Como puede verse en el capítulo 2° del Título II de esa compilación, el legislador se focalizó en los libros de contabilidad.

Con relación a esa regulación, Gabino Pinzón sostuvo[[94]](#footnote-94):

c) Otra aplicación o desarrollo importante del principio expuesto sobre la necesidad de asegurar no solo la verdad formal o contable sino la verdad material o comercial[[95]](#footnote-95) a la información suministrada por la contabilidad, es la relacionada con los comprobantes de los asientos hechos en los libros. El más grave de los vacíos o deficiencias que ofrece la actual reglamentación legal de la contabilidad mercantil – sobre la cual volverá a insistirse, al hablar del valor probatorio de los libros de cuentas – es la poca o ninguna importancia que se da a esos comprobantes. El código se limita a exigir que se lleve determinado número de libros, que éstos sean registrados y que los asientos se hagan con observancia de ciertas prescripciones encaminadas a asegurar la autenticidad o verdad formal de los mismos, pero no exige que se conserven los comprobantes de las cuentas, como las facturas, recibos, notas crédito, etc.[[96]](#footnote-96)

Los comprobantes son la base de una buena contabilidad, porque representan el respaldo o garantía de verdad de los asientos de los libros, al mismo tiempo que facilitan la tecnificación de los libros principales, que pueden ser síntesis sencillas, confeccionadas a base de simples referencias convencionales a los correspondientes comprobantes[[97]](#footnote-97). Una contabilidad desprovista de comprobantes no puede suministrar sino una información carente de fidedignidad completa, apta solamente para el engaño, porque puede degenerar en simples registros arbitrarios o caprichosos. Y, del mismo modo, una contabilidad en la que los asientos de los libros no correspondan a los comprobantes es y será siempre una contabilidad falsa. La importancia de esta cuestión –ignorada por los redactores de los primeros códigos de comercio – fue ya prevista por el legislador de 1935, que, al hacer obligatoria la vigilancia interna[[98]](#footnote-98) de las sociedades anónimas por medio de los revisores fiscales, encomendó a éstos funcionarios la función de “examinar todas las operaciones… y comprobantes de las cuentas”[[99]](#footnote-99). Y la comisión revisora del código de comercio autorizada por el mismo legislador de 1935 previó en el proyecto antes mencionado que el valor probatorio de la contabilidad mercantil se subordina a “la exactitud y corrección con que se han llevado las cuentas y la armonía de éstas entre sí y con los comprobantes, cartas y documentos que se presenten”[[100]](#footnote-100).

Como ya lo anotamos, existieron (y existen) contabilidades en que el asiento ocurre directamente en los libros sin estar precedido de un soporte. Si en el asiento interviene solo la parte que ocupa el puesto del ente respecto del cual se lleva la contabilidad, ciertamente esta contabilidad despierta muchas sospechas. Pero si, como la tecnología actual lo permite, el asiento es realizado por un tercero distinto del ente, las sospechas se desvanecen. Obsérvese lo que sucede cuando se hace un retiro desde un cajero electrónico: la transacción es efectuada por el cliente, cuyas acciones son asentadas en tiempo real en el momento mismo que el cliente las ejecuta.

La anotación en cuenta, completamente desarrollada en otros países, ha comenzado a tener manifestaciones en nuestro país. Es así como en el Decreto 3960 de 2010 se lee:

ART. 1º— Modificase el libro catorce de la parte segunda del Decreto 2555 de 2010, el cual quedará así:

“Libro 14 normas aplicables a los depósitos centralizados de valores

Título I

Principios de la anotación en cuenta

ART. 2.14.1.1.1.—Principios de la anotación en cuenta. Los depósitos centralizados de valores deberán llevar sus registros bajo los siguientes principios:

1. Principio de prioridad: Una vez producido un registro no podrá practicarse ningún otro respecto de los mismos valores o derechos que obedezca a un hecho producido con anterioridad en lo que resulte opuesto o incompatible con dicho registro.

2. Principio de tracto sucesivo: Los registros sobre un mismo derecho anotado deberán estar encadenados cronológica, secuencial e ininterrumpidamente, de modo que quien trasmite el valor o derecho aparezca previamente en el registro.

3. Principio de rogación: Para la realización de cada registro se requerirá solicitud previa del titular del valor o derecho registrado o de la entidad competente y autorizada para tal fin. Por lo tanto, no procederán registros a voluntad o iniciativa propia del depósito centralizado de valores, salvo casos reglamentarios previamente establecidos.

4. Principio de buena fe: La persona que aparezca como titular de un registro, se presumirá como legítimo titular del valor o del derecho al cual se refiere el respectivo registro.

5. Principio de fungibilidad: Los titulares de registros que se refieran a valores o derechos que hagan parte de una misma emisión y que tengan iguales características, serán legítimos titulares de tales valores en la cantidad correspondiente, y no de unos valores o derechos especificados individualmente.

ART. 2.14.1.1.2.— Registro. En el ámbito de la anotación en cuenta, el registro que lleven los depósitos centralizados de valores cumplirá la función del registro al que hace referencia el artículo 648 del Código de Comercio.[[101]](#footnote-101)

### La legislación actual

El artículo 53 del Código de Comercio, al regular los comprobantes de contabilidad, dispone que “*A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen*”.

Enseña el *Decreto reglamentario número 2649 de 1993*:

ARTÍCULO 123. — Soportes. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.

Como ya se dijo, las normas colombianas exigen la documentación de los hechos económicos realizados. En la norma que antecede, a los documentos que se preparen para cumplir esta obligación se les llama *soportes*. El nombre responde a su función: apoyar, sostener, servir de fundamento[[102]](#footnote-102) del comprobante, del cual hablaremos posteriormente.

Como se ve, el reglamento no lista los elementos que componen un soporte, ni hace una enumeración de los tipos de soporte más usuales. En cambio de esto dispone que los soportes deben preparase, *Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate*. De esta manera la norma se remite a la amplísima regulación de los documentos dispersa a lo largo de toda la legislación.

Para los efectos de la documentación, conviene recordar que los actos se clasifican en reales, solemnes y consensuales.[[103]](#footnote-103) Si un acto no ha sido establecido como solemne, los comerciantes pueden manifestar se decisión de obligarse de cualquier modo.[[104]](#footnote-104)

Entre las formalidades que nuestro legislador ha consagrado se encuentra la de exigir que ciertos actos se celebren mediante escritura pública. Así, por ejemplo, el artículo 1857 del *Código Civil* colombiano establece: *La venta de los bienes raíces y servidumbres y la de una sucesión hereditaria, no se reputan perfectas ante la ley, mientras no se ha otorgado escritura pública.* La escritura pública es un documento ampliamente regulado, especialmente por el *Decreto 960 de 1970*, conforme al cual: *ARTÍCULO 13. — La escritura pública es el instrumento que contiene declaraciones en actos jurídicos, emitidos ante el notario, con los requisitos previstos en la ley y que se incorpora al protocolo. El proceso de su perfeccionamiento consta de la recepción, la extensión, el otorgamiento y la autorización.*

En otros casos la Ley exige, simplemente, que los actos consten por escrito. De acuerdo con el *Código de Comercio* colombiano, uno de esos casos es el de la promesa de contrato de sociedad: *ARTÍCULO 119. — La promesa de contrato de sociedad deberá hacerse por escrito, con las cláusulas que deban expresarse en el contrato, según lo previsto en el artículo 110, y con indicación del término o condición que fije la fecha en que ha de constituirse la sociedad. La condición se tendrá por fallida si tardare más de dos años en cumplirse.*

*Los promitentes responderán solidaria e ilimitadamente de las operaciones que celebren o ejecuten en desarrollo de los negocios de la sociedad prometida, antes de su constitución, cualquiera que sea la forma legal que se pacte para ella.*

Por regla general los escritos exigidos por la Ley pueden ser documentos privados.[[105]](#footnote-105)

Muchos actos pueden celebrarse oralmente. Sin embargo esto puede hacer difícil su prueba. De acuerdo con el *Código de Procedimiento Civil* colombiano: *ARTÍCULO 232. — Limitación de la eficacia del testimonio. La prueba de testigos no podrá suplir el escrito que la ley exija como solemnidad para la existencia o validez de un acto o contrato.*

*Cuando se trate de probar obligaciones originadas en contrato o convención, o el correspondiente pago, la falta de documento o de un principio de prueba por escrito, se apreciará por el juez como un indicio grave de la inexistencia del respectivo acto, a menos que por las circunstancias en que tuvo lugar haya sido imposible obtenerlo, o que su valor y la calidad de las partes justifiquen tal omisión.*

Recuérdese que según la *Ley 527 de 1999*:

ARTÍCULO 6º — Escrito. Cuando cualquier norma requiera que la información conste por escrito, ese requisito quedará satisfecho con un mensaje de datos, si la información que éste contiene es accesible para su posterior consulta.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará tanto si el requisito establecido en cualquier norma constituye una obligación, como si las normas prevén consecuencias en el caso de que la información no conste por escrito.

El ejemplo típico de documento que no suele ser una solemnidad de los actos, sino, simplemente, una forma de probarlos, es la factura.

Tenemos entonces que para que sean válidos en el mundo jurídico hay actos que deben hacerse constar por escrito, mientras que otros actos son válidos aunque no se documenten. Sin perjuicio de sus condiciones de validez, para poder ser contabilizados todos los actos, solemnes o no, deben ser documentados. Si el acto es solemne, el mismo documento que se utilice para celebrarlo servirá de soporte. Ahora bien: los actos no solemnes pueden haber sido documentados por la mera voluntad de quienes intervienen en ellos. También en este caso el documento respectivo servirá de soporte. Finalmente: si un acto no solemne no consta por escrito, para poder reconocerlo en la contabilidad habrá que documentarlo. Adviértase que lo que aquí se exige documentar es el hecho económico y no el mero registro contable. Por tanto, habrá que incluir detalles del suceso, los que pueden exceder los requerimientos para preparar los comprobantes de contabilidad. Sobre la conveniencia de este detalle cabe recordar a Pacioli[[106]](#footnote-106):

Y un vez descritas con diligencia todas las cosas que tienes en muebles e inmuebles, como se ha dicho, una por una, lo mismo que si fueren diez mil; de qué condiciones y naturaleza son los depósitos en bancos y los empréstitos, conviene que indiques todas en un buen orden en dicho inventario, con todas las contraseñas, nombres y apellidos, por cuanto sea posible, ya que para el comerciante (o mercadante) nunca las cosas pueden ser demasiado claras, por los infinitos casos que en el tráfico pueden ocurrir a quien lo ejercita diariamente; que como bien dice el proverbio: que es preciso hacer un mayor esfuerzo (che bisogna più punti a fare) para ser un buen mercader, que para ser un doctor en leyes.

#### Origen externo o interno de los soportes

Los soportes pueden ser de origen externo o interno. Esta clasificación fue consagrada hace tiempo en la legislación tributaria, legislación dentro de la cual se originaron muchas de las reglas documentales de la contabilidad colombiana hoy vigentes. Se lee en el *Decreto reglamentario 1495 de 1978*:

ARTÍCULO 1. – El artículo 10 del Decreto 2265 de 1976 quedará así:

Los documentos que justifican los comprobantes de contabilidad y respaldan las partidas asentadas en los libros, son de orden interno o externo.

Son de orden interno los que sirven para registrar operaciones que no afectan directamente a terceros, como el movimiento de reservas, los diferidos, los saldos de inventarios, la distribución de costos y gastos, etc., y deben contener fecha, número de serie, descripción de la operación y cuantía de ella.

Son de orden externo los documentos que se producen para registrar operaciones realizadas con terceros, como las facturas de ventas, los recibos de caja, los comprobantes de pago, los comprobantes de devoluciones, etc., y deben contener la fecha de expedición, número de serie, detalle, valor y forma de pago, cuando fuere pertinente. (…)

Los documentos preparados por terceros tienen un valor probatorio propio, el cual conservan sin que se aumente o disminuya cuando son usados como soportes contables. El Consejo de Estado manifestó[[107]](#footnote-107):

Adicionalmente, si bien es cierto que la contabilidad se compone tanto de los libros como de los comprobantes de orden interno y externo, no puede ignorarse que los comprobantes externos como documentos que emanan de terceros, tienen valor probatorio independientemente de acuerdo con la ley. De manera tal que no puede desconocerse una escritura pública, un pago de impuestos, un contrato, etc., por el hecho de constituir el documento o soporte externo del registro contable del pago o del ingreso asentado, porque estos documentos son autónomos.

No es posible exigir que una contabilidad se apoye solo en documentos externos y, menos aún, en documentos originales. Piénsese en un título valor que, por incorporar el derecho respectivo, debe estar en manos del acreedor, por lo que no puede estar en poder de quien lo expidió y, entonces, éste no puede integrar el original como soporte en su contabilidad. El Consejo de Estado aseveró[[108]](#footnote-108):

Comprobantes externos, como lo precisa el Código de Comercio en el artículo 53 inciso 2o. antes transcrito y como lo reitera el artículo 1o. del Decreto 1495 de 1978 artículo 1o. inciso 3o. son: "los documentos que se producen para registrar operaciones realizadas con terceros, como las facturas de venta, los recibos de caja, los comprobantes de pago, los comprobantes de devoluciones, etc., y deben contener la fecha de expedición, número de serie, detalle, valor y forma de pago, cuando fuere necesario".

El contexto de la norma permite determinar que el comprobante externo de contabilidad, soporte del asiento, contrariamente a lo expuesto por la Administración puede ser elaborado por el contribuyente, para registrar operaciones con terceros.

Este comprobante es independiente y diferente del documento fuente, en el cual puede intervenir el propio contribuyente (deudor de un crédito, factura o tiquete de venta, recibo de caja), el contribuyente y el otro sujeto de la relación contractual activo pasivo (escrituras de compra, contrato de arriendo, contrato de suministro, etc.), e incluso puede corresponder a documentos suscritos por terceros (compra-venta de factoring de créditos, o de toda clase de derechos y obligaciones, así como la negociación de títulos valores otorgados por terceros, etc.).

Entonces, mal puede argumentarse que en todos los casos, para el debido asiento contable sea indispensable la existencia física o documento externo, porque desde este punto de vista el que suscribe un título valor como girador, endosante, etc., que para efectos de la titularidad del documento y ejercicio del derecho en él incorporado debe entregarlo no estaría en posibilidad de asentar la operación por ausencia física del documento. Tampoco el pagaré entregado por el deudor a favor del acreedor, en virtud de un préstamo de dinero constituiría documento externo por haber sido suscrito por éste y entonces se le colocaría en imposibilidad absoluta de registrar su operación. Incluso el documento podría no existir, sin que por ello pueda deducirse inexorablemente que la falta de documento impide la elaboración del soporte externo de contabilidad que permite el asiento contable, como tampoco que su ausencia implique transgresión a las normas de contabilidad y es por ello que el artículo 1o. inciso 3o. del Decreto 1495 de 1978, consagra la expresión: "cuando fuere pertinente".

#### Fecha de los soportes

Un requisito común de todos los documentos contables es la fecha. Tanto en cuanto el sistema contable es un instrumento para hacer constar una historia[[109]](#footnote-109), la cronología[[110]](#footnote-110) resulta esencial.

#### Firma de los soportes

Otro requisito común de todos los documentos contables es su autenticidad. Por ello, tratándose de los soportes se exigen que estén *autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.* Estarán firmados por quienes intervinieron en el acto del cual dan cuenta, cuando tal acto se hubiere consignado documentalmente, sea en cumplimiento de la ley o por la mera voluntad de las partes. Y se autorizarán por quien elabore el soporte cuando el suceso en cuestión no estuviere documentado y lo fuere para efecto de su contabilización. Quien autoriza un soporte es responsable de su veracidad.

La doctrina oficial ha advertido que no todo documento puede ser tenido como un soporte admisible. Así, por ejemplo, los médicos son los únicos habilitados para dar fe de una enfermedad que incapacite a un empleado para trabajar normalmente. También dicha doctrina ha resaltado casos en los cuales ciertos documentos no satisfacen las condiciones necesarias para tenerse como soportes. Por ejemplo, la Superintendencia de Sociedades, en su *Concepto 340-052972 de Septiembre 21de 2005*, manifestó:

No sobra indicarle que el avalúo catastral no cumple con los requisitos consagrados en el artículo 64 antes citado[[111]](#footnote-111). Es así, como los entes económicos deben designar para la realización de los avalúos técnicos, a aquellas personas naturales o jurídicas de reconocida especialidad e independencia que reúnan por lo menos, las calidades y cualidades indicadas anteriormente, en especial en cuanto tiene que ver la materia objeto de estudio, llámese arquitecto, ingeniero, miembro de la lonja de propiedad raíz, etc., que pueda certificar su dictamen y disponga de todos los elementos de juicio necesarios para asignar valores que le otorgue a cada uno de los activos por el avaluados, y que presente el estudio junto con los documentos soportes, que evidencien el trabajo realizado. Por lo anterior explicado, el avalúo catastral no reúne tales características y persigue fines fiscales más no contables.

#### Idioma de los soportes

De acuerdo con el artículo 10º de la *Constitución Política*, el castellano es el idioma oficial de Colombia[[112]](#footnote-112) En Colombia la contabilidad ha de llevarse en castellano.[[113]](#footnote-113) Consecuentemente, el *Código de Comercio* colombiano obliga a las sociedades extranjeras a llevar sus libros de contabilidad en español.[[114]](#footnote-114). Sin perjuicio de lo anterior, teniendo en cuenta que algunos soportes pueden haber sido elaborados en el extranjero, como es común en las operaciones de comercio exterior, el reglamento colombiano determina que *Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado*. Adviértase que si dentro de un proceso el soporte quiere hacerse valer como prueba deberá ser traducido.[[115]](#footnote-115)

Fernández y Gómez observaron[[116]](#footnote-116):

Del espíritu y fundamento de las disposiciones relativas a los libros de comercio resulta, en nuestro concepto, que deben ser llevados con escritura común, no en taquigrafía, pues esta última, aparte de que obligaría a su traducción, en la mayoría de los casos resultaría intraducible con exactitud, por las numerosas abreviaturas y el carácter personalísimo de la escritura estenográfica, que hace que lo escrito por un taquígrafo difícilmente pueda ser traducido por otro.

#### Registros a partir de los soportes

Primero se hicieron los asientos directamente en los libros. Luego se exigió que los asientos en libros constasen en soportes. Posteriormente se interpuso entre el soporte y los libros el comprobante, de manera que el orden quedó establecido así: soporte, comprobante, libro. Tiempo hubo en que los hechos económicos debían anotarse primero en libros de detalle, a partir de los cuales se preparaban los libros de resumen[[117]](#footnote-117).

Como hoy en día las bases de datos relacionales[[118]](#footnote-118) hacen innecesario esos procederes, el reglamento expresamente señala que los soportes pueden *ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.*

#### La factura

Conforme al *Diccionario de la Lengua Española*[[119]](#footnote-119):

factura.

(Del lat. *factūra*).

1. f. Acción y efecto de hacer.

2. f. Relación de los objetos o artículos comprendidos en una venta, remesa u otra operación de comercio.

3. f. Cuenta detallada de cada una de estas operaciones, con expresión de número, peso o medida, calidad y valor o precio.

4. f. Cuenta que los factores dan del coste y costas de las mercancías que compran y remiten a sus corresponsales. (…)

pasar ~.

1. loc. verb. Pedir una contraprestación a quien se ha hecho un favor o prestado un servicio.

El *Código de Comercio* colombiano consagra el derecho a pedir factura:

ARTÍCULO 944. — El comprador tiene derecho a exigir del vendedor la formación y entrega de una factura de las mercaderías vendidas con indicación del precio y de su pago total o de la parte que hubiere sido cancelada. No reclamándose contra el contenido de la factura, dentro de los tres días siguientes a la entrega de ella, se tendrá por irrevocablemente aceptada.

El *Estatuto Tributario* colombiano consagra el deber de pedir factura:

ARTÍCULO 618. — Modificado. L. 488/98, art. 76. Obligación de exigir factura o documento equivalente. A partir de la vigencia de la presente ley los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios están obligados a exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan.

Obsérvese que el derecho a pedir factura procedía únicamente si al acto respectivo aplicaba la legislación mercantil. En cambio el deber de pedir factura obliga a todas los “adquirentes” de bienes o servicios.

La *Ley 1231 de 2008* modificó el *Código de Comercio* colombiano y facultó al vendedor o prestador del servicio para hacer de la factura un título valor[[120]](#footnote-120):

ARTÍCULO 772. — Modificado. L. 1231/2008, art. 1º. Factura es un título valor que el vendedor o prestador del servicio podrá librar y entregar o remitir al comprador o beneficiario del servicio.

No podrá librarse factura alguna que no corresponda a bienes entregados real y materialmente o a servicios efectivamente prestados en virtud de un contrato verbal o escrito.

El emisor vendedor o prestador del servicio emitirá un original y dos copias de la factura. Para todos los efectos legales derivados del carácter de título valor de la factura, el original firmado por el emisor y el obligado, será título valor negociable por endoso por el emisor y lo deberá conservar el emisor, vendedor o prestador del servicio[[121]](#footnote-121). Una de las copias se le entregará al obligado y la otra quedará en poder del emisor, para sus registros contables[[122]](#footnote-122).

PAR. — Para la puesta en circulación de la factura electrónica como título valor, el Gobierno Nacional se encargará de su reglamentación.

La ley tributaria colombiana obliga a ciertas personas a expedir factura:

ART. 615. — Obligación de expedir factura. Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Para quienes utilicen máquinas registradoras, el documento equivalente será el tiquete expedido por esta.

PAR. 1º—Adicionado. L. 49/90, art. 64. La boleta de ingreso a las salas de exhibición cinematográfica constituye el documento equivalente a la factura.

PAR. 2º—Adicionado. L. 223/95, art. 34. Quienes tengan la calidad de agentes de retención del impuesto sobre las ventas, deberán expedir un certificado bimestral que cumpla los requisitos de que trata el artículo 381 del estatuto tributario. A solicitud del beneficiario del pago, el agente de retención expedirá un certificado por cada retención efectuada, el cual deberá contener las mismas especificaciones del certificado bimestral.

En los demás aspectos se aplicarán las previsiones de los parágrafos 1º y 2º del artículo 381 del estatuto tributario.

Le Ley tributaria exonera a algunas personas del deber de expedir factura.[[123]](#footnote-123)

La Ley establece normas especiales para la factura por computador[[124]](#footnote-124) y para la factura electrónica[[125]](#footnote-125). También regula varios documentos que considera *equivalentes* a la factura[[126]](#footnote-126).

Una de las artimañas de los evasores de impuestos consiste en no facturar. En respuesta a esto se ha construido el entramado que acabamos de reseñar. Desafortunadamente el remedio es también una enfermedad, ya que implica una gran dificultad procedimental. En un País tan pobre e informal, fácilmente puede uno observar la no expedición de facturas. Muchas personas emiten recibos que incumplen varias de las exigencias legales.[[127]](#footnote-127)

En todo caso la existencia de los hechos económicos no depende de que sean facturados. Es así como el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su *Concepto 12 de mayo 27de 2003* precisó[[128]](#footnote-128):

En ese sentido, los ingresos se deben registrar y facturar dentro del período contable correspondiente a su causación, es decir, dentro del mes en que se encuentra entregado el bien o el servicio, como quiera que el cierre contable debe garantizar el adecuado registro de las operaciones realizadas por el ente económico en dicho período.

Si para dicha fecha no se dispone de la factura respectiva, se deberá realizar la provisión que corresponda, sustentado en el documento en que consta la entrega, a título de ejemplo, la remisión de mercancías y una vez llegue el documento idóneo que acredite la transacción, afectar las cuentas pertinentes.

##### Los títulos valores

Los títulos valores son documentos especiales. El *Código de Comercio* colombiano los define así:

ARTÍCULO 619. — Los títulos-valores son documentos necesarios para legitimar el ejercicio del derecho literal y autónomo que en ellos se incorpora. Pueden ser de contenido crediticio, corporativos o de participación, y de tradición o representativos de mercancías.

Como se ve, este tipo de documentos *incorpora* derechos. En pocas palabras esto significa que, por virtud de una ficción legal, el derecho se confunde con el documento. De tal manera que la suerte del soporte documental es la suerte del derecho.

El derecho se incorpora en el documento mediante la escritura, en forma tal que lo que dice el documento determina el derecho. Por ello aludimos al derecho *literal*.

Una vez incorporado literalmente un derecho a un documento, ese derecho se vuelve *autónomo*. Un título es un instrumento para hacer circular un derecho. Esta circulación ocurre de manera distinta a la de los derechos no titularizados. Así, tratándose de los derechos no titularizados cada adquirente del derecho está sometido a toda la historia negocial (tratándose de inmuebles aludimos a la tradición). En cambio tratándose de títulos valores el comprador sólo se somete a la relación jurídica por la cual adquiere el título. En palabras más complejas: cada una de las relaciones jurídicas instrumentadas en el título es autónoma de las demás.[[129]](#footnote-129)

Estructurados los títulos valores como documentos que incorporan derechos literales y autónomos, la Ley los convierte en *necesarios* para legitimar el ejercicio de los derechos incorporados. Así, por ejemplo, para ejercer el derecho hay que exhibir el título.

##### El contenido de la factura

Para que un documento sea una factura debe contener una relación de los bienes vendidos o de los servicios prestados, señalando su valor. El comprador puede exigir que se anote en ella la parte pagada de tal valor.

El *Estatuto Tributario* adicionó esos requisitos básicos, así:

ARTÍCULO 617. — Modificado. L. 223/95, art. 40. Requisitos de la factura de venta. Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

a) Estar denominada expresamente como factura de venta;

b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio;

c) Modificado. L. 788/2002, art. 64. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado;

d) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta;

e) Fecha de su expedición;

f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados;

g) Valor total de la operación;

h) El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura;

i) Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas, y[[130]](#footnote-130)

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.

PAR. — En el caso de las empresas que venden tiquetes de transporte no será obligatorio entregar el original de la factura. Al efecto, será suficiente entregar copia de la misma.

PAR. — Adicionado. L. 962/2005, art. 45. Para el caso de facturación por máquinas registradoras será admisible la utilización de numeración diaria o periódica, siempre y cuando corresponda a un sistema consecutivo que permita individualizar y distinguir de manera inequívoca cada operación facturada, ya sea mediante prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos o mecanismos similares.

Para que la factura pueda ser considerada como un título valor se requiere dar cumplimiento al artículo 774 del *Código de Comercio*, tal como quedó modificado por la *Ley 1231 de 2008*:

ARTÍCULO 774. — Modificado. L. 1231/2008, art. 3º. Requisitos de la factura. La factura deberá reunir, además de los requisitos señalados en los artículos 621 del presente código, y 617 del estatuto tributario nacional o las normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan, los siguientes:

1. La fecha de vencimiento, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 673. En ausencia de mención expresa en la factura de la fecha de vencimiento, se entenderá que debe ser pagada dentro de los treinta días calendario siguientes a la emisión.2. La fecha de recibo de la factura, con indicación del nombre, o identificación o firma de quien sea el encargado de recibirla según lo establecido en la presente ley.

3. El emisor vendedor o prestador del servicio, deberá dejar constancia en el original de la factura, del estado de pago del precio o remuneración y las condiciones del pago si fuere el caso. A la misma obligación están sujetos los terceros a quienes se haya transferido la factura.

No tendrá el carácter de título valor la factura que no cumpla con la totalidad de los requisitos legales señalados en el presente artículo. Sin embargo, la omisión de cualquiera de estos requisitos, no afectará la validez del negocio jurídico que dio origen a la factura.

En todo caso, todo comprador o beneficiario del servicio tiene derecho a exigir del vendedor o prestador del servicio la formación y entrega de una factura que corresponda al negocio causal con indicación del precio y de su pago total o de la parte que hubiere sido cancelada.

La omisión de requisitos adicionales que establezcan normas distintas a las señaladas en el presente artículo, no afectará la calidad de título valor de las facturas

El artículo 621 del *Código de Comercio* colombiano estipula:

ARTÍCULO 621. — Además de lo dispuesto para cada título-valor en particular, los títulos-valores deberán llenar los requisitos siguientes:

1. La mención del derecho que en el título se incorpora, y

2. La firma de quien lo crea.

La firma podrá sustituirse, bajo la responsabilidad del creador del título, por un signo o contraseña que puede ser mecánicamente.

Si no se menciona el lugar de cumplimiento o ejercicio del derecho, lo será el del domicilio del creador del título; y si tuviere varios, entre ellos podrá elegir el tenedor, quien tendrá igualmente derecho de elección si el título señala varios lugares de cumplimiento o de ejercicio. Sin embargo, cuando el título sea representativo de mercaderías, también podrá ejercerse la acción derivada del mismo en el lugar en que éstas deben ser entregadas.

Si no se menciona la fecha y el lugar de creación del título se tendrán como tales la fecha y el lugar de su entrega.

## La correspondencia

Según el *Diccionario de la Lengua Española[[131]](#footnote-131)*:

correspondencia.

1. f. Acción y efecto de corresponder o corresponderse.

2. f. Trato que tienen entre sí los comerciantes sobre sus negocios.

3. f. [**correo**](http://www.javeriana.edu.co/personales/derecho/contauj/regulacion/subdocumental/SrvltObtenerHtml?origen=RAE&LEMA=correo&SUPIND=1&CAREXT=10000&NEDIC=No#1_6) (|| conjunto de cartas que se despachan o reciben). (…)

Dispone el *Código de Comercio*:

ARTÍCULO 51. — Harán parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios.

Ya Pacioli había indicado[[132]](#footnote-132):

Y primero te hablaré de las cartas personales, las que se pueden cruzar entre tú y tus clientes (avventori), que éstas siempre se guardan en una caja hasta el final del mes, y terminado el mes legal, se juntarán en un legajo, indicando en cada una el día que la recibiste y el día que la contestaste. Tal cosa tienes que hacerla mes a mes; y al final de cada año, de todos los legajos mensuales harás uno grande, que guardarás indicando el año correspondiente, para que así, en caso de necesidad al buscar alguna carta puedes ocurrir a él.

El *Código de Comercio* *Terrestre*, que rigió en el País antes del que actualmente está en vigencia, incluía en el Título II[[133]](#footnote-133) del Libro I[[134]](#footnote-134) un Capítulo III, titulado De la correspondencia, en el cual se leía:

Artículos 60 y 61. – Subrogados. Ley 26 de 1922, artículo 1º. – Los artículos 60 y 61 del Código de Comercio quedarán así:

El *libro copiador de cartas* estará encuadernado, forrado y foliado; y los comerciantes trasladarán a él íntegramente por el orden de sus fechas, y sin dejar folios en blanco, todas las cartas que escriban sobre los negocios de su giro, por cualquier medio que asegure la exactitud y duración de la copia.

Artículo 62. – Las erratas que se cometieren en la copia se salvarán en seguida de la misma carta, por nota escrita dentro de los márgenes del libro; y las postdatas que se agreguen después de registradas, se insertarán a continuación de la última, haciendo la respectiva referencia.

Artículo 63. – Los comerciantes están obligados a conservar en legajos, ordenados cronológicamente, todas las cartas que reciban relativas a sus negocios, y a anotar en ellas la fecha de contestación, o si no la dieron.

Artículo 64. – Los Tribunales de comercio pueden decretar de oficio, o a instancia de parte, la exhibición de las cartas que tengan relación con el asunto litigioso, y que se compulsen del registro las de igual clase que se hayan dirigido los litigantes.

En uno y otro caso, se designarán previa y determinadamente las cartas que deban exhibirse o copiarse.

Continuando con nuestra tradición jurídica, el artículo 15 de la *Constitución Política* colombiana consagró la inviolabilidad de la correspondencia.

Se lee en el *Código de Comercio*:

ARTÍCULO 54. — El comerciante deberá dejar copia fiel de la correspondencia que dirija en relación con los negocios, por cualquier medio que asegure la exactitud y duración de la copia. Así mismo, conservará la correspondencia que reciba en relación con sus actividades comerciales, con anotación de la fecha de contestación o de no haberse dado respuesta.

La existencia del libro copiador de cartas se explica en el estado de la técnica, ya que medios como el papel carbón, la fotocopia y las reproducciones electrónicas generadas mediante el escáner, no estuvieron disponibles en el pasado. Con el paso del tiempo el libro copiador de cartas se remplazó por legajos en los cuales se conserva copia de la correspondencia enviada y recibida[[135]](#footnote-135):

La solución en el derecho francés, contenida en el recordado decreto de 1953, que dio la nueva redacción al artículo 11, parágrafo 2, del Código de Comercie, consiste en imponer al comerciante una doble obligación concerniente a la correspondencia recibida y a las copias de las cartas enviadas, a saber: *a)* clasificar esa correspondencia y esas copias, en las carpetas correspondientes a cada asunto, como es la costumbre moderna y la práctica de los comerciantes; *b)* conservar esa correspondencia y las copias durante diez años.

La razón por la cual el legislador alude reiteradamente a la correspondencia relacionada con los negocios o actividades comerciales estriba en que de los efectos del Código el Legislador sustrajo las cartas que versaban sobre los asuntos personales, familiares, domésticos, no mercantiles, del comerciante. Tratándose de personas jurídicas toda su correspondencia está relacionada con su actividad comercial.

Sea para aceptar o rechazar una oferta, sea para aprobar o improbar una afirmación, es conveniente contestar la correspondencia. Si se decide guardar silencio, de esto se deberá dejar constancia en la respectiva carta. Adviértase que el silencio puede ser una forma de consentir.

Todo lo que se estipula respecto de la correspondencia cuyo soporte es papel, aplica para la correspondencia electrónica.

Que la correspondencia haga parte de la contabilidad no es otra cosa que el reconocimiento del vínculo existente entre la actividad comercial, documentada en la correspondencia, y el registro que de ella se hace a través de aquella. Sin la correspondencia, la historia contada por la contabilidad resultaría ininteligible. Pinzón recalcó[[136]](#footnote-136):

Porque, como se advierte en el artículo 50 del mismo Código, la contabilidad debe llevarse “de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante”; historia que generalmente consta en la correspondencia que recibe o dirige el comerciante y que puede ser utilizada en los asientos comerciales con la eficacia probatoria reconocida en las leyes a los libros y papeles de comercio especialmente en las causas que sostenga el comerciante en asuntos mercantiles y con otros comerciantes.

En más de una ocasión las cartas cruzadas, además de hacer parte de la correspondencia, tienen el carácter de soporte, pues en ellas mismas constan hechos económicos en que participa, de una u otra manera, el respectivo ente.

El estudio de la correspondencia y de la redacción comercial fue uno de los elementos de la enseñanza comercial, dentro de la cual florecieron en Colombia los programas para formar contadores.[[137]](#footnote-137) Existe una muy abundante bibliografía sobre el tema. Otrora esta asignatura comprendía una amplia variedad de documentos legales, como los títulos valores.[[138]](#footnote-138) El Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación (ICONTEC) mantiene activo un comité sobre documentación comercial.[[139]](#footnote-139)

Algunas personas no han tomado debida nota de la admisibilidad universal del documento electrónico. Piensan y actúan como si la correspondencia electrónica fuese del todo informal y carente de importancia, por lo cual no la conservan ni suelen darle relevancia jurídica. Inconscientemente obran como si la correspondencia con valor fuese únicamente la que conste en papel y contenga firmas autógrafas. Ciertamente están muy equivocadas. Baste decir que las normas sobre correspondencia aplican tanto a la que conste en papel como a la que sea electrónica.

En *International Standard On Quality Control 1 - Quality Control For Firms That Perform Audits And Reviews Of Financial Statements, And Other Assurance And Related Services Engagements* (Effective as of December 15, 2009) se lee[[140]](#footnote-140):

A57. Whether engagement documentation is in paper, electronic or other media, the integrity, accessibility or retrievability of the underlying data may be compromised if the documentation could be altered, added to or deleted without the firm’s knowledge, or if it could be permanently lost or damaged. Accordingly, controls that the firm designs and implements to avoid unauthorized alteration or loss of engagement documentation may include those that:

• Enable the determination of when and by whom engagement documentation was created, changed or reviewed;

• Protect the integrity of the information at all stages of the engagement, especially when the information is shared within the engagement team or transmitted to other parties via the Internet;

• Prevent unauthorized changes to the engagement documentation; and

• Allow access to the engagement documentation by the engagement team and other authorized parties as necessary to properly discharge their responsibilities.

Así como los mensajes de datos están regulados por la ley - *LEY 527 DE 1999 (Agosto 18) “Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones”* -., también existe regulación de la correspondencia postal - *LEY 1369 DE 2009 (Diciembre 30) "Por medio de la cual se establece el régimen de los servicios postales y se dictan otras disposiciones*” - , la cual está articulada con disposiciones internacionales.

Sobre mensajes electrónicos recibidos a través de cuentas institucionales, depositados en equipos institucionales, la Corte Suprema de Justicia señaló[[141]](#footnote-141):

7.3. Apreciada el acta contentiva de la diligencia de inspección judicial con exhibición de documentos, en conjunto con las pruebas recaudadas en cumplimiento de la orden impartida por esta Corporación en auto de 28 de agosto próximo pasado, particularmente los informes rendidos por la Secretaria del Tribunal de Arbitramento accionado y por la Coordinadora de la Unidad de Delitos Informáticos del C.T.I., es posible concluir que la totalidad de los mensajes de datos intervenidos y grabados en desarrollo de la mentada diligencia, se extrajo del servidor de la empresa contra la que se decretó la prueba y, en particular, de las direcciones de correo electrónico de que es titular la sociedad Química Amtex S.A. (con la dirección que tiene la terminación o el “dominio” @amtex.com.co) y cuya utilización ésta asignó a sus funcionarios, se entiende, como una herramienta de trabajo, para el cumplimiento de sus labores. Dado lo anterior, es razonable deducir que la correspondencia allí contenida atañe, de manera general, a las actividades ordinarias de la compañía y, por ende, no es correspondencia “privada” de los funcionarios, sino “institucional”, objeto, claro está, de la exhibición de documentos decretada por el Tribunal de Arbitramento, más aún si una de las restricciones adoptada hacía referencia a que se tratara de correspondencia “cruzada” entre los funcionarios de la compañía y no la de éstos con terceros.

Tal constatación, per se, descarta que los mensajes de datos en que los accionantes cifran su reclamo, hubiesen sido obtenidos de direcciones de correo electrónico en relación con las cuales ellos, o los otros funcionarios de Química Amtex S.A. citados a este diligenciamiento, fueran sus exclusivos titulares, por haberlas “abierto” con alguna de las compañías que proveen tal servicio de manera general ( v. gr. hotmail, gmail, yahoo, etc.), esto es, que la comentada prueba recayera en cuentas de correo personales o privadas de los referidos empleados .

7.4. En ese orden de ideas, ha de insistirse en que los mensajes capturados en la inspección judicial y grabados en los discos compactos cuya destrucción reclama el escrito iniciador de este asunto, se encontraban en las diferentes “carpetas” o “bandejas” de direcciones de correos electrónicos que bien pudieran llamarse “empresariales”, cuya utilización, por tener tal carácter, se entiende, ha de referirse, en principio y primordialmente, a la transmisión de datos relacionados con la actividad de la compañía, sea con terceros ajenos a la misma o entre sus funcionarios o empleados.

De lo anterior se desprende, que si en tales direcciones de correo “empresariales” existían comunicaciones privadas de los trabajadores a quienes se había confiado su uso, tal estado de cosas tuvo por causa que ellos optaron por transmitir a través de esas cuentas, misivas suyas, ajenas a la sociedad y/o al trabajo que hacían.

Siendo esto así, como en efecto lo es, propio es pensar, en aras de garantizar el equilibrio y la proporcionalidad a la que atrás se hizo referencia, que en el caso auscultado, el hecho del intercambio que los aludidos empleados pudieron haber realizado de mensajes personales a través de direcciones de correo electrónico que no pueden considerarse particulares, por ser de la empresa y tener por fin primordial servir de herramienta laboral para sus propósitos sociales, no les permite a ellos, como terceros, alterar los resultados de la prueba, en tanto que la misma versó sobre la correspondencia de la compañía tocante con sus negocios y con los hechos debatidos en el correspondiente proceso arbitral, sin perjuicio, claro está, de que, precisamente por razón de ese objetivo, en el desarrollo de la diligencia y en la verificación final de los documentos que han de mantenerse como parte de la misma, se les puedan restituir a los funcionarios, en lo posible sin examen por parte de los sujetos procesales, los documentos que, en realidad, tengan el carácter de personales o privados.

7.5. En el entendido que los mensajes de datos se asimilan a los documentos tradicionales, como se previó en los ya mencionados artículos 10º de la Ley 527 de 1999 y 4º del Decreto 266 de 2000, la situación de que da cuenta este caso, equivale al supuesto en que un trabajador decida guardar escritos privados en alguna de las carpetas de archivo de la empresa donde labora (v. gr. un consecutivo) y que luego de que ese legajador fuera exhibido y reproducido en cumplimiento de la orden impartida en proceso judicial, protestara por la vulneración de su intimidad o por la violación de su correspondencia.

7.6. Cuestión diferente ocurriría, se itera, si los mensajes de datos captados en la inspección judicial hubieran sido extraídos de direcciones de correo electrónico cuyos titulares exclusivos fueran los empleados, completamente independientes de la empresa donde laboran o del trabajo que para ella realizan.

Cabe agregar, que si los mensajes de datos que intentan acreditarse hubieran sido transmitidos a través del correo electrónico personal de los accionantes, al margen de si su contenido concierne al trabajo por ellos realizado, para acceder legítimamente a tales documentos, la prueba de exhibición tendría que dirigirse contra dichas personas, quienes respecto del correspondiente proceso, ostentarían la calidad de terceros, situación ésta que igualmente contempla el artículo 283 del Código de Procedimiento Civil.

## Los planes de cuentas

### Algunas ideas generales

Identificado y documentado un hecho económico, los datos respectivos se introducen en el sistema de información. Para ello previamente se realizan dos acciones esenciales: los hechos se *clasifican* y se *miden*.

La clasificación contable es una expresión taxonómica[[142]](#footnote-142):

taxonomía.

(Del gr. τάξις, ordenación, y -nomía).

1. f. Ciencia que trata de los principios, métodos y fines de la clasificación. Se aplica en particular, dentro de la biología, para la ordenación jerarquizada y sistemática, con sus nombres, de los grupos de animales y de vegetales.

2. f. clasificación (‖ acción y efecto de clasificar).

Pacioli nos enseñó[[143]](#footnote-143):

Así, con el nombre de Dios comenzarás a poner en el Diario la primera partida de tu inventario; esto es, la cantidad de dinero contante que tú tienes.

Y para saber poner (pasar) dicho inventario al Libro Grande y al Diario, es preciso que tú te imagines los otros dos términos: el uno llamado Caja y el otro llamado Capital.

Por la Caja entiende la tuya propia, o sea tu bolsa. Por Capital se entiende todo el conjunto (monte corpo) de tus bienes presentes. El tal capital, en conjunto, al principio del Mayor y del Diario mercantiles, siempre debe ser puesto como acreedor, y la Caja como deudora; y en ningún caso, en el manejo mercantil la Caja no puede acreedora, sino siempre deudora, o “a la par”; porque cuando en el balance del Libro la Caja resultara, denotaría un error en dicho Libro (Mayor), como más adelante te lo recordaré.

La determinación de las cuentas, acción que supone definirlas, es una de las principales tareas del *subsistema intelectual* de la contabilidad. Aunque las cuestiones propias de este subsistema no son el objeto de este escrito, introduciré algunas explicaciones, tomadas, principalmente, de Enrique Ballestero.

Definió Restrepo[[144]](#footnote-144):

*Cuenta* en Contabilidad es cada una de las partes en que el comerciante divide sus haberes, designándolos con una denominación. Así tiene la cuenta *de mercancías*, *de letras*, *de créditos*, etc.

Por su parte, Etcheverry dijo[[145]](#footnote-145):

Una cuenta es una serie de anotaciones de contenido homogéneo, cuya base son tres elementos importantes: objeto, sujeto valor.

Bajo el título *El plan de cuentas como teoría*, Ballestero anotó:

Los clásicos apenas trataron de buscar nuevos métodos para nuevos problemas. Su apego por la partida doble les hizo girar siempre en torno suyo. Sin embargo, si se quería construir una teoría más amplia de la contabilidad, había que seguir alguno de estos caminos:

Investigar algoritmos contables, ya fuesen variables de la partida doble, ya fuesen independientes de ella por completo.

Adaptar los planes de cuentas a las diferentes finalidades de la contabilidad. Es obvio que los aspectos materiales y no formales de la contabilidad afectan profundamente al plan de cuentas. En un plan de cuentas, cada cuenta no es una figura abstracta, sino que ha de referirse siempre a un objeto concreto. No puede establecerse un plan con los símbolos A, B, C, etc., sino con las cuentas CLIENTES, CAPITAL, etc. (En cambio, los métodos formales, como la partida doble, pueden desarrollarse totalmente con símbolos). A cada finalidad corresponde un plan de cuentas. Si el fin es el análisis de la rentabilidad de una empresa, el plan no será el mismo que si el fin es el estudio de las responsabilidades patrimoniales.

Desviar la atención hacia campos limítrofes de la economía de la empresa, como la valoración, la política de amortizaciones, etc. Era improbable que este camino condujera a una *teoría* de la contabilidad, por la sencilla razón de que ya existía una teoría de la empresa. Sin embargo, se convirtió en seguida en el favorito de los tratadistas, como veremos en los párrafos siguientes.[[146]](#footnote-146)

Restrepo explicó[[147]](#footnote-147):

En el comercio naturalmente se maneja un capital que se compone de varios elementos, como dinero, deudas, mercaderías, etc. Para organizar sus cuentas el comerciante empieza por personificar los diversos ramos, como si entregara los diversos valores a otros tantos dependientes, y él se representa por la cuenta de Capital.

Más adelante, bajo el título *La cuenta en su versión tradicional*, Ballestero explicó:

Aunque cualquier *hecho contable* podía registrarse directamente sobre el balance con sólo hacer los cambios pertinentes en las cifras del activo y del pasivo, ninguna contabilidad solía llevarse por este procedimiento tan simplista y tan confuso. Si cada vez que se compraba o que se vendía, que se pagaba o que se cobraba, que se tomara una letra o que se aceptaba una letra, el contable hubiera tenido que raspar y corregir los balances para anotar la operación, su método le habría resultado sumamente engorroso. No era nada práctico pasarse la vida retocando los balances a medida que los hechos contables se sucedían, porque los hechos contables se iban sucediendo en la empresa con una rapidez vertiginosa. Por eso parecía más inteligente dar un rodeo que evitase la complicación de operar directamente sobre los balances; y ese rodeo, al que tan familiarizados estaban (y aún están) los contables tradicionales no fue otro que el de la *cuenta*.

A cada partida del balance se le abría una cuenta. Esta cuenta era un registro con dos columnas: «Debe» y «Haber». Se le llamaba «Debe» a la columna de la izquierda, y «Haber» a la de la derecha. El nombre de la partida se escribía en la cabecera, entre las palabras «Debe» y «Haber». El conjunto recordaba la figura de una T o de una balanza, con el «Debe» en un brazo y el «Haber» en el otro. En realidad, cada cuenta ocupaba dos páginas del más célebre de los libros contables: el libro Mayor. Podía contemplarse de una sola mirada, la mitad de ella en la página impar y la otra mitad en la página par del libro abierto.

(…) Anotar una cantidad en el «Debe» se llamaba *cargar la cuenta*. También se llamaba a veces *adeudar en cuenta*, pero era más corriente la primera expresión.

(…) Anotar una cantidad en el «Haber» se llamaba *abonar la cuenta*. También se llamaba a veces *acreditar en cuenta,* pero era más corriente la primera expresión.

(…) Se procedía luego a *liquidar* la cuenta. Liquidar la cuenta era hallar la diferencia entre el total del «Debe» y el total del «Haber».

(…) Cuando el «Debe» superaba el «Haber», como en este caso, la diferencia se llamaba *saldo deudor*. Cuando ocurría lo contrario, la diferencia se llamaba *saldo acreedor*.

(…) con lo cual se la *cerraba:* se igualaba la suma del «Debe» con la suma del «Haber».

(…) En el «Debe» de CAJA se apuntaban los cobros. En el «Haber» de CAJA se apuntaban los pagos. La regla era sencilla de aprender, aunque abundaban las personas con conocimientos prácticos de la contabilidad que no atinaban a explicarse la razón.

La manera más elemental de comprenderlo era imaginar que el empresario no llevaba personalmente la caja de la empresa, sino que se la encomendaba a un cajero que se encargaba de su gestión. Quizá la empresa careciera de cajero; pero esto no importaba un ápice para la explicación.

Pues bien, el cajero *respondía* ante el empresario de las cantidades que mantenía bajo su custodia. Forzando un poco el lenguaje podría decirse que el cajero *debía* estas cantidades al empresario. Cuando entraba en caja una cantidad de dinero, el cajero (o CAJA, si se prefiere) *debía* esa cantidad al empresario; y por tal motivo había que anotarla en el «Debe» de CAJA.

A la inversa, cuando se verificaba un pago y salía de caja una cantidad, el cajero (o CAJA) quedaba liberado de responder por la cantidad pagada. Por tal motivo había que anotarla en su «Haber», en el «Haber» de CAJA.

(…) De modo parecido se *personalizaban* las demás cuentas del activo para entender mejor su funcionamiento. Detrás de la cuenta MAQUINARIA o de la cuenta INSTALACIONES se imaginaba la existencia de una persona que respondía ante el empresario de la maquinaria o de las instalaciones de la empresa, lo mismo que el hipotético cajero respondía del dinero depositado en CAJA.

Pasemos ahora a las cuentas del pasivo. Por ejemplo, PROVEEDORES. En esta cuenta se agrupaba a todos aquellos comerciantes que suministraban a la empresa materias primas, productos semitransformados o bienes de equipo de manera habitual. El «Haber» de PROVEEDORES se abonaba por las cantidades que el empresario debía a dichos comerciantes. En efecto, los proveedores tenían en su haber respecto del empresario lo que éste les debía. Por el contrario, el «Debe» de PROVEEDORES se cargaba con las cantidades que el empresario iba devolviéndoles. Nada más natural, ya que estas cantidades que el empresario entregaba iban disminuyendo su deuda con los proveedores; o, lo que es igual, iban disminuyendo el «Haber» de los proveedores respecto del empresario. Por tanto, aumentaban el «Debe» de PROVEEDORES; lo cual equivalía a disminuir su «Haber».

Para estudiar el funcionamiento de las cuentas del pasivo propio se podía acudir también a su personificación. Personificar unas cuentas como RESERVAS o como FONDO DE PREVISION no era mucho más difícil, aunque quizá pareciera un poco más rebuscado. Si FONDO DE PREVISION figuraba en el balance por valor de 150 millones de pesetas, se suponía que el empresario se había hecho la idea de que esos 150 millones no eran suyos. Era como si los debiera. ¿A quién? A nadie. Se trataba de una suposición encaminada a estimular su prudencia. Pero si, aunque sólo fuese como suposición, los 150 millones no eran del empresario, resultaba que el empresario los debía. Por consiguiente, los 150 millones habían de estar en el «Haber» de alguien; en principio, de un alguien distinto del empresario, aunque luego terminase siendo el empresario mismo bajo una máscara u otra.

A ese alguien fantasmal se le llamaba FONDO DE PREVISION. Ya se había personificado la cuenta. Detrás de ella había un acreedor fantasmal, pero que a efectos contables jugaba idéntico papel que otro acreedor tangible cualquiera, como PROVEEDORES o como ACREEDORES. Así, basándose en razones análogas a las esgrimidas a propósito de PROVEEDORES, se abonaba FONDO DE PREVISION por las cantidades que el empresario juzgaba oportuno reservar en previsión de crisis y baches, como si las debiera a esas crisis y a esos baches futuros. Y en el «Debe» se cargaban las cantidades que el empresario juzgaba oportuno retirar de FONDO DE PREVISION por estimar que éste era ya demasiado grande, o para hacerle cumplir su cometido.

Para percatarse de modo cabal de la mecánica contable a través de la personificación de las cuentas había que tener bien presentes estos tres puntos:

**1º** La persona que se colocaba detrás de cada cuenta no era real, sino figurada. No se la necesitaba en absoluto. Cualquiera podía imaginarse que era la misma *cuenta* quien respondía de los derechos y de las obligaciones que ella representaba. Si se hablaba de una persona responsable detrás de la cuenta, era porque todo el mundo estaba acostumbrado a asociar la idea de responsabilidad con la de alguna *persona* responsable, y sólo por eso.

2º El «Debe» de una cuenta registraba lo que la cuenta (o la persona que la personificaba) debía al empresario y sólo a él. Por su lado, el «Haber» de una cuenta registraba lo que el empresario debía a la cuenta (o a la persona que la personificaba).

3º Así, pues, el «Debe» y el «Haber» de una cuenta no representaban deudas y créditos del empresario, sino todo lo contrario: deudas y créditos de personas reales o supuestas *enfrentadas* al empresario. Aquí radicaba el origen de la mayoría de las confusiones de los principiantes; pues al leer «Debe» pensaban que este *debe* se refería a deudas del empresario. No llegaban acaso a comprender por qué una cantidad de dinero cobrada por el propio empresario y que éste guardaba en caja (o en el bolsillo, como quien dice) se anotaba en el «Debe». Naturalmente, se anotaba en el «Debe» de CAJA porque quien lo debía era la CAJA; y se lo debía precisamente al empresario.[[148]](#footnote-148)

Restrepo enseñó[[149]](#footnote-149):

Las cuentas se pueden dividir: 1) en *generales y particulares*: son generales las que comprenden a otras que por su naturaleza pueden figurar separadamente, como Frutos del país que comprende Café, Cueros, etc.; y son particulares las que son subdivisión de otras, v. gr., Calzado respecto de las Mercancías. La de Capital que comprende a todas se llama generalísima.

2) En *reales, personales e imaginarias*: son reales las que representan cosas, v. gr., Mercancías; personales las que se llevan a personas que negocian con el comerciante, v. gr., Banco de Bogotá, Pedro Ruiz, etc.; imaginarias son ciertas cuentas convencionales usadas en el comercio, cuentas que el comerciante finge para claridad y orden en los asientos de las operaciones en los libros, v. gr., la de Pérdidas y Ganancias, la de Cambios, la de Balances (1).

3) *Cuentas de resultado fijo* son las que no varían de valor en el curso de las operaciones: v. gr., Caja y Créditos, cuyos valores no alteran; si Caja recibe $ 100, eso debe, y no tendrá pérdida ni ganancia. Si Juan Sierra debe $ 100, eso pagará y nada más. *Cuentas de movimiento* son las que pueden alterarse en el curso de las operaciones, o por valorización o depreciación de su existencia, o por aumento o desfalco de la misma v. gr., Semovientes puede aumentar por el alza de precio del ganado, o por aumento de éste por producción o crecimiento; y puede disminuir por baja de precio o por muerte o robo de animales: hay ganancia y pérdida.

4) Por el oficio que desempeñan en cada transacción se dividen en *deudoras y acreedoras*. Esta división es el fundamento de la partida doble, pues es principio fundamental que no hay acreedor sin deudor, ni al contrario, deudor sin acreedor. En todo acto comercial hay una cuenta que da, que entrega, y otra que recibe, por ejemplo: compro al contado un bulto de mercancías por $ 80; aquí da la Caja el dinero, los $ 80, y Mercancías recibe los géneros. Diremos pues que toda *cuenta que recibe es Deudora, debe, y al contrario, la que entrega es Acreedora*.

Ripert impugnó[[150]](#footnote-150):

Por esta razón desde el siglo XV se acostumbró a llevarse la contabilidad en partida doble. Esta expresión es clásica pero es falsa: la palabra *partidas* significa *cuentas*, debería, pues decirse contabilidad en *partidas dobles.*

Bajo el título *El núcleo de la contabilidad general no es la evaluación de la ganancia, sino la clasificación de bienes y recursos*, Ballestero enseña:

En su forma más simple, la contabilidad se reduce a un cuadernillo de cobros y pagos. Cada cual apunta en su cuadernillo las sumas de dinero que *cobra* y las sumas de dinero que *paga* a medida que entran y salen de su bolsillo. Es posible que escriba también al lado, sobre la misma línea, la causa por la que ha cobrado o por la que ha pagado. Por ejemplo, añadirá quizá que es por la venta de tantos metros cuadrados de solar por lo que ha cobrado treinta millones de pesetas. Este detalle acaso sea útil para corregir algún olvido o algún error; pero en una contabilidad de cobros y pagos no pasa de ser un punto accesorio.

El comerciante que recurre al crédito para sus ventas o para sus compras se ve compelido a abandonar la contabilidad de cobros y pagos; y la razón es que ni los cobros se corresponden ya exactamente con los *ingresos* ni los pagos se corresponden ya exactamente con los *egresos* o *gastos.* Cuando vende 100 frigoríficos a 25.000 pesetas unidad, la operación representa para él un *ingreso* de 2.500.000 pesetas; aunque el *cobro* será únicamente de 1.250.000 pesetas si los clientes sólo pagan al contado la mitad del precio de los frigoríficos. Cuando compra una camioneta por 200.000 pesetas desembolsando en el acto la cuarta parte de su importe y aplazando el resto, la transacción supone de inmediato para él un *egreso* o *gasto* de 200.000 pesetas, aunque el *pago* en aquel momento no llegará con mucho a las 200.000 pesetas, pues se quedará en 50.000 pesetas justamente. Un hecho contable como éste precisa al menos de dos números para ser recordado: la cifra del pago (50.000 pesetas) y la cifra del egreso (200.000 pesetas). La contabilidad de caja (la mera contabilidad de cobros y pagos) no estaba preparada para esta complicación.

Sucede además que en toda importante empresa comercial hay un cierto movimiento de almacén desde unas secciones o sucursales a otras sucursales y secciones; y este movimiento no da lugar a ningún pago ni a ningún cobro. No se produce ninguna entrada ni ninguna salida de caja porque se trasladen de sitio unas mercancías dentro de la explotación o porque se varíe el fin al que las mercancías se destinan. Pero cuando se produce un cambio cualquiera en el casillero de bienes y recursos, ha de encenderse automáticamente una luz en las cuentas del Mayor para que los gerentes puedan saber en cada momento qué bienes y qué recursos hay en cada hueco del casillero. La contabilidad se convierte así en una máquina clasificadora de los bienes y de los recursos. Con su ordenado sistema de ir dando de alta y de baja a los efectivos en las cuentas, la partida doble hace este trabajo de clasificación de un modo casi perfecto. El interés por la clasificación de los bienes y de los recursos pasa a primer término, mientras que el interés por el *cálculo* afinado de la rentabilidad se mantiene en un segundo plano como problema menos urgente o como problema definitivamente resuelto.

Así se encontraba la *contabilidad general* antes de la aparición de la contabilidad de costes. Si su objetivo principal hubiera sido el cálculo de la ganancia no habría necesitado levantar todo el laborioso andamiaje de la partida doble. Le habría bastado con llevar una de esas cuentas de cobros y pagos de las que todavía se valen hoy algunos pequeños industriales y la inmensa mayoría de los agricultores.[[151]](#footnote-151)

Concebida la contabilidad en torno a la cuenta, se desarrollan los *planes contables* o *planes de cuentas*, instrumentos que compilan en forma ordenada las diversas cuentas utilizadas por un ente. Algunos sostienen que la estructura del plan de cuentas debe responder a la estructura de financiación de la entidad. Otros observan que a menudo los planes de cuentas son mucho más abstractos, es decir que no responden necesariamente a las particularidades de un ente específico. Durante mucho tiempo se pensó que había que preparar un plan de cuentas para cada empresa. Ignacio Aspichueta explicó[[152]](#footnote-152):

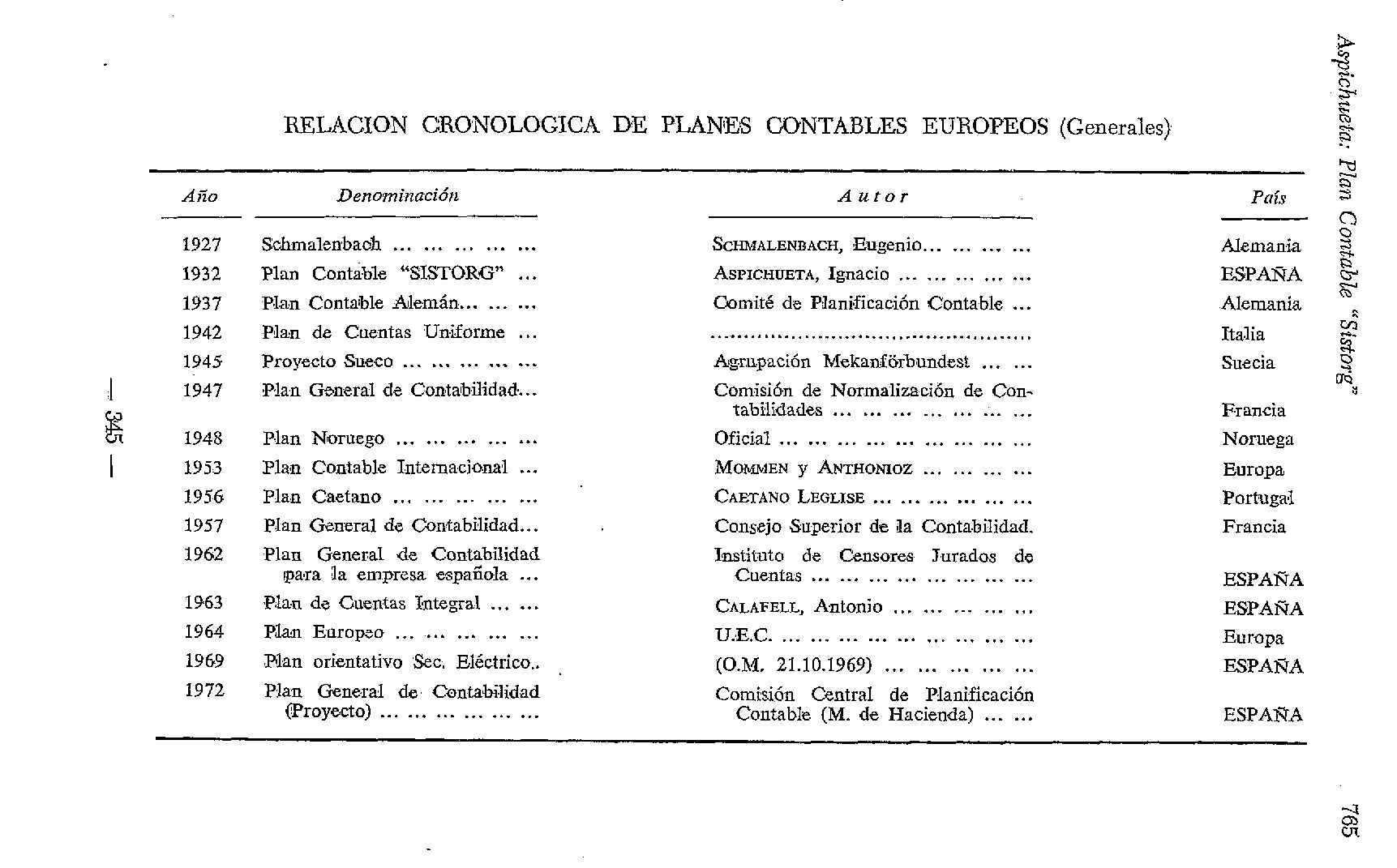
Al iniciar la tarea profesional de organización de contabilidades, el autor del Plan se veía obligado a redactar un ejemplar “ad hoc” para cada empresa y un modelaje ajustado a sus actividades.

Pronto aprecié la conveniencia de normalizar ambos elementos por las enormes ventajas que de ello habrían de derivarse, perfectamente conocidas en la actualidad, aunque eran mayoría los expertos y tratadistas de aquella época que mantenían ideas contrapuestas afirmando la imposibilidad técnica de un mismo plan para varias empresas, porque, en su opinión, cada una era diferente a las demás.

Resultaba atrevido luchar contra la corriente, pero convencido experimentalmente de la tesis contraria, de que todos los negocios resultaban iguales, de que, en el fondo, todas las actividades eran análogas (comprar, vender, cobrar y pagar, y entre la compra y la venta, la transformación en el caso de empresas industriales), acometió el estudio de un Plan Contable General orientado por la necesidad de obtener una economía procesal inicial y las ventajas de la normalización como fruto final.

Hoy, afortunadamente, la corriente desemboca en la planificación y nadie se atreve a negar su viabilidad.

Aspichueta presentó la siguiente relación[[153]](#footnote-153):



Moisés García García sostuvo[[154]](#footnote-154):

La contabilidad Convencional y su modelo de la Partida Doble, que no es en absoluto una teoría sobre las estructuras circulatorias, tampoco es una teoría sobre la circulación económica y ni siquiera una teoría sobre el ciclo del capital. Podríamos considerarla como una teoría sobre el seguimiento (2) de las variables que componen el patrimonio empresarial, variables que, lógicamente, están ligadas por fenómenos de circulación de valor. Por ello, los planes de cuentas para la empresa, productos de esa contabilidad convencional, son antes que modelos circulatorios propiamente dichos del ciclo del capital, una lista de variables del patrimonio empresarial definidas empíricamente con vistas a realizar su seguimiento a través de las cuentas. Se confunden variables y sus instrumentos de seguimiento: LAS CUENTAS. Qué duda cabe que los planes de cuentas son implícitamente modelos circulatorios del ciclo del capital especificados a nivel de seguimiento y como tales funcionan en la práctica, pero no es menos cierto, que su elaboración se halla a nivel artesanal dado el escaso asistimiento de la teoría a la moderna praxis contable

José Antonio Gonzalo Angulo expuso[[155]](#footnote-155):

Cuando un problema se repite frecuentemente en el espacio o en el tiempo, se ataja normalizando su situación, es decir, construyendo unas pautas que sirvan de guía a los que se han de enfrentar con él. Este es el principal motivo por el que han surgido los Planes de Cuentas con el fin de uniformar el tratamiento contable de los fenómenos económicos en los que interviene la unidad empresarial. Por ello los Planes de Cuentas son instrumentos convencionales de seguimiento y reflejo de la actividad económica de la empresa por medio del formalismo contable.

Si lo contemplamos desde un punto de vista abstracto, prescindiendo de categorías económicas, el Plan de Cuentas establece una relación binaria dentro del conjunto constituido por el mapa de cuentas. Ello nos permite presentar los esquemas y modelos de éste por medio de grafos.

Este trabajo es un intento de comparación del Plan de Cuentas Integral, del Profesor Calafell, con el Plan de Cuentas Español, a nivel de estructura circulatoria y de contenido de la información que suministran. En definitiva, se trata de analizar un plan oficial de contabilidad a la luz de los principios teóricos que quedan recogidos en un plan integral. Los resultados que se obtengan pondrán en evidencia los defectos o virtudes de ambos modelos y su adecuación para servir de soporte a una actuación aplicada, pero racional y científica, en el seno de la empresa donde se implanten.

El autor quiere dar las gracias a todos los profesores que acuden al Seminario de los lunes en el Departamento de Contabilidad de la U.A.M., y a su Director. Los aciertos que este artículo contenga son debidos a ellos, de los fallos el autor es el único responsable.

Al ser *instrumento*, el Plan de Cuentas no se justifica por sí mismo, sino por los resu1tados que es capaz de alcanzar de cara a la toma de datos, elaboración y presentación de la información a los organismos que la requieran. Es *convencional* porque representa una elección dentro del abanico de posibilidades de solución existentes; en este sentido reduce la variedad y presupone un consenso por parte de aquellos que lo utilizan. Su misión es, aparte de la definición, el estudio -y representación de las variables económicas más significativas dentro del proceso de circulación de valores que en la empresa tiene lugar. Por fin, el Plan de Cuentas utiliza los medios de expresión que le proporciona la teoría y técnica contable, tanto en el lenguaje como en los procedimientos de todo tipo (reglas de cargo y abono, procesos de cálculo del resultado, etc.)

Es necesario correlacionar dos de los aspectos expuestos en el párrafo precedente: el Plan como instrumento y como convención. Para ello, será preciso considerar que toda acción humana tiene un fin, un objetivo; por el momento vamos a admitir que toda acción humana tiene un fin, finalidades de *información* y *control*. Pues bien, dependiendo de qué tipo de información se persiga usará un instrumento adecuado para obtenerla. El Plan de Cuentas, como instrumento, se crea en cada caso para perseguir un conjunto concreto de objetivos, y su formación y estructura estarán escogidas de manera que sirvan de ayuda al fin pretendido. Por ejemplo, si se trata de montar un Plan de Cuentas utilizable por la Hacienda Pública para el cálculo de las bases de imposición, será preciso volcar toda una serie de conceptos y técnicas fiscales en su contenido. Por lo tanto, como norma de actuación humana, no sólo es necesario fijar objetivos, sino también diseñar herramientas precisas que faciliten la tarea de alcanzarlos.

Rogério Fernandes Ferreira señaló[[156]](#footnote-156):

De un modo general, hay acuerdo en que la normalización contable, en los tiempos que corren, es valiosa. Las discusiones se inclinan hoy sobre las formas de realización, entidades patrocinadoras encargadas del trabajo, sucesión de los trabajos a realizar, ámbito de extensión de la normalización, etc.

Muchos establecen semejanzas entre la *normalización contable* y el *plan contable uniforme*.

La normalización de las contabilidades corresponde a una idea o movimiento (o al resultado de ese movimiento) de elección de terminología, de fijación de conceptos, de reglas y de criterios de cálculo y de movimiento de las cuentas de las empresas de un sector o de todo un país (*normalización contable sectorial* o *nacional*) (1). Un *plan contable uniforme* será el producto final de una normalización extensible a un campo mayor o menor de empresas. Un plan de cuentas constituye un instrumento de consubstanciación de las cuentas elegidas para la relevación contable, describiéndolas, definiéndolas, clasificándolas, codificándolas e indicando las reglas de su movimiento, valoración, periodificación y presentación en modelos y registros apropiados.

En algunos países han sido creados planes generales y uniformes de contabilidad bajo el patrocinio oficial, en algunos casos de utilización obligatoria, al menos para ciertas categorías de empresas. Es el caso del conocido Plan Contable Francés.

(…)En Portugal, hasta hoy, sólo se pueden citar dos ramos de actividad económica, el bancario y el asegurador, donde ha sido considerado viable y útil establecer reglas normalizadoras por vía imperativa.

No obstante, por un lado, debido a la Reforma Fiscal, y por otro, a la necesidad de recoger de las empresas datos contables relativamente homogéneos, con el fin de proceder a estudios del sector o de la Economía Nacional, se ha ido creando más intensamente en los últimos años un clima de mejor aceptación de las ideas de normalización y el propósito de concretización de estas ideas.

(…)El plan contable es un instrumento de orientación de la ejecución de la contabilidad y, en consecuencia, un instrumento de gestión que favorecerá la mejor realización de ésta, el buen orden de proceso, registro y medida de las operaciones, la apreciación de sus reflejos en el patrimonio y en los resultados. La preocupación de crear un plan general no excluye, evidentemente, la admisión de planes especiales y sectoriales.

(…)En una nota preliminar al citado anteproyecto portugués de normalización se escribía:

"Las ventajas que se atribuyen a la adopción de una normalización contable se sitúan en varios planos, a saber:

- El de la empresa: La normalización, en la medida en que se asienta una planificación bien aceptada y concebida, habrá de ser necesariamente útil a las empresas. Estas disfrutarán las ventajas de pasar a disponer de estadísticas de sector que mostrarán su posición relativa. Esto estimula a quien, colocado en situación más desfavorable, tenga que proceder a revisiones y alteraciones para mejorar su posición y productividad.

- El de la profesión de técnico de contabilidad, que pasa así a disponer de un código de reglas y procedimientos.

- El de la didáctica y la pedagogía. La normalización puede proporcionar orientaciones menos discutibles, evitando pérdidas de esfuerzos en “descubrimientos ya descubiertos”, transfiriendo energía de esos esfuerzos a la crítica y remodelación posterior de las normalizaciones efectuadas en lo que éstas carezcan de correcciones.

- El del análisis macro-empresarial, para el cual se pasa a contar con criterios naturalmente más válidos, procedimientos más convenientes, datos más exactos, terminología uniforme, agregaciones menos erradas, favoreciéndose estadísticas sectoriales y nacionales y posibilitándose un mejor conocimiento de la Economía Nacional. Las entidades oficiales y los propios empresarios dispondrían así de instrumentos más correctos de análisis y de previsión.

- El de la tributación, que se asentaría en procedimientos más ortodoxos y acertados, posibilitándose así un control más fácil de los elementos que sirven de base al establecimiento de la tributación de las empresas."

(…)Por el cuadro de cuentas constante del *Anteproyecto Portugués* vemos que contiene, tal como el *Plan Contable Francés*, de donde fue adaptado:

- Una *contabilidad interna* (clase 9), que sirve apenas para verificaciones relativas al seno de la empresa, esto es, verificaciones de costos de producción y de los resultados en las diferentes secciones o departamentos de costos y productos (*Sections homogénes*).

- Una *contabilidad externa* (contabilidad de rédito y patrimonial o financiera); de la cual se extrae el balance y la cuenta de resultados para publicación. Efectivamente, en la parte de la contabilidad externa se encuentran dos grupos o categorías de cuentas:

- Cuentas de balance (cuentas de patrimonio y situación líquida, incluyendo en la situación líquida la cuenta de centralización de resultados -la única cuenta de la Clase 8 que pasa al Balance-: cuenta 87, Ganancias y Pérdidas)

- Cuentas de rédito (cuentas analíticas de los gastos e ingresos del ejercicio, clasificados por naturaleza).

En el fin del año, las cuentas de rédito se saldan por contrapartida de la cuenta de Ganancias y Pérdidas (cuenta 87); a excepción de aquellos gastos e ingresos que, habiéndose verificado que no corresponden al ejercicio, pasan previamente a cuentas que aparecerán en el balance.

Aparte de las restantes clases de cuentas de balance, o sea, aparte de la propia contabilidad externa, figuran todavía las cuentas de orden (designadas en el Plan Francés por cuentas especiales-Clase 0).

Tales cuentas, que funcionan en sistema de balance parcial de dos a dos, se usan para el registro de hechos extra patrimoniales o de compromisos de honra que sólo anormalmente tendrán reflejo en el patrimonio o en los resultados de la empresa (3)

(…) En verdad, este Plan satisface los usuales problemas relativos a la llamada "contabilidad externa", cuyas finalidades se vinculan con la determinación de la situación patrimonial y de los componentes positivos y negativos del rédito del ejercicio, y donde se establecen, más agudamente, las necesidades de defender no sólo los intereses de los empresarios, sino también otros intereses legítimos, como son los del Estado (Fisco, contabilidad nacional), socios que no intervienen en la gestión personal de la empresa, obligacionistas, acreedores en general, clientes, etc., intereses que la Orden Jurídica tiene que asegurar debidamente, y de ahí el fundamento legal de la imposición de "normalizaciones", las cuales, para ser más fácilmente aceptadas, deberán tomar el camino que más sugiera el consenso de los técnicos.

En lo que respecta a la contabilidad interna separada (sistema dualista), debe decirse, a pesar de ciertas críticas, que es vía útil y favorece la búsqueda de soluciones normalizadoras, por fases o por sectores. Primero, *normalización de la contabilidad externa* y en ámbito nacional; después, *normalización de la contabilidad interna*, al nivel de sectores diferenciados.

Sobre las cuentas de orden, Ripert manifestó[[157]](#footnote-157):

Esta contabilidad no es sin embargodel todo perfecta pues da cuenta de todos los movimientos de sustancia que se producen en el patrimonio, por ejemplo, las mutaciones de mercancías en moneda o inversamente, pero no da cuenta de los movimientos del valor, por ejemplo, del alza o de la baja de las mercancías en stock. Por otra parte puede ocurrir que la compensación entre las cuentas no sea perfecta. Por ejemplo, si se efectúa una reparación en el material la caja paga el valor de la reparación, pero el valor del material reparado no ha aumentado. Para obtener la concordancia de estas cuentas se usa de un procedimiento que consiste en abrir *cuentas de orden,* por ejemplo, *amortizaciones* o *provisiones.* Si no se ha efectuado, la diferencia de valor se inscribirá al fin del ejercicio en la cuenta de *pérdidas y ganancias.*

### Régimen legal en Colombia

En Colombia el uso de los planes de cuentas es obligatorio. Se lee en los artículos 6, 10, 11 y 13 del *Decreto reglamentario número 2650 de 1993*:

ART. 6º.— Modificado. D.R. 2894/94, art. 2º. Normas de aplicación. El plan único de cuentas debe aplicarse de conformidad con las siguientes normas:

1. Catálogo de cuentas. El catálogo de cuentas y su estructura, serán de aplicación obligatoria y en la contabilidad no podrán utilizarse clases, grupos, cuentas o subcuentas diferentes a las previstas en él.

No obstante, los entes económicos que lo consideren necesario podrán utilizar internamente, para el registro de sus operaciones, códigos y denominaciones diferentes, caso en el cual deberán elaborar una tabla de equivalencias entre estas y las contenidas en el catálogo del plan único de cuentas, la cual estará a disposición de las personas o entidades que de conformidad con la ley tengan la potestad de inspeccionar o examinar los libros y papeles del ente económico. Sin embargo, en libros registrados se deberá asentar la información contable conforme al catálogo de cuentas del mencionado plan.

Los entes económicos que decidan utilizar la tabla de equivalencias, deberán informarlo de manera inmediata a la entidad de vigilancia correspondiente.

Las cuentas y subcuentas identificadas únicamente por el código numérico, podrán ser utilizadas y denominadas por el ente económico, dentro del rango establecido, dependiendo de sus necesidades de información, conservando la misma estructura del plan único de cuentas.

2. Dinámicas y descripciones. En todo caso, las dinámicas y descripciones serán de uso obligatorio y todos los asientos contables deberán efectuarse de conformidad con lo establecido en ellas.

ART. 10.—Libros oficiales. Los libros de comercio registrados deberán llevarse aplicando los códigos numéricos y las denominaciones del catálogo de cuentas contenidas en el presente decreto.[[158]](#footnote-158)

ART. 11.—Modificado. D.R. 2894/94, art. 5º. Informes. Toda presentación de estados financieros básicos a los administradores, socios, entidades del Estado y a terceros, deberá efectuarse utilizando las denominaciones indicadas en el catálogo contenido en el plan único de cuentas. Así mismo, indicará los códigos numéricos, en el evento que le sean solicitados por alguno de estos.

Para tal efecto, el balance general se preparará debidamente clasificado en parte corriente y no corriente, dependiendo de la realización de los activos y exigibilidad de los pasivos, conforme a las normas vigentes sobre presentación y revelación de estados financieros.

ART. 13.—Modificado. D.R. 2894/94, art. 6º. Aplicación gradual. A partir de los estados financieros cortados a 31 de diciembre de 1993, la presentación de los mismos deberá hacerse en su totalidad conforme al plan único de cuentas.

El plan único de cuentas se aplicará para todas las operaciones económicas, a partir del 1º de enero de 1994 en las sociedades mercantiles que legal o estatutariamente estén obligadas a tener revisor fiscal. El registro o comprobante contable será obligatorio a nivel de cuenta (los cuatro primeros dígitos).

A partir del 1º de enero de 1995, el plan único de cuentas será obligatorio para todas las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio. El registro o comprobante contable será obligatorio a nivel de subcuenta (los seis primeros dígitos).

Muchos empresarios han sostenido, con razón, la inconveniencia de imponer el uso de planes de cuentas a nivel de registro. En Colombia esa oposición llevó a la introducción de la tabla de equivalencias y a la autorización de usar un código propio en los libros no registrados.

Mediante la *Circular Externa 003 de 1994*, la Superintendencia de Sociedades señaló[[159]](#footnote-159):

Teniendo en cuenta que el artículo 6º del Decreto 2650 citado, permite que para la identificación de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, se pueden utilizar internamente códigos diferentes, caso en el cual debe elaborarse una tabla de equivalencias para dichas codificaciones, resulta conveniente hacer las siguientes precisiones respecto de la aplicación de dicha tabla:

1. La tabla de equivalencia es un instrumento excepcional previsto en el referido decreto como un mecanismo que tiene como finalidad obvia el que los entes económicos con sistemas complejos de información contable debidamente organizados, que incluyen la utilización uniforme de codificaciones y denominaciones en el registro de sus cuentas, puedan sustituir, para efectos del manejo e información exclusivamente interna, la utilización del plan único de cuentas.

Dado este carácter excepcional, quienes utilicen dichas tablas, podrán hacerlo permanentemente y no sólo para el año 1994, sin estar obligadas a realizar los registros en comprobante contable con la codificación establecida en el Decreto 2650 de 1993.

2. Así mismo, con referencia a los registros en libros oficiales, estos deberán hacerse, por lo menos mensualmente, utilizando el sistema PUC hasta el nivel de cuentas o de cuatro dígitos tanto en su estructura, como en sus denominaciones y códigos.

3. En cuanto a la obligación de tener dicha tabla a disposición de quien lo solicite, debe señalarse que tal obligación se entiende únicamente en relación con las personas o entidades que de conformidad con la ley tengan la potestad de inspeccionar o examinar los libros y papeles del ente económico.

4. Cuando se utilice tabla de equivalencia, debe hacerse como mínimo a nivel de cuatro (4) dígitos pero en tal caso, la sociedad debe prever mecanismos que le permitan en todo momento atender los requerimientos que le formule esta superintendencia u otra entidad pública respecto de la convertibilidad al sistema PUC de cualquier clase, grupo, cuenta o subcuentas.

5. Los entes económicos que decidan utilizar tabla de equivalencia, deben informarlo de manera inmediata a la entidad de inspección o vigilancia correspondiente. Mientras no se reciba la comunicación respectiva, se entenderá que el ente aplica la totalidad de códigos y denominaciones contenidas en el Decreto 2650 de 1993, a nivel de comprobante contable.

Sobre el alcance de la obligatoriedad de los planes de cuentas, existen diversas posiciones legislativas. Una, española, diferente de la colombiana, puede verse en el *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad*, en el cual se lee[[160]](#footnote-160):

Artículo 2. Obligatoriedad del Plan.

El Plan General de Contabilidad será de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, también Plan General de Contabilidad de PYMES).

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del Plan General de Contabilidad y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Es que, como queda ilustrado, algunas legislaciones no hacen obligatorio el plan de cuentas sino en los informes, mientras que otras exigen su aplicación en los comprobantes y en los asientos. La postura colombiana es permitir a las empresas elaborar su propio catálogo y aplicarlo internamente en los libros no registrados, siempre que mantengan una tabla de equivalencias con el plan adoptado por el Gobierno.

Reza el *Decreto reglamentario número 2650 de 1993*:

ART. 7º—Auxiliares. Adicionalmente a las subcuentas indicadas en el catálogo señalado, se podrán utilizar las auxiliares que se requieran de acuerdo con las necesidades del ente económico, para lo cual bastará con que se incorporen a partir del séptimo dígito.

En empresas pequeñas o de operaciones sencillas es fácil aplicar en los comprobantes y asientos el plan oficial. En empresas grandes o de operaciones complejas es evidente que el catálogo de cuentas oficial no es el más adecuado. La presencia de un sistema desarrollado de contabilidad de costos hace que se tenga que abandonar el plan oficial, ya que es evidente que éste se gestó bajo las concepciones de la contabilidad financiera. Cuando el sistema de información contable se fusiona con los demás sistemas de información de la entidad, el plan de cuentas se integra con todos los criterios de clasificación que usa la entidad.

Ya había señalado Ripert[[161]](#footnote-161):

En general se hace el reproche al plan contable de formular reglas demasiado rígidas para que convengan a todas las empresas y también de establecer reglas demasiado complicadas para las empresas que en realidad, por su simplicidad, no necesitan de las mismas.

El Consejo de Estado afirmó[[162]](#footnote-162):

De acuerdo al artículo 6° del Decreto Reglamentario 2650 de 1993 y como lo afirma la actora, se permite llevar códigos diferentes al PUC, debiéndose seguir en todo caso, el Plan Único de Cuentas en los libros que se registren. Pero la norma también dispone que la tabla de equivalencias entre las cuentas internas y el PUC, debe estar a disposición de los entes que legalmente pueden inspeccionar la contabilidad, como es el caso de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Como lo reconoce la actora en la demanda, la tabla de equivalencias sólo fue aportada al responder el Requerimiento Especial, mucho tiempo después de realizada la inspección contable, por lo que no fue posible verificar cabalmente los factores necesarios para determinar bases gravables. Se dejó constancia en el Acta de visita, que ésta fue suspendida en espera de aclaraciones de la sociedad. Para la Sala, al momento de la inspección contable debió aportarse la tabla de equivalencias que permitiera a los funcionarios de la Administración comprobar los registros y movimientos de las cuentas internas que posteriormente serían llevados a los libros registrados. Sin ella, los investigadores contaban únicamente con los saldos que reflejaban estos últimos, sin tener certeza de su origen. El dictamen pericial realizado mucho tiempo después, no permite desvirtuar la sanción, pues es claro que la infracción ya se había cometido al no permitirle a la Administración Tributaria revisar en la contabilidad los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos, pues la tabla de equivalencias fue entregada con posterioridad a la inspección.

La Corte Constitucional manifestó[[163]](#footnote-163):

(…) El plan de cuentas es la organización sistemática y metódica de las distintas operaciones o transacciones económicas realizadas por una entidad o empresa determinada. La finalidad de estos planes es simplemente lograr la uniformidad en el registro de dichas operaciones. Los planes de cuentas permiten entonces ordenar, clasificar y presentar la información contable en forma clara, precisa y comprensible, con el fin de facilitar su manejo, tanto para los entes que la elaboran como para los órganos de control.

Generalmente el plan de cuentas se compone de dos partes: 1) un catálogo de cuentas que contiene una relación ordenada y clasificada de los distintos grupos, clases, cuentas y subcuentas, identificadas con códigos y su respectiva denominación; y 2) la descripción y dinámica para la aplicación de las mismas, es decir, los procedimientos a seguir. La descripción consiste en detallar los conceptos de las diferentes clases, grupos y cuentas incluidas en el catálogo; y la dinámica indica la forma en que se deben utilizar las cuentas y realizar los diferentes movimientos contables que las afecten.

Puede concluirse entonces, que el plan de cuentas permite obtener una información contable detallada, completa y comprensible del manejo de los recursos e inversiones de una determinada entidad pública, lo cual facilita en gran medida el cumplimiento de sus labores, el conocimiento veraz de su estado financiero y la toma de decisiones, al igual que la vigilancia y control de los dineros por los organismos encargados de ello.

(…) Ahora bien: si un plan de cuentas es la organización sistemática y metódica de las cuentas de una determinada entidad, cuya finalidad es la uniformidad en su registro; bien puede tanto la Contraloría para efectos de llevar la contabilidad de la ejecución presupuestal como la Contaduría en lo que atañe a la contabilidad financiera, expedir normas encaminadas no sólo a formular dichos planes para el cabal cumplimiento de las funciones que el Constituyente les ha asignado, sino también a verificar si las entidades públicas se sujetaron a las pautas o lineamientos dictados por ellos en esta materia, siempre y cuando éstos respeten la Constitución y la ley.

En consecuencia, nada impide a las Contralorías exigir a las entidades públicas sometidas a su control y vigilancia, la aprobación previa de los planes de cuentas, como lo contempla la norma que es objeto de impugnación.

Llegando al final de este escrito se hace referencia al Xbrl. Este lenguaje computacional, ideado para transmitir información financiera, ha desarrollado su propio “plan contable”, al que simplemente denominan “taxonomía”. De esta manera ha emergido un plan contable financiero de alcance internacional. La fundación Ifrs ha acogido el uso del Xbrl.[[164]](#footnote-164)

## Los comprobantes

### El sistema de comprobantes

#### La función administrativa de la contabilidad

Una clasificación muy extendida distingue entre contabilidad financiera y contabilidad para la gestión. Sierra y Escobar explicaron[[165]](#footnote-165):

(…) Por una parte, la Contabilidad Financiera encargada de elaborar las Cuentas Anuales, la información que se suministra a los distintos usuarios externos que además tienen objetivos y, por tanto necesidades diferentes, por lo que se puede denominar *multipropósito* y *multiusuario*.

Por otra parte, la Contabilidad para la Gestión se encarga de captar, registrar, elaborar y comunicar buena parte de la información que han de utilizar los usuarios internos, los gestores o directivos, para gestionar la empresa. Estos se caracterizan porque interactúan activamente con el sistema de información de la organización, ya que pueden influir sobre los procesos y tienen la potestad de requerir al sistema aquella información que precisan para tomar decisiones. En concreto, la que se refiere tanto a las transacciones que la empresa realiza con el exterior como al movimiento interno de valores, así como otra información interna que no suponga la modificación de valores, por último, información sobre el entorno.

En la segunda edición en español, versión colombiana, del libro *Contabilidad la base para las decisiones comerciales*, escrito por Walter B. Meigs, Charles E. Johnson y Robert F. Meigs y adaptado por Gonzalo Sinisterra y Jorge Burbano[[166]](#footnote-166), encontré un aparte titulado *Sistema de comprobantes*, que llamó poderosamente mi atención.

La explicación forma parte del capítulo 8 del libro, que se denomina *Control de las transacciones en efectivo*. A veces, seducidos por el discurso de la contabilidad para el público, nos olvidamos de la función administrativa de la contabilidad. Más aún: algunos consideran que la contabilidad es una ciencia administrativa. Así, por ejemplo Millán sostuvo[[167]](#footnote-167):

Para refutar la doctrina Anglo-sajona, planteamos la siguiente: La contabilidad no es una técnica. Por el contrario, es una ciencia que estudia la vida económica y financiera de la empresa con el fin de administrarla adecuadamente. Esta concepción está expandida en muchos países de Europa, y en especial la escuela Latina, con Italia a la cabeza, considera que la contabilidad es la ciencia que administra, dirige y controla el patrimonio de la empresa. Desde luego, como todas las ciencias debe tener una tecnología.

La función administrativa del sistema contable implica, entre otras cosas, que éste sea un instrumento de control[[168]](#footnote-168). Si recordamos esto, podremos entender ciertos discursos en contabilidad que, al tiempo que rescatan esta dimensión de la disciplina, han creado un gran conflicto con otra de sus dimensiones, la que está encarnada en la contabilidad para el público.

En ese contexto resultan claras las siguientes afirmaciones de Meigs, Johnson y Meigs[[169]](#footnote-169):

Estrechamente relacionado con nuestra descripción sobre el control de transacciones de contado tenemos el problema de cerciorarnos de que los desembolsos estén debidamente autorizados y que los pagos para cancelar obligaciones sean legítimos. En todo negocio, grande o pequeño, es necesario efectuar mensualmente un considerable número de desembolsos por concepto de mercancías o servicios. El manejo de estas transacciones requiere de pasos tales como los siguientes:

Deben expedirse órdenes de compra u otro tipo de autorizaciones para los desembolsos.

Deben inspeccionarse y aprobarse las mercancías y servicios recibidos.

Deben examinarse las facturas de los proveedores respecto de la corrección de los precios, las operaciones aritméticas, los costos de embarque y las condiciones de pago.

El pago debe hacerse en cheque.

En un negocio muy pequeño puede ser posible que el propietario o el gerente ejecute todos esos pasos con respecto a cada transacción. Si ejecuta este trabajo personalmente puede estar seguro en todo momento de que el negocio está obteniendo lo que paga y que no se están desembolsando fondos descuidada o fraudulentamente. A medida que crece el negocio y aumenta el volumen de transacciones diarias, es casi imposible que el propietario o el gerente pueda atender personalmente cada desembolso. Cuando se asigna a este tipo de trabajo a varios empleados, es necesaria la implantación de un sistema de contabilidad bien diseñado para resguardar la compañía contra el despilfarro y el fraude.

La cuestión puede explicarse abordándola de otra manera. Así Narváez nos explicó[[170]](#footnote-170):

La contabilidad cumple dos funciones importantes: una *función interna*, consistente en suministrar al comerciante o empresario informaciones relacionadas con la marcha de sus negocios. Los diversos departamentos o secciones de la organización empresarial pueden utilizar esos datos e informaciones. Y una *función externa*, que consiste en brindar información a terceros en el desenvolvimiento de todos los aspectos de la actividad organizada. Los terceros son los bancos, los acreedores, los presuntos proveedores e inversionistas y los organismos de vigilancia estatal. De ahí, que entre todas las profesiones liberales la que más constantemente necesita el empresario es la Contaduría.

Por su parte Garreta sostuvo[[171]](#footnote-171):

Los libros «sirven» para informar de la marcha de la empresa y evolución de los negocios, y ello tanto internamente como externamente, a terceros ajenos a la estructura de la empresa.

Junto a esta función informativa de los libros de contabilidad es interesante resaltar su carácter de instrumento consustancial al ejercicio organizado de las actividades que constituyen la empresa, señalado con acierto por Marina Garcia-Tuñón, A. al reparar en que «constituyen prácticamente el único de los elementos de carácter estructural que los legisladores han considerado necesario para el empresario, con independencia de su concreta configuración organizativa e integrando a su vez una parte de su estatuto jurídico». Tras esta inicial observación y siguiendo fundamentalmente el camino trazado por la doctrina italiana (NIGRO), continúa afirmando que «en un plano puramente jurídico, los libros se elevan al rango del elemento de carácter organizativo» puesto que justifican la toma de decisión en la empresa, en forma racional, previsible o no irresponsable, que sólo puede adoptarse mediante este instrumento de información. Por ello, concluye Marina Garcia-Tuñón, A., «el libro, en aquella consideración de forma documental de representación escrita, va indisolublemente unido al aspecto funcional de la empresa, es decir, está destinado a reflejar la actividad en que consiste la empresa ... Por otra parte, y en el doble ámbito económico y jurídico de la empresa, el soporte informativo que suministra el libro contable supone un elemento estructural de su organización, ya que permite la adopción de las decisiones eficientes e idóneas en cada tiempo y circunstancia y, además, alcanza un “efecto organizante” interno y externo».

#### Descripción del sistema de comprobantes

Meigs, Johnson y Meigs explicaron[[172]](#footnote-172):

Una manera de establecer control sobre los desembolsos y sobre el pago de pasivos consiste en el *sistema de comprobantes*. Este sistema exige que todo pasivo se registre tan pronto como se contraiga y que *los cheques se expidan únicamente en pago de obligaciones debidamente aprobadas*. Para cada desembolso se prepara una autorización escrita denominada *comprobante*, independientemente de si el desembolso cubre servicios, compra de mercancías para la venta o activos para el uso en el negocio. El sistema de comprobantes es ampliamente utilizado y es particularmente común en las grandes organizaciones que han hecho un estudio serio del problema del control interno. Quizá una de las mayores ventajas del sistema de comprobantes consiste en poder tener la seguridad de que todo desembolso hecho por el negocio es revisado de manera sistemática y verificado antes de efectuar el pago.

Características esenciales del comprobante

Un comprobante (como el que se ilustra en la página 304) se adjunta a cada factura recibida y se le asigna un número de identificación.

El comprobante tiene espacios para anotar los datos de la factura y las cuentas del mayor que han de debitarse y acreditarse al registrar la transacción. También contiene espacios para firmas de aprobación relacionadas con cada paso en la verificación y aprobación de la obligación. Un comprobante completo brinda una descripción de la transacción así como del trabajo ejecutado en la verificación de la obligación y en la aprobación del desembolso. Independientemente de la forma especial que tenga un comprobante, generalmente reúne las siguientes características:

Es necesario preparar un comprobante separado para cada factura que llega.

Los comprobantes deben tener numeración consecutiva.

El nombre y dirección del acreedor deben aparecer en el comprobante.

Debe contener una descripción de la obligación, incluyendo el valor y las condiciones de pago.

Debe tener firmas de aprobación para:

Verificación de la factura

Registro de las cuentas

Pago de la obligación

El comprobante debe indicar la fecha y el número del cheque.

En los capítulos precedentes el pago de gastos, tales como la cuenta mensual de teléfono, se manejó mediante un asiento debitando Gastos de teléfono y acreditando Efectivo. No obstante, cuando se tiene un sistema de comprobantes el recibo y pago de la cuenta mensual de teléfono se registrará mediante estos asientos:

A recibir la cuenta: Débito, Gastos de Teléfono; crédito, Comprobantes por pagar.

En el momento de efectuar el pago: Débito, Comprobantes por pagar; crédito, Efectivo.

Estos dos asientos separados se harían a pesar de que la cuenta se pagara inmediatamente después de recibirla. Para el buen funcionamiento de un sistema de comprobantes es fundamental que no se efectúe ningún pago, a menos que se trate de un comprobante debidamente aprobado y registrado. La rigurosa observación de esta regla brinda la seguridad de que todos los gastos se están registrando en el período adecuado y de que todos los desembolsos se hacen únicamente después de una revisión adecuada por las personas responsables de efectuar los diferentes pasos en la verificación de una transacción.

(…) Cada comprobante se anota en el registro de comprobantes en orden numérico tan pronto se ha preparado y ha sido aprobado. Cuando se efectúa el pago se anotan el número y la fecha del cheque en las columnas previstas para tal fin. El valor total de los comprobantes por pagar puede determinarse desde el registro en cualquier momento, simplemente haciendo una lista de los comprobantes “abiertos”, es decir, comprobantes para los cuales no se ha hecho todavía anotación alguna en las columnas de “Pagado”. El total de los comprobantes pendientes de pago, según el registro de comprobantes, debe cuadrar con el total de comprobantes que haya en el archivo de comprobantes pendientes de pago en la misma fecha.

MAYORIZACIÓN DESDE EL REGISTRO DE COMPROBANTES Todas las columnas del registro de comprobantes se totalizan al final del mes; la igualdad de los asientos débito y crédito se prueba mediante la comparación de los totales combinados de los dos columnas crédito con la suma de los totales de las diferentes columnas débito. Una vez que se ha probado que el registro está cuadrado, se procede a efectuar el traslado a las cuentas del mayor.

(…) El saldo de la cuenta mayor Comprobantes por pagar debe conciliarse al final del mes con el total de los comprobantes pendientes de pago que aparezcan en el registro de comprobantes y también con el total de los comprobantes pendientes de pago según el archivo de comprobantes no pagados.

(…) El sistema de comprobantes pone especial énfasis sobre *el tiempo en que se requiere el pago de las obligaciones*, más bien que sobre la identidad de los acreedores. Por esta razón los comprobantes se archivan con base en la fecha en que se requiere el pago. Al calcular las futuras necesidades de dinero de un negocio, el valor de una obligación y la fecha en que se requiere el pago son datos de gran significación; la identidad del acreedor no tiene incidencia alguna sobre el problema de mantener una posición de caja adecuada.

(…) Cuando se utiliza un sistema de comprobantes, los cheques se expiden únicamente en pago de comprobantes aprobados y registrados. En consecuencia, todo cheque expedido se registra como un débito a Comprobantes por pagar y un crédito a Efectivo.

(…) ARCHIVO DE COMPROBANTES PAGADOS Una vez que se ha registrado el pago en el registro de cheques y se ha hecho la anotación en el registro de comprobantes, el comprobante pagado se archiva por orden numérico en el archivo de comprobantes pagados. Muchas compañías preparan una copia del cheque y de la nota remisoria del mismo, los cuales se archivan junto con el comprobante pagado. El archivo de comprobantes pagados contiene de esta manera un juego completo de los documentos que describen y respaldan cada desembolso de efectivo.

Comentarios especiales sobre el registro de comprobantes

UTILIZADO COMO MAYOR SUBSIDIARIO Cuando se utiliza un sistema de comprobantes para controlar los pasivos y los desembolsos de efectivo, no hay necesidad de llevar un mayor subsidiario de cuentas por pagar como el descrito en el capítulo 7. Como la forma tradicional del mayor de cuentas por pagar exige una cuenta separada con cada acreedor, es necesaria una gran cantidad de trabajo de registro. La eliminación de este costoso mayor subsidiario representa una de las mayores economías que se logran mediante la adopción de un sistema de comprobantes.

#### Uso los soportes como comprobantes

Como se señaló en la parte destinada a la explicación de los soportes, la ley colombiana permite hacer asientos en los libros con base en éstos, es decir, sin necesidad de acudir a un comprobante. Esta hipótesis está prevista en el sistema de comprobantes que se acaba de explicar. Meigs, Johnson y Meigs enseñaron[[173]](#footnote-173):

Una interesante variación del sistema descrito en el presente capítulo consiste en utilizar un registro de comprobantes, sin preparar los comprobantes. Se asigna un número consecutivo a las facturas a medida que se van recibiendo, y se anotan en el registro de comprobantes, al cual generalmente se le da el nombre de registro de facturas. A medida que cada factura es verificada con respecto a cantidades, precios multiplicaciones y demás aspectos de la transacción, *las aprobaciones se anotan en la factura misma*. En el momento del pago, la factura se transfiere de un archivo de facturas pendientes de pago a un archivo de facturas pagadas. El registro de facturas se suma y trasladan los totales al mayor al final del mes, de la misma manera que se procede con el registro de comprobantes. El uso de un registro de cheques sigue el modelo previamente descrito, y la revisión de documentos por parte de los ejecutivos de la firma, antes de aprobar una factura o expedir un cheque, puede ser igual a los procedimientos de control descritos para el sistema de comprobantes.

### La legislación actual

#### El Código de Comercio

Se lee en el *Código de Comercio* colombiano vigente:

ARTÍCULO 53. En los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden.

El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen.

Como ya hemos anotado y sin perjuicio de volver sobre ello, resaltamos que los asientos deben hacerse en orden cronológico.

Como se ve, deben asentase en los libros todas las operaciones que puedan influir en el patrimonio del comerciante y no solo sus operaciones mercantiles.

La legislación colombiana impone el sistema de comprobantes respecto de todas las operaciones y no solo de las que impliquen desembolsos de efectivo. Es así como el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su *Concepto 142 de mayo 7 de 2004* manifestó (la negrilla no es del texto original)[[174]](#footnote-174):

**cualquier** obligación incorporada en los estados financieros deberá estar soportada en comprobantes bien sea de orden interno o externo, según sea la obligación adquirida

Al realizar el asiento debe hacerse referencia a los comprobantes. Esto “amarra” los libros con los comprobantes, de la misma manera que han de estar “amarrados” los comprobantes con los soportes.

En un sistema manual es evidente que el comprobante se prepara antes del registro en los libros, precisamente para poder hacer éste. En ciertos sistemas electrónicos de procesamiento de datos, el asiento en libros puede ser previo a la elaboración del comprobante, mientras que en otros es simultáneo (al tiempo que se elabora el comprobante, los datos se van almacenando).

Esta norma determina que el comprobante tenga al menos dos partes: una que se refiere a la operación y otra que en donde se asigna a ésta su clasificación de acuerdo con el plan de cuentas.

En realidad el comprobante se prepara respecto de todos los hechos económicos que quieran reconocerse y no solo respecto de las operaciones. La norma exige hacer constar cinco detalles: número, fecha, origen, descripción y cuantía.

Debe entenderse que el número es del comprobante y no de la operación. En la práctica muchas compañías numeran sus operaciones a partir de las órdenes de pedido.

El comprobante debe numerarse. En su Concepto 201 de julio 12 de 2004, el CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA ante la pregunta *“¿Es práctica contable generalmente aceptada la “reserva” de comprobantes de egreso en blanco para ser diligenciados con posterioridad al período a que corresponden y de acuerdo a (sic) las necesidades que puedan surgir?*” respondió: “*De la anterior disposición se colige que no resulta admisible la “reserva” a la cual hace referencia la consulta, toda vez que los comprobantes deben elaborarse cronológicamente, su numeración debe ser consecutiva y su registro debe producirse en el período al cual corresponda su fecha*.”

El comprobante debe indicar su fecha de preparación. Conviene distinguir la fecha de ocurrencia del hecho económico, de la fecha de preparación del comprobante, de la fecha de asiento en libros del comprobante y, cuando sea el caso, de la fecha de consulta o de impresión del documento. Por regla general, la fecha del asiento no debería ser anterior a la fecha del comprobante.

El origen de una operación, es decir, según el drae, su “Principio, motivo o causa (…)”[[175]](#footnote-175) alude tanto a los antecedentes como a las finalidades de la respectiva operación. Adviértase que la contabilidad, como toda buena historia, procura mantener cada operación dentro de su contexto. Esto ayuda a la comprensión de los hechos y a juzgar su conveniencia en términos de la misión, los objetivos y los planes de la respectiva entidad.

La mayoría de las veces, la descripción de una operación no es más que una versión resumida del contenido del respectivo soporte. Como sucede respecto de todo resumen, se requiere de cierta habilidad para redactar debidamente una versión abreviada del soporte.

Bajo el método de valor o costo histórico la determinación de la cuantía de la operación es relativamente sencilla, pues por lo general tal cuantía está plasmada en el soporte. La medición es más compleja cuando ha de usarse otro criterio de valoración, como el valor justo de mercado.

La enunciación de las cuentas afectadas por el asiento, expresa el resultado de las acciones de clasificación (taxonómicas) que están regidas por el plan de cuentas en aplicación. En algunos casos ciertas normas prohíben o penalizan el cambio de la clasificación inicial.

Como resulta obvio, tratándose de la contabilidad financiera, la clasificación responde a la técnica de la partida doble, de forma que todo comprobante debe cumplir la igualdad de los movimientos de naturaleza débito con los de naturaleza crédito.

En esta norma se distingue claramente entre el comprobante y “los documentos que lo justifiquen”, a los cuales hoy llamamos soportes. Los soportes son el fundamento de los comprobantes y no, como algunos indebidamente afirman, de las transacciones[[176]](#footnote-176). Adviértase que un soporte responde a necesidades diversas, no solamente contables. Por ello, se puede afirmar que el comprobante es el primer documento propiamente contable.

Como quedó planteado en la representación gráfica del subsistema documental, el comprobante se ubica entre los soportes y los libros de contabilidad.

Cada asiento en los libros debe hacer referencia al correspondiente comprobante. Así, en cierta forma, lo que se asientan son los comprobantes.

#### La norma reglamentaria

El *Decreto reglamentario número 2649 de 1993* dispuso:

ART. 124.— Comprobante de contabilidad. Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquel donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente.

Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano.

Los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado.

En ellos se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento.

La descripción de las cuentas y de las transacciones puede efectuarse por palabras, códigos o símbolos numéricos, caso en el cual deberá registrarse en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan.

Los comprobantes de contabilidad pueden elaborarse por resúmenes periódicos, a lo sumo mensuales.

Los comprobantes de contabilidad deben guardar la debida correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y en aquel en que se registren en orden cronológico todas las operaciones.

Esta norma añade ciertas precisiones:

El comprobante puede prepararse “por cualquier medio”, expresión que claramente hace posible su elaboración electrónica.

El comprobante debe ser redactado en español. Recuérdese que los soportes pueden redactarse y conservarse en otro idioma.

En el comprobante deben constar los nombres de las personas que los elaboren y autoricen. Se acostumbra que estas personas los firmen, aceptando haberlos preparado o aprobado. En atención al principio de *segregación de funciones*, que forma parte de los *procedimientos de control* de los sistemas de *control interno*, en muchas ocasiones se exige que las personas que aprueban los comprobantes sean distintas de quienes los elaboran. La exigencia de la firma y de la intervención de distintas personas es remplazada por otras prácticas de control cuando la contabilidad se lleva electrónicamente y los asientos se producen al tiempo de la elaboración de los documentos.

Para describir tanto las cuentas como las transacciones, la norma reglamentaria admite, además del uso de palabras, la utilización de códigos o símbolos. Se trata de facilitar las anotaciones y, en muchos casos, de abreviar el tamaño del escrito. Para que la contabilidad no se vuelva ininteligible como consecuencia del uso de códigos o símbolos, se ordena registrar “*en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan*”. En armonía con esta disposición el numeral 4 del artículo 126 del Decreto reglamentario 2649 de 1993 dispone que debe llevarse un libro para “*c) Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de una y otras*”. En los programas de computador este auxiliar suele presentarse a manera de una tabla.

Siguiendo una antigua tradición, puede elaborarse un comprobante diario. Pero también, de acuerdo con la norma reglamentaria, es posible que un comprobante cubra los hechos de varios días. El máximo período que se puede incluir en un solo comprobante es un mes. Tiempo hubo en que la palabra *diario* se usaba literalmente. Así como se llevaba un libro diario se hacían comprobantes de diario. Pero en muchos casos esta periodicidad resulta poco adecuada, ante el bajo volumen de operaciones. En algunos casos existen auxiliares del diario, de manera que los asientos en éste son verdaderos resúmenes, lo que constituye otra explicación de la disposición legal en comento. Se trata de una antigua posibilidad[[177]](#footnote-177):

En Francia se presentaron los mismos inconvenientes que entre nosotros respecto a la registración diaria de las operaciones en el libro Diario y que fueron obviadas por el decreto número 53-875 del 22 de septiembre de 1953, inspirado en los trabajos de la actual Comisión Reformadora. De acuerdo con él, el Libro Diario puede ser llevado en una de las siguientes formas: registrando día por día las operaciones o totalizándolas por mes; pero en este último caso, el comerciante debe conservar “toda la documentación que permita verificar esas operaciones día por día”.

En el mismo sentido Blanco[[178]](#footnote-178) anota:

4. El Libro Diario

El contenido de este libro es analítico y cronológico, de tal modo que registra las «operaciones relativas al ejercicio de la empresa» en el orden en que se efectúan y no según un orden sistemático.

El artículo 43 del Código de comercio que se refiere al mismo, plantea dos problemas formales, el tiempo de la registración y la concreta indicación de las operaciones; y uno de fondo, el ámbito de la registración.

A) En cuanto al primero puede aceptarse que no es necesario que el Diario se lleve al día, sino que es suficiente con que se conserve el orden cronológico de las anotaciones, siempre que la facultad del empresario de registrar las operaciones en días distintos a aquel en que se realizan se entienda dentro de «límites razonables». En orden al segundo problema, y no obstante el tenor del texto legal —«registrará... todas las operaciones...»— las necesidades de la práctica han conducido a un importante sector doctrinal a admitir (en el caso de numerosísimas operaciones de pequeña cuantía, en particular en las ventas al detalle) su anotación resumida en el Diario si con ello se obtiene también idea del resultado de las operaciones realizadas; en este sentido, pues, cada operación no se correspondería con un asiento. La bondad de esta solución está apoyada por el antiguo artículo 38, párrafo tercero del Código de comercio. Por su parte, el mismo artículo 43 declara la validez de la «anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, aunque no estén legalizados, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate». Puede pues concluirse que en nuestro ordenamiento el Diario, en ocasiones, de tal sólo conserva el nombre y que por lo demás, nada obsta a la utilización de Diarios múltiples.

Mientras los registros en los libros auxiliares o de detalle pueden apoyarse en *soportes*, los asientos en los libros mayores o de resumen y en “*aquel donde se asienten en orden cronológico las operaciones*”[[179]](#footnote-179) deben hacerse con base en comprobantes.

Finalmente la norma termina repitiendo el principio de *coherencia*, insistiendo en que los comprobantes deben guardar correspondencia con los libros auxiliares y con el libro que llamamos Diario. Como explicaremos luego, el valor probatorio del sistema contable depende de esta correspondencia.

### Jurisprudencia

Con el ánimo de demostrar los efectos prácticos de las disposiciones sobre soportes y comprobantes, reproducimos aquí apartes del *Laudo Arbitral de 2001 Agosto 28 Hoteles Ltda. y Promotora Internacional de Hoteles Sca, Prointel Sca Vs. Fiduciaria Ganadera S.A., Fidugan:[[180]](#footnote-180)*

3. El dictamen de los peritos

Por su importancia para el proceso, el tribunal procederá a continuación a sentar su criterio sobre el valor probatorio del dictamen pericial que obra en el expediente, el cual no fue objetado por las partes. Con tal propósito, aplicará las reglas de la sana crítica y el principio de la autonomía que asiste al juzgador para apreciar el valor de convicción de esta prueba, conforme lo consagran las normas que rigen la materia.

En este orden de ideas, observa el tribunal que dentro del cuestionario que se sometió a los peritos se formularon, entre otras, las siguientes preguntas: "1. Si la información contable y financiera relativa a la operación del Hotel Nueva Granada se llevó en debida forma", y "2. Si la información contable y financiera relativa a la operación del Hotel Nueva Granada se ajusta a las disposiciones legales en materia contable". Como respuesta a ellas, los peritos hicieron algunas glosas a la contabilidad, advirtiendo que las dejan a consideración del tribunal, "respetando sí que los honorables árbitros son quienes cuentan con la facultad de definir y calificar si la contabilidad se lleva conforme a la legislación y darle el valor correspondiente" (pág. 8 del dictamen pericial integrado con las aclaraciones y modificaciones).

Procede el tribunal, en consecuencia, a fijar su criterio sobre esta materia para lo cual examinará las anotaciones críticas que contiene el experticio sobre la contabilidad de Hoteles Ltda., resumidas en las conclusiones A, B, C, D y E del mismo en respuesta a las dos preguntas reseñadas en el párrafo anterior. Ellas son:

"Conclusión A: No se exhibieron en su totalidad los soportes contables de las transacciones registradas, ejemplo de la anterior aseveración da cuenta la columna 6 "Observación" de la relación para la respuesta a las preguntas 5 y 6 de las páginas 29 y siguientes de este trabajo... Conclusión B: De hecho al faltar soportes, la información registrada en los libros de contabilidad deja de ser verificable y por ende confiable". "Conclusión C: No se exhibieron en su totalidad los soportes contables de las transacciones registradas o asientos contables... Conclusión D: Dentro de los soportes contables exhibidos en algunos casos no se deja evidencia escrita de los funcionarios que intervinieron en el proceso de elaboración, revisión y contabilización, así como en otros casos este hecho se presenta parcialmente -El tribunal anota que se citan, como ejemplo, 10 comprobantes de contabilidad con esas irregularidades- ... Conclusión E: No se dio cumplimiento a esta disposición, (D. 2650/93, art. 5º), como en el caso de la cuenta identificada en el Decreto con el número "529575" y denominada "pólvora y similares", la cual figura con otro nombre en los libros auxiliares de contabilidad del Hotel Nueva Granada de agosto de 1999, como "529575 Utensilios" (sic)".

Dado que los peritos afirman en la conclusión E del dictamen que no se dio cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 5º del Decreto 2650 de 1993 porque encontraron que en la contabilidad del hotel, a la cuenta 529575, identificada en esta norma como "Pólvora y similares" se le dio erróneamente la denominación de "utensilios", no tiene para el tribunal otro alcance que el de una incoherencia exorbitante, dedúcese de las restantes conclusiones que la principal crítica a la contabilidad se origina en la falta de soportes en algunos comprobantes de ella, o en la defectuosa elaboración de los mismos, circunstancias que resultarían violatorias de los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993 conforme a los cuales los hechos económicos reflejados en la contabilidad deben documentarse mediante soportes de origen interno o externo, así como que los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado.

Con base en los papeles de trabajo acompañados al dictamen pericial, y de los anexos al mismo, el tribunal ha revisado minuciosamente las observaciones aludidas encontrando que, en algunos casos, no existe fundamento para las mismas, en otras la opinión de los peritos es controvertible y en el resto les asiste razón.

Dentro del primer caso se encuentran las observaciones hechas por los peritos a los comprobantes de egreso 011288, 012478, 011736, 012005, 012367 012327, 012497, 012578, 012656 y 012465. Revisados todos y cada uno de estos comprobantes el tribunal encontró que en la generalidad de los casos aparecer las iniciales de las personas que los elaboraron y revisaron, práctica común en la contabilidad para identificar a quienes intervinieron en esta operación; así mismo, están soportados por cuentas de pago de servicios públicos a las empresas Codensa y Comcel y, si bien en el caso de uno de estos comprobantes, el 012478, aparecen dos cuentas de cobro sin la firma del beneficiario, considera el tribunal que sería un exceso de rigor desestimar el hecho económico que el mismo documenta, cuando, además, aparecen anexos contables de la cuenta del acreedor. Cabría añadir que si los peritos echaron de menos en esos comprobantes la falta de identificación de la persona que los contabilizó, como en efecto ocurrió, ello en manera alguna constituye una infracción a la ley que sólo exige identificar a quienes los elaboraron y revisaron y no a quien realiza el asiento contable en los libros respectivos.

Dentro del segundo grupo, donde es controvertible la opinión de los peritos, se encuentran las observaciones de que dan cuenta los papeles de trabajo P.T. 14, 26, 34, 66, 318, 322, observaciones que consisten en anotar la falta de facturas, cuando se trató de un abono para futuros eventos o anticipos de publicidad, o consumos respaldados con sus respectivas requisitorias del almacén que pueden considerarse como un soporte interno, o al hecho de haberse elaborado a mano un prorrateo del gasto, práctica que, si bien no es la más aconsejable, por sí sola no desvirtúa el hecho económico contable.

Dando por sentado que asiste razón a los peritos en el resto de las observaciones que hacen a una pequeña parte de la contabilidad por ausencia del debido de soporte, forzoso es concluir que durante el período que fue revisado para emitir el dictamen pericial, se encontraron varios comprobantes de contabilidad que no cuentan con los respaldos de ley. Con otras palabras, corresponde definir al tribunal si la circunstancia anterior es suficiente para desestimar toda la contabilidad del establecimiento comercial Hotel Nueva Granada o si, por el contrario, a esta falencia no se le puede dar tan grave y severo alcance como el anotado.

Al respecto se tiene que, comentando el artículo 133 del Decreto 2649 de 1993 que regula lo relativo a la exhibición de libros de contabilidad y de sus comprobantes y soportes, el Consejo de Estado, en sentencia de abril 30 de 1998, Sección Cuarta, con ponencia del magistrado Daniel Manrique Guzmán, expresó lo siguiente:

"Por todo lo anterior la sanción no era procedente, toda vez que la negativa de exhibición debe recaer sobre toda o una parte importante de la contabilidad de suerte que con ello no se puede conocer la historia clara, completa y fidedigna de la situación patrimonial del contribuyente".

De la transcrita consideración jurisprudencial conviene resaltar que la no exhibición parcial de los libros y papeles de contabilidad, no necesariamente conduce a la aplicación automática por el juez de la sanción contemplada por el artículo 133 citado, conforme al cual "Si el ente económico no presenta los libros y papeles cuya exhibición se decreta, se tendrán como probados en su contra los hechos que la otra parte se propone demostrar". Ello implica que, en cada oportunidad, el juzgador debe ponderar si la falta de exhibición de determinados libros y papeles reviste tal significación e importancia que conduzca a la conclusión de que la contabilidad no tiene valor probatorio y, por consiguiente, no refleja la situación patrimonial, financiera y contable del ente de que se trata.

En el caso de autos, estima el tribunal que la no exhibición de un reducido número de soportes contables no puede tener el alcance de descalificar en su integridad una contabilidad que, por su naturaleza, registró un número infinitamente mayor de operaciones contables que se ajustaron a la ley, en la medida en que no fueron materia de observaciones por los peritos en el dictamen pericial que al efecto rindieron. Siendo la contabilidad de un ente económico una actividad compleja que envuelve un gran número de operaciones, es comprensible que existan omisiones, extravíos o pérdidas documentales o errores dentro de la misma, circunstancia esta que, per se, no debe llevar al juzgador a concluir, en un exceso de rigorismo jurídico, a descalificar la contabilidad en su conjunto. Naturalmente, si ellas son en tal manera generalizadas que no permitan afirmar que la contabilidad refleja la situación del ente económico, la conclusión deberá ser la contraria que, como antes se advirtió, no es la aplicable en el caso que nos ocupa. Por las antedichas razones, el tribunal no encuentra de recibo las apreciaciones del apoderado de Fidugan plasmadas en los memoriales radicados en secretaría el 5 de febrero y el 14 de febrero de 2001, obrantes a los folios 223 y 224, el primero, y 231 a 233, el segundo, del cuaderno principal.

Con fundamento en lo expuesto, el tribunal estima que la contabilidad del establecimiento comercial Hotel Nueva Granada produce plenos efectos probatorios en aquellos movimientos y registros que, debidamente soportados, no dejan duda de la plena veracidad de los mismos. Igualmente, también considera que no puede dar por demostrados algunos hechos económicos que aparecen reflejados en los comprobantes de contabilidad que carecen de los soportes legales, pues si bien estima el tribunal que debe dar valor probatorio, en su conjunto, a la contabilidad, ello no obsta para que, en los casos especiales donde el dictamen pericial señala ausencia de soportes contables, deba aplicar tal criterio. Por ello, al examinar las peticiones de las partes en las demandas que cada una presentó y sobre las cuales debe decidir, tendrá en cuenta estas conclusiones.

## Los libros

Como ya se anotó, los hechos económicos deben ser objeto de anotación en libros. Sostuvo el Consejo de Estado[[181]](#footnote-181):

La contabilidad no es otra cosa que el registro cifrado de la situación patrimonial de un ente económico, de suerte que con él se refleja "la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios" (artículos 48 y siguientes del Código de Comercio y 774 del Estatuto Tributario). El llevar la contabilidad es uno de los principales deberes que la ley le impone a algunas personas, en especial a los comerciantes. Igualmente determina la ley que la contabilidad ha de llevarse en libros, que si bien en un comienzo la propia ley se encargaba de determinarlos con precisión, en la actualidad se le da a los entes económicos obligados a llevar contabilidad libertad para establecer el número y la importancia de los mismos, a condición de que el sistema utilizado tenga valor jurídico contable y que refleje la historia completa y fidedigna de la situación económica. No sobra llamar la atención sobre el hecho de que la ley a veces confunde la obligación de llevar contabilidad con aquella relativa al diligenciamiento de los libros. No obstante, una cosa es la obligación de llevar contabilidad y otra distinta que dicha obligación se cumpla a través de la confección de los libros (artículo 19 del Código de Comercio).

Garreta señaló[[182]](#footnote-182):

(…) los libros de contabilidad constituyen el conjunto ordenado de anotaciones contables, respaldada por documentos mercantiles que forman parte de la variada documentación de la empresa y cuya llevanza y conservación es responsabilidad del empresario, conforme a determinados requisitos formales y materiales.

Por su parte el Consejo de Estado nos enseñó[[183]](#footnote-183):

A propósito de lo anterior, la Sala también considera útil precisar lo que ha de entenderse por libro de comercio en general y por libro de contabilidad en particular. Al efecto no resulta ocioso traer a colación la definición que de libro trae el Diccionario de la Lengua Española, esto es, el "conjunto de muchas hojas de papel, vitela, etc., ordinariamente impresas, que se han cosido o encuadernado juntas con cubierta de papel, cartón, pergamino u otra piel, etc., y que forman un volumen". Tal concepto había sido recogido por nuestra legislación, con el aditamento de que debían mantenerse "forrados y foliados". En buena hora el anterior criterio ha sido revaluado para ser ampliado y comprender en él todos los progresos que la tecnología ha puesto al servicio de los actores u operadores de los procesos económicos (Cfr. D. 2649/93, art. 128). El citado texto, en lo pertinente y en desarrollo de lo preceptuado en el artículo 48 del Código de Comercio, estatuye:

"ART. 128.- Forma de llevar los libros. Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares."

Además, el artículo 251 del Código de Procedimiento Civil contiene una imagen ampliada del concepto de libro, a propósito de la enumeración de los documentos, al indicar que son los "escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas,... y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo...". También para actualizar la denominada "libreta" de ahorros a que se refería el artículo 123 de la Ley 45 de 1923, el artículo 1396 del Código de Comercio, en concordancia con los artículos 48 y 56 ib., hace referencia a "documento idóneo", aspecto que complementa la descripción de documento dada en el Código de Procedimiento Civil.

De lo anterior se deduce, de suyo y necesariamente, que el concepto de libro de comercio en general y de libro de contabilidad en particular, ostenta un carácter bastante amplio y comprende, tanto el concepto tradicional de haz de hojas como también los citados cintas magnetofónicas, video tapes, microfichas, disquetes y demás documentos que, como ya se dijo, los adelantos tecnológicos han puesto al servicio de los procesos económicos y que pueden ser autorizados por vía de reglamento (art. 2035 C. Co.). Este concepto amplio de libro ha de tenerse en cuenta cuando quiera que deba calificarse el cumplimiento de la obligación legal de llevar la contabilidad.

### Los libros necesarios u obligatorios

#### Los tres libros explicados por Pacioli

Manifestó Pacioli[[184]](#footnote-184):

Comienza ahora la segunda parte principal del presente tratado, que llamamos *Disposición*, y en la cual convendrá que me extienda mucho más que la anterior, al objeto de explicarla bien. A este objeto, la dividiré, a su vez, en dos partes: la una tratará en general del conjunto de tus negocios y la otra se dedicará a hablar de la tienda, en particular. Hablaremos primero de la parte general y de todos sus procesos y requerimientos. Y así diré, en primer lugar, que inmediatamente después de hacer el Inventario, deberás abrir tres libros que te serán necesarios para tu comodidad y buen orden: uno llamado Borrador, otro llamado Diario y otro llamado Mayor[[185]](#footnote-185), aunque algunos comerciantes, dado el escaso volumen de sus negocios, emplean solo dos, el Diario y el Mayor. Comenzaremos tratando del primero, es decir, del Borrador, y luego, a continuación, de los otros dos, de su naturaleza y contenido, y de la forma en que deben ser llevados. Pero antes que nada daremos su definición.

#### Los libros obligatorios en el Código de Comercio Terrestre[[186]](#footnote-186)

El *Código de Comercio Terrestre*, adoptado por la Ley 57 de 1887, distinguía entre los comerciantes al por mayor y al por menor.

Respecto de los comerciantes al por mayor, dicho código disponía:

Artículo 27.- Todo comerciante por mayor está obligado a llevar, a lo menos, cuatro libros para su contabilidad y correspondencia, a saber:

El libro *diario*;

El libro mayor o de cuentas corrientes;

El libro de inventarios y balances; y

El libro *copiador de cartas* de que trata el Capítulo siguiente.

Restrepo manifestó[[187]](#footnote-187):

Los antedichos libros se llaman principales, pues de ellos no puede prescindir el comerciante. (…)

Sobre el libro Diario se ordenaba:

Artículo 33.- En el libro *diario* se asentarán por orden cronológico y día por día, no solamente las operaciones mercantiles que ejecute el comerciante, sino también todas las que puedan influir de algún modo en el estado de su fortuna y de su crédito, expresando detalladamente el carácter, las circunstancias y el resultado de cada una de ellas.

Las cantidades destinadas a gastos domésticos serán asentadas en las fechas en que fueren extraídas de la caja.

Palma, refiriéndose a una norma parecida, opinó[[188]](#footnote-188):

Este artículo indica la manera de llevar el Libro diario, que es, desde luego, la base de toda la contabilidad, ya que en él figuran todas las operaciones que ejecuta el comerciante.

Específicamente sobre el deber de hacer los asientos en orden cronológico, señaló[[189]](#footnote-189):

Las operaciones que se anoten en este libro deben seguirse estrictamente por orden cronológico, día por día, y unas tras otras, siendo necesario que se asienten en el momento en que se ejecuten.

El orden de los asientos tiene mucha importancia desde el punto de vista económico y también legal. Desde luego, sirve para garantizar la sinceridad de sus partidas, pues si se anotan después, el comerciante puede verse influenciado por circunstancias posteriores y entonces hacer anotaciones que no correspondan a la verdad.

Por otra parte, si bien una operación determinada, jurídicamente sería la misma, sea que se la efectúe hoy o mañana, desde el punto de vista económico puede no ser así, y según el momento en que se la ejecute, puede influenciar favorable o adversamente en la situación del comerciante. En consecuencia, la fecha tiene gran importancia para ver los efectos de esa operación.

La forma de llevar el libro Diario dependía de la existencia de otros libros:

Artículo 34.- Llevándose libro de *caja* y libro de *facturas*, podrá omitirse en el *diario* el asiento detallado, tanto de las cantidades que entraren y salieren, como de las compras, ventas y remesas de mercancías que el comerciante hiciere.

En cuanto al libro Mayor el citado código consagró:

Artículo 35.- En el libro *mayor* se abrirá una cuenta, por *debe* y por *haber* a cada persona u objeto personal, y en cada una de ellas serán trasladados por orden de fechas los asientos del *diario*, incluso los referentes a gastos domésticos.

En cuanto el libro de Inventarios y Balances el código determinaba:

Artículo 36.- Al abrir su giro, todo comerciante hará en el libro de inventarios y balances una descripción exacta y completa de todos bienes, muebles e inmuebles, créditos activos y pasivos.

Al fin de cada año formará en ese mismo libro un balance general de todos sus negocios, comprendiendo en él sus deudas vencidas o pendientes a la fecha de la operación, bajo la responsabilidad que se establece en las disposiciones sobre quiebras.

Los inventarios y balances sociales comprenderán únicamente los bienes y deudas que correspondan a la masa común.

Los interesados que se hallen presentes a la formación de los inventarios deben autorizarlos con su firma.

Respecto del libro Copiador de Cartas se prescribió:

Artículo 60.- El libro *copiador* de que habla el artículo 27 estará encuadernado, forrado y foliado; y los comerciantes trasladarán a él íntegramente, a la letra y en el mismo idioma que los originales, todas las cartas que escriban sobre los negocios de su giro.

Respecto de la correspondencia recibida se ordenaba:

Artículo 63.- Los comerciantes están obligados a conservar en legajos, ordenados cronológicamente, todas las cartas que reciban relativas a sus negocios, y a anotar en ellas la fecha de contestación, o si no la dieron.

Langle y Rubio anotó[[190]](#footnote-190):

El libro *copiador* conserva la correspondencia *activa* (postal y telegráfica) del comerciante; el *legajo*, la *pasiva.* (…)

Tratándose de los comerciantes por menor, ese código ordenaba:

Artículo 28.- Los comerciantes por menor sólo están obligados a llevar dos libros o cuadernos, a saber, uno de *cuentas corrientes* en que consten sus operaciones diarias, y otro de *inventarios y balances*, en que conste su situación por lo menos cada dos años.

Se considera comerciante por menor el que vende directamente a los consumidores los objetos en que negocia.

Vivante sostuvo[[191]](#footnote-191):

La escasa observación de estos preceptos legislativos induce a considerar oportuno reducir los libros obligatorios al mínimo posible y precisamente al libro de inventarios. La ley no debe buscar tanto el objetivo de facilitar a los comerciantes la prueba de sus derechos (cosa que puede confiarse enteramente a su propio interés), como el de preparar la prueba de su patrimonio activo y pasivo en caso de quiebra, y para ello puede servir suficientemente el libro de inventarios. Reducidos a este mínimo las exigencias de la ley, suprimida la obligación del libro diario, que tal como es descrito por el legislador no corresponde a los sistemas de contabilidad más usados, ni siquiera los pequeños comerciantes a los que impone hoy la ley un peso insoportable, tendrían razón para quejarse.

El razonamiento de Vivante puede sorprender a los contadores. Resulta que la visión jurídica no es igual a la contable. Langle y Rubio explicó[[192]](#footnote-192):

Mas lo que debe discutirse no es qué libros *conviene llevar* al comerciante, sino cuáles interesa que, por su contenido, *se le impongan obligatoriamente.* Planteado así el problema, es notorio que se deben reducir todo lo posible. (…)

Pocos años después se flexibilizaron las reglas transcritas, mediante la Ley 20 de 1905, así:

Artículo 6.- Desde la sanción de la presente Ley es permitido a toda persona natural o jurídica que ejerza legalmente funciones comerciales, llevar los elementos de descripción y de cuenta de sus operaciones, o sean respectivamente los que hoy se llevan en el Diario y el Mayor, en el libro general de cuenta y razón de que trata el artículo 271 del Decreto número 1936 de 27 de Diciembre de 1904, sobre Contabilidad de la Hacienda Nacional, dando a la descripción y a la cuenta de tales operaciones la forma establecida en el Decreto citado, en su modelo número 14, y sujetándose en lo demás a las disposiciones respectivas del Código de Comercio.

En consecuencia, hacen fe en las causas comerciales entre comerciantes las operaciones descritas conforme al artículo anterior. Queda reformado en estos términos el artículo 27, del Capítulo 2°, Título 2° del citado Código.

Según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública[[193]](#footnote-193), en el Decreto 1936 se leía:

Art 271 El libro general de cuenta y razón irá dividido en folios, y cada página de folio en nueve columnas tanto para el debe como para el haber, así:

1ª. Año y mes;

2ª: Día del asiento;

3ª: Número del asiento;

4ª. Folios de las cuentas acreedoras en el debe y de las deudoras en el haber;

5ª. Nombre de las cuentas acreedoras y narración del asiento en el debe y nombre de las cuentas deudoras, únicamente en el haber;

6ª. Partida de cada cuenta acreedora en el debe y de cada deudora en el haber;

7ª. Valor de cada asiento;

8ª. Sumas mensuales; y

9ª. Saldos débitos en el debe y saldos créditos en el haber.

Por entonces ya se concebían libros auxiliares. Se lee en el citado código:

Artículo 29.- Podrá llevar el comerciante, fuera de los libros referidos, los demás auxiliares que use el comercio, y que juzgue necesarios para facilitar la inteligencia de sus operaciones.

Restrepo manifestó[[194]](#footnote-194):

El *Diario* tiene por objeto narrar los negocios y todas las operaciones que afectan los haberes del comerciante, y tiene este nombre porque se van historiando en él día por día las operaciones en el orden en que se suceden; llamase también Menor, contrapuesto al mayor, que suele ser más voluminoso. (…)

El Diario es libro de cuenta y razón, porque consta en él la cuantía de los negocios y la razón de esa cuantía o la historia de cada negocio. (…)

Algunos juntan todos los negocios de un día, o de varios, en un solo artículo del Diario, tomando de los libros auxiliares los datos necesarios, y esto es lo que se llama *jornalizar* los libros auxiliares. (…)

El libro Mayor es de los principales u obligatorios, y puede decirse que es el más importante de todos los libros. Se llama Mayor, por su tamaño, relativamente al Diario o Menor. Es libro de *cuenta* porque en él se llevan propiamente las cuentas de las personas y negocios. (…)

Por la ley 20 de 1905 puede llevarse la contabilidad mercantil como la oficial, sin llevar el Diario, pero llevando el Mayor por cuenta y razón, es decir, historiando en seguida de la imputación el negocio hecho. (…)

El libro de balances contiene los que se hacen cada mes, y extraordinariamente cuando se va a formar o deshacer una sociedad, y en caso de quiebra en que el Código de Comercio impone al comerciante la obligación de presentar al juez el balance de sus operaciones. (…)

Por otra parte Kester señaló[[195]](#footnote-195):

**Libro Mayor y su contenido**. El libro Mayor puede definirse como libro de las cuentas. En él se contienen la mayor parte de los datos que son necesarios para formular los estados finales donde se refleje la situación financiera de la empresa y el resultado de sus operaciones. Valiéndose de los títulos con que se encabezan sus cuentas, se forma un registro analítico de todas las transacciones con arreglo a la información que se juzgue necesaria, y merced a su especial mecanismo se agrupan y recopilan todos los datos que afecten a cada cuenta en particular, proporcionando de este modo cifras totales en lugar de partidas aisladas, con la consiguiente facilidad para su examen. En el libro Mayor se han de llevar, por lo tanto, las diferentes clases de cuentas que sean necesarias para poder componer con ellas el Balance de Situación y el Estado de Pérdidas y Ganancias. Uno de los grupos reflejará el activo; otro, el pasivo; otro, el capital; otro, los productos, y un grupo final para los gastos. El resumen de estos dos últimos grupos -que abarcan las partidas transitorias de patrimonio- nos dará el cambio líquido que se haya producido en el mismo, cuyo cambio, combinado con la cuenta de Capital, acusará el importe líquido definitivo del patrimonio, que a su vez será igual al que resulte del Balance de Situación. (…)

**Insuficiencia del libro Mayor como registro de las operaciones**. Se ha definido en otro capítulo la operación mercantil como un cambio de valores, y hemos expuesto también que el Mayor es el libro donde las transacciones se agrupan con arreglo a títulos o nombres previamente establecidos, haciendo, por ejemplo, que todas las operaciones relativas a maquinaria se reúnan bajo el título “Maquinaria”; las que se refieran a efectivo, bajo el título “Caja”; las concernientes a compras, bajo el de “Compras”, y así sucesivamente. El libro Mayor debe contener, incluso en pequeños negocios, un buen número de cuentas, todas las necesarias para que se refleje con claridad y exactitud el volumen y alcance de las operaciones mercantiles.

El registro que se efectúa en el Mayor ofrece un análisis de las operaciones en cuanto a sus elementos componentes, registrándose y clasificándose cada una de ellas en dos cuentas por lo menos, y frecuentemente en más. De aquí que para conocer la naturaleza de una determinada operación y poder apreciarla en su totalidad, resulte necesario referirse a dos o más cuentas del Mayor que, como es natural, están separadas dentro del mismo. Este procedimiento no siempre resulta fácil aun cuando el Mayor sea reducido, pero, desde luego, llega a ser prácticamente imposible si éste contiene una gran cantidad de cuentas.

El registro cronológico de las operaciones mercantiles tiene también, por otra parte, una gran conveniencia, desde el momento que la fecha de la operación constituye a menudo la guía principal para localizar su registro y, por lo tanto, para conocer todos los detalles de la misma. Evidentemente el libro Mayor no reúne condiciones para que de su contenido pueda inferirse con facilidad el detalle completo de una determinada operación ni el orden cronológico de todas las que se han llevado a efecto.

Por ser el libro Mayor el registro más importante de las operaciones, es a su vez un libro de constante referencia que, por lo tanto, deberá ser tan conciso como sea posible y siempre adecuado al empleo que de él se haga. Si hubieran de contenerse en dicho libro todas las especificaciones y detalles necesarios para que el registro que representa fuera tan claro e inteligible que permitiera apreciar en todo momento al alcance total de cada una de las operaciones, habría que darle una extensión innecesaria, con la consiguiente merma de facilidad en su uso.

Antes de que las operaciones puedan analizarse y registrarse dentro del libro Mayor, es preciso determinar los títulos de las cuentas que hayan de intervenir en este registro. Suele ser, por otra parte, conveniente emplear el análisis que se haga de una determinada operación para que sirva como guía o patrón del que haya de hacerse con motivo de operaciones análogas que se produzcan en lo sucesivo, como también suele ser en ocasiones preciso practicar una revisión de los análisis efectuados para cerciorarse de su exactitud. Conviene, por consiguiente, disponer de un libro o registro especial donde se consigne el análisis contable y la descripción total de cada operación antes de que tales datos sean esparcidos en diferentes sitios del libro Mayor.

Todas estas razones ponen de relieve la necesidad y la conveniencia de otro tipo de registro distinto del libro Mayor, que no obre como sustituto de éste, sino como adición y complemento del mismo, para relevarlo de una multitud de detalles y para proporcionar, además, una información que el Mayor no puede facilitar, como es la sucesión de las distintas operaciones día por día, describiendo cada una en toda su extensión. (…)

**Libro Diario**. Podemos definir el Diario diciendo que es el libro donde se registran por orden cronológico todos los acontecimientos u operaciones mercantiles, consecutivamente y día por día, a medida que van teniendo lugar. Antiguamente solía denominarse libro borrador o dietario, porque, como su nombre indica, representaba en la práctica corriente un registro en borrador donde se exponían los datos esenciales de cada transacción sin atender a la terminología contable, es decir, sin establecer sus elementos de cargo y abono. El referido dietario o borrador, aun cuando todavía se utiliza en algunas partes, está ya casi descartado en absoluto, empleándose únicamente el Diario formal. Este último, que en un principio era un solo libro, ha evolucionado también con arreglo a la práctica moderna de la contabilidad, subdividiéndose en diferentes diarios especiales.

**Características del libro Diario**. 1ª Por su propia naturaleza de Diario, refleja las transacciones de cada día a medida que se van produciendo, sin tratar de hacer con ellas ninguna agrupación. Así, pues, la primera característica del Diario consiste en ser un libro de asientos cronológicos donde se registran las operaciones inmediatamente que tienen lugar y en el que los asientos figuran con arreglo a las fechas de las operaciones que los originan.

2ª. Otra característica del asiento de Diario es la de constituir un registro analítico y de clasificación. Antes de hacer un asiento se analiza la correspondiente operación atendiendo a sus elementos de cargo y abono, que se determinan conforme al efecto que aquélla produzca en el sentido de aumentar o disminuir el Activo, Pasivo o Patrimonio. Los títulos de cuenta que se apliquen en el Diario serán los mismos que se empleen en el Mayor y deben seleccionarse a base de una minuciosa subdivisión de cada uno de los grupos fundamentales, cuya amplitud depende del mayor o menor detalle con que se requiera la consiguiente información. El principio que como regla sirve de pauta para redactar los títulos consiste en hacerlo de suerte que cada uno de ellos exprese fiel y concretamente la clase de información que haya de recoger. El asiento de Diario constituye, por lo tanto, un registro analítico de cargos y abonos, que clasifica los distintos elementos que intervienen en cada transacción, con arreglo a los títulos que más tarde habrán de utilizarse en el libro Mayor, y las cantidades imputables a cada uno.

3ª Una última y muy esencial característica del Diario es la que todos los asientos llevan, además de los títulos de cuentas y de las cantidades que hayan de cargarse o abonarse, un resumen somero, aunque completo de todos los datos y particularidades de la operación, en forma tal que, caso de ser necesario volver sobre ella en el futuro, el Diario pondrá de manifiesto los antecedentes esenciales de la misma. Este detalle tiene especialísima importancia y nunca deberá prescindir de él al registrar las operaciones en el Diario.

Dichas tres características, y en particular las dos últimas, hacen que el libro Diario ocupe un lugar esencial dentro de la contabilidad.

En este como en otros casos, las obligaciones legales fueron concebidas después de las prácticas y costumbres. Lessona dijo[[196]](#footnote-196):

La obligación de llevar estos libros, originada por los usos de los comerciantes y por la necesidad del comercio, fue impuesta después por casi todas las legislaciones modernas y existe también en nuestro código.

Javier Dibar también resaltó que originalmente los libros se llevaban voluntariamente[[197]](#footnote-197):

Por ello, históricamente, los libros de contabilidad eran voluntarios, aunque se fue haciendo forzosa su llevanza en la práctica como medio de prueba en los procesos y por las necesidades propias del negocio, concluyendo la evolución histórica con la obligatoriedad contable establecida por el Código de Comercio de 1829.

Vivante arguyó[[198]](#footnote-198):

La obligación de llevar libros de comercio llena un triple objetivo: es impuesta en interés del comerciante, a fin de que pueda seguir diariamente la situación de sus negocios y tener una prueba de sus derechos; en interés del que contrata con él, para facilitarle medios de defensa; por último en interés del público, para que en caso de quiebra se pueda reconstruir en su integridad el patrimonio del quebrado, descubrir las simulaciones y las sustracciones.[[199]](#footnote-199)

Adviértase que las reacciones legislativas son diversas. El mismo Lessona precisó[[200]](#footnote-200):

El legislador, cuando quiere indicar qué comerciantes deben llevar libros, se encuentra con varios sistemas. Algunas leyes eximen de la obligación de llevar los libros prevenidos a los comerciantes al por menor, como los revendedores de cosas de poco valor, los buhoneros y artesanos; otras leyes imponen un número diverso de libros, según la categoría a que pertenezca el comerciante; en fin, otras leyes prescribían que todos los comerciantes indistintamente deben tener ciertos libros.

Este es el sistema escogido en nuestro Código, por el cual *todos los comerciantes*, sin distinción, están obligados a llevar los libros prevenidos.

En forma más detallada, Satanowsky señaló[[201]](#footnote-201):

Cuatro son los sistemas legislativos desde el punto de vista jurídico: *a)* libertad absoluta, sin sanción por no llevar la contabilidad y‘ sin otorgarle eficacia probatoria (derecho inglés); *b)* contabilidad obligatoria, pero sin indicar qué libros deben ser llevados; sólo los “exigidos por la naturaleza *y* extensión de sus negocios; los tendrá exactamente y de manera que reflejen a la vez la situación financiera de la empresa, el estado de créditos y deudas vinculados con la explotación, al igual que el resultado de los ejercicios anuales”; *c)* que determina parcialmente los libros a tenerse, y además obliga únicamente a llevar aquellos libros que documentan la situación del comerciante “según los principios de una sistemática contabilidad”; *d)* el que enumera los libros obligatorios, que es nuestro sistema, el francés, italiano, etcétera.

En los tiempos en que Lessona escribía, la ley suiza no exigía determinados libros, mientras la ley italiana si precisaba tal deber. Lessona defendió el sistema italiano así[[202]](#footnote-202):

No pocos autores prefieren el sistema suizo, mientras otros defienden el italiano.

Nosotros pertenecemos a estos últimos.

El sistema de la ley suiza nos parece peligroso; la apreciación casi ilimitada concedida al Juez en cuanto a la suficiencia de los libros, quita al comerciante la seguridad de haber cumplido la ley, dejándole en una incertidumbre mucho más grave que toda obligación precisa, cometiendo a su criterio el asegurar a terceros y a la sociedad el conjunto de fines por los cuales se impuso la teneduría de los libros de comercio. Pascuali hacia observar muy a propósito: “Mientras que el comercio se halle en manos de personas que con trabajo sepan escribir su propio nombre, tenemos la necesidad de dictar en este asunto reglas de fácil explicación y que puedan ser comprendidas por todos”.

No se debe ocultar que el adoptar un sistema diverso, cambiaría las costumbres comerciales. Cuando se observa que tres libros sólo son insuficientes para grandes comerciantes, se olvida que esos bastan para proteger el interés del comercio, a cuya tutela se reduce el objeto de la ley. Para los demás fines son los libros facultativos.

Langle y Rubio opinó[[203]](#footnote-203):

¿Cuál de estos dos sistemas es más ventajoso? Se ha discutido mucho, mas creemos que el de libertad; es decir, el de imponer la obligación de contabilidad únicamente *en términos generales*, sentando la regla de que los comerciantes posean libros con los cuales pueda formarse juicio exacto del curso de las operaciones y de la situación financiera. De este modo, la institución se adapta mejor a las necesidades de cada caso, sin resultar deficiente para unos y exorbitante para otros. Abunda en este parecer Vicente y Gella. Claro está que, entonces, habría de quedar a la apreciación del Juez el hecho de si un comerciante cumplió bien ese deber. Objetase que ello crearía para éste una incertidumbre y para el juzgador una dificultad; pero menos lógico es que el legislador resuelva *a priori,* con medida única e igual para todos.

Con el tiempo se han decantado regulaciones que adoptan un punto medio. Por ejemplo Blanco resalta[[204]](#footnote-204):

2. Libros obligatorios, libros necesarios y libros voluntarios.

El Derecho histórico y comparado ha conocido en orden al número de libros, fundamentalmente, un doble sistema: el de la determinación concreta de los libros, y el del establecimiento del deber de llevanza en términos generales «sentando la regla de que los comerciantes posean libros con los cuales puedan formarse juicio exacto del curso de las operaciones y de la situación financiera» (18).

Mas la reforma de 1973, ante la posibilidad de seguir un sistema de libertad (en sus vertientes anglosajona o germánica) o de establecimiento de un número rígido de libros obligatorios (Derecho tradicional francés y español hasta 1973), ha adoptado un sistema intermedio y flexible, distinguiendo entre libros estrictamente obligatorios (para los que se prescriben determinadas formalidades extrínsecas; en concreto, la legalización), cuales son el Diario y el de Inventarios y Balances; libros obligatorios en cuanto necesarios, que pueden ser sustituidos por otras formas de documentación y libros facultativos, de llevanza voluntaria. Todos ellos tienen en común, que deben de ser llevados con arreglo a las formalidades propias de la técnica contable y en concreto de una ordenada contabilidad (que son sustancialmente las recogidas en el artículo 44 del Código de comercio).

Junto a los anteriores existen además los libros obligatorios por razón de la actividad o del tráfico (19) y por razones fiscales (20). No todos son contables y en ocasiones pueden no serle aplicables enteramente las normas dictadas para la contabilidad mercantil y menos las sanciones en caso de quiebra.

Por último, y aun cuando la reforma de 1973 suprimió como obligatorio el libro Mayor, de ordinario su llevanza resultará prácticamente exigible, como medio de confeccionar los balances de comprobación y de sumas y saldos; y hasta resultará de interés para el empresario por cuanto constituye un registro sistemático de operaciones y le permite proteger el secreto de la contabilidad (21).

En algunos países, sucesos ajenos al derecho mercantil son los causantes de muchos requerimientos contables, incluso en materia de libros. Langle y Rubio nos enseñaron[[205]](#footnote-205):

El *Dro. Fiscal* ha aumentado considerablemente el número de libros exigibles a los comerciantes *individuales*. La aludida tendencia doctrinal de restringir la extensión de la contabilidad forzosa, tropieza con el opuesto interés económico del Estado, puesto que ve en los libros comerciales una fuente de ingresos y, además, un medio de impedir evasiones tributarias. (…)

La regulación legal del subsistema documental puede no ser la más adecuada. Así por ejemplo, sobre el régimen colombiano Ramón Eduardo Madriñán señaló[[206]](#footnote-206):

El capítulo sobre libros y papeles del comerciante, cuyas disposiciones hemos venido comentando, tiene algunos errores e inconsecuencias que se advierten a primera vista y que deben subrayarse.

El art. 48 mezcla diferentes conceptos que oscurecen el precepto en él implícito. La norma citada menciona simultáneamente conceptos relacionados pero no unívocos, como los sistemas contables y las simples formas de conservación de la contabilidad y la correspondencia (la microfilmación, por ejemplo). El art. 49 habla de libros obligatorios de contabilidad que no se establecen en parte alguna del Código.

Finalmente, el art. 60 al tratar de regular, después de diez años del último asiento, la posibilidad de conservar en copias los libros y correspondencia, termina exigiendo en una forma u otra la conservación perpetua.

Podemos resaltar varias cuestiones:

* La ley consagraba la llevanza obligatoria de determinados libros. El sistema, sin embargo, tenía cierta flexibilidad: se podía resumir el diario y el mayor en un solo libro, el de cuenta y razón; se podía facilitar los asientos en el diario llevando los libros de caja y facturas; se podían llevar libros auxiliares.
* La complejidad del sistema de libros dependía de si se comerciaba al por mayor o al por menor.
* Las operaciones debían ser detalladas en los libros. Una vez hecho esto se usaban resúmenes. Así, los libros se llevaban en un cierto orden. Por ejemplo, los asientos en el Mayor provenían del Diario.
* Se llevaba tanto un registro cronológico como un registro por personas y objetos.
* Se utilizaba el método de partida doble y se aplicaba el sistema de cuentas corrientes.
* El punto de partida del sistema era el registro del inventario, el cual comprendía la totalidad de los bienes y derechos.
* Tratándose de personas naturales los asientos incluían la actividad doméstica. Tratándose de personas jurídicas se aplicaba el principio de separación patrimonial.
* Se establecían obligaciones tanto en materia de contabilidad como de correspondencia.

Para entender debidamente este sistema, conviene recordar que el papel carbón fue inventado a finales del siglo XIX y la fotocopia en 1931. La computadora tiene origen en la década que se inició en 1940.

#### Los libros en el Código de Comercio vigente

##### Los libros de comercio y los libros de contabilidad

El *Código de Comercio* vigente se refiere a los *libros de comercio*. Al respecto dispone:

ART. 49.— Para los efectos legales, cuando se haga referencia a los libros de comercio, se entenderán por tales los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquellos.

Ciertamente al código de la materia, es decir al Código de Comercio, corresponde definir qué ha entenderse por libros de comercio. Consecuentemente, esta concepción rige “*para todos los efectos legales*”.

De esta norma legal surge la primera clasificación de los libros: principales y auxiliares. Conforme a nuestra tradición jurídica, éstos (los auxiliares) tienen por función permitir la *completa* compresión de aquéllos (los obligatorios).

Los libros de contabilidad vienen a ser, apenas, una clase de libros de comercio. Como lo explicó el Consejo de Estado[[207]](#footnote-207):

De conformidad con lo anterior, se observa que el denominado "libro de actas" que deben llevar los entes económicos de conformidad con las normas citadas, constituye una especie del género "libros de comercio", sin que pueda entenderse que pertenece a los libros de contabilidad, los cuales también son otra especie de los libros de comercio.

En efecto, dentro de los libros de comercio se encuentran los libros de contabilidad, en el entendido que son una especie de los primeros, pues si bien todos los libros de contabilidad son de comercio, no todos los libros de comercio son de contabilidad. Son libros de comercio, que no de contabilidad, el de Actas de Asamblea o Junta de socios (arts. 189, 195 y 431 del C.Co.) el de registro de acciones (arts. 195 y 406 del C.Co.), el libro de registro de socios en la limitada (art. 361 del C.Co.), el libro de navegación o bitácora; el libro de campaña u órdenes a las máquinas (art. 1501 num. 17 del C.Co.), etc.[[208]](#footnote-208)

##### Exigencias sobre los libros de contabilidad

La llevanza de libros de contabilidad es obligatoria. Varias normas se ocupan de este requisito, por ejemplo en el *Código de Comercio* se lee:

ART. 50.—La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno.

Así pues, eran cinco las exigencias legales aplicables a la llevanza de la contabilidad[[209]](#footnote-209):

1. Debe llevarse en idioma español.
2. Por el sistema de partida doble.
3. En libros registrados.
4. De manera que suministra la historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante.
5. Con sujeción a las reglamentaciones que expida el Gobierno.

Mientras los soportes pueden conservarse en su idioma original – que puede no ser el castellano-, los comprobantes y los libros necesariamente se llevan en español.

Fiel a concepciones medievales, propias de la contabilidad financiera, la ley exige la observancia del sistema de partida doble, que revela fuentes y usos. Adviértase que hay otras concepciones, que han superado la partida triple[[210]](#footnote-210) y se han adentrado en sistemas matriciales multidimensionales. Por otra parte, las contabilidades no financieras no dependen, como la financiera, de la partida doble.

Como explicaremos más adelante, aunque el registro era obligatorio, sólo se exigía respecto de ciertos libros. Como se volverá a indicar más adelante, el *Decreto 19 de 2012* suprimió la inscripción de los libros en el registro mercantil.[[211]](#footnote-211)

La exigencia fundamental está en la “*manera*” como debe llevarse la contabilidad. Esta es, precisamente, el ámbito del subsistema intelectual de la contabilidad. Según nuestras leyes, la contabilidad debe ser una historia. Luego las “*leyes*” de esta ciencia deberían ser conocidas y aplicadas por los contadores.

Esa historia debe satisfacer unas cualidades: ser clara, completa y fidedigna. Esta enunciación fue ampliada, por vía reglamentaria, mediante el Decreto 2649 de 1993, en el cual se lee:

ARTICULO 4o. CUALIDADES DE LA INFORMACION CONTABLE. Para poder satisfacer adecuadamente sus objetivos, la información contable debe ser comprensible y útil. En ciertos casos se requiere, además, que la información sea comparable.

La información es comprensible cuando es clara y fácil de entender.

La información es útil cuando es pertinente y confiable.

La información es pertinente cuando posee valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna.

La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos.

La información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes.

Vino luego el artículo 1° de la Ley 1314 de 2009, para el cual han de expedirse:

(…) normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado. los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras. (…)

Finalmente, la contabilidad está sometida a legislación derivada, es decir, a reglamentaciones del Gobierno. Como sabemos, con el paso del tiempo la contabilidad se convirtió en objeto, además de normas reglamentarias, tanto de normas de intervención como de legislación terciaria (reglas expedidas por autoridades tales como las superintendencias).

##### Libros obligatorios

El código vigente, a diferencia de los que le precedieron, no hace una enunciación de libros de contabilidad específicos. A partir de los textos legales, tanto el Gobierno como las autoridades de supervisión enunciaron los que en su sentir serían los libros obligatorios. Esta tesis fue temporalmente compartida por los jueces colombianos. El Consejo de Estado sostuvo[[212]](#footnote-212):

La ausencia de un catálogo concreto acerca de los libros de contabilidad que debe llevar el comerciante, no es base para considerar que no existe obligación legal de llevar los libros de contabilidad que se derivan de los requerimientos legales consagrados en el Código de Comercio, a los cuales en primer lugar se remiten las normas tributarias, así como a los (requerimientos) señalados en los diferentes reglamentos expedidos por el Gobierno en materia de contabilidad y normas tributarias. En efecto, el artículo 773 del estatuto tributario norma que codificó el artículo 33 del Decreto 2821 de 1974 consagra la "forma y requisitos para llevar la contabilidad", en los siguientes términos: "Artículo 773. Forma y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al Título IV del Libro I, del Código de Comercio y...". Es así como el gobierno ha proferido entre otros decretos, el 2649 de 1993 (antes el 1798 de 1990) por medio del cual se reglamenta la contabilidad en general, en cuyo artículo 129 consagra la obligación de oficializar los inventarios, ordenando que al terminar cada ejercicio, debe efectuarse el inventario de mercancías para la venta el cual debe contener una relación detallada de las existencias con indicación de su costo unitario y total, y agrega, que cuando la cantidad y diversidad de artículos dificulte su registro detallado, éste puede efectuarse por resúmenes o grupos de artículos, siempre y cuando aparezcan discriminados en registros auxiliares.

(…) Como lo tiene precisado la doctrina y la jurisprudencia del artículo 52 del Código de Comercio, que obliga al comerciante al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año al elaborar un inventario y un balance general que permita de manera clara y completa la situación de su patrimonio, surge la obligación legal de llevar el libro de "Inventarios y Balances". Del artículo 53 del Código de Comercio, que exige el asentamiento cronológico de las operaciones y de la exigencia de aplicación de la partida doble, surge la necesidad de llevar los libros "Diario" y "Mayor". Así mismo de los artículos 28 numeral 7, 180 y 195 ibídem se colige la existencia de la obligación de los libros de Accionistas, las Actas de Asambleas y Junta de Socios, así como los de Juntas Directivas de las Sociedades Mercantiles. De otra parte de las normas concernientes al impuesto de renta, concretamente las relacionadas con el "sistema para establecer el costo de los activos movibles" contenida en el artículo 62 del Estatuto Tributario, norma que codificó el artículo 21 del Decreto 2053 de 1974, reglamentado entre otros, por el artículo 31 del Decreto 187 de 1975, se estableció que los inventarios de existencias deberán asentarse al terminar cada ejercicio, de acuerdo con las siguientes reglas: "a) En el libro de inventarios se hará una relación detallada de las existencias con indicación del número de unidades, el costo unitario y el costo total; b) Cuando la cantidad y diversidad de artículos dificulte su registro detallado en el libro de inventarios, podrá asentarse en éste un resumen por grupos o clases de artículos...".

(…) Las disposiciones comerciales y tributarias si se deriva la obligación legal de llevar el libro de Inventarios y Balances, pues es evidente que para efectos de determinar el costo en los activos movibles, el mismo juega un papel relevante, como quiera que es a través de dicho libro que la Administración de Impuestos puede realizar un control efectivo de las utilidades generadas en la enajenación de activos movibles, cuyo costo se determina de acuerdo con los sistemas consagrados en el mencionado artículo 62 del Estatuto Tributario. Por lo demás, el dictamen pericial solicitado por la actora para demostrar que los libros de contabilidad que lleva "Mayor y Balances" y "Diario" permiten el control gubernamental que consagran las normas tributarias confirma, de una parte, la ausencia absoluta del libro de inventarios y balances, y de otra, que a través de tales libros no es posible suplir los requerimientos que consagran las normas tributarias con relación a los inventarios, pues es claro, que la falta de tal libro trae como consecuencia el incumplimiento entre otras, de las reglas, que consagran los Decretos 187 de 1975 y Decreto 2649 de 1993, en lo referente al registro contable de los inventarios, factor, que se repite, es de suma importancia en la verificación de los costos en el impuesto de renta.

Sin embargo, la jurisprudencia ha sido enfática en señalar que el *Código de Comercio* dejó a quienes llevan contabilidad en libertad para disponer qué libros usar. Véase, entre otras, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Ref.: Expediente N° 1300, veinticinco de marzo de mil novecientos ochenta y ocho, Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate[[213]](#footnote-213). Además de otras cosas, en esta providencia dicho Consejo sostuvo:

Se aparta la Sala de lo dicho por el señor Fiscal en este punto, pues aunque ciertamente en principio el Código de Comercio no debe aplicarse a las entidades sin ánimo de lucro, sucede que precisamente, conforme a lo dispuesto por el artículo 70 de mismo Decreto Reglamentario 1990, anteriormente transcrito, es indiscutible que a tales personas le son aplicables las normas del Título IV de dicho código, o sea, de los artículos 48 a 74.

Una primera consideración que surge del examen general del problema planteado, es que el Gobierno al remitir a las personas jurídicas sin ánimo de lucro a que conformen su contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, les transmitió la dificultad que en la interpretación de dicho código ha suscitado especialmente el artículo 49 que dice:

‘‘Para efectos legales cuando se haga referencia a los libros de comercio, se entenderán por tales los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquéllos”.

Como se recordará, las dificultades de interpretación de esta norma tienen raíces en el derogado Código de Comercio Terrestre (adoptado por la Ley 57 de 1887), que hacía un listado de cuatro libros obligatorios, tres de los cuales debían estar “encuadernados, forrados y foliados”, al decir de la Ley 65 de 1890 (art. 31).

En sentido contrario a este sistema rígido en cuanto a los medios y formas, el nuevo Código de 1971, permitió mediante el artículo 48, una relativa libertad en la utilización de procedimientos técnico-contables a condición de que éstos garantizaran los aspectos que realmente y en el fondo se persiguen con la contabilidad, como son el conocimiento y la prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y del estado general de los negocios.

Pero este artículo que correspondía a uno de los dos proyectos de código que fueron “acoplados” sin la debida coordinación por el Gobierno (como lo han criticado los expertos en estas materias), quedó en contradicción con lo dispuesto en el artículo 50, según el cual “la contabilidad solamente podrá llevarse... en libros registrados ...”.

A lo anterior se sumó lo dispuesto en el mencionado artículo 49 según el cual, como ya quedó dicho, se entenderán como obligatorios los libros de comercio que determine la ley y los necesarios para el completo entendimiento de aquéllos.

Con el plausible propósito de aclarar la situación, la Superintendencia de Sociedades opinó con carácter doctrinario, cuáles a su entender son los libros ‘‘indispensables” mas no obligatorios, como aquellos que por corresponder a las exigencias básicas de la contabilidad señaladas por el mismo código, resultan de una manera razonable. Consideró así que de la obligación de registrar en orden cronológico las operaciones (artículo 53), se deduce la necesidad del libro diario; de la obligación de utilizar el sistema de la partida doble (art. 50), se deduce la necesidad de llevar el mayor y del deber de hacer inventarios inicial y periódicos, así como de un balance general (art. 52), surge la de llevar el que se conoce como libro de inventarios y balances.

Pero esta armónica y muy juiciosa interpretación de las normas mencionadas, no ha sido elevada a canon reglamentario por respeto precisamente al artículo 49 que reservó a la LEY la determinación de los libros obligatorios y al artículo 48 que consagró la libertad de procedimientos técnico-contables, que bien pueden llevarse en medios distintos al tradicional de los ‘‘libros’’, siempre que garanticen el “conocimiento y prueba” de la historia clara, completa y fidedigna, tanto individual como general del comerciante.

En pasada ocasión tuvo oportunidad esta misma Sección Cuarta, de afrontar el mismo tema al decidir la acción de nulidad contra el artículo 1° del Decreto Reglamentario 1098 de 1974 (junio 7), que hizo similar enumeración de libros como obligatorios, inclusive el de inventarios y balances y aunque no encontró violadas las disposiciones del Código de Comercio, dejó claro que al fijar el tipo de libros, no lo hizo con el espíritu de regresar los actuales sistemas contables al caduco sistema de los libros empastados y foliados. En la sentencia del 19 de junio de 1975 (Anales 75, página 92 y Ss., ponencia del Consejero Bernardo Ortiz Amaya), dijo la Sección:

El artículo 1 del Decreto 1098 de 1974 estableció que para efecto de las sanciones previstas por el artículo 61 del Decreto 1366 de 1967, los comerciantes obligados a tener contabilidad registrada deben llevar los libros de inventario y balances, el diario y mayor o en defecto de estos dos últimos el de cuenta y razón y los auxiliares necesarios para el correcto entendimiento de aquéllos.

No se puede entender esta norma en el sentido que le da el actor de que la denominación de estos libros corresponde a la tradicional definición académica de hojas de papel impresas y encuadernadas con cubiertas de distintas clases formando un solo volumen; y no se puede interpretar esta denominación en esta forma puesto que si mismo artículo 49 del C. de C. establece que al hacer referencia a los libros de comercio se entenderán por tales los que determine la ley y los auxiliares necesarios para su entendimiento, de suerte que al fijar el decreto el tipo de ‘‘libros’’ que debe presentar el contribuyente obligado por la ley a llevarlos, no lo han hecho con el espíritu de regresar los actuales sistemas contables al caduco sistema de los libros empastables que deben realizarse con la denominación de libros; pero dentro de la acepción que el mismo Código de Comercio estableció así sea en hojas separadas trabajadas en máquinas eléctricas o de computación, deben corresponder en sus registros a lo que tradicionalmente se conocía como libros mayor y diario o su remplazo que es el de cuenta y razón; pero en ninguna forma está obligado el comerciante a que mantenga como sistema el caduco de los libros foliados y empastados’’.

Encuentra la Sala que la remisión al Código de Comercio que hace el reglamento en materia contable de las entidades sin ánimo de lucro, no ha sido acusada de ilegalidad, ni se encuentra violatoria de la ley, pues debe entenderse que se dictó con apoyo en el inciso final del artículo 17 de la Ley 50 de 1984, transcrito al comienzo y que facultó al Gobierno para indicar la forma como deben llevar libros de contabilidad aquellas entidades.

Pero, aceptado que la forma como las entidades sin ánimo de lucro deben llevar su contabilidad es igual a la de los comerciantes, no podía el Gobierno enumerar con el carácter de obligatorios unos determinados libros de contabilidad, en primer lugar, porque esto ya no es materia propia de “la forma” y además, porque el mismo Código de Comercio reservó al legislador la facultad de determinar cuáles son los libros que pueden considerarse como “obligatorios”, cuando dispuso en el artículo 49, que “... se entenderán por tales los que determine la ley como obligatorios” (subraya fuera del texto).

El problema de la clase y número de libros es una cuestión eminentemente técnica que depende de los sistemas que autorice la ley y es susceptible de variar en la medida en que lo hagan éstos y los adopte la ley colombiana.

No es sólo cuestión de apariencia externa o de forma (para regular lo cual estaba facultado el Gobierno), sino que tiene una significación mucho más amplia que se enlaza con el objeto mismo de la contabilidad y unas repercusiones jurídicas de mayor alcance, por todo lo cual su regulación no es materia de simple reglamento, sino de ley. Es al legislador a quien corresponde, inclusive antes de ensayar un posible listado de libros obligatorios, definir la orientación doctrinaria a favor del sistema de libertad relativa que impera el artículo 48 (de origen alemán) o a favor del artículo 50 que en buena parte corresponde al sistema restrictivo (de raigambre en el antiguo Código Francés).

Tanto es así que el Decreto 2160 de 1986, el más completo, moderno y ambicioso reglamento de la contabilidad, ni siquiera intentó mencionar los libros que deben llevar los comerciantes.

Estas son las consideraciones que llevan a la Sala a establecer desbordamiento de la facultad reglamentaria en el caso de la norma acusada y por ello accederá a declarar la nulidad de la parte final del artículo 70 del Decreto 1990 de 1986, no obstante su efímera vigencia, el haber sido derogado de manera expresa por el artículo 2° del Decreto 2500 del 4 de agosto del mismo año de 1986. (En esta decisión la Sala reitera su jurisprudencia consistente en no abstenerse de fallar cuando la norma acusada ya ha sido modificada o derogada, contraria a la de “sustracción de materia’’).

Prospera el cargo.

El abandono de la exigencia de ciertos libros ha ocurrido en diversas latitudes. Etcheverry manifestó[[214]](#footnote-214):

Los libros tradicionales exigidos por el Código de Comercio hasta la reforma de 1963 eran el diario, el inventario y el copiador; éste último cayó en desuso; después la ley citada los descartó.

Los tres pilares básicos de la reforma se asientan sobre los modernos principios universales de la contabilidad: sistema uniforme (invariable), veraz y claro. La forma de registración, mientras cumpla esas tres condiciones, es libre (Bergel, Salvador D., *Reformas…*, p.6)

#### Los libros en las normas reglamentarias del Código de Comercio

##### Breve historia del reglamento actual

Fracasado el proyecto de auto regulación contable[[215]](#footnote-215), al emprender la elaboración de los reglamentos con que vendría a superarse tal situación, el Gobierno Nacional organizó una comisión que se ocupara del tema de libros, cuyo trabajo se conoció al tiempo de la expedición del Decreto reglamentario 2160 de 1986[[216]](#footnote-216), que solo vino a adquirir el carácter de norma con el Decreto reglamentario 1798 de 1990[[217]](#footnote-217). Las disposiciones de este decreto se incorporaron en el Decreto reglamentario 2649 de 1993[[218]](#footnote-218), norma que tenía un claro propósito compilador. Es así como en la actualidad en el reglamento contable colombiano se encuentra el *Título Tercero De Las Normas Sobre Registros Y Libros* integrado por trece artículos, a saber:

ARTICULO 123. SOPORTES

ARTICULO 124. COMPROBANTES DE CONTABILIDAD

ARTICULO 125. LIBROS

ARTICULO 126. REGISTRO DE LOS LIBROS

ARTICULO 127. LUGAR DONDE DEBEN EXHIBIRSE LOS LIBROS

ARTICULO 128. FORMA DE LLEVAR LOS LIBROS

ARTICULO 129. INVENTARIO DE MERCANCIAS

ARTICULO 130. LIBRO DE ACCIONISTAS Y SIMILARES

ARTICULO 131. LIBROS DE ACTAS

ARTICULO 132. CORRECCION DE ERRORES

ARTICULO 133. EXHIBICION DE LIBROS

ARTICULO 134. CONSERVACION Y DESTRUCCION DE LOS LIBROS

ARTICULO 135. PÉRDIDA Y RECONSTRUCCION DE LOS LIBROS

##### Determinación de los libros a través de sus finalidades

El artículo 125 del *Decreto reglamentario 2649 de 1993*, consciente de la posición jurisprudencial atrás señalada, se abstuvo de enumerar libros específicos. En su lugar resolvió poner de presente las finalidades concretas que el sistema debe cumplir, las que agrupó en 6 clases, así:

Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para:

1. Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes.

2. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos.

3. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos.

4. Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para:

a) Conocer las transacciones individuales, cuando estas se registren en los libros de resumen en forma global.

b) Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones.

c) Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de unas y otras.

d) Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos.

e) Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad.

5. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico.

6. Cumplir las exigencias de otras normas legales.

Por la inclusión que hace de los libros de actas (numeral 5), es claro que esta norma reglamentaria versa sobre los libros de comercio y no solo sobre los libros de contabilidad.

##### Tres variables

Como se ve, el reglamento plantea que los libros que se lleven deben satisfacer tres variables: la ley, la naturaleza jurídica del preparador contable y el tipo de transacciones que éste realice.

Múltiples razones, generalmente relacionadas con la necesidad de prueba, han llevado al legislador a exigir determinados libros. Estas exigencias están esparcidas por toda la legislación.

Por ejemplo:

CÓDIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO

ART. 91. —Libro de trabajadores. Los patronos que den trabajo a domicilio deben llevar un libro autorizado y rubricado por el respectivo inspector del trabajo, o por la primera autoridad política donde no existiere este funcionario, en el que conste:

1. Nombre y apellido de los trabajadores y domicilio en donde se ejecuta el trabajo.

2. Cantidad y características del trabajo que se encargue cada vez.

3. Forma y monto de la retribución o salario.

4. Motivos o causas de la reducción o suspensión del trabajo.

ART. 162 .—Excepciones en determinadas actividades. 1. Quedan excluidos de la regulación sobre jornada máxima legal de trabajo los siguientes trabajadores:

a) Los que desempeñan cargos de dirección, de confianza o de manejo;

b) Los del servicio doméstico, ya se trate de labores en los centros urbanos o en el campo;

c) Los que ejerciten actividades discontinuas o intermitentes y los de simple vigilancia, cuando residen en el lugar o sitio de trabajo, y

d) Derogado. D. 1393/70, art. 56.

2. Modificado. D. 13/67, art. 1º . Las actividades no contempladas en el presente artículo sólo pueden exceder los límites señalados en el artículo anterior mediante autorización expresa del Ministerio del Trabajo y de conformidad con los convenios internacionales de trabajo ratificados. En las autorizaciones que se concedan se determinará el número máximo de horas extraordinarias que puedan ser trabajadas; las que no podrán pasar de doce (12) semanales, y se exigirá al patrono llevar diariamente un registro del trabajo suplementario de cada trabajador en el que se especifique: nombre de éste, edad, sexo, actividad desarrollada, número de horas laboradas, indicando si son diurnas o nocturnas, y la liquidación de la sobre remuneración correspondiente.

El patrono está obligado a entregar al trabajador una relación de las horas extras laboradas, con las mismas especificaciones anotadas en el libro de registro

CÓDIGO DE COMERCIO

ART. 648 .—El título-valor será nominativo cuando en él o en la norma que rige su creación se exija la inscripción del tenedor en el registro que llevará el creador del título. Sólo será reconocido como tenedor legítimo quien figure, a la vez, en el texto del documento y en el registro de éste.

La transferencia de un título nominativo por endoso dará derecho al adquirente para obtener la inscripción de que trata este artículo.

ART. 1441. —En cada capitanía de puerto se llevará un libro de matrícula, en el cual se registrarán, además, los actos que tengan por objeto derechos reales sobre las naves y los embargos y litigios relacionados con éstas.

También se llevará el protocolo, conforme al título IV del Decreto-Ley 960 de 1970, en el que se incorporarán todos los documentos y actuaciones relativos al dominio y demás derechos reales sobre las naves.

El certificado de matrícula con la inserción de la totalidad de ésta, acreditará la nacionalidad de la nave.

ART. 1462. —Las decisiones de los condueños serán incorporadas en un libro de actas que se registrará en la capitanía del puerto de matrícula de la nave

ART. 1501. —Son funciones y obligaciones del capitán:

(…)17. Tener a bordo los siguientes libros:

(…) c) Libro de navegación o bitácora;

d) Libro de campana u órdenes a las máquinas;

e) Libro de registro de sanciones, y

f) Libro de inventario;

DECRETO NÚMERO 1608 DE 1978

ART. 83. —Las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la comercialización o al procesamiento, incluida la taxidermia de individuos o productos de la fauna silvestre, deberán llevar un libro de registro en el cual se consignarán cuando menos los siguientes datos:

1. Fecha de la transacción comercial mediante la cual se adquieren o se expenden los individuos o productos, o se reciben para su procesamiento o taxidermia.

2. Cantidad de individuos o productos, objeto de la transacción, procesamiento o taxidermia, discriminados por especies.

3. Nombre e identificación del proveedor y el comprador o del propietario de los individuos o del material objeto de procesamiento o taxidermia.

4. Lugares de procedencia de los individuos o productos.

5. Lugares de destino, especificando si se trata de mercado nacional o de exportación.

6. Número y fecha del salvoconducto de movilización de los individuos o productos que se adquieran.

LEY NÚMERO 9ª DE 1979

ART. 230.—Toda edificación para establecimiento de diversión pública con piscina, deberá llevar un libro de registro diario de funcionamiento que se presentará a las autoridades competentes cuando lo soliciten y en el cual se anotarán:

a) Número de usuarios;

b) Volumen de agua recirculada o suministrada a la piscina;

c) Tipos y cantidades de desinfectantes aplicados al agua;

d) Resultados de las determinaciones de los desinfectantes por lo menos cada dos horas;

e) Fechas de vencimiento, limpieza y puestas en funcionamiento de la piscina;

f) Fecha de lavado y desinfección de los pisos;

g) Fechas de aplicación de plaguicidas en camerinos, guardarropas y demás instalaciones;

h) Además, en piscinas con recirculación se indicarán las fechas y horas de lavado de los filtros y cantidades de coagulantes utilizados.

LEY 30 DE 1986

ART. 25.—Los hospitales y clínicas, oficiales y privados, y los establecimientos farmacéuticos, oficiales y privados, deberán llevar un libro de control de medicamentos y drogas que producen dependencia y sus precursores, conforme a las disposiciones que expida el Ministerio de Salud.

DECRETO NÚMERO 1974 DE 1989

ART. 130. —En el libro denominado "Registro de permisos, autorizaciones, contratos de asociación, concesiones y patentes de pesca y acuicultura'', se inscribirán las condiciones de su vigencia, así como las empresas dedicadas a la actividad pesquera y acuícola en cualquiera de sus fases

ART. 131. —En el libro denominado "Registro de embarcaciones pesqueras'', se inscribirán éstas, consignando las características generales de cada una, indicando el nombre de su propietario, armador, puerto de matrícula, número y vigencia de la patente de pesca cuando corresponda y demás información que determine la junta directiva del Inpa

ART. 133. —En el libro denominado "Registro de establecimientos y plantas procesadoras'', se inscribirán todas las plantas dedicadas a la elaboración y procesamiento de recursos pesqueros, con la anotación de su objeto social, capacidad, permisos, elementos de que consta el establecimiento y todas las demás características que las identifiquen. En el libro de pescadores se inscribirán aquellos que presten servicios en embarcaciones de pesca comercial, y en libro de comercializadoras, las personas que, de conformidad con el artículo 42 del presente decreto, deban inscribirse ante el Inpa.

DECRETO 2867 DE 1989

ART. 6º—Los secretarios de las secciones o subsecciones del Consejo de Estado o de los tribunales administrativos deberán abrir un libro de contabilidad en donde se registren diariamente las operaciones de ingresos y gastos de cada proceso. Además, el manejo de estos fondos estará bajo el control permanente del presidente de la sección o subsección.

DECRETO 422 DE 1991

ART. 1º—Contabilidad simplificada. Para efectos tributarios, la contabilidad simplificada consiste en conservar las facturas de compra de bienes y servicios, y llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias, en el que se consignen los ingresos diarios de cada establecimiento de comercio.

Los contribuyentes o responsables que se acojan al régimen de contabilidad simplificada no tendrán obligación de expedir facturas por sus operaciones, pero al finalizar cada día registrarán global o discriminadamente sus ingresos en el libro fiscal de registro de operaciones diarias. A falta de ingresos en el día deberán registrar cero en dicho libro.

El libro fiscal de que trata este artículo, no requiere registro alguno y deberá reposar en el establecimiento de comercio y estar a disposición cuando la administración tributaria lo requiera. La no presentación del mismo o la constatación de su atraso, dará lugar a la aplicación de las sanciones y procedimientos contemplados en los literales b) y c) del artículo 652 del estatuto tributario, pudiéndose establecer tales hechos mediante el método señalado en el artículo 653 del mismo estatuto.

Cuando el contribuyente que lleve contabilidad simplificada opte por llevar un sistema de facturación, las facturas que expida deberán cumplir con el lleno de los requisitos señalados en el artículo 617 del estatuto tributario y adicionalmente deberá registrar en el libro de operaciones diarias el número de la primera y última factura del talonario que entre en uso.

LEY 5 DE 1992

ART. 287.—Registro de intereses privados. En cada una de las cámaras se llevará un libro de registro de intereses privados en el cual los congresistas consignarán la información relacionada con su actividad privada. En ella se incluirá la participación en sociedades anónimas o de responsabilidad limitada y similares, o en cualquier organización o actividad privada económica o sin ánimo de lucro de la cual haga parte, en el país o fuera de él.

DECRETO 1809 DE 1994

ART. 5º—Establécense los siguientes requisitos para la instalación de polígonos, a que hace referencia el artículo 30 del Decreto 2535 de 1993:

(…). 4. Apertura de un libro, foliado y registrado en el departamento control, comercio armas, municiones y explosivos del comando general de las fuerzas militares, con todos los datos necesarios de la persona que utiliza el polígono (fecha, hora, nombre y apellidos completos, dirección, teléfono, cantidad de munición, etc.). Este libro será revisado en los cinco primeros días de cada mes por la autoridad militar de su residencia.

ART. 11.—Para la compra de explosivos en la industria militar, a que se refiere el artículo 51 del Decreto 2535 de 1993, el interesado deberá cumplir con lo siguiente:

(…) b) Personas jurídicas de derecho privado:

(…) 6. Libro de control y movimiento de explosivos y accesorios

(…) c) Personas naturales colombianas o extranjeras:

(…) 4. Libro de control y movimiento de los explosivos y accesorios

RESOLUCIÓN 400 DE 1995

ART. 1.2.4.23. —Libro de registro de títulos. De conformidad con los artículos 2.3.1.48 y 2.3.1.49 del estatuto orgánico del mercado público de valores, si la sociedad emitiere bonos nominativos, deberá llevar un libro inscrito en el registro mercantil, en el cual se anotarán la fecha de suscripción de los títulos y el nombre, apellido y domicilio de los adquirentes.

La enajenación, gravámenes y embargos relativos a los bonos nominativos no surtirán efectos respecto de la sociedad emisora y de terceros, sino mediante la inscripción en el libro de registro de que trata el presente artículo.

DECRETO NÚMERO 1791 DE 1996

ART. 65.—Las empresas de transformación primaria de productos forestales, las de transformación secundaria de productos forestales o de productos terminados, las de comercialización forestal, las de comercialización y transformación secundaria de productos forestales y las integradas deberán llevar un libro de operaciones que contenga como mínimo la siguiente información:

a) Fecha de la operación que se registra;

b) Volumen, peso o cantidad de madera recibida por especie;

c) Nombres regionales y científicos de las especies;

d) Volumen, peso o cantidad de madera procesada por especie;

e) Procedencia de la materia prima, número y fecha de los salvoconductos;

f) Nombre del proveedor y comprador, y

g) Número del salvoconducto que ampara la movilización y/o adquisición de los productos y nombre de la entidad que lo expidió.

La información anterior servirá de base para que las empresas forestales presenten ante la autoridad ambiental informes anuales de actividades.

PAR.—El libro a que se refiere el presente artículo deberá ser registrado ante la autoridad ambiental respectiva, la cual podrá verificar en cualquier momento la información allegada y realizar las visitas que considere necesarias.

LEY 427 DE 1998

ART. 2º—Libro genealógico. El libro genealógico oficial es el archivo copiador o medio magnético en el cual se asientan, anotan o inscriben oficialmente, en forma ordenada y secuencial, los registros de animales de razas puras.

Las entidades autorizadas para llevar los libros genealógicos oficiales, expedirán certificación a los propietarios de los animales o a quien ellos deleguen, sobre las informaciones y hechos consignados en los libros y en sus registros.

CIRCULAR EXTERNA 91 DE 1998

2.1. Libro de registro de siniestros

Con el objeto de contar con un instrumento que facilite la determinación de los indicadores de solvencia y liquidez, a través de la contabilización de sus activos, pasivos, ingresos y egresos, se requiere la apertura de un libro para el registro, en orden cronológico, de todas y cada una de las reclamaciones por siniestros de seguros, reaseguros y coaseguros que reciban las compañías y que contenga por lo menos los siguientes datos:

DECRETO 30 DE 2002

ART. 5º—Del libro radicador de actas de conciliación. El libro radicador de actas de conciliación es un libro anualizado y foliado en el que se registrarán mediante anotación las actas de conciliación total o parcial.

Previamente a su utilización, se deberá numerar cada una de las hojas útiles del libro radicador y se dejará una constancia en la primera hoja que contenga los siguientes datos: nombre del centro de conciliación, código asignado por el Ministerio de Justicia y del Derecho, número y fecha de resolución autorizando al centro, uso al que se destina y fecha en que se abre.

Si en un año se acabaran las hojas útiles del libro radicador, se dejará una constancia sobre la fecha en que se cierra y se abrirá otro libro, caso en el cual se seguirá el mismo procedimiento descrito en el inciso anterior, identificando cada tomo con numerales sucesivos.

Si al finalizar un año quedaran en blanco hojas útiles, éstas deberán ser anuladas por el director del centro.

LEY 916 DE 2004

ART. 80.—Para (…) la fiesta de toros, en atención a la tradición y vigencia cultural de la misma podrán crearse escuelas taurinas para la formación de nuevos profesionales taurinos y el apoyo y promoción de su actividad.

Durante las lecciones prácticas con reses habrá de actuar como director de lidia un matador profesional de toros y, mientras se impartan estas, los servicios de enfermería estarán presentes.

Las reses a lidiar durante las clases prácticas pueden ser machos hasta de dos (2) años o hembras sin limitación de edad.

La escuela deberá llevar un libro de alumnos debidamente diligenciado en el que se reflejarán las altas y bajas y demás circunstancias de cada uno exigiéndose en todo caso, la autorización paterna para los alumnos menores de edad.

La dirección de la escuela taurina exigirá a los alumnos la presentación trimestral de certificación del centro escolar donde realicen sus estudios, que acredite su asistencia regular. Las faltas reiteradas o la no presentación del certificado serán justa causa de baja de la escuela taurina.

LEY 996 DE 2005

ART. 17.—Libros de contabilidad y soportes. Los responsables de la rendición de cuentas de la respectiva campaña deberán llevar el libro mayor de balances, el diario columnario y al menos un libro auxiliar, los cuales serán registrados ante la organización electoral al momento de la inscripción de los candidatos. Igualmente llevarán una lista de las contribuciones, donaciones y créditos, con la identificación, dirección y teléfono, de las personas naturales que realizaron la contribución o donación.

Esta documentación podrá ser revisada por el Consejo Nacional Electoral para verificar el cumplimiento de las normas sobre financiación de las campañas.

DECRETO NÚMERO 4688 DE 2005

ART. 8º—Del libro de registro. El titular de la licencia ambiental deberá registrar ante la autoridad ambiental competente un libro en el cual consignará como mínimo las actividades de caza realizadas, el número de especímenes obtenidos, sus características y su destinación. La autoridad ambiental competente, exigirá la presentación del libro de registro para adelantar sus labores de evaluación, control y seguimiento.

RESOLUCIÓN 2852 DE 2006

ART. 71.—Documentos. Los servicios de vigilancia y seguridad privada con medios caninos deberán llevar al día los siguientes documentos:

(…) 4. Libro de registro y ubicación de caninos, tendrá como mínimo los siguientes datos: Fecha de registro, fecha de ubicación en puesto, nombre de usuario y dirección de ubicación.

LEY 1242 DE 2008

ART. 4º—Definiciones. Para la aplicación e interpretación de este código, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

(…)— Diario de navegación o bitácora. Es el libro en donde el Capitán debe registrar fielmente los hechos acaecidos a bordo o durante el viaje, y sentar las actas que exigen la ley o los reglamentos.

DECRETO 2707 DE 2008

ART. 1º—Libro fiscal de “registro de operaciones diarias” de las asociaciones de hogares comunitarios. Para efectos fiscales las asociaciones de hogares comunitarios, que ejecuten exclusivamente recursos asignados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, y estén constituidas como entidades sin ánimo de lucro, deberán llevar un libro de “registro de operaciones diarias”, en el que anotarán diariamente, en forma global o discriminada, las operaciones realizadas por concepto de ingresos, compras y pagos efectuados con dichos recursos.

El libro de “registro de operaciones diarias”, deberá estar debidamente foliado, actualizado y a disposición de las autoridades tributarias. El cumplimiento de esta obligación por parte de las asociaciones de hogares comunitarios equivale a llevar libros de contabilidad.

PAR.—En relación con los pagos derivados de la ejecución de los recursos a que se refiere el inciso primero de este artículo, las asociaciones de hogares comunitarios, no ostentan la calidad de agentes de retención en la fuente a que se refiere el artículo 368 del estatuto tributario

CIRCULAR EXTERNA 29 DE 2008

Capítulo Cuarto-Libro electrónico de registro de órdenes y principios para el procesamiento de órdenes de sociedades comisionistas de valores

Los organismos de autorregulación del mercado de valores establecerán los parámetros mínimos que deben cumplir los libros de órdenes que implementen las sociedades comisionistas de valores, con base en lo previsto en el presente capítulo

LEY 1306 DE 2009

ART. 19 .—Domicilio y residencia. Los sujetos con discapacidad mental absoluta tendrán el domicilio de su representante legal o guardador. La persona con discapacidad mental fijará su lugar de residencia si tiene suficiente aptitud intelectual para ese efecto y no pone en riesgo su integridad personal o la de la comunidad, en caso contrario la residencia será determinada por el guardador, salvo que las autoridades competentes dispongan en contrario.

El cambio de residencia permanente a otro municipio o distrito y la salida al exterior deberán ser informados al defensor de familia con una antelación no inferior a quince (15) días a dicho cambio. El defensor de familia dará traslado al juez de familia que tiene a su cargo el expediente del que tiene discapacidad mental absoluta y al funcionario del registro civil del lugar donde repose el registro civil de nacimiento, para lo de su cargo.

PAR.—En secretarías de salud de los municipios o distritos, se llevará un libro de avecindamiento de personas con discapacidad mental absoluta, en el que se hará constar el lugar de residencia de estas. Este libro será reservado y sólo podrá ser consultado con permiso del juez o del defensor de familia.

Cualquier persona que tenga conocimiento de que una persona con discapacidad mental absoluta reside o ha dejado de residir en la jurisdicción de un municipio, deberá denunciar el hecho ante el secretario de salud municipal o distrital, para que, previa su verificación, asiente la información correspondiente e informe al juez de familia.

Los secretarios de salud de los municipios y distritos dispondrán lo pertinente para poner en funcionamiento el libro de avecindamiento de que trata este artículo, dentro del año siguiente a la entrada en vigencia de la presente ley y lo informarán a la Procuraduría General de la Nación. El incumplimiento de la obligación de abrir el libro en el plazo fijado o no llevarlo en debida forma será considerado falta grave en materia disciplinaria, sin perjuicio de tener que cumplir la obligación pertinente.

La naturaleza del ente condiciona la clase y cantidad de libros que necesita. Así, por ejemplo, la existencia de cuerpos colegiados conlleva la llevanza de libros de actas y la participación plural en el capital implica libros de propietarios.

El *Decreto reglamentario 2649 de 1993* dispuso:

ARTICULO 131. LIBROS DE ACTAS. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas legales, los entes económicos pueden asentar en un solo libro las actas de todos sus órganos colegiados de dirección, administración y control. En tal caso debe distinguirse cada acta con el nombre del órgano y una numeración sucesiva y continua para cada uno de ellos.

Cuando inadvertidamente en las actas se omitan datos exigidos por la ley o el contrato, quienes hubieren actuado como presidente y secretario pueden asentar actas adicionales para suplir tales omisiones. Pero cuando se trate de aclarar o hacer constar decisiones de los órganos, el acta adicional debe ser aprobada por el respectivo órgano o por las personas que este hubiere designado para el efecto.

El tipo de transacciones que realice un ente también condiciona la clase y cantidad de libros. Así las empresas que producen y comercian bienes llevan libros de inventarios de mercancías y las que expiden títulos nominativos deben tener un registro de éstos.

##### ¿Diario y mayor?

La norma reitera la necesidad de hacer un registro cronológico de las operaciones y el deber de llevar cuentas (por personas u objetos), determinando sus saldos al menos cada mes. Los asientos que esto supone tradicionalmente se han efectuado en el Libro Diario y en el Libro Mayor. El adelanto tecnológico hace que una sola base de datos esté en capacidad de servir de fundamento a reportes de igual configuración a la de dichos libros.

##### Los libros y la cuenta de capital

Aunque algunos consideran que los libros de registro de socios o de accionistas son libros de comercio no contables, nosotros no compartimos esta opinión, pues los libros destinados a determinar la propiedad del ente son verdaderos libros mayores en que se asientan los hechos que tienen que ver con la cuenta *capital*.

Nuestro *Código de Comercio* consagra:

ART. 361 .—La sociedad[[219]](#footnote-219) llevará un libro de registro de socios, registrado en la cámara de comercio, en el que se anotarán el nombre, nacionalidad, domicilio, documento de identificación y número de cuotas que cada uno posea, así como los embargos, gravámenes, y cesiones que se hubieren efectuado, aun por vía de remate

ART. 195 .—La sociedad llevará un libro, debidamente registrado, en el que se anotarán por orden cronológico las actas de las reuniones de la asamblea o de la junta de socios. Éstas serán firmadas por el presidente o quien haga sus veces y el secretario de la asamblea o de la junta de socios.

Así mismo las sociedades por acciones tendrán un libro debidamente registrado para inscribir las acciones; en él se anotarán también los títulos expedidos, con indicación de su número y fecha de inscripción; la enajenación o traspaso de acciones, embargos y demandas judiciales que se relacionen con ellas, las prendas y demás gravámenes o limitaciones de dominio, si fueren nominativas.

Por su parte el *Decreto reglamentario 2649 de 1993* señaló:

ARTICULO 130. LIBRO DE ACCIONISTAS Y SIMILARES. Los entes económicos pueden llevar por medios mecanizados o electrónicos el registro de sus aportes; no obstante, en este caso diariamente deben anotar los movimientos de estos en un libro auxiliar, con indicación de los datos que sean necesarios para identificar adecuadamente cada movimiento.

Al finalizar cada año calendario, se deben consolidar en un libro, registrado si fuere el caso, los movimientos de que trata el inciso anterior.

##### Libros auxiliares

En materia de auxiliares, la norma se refiere a cinco de ellos, enumeración que no es taxativa. El literal a) fortalece la tendencia a llevar libros de resumen. El literal b) apoya la llevanza de contabilidad por establecimientos, necesaria para propósitos fiscales y muy apreciada por la contabilidad administrativa. El literal c) facilita prácticas que aumentaron cuando la contabilidad se mecanizó y que se hicieron comunes con la contabilidad sistematizada. El literal d) se refiere al libro de inventarios, que luego es objeto de mayor regulación (artículo 129) y el literal e), en forma que fue muy novedosa hace 15 años, se ocupó de la necesaria conciliación entre los saldos en libros y los estados preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad.

Restrepo señaló[[220]](#footnote-220):

El número de libros auxiliares depende de la naturaleza de los negocios y voluntad del comerciante: los libros más ordinarios en un almacén son el Borrador del Diario, el Borrador de Caja, el de Caja, de ventas al contado, de ventas a crédito o Cuentas Corrientes, de facturas enviadas, de facturas recibidas, de facturas liquidadas, Libro del almacén, de Vencimientos, de letras por pagar, de letras por cobrar, de consignaciones recibidas y de consignaciones enviadas. Varios de estos libros reciben diverso nombre según la costumbre de las diversas plazas. El libro de *gastos menudos* no es más que un auxiliar de Caja.

###### Libros en establecimientos de comercio

Respecto de la contabilidad de los establecimientos de comercio, la Superintendencia de Sociedades conceptuó[[221]](#footnote-221):

(…) abiertas una o varias sucursales o agencias es la sociedad en su conjunto quien debe llevar los libros de comercio debidamente inscritos en el registro mercantil de su domicilio motivo por el cual corresponde a la oficina principal consolidar la información de todas las sucursales y agencias en sus libros de contabilidad, sin embargo tanto sucursales como agencias pueden llevar libros auxiliares para asentar sus operaciones y reportarlas a la oficina principal, con el fin de que este efectúe los registros contables correspondientes.

##### Libros en las microempresas y en las entidades de naturaleza no comercial que estén obligadas u opten por llevar contabilidad

Mediante el *Decreto reglamentario 1878 de 2008*, el Gobierno Nacional dispuso:

ART. 2º—Adiciónese el artículo 125 del Decreto 2649 de 1993 con dos parágrafos del siguiente tenor:

“PAR. 1º—Las empresas comerciales que se encuentren en las condiciones previstas en el numeral 3º del artículo 2º de la Ley 590 de 2000, modificado por el artículo 2º de la Ley 905 de 2004[[222]](#footnote-222) o la norma que lo sustituya[[223]](#footnote-223), así como las entidades de naturaleza no comercial que estén obligadas u opten por llevar contabilidad en los términos del artículo 1º del presente decreto y que se ajusten a las condiciones previstas en este artículo, deben llevar los libros necesarios para:

1. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, y sus saldos.

2. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos.

3. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico.

4. Conocer las transacciones individuales, cuando estas se registren en los libros de resumen en forma global.

5. Conocer los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de unas y otras.

6. Los libros auxiliares necesarios para entender los principales.

7. Cumplir las exigencias de otras normas legales.

Los libros con los cuales se dé cumplimiento a los numerales 1º, 2º y 3º de este parágrafo, deberán llenar los requisitos de registro y autenticación previstos para cada tipo de entidad u organización, ante la autoridad competente. En tratándose de las personas naturales, no son obligatorios los libros de los numerales 2º y 3º; y en el caso de las empresas unipersonales no será obligatorio el libro señalado en el numeral 2º de este parágrafo.

PAR. 2º— El libro de registro auxiliar de transacciones individuales deberá ser objeto de reconocimiento y autenticación por parte del contador público, bajo cuya responsabilidad se elaboran los asientos y los estados financieros, y por el revisor fiscal cuando exista la obligación de proveer el cargo”.

El parágrafo 2 que se acaba de transcribir fue derogado por el artículo 1º del Decreto reglamentario 4708 de 2008. No podía ser de otra manera, ya que el dicho parágrafo claramente estaba viciado de nulidad, pues pretendió imponer obligaciones que no están previstas en la ley. Además, lejos de simplificar, hacía más compleja la contabilidad de las microempresas.

Como lo hemos expresado con anterioridad, la buena e importante intención del Gobierno de simplificar la contabilidad de las microempresas, no fue acompañada de la mejor técnica. El parágrafo puede dar a entender que no es necesario el registro cronológico, lo cual evidentemente no es así, porque este es un mandato legal que no puede ser alterado por el reglamento. El parágrafo asume que las microempresas no tienen ni tendrán varios establecimientos, lo cual no necesariamente es cierto. El parágrafo desordena la clasificación entre libros principales y auxiliares, como se ve en sus numerales 4, 5 y 6. El parágrafo asume que una microempresa no llevará su contabilidad por medios electrónicos y no estará interesada en usar códigos para identificar sus cuentas, lo cual tampoco es necesariamente así. En tratándose del inventario de mercancías lamentablemente el parágrafo destruyó la coordinación que se había establecido con la legislación tributaria. Es obvio que una entidad no lleva los libros que no necesita y, por tanto, no era necesario disponer que así sea.

##### Libro de inventario de mercancías

Obsérvese cómo se confundió el libro destinado a consignar el Estado de Inventario, con el libro pensado para el registro del inventario de mercancías.

Como la posición jurisprudencial no pareció suficiente, el asunto se elevó ante la instancia legislativa. Es así como la Ley 223 de 1995 dispuso:

ART. 265.—En el caso de las entidades financieras, no es exigible el libro de inventarios y balances. Para efectos tributarios, se exigirán los mismos libros que haya prescrito la respectiva superintendencia.

Tampoco el Legislador hizo gala de una adecuada comprensión del tema. No resulta muy técnico prescindir del inventario cuando una de las aserciones básicas del sistema contable es la de asegurar la existencia de las cosas representadas en la información. Aunque el sistema contable arroje indicios sobre tal existencia, no logra aportar prueba suficiente e irrefutable de ello sino a través de inspección, es decir, del inventario.

El artículo 129 del *Decreto reglamentario 2649 de 1993* dispone:

ARTICULO 129. INVENTARIO DE MERCANCIAS. El control de las mercancías para la venta se debe llevar en registros auxiliares, que deben contener, por unidades o grupos homogéneos, por lo menos los siguientes datos:

1. Clase y denominación de los artículos.

2. Fecha de la operación que se registre.

3. Número del comprobante que respalda la operación asentada.

4. Número de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas, retiradas o trasladadas.

5. Existencia en valores y unidad de medida.

6. Costo unitario y total de lo comprado, vendido, consumido, retirado o trasladado.

7. Registro de unidades y valores por faltantes o sobrantes que resulten de la comparación del inventario físico con las unidades registradas en las tarjetas de control.

En todos los casos cuando en los procesos de producción o transformación se dificulte el registro por unidades, se hará por grupos homogéneos. Al terminar cada ejercicio, debe efectuarse el inventario de mercancías para la venta el cual contendrá una relación detallada de las existencias con indicación de su costo unitario y total.

Cuando la cantidad y diversidad de artículos dificulte su registro detallado, este puede efectuarse por resúmenes o grupos de artículos, siempre y cuando aparezcan discriminados en registros auxiliares.

Dicho inventario debe ser certificado por contador público para que preste mérito probatorio, a menos que se lleve un libro registrado para tal efecto.

PARAGRAFO. Cuando el costo de ventas se determine por el juego de inventarios no se requiere incluir en el control pertinente, los datos señalados en los numerales 5, 6 y 7 de este artículo.

##### Función múltiple de un libro

En cuanto a la posibilidad que un libro cumpla la función de otro, el Consejo de Estado sostuvo[[224]](#footnote-224):

Del texto de las normas mercantiles, tributarias y contables antes transcritas, la Sala advierte, en cuanto a la obligatoriedad de llevar el libro de Inventarios y Balances que refleje la situación patrimonial a una fecha determinada (balance general), así como el detalle de los inventarios existentes a la misma fecha, que existe la obligación de reflejar dicha información patrimonial en tal libro o en otro que contenga por lo menos los mismos datos que exigen los artículos 52 del Código de Comercio, 733 del Estatuto Tributario y 31 del Decreto 187 de 1975. Esos datos o informaciones contables, se refieren a los saldos detallados de todas las partidas que conforman el Estado Básico de propósito general denominado "Balance General" (Decreto 2649/93 artículos 21 y 22) con énfasis en el detalle de las diversas clases de activos movibles, el cual no excluye la elaboración del Estado de Propósito Especial denominado "Estado de Inventario" cuando las circunstancias lo exijan, como por ejemplo en el caso de la necesidad de presentarlo en los acuerdos de restructuración empresarial. En tales condiciones el citado Libro podría suplirse con el Libro Mayor y Balances en la medida en que éste relacione en forma discriminada las diferentes clases de inventarios que se tengan al terminar cada período contable, que en este caso sería mensual. Sin embargo, la práctica contable, que conlleva la utilización generalizada de programas de contabilidad sistematizados, no permite que el libro Mayor y Balances muestre un nivel de detalle en los saldos finales de cada cuenta, porque para esa discriminación se tienen previstos los libros auxiliares que señala el Decreto General de la contabilidad (Decreto 2649 de 1993 artículo 125 num. 4), además este libro de Mayor y Balances tiene como objetivo principal registrar el movimiento mensual de todas las operaciones por cada cuenta (Decreto 2649/93 artículo 125 num. 2), así como los saldos resultantes al final de cada mes.

#### Explicaciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública

En su *Orientación Profesional número 5 del 13 de mayo de 2003*, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública incluyó las siguientes explicaciones[[225]](#footnote-225):

4.1.3.2. Clases de libros de contabilidad

Si bien, el estatuto mercantil clasifica los libros de comercio en obligatorios y auxiliares (art. 49). Tratándose de libros obligatorios de contabilidad, la Corte Constitucional precisó que le corresponde al legislador determinarlos, siempre y cuando se esté de acuerdo con lo dispuesto sobre la materia en el Código de Comercio (5), de manera que las normas contables no contienen una clasificación rigurosa de cuáles son los libros que deben tener las personas obligadas a llevarlos.

(5) Sentencia C-290 16 de junio de 1997, Corte Constitucional, M.P. Jorge Arango Mejía.

En materia de los libros que deben llevar los comerciantes la Superintendencia de Sociedades se ha pronunciado(6) reiteradamente manifestando que al no haber fijado la ley de manera expresa cuales son, estos deben sujetarse a los lineamientos establecidos en el artículo 125 del Decreto 2649 de 1993, en concordancia con los artículos 50, 52 y 53 del estatuto mercantil, de donde se desprende que para que la contabilidad sea comprensible y útil y las operaciones sean registradas en estricto orden cronológico, bien sea de manera individual o por resúmenes globales no superiores a un mes, es necesaria la utilización de los llamados libros diario y mayor y balances.

(6) Superintendencia de Sociedades. Oficios 220-36555 de 3 de septiembre del 2001 y 340-5695 del 23 de febrero de 1998.

La norma permite que los libros antes citados se pueden remplazar por el denominado libro de cuenta y razón, ya que este incluye tanto las operaciones en orden cronológico como los resúmenes mensuales por cada cuenta. También puede llevarse un solo libro resumen (oficial) como ha sido interpretado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 19 de marzo de 1999.

Lo anterior permite escoger la opción que más se ajuste al ente para llevar sus registros, situación que está en concordancia con el artículo 48 del mismo código, donde se permite la utilización de procedimientos de reconocido valor técnico contable, con el fin de asentar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios, argumento que ha sido reiterado por el Consejo de Estado(7).

(7) Consejo Estado. Sentencia de abril 8 de 1998, expediente 8790, C.P. Daniel Manrique Guzmán. Sentencia 26 de marzo de 1999. C.P. Delio Gómez Leyva.

Tratándose de los libros auxiliares el legislador determinó que serán aquellos necesarios para el completo entendimiento de los libros obligatorios, los cuales no requieren ser registrados(8), de manera que son documentos destinados al registro detallado de las operaciones del ente económico y para la ampliación de la información contenida en los libros obligatorios.

(8) Consejo Estado. Sentencia de abril 8 de 1998. Expediente 8790. C.P. Daniel Manrique Guzmán. Sentencia 26 de marzo de 1999, C.P. Delio Gómez Leyva.

4.1.3.3. Libros de contabilidad más usados

La práctica empresarial y de los profesionales de la contaduría pública es la de utilizar como libros obligatorios y en consecuencia sujetos al registro de la autoridad correspondiente, los que se explican a continuación:

4.1.3.3.1. Libro diario

Es un libro en el cual se registran día a día todas las operaciones resultantes de los hechos económicos ocurridos en un período no superior a un mes. Los asientos que se hacen en este libro son un traslado de la información contenida en los comprobantes de contabilidad, los que a su vez deben estar soportados con los documentos que los justifiquen.

4.1.3.3.3. Libro mayor o libro mayor y balances

Se registran de forma resumida los valores por cuenta o rubros de las transacciones del período respectivo. Partiendo de los saldos del período anterior, se muestran los valores del movimiento débito y crédito del período respectivo (diario, semanal, quincenal o mensual) para luego registrar los nuevos saldos, los cuáles serán la base como saldos anteriores para el período siguiente. Estas partidas corresponden a los totales registrados en el libro de diario y el saldo final del mismo mes.

4.1.3.3.4. Libro de inventarios y balances

Se emplea para registrar por lo menos una vez al año los inventarios de todos los bienes, derechos y obligaciones de la compañía o el balance general en forma detallada, de tal forma que se presente una descripción mayor a la que se encuentra en los demás libros oficiales u obligatorios.

El artículo 52 del Código de Comercio estipula que al iniciar sus actividades comerciales y, por lo menos una vez al año, todo comerciante elaborará un inventario y un balance general que permitan conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio.

4.1.3.3.5. Libro fiscal de registro de operaciones

Se trata de un libro con fines fiscales exclusivo de los comerciantes que comercialicen bienes o presten servicios gravados, que pertenezcan al régimen simplificado. En dicho libro se debe identificar el contribuyente registrando en forma diaria, de manera global o discriminada, las operaciones realizadas por cada establecimiento, debiendo estar debidamente foliado (9).

(9) Artículo 36 de la Ley 223 de 1995 modificatorio del artículo 616 del estatuto tributario.

No remplaza los libros de contabilidad a los que está obligado todo comerciante. Además, se trata de un libro que no requiere ser registrado.

4.1.3.4. Libros auxiliares

Existe la obligación de llevar libros auxiliares los cuales deben servir de soporte para conocer las transacciones individuales. Si bien diferentes normas hacen alusión a estos libros, el Decreto 2650 de 1993 hace referencia a la forma como deben ser diligenciados en aplicación del plan único de cuentas, además que su número es ilimitado de acuerdo a las necesidades de cada ente económico, de manera que permitan el completo entendimiento de los libros obligatorios de contabilidad.

Es una obligación por parte de los entes económicos cuya actividad sea el comercio llevar registros auxiliares de inventarios de mercancías (10), con el fin de llevar el control de las que se destinen para la venta. Dicho libro debe contener la información por unidades o grupos homogéneos, reuniendo por lo menos los siguientes datos: identificación por clase y denominación de los artículos, fecha de la operación que se registre, número de comprobante que respalda la operación asentada, número de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas, retiradas o trasladadas; existencia en valores y unidad de medida, costo unitario y total de lo comprado, vendido, consumido, retirado o trasladado y el registro de unidades y valores por faltantes o sobrantes que resulten de la comparación del inventario físico con unidades registradas en las tarjetas de control.

(10) Decreto 2649 de 1993, artículo 129.

A estas alturas conviene traer a cuento el caso del Libro de Inventarios y Balances en el sector financiero colombiano. Como se recordará, este libro era obligatorio bajo la vigencia del Código de Comercio de 1887. La historia nos muestra que el inventario precedía al balance y que venía a ser el punto de partida de la contabilidad. También la historia nos enseña que el balance no quedaba terminado hasta que era objeto de comprobación y ajuste mediante su comparación con el inventario de cierre. Con el cambio de criterio, es decir, al abandonar la enunciación taxativa de libros y adoptar la libertad del obligado a tener contabilidad para determinar cuáles libros usar y cuáles no, algunas entidades dejaron de llevar o nunca llevaron dicho libro. Ton todo, la autoridad tributaria se lo exigió a ciertas entidades financieras. Atacada esta decisión ante los jueces, el Consejo de Estado manifestó[[226]](#footnote-226):

Como se resalta en la norma transcrita, la misma ley tributaria consagra la posibilidad de que los contribuyentes puedan omitir la confección de libros que no sean adecuados o necesarios teniendo en cuenta las características de su negocio y ella misma exige que la contabilidad cumpla además de los requisitos establecidos en el Código de Comercio, con aquellos que señale el Gobierno mediante reglamentos, normas todas ellas que consagran la libertad contable.

Esta observación es más relevante en la actualidad si se tiene en cuenta la reglamentación prevista en la Ley 222 de 1995 (arts. 34 a 47) que alude a los llamados "estados financieros", expresión que sustituye con ventaja las denominaciones anteriores contempladas en la ley y los reglamentos.

En el caso sub-examine, tal como lo señala el demandante, el llamado "libro de Inventarios y Balances", no resulta compatible con la actividad financiera, desarrollada por la sociedad, si se parte de la base que este libro está destinado fundamentalmente al registro de la existencia de mercancías que se enajenan en desarrollo de una actividad comercial, con el fin de permitir un control sobre los activos destinados habitualmente a la comercialización, situación que no se da en el caso sub- lite.

Ahora bien una cosa es el "inventario de activos" y otra el "Balance", luego si se parte de la premisa según la cual la sociedad tienen libertad para elegir los medios que permitan ajustar su contabilidad a las previsiones legales, es obvio que la omisión en el diligenciamiento del libro de "inventarios" como principal no apareja la del libro de "balances" como en efecto lo exigen las normas generales contenidas en el Código de Comercio y los reglamentos de la Superintendencia Bancaria.

Es así como en cumplimiento de tales disposiciones la sociedad actora lleva un "libro Mayor de Balances", debidamente registrado en la Cámara de Comercio, de cuya existencia da fe el revisor fiscal del Banco en el certificado que obra a folio 100 del cuaderno principal y adicionalmente presenta ante la Superintendencia Bancaria para su autorización un "Balance Mensual" sobre las operaciones efectuadas de acuerdo con el "Plan Único de Cuentas para el sistema financiero", adoptado inicialmente mediante la Resolución 3600 de 1988 de la Superintendencia Bancaria, como se halla demostrado en el proceso, con el consolidado trimestral expedido por la citada entidad, allegado con la demanda (Folios 102 a 162 del cuaderno principal).

De otra parte ha de tenerse en cuenta que tratándose de entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria, como es la actora, el manejo de su contabilidad debe ceñirse a las instrucciones expedidas por dicha entidad en relación con el manejo de sus libros de contabilidad (art. 95 D. 663 de 1993), y según estas instrucciones se considera que no existe razón para exigir a las entidades financieras que lleven como libro principal de contabilidad el de "Inventarios y Balances", toda vez que éste se suple ampliamente con el balance mensual que presentan las entidades vigiladas ante la entidad supervisora, y dadas las características de los activos y pasivos de tales entidades resulta "impráctico, complejo y poco útil" (Concepto No. 92005711-2 de mayo 26 de 1992-Superbancaria). No sobra aclarar que el Código de Comercio dejó vigente las normas existentes en materia financiera (art. 2033) y permitió además que la Superintendencia Bancaria diera aplicación en lo de su resorte al cúmulo de facultades establecidas en el citado Código.

#### Regulaciones expedidas por la Superintendencia Financiera

Obsérvese, además, que la libertad prevista en el Código de Comercio y el criterio de reservar al Legislador la determinación de cuáles libros serían de diligenciamiento obligatorio, fue modificada, graciosamente, al facultar a “la respectiva superintendencia” para pronunciarse en esta materia.

El Capítulo XIV de la *Circular externa 100 de 1995*, expedida por la Superintendencia Financiera, dispone[[227]](#footnote-227):

CAPITULO XIV

LIBROS DE CONTABILIDAD DE ENTIDADES VIGILADAS

1. APLICABILIDAD DE LAS REGLAS CONTENIDAS EN LOS PLANES DE CUENTAS PARA EL SECTOR FINANCIERO Y PARA EL SECTOR ASEGURADOR EN LA ESTRUCTURACIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD.

De conformidad con el literal b) del numeral 4o. del artículo 125 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, las entidades vigiladas podrán llevar los libros de contabilidad que consideren necesarios para establecer los activos, pasivos, el patrimonio, los ingresos, los gastos y los costos, las cuentas contingentes y las cuentas de orden que se deriven de las actividades propias de cada institución y las cuentas de orden fiduciarias, en este último caso, cuando conforme al régimen legal aplicable a la entidad, sea procedente la realización de negocios fiduciarios, con arreglo a lo prescrito en el artículo 118 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

La contabilidad y los libros[[228]](#footnote-228) en los cuales la misma se registra se estructurarán siguiendo los lineamientos generales descritos en las resoluciones 3600 de 1988, 2300 de 1990 y 5070 de 1991 y sus modificaciones, mediante las cuales se expidieron los planes únicos de cuentas para el sistema financiero, el sector asegurador y las sociedades administradoras de fondos de cesantía.

2. REGISTRO DE LIBROS EN LAS CÁMARAS DE COMERCIO

Los libros de contabilidad de los establecimientos de comercio que correspondan a los descritos en los numerales 1 y 2 del artículo 125 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 deberán registrarse en la Cámara con competencia territorial en el lugar donde funcione el establecimiento, a nombre de la entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, con identificación de la enseña del correspondiente establecimiento de comercio. Los libros auxiliares necesarios para el entendimiento de aquellos no requerirán ser inscritos en el registro mercantil, sin perjuicio del cumplimiento del artículo 128 del citado decreto.

Las entidades vigiladas que lleven libros de contabilidad en sus establecimientos de comercio deberán registrar en la cámara de comercio del domicilio principal un libro resumen que permita combinar, a lo sumo, el movimiento mensual de cada una de las cuentas de las operaciones de los establecimientos de comercio, de manera que este libro contenga la totalidad de las operaciones de la entidad como unidad económica que es, cuyo soporte serán los libros llevados de los respectivos establecimientos[[229]](#footnote-229).

3. OPORTUNIDAD PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES

Las entidades vigiladas, con excepción de las del sector asegurador, deben registrar sus operaciones a más tardar dentro de los veinte días comunes[[230]](#footnote-230) siguientes al mes de su ocurrencia, vale decir que se entenderá por contabilidad al día aquella que cumpla con lo previsto en el término antes citado.

En lo referente a las entidades usuarias del Plan Único de Cuentas del Sector Asegurador, se entenderá como contabilidad al día aquella cuyas operaciones se registren a más tardar dentro del mes siguiente a aquel en el cual se hubieren realizado, aspecto que será aplicable tanto para estados financieros intermedios, como para los de fin de ejercicio.

En caso de cierre de ejercicio contable el plazo anterior se podrá extender a más tardar al último día hábil del mes siguiente a la fecha de corte de las operaciones dentro de los términos antes enunciados.

Las cuentas, tanto en los libros de resumen como en los auxiliares, deberán totalizarse al final de los términos señalados, determinando su saldo.

Es conveniente reiterar la obligatoriedad del registro de las operaciones en orden cronológico, de manera que las transacciones de un mes determinado se registren en el mismo mes de corte de las operaciones dentro de los términos enunciados.

4. EXAMEN DE LOS LIBROS

De conformidad con el artículo 133 del decreto 2649 de 1993, el examen de los libros, por norma general, se practicará en las oficinas o establecimientos de comercio del domicilio principal de la entidad vigilada, en presencia de la persona designada por la institución para el efecto. Tratándose de libros que se lleven para establecer las operaciones o transacciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento de comercio, la exhibición se efectuará en el lugar donde funcione el mismo, si el examen hace relación con las del establecimiento.

5. LUGARES DONDE DEBE LLEVARSE LA CONTABILIDAD

La contabilidad de los establecimientos de comercio se podrá llevar de manera independiente[[231]](#footnote-231) y, por lo tanto, será posible mantener los soportes contables de origen interno o externo, los comprobantes de contabilidad, los libros auxiliares, los libros de contabilidad objeto de inscripción y registro en la sede de asiento de las operaciones de los mismos; en consecuencia, podrá definirse que la contabilidad de los establecimientos de comercio se llevará en las sucursales, en las agencias o en los centros contables que reúnan o centralicen las operaciones de agencias y sucursales.

Por consiguiente, no se considera obligación imperativa de ninguna entidad vigilada la de llevar libros de contabilidad a nivel de cada sucursal. La determinación correspondiente se adoptará por cada institución, en función de su propia organización interna, con arreglo en la cual podrá disponerse que la contabilidad se lleve a nivel de agencias, de sucursales que agrupan o no las operaciones de algunos o todas las agencias, de centros contables, o también podrá acudirse a una combinación de los anteriores esquemas e, inclusive, plantearse otros diferentes, siempre que exista absoluta claridad sobre la estructura elegida para registrar la información contable[[232]](#footnote-232).

En todo caso cualquiera que sea la modalidad por la que se opte deberá preverse la existencia de sistemas o procedimientos que permitan determinar las operaciones que se efectúan en las distintas sucursales y agencias que de éstas dependen, permitiendo mostrar la historia clara, completa y fidedigna de los negocios de cada establecimiento de comercio, bajo la premisa del cumplimiento de las cualidades de la información contable, la equidad y demás normas de contabilidad de aceptación general, de manera tal que en cualquier momento se puedan preparar y presentar estados financieros básicos desagregados[[233]](#footnote-233) por agencias, sucursales, centros contables, dirección general y, por ende, de la entidad vigilada como unidad económica única.

Dichos estados financieros podrán ser requeridos en cualquier momento por la Superintendencia Bancaria, lo cual implica, por lo menos identificar las operaciones por áreas de responsabilidad a nivel de agencias, sucursales, centros contables y dirección general.

De conformidad con los parámetros establecidos en este instructivo, las entidades vigiladas deberán definir el esquema por el que opten e informarán a la Superintendencia Bancaria cualquier cambio que se presente en el mismo con 15 días comunes de anticipación a su aplicación.

#### Regulaciones expedidas por la Superintendencia de la Economía Solidaria[[234]](#footnote-234)

CAPÍTULO XIII - LIBROS OFICIALES DE LAS ORGANIZACIONES SOLIDARIAS VIGILADAS

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Los libros oficiales[[235]](#footnote-235) son aquellos que permiten conocer, ordenar, controlar y verificar los hechos financieros, económicos y sociales que lleva a cabo la organización solidaria en desarrollo de su objeto social.

La Superintendencia considera que para el registro de cada una de las actividades, económicas y sociales, las organizaciones solidarias deberán llevar debidamente diligenciados los libros oficiales. Estos libros deben conformarse y diligenciarse en tal forma que garanticen la autenticidad e integridad de cada uno y, de acuerdo con el uso a que se destinen, deben llevar una numeración sucesiva y continua (artículo 125 del Decreto 2649 de 1993).

Entiéndase como libros de actas, los documentos en los cuales se consignas los temas tratados y los acuerdos tomados por las juntas generales ordinarias y extraordinarias y por los demás órganos competentes de una organización solidaria, como por ejemplo el consejo de administración.

Entiéndase como libros de contabilidad, los documentos donde se registran las transacciones y situaciones con valor monetario[[236]](#footnote-236) sucedidas en los entes económicos. Serán el fundamento de los estados financieros, como quiera que sus saldos y las operaciones registradas sean la fuente para su elaboración.

2. LIBROS OBLIGATORIOS

En consideración de la Superintendencia, los libros oficiales obligatorios que deben estar debidamente custodiados y diligenciados por cada organización solidaria según la normatividad vigente son los siguientes:

• Libros de obligatorio registro:

- Libro Diario

- Libros Mayor y Balances

- Libro de Actas de Asambleas

- Libros de Actas de Consejo de Administración o Junta Directiva

- Libro de Actas de Junta de Vigilancia o Comité de Control social

- Libro de Registro Social

• Libro de registro no obligatorio:

- Libro de Inventarios y Balances[[237]](#footnote-237)

- Libros Auxiliares

a. Libro Diario: Es un libro en el cual se registran día a día[[238]](#footnote-238) todas las operaciones resultantes de los hechos económicos ocurridos en un periodo no superior a un mes. Los asientos que se hacen en este libro son un traslado de la información contenida en los comprobantes de contabilidad, los que a su vez deben estar soportados con los documentos que los justifiquen.

b. Libro Mayor o Libro Mayor y Balances: En este libro se registran de forma resumida los valores por cuenta o rubros de las transacciones del periodo respectivo. Partiendo de los saldos del periodo anterior, se muestran los valores del movimiento débito y crédito del periodo respectivo (diario, semanal, quincenal o mensual) para luego registrar los nuevos saldos, los cuales serán la base como saldos anteriores para el período siguiente. Estas partidas corresponden a los saldos totales registrados en el libro de diario y el saldo final del mismo mes.

c. Libro de Registro de Asociados: Este libro puede llevarse por medio mecanizado o electrónico en cumplimiento de los parámetros establecidos en los artículos 195 y 361 del Código de Comercio al igual que el artículo 130 del Decreto 2649 de 1993. En este libro se anotará el nombre del asociado, fecha de ingreso y fecha de retiro, domicilio, documento de identificación, valor de los aportes al corte de cada cierre de ejercicio social. Solo se considerará asociados quienes han sido aceptados por el órgano competente, hayan cancelado el aporte correspondiente de conformidad con la previsión estatutaria y que, además, estén inscritos en el libro de registro de asociados.

d. Libro de Actas: Este libro de actas tiene como finalidad dar testimonio de lo ocurrido en las reuniones efectuadas por los órganos competentes, constituyéndose un relato histórico resumido de los aspectos administrativos, económicos, jurídicos, financieros, contables y en general de los aspectos relacionados con el desarrollo del objeto social de la organización solidaria. Para que tengan valor probatorio, las actas deben estar firmadas por el presidente y secretario o en su defecto por el revisor fiscal (artículo 431 del Código de Comercio)

e. Libro de Inventarios y Balances: Este libro es de carácter obligatorio para aquellas organizaciones solidarias que mantengan inventarios como producto de su actividad, ya sea por la manufactura o comercialización de un bien. El registro de estos inventarios se hará al cierre de cada periodo contable con el propósito de prestar mérito probatorio de las existencias[[239]](#footnote-239).

Este libro se emplea para registrar, por lo menos una vez al año, los inventarios de todos los bienes, derechos y obligaciones de la organización solidaria o el balance general en forma detallada, de tal forma que se presente una descripción mayor a la que se encuentra en los demás libros oficiales u obligatorios[[240]](#footnote-240) (artículo 52 del Código de Comercio).

f. Libros Auxiliares: Estos libros contienen el detalle de los registros contables necesarios para el control de las operaciones. Se elaboran con base en los comprobantes de contabilidad o en los documentos soporte.

Las organizaciones solidarias cuya actividad económica las obligue a mantener inventarios, ya sea por manufactura o comercialización de bienes, deberán llevar registros auxiliares de inventarios de mercancía con el fin de llevar el control de las que se destinen para la venta. Dicho libro debe contener la información por unidades o grupos homogéneos, reuniendo por lo menos los siguientes datos: Identificación por clase y denominación de los artículos; fecha de la operación que se registre; número de comprobante que respalda la operación asentada: número de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas, retiradas o trasladadas; existencia en valores y unidad de medida; costo unitario y total de lo comprado, vendido, consumido, retirado o trasladado y el registro de las unidades y valores por faltantes o sobrantes que resulten de la comparación del inventario físico con unidades registradas en las tarjetas de control.

3. REGISTRO DE LOS LIBROS OFICIALES

De acuerdo con el Código de Comercio, el Decreto 2649 de 1993 y otras normas, los libros deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento, ante las autoridades competentes en el lugar del domicilio principal, para que puedan servir como prueba ante las instancias competentes.

El registro de los libros oficiales de las cooperativas de educación, y las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado se hará en la Superintendencia de la Economía Solidaria (Decretos 2150 de 2005 y 4588 de 2006, respectivamente).

Las CTA y las PCTA que dispongan de libros oficiales registrados en las cámaras de comercio correspondientes podrán continuar utilizándolos hasta su agotamiento.

4. IMPRESIÓN DE LOS LIBROS

Los libros oficiales u obligatorios deben llevarse en los folios registrados ante la autoridad correspondiente, asentando sus registros a más tardar el mes siguiente a aquel en el cual las operaciones se hubieren realizado, excepto el libro de inventario y balances[[241]](#footnote-241) que se debe imprimir solo una vez al año y los libros auxiliares que basta con tenerlos en el software de la entidad.

No obstante lo anterior, además de los libros se aceptan como impresión, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares.

5. DOCUMENTOS QUE RESPALDAN LOS REGISTROS CONTABLES

Los registros en los libros de contabilidad corresponden a las transacciones y hechos económicos sucedidos en las unidades empresariales que deben estar debidamente soportados en los comprobantes de contabilidad y con documentos de orden externo o interno.

Los comprobantes de contabilidad deben elaborarse previamente al registro de cualquier transacción con fundamento en los soportes en concordancia con lo señalado en el artículo 124 del Decreto 2649 de 1993.

En el caso en que la contabilidad no se encuentre sistematizada, debe contener el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación y en el caso de que si lo esté, el comprobante contable deberá salir automáticamente con dicha información y se anexarán los soportes cuando la contabilidad así lo requiera.

6. EXHIBICIÓN DE LIBROS Y DOCUMENTOS

Los libros oficiales, comprobantes de contabilidad y documentos soportes deberán reposar en forma integral en el domicilio de la organización solidaria.

7. CONSERVACION Y TENENCIA DE LOS LIBROS, COMPROBANTES Y SOPORTES

La organización solidaria está obligada a conservar los libros de contabilidad, comprobantes de contabilidad y documentos soporte para la justificación y comprobación de las operaciones que han sido objeto de registro. Los libros y papeles podrán ser conservados en cualquier medio técnico que garantice su reproducción exacta. La conservación se deberá realizar permitiendo que la información sea accesible para su posterior consulta, conservando los datos en el formato en el que se haya generado y que permita demostrar que reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida para que posteriormente se pueda determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y la hora de envío y recibo del mensaje.

Si la organización solidaria desea prescindir del documento en papel, podrá reproducirse a través de microfilmes o microfichas.

La responsabilidad del manejo, organización y conservación de los documentos relativos a los archivos oficiales corresponde el representante legal o quien haga sus veces.

Según lo preceptuado en el reglamento expedido por el Archivo General de la Nación, los documentos de archivos oficiales son potencialmente parte del patrimonio documental de la Nación. Por lo tanto, aquellos que hacen parte de la contabilidad pública deberán conservarse de acuerdo con la reglamentación que sobre el tema se expida.

8. FORMA DE LLEVAR LOS LIBROS OFICIALES Y CORRECCIONES

En los libros de contabilidad debe anotarse el número y la fecha de los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo. En ellos no está permitido alterar el orden o la fecha de los registros contables a que se refieren las operaciones, dejar espacios en blanco, borrar, tachar, mutilar, arrancar las hojas o cambiar el orden de las mismas, hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones. “Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere” (Art. 57 numeral 3 C. Cio. En concordancia con el Art. 56 del D. 2649 de 1993).

Los errores de trascripción deben corregirse mediante una anotación al pie de la página respectiva, o por cualquier otro mecanismo que permita evidenciar su corrección. La anulación de un folio debe hacerse sobre el mismo, indicando la causa, fecha de la anulación, nombre y firma del funcionario responsable. (Art. 132 D. 2649 de 1993).

9. OPORTUNIDAD PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES

En caso de cierre del ejercicio contable, el plazo de registro de las operaciones se podrá extender a más tardar al último día hábil del mes siguiente a la fecha de corte.

Respecto a los estados financieros intermedios, el inciso 3 del artículo 125 del Decreto 2649 de 1993, advierte “Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y la de sus operaciones, se deben llevar libros necesarios para: 1) Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes...”

10. EXAMEN DE LOS LIBROS

El examen de los libros, por norma general, se practicará en la oficina del domicilio principal de la organización solidaria, en presencia de la persona designada por la institución para el efecto. Tratándose de libros que se lleven para establecer las operaciones o transacciones derivadas de las actividades propias de cada organismo solidario, la exhibición se efectuará en el lugar donde funcione el mismo.

Los órganos de administración deben disponer de espacios físicos y procedimientos para que los órganos de control social y fiscalización puedan desarrollar sus labores de manera adecuada, eficaz y eficiente.

11. LUGARES DONDE DEBE LLEVARSE LA CONTABILIDAD

La contabilidad de las organizaciones solidarias vigiladas por la Superintendencia se podrá llevar de manera independiente y, por lo tanto, será posible mantener los soportes contables de origen interno o externo, los comprobantes de contabilidad, los libros auxiliares, los libros de contabilidad objeto de inscripción y registro en la sede de asiento de las operaciones de los mismos.

En consecuencia, podrá definirse que la contabilidad de las organizaciones solidarias se lleve en las sucursales o en los centros contables que reúnan o centralicen las operaciones de agencias y sucursales.

Por consiguiente, no se considera obligación de ninguna organización solidaria llevar libros de contabilidad en cada sucursal. Podrá disponerse que la contabilidad se lleve por sucursales que agrupan o no las operaciones de algunas o todas las agencias. La determinación correspondiente se adoptará por cada institución, en función de su propia organización interna. También podrá acudirse a una combinación de los anteriores esquemas e, inclusive, plantearse otros diferentes, siempre que exista absoluta claridad sobre la estructura elegida para registrar la información contable.

Dichos estados financieros podrán ser requeridos en cualquier momento por la Superintendencia de la Economía Solidaria, lo cual implica, por lo menos, la identificación de las operaciones por áreas de responsabilidad, ya sea de agencias, sucursales, centros contables y dirección general.

#### Regulaciones expedidas por la Contraloría General de la República

Como se sabe, nuestra Constitución Política resolvió dejar en manos de la Contraloría General de la República la regulación de la contabilidad presupuestaria gubernamental, al mismo tiempo que encomendó la reglamentación de la contabilidad financiera del Estado a la Contaduría General de la Nación.

En desarrollo de sus facultades la Contraloría General de la República dispuso[[242]](#footnote-242):

CAPÍTULO III

DE LOS LIBROS DE REGISTRO PRESUPUESTAL

Para efecto de llevar el registro de todas las operaciones presupuestales las dependencias encargadas en cada órgano deben llevar los siguientes libros:

1. Libro de Registro de Ingresos
2. Libro de Registro de Apropiaciones, Compromisos, Obligaciones y Pagos
3. Libro de Registro de Vigencias Futuras
4. Libro de Registro de Reservas Presupuestales
5. Libro de Registro de Cuentas por Pagar

1. LIBRO DE REGISTRO DE INGRESOS

En este libro deben registrarse las operaciones inherentes a la gestión de los ingresos públicos indicando la fecha, el número, la clase, el signo, el valor, el documento soporte y el tercero. Son operaciones de gestión del presupuesto de ingresos las operaciones establecidas en la ley que conlleven a: el reconocimiento de derechos por cobrar, la anulación o compensación de los derechos por cobrar, el recaudo y las devoluciones.

Para el diligenciamiento de este libro se seguirán las siguientes instrucciones:

• El registro de las operaciones podrá realizarse: a) En forma detallada, reflejando cada uno de los documentos que afectan al concepto o b) En forma resumida, registrando mediante una única operación la totalidad de los documentos del mismo tipo que afectan el concepto.

En caso de que se utilice el procedimiento previsto en el literal b).- anterior, los registros auxiliares correspondientes reflejarán los soportes unitarios por fechas para su registro en este libro.

• Al inicio de la vigencia se abre el registro para cada uno de los rubros aprobados en el anexo de la Ley del Presupuesto General de la Nación, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para las demás entidades del Sector Público.

• Cada registro en libros deberá llevarse de acuerdo con el siguiente detalle:

A.- ENCABEZAMIENTO: Consta de las siguientes partes:

A.1 IDENTIFICACION INSTITUCIONAL

1-. Nombre del Libro: "Libro de Registro de Ingresos".

2-. Sección o Código CHIP: Código y nombre del órgano al cual corresponde el presupuesto de Ingresos. Para los Órganos que integran el Presupuesto General de la Nación corresponde al código asignado en SIIF-Nación y para los demás Órganos del Sector Público corresponde al código CHIP.

3-. Unidad Ejecutora: Código y nombre de la(s) dependencia(s) que administra(n) recursos de acuerdo con la Ley.

4-. Regional: Código y nombre de las regionales que de acuerdo con las necesidades haya establecido el Órgano.

5-. Vigencia: Año durante el cual rige el presupuesto.

A.2 IDENTIFICACION PRESUPUESTAL

6-. Tipo de Ingreso: Código tomado del clasificador de ingresos contenido en los formularios de la categoría presupuestal de la plataforma CHIP. En su nivel de mayor agregación contiene, entre otros, los conceptos de: Ingresos Corrientes, De Capital, Parafiscal, Fondos Especiales y Disponibilidad Inicial.

7-. Grupo: Corresponde al detalle de los ingresos que componen cada uno de los tipos de ingresos de acuerdo con el anexo de la Ley del Presupuesto General de la Nación, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para las demás entidades del Sector Público.

8-. Subgrupo: Corresponde al detalle de los ingresos que componen cada uno de los grupos de acuerdo con el anexo de la Ley del Presupuesto General de la Nación, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para las demás entidades del Sector Público.

9-. Nivel: Corresponde al detalle de los ingresos que componen cada uno de los subgrupos de acuerdo con el anexo de la Ley del Presupuesto General de la Nación, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para las demás entidades del Sector Público.

10-. Subnivel: Corresponde al detalle de los ingresos que componen cada uno de los niveles de acuerdo con el anexo de la Ley del Presupuesto General de la Nación, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para las demás entidades del Sector Público.

11-. Numeral: Código que identifica el detalle del subnivel de ingreso según el anexo de la Ley del Presupuesto General de la Nación, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para las demás entidades del Sector Público, acompañado de su descripción.

12-. Concepto: Código que desagrega el numeral, según las necesidades de información precisas en cada caso, acompañado de su descripción.

13-. Recurso: Agrupación de los ingresos para determinar la fuente de financiación de los gastos. Se deberán abrir igual número de hojas como agrupaciones de recursos y orígenes específicos existan para un mismo concepto de ingreso.

14-. Origen: Código tomado de la tabla de origen específico del ingreso contenido en los documentos soporte para la elaboración de los formularios de ingreso de la categoría presupuestal de la plataforma CHIP.

15-. Acto administrativo (solo para departamentos y municipios): tipo y número de documento que restringe o libera la libre destinación de un recurso corriente (Ley 617 de 2000).

B.- COLUMNARIO: Consta de las siguientes columnas:

1-. Fecha: Indica el día y el mes en que se produce la operación que se registra.

2-. Operación: Identifica, a través de las cuatro subcolumnas que la integran -Número, Clase, Signo, Valor- la naturaleza de la operación objeto del registro.

2.1-. Subcolumna (3) - Número: Identifica el número secuencial correspondiente a la transacción que se registra.

2.2-. Subcolumna (4) - Clase: Especifica en forma precisa la operación que origina el registro, indicando la columna o subcolumna que la operación afecta.

2.3-. Subcolumna (5) - Signo: Describe el signo: uno si es positivo o dos si es negativo la operación que se realiza.

2.4-. Subcolumna (6) - Valor: Monto de la transacción que se registra.

3-. Documento Soporte: Identifica a través de las dos columnas que la integran tipo y número del documento.

3.1-. Subcolumna (7) - Tipo: Describe el tipo de documento.

3.2-. Subcolumna (8) - Número: Se refiere al número de la secuencia del documento.

4-. Tercero (9): Código de identificación de la Entidad Pública con la que se está efectuando una operación. Para las demás Entidades corresponde al código con el que se agregan las operaciones con el respectivo sector (Privado o Internacional).

5-. Aforo: Identifica a través de las tres columnas que la integran: aumento, disminución y el total del Aforo.

5.1-. Subcolumna (10) - Aumento: Incluye el Aforo Inicial, las Adiciones, los Créditos y los Desaplazamientos del Aforo.

5.2-. Subcolumna (11) - Disminución: Incluye las Reducciones, los Contracréditos y los Aplazamientos del Aforo.

5.3-. Subcolumna (12) - Total: Refleja el monto del aforo vigente, equivalente al aforo inicial, más las adiciones al aforo, menos las disminuciones a éste (subcolumna 12 = subcolumnas 10 - 11).

6-. Derechos por Cobrar: Esta columna a través de las tres subcolumnas que la integran (Derechos Causados, Derechos Anulados y Total) muestra después de cada operación el valor neto actualizado de los Derechos reconocidos por cobrar.

6.1-. Subcolumna (13) - Derechos Causados: Son aquellos soportados en los actos en los cuales se determina la cuantía del ingreso que deba recibirse.

6.2-. Subcolumna (14) - Derechos Anulados: Valor de las disminuciones determinadas por la autoridad competente, de acuerdo con lo previsto en las normas legales que le sean de aplicación.

6.3-. Subcolumna (15) - Total: Refleja el monto acumulado de los derechos por cobrar a la fecha, equivalente al valor de los derechos causados, menos los derechos anulados (subcolumna 15 = subcolumnas 13 - 14).

7-. Recaudo Efectivo: Esta columna, a través de sus tres subcolumnas (Efectivo, Devolución y Total) indica el valor recaudado en dinero.

7.1-. Subcolumna (16) - Efectivo: Monto recaudado en dinero por concepto de ingresos de la vigencia o cuentas por cobrar.

7.2-. Subcolumna (17) - Devolución: Esta columna muestra el valor de las devoluciones de ingresos definidas por la Administración de conformidad con las normas legales, en razón de haberse recibido previamente los correspondientes ingresos, empleando como medio de pago el Efectivo.

7.3-. Subcolumna (18) - Total: Refleja el monto acumulado del recaudo en dinero a la fecha, equivalente al valor de lo recaudado en efectivo, menos las devoluciones en efectivo (subcolumna 18 = subcolumnas 16 - 17).

8-. Recaudo en Papeles: Esta columna refleja el monto recaudado en valores recibidos por la administración en títulos que pueden utilizarse para atender obligaciones tributarias de acuerdo con la Ley. Se divide en tres subcolumnas (utilización, emisión y total).

8.1-. Subcolumna (19) - Utilización: Monto recaudado en papeles.

8.2-. Subcolumna (20) - Emisión: Esta columna, muestra el valor de las devoluciones de ingresos definidas por la Administración de conformidad con las normas legales, en razón de haberse recibido previamente los correspondientes ingresos, empleando como medio de devolución los Papeles.

8.3-. Subcolumna (21) - Total: Refleja el monto acumulado del recaudo en papeles a la fecha, equivalente al valor de lo recaudado en papeles, menos las devoluciones en papeles (subcolumna 21 = subcolumnas 19 - 20).

9-. Recaudo Bruto (22): Esta columna indica después de cada operación el valor bruto actualizado de los derechos reconocidos recaudados, cualquiera que sea el medio de pago empleado, es decir recaudo en efectivo más papeles menos devoluciones en efectivo menos devoluciones en papeles (columna 22 = subcolumnas 18 + 21).

10-. Otras formas de recaudo: Refleja los derechos cancelados por medios diferentes al efectivo y papeles, en especial las compensaciones y la dación en pago de acuerdo con la Ley. Se divide en tres subcolumnas: Ejecución, Reversión y Total.

10.1-. Subcolumna (23) - Ejecución: Monto recaudado por medios diferentes al efectivo o papeles por concepto de ingresos.

10.2-. Subcolumna (24) - Reversión: Esta columna, muestra el valor de las devoluciones de ingresos definidas por la Administración de conformidad con las normas legales, en razón de haberse recibido previamente los correspondientes ingresos, empleando medios de pago diferentes al efectivo o papeles.

10.3-. Subcolumna (25) - Total: Refleja el monto acumulado del recaudo empleando medios de pago diferentes al efectivo o papeles a la fecha, equivalente al valor de lo recaudado, menos las reversiones (subcolumna 25 = subcolumnas 23 - 24).

11-. Aforo sin ejecutar (26): Aforo no ejecutado, resultante de restar del total del aforo, el monto del recaudo bruto y las otras cancelaciones (columna 26 = subcolumna 12 - columna 22 - subcolumna 25).

12-. Pendiente de cobro (27): Saldo adeudado por los contribuyentes o terceros, resultante de restar del total de los derechos por cobrar, el monto del recaudo bruto y las otras cancelaciones (columna 27 = subcolumna 15 - columna 22 - subcolumna 25).

13-. Descripción (28): Esta columna tiene carácter opcional y posibilita una descripción concisa de la transacción que origina el registro.

2. LIBRO DE REGISTRO DE APROPIACIONES, COMPROMISOS, OBLIGACIONES Y PAGOS

Refleja la apropiación vigente, la apropiación vigente no afectada, el total de los certificados de disponibilidad expedidos, los compromisos contraídos, los certificados de disponibilidad pendientes de comprometer; el total de obligaciones causadas y los compromisos pendientes de causar; el total de pagos realizados y las obligaciones por pagar.

En este libro debe registrarse diariamente cada una de las operaciones que afecten el presupuesto de gastos por cada uno de los rubros del anexo del Decreto de liquidación del presupuesto indicando la fecha, el número, la clase, el tipo y el valor del documento que autoriza la operación, de acuerdo con las siguientes instrucciones:

A.- ENCABEZAMIENTO: Consta de las siguientes partes:

A.1 IDENTIFICACION INSTITUCIONAL

1-. Nombre del Libro: "Libro de Registro de Apropiaciones, Compromisos, Obligaciones y Pagos".

2-. Sección o Código CHIP: Código y nombre del órgano al cual corresponden las apropiaciones. Para los Órganos que integran el Presupuesto General de la Nación corresponde al código asignado en SIIF-Nación y para los demás Órganos del Sector Público corresponde al código CHIP.

3-. Unidad Ejecutora: Código y nombre de la(s) dependencia(s) que realiza(n) actividades específicas señaladas por la Ley dentro de la Entidad, y se encuentran identificadas en el anexo del Decreto de Liquidación del Presupuesto, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para las demás entidades del Sector Público.

4-. Regional: Código y nombre de las regionales, de acuerdo con las necesidades establecidas por el Órgano.

5-. Vigencia: Año para el cual rige el presupuesto.

A.2 IDENTIFICACION PRESUPUESTAL

6-. Identificación Presupuestal: Código tomado del clasificador de gasto contenido en los formularios de la categoría presupuestal de la plataforma CHIP. En su nivel de mayor agregación contiene, entre otros, los conceptos de: Funcionamiento, Deuda, Inversión y Operación Comercial.

7-. Descripción: Nombre de cada uno de los rubros del Presupuesto de Gastos asociado a la identificación presupuestal.

8-. Recurso: Agrupación de los ingresos para determinar la fuente de financiación de los gastos. Se deberán abrir igual número de hojas como agrupaciones de recursos y finalidades existan para un mismo concepto de gasto.

9-. Finalidad: Clasificación de la finalidad económica de los gastos. En esta sección y lugar se deberá insertar tantas filas como fuentes de financiación que tenga el gasto.

B.- COLUMNARIO: Consta de las siguientes columnas:

1-. Fecha: Indica el día y el mes en que se produce la operación que se registra.

2-. Operación: Esta columna, a través de las cuatro subcolumnas que la integran -Número, Clase, Signo y Valor- identifica el evento de gestión que se está registrando.

2.1-. Subcolumna (3) - Número: Identifica el número secuencial correspondiente a la clase de transacción que se registra.

2.2-. Subcolumna (4) - Clase: Especifica en forma precisa la operación que origina el registro indicando la columna o subcolumna que la operación afecta.

2.3-. Subcolumna (5) - Signo: Describe el signo: uno si es positivo o dos si es negativo la operación que se realiza.

2.4-. Subcolumna (6) - Valor: Monto de la transacción que se registra.

3-. Documento Soporte: Esta columna se divide en dos subcolumnas: Tipo y Número.

3.1-. Subcolumna (7) - Tipo: Indica el documento soporte que autoriza la transacción.

3.2-. Subcolumna (8) - Número: Identifica el número del respectivo documento soporte que autoriza la transacción.

4-. Tercero (9): Código de identificación de la Entidad Pública con la que se está efectuando una operación. Para las demás Entidades corresponde al código con el que se agregan las operaciones con el respectivo sector (Privado o Internacional).

5-. Apropiación Vigente: A través de las seis subcolumnas que la integran, muestra el monto de la apropiación aprobada a la fecha y sus condicionamientos.

5.1-. Subcolumna (10) - Aumento: Incluye la Apropiación Inicial, las Adiciones, los Créditos y los Desaplazamientos de la Apropiación.

5.2-. Subcolumna (11) - Disminución: Incluye las Reducciones, los Contracréditos y los Aplazamientos de la Apropiación.

5.3-. Subcolumna (12) - Total: Refleja el monto de apropiación vigente, equivalente a la apropiación inicial, más las adiciones, menos las disminuciones (subcolumna 12 = subcolumnas 10 - 11).

5.4-. Subcolumna (13) - Condicionada: Monto de la apropiación que presenta restricciones para su afectación, con base en las leyendas: Previo concepto o distribución previo concepto; las que requieran autorización previa del CONFIS para comprometerse por corresponder a recursos del crédito autorizado o del perfeccionamiento del contrato de empréstito; y las aplazadas en desarrollo de lo dispuesto en los artículos 76 y 77 del Estatuto Orgánico, y para cuando sea del caso, las instrucciones impartidas por el Confis regional o quien haga sus veces, de acuerdo con el Estatuto de Presupuesto que le aplique.

5.5-. Subcolumna (14) - Liberada: Monto de la apropiación liberada de las restricciones para su afectación.

5.6-. Subcolumna (15) - Apropiación disponible: Refleja el monto de apropiación susceptible de afectar, equivalente a la apropiación total vigente, menos los condicionamientos más las liberaciones (subcolumna 15 = subcolumnas 12 - 13 + 14).

6-. Certificados de Disponibilidad Presupuestal: Monto acumulado de los Certificados de Disponibilidad Presupuestal expedidos a la fecha. Está compuesto por tres subcolumnas Constitución, Reversión y Total.

6.1-. Subcolumna (16) - Constitución: Monto de CDPs expedidos con cargo a las apropiaciones de la vigencia, o expedición de éstos con cargo al cupo de vigencia futura autorizada.

6.2-. Subcolumna (17) - Reversión: Monto de reversión de CDPs expedidos con cargo a las apropiaciones de la vigencia, o con cargo al cupo de vigencia futura autorizada.

6.3-. Subcolumna (18) - Total: Refleja el monto neto de CDPs expedidos equivalente a la expedición de CDPs, menos las reversiones de éstos (subcolumna 18 = subcolumnas 16 - 17). Diferenciando vigencia, de aquellos soportados con cargo al cupo de vigencia futura autorizada.

7-. Apropiación Vigente no Afectada (19): Es el resultado de restar al total de la apropiación disponible el total de los Certificados de Disponibilidad Presupuestal expedidos (columna 19 = subcolumnas 15 - 18).

8-. Compromisos: Monto acumulado de los compromisos adquiridos a la fecha. Está compuesto por tres subcolumnas Constitución, Reversión y Total.

8.1-. Subcolumna (20) - Constitución: Monto de los compromisos constituidos de la vigencia, junto con los derivados de la utilización del cupo de la vigencia futura.

8.2-. Subcolumna (21) - Reversión: Monto de reversión de compromisos de la vigencia, junto con aquellos derivados de la utilización del cupo de la vigencia futura.

8.3-. Subcolumna (22) - Total: Refleja el monto de los compromisos constituidos (subcolumna 22 = subcolumnas 20 - 21). Diferenciando los de la vigencia, de los originados por la utilización del cupo de la vigencia futura.

9-. Certificados de Disponibilidad Presupuestal por Comprometer (23): Saldo equivalente al monto total de Certificados de Disponibilidad Presupuestal expedidos menos el total de compromisos adquiridos (columna 23 = subcolumnas 18 - 22).

10-. Obligaciones: Corresponde al valor acumulado del cumplimiento de los compromisos reconocidos con base en el recibo a satisfacción de los bienes, obras o servicios; así como los anticipos pactados, los impuestos, sentencias o conciliaciones. Compuesta por tres subcolumnas a saber: Contraídas, Reversión y Total.

10.1-. Subcolumna (24) - Contraídas: Monto de las obligaciones contraídas de la vigencia, y las derivadas de la utilización del cupo de vigencias futuras.

10.2-. Subcolumna (25) - Reversión: Monto de reversión de obligaciones contraídas de la vigencia, y las derivadas de la utilización del cupo de vigencias futuras.

10.3-. Subcolumna (26) - Total: Refleja el monto de las obligaciones contraídas, equivalente a las obligaciones contraídas, menos las reversiones efectuadas.

11-. Compromisos por obligar (27): Saldo equivalente al total de compromisos adquiridos menos el total de obligaciones causadas (columna 27 = subcolumnas 22 - 26).

12-. Pagos: Monto acumulado de los pagos realizados a la fecha, previa autorización impartida por el ordenador del gasto. Compuesta por tres subcolumnas a saber: Ejecución, Reversión y Total.

12.1-. Subcolumna (28) - Ejecución: Monto de pagos efectuados de la vigencia, junto con aquellos realizados con cargo soportado en la utilización del cupo de la vigencia futura.

12.2-. Subcolumna (29) - Reversión: Monto de reversiones de pagos de la vigencia, y los derivados de la utilización de la vigencia futura.

12.3-. Subcolumna (30) - Total: Refleja el monto de pagos efectuados, equivalente a los pagos ejecutados, menos las reversiones de los pagos (subcolumna 30 = subcolumnas 28 - 29).

13-. Obligaciones por Pagar (31): Corresponde a la diferencia entre el monto acumulado de las Obligaciones y el monto acumulado de los pagos realizados a la fecha (columna 31 = subcolumnas 26 - 30).

14-. Descripción (32): Esta columna tiene carácter opcional y posibilita una descripción concisa de la transacción que origina el registro.

3. LIBRO DE REGISTRO DE VIGENCIAS FUTURAS

Se registran los cupos de vigencias futuras autorizados por el CONFIS o por quien este delegue (Orden Nacional), y cuando sea del caso, aquellas autorizaciones impartidas por la Asamblea o Concejo respectivo, previa aprobación por el Confis territorial o el órgano que haga sus veces (Orden Subnacional).

Este libro se diligenciará y llevará de acuerdo con las siguientes instrucciones:

A.- ENCABEZAMIENTO: Consta de las siguientes partes:

A.1 IDENTIFICACION INSTITUCIONAL

1-. Nombre del Libro: "Libro de Registro de Vigencias Futuras".

2-. Sección o Código CHIP: Código y nombre del órgano al cual corresponden las apropiaciones. Para los Órganos que integran el Presupuesto General de la Nación corresponde al código asignado en SIIF-Nación y para los demás Órganos del Sector Público No Financiero corresponde al código CHIP.

3-. Vigencia: Año en el cual se autorizan los cupos de vigencias futuras.

A.2 IDENTIFICACION PRESUPUESTAL

4-. Identificación presupuestal: Identificación numérica para cada autorización otorgada al máximo nivel de desagregación de Funcionamiento, Operación Comercial e Inversión. Esta identificación será la misma para todos los años que conforma la autorización de la vigencia futura. Para efectos de los registros relacionados con las reprogramaciones que pueden ser objeto, éstos deberán incorporarse en la misma hoja en que se registro la autorización inicial.

5-. Recurso: Identificación de la fuente de financiación del gasto.

6-. Finalidad: Código tomado de la tabla de gasto por finalidad económica contenido en los documentos soporte para la elaboración de los formularios de gasto de la categoría presupuestal de la plataforma CHIP.

B.- COLUMNARIO: El libro está constituido por las siguientes columnas:

1-. Fecha: Indica el día, el mes y el año en que se produce la operación que se registra.

2-. Vigencia: Indica el año al cual le es autorizado un cupo de vigencia futura. Igualmente indica el tipo de autorización dada a dicha autorización. A saber: Ordinaria, Excepcional o De importancia estratégica.

3-. Operación: Esta columna, a través de las cuatro subcolumnas que la integran -Número, Clase, Signo y Valor- identifica el objeto del registro.

3.1-. Subcolumna (6) - Número: Identifica el número secuencial correspondiente a la clase de transacción que se registra.

3.2-. Subcolumna (7) - Clase: Especifica en forma precisa la operación que origina el registro indicando la columna o subcolumna que la operación afecta.

3.3-. Subcolumna (8) - Signo: Identifica el signo positivo o negativo de la operación.

3.4-. Subcolumna (9) - Valor: Monto de la transacción que se registra.

4-. Documento Aprobación: Esta columna se divide en tres subcolumnas: Fecha, Tipo y Número.

4.1-. Subcolumna (10) – Fecha: Día/Mes/Año. 4.2-. Subcolumna (11) - Tipo: Tipo de documento expedido por el CONFIS o quien haya sido delegado (Orden nacional). Por el CONFIS territorial o el órgano que haga sus veces (Orden subnacional).

4.3-. Subcolumna (12) - Número: Identifica el número del respectivo documento en el cual se concedió la aprobación.

5-. Documento Autorización: Esta columna se divide en tres subcolumnas: Fecha, Tipo y Número.

5.1-. Subcolumna (13) – Fecha: Día/Mes/Año. 5.2-. Subcolumna (14) - Tipo: Tipo de documento (solo para el orden subnacional) Ordenanza ó Acuerdo.

5.3-. Subcolumna (15) - Número: Identifica el número de la respectiva Ordenanza u Acuerdo a través del cual se otorgó la autorización.

6-. Valor Autorizado: Esta columna, a través de las cuatro subcolumnas que la integran, muestra, para todos y cada uno de los años el monto de las autorizaciones inicialmente concedidas, junto con las reprogramaciones que en el transcurso del tiempo se hayan realizado.

6.1-. Subcolumna (16) - Inicial: Valor inicialmente autorizado para todos y cada uno de los años que conforman el cupo de vigencia futura.

6.2-. Subcolumna (17) - Nuevo valor autorizado: Corresponde a las reprogramaciones para todos y cada uno de los años del cupo inicialmente autorizado.

6.3-. Subcolumna (18) - Valor anterior autorizado: Corresponde al monto autorizado vigente, para todos y cada uno de los años, antes de la reprogramación.

6.4-. Subcolumna (19) - Total: Es una columna de resultado que muestra por año los valores vigentes que han sido autorizados junto con sus modificaciones (subcolumna 19 = subcolumnas 16 + 17 - 18).

7-. Compromisos: Esta columna, a través de las cuatro subcolumnas que la integran muestra el monto de los compromisos asumidos por año con cargo a los cupos autorizados, junto con aquellos que hayan sido objeto de reprogramación. Se precisa que los registros aquí consignados deben corresponder a los incorporados en el “LIBRO DE REGISTRO DE APROPIACIONES, COMPROMISOS, OBLIGACIONES Y PAGOS” de la vigencia en curso e identificados con las sigla “VF”.

7.1-. Subcolumna (20) - Inicial: Valor de los compromisos asumidos en todos y cada uno de los años con cargo al cupo autorizado inicialmente.

7.2-. Subcolumna (21) - Nuevo valor comprometido: Valor de los compromisos asumidos para todos y cada uno de los años con cargo al cupo total vigente autorizado (columna 19).

7.3-. Subcolumna (22) - Valor anterior comprometido: Corresponde a los compromisos adquiridos para todos y cada uno de los años con cargo al cupo vigente antes de la reprogramación.

7.4-. Subcolumna (23) - Total: Refleja el total de los compromisos en todos y cada uno de los años año asumidos con cargo a los cupos de vigencias futuras autorizados, incluyendo las modificaciones realizadas (subcolumna 23 = subcolumnas 20 + 21 - 22).

8-. Saldo por comprometer (24): Valor no comprometido en todos y cada uno de los años para cada una de las vigencias futuras. Corresponde a la diferencia existente entre el valor autorizado y el valor comprometido (columna 24 = subcolumnas 19 - 23).

9-. Descripción (25): En esta columna se describe el objeto del contrato del bien o servicio a recibir.

10-. Tercero (26) - Nit: Código de identificación de la Entidad Pública con la que se está efectuando una operación. Número de identificación (NIT) de la persona natural o jurídica con que se contrata.

11-. Tercero (27) - Razón Social: Razón social de la persona natural o jurídica con que se contrata.

4. LIBRO DE REGISTRO DE RESERVAS PRESUPUESTALES

Este libro presenta las reservas constituidas con cargo al presupuesto de la vigencia anterior en los respectivos rubros del anexo del Decreto de Liquidación del Presupuesto, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para los Establecimientos Públicos, su ejecución y los saldos. Se diligenciará y llevará de acuerdo con las instrucciones que más adelante se presentan.

Se precisa que las reservas presupuestales constituidas, que no se ejecuten durante el año de su vigencia fenecerán.

A.- ENCABEZAMIENTO: Consta de las siguientes partes:

A.1 IDENTIFICACION INSTITUCIONAL

1-. Nombre del Libro: "Libro de Registro de Reservas Presupuestales".

2-. Sección o Código CHIP: Código y nombre del órgano al cual corresponden las apropiaciones. Para los Órganos que integran el Presupuesto General de la Nación corresponde al código asignado en SIIF-Nación y para los demás Órganos del Sector Público corresponde al código CHIP.

3-. Unidad Ejecutora: Código y nombre de la(s) dependencia(s) que realiza(n) actividades específicas señaladas por la Ley dentro de la Entidad, y se encuentran identificadas en el anexo del Decreto de Liquidación del Presupuesto, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para los Establecimientos Públicos.

4-. Regional: Código y nombre de las regionales, de acuerdo con las necesidades establecidas por el Órgano.

5-. Vigencia: Año al que pertenecen las reservas constituidas.

A.2 IDENTIFICACION PRESUPUESTAL

6-. Identificación Presupuestal: Código de cada rubro presupuestal, conforme al anexo del Decreto de Liquidación del presupuesto, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para los Establecimientos Públicos, de la vigencia fiscal anterior.

7-. Descripción: Nombre de cada uno de los rubros del Presupuesto de Gastos del año fiscal al que corresponden las reservas constituidas, asociado a la identificación presupuestal.

8-. Recurso: Agrupación que permiten establecer las fuentes que financian un gasto. Se deberán abrir igual número de hojas como agrupaciones de recursos y finalidades existan para un mismo concepto de gasto que se reserva.

9-. Finalidad: Clasificación de la finalidad económica de los gastos.

B.- COLUMNARIO: Consta de las siguientes columnas:

1-. Fecha: Indica el día y el mes en que se produce la operación que se registra.

2-. Operación: Esta columna, a través de las cuatro subcolumnas que la integran -Número, Clase, Signo y Valor- identifica el evento de gestión que se está registrando.

2.1-. Subcolumna (3) - Número: Identifica el número secuencial correspondiente a la clase de transacción que se registra.

2.2-. Subcolumna (4) - Clase: Especifica en forma precisa la operación que origina el registro indicando la columna o subcolumna que la operación afecta.

2.3-. Subcolumna (5) - Signo: Indica el signo positivo o negativo de la operación.

2.4-. Subcolumna (6) - Valor: Monto de la transacción que se registra.

3-. Documento Soporte: Esta columna se divide en dos subcolumnas: Tipo y Número.

3.1-. Subcolumna (7) - Tipo: Indica el documento soporte que autoriza la transacción.

3.2-. Subcolumna (8) - Número: Identifica el número del respectivo documento soporte que autoriza la transacción.

4-. Tercero (9): Código de identificación de la Entidad Pública con la que se está efectuando una operación. Para las demás Entidades corresponde al código con el que se agregan las operaciones con el respectivo sector (Privado o Internacional).

5-. Reserva constituida: Monto actual de la reserva presupuestal constituida. Esta columna se compone de las subcolumnas Inicial, Cancelación y Total.

5.1-. Subcolumna (10) - Inicial: Monto de reserva presupuestal constituida. Estos registros mantienen los atributos de registro consignados en el libro de “Apropiaciones, Compromisos, Obligaciones y Pagos”.

5.2-. Subcolumna (11) - Cancelación: Registro de los valores anulados de las reservas presupuestales constituidas.

5.3-. Subcolumna (12) - Total: Refleja el monto neto de reservas presupuestales constituidas, equivalente a la constitución de reservas presupuestales, menos sus cancelaciones (subcolumna 12 = subcolumnas 10 - 11). Diferenciando las de la ejecución de la reserva en la vigencia, de las originadas por la utilización del cupo de la vigencia futura.

6-. Obligaciones: Corresponde al valor acumulado del cumplimiento de los compromisos que respaldan la reserva, con base en el recibo a satisfacción de los bienes, obras o servicios. Está compuesta por las subcolumnas, Contraídas, Reversión y Total. Estos registros mantienen los atributos de registro consignados en el libro de “Apropiaciones, Compromisos, Obligaciones y Pagos”.

6.1-. Subcolumna (13) - Contraídas: Monto de obligaciones contraídas con cargo a la reserva constituida.

6.2-. Subcolumna (14) - Reversión: Registro de los valores reversados de las obligaciones contraídas.

6.3-. Subcolumna (15) - Total: Refleja el monto neto de obligaciones contraídas, equivalente a las obligaciones contraídas, menos las reversiones de las obligaciones contraídas (subcolumna 15 = subcolumnas 13 - 14). Diferenciando las de la ejecución de la reserva en la vigencia, de las originadas por la utilización del cupo de la vigencia futura.

7-. Reservas por Obligar (16): Saldo equivalente al total de las reservas constituidas menos el total de las reservas presupuestales que se han convertido en obligaciones (columna 16 = subcolumnas 12 - 15). Diferenciando las derivadas de la ejecución de la reserva en la vigencia, de las originadas por la utilización del cupo de la vigencia futura. Este monto a 31 de diciembre fenece, de acuerdo con las normas legales.

8-. Pagos: Monto acumulado de los pagos realizados a la fecha, previa autorización impartida por el ordenador del gasto. Compuesta por tres subcolumnas a saber: Ejecución, Reversión y Total.

8.1-. Subcolumna (17) - Ejecución: Monto de los pagos realizados con cargo a las obligaciones contraídas de la reserva presupuestal.

8.2-. Subcolumna (18) - Reversión: Registro de los valores reversados de los pagos realizados de la reserva.

8.3-. Subcolumna (19) - Total: Refleja el monto neto de pagos efectuados, equivalente a los ejecutados, menos sus reversiones (subcolumna 19 = subcolumnas 17 - 18). Diferenciando los de la ejecución de la reserva en la vigencia, de los originados por la utilización del cupo de la vigencia futura.

9-. Obligaciones por Pagar (20): Es el resultado de restar del total de las obligaciones causadas el total de los pagos realizados a la fecha (columna 20 = subcolumnas 15 - 19). Diferenciando las derivadas de la ejecución de la reserva en la vigencia, de las originadas por la utilización del cupo de la vigencia futura.

10-. Descripción (21): Esta columna tiene carácter opcional y posibilita una descripción concisa de la transacción que origina el registro.

5. LIBRO DE REGISTRO DE CUENTAS POR PAGAR

Este libro presenta las cuentas por pagar constituidas con cargo al presupuesto de la vigencia anterior en los respectivos rubros del anexo del Decreto de Liquidación del Presupuesto, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para los Establecimientos Públicos su ejecución y los saldos. Se diligenciará y llevará de acuerdo con las instrucciones que más adelante se presentan.

Se precisa que las cuentas por pagar constituidas, que no se ejecuten durante el año de su vigencia fenecerán.

A - ENCABEZAMIENTO: Consta de las siguientes partes:

A.1 IDENTIFICACION INSTITUCIONAL

1-. Nombre del Libro: "Libro de Registro de Cuentas por Pagar".

2-. Sección o Código CHIP: Código y nombre del órgano al cual corresponden las apropiaciones. Para los Órganos que integran el Presupuesto General de la Nación corresponde al código asignado en SIIF-Nación y para los demás Órganos del Sector Público corresponde al código CHIP.

3-. Unidad Ejecutora: Código y nombre de la(s) dependencia(s) que realiza(n) actividades específicas señaladas por la Ley dentro de la Entidad, y se encuentran identificadas en el anexo del Decreto de Liquidación del Presupuesto, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para los Establecimientos Públicos.

4-. Regional: Código y nombre de las regionales, de acuerdo con las necesidades establecidas por el Órgano.

5-. Vigencia: Año al que pertenecen las cuentas por pagar constituidas.

A.2 IDENTIFICACION PRESUPUESTAL

6-. Identificación Presupuestal: Código de cada rubro presupuestal, conforme al anexo del Decreto de Liquidación del presupuesto, Ordenanza en el caso de Departamentos, Acuerdo en el caso de Municipios o su equivalente para los Establecimientos Públicos, de la vigencia fiscal anterior.

7-. Descripción: Indica el nombre de cada uno de los rubros del gasto, conforme al anexo del Decreto de Liquidación del presupuesto del año fiscal a que corresponden las cuentas por pagar.

8-. Recurso: Agrupación que permiten establecer las fuentes que financian un gasto. Se deberán abrir igual número de hojas como agrupaciones de recursos y finalidades existan para un mismo concepto de gasto con cuentas por pagar constituidas.

9-. Finalidad: Clasificación de la finalidad económica de los gastos.

B- COLUMNARIO: Consta de las siguientes columnas:

1-. Fecha: Indica el día y el mes en que se produce la operación que se registra.

2-. Operación: Esta columna, a través de las cuatro subcolumnas que la integran -Número, Clase, Signo y Valor- identifica el evento de gestión que se está registrando.

2.1-. Subcolumna (3) - Número: Identifica el número secuencial correspondiente a la clase de transacción que se registra.

2.2-. Subcolumna (4) - Clase: Especifica en forma precisa la operación que origina el registro, indicando la columna o subcolumna que la operación afecta.

2.3-. Subcolumna (5) - Signo: Indica el signo positivo o negativo de la operación.

2.4-. Subcolumna (6) - Valor: Monto de la transacción que se registra.

3-. Documento Soporte: Esta columna se divide en dos subcolumnas: Tipo y Número.

3.1-. Subcolumna (7) - Tipo: Indica el documento soporte que autoriza la transacción.

3.2-. Subcolumna (8) - Número: Identifica el número del respectivo documento soporte que autoriza la transacción.

4-. Tercero (9): Código de identificación de la Entidad Pública con la que se está efectuando una operación. Para las demás Entidades corresponde al código con el que se agregan las operaciones con el respectivo sector (Privado o Internacional).

5-. Cuentas por Pagar Constituidas: Monto actual de las cuentas por pagar constituidas. Esta columna se compone de las subcolumnas Inicial, Cancelación y Total.

5.1-. Subcolumna (10) - Inicial: Monto de la cuenta por pagar constituida. Estos registros mantienen los atributos de registro consignados en el libro de “Apropiaciones, Compromisos, Obligaciones y Pagos”.

5.2-. Subcolumna (11) - Cancelación: Registro de los valores anulados de las cuentas por pagar constituidas.

5.3-. Subcolumna (12) - Total: Refleja el monto neto de las cuentas por pagar constituidas, equivalente a la constitución de cuentas por pagar, menos sus cancelaciones (subcolumna 12 = subcolumnas 10 - 11). Diferenciando las de la ejecución de las cuentas por pagar en la vigencia, de las originadas por la utilización del cupo de la vigencia futura.

6-. Pagos: Monto acumulado de los pagos realizados a la fecha, previa autorización impartida por el ordenador del gasto. Compuesta por tres subcolumnas a saber: Ejecución, Reversión y Total.

6.1-. Subcolumna (13) - Ejecución: Monto de los pagos realizados con cargo a las obligaciones contraídas.

6.2-. Subcolumna (14) - Reversión: Registro de los valores reversados de los pagos realizados.

6.3-. Subcolumna (15) - Total: Refleja el monto neto de pagos efectuados, equivalente a los ejecutados, menos sus reversiones (subcolumna 15 = subcolumnas 13 - 14). Diferenciando los de la ejecución de las cuentas por pagar en la vigencia, de los originados por la utilización del cupo de la vigencia futura.

7-. Cuentas por Pagar pendientes (16): Es el resultado de restar al total de las Cuentas por Pagar constituidas el total de los pagos realizados a la fecha (columna 16 = subcolumnas 12 -15). Diferenciando las derivadas de la ejecución de las cuentas por pagar en la vigencia, de las originadas por la utilización del cupo de la vigencia futura.

8-. Descripción (Concepto): Esta columna tiene carácter opcional y posibilita una descripción concisa de la transacción que origina el registro.

### La compostura de los libros

De acuerdo con el *Diccionario de la Real Academia Española[[243]](#footnote-243)*:

libro.

(Del lat. *liber, libri*).

1. m. Conjunto de muchas hojas de papel u otro material semejante que, encuadernadas, forman un volumen.

~ borrador.

1. m. [**borrador**](http://www.javeriana.edu.co/personales/derecho/contauj/regulacion/subdocumental/SrvltObtenerHtml?origen=RAE&LEMA=borrador&SUPIND=0&CAREXT=10000&NEDIC=No#0_4) (‖ en el que los comerciantes hacen sus apuntes).

~ copiador.

1. m. El que en las casas de comercio sirve para copiar en él la correspondencia.

~ de asiento.

1. m. El que sirve para anotar o escribir lo que importa tener presente.

~ de caja.

1. m. El que tienen los hombres de negocios y comerciantes para anotar la entrada y salida del dinero.

~ de cuentas ajustadas.

1. m. Prontuario de contabilidad elemental, dispuesto en diversidad de tablas de uso fácil.

~ de inventarios.

1. m. *Com.* Aquel en que periódicamente se han de hacer constar todos los bienes y derechos del activo y todas las deudas y obligaciones del pasivo de cada comerciante, persona natural o jurídica, y balance general de su giro.

~ de memoria.

1. m. El que sirve para apuntar en él lo que no se quiere fiar a la memoria.

~ diario.

1. m. *Com.* Aquel en que se van asentando día por día y por su orden todas las operaciones del comerciante relativas a su giro o tráfico.

~ maestro.

1. m. libro principal en que se anotan y registran las noticias pertenecientes al gobierno económico de una casa.

~ mayor.

1. m. [**libro maestro.**](#libro_maestro.)

2. m. *Com.* Aquel en que, por debe y haber, ha de llevar el comerciante, sujetándose a riguroso orden de fechas, las cuentas corrientes con las personas u objetos bajo cuyos nombres estén abiertas.

~ talonario.

1. m. El que solo contiene libranzas, recibos, cédulas, billetes u otros documentos, de los cuales, cuando se cortan, queda una parte encuadernada para comprobar su legitimidad o falsedad y para otros varios efectos.

□ V.

[**tenedor de libros**](http://www.javeriana.edu.co/personales/derecho/contauj/regulacion/subdocumental/SrvltObtenerHtml?origen=RAE&LEMA=tenedor&SUPIND=0&CAREXT=10000&NEDIC=No#tenedor,_ra_de_libros.)

[**teneduría de libros**](http://www.javeriana.edu.co/personales/derecho/contauj/regulacion/subdocumental/SrvltObtenerHtml?origen=RAE&LEMA=teneduría&SUPIND=0&CAREXT=10000&NEDIC=No#teneduría_de_libros.)

En el libro, como documento que es, podemos distinguir el *soporte* del *contenido*. A lo largo de la historia se han usado varios materiales para componer un libro: piedra, marfil, arcilla, hueso, bronce, cerámica, escamas, madera, seda, hojas de palma seca, papiro, pergaminos, papel y, ahora, los distintos medios de almacenamiento electrónico.

El hecho de estar compuesto de elementos separados dio lugar a la exigencia de la numeración de las hojas. Pacioli señaló[[244]](#footnote-244):

Y para todos estos libros es conveniente indicar el número de hojas, por muchos motivos y cautelas, que a los que los usan les son necesarias; aunque acontece que muchos dicen que esto no es necesario hacerlo en el Diario y en el Borrador, porque las cosas se registran día por día, una debajo de otra, y esto es bastante para encontrarlas. Estos fulanos dirían la verdad si los negocios de un día no pasaran de una sola hoja, pero nosotros hemos visto que muchos grandes mercaderes no llenan cada día una sola hoja, sino dos o tres, de la cuales, quien quisiera actuar mal podría cortar y quitar una; el cual fraude no podría conocerse ni discernirse por medio de los días, ya que estos son los que sin duda pasan sucesivamente, y la falta de una partida no podría encontrarse; así, por esto y por otras razones, es bueno siempre enumerar y signar todos los libros mercantiles, sean de la casa o del almacén, hoja por hoja.

El conjunto de partes, llamadas *hojas*, vino a componer el libro, en veces enrollado, en veces encuadernado. La *Ley 65 de 1890* dispuso:

El artículo 31 del Código de Comercio quedará así:

Los libros enunciados en los tres primeros incisos del artículo 27 estarán encuadernados, forrados y foliados (…)

Las hojas encuadernadas podían escribirse manualmente con facilidad. Pero con el advenimiento de las máquinas tabuladoras el empaste se convirtió en un obstáculo. El *Código de Comercio* vigente dispuso:

ART. 56.—Los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series continuas de tarjetas, siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas conforme a la reglamentación del gobierno.

En el artículo 125 del *Decreto reglamentario 2649 de 1993* se lee:

Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continua. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros.

El Consejo de Estado precisó[[245]](#footnote-245):

De lo anterior se deduce, de suyo y necesariamente, que el concepto de libro de comercio en general y de libro de contabilidad en particular, ostenta un carácter bastante amplio y comprende, tanto el concepto tradicional de haz de hojas como también los citados cintas magnetofónicas, video tapes, microfichas, disquetes y demás documentos que, como ya se dijo, los adelantos tecnológicos han puesto al servicio de los procesos económicos y que pueden ser autorizados por vía de reglamento (art. 2035 C. Co.). Este concepto amplio de libro ha de tenerse en cuenta cuando quiera que deba calificarse el cumplimiento de la obligación legal de llevar la contabilidad.

La legislación sobre el libro no es uniforme. En ciertas áreas se observan algunas notas peculiares. Por ejemplo:

DECRETO 460 DE 1995[[246]](#footnote-246)

ART. 23. —Para los efectos del presente capítulo se entenderá por:

Obras impresas

a) **Impreso de carácter monográfico**. Publicación completa en una sola parte o que se piensa completar con un número determinado de partes, publicadas por separado y que no pertenece a una serie. Los impresos de carácter monográfico abarcan: libros, folletos, pliegos sueltos.

Libro: Reunión de muchas hojas de papel, vitela, u otras, ordinariamente impresas, que se han cosido o encuadernado juntas con cubierta de papel, cartón, pergamino u otra piel, y que forman un volumen.

Folleto: Obra impresa, no periódica, que no consta de bastantes hojas para formar un libro.

Pliego: Pieza suelta de papel impresa por uno o ambos lados;

b) **Publicación seriada**. Publicación que aparece en partes sucesivas, a intervalos regulares o irregulares, cada una de las cuales presenta designaciones numéricas o cronológicas y que pretende continuarse indefinidamente. Las publicaciones seriadas incluyen: periódicos o diarios; anuarios, revistas, memorias, actas, entre otros, de entes corporativos;

c) **Material cartográfico**. Cualquier material que presente la totalidad o una parte de la tierra o de cualquier cuerpo celeste. Los materiales cartográficos abarcan: mapas o planos en dos o tres dimensiones; cartas aeronáuticas; de navegación o celestes; atlas; globos; diagramas en bloque; fotografías aéreas con fines cartográficos; vistas a ojo de pájaro; croquis; grabados topográficos; imágenes aéreas, especiales y terrestres; modelos de relieve; entre otros;

d) **Música**. Serie de pentagramas en donde están impresas todas las partes instrumentales y/o vocales de una obra musical, colocados uno debajo de otro en forma vertical, de modo que las partes puedan leerse simultáneamente. Así mismo, los pentagramas para una de las voces o instrumentos que participan en una obra musical. Incluye: partituras abreviadas, partituras cortas, partituras de bolsillo, partes de piano del director, partituras vocales, partituras para piano, partituras corales, partituras y partes en general;

Fonogramas

e) **Grabación sonora o fonograma**. Dentro de las grabaciones sonoras se encuentran: discos, cintas (abiertas carrete a carrete, cartuchos, casetes), grabaciones en película (excepto las destinadas a acompañar imágenes visuales), y bandas sonoras;

Obra audiovisual

f) **Obras audiovisuales**. Toda obra que consiste en una serie de imágenes fijadas y relacionadas entre sí, acompañadas o no de sonidos, susceptible de hacerse visible y, si va acompañada de sonidos, susceptible de hacerse audible;

Software y base de datos

g) **Archivo de datos legibles por máquina**. Cuerpo de información codificado por métodos que requieren el uso de una máquina (típicamente una computadora) para el procesamiento. Pertenecen a esta categoría: archivos almacenados en cinta magnética, módulos de disco, tarjetas de marca sensible, documentos fuente en caracteres de reconocimiento óptico.

El término de datos legibles por máquina, se refiere tanto a los datos almacenados en forma legible por máquina como a los programas usados para procesar esos datos;

h) **Material gráfico**. Representación en dos dimensiones, puede ser opaca o destinada a ser vista o proyectada, sin movimiento, por medio de un aparato óptico. Los materiales gráficos abarcan: carteles, diagramas, diapositivas, dibujos técnicos, estampas, estereografías, fotobandas, fotografías, reproducciones de obras de arte, tarjetas nemotécnicas, tarjetas postales y transparencias, e

i) **Microforma**. Término genérico para cualquier medio, ya sea transparente u opaco, que contenga microimágenes, como las microfichas, microfilmes, microopacos, etc.

De acuerdo con el artículo 1° de la Ley 1314 de 2009 los libros contables podrán ser electrónicos:

(…) Mediante normas de intervención se podrá permitir u ordenar que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros, como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, sean preparados, conservados y difundidos electrónicamente. A tal efecto dichas normas podrán determinar las reglas aplicables al registro electrónico de los libros de comercio y al depósito electrónico de la información, que serían aplicables por todos los registros públicos, como el registro mercantil. Dichas normas garantizarán la autenticidad e integridad documental y podrán regular el registro de libros una vez diligenciados. (…)

### El registro de los libros

#### El registro de los libros en la legislación anterior y en otros países

##### Obligación y forma de registrar los libros

Además de la numeración de sus folios y de la exigencia que estos puedan conservarse ordenadamente, nuestra legislación exigía que ciertos libros fuesen *registrados[[247]](#footnote-247)*.

Pacioli describió:

Y estos tales libros se conviene, según la buena usanza de los diversos lugares por los cuales he viajado, en que se deben llevar y presentar a cierta Oficina de mercantes (comerciantes), como son los cónsules en la ciudad de Perosa, y en ella declarar cómo son todos estos libros, en los cuales intentas escribir o hacer escribir de mano de fulano, ordenadamente, todos tus negocios; dirás en qué monedas los vas a tener, esto es, en liras pequeñas o en liras grandes, o en ducados y liras, etc.; o en florines y sueldos, denarios u onzas, tarl, granos, etc.; las cuales cosas siempre el verdadero comerciante debe poner al principiar cualquier libro suyo, en la primera hoja.

Y cuando se cambiase de mano en la escritura, a otra distinta de la (persona) que está indicada al principio, conviene aclararlo por medio de dicha Oficina. Y el escribano de todo esto puede hacer mención en los registros de tal Oficina, como tú presentaste tantos y tales libros en tal día, signados por el tal signo, llamado uno así y el otro así, etc., de los cuales, el tal tiene tantas hojas, el otro tantas, etc.; que indicaste que debe ser llevado por mano tuya o de fulano, pero que en uno, el llamado Borrador (Memoriale o Vaccheta, o según otros Squartafaccio) cualquiera de los familiares de la casa pueden escribir, por las razones ya dichas. Entonces, el escribano (Scrivan), de su propia mano, en nombre de la Oficina, escribirá lo mismo en la primera hoja de tus libros y dará fe de todo, etc.; los sellará con el sello de dicha Oficina y tendrán fe auténtica en todos los juicios en los cuales sea necesario presentarlos.

Y esta tal usanza merece ser sumamente recomendada, así como los lugares en que se observa, ya que muchos tienen su libros “dobles” (¡), uno que muestran al comprador y otro al vendedor, y lo que aún es peor, sobre estos juran y perjuran, con lo cual muchísimo mal hacen. Pero si (los comerciantes) ocurren correctamente a dicha oficina no les sería ya cosa fácil mentir ni defraudar al prójimo.

Y después con tales libros, diligentemente signados y ordenadamente dispuestos, tú regresarás con el nombre de Dios a tu casa, y comenzarás a registrar tus negocios. Y primeramente en el Diario, pondrás en orden todas las partidas del Inventario, del modo que en seguida intentarás; pero primero entiende cómo se acostumbra llevar el Borrador (Memoriale).

El *Código de Comercio* vigente determinaba:

ART. 28.—Deberán inscribirse en el registro mercantil:

(…) 7) Los libros de contabilidad, los de registro de accionistas, los de actas de asambleas y juntas de socios, así como los de juntas directivas de sociedades mercantiles;

ART. 39.— El registro de los libros de comercio se hará en la siguiente forma:

1. En el libro se firmará por el secretario de la cámara de comercio una constancia de haber sido registrado, con indicación de fecha y folio del correspondiente registro, de la persona a quien pertenezca, del uso a que se destina y del número de sus hojas útiles, las que serán rubricadas por dicho funcionario, y

2. En un libro destinado a tal fin se hará constar bajo la firma del secretario, el hecho del registro y de los datos mencionados en el ordinal anterior

El *Decreto reglamentario 2649 de 1993* desarrolló estas normas de la siguiente manera:

ART. 126.— Registro de los libros. Cuando la ley así lo exija, para que puedan servir de prueba los libros deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento, ante las autoridades o entidades competentes en el lugar de su domicilio principal.

En el caso de los libros de los establecimientos, éstos se deben registrar ante la autoridad o entidad competente del lugar donde funcione el establecimiento, a nombre del ente económico e identificándolos con la enseña del establecimiento.

Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas legales, los libros auxiliares no requieren ser registrados.

Solamente se pueden registrar libros en blanco. Para registrar un nuevo libro se requiere que:

1. Al anterior le falten pocos folios por utilizar o,

2. Que un libro deba ser sustituido por causas ajenas al ente económico.

Una u otra circunstancia debe ser probada presentando el propio libro, o un certificado del revisor fiscal cuando exista el cargo, o en su defecto de un contador público. Si la falta del libro se debe a pérdida, extravío o destrucción, se debe presentar la copia auténtica del denuncio correspondiente.

Las formas continuas, las hojas removibles de los libros o las series continuas de tarjetas deben ser autenticadas mediante un sello de seguridad impuesto en cada una de ellas.

Las autoridades o entidades competentes pueden proceder a destruir los libros presentados para su registro que no hubieren sido reclamados pasados cuatro (4) meses de su inscripción.

Sobre la rúbrica a la cual alude el artículo 39 del *Código de Comercio*, la Cámara de Comercio de Bogotá explicó[[248]](#footnote-248):

Ahora bien, el Artículo 39 del estatuto mercantil, precepto que consagra los elementos que debe contener el registro de los libros de comercio, exige la rúbrica sin dar una definición precisa o descriptiva de lo que pueda entenderse como tal. Al no estar consagrada en la ley, como un elemento de interpretación debemos recurrir a la definición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua que reza:

“Rúbrica”: señal encamada o roja. Rasgo o conjunto de rasgos de figura determinada, que como parte de la firma pone cada cual después de su nombre o título. A veces pónese la rúbrica sola; esto es, sin que vaya precedida del nombre o título de la persona que rubrica. Rubricar: poner uno su rúbrica vaya o no precedida del nombre de la persona que la hace. Suscribir, firmar un despacho o papel y ponerle el sello o escudo de armas de aquél en cuyo nombre se escribe”.

A su vez, la Superintendencia de Industria y Comercio mediante la Resolución 1387 del 10 de agosto de 1977, “por la cual se determinan los libros que deben llevar las Cámaras de Comercio para efectos del registro mercantil y se señala el procedimiento para su inscripción”, en su Artículo 3o. literal “f” inciso 2o., dejó claramente fijado el procedimiento a seguir en cuanto a la rúbrica de libros, o cuando dice: “Los secretarios de las Cámaras de Comercio podrán rubricar las hojas útiles de los libros de comercio mediante el uso de un sello grabado el cual quedará bajo su custodia y responsabilidad”.

Por lo anterior, siempre y cuando cada uno de los folios presente un sello grabado con el nombre de la Cámara de Comercio de Bogotá, en el caso de su consulta, se entenderán rubricados en debida forma, sin que se haga necesaria la firma del respectivo secretario para cumplir con lo preceptuado por el ya citado Artículo 39.

##### Antiguas posiciones sobre la imposibilidad de registrar documentos electrónicos

Con base en las antiguas normas mencionadas atrás, la Superintendencia de Sociedades opinó[[249]](#footnote-249):

Nótese que la norma consagra el registro respecto de libros de comercio soportados en papel, pues no de otra forma podrían satisfacerse los requisitos allí consignados, esto es, la firma del secretario de la Cámara de Comercio dando constancia de que el libro ha sido registrado, así como la rúbrica de cada una de las hojas que forman el libro correspondiente. Ello excluye la posibilidad de que se registren libros de contabilidad diligenciados a través de mecanismos distintos al papel, así el artículo 128 del Decreto 2649 de 1993 acepte como procedimientos de reconocido valor técnico contable para el registro de las operaciones medios mecánicos o electrónicos.

Sobre este particular la Superintendencia de Industria y Comercio expresó: “Ahora bien, teniendo en cuenta que los comerciantes deben inscribir en el registro mercantil todos los libros respecto de los cuales la ley exija esa formalidad, de conformidad con lo establecido en el artículo 39 del Código de Comercio, la forma de hacer tal registro está por ahora referida a documentos físicos, en papel, de tal suerte que, aunque es posible conservar los libros en medio técnico, magnético o electrónico – en tanto que se garantice su reproducción exacta - su registro presupone la existencia del soporte físico y hasta tanto el registro previo de los libros en un medio diferente al papel no sea posible, deben seguirse llevando en papel aquellos libros cuyo registro sea obligatorio.” (Concepto 06076353 del 29 de agosto de 2006)

Del concepto transcrito, el que alcanza sustento en el artículo 39 en comento, se desprende que si bien en el ordenamiento jurídico colombiano existen normas que permiten la utilización de medios electrónicos para cumplir con la obligación de los comerciantes de llevar libros de contabilidad, como es el caso del artículo 128 del Decreto 2649 de 1993, tal circunstancia no significa que se pueda prescindir de la impresión de la contabilidad en los libros registrados, ya que de admitirse tal posibilidad se estaría desconociendo el mandato contenido en el artículo 50 del Código de Comercio, por cuya virtud la contabilidad solamente podrá llevarse en libros registrados. De allí que la Superintendencia de Industria y Comercio afirme de manera categórica que hasta tanto el registro previo de los libros en un medio diferente no sea posible, deban seguirse llevando en papel aquellos libros cuyo registro sea obligatorio, como es el caso precisamente de los libros de contabilidad (artículo 28 Núm. 7º C.Co.).

Como lo hemos resaltado varias veces en el pasado, la legislación colombiana necesita de una profunda reforma que la actualice. El reglamento español permite la legalización de hojas con asientos[[250]](#footnote-250):

Artículo 333. Presentación de hojas encuadernadas.

1. Los libros obligatorios formados por hojas encuadernadas con posterioridad a la realización en ellas de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo deberán estar encuadernados de modo que no sea posible la sustitución de los folios y deberán tener el primer folio en blanco y los demás numerados correlativamente y por el orden cronológico que corresponda a los asientos y anotaciones practicados en ellas. Los espacios en blanco deberán estar convenientemente anulados.

2. Los libros obligatorios a que se refiere el apartado anterior deberán ser presentados a legalización antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

3. En el caso de que la legalización se solicite fuera del plazo legal, el Registrador lo hará constar así en la diligencia del Libro y en el asiento correspondiente del Libro-fichero de legalizaciones.

En España también es posible la presentación telemática y la presentación digital de los libros[[251]](#footnote-251):

Presentación de instancias al Registro.

Los libros contables, pueden ser objeto de legalización en soporte informático. Dicho soporte puede ser objeto de presentación telemática o físicamente en el Registro.

Presentación telemática:

Para la presentación telemática se requiere ser usuario abonado del Colegio de Registradores y ser titular de la firma electrónica reconocida expedida por el Servicio de firma electrónica del Colegio de Registradores.

La elaboración de los ficheros se realiza a través de los programas contables que dispongan de tal utilidad o bien a través del programa legalia.

Para soporte del programa legalia puede dirigirse al teléfono 902440150 Para cualquier duda en la presentación telemática de libros contables puede dirigirse al teléfono de ayuda 902020306.

Las disposiciones españolas que se acaban de invocar tienen piso jurídico en el respectivo Código de Comercio. Uría resaltó las consecuencias que para el sistema original tuvo la mecanización de la contabilidad[[252]](#footnote-252):

Los libros obligatorios tienen que ser llevados con determinadas formalidades, establecidas por la ley para garantizar en lo posible la veracidad y exactitud de sus asientos. A este efecto, el artículo 35 dice literalmente; “Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a los órganos de la Justicia Municipal del lugar donde tuvieren su establecimiento mercantil, para que antes de su utilización pongan en el primer folio de cada uno diligencia firmada de los que tuviere el libro. Se estampará, además, en todas las hojas de cada libro el sello del Juzgado que lo autorice” (v.., además, la Orden de 20 de marzo de 1975).

Pero ese precepto legal abre paso también a la mecanización de la contabilidad, estableciendo en un segundo párrafo la validez de los asientos y anotaciones contables hechas “por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio, salvo la del libro de inventarios y balances, que se efectuará dentro del mes siguiente a cada una de las transcripciones que ordena el artículo treinta y siete”.

En 1995 se pretendió que el Gobierno colombiano adelantare la reforma de nuestro sistema. Al efecto mediante la *Ley 222 de 1995,* tal como quedó luego de la Sentencia C-290 de junio 16 de 1997[[253]](#footnote-253), de la cual fue magistrado ponente el doctor Jorge Arango Mejía, se dispuso:

ART. 44.— Expedición de reglamentos. Corresponde al Gobierno Nacional expedir la reglamentación sobre: 1. Las normas de auditoría generalmente aceptadas. 2. Los libros, comprobantes y soportes que deberán elaborarse para servir de fundamento de los estados financieros, así como los requisitos mínimos que deberán cumplir unos y otros.

Han pasado los años y la legislación no ha avanzado. Como ya se anotó, la *ley 1314 de 2009* pretendió[[254]](#footnote-254):

Mediante normas de intervención se podrá permitir u ordenar que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros, como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, sean preparados, conservados y difundidos electrónicamente. A tal efecto dichas normas podrán determinar las reglas aplicables al registro electrónico de los libros de comercio y al depósito electrónico de la información, que serían aplicables por todos los registros públicos, como el registro mercantil. Dichas normas garantizarán la autenticidad e integridad documental y podrán regular el registro de libros una vez diligenciados.

Luego de expedida dicha ley, la Superintendencia de Sociedades, a través del *Concepto 220-127335 del 27 de Octubre de 2009*, manifestó:

En criterio de esta oficina, expuesto en pronunciamientos suyos tales como el oficio 220-022017 del 21 de febrero del 2008 (que alude a la obligación de los comerciantes de llevar su contabilidad en libros físicos), los libros del comerciante, entre los cuales se encuentra el libro de registro de accionistas o de Socios dada se lleva en libros físicos. Lo anterior, dada la obligatoriedad de su inscripción en el registro mercantil, numeral 7º del artículo 28 del Código de Comercio, operación que hoy día se adelanta respecto de libros físicos debido a las formalidades exigidas por el artículo 39 ídem que aún no se han implementado en medio distinto al físico.

Entiende esta oficina del mencionado artículo 130, que el legislador previó por medio suyo un mecanismo dirigido principalmente a las sociedades con un importante y constante movimiento en la propiedad de su capital, permitiéndoles llevar el libro de registro de accionistas o similares por medios mecanizados o electrónicos, en cuyo caso los movimientos deberán ser anotados en un libro auxiliar, que puede ser diligenciado física o electrónicamente, y consolidados al finalizar cada año calendario en el libro físico respectivo.

Como conclusión, en criterio de esta oficina, el libro auxiliar a que alude el artículo 130 del Decreto 2649 de 1993, puede ser diligenciado a través de medios físicos o electrónicos y la consolidación de sus datos puede efectuarse, como mínimo, al finalizar cada año calendario, pero, indudablemente, el valor probatorio de los libros de comercio a que alude el artículo 68 del Código de Comercio solo se predica de aquellos que puedan cumplir con la condición de su inscripción ante el registro mercantil, de tal suerte que, para el caso de su consulta, la composición accionaria solo puede ser certificada a partir del libro físico de registro de accionistas o de socios que es el único que hoy día cumplen con el requisito de su registro ante cámara de comercio.

Ahora bien, es claro que la Ley 1314 del 2009 en su artículo 1º estableció:

“... Mediante normas de intervención se podrá permitir u ordenar que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros, como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, sean preparados, conservados y difundidos electrónicamente. A tal efecto dichas normas podrán determinar las reglas aplicables al registro electrónico de los libros de comercio y al depósito electrónico de la información, que serían aplicables por todos los registros públicos, como el registro mercantil. Dichas normas garantizarán la autenticidad e integridad documental y podrán regular el registro de libros una vez diligenciados.

(...)”.

Así las cosas, una vez se establezcan las reglas aplicables al registro electrónicos de libros de comercio y al depósito electrónico de la información, y tales libros puedan ser registrados en medio magnético en las cámaras de comercio, podrá afirmarse que las certificaciones emitidas han sido tomadas de los libros de la compañía, si ello no ocurre la información debe ser certificada a partir de los libros inscritos, en forma física, en la cámara de comercio.

Desde luego, este concepto se emite en función de sociedades que no tienen registrados sus valores en el registro nacional, el cual se rige por la Ley 964 del 2005, particularmente en cuanto al registro y a la certificación de la calidad de accionista.

El libro de accionistas de la sociedad puede tener la doble condición de ser electrónico y físico (impreso al finalizar el año calendario), al tenor del artículo 130 del Decreto 2649 de 1993, en tal sentido, ¿el revisor fiscal de una sociedad puede certificar con base en el sistema electrónico que se determina como el registro de accionistas y de títulos?

Considera esta oficina que se hada dado respuesta a este interrogante en el punto anterior.

Tanto los accionistas como el revisor fiscal ¿pueden inspeccionar el libro electrónico “software de registro de accionistas y de títulos”, esto es revisar para consultar o para certificar, según el caso, la composición accionaria de la sociedad —total o parcial—, el monto y número de títulos por accionista, entre otros aspectos?

Teniendo en cuenta que el derecho de inspección de los accionistas (C. Co., art. 379, num. 4º), así como el de examen de documentación de su revisada por parte del revisor fiscal se extiende a la totalidad de libros y papeles sociales, y que la ley no hace distingo para tales efectos entre libros oficiales y libros auxiliares, considera esta oficina que tanto los unos como el otro gozan de plena libertad para examinar el software que contenga la información sobre la propiedad del ente social.

No obstante, como se explicó anteriormente, la certificación sobre la composición del capital social solo podrá expedirse con base en el libro físico de accionistas, debidamente registrado en la cámara de comercio.

¿Está limitado el revisor fiscal a certificar solamente sobre libros impresos en materia de registro de accionistas y títulos?, ¿en la exacta medida que los medios electrónicos reflejan la realidad de la empresa y sus operaciones respecto de la transacción de acciones?

Considera esta oficina que con las respuestas anteriores resulta claro que la labor de certificación de la composición de capital de una compañía solo puede hacerse con sustento en el libro físico de registro de accionistas o de socios.

Más recientemente la citada superintendencia añadió[[255]](#footnote-255):

Me refiero a su escrito radicado en esta superintendencia con el número 2010-01-123400, mediante el cual, luego de traer a colación lo expuesto, de una parte, por esta oficina en el Oficio , en el sentido que la Ley 527 de 1999 no regula asuntos de naturaleza contable, y de otra, por el Archivo General de la Nación en su Oficio No. 1570/09 (1704) del 24 de junio de 2209, que a propósito de los documentos con valor histórico expuso “…La eliminación de los documentos originales dependerá de los resultados del proceso de valoración documental…”, solicita “…se emita un concepto sobre el tema de consulta, en el cual se adopte una posición armónica entre las dos entidades,…”.

No se considera pertinente discutir los términos del oficio expedido por el Archivo General de la Nación, en la medida en que lo expresado no contradice la posición de esta oficina respecto de la imposibilidad de que los sujetos obligados a llevar contabilidad lo hagan utilizando exclusivamente medios electrónicos, debido a los obstáculos prácticos existentes.

Esta oficina se ha referido en varias oportunidades a la citada imposibilidad presente, para que nuestras supervisadas lleven su contabilidad con exclusividad en medios electrónicos, lo cual ha sustentado en el hecho de que la misma debe llevarse en libros físicos registrados en la Cámara de Comercio, dadas las actuales condiciones de tecnología para el registro de los mismos, en la medida en que conforme lo establecido en el artículo 39 del Código de Comercio y dada las herramientas para este efecto, el requisito se surte respecto de libros físicos y no electrónicos.

Ahora bien, seguramente en el mediano plazo las Cámaras de Comercio, así como las plataformas tecnológicas de las compañías permitirán el registro de base de datos que permitan dotar de los requisitos exigidos en la Ley 527 de 1999, de autenticidad, inalterabilidad, integridad y confiabilidad de la información financiera, con lo cual se permitirá que los libros de contabilidad sean llevados por medios electrónicos tal como lo ha previsto el artículo 1 de la Ley 1314 de 2009, a la espera de desarrollo regulatorio, el cual dispuso lo siguiente:

“…Mediante normas de intervención se podrá permitir u ordenar que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros, como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, sean preparados, conservados y difundidos electrónicamente. A tal efecto dichas normas podrán determinar las reglas aplicables al registro electrónico de los libros de comercio y al depósito electrónico de la información, que serían aplicables por todos los registros públicos, como el registro mercantil. Dichas normas garantizarán la autenticidad e integridad documental y podrán regular el registro de libros una vez diligenciados.”

Desde luego, cuando se ofrezca un sistema de registro de libros electrónicos, será posible llevar la contabilidad aprovechando herramientas tecnológicas y lograr así lo que el Archivo General en su oficio señaló como una posibilidad: “… que podrá lograrse siempre y cuando se cumplan las condiciones y requisitos señalados por la misma ley o por las normas que la reglamenten.”

En los anteriores términos se ha dado respuesta a su consulta, no sin antes advertirle que el alcance de los mismos es aquel al que alude el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo

##### Autorización de apertura y autorización de clausura

En materia de registro de los libros debe distinguirse la autorización de apertura, de la autorización de clausura. Lessona explicó[[256]](#footnote-256):

El libro diario, debidamente sellado, no puede usarse si antes cada folio no va numerado y foliado por un Magistrado del Tribunal civil o por el Juez municipal del lugar de residencia del comerciante. En la última página de este libro debe declararse el número de hojas de que consta, y en esta declaración debe ponerse la firma del Magistrado autorizante, sin que origine esto gasto alguno. Estas formalidades constituyen la *autorización de apertura.*

Además, el libro diario debe presentarse una vez al año al Tribunal civil o al Juez municipal, y autorizado gratuitamente bajo el último asiento.

Estas formalidades constituyen la *autorización de clausura.* (…)

¿Podrá el Juez o Notario que debe efectuar la autorización de clausura, denegarla si el libro es irregular, o los asientos están desordenados? No lo creemos; el Juez o el Notario no deben autorizar el libro con su firma, si éste no va previamente numerado; pero si la autorización de apertura es regular no se debe indagar otra cosas; su misión es simplemente la de fijar la fecha del último asiento, para que así se pueda certificar si el libro se lleva día por día, y se pueda impedir que un libro que ha estado en blanco por mucho tiempo, pueda llenarse alterando la verdad, en vista de un litigio o de una quiebra próxima.

En el mismo sentido, Palma manifestó[[257]](#footnote-257):

Estas medidas son, generalmente dos: rubricación o sello del libro y visación periódica del mismo.

La primera consiste en que, al abrirse un libro, se le debe presentar a una autoridad (administrativa, judicial) a fin de que esa autoridad ponga en su primera foja un certificado en que se indique el nombre, domicilio y giro a que se dedica el comerciante y la clase de libro que se rubrica, el número de fojas, etc. De esta manera se sabe en cualquier momento que el libro que el comerciante debe presentar es el que está rubricado y sellado por la autoridad y que no podrá a última hora remplazarlo por otro. Sin embargo, esto no basta, porque el comerciante falto de honradez puede guardar esos libros en blanco, llevar la contabilidad en libros no timbrados, y después, cuando necesite exhibirlos, llenar esos libros debidamente rubricados y sellados con una contabilidad especialmente preparada para tal objeto.

Para evitar esto, se exige el cumplimiento de la segunda formalidad que indicábamos, o sea, la visación periódica, según la cual, los libros ya timbrados y rubricados deben ser presentados periódicamente a la autoridad que los rubricó, para que ponga en la última hoja en uso su firma o rúbrica; esa autoridad no entrará a averiguar cómo se llevan esos libros, lo único que hará será dejar constancia que es en los libros rubricados donde se lleva la contabilidad.

Javier Dibar resumió[[258]](#footnote-258):

Los empresarios son responsables de la correcta llevanza de sus libros de contabilidad (aun cuando encomienden materialmente a terceros dicha labor), exigiéndoseles la legalización de los libros obligatorios. Esta legalización puede realizarse antes o después de las transcripciones contables. A priori pueden legalizarse los libros acudiendo al Juzgado de Distrito del domicilio empresarial, sellándose por este Juzgado cada hoja y certificando por diligencia en la primera el tipo de libro y su número de folios. A posteriori (para facilitar la contabilidad mecanizada) se permite la legalización sobre las hojas contables antes de que transcurran cuatro meses a partir del cierre del ejercicio económico, salvo en el libro de Inventarios y Balances, en el que debe hacerse dentro del mes siguiente a los balances de comprobación y al balance final. El libro de Actas estará legalizado siempre a priori. Estos libros serán conservados durante cinco años por el empresario o sus agentes.

Langle y Rubio opinó:[[259]](#footnote-259)

¿Qué *justificación doctrinal* puede tener la gran cantidad de requisitos impuestos por la ley a los libros comerciales? Esencialmente, una: el *valor probatorio* que ésta les reconoce. Aquellos países que, adoptando un sistema de libertad, otorgan al Juez la plena facultad de conceder o negar a los libros el privilegio de hacer fe en juicio, sean llevados regular o irregularmente, no tienen que dar disposiciones de esa índole. Por el contrario, cuando la ley sienta una doctrina rigurosa sobre aquel valor probatorio – como sucede en España- necesita fijar requisitos que garanticen, hasta el máximo posible, la autenticidad, la veracidad de los asientos que contienen. Combínanse así ambos elementos: el rigor de las *formalidades* establecidas, sirve de base a la *fe* proclamada.

##### Efectos del registro de los libros

Sobre la publicidad que se deriva del registro de los libros, la doctrina señaló[[260]](#footnote-260):

(…) la publicidad que procura la inscripción en el Registro (el cual es público y está abierto a todos), se rige por el denominado principio de la publicidad material positiva y negativa. En virtud de la primera, «se presume que el contenido de los libros del Registro es conocido por todos y no podrá invocarse su ignorancia». En virtud de la segunda, los «documentos sujetos a inscripción y no inscritos no producirán efecto frente a terceros» (art. 2° RRM)

Sobre el alcance del registro mercantil, Garreta precisó[[261]](#footnote-261):

(…) el Registro Mercantil no puede entrar en considerar la bondad o distorsión de los libros de comercio, y tan solo cuando la documentación entregada ofrezca dudas sobre la propia condición de «libro», su inadecuación a la legislación, podrá suspender su legalización; nada más.

El Consejo de Estado reiteró[[262]](#footnote-262):

Para la Sala no son de recibo los argumentos de la apelación, ya que el valor probatorio de los libros de contabilidad está supeditado a que éstos se lleven en la forma y con los requisitos exigidos por la ley, como el de estar registrados en la Cámara de Comercio, puesto que sin la observancia de tal formalidad no puede considerarse como prueba eficaz para la demostración de los hechos que a través de tal medio probatorio pretenden acreditarse, conforme lo disponen los artículos 772 a 777 del E.T. En efecto, los libros de contabilidad no registrados tienen el carácter de documentos privados propios del contribuyente, que no gozan de presunción de autenticidad, y no son oponibles ante terceros. De suerte que su valor probatorio opera a partir de su registro en la respectiva Cámara de Comercio.

En el asunto que ocupa la atención de la Sala, está acreditado que la contabilidad del actor no se llevaba en debida forma, como quiera que el registro de los libros de contabilidad se surtió hasta el día 16 de febrero de 1987, según da cuenta el certificado de la Cámara de Comercio de Manizales, obrante en el cuaderno de antecedentes, esto es, que por la vigencia fiscal discutida, de 1986, los libros de contabilidad no se hallaban registrados.

En las anteriores condiciones es evidente que el certificado de contador público en el cual se da cuenta de las compras efectuadas con identificación de los beneficiarios de los pagos, carece de eficacia probatoria en razón a las deficiencias anotadas en la contabilidad que lo soporta.

En otra oportunidad el Consejo de Estado sostuvo[[263]](#footnote-263):

La situación fáctica desplegada por la actora no encaja dentro del supuesto consagrado en el literal b) del art. 654 del E.T., ya que tal como lo ha advertido la Sala, "es evidente que existe diferencia entre la conducta establecida legalmente como infractora, y la tomada como tal por la administración, como quiera que jurídicamente lo sancionable no es el registro de asientos contables respecto de operaciones anteriores a la fecha de registro del respectivo libro, sino la ausencia de registro de dicho libro por tanto la actuación administrativa que asimiló el hecho de no registrar los libros de contabilidad antes de la contabilización en ellos, al hecho de no tenerlos registrados, extendiendo de esta manera la conducta sancionable a situaciones no previstas en la norma sancionatoria, resulta violatoria de la norma que fue tomada como fundamento del acto acusado por la Administración Tributaria, esto es, el literal b) del artículo 654 del Estatuto Tributario. Si bien es cierto el artículo 126 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 señala que:" Cuando la ley así lo exija, para que puedan servir de prueba los libros deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento, ante las autoridades o entidades competentes en el lugar de su domicilio principal", el alcance de tal precepto normativo debe interpretarse como una exigencia legal para las situaciones expresamente señaladas por alguna norma de carácter especial, cuando se intente presentar como prueba los libros de contabilidad llevados en debida forma, por tanto el registro previo será exigible siempre que exista ley especial que así lo consagre, situación que no contempla norma alguna del Estatuto Tributario, ni siquiera el artículo 774 ib que trata de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba.

##### El registro en las entidades de economía solidaria

La *Ley 454 de 1998* dispuso:

Artículo 63. Registro e inscripción. Los actos de registro e inscripción de las entidades de la economía solidaria a que se refiere la presente ley, serán realizados por la Superintendencia a la cual corresponda su supervisión. Para el registro de acto de constitución, será condición previa la presentación del certificado de acreditación sobre educación solidaria expedido por el Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria.

Parágrafo 1º. En todo caso, estos actos no suplirán el requisito de autorización previa necesario para el ejercicio de determinadas actividades cuando la ley establezca esta obligación. Las organizaciones de la Economía Solidaria que ejerzan actividades sin la debida autorización serán acreedores a las sanciones a que haya lugar.

El *Decreto 1798 de 1998* ordenó:

ARTICULO 1o. REGISTRO Y CERTIFICACION DE LAS ENTIDADES DE LA ECONOMIA SOLIDARIA. Las Cámaras de Comercio continuarán ejerciendo la función de registro de los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exija esta formalidad y de certificación de existencia y representación legal de las entidades de la economía solidaria de que trata el parágrafo segundo del artículo 6o. de la Ley 454 de 1998, hasta tanto se organice la Superintendencia de la Economía Solidaria.

Esta función será ejercida por las Cámaras de Comercio en los mismos términos, tarifas y condiciones previstos para el registro mercantil de los actos de las sociedades comerciales, observando para el efecto las previsiones de los Decretos 2150 de 1995 y 427 de 1996.

Mediante la *Resolución 20104100004385 del 7 de julio de 2010* la Superintendencia de la Economía Solidaria dispuso[[264]](#footnote-264):

ARTICULO PRIMERO: Las cámaras de comercio, de conformidad con lo expresado en la parte motiva de esta resolución, continuaran ejerciendo por veinticuatro (24) meses más, a partir del 28 de julio de 2010, la función de registro de los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exija esta formalidad, y de certificación de existencia y representación legal de las organizaciones supervisadas por la Superintendencia de la Economía Solidaria, según la condición establecida en el artículo primero del Decreto 1798 de 1998.

ARTICULO SEGUNDO: Esta función la ejercerán las cámaras de comercio en los mismos términos y condiciones previstas en el registro mercantil para los actos de las sociedades comerciales, observando para el efecto lo dispuesto en los decretos 2150 de 1995 y 427 de 1996 y sin perjuicio de las autorizaciones especiales que de acuerdo con sus facultades deba expedir la Superintendencia, en algunos casos, para efectuar los registros.

Se exceptúan las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado y las organizaciones e instituciones auxiliares de la economía solidaria que desarrollan y apoyan la actividad de educación, cuyo registro corresponde a esta Superintendencia, en virtud de lo dispuesto en el Decreto 4588 de 2006 y el artículo 45 del Decreto 2150 de 1995, en concordancia con el Titulo III Capitulo VII de la Circular Básica Jurídica (Circular Externa No. 007 de 2008) de esta Entidad.

Ahora bien: las disposiciones de la Ley 454 de 1998 han sido modificadas por el Decreto Ley 19 de 2012, en el cual se lee:

ART. 146.—Registro para las entidades de economía solidaria. El artículo 63 de la Ley 454 de 1998 quedará así:

“ART. 63.—Registro e inscripción. Los actos de registro e inscripción de las entidades de la economía solidaria a que se refiere la presente ley, se realizarán ante la cámara de comercio de su domicilio principal, de conformidad con las normas del registro mercantil. Para el registro del acto de constitución, será condición previa la presentación del certificado de acreditación sobre educación solidaria, expedido por la Unidad Administrativa Especial para las Entidades Solidarias. Las entidades del sector de la economía solidaria que manejen, aprovechen o inviertan recursos de asociados o de terceros o que desarrollen cualquier actividad que requiera autorización o reconocimiento especial, deberán obtenerlos y presentarlos previamente, para que proceda el respectivo registro o inscripción. Dicha autorización o reconocimiento serán emitidos por la entidad encargada de su supervisión o por la entidad que corresponda, de conformidad con el procedimiento establecido en la normatividad vigente para cada caso. En todo caso, serán objeto de registro y en esa medida surtirán efecto, los actos que aprueben fusiones, escisiones, transformaciones, incorporaciones y conversiones.

Las cámaras de comercio se abstendrán de inscribir a una entidad del sector de la economía solidaria, con el mismo nombre de otra entidad mercantil o sin ánimo de lucro ya inscrita, mientras este registro no sea cancelado por orden de autoridad competente o a solicitud del representante legal respectivo. Igualmente, las cámaras de comercio establecerán mecanismos que permitan el intercambio eficaz de información con la superintendencia o entidad que ejerza control”.

PAR.—Las cámaras de comercio llevarán el registro de las entidades de economía solidaria establecido en el artículo 6º de la Ley 454 de 1998 en los mismos términos y con las mismas tarifas previstas para el registro mercantil.

#### Nueva reglamentación: desaparición del deber de registro

El sistema de registro fue derogado por el Decreto Ley 19 de 2012, que omitió mencionar a los libros de contabilidad entre los documentos de registro obligatorio:

ART. 175.—Registro de los libros de comercio. El numeral 7º del artículo 28 del Código de Comercio, quedará así:

“7. Los libros de registro de socios o accionistas, y los de actas de asamblea y juntas de socios”.

Adicionalmente el mismo Decreto dispuso:

ARTÍCULO 173. LIBROS DEL COMERCIANTE. El artículo 56 de Código del Comercio quedará así:

"Artículo 56. Los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series continuas de tarjetas, siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas conforme a la reglamentación del Gobierno.

Los libros podrán llevarse en archivos electrónicos, que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación. El registro de los libros electrónicos se adelantará de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional."

Así, pues, las recientes disposiciones legales (*Decreto ley 19 de 2012*) han dejado en claro la admisibilidad de los libros electrónicos. Habrá que esperar para ver como se desenvuelve esta nueva posición legislativa. Obsérvese que este Decreto tomó una posición mucho más liberal. Además de permitir abiertamente que los libros sean electrónicos, al decir de la Superintendencia de Sociedades eliminó su registro, dando lugar al uso inmediato e incondicional de libros electrónicos. La posición de la Ley 1314 de 2009 era la de mantener el registro aunque evolucionando la forma de hacerlo, de manera que no se pudiera sostener que el registro solo cabía frente a libros de papel.

A través de la *Circular Externa 100-000001 del 6 de marzo de 2012*, la Superintendencia de Sociedades sostuvo[[265]](#footnote-265):

SUPRESIÓN DE LA INSCRIPCIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD EN EL REGISTRO MERCANTIL

En consideración a lo establecido en el Decreto Ley 019 del 10 de enero de 2012, por el cual el gobierno nacional en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por el parágrafo 1º del artículo 75 de la Ley 1474 de 2011, suprimió o reformó regulaciones, procedimientos y trámites existentes en la Administración Pública, esta Superintendencia en ejercicio de sus funciones, estima necesario efectuar las siguientes aclaraciones en lo que respecta al registro de los libros de comercio así:

LIBROS DE CONTABILIDAD – NO REQUIEREN INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL Y PUEDEN SER LLEVADOS EN ARCHIVOS ELECTRÓNICOS

El Decreto Ley 019 de 2012, suprimió el registro de los libros de contabilidad en la Cámara de Comercio a la vez que autoriza que dichos libros puedan ser llevados en archivos electrónicos.

Esta afirmación se deriva de las siguientes consideraciones:

El artículo 173 del decreto que nos ocupa, adicionó un inciso al artículo 56 del Código de Comercio, donde consagró la posibilidad de llevar en archivos electrónicos todos los libros del comerciante.

El primer inciso se mantuvo sin modificación desde su original, consagrado en el Decreto 410 de 1971, el cual señala: “Los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series continuas de tarjetas, siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas conforme a la reglamentación del Gobierno”. Como es evidente esa reglamentación aludía a los decretos que fue necesario expedir para efectos de instrumentalizar la norma del Código de Comercio, sin que pueda dar lugar a pensar que es una nueva reglamentación para que los libros dejen de estar inscritos en el registro mercantil.

Tampoco requiere reglamentación la posibilidad de que la contabilidad sea llevada en archivos electrónicos, en la medida en que el decreto reglamentario se ocupará únicamente del registro de libros electrónicos que conservan la obligación de la inscripción en el registro mercantil, esto es, para los libros de socios o accionistas y los de actas de asamblea y junta de socios, en armonía con lo dispuesto en el artículo 175 del decreto que nos ocupa.[[266]](#footnote-266)

El artículo 175 ibídem, modificó el numeral 7 del artículo 28 del Código de Comercio así:

“Artículo 28. Deberán inscribirse en el registro mercantil:

…

7. Los libros de registro de socios o accionistas, y los de actas de asamblea y juntas de socios”

Al suprimir la exigencia para los libros de contabilidad, se entiende que desde la fecha de expedición del mencionado decreto, los comerciantes no están obligados a inscribir dichos libros en el registro mercantil, sin que para tal efecto se requiera reglamentación alguna como se explicó anteriormente.

2. LA CONTABILIDAD DEBE CONTINUAR SIENDO LLEVADA SEGÚN LOS PRINCIPIOS GENERALMENTE ACEPTADOS

Los comerciantes deben continuar llevando su contabilidad de acuerdo a los principios y normas generalmente aceptados en Colombia; para tal efecto, se tomarán las medidas necesarias que permitan garantizar la inalterabilidad, integridad y seguridad de la información. Corresponderá a los administradores tomar las decisiones y medidas dirigidas a asegurar el cumplimiento de los requisitos de la información financiera.[[267]](#footnote-267)

LIBROS INSCRITOS EN EL REGISTRO MERCANTIL QUE CONTIENEN FOLIOS QUE NO HAN SIDO UTILIZADOS

La administración del ente económico decidirá el uso que debe dársele a los folios inscritos que no fueron utilizados antes de la vigencia del decreto antitrámites y para ello podrá optar entre:

Usar las hojas disponibles hasta su agotamiento, sin perjuicio de que los registros incorporados coincidan o no con un período completo, esto es, de un mes o un año. Al escoger esta opción, una vez diligenciado completamente el libro inscrito, la administración continuará llevando su contabilidad bien sea en forma impresa o en archivo electrónico.

Anular la totalidad de los folios registrados y escoger si continúa imprimiendo los libros de contabilidad en folios sin dicho registro, o en archivos electrónicos.

OPERACIONES ANTERIORES A LA VIGENCIA DEL DECRETO LEY 0019 DE 2012, NO REGISTRADOS EN LIBROS DE CONTABILIDAD INSCRITOS Y NO EXISTEN HOJAS PARA SU IMPRESIÓN.

A partir de la expedición del Decreto 019 de 2012 las Cámaras de Comercio no cuentan con facultad para inscribir libros de contabilidad y de junta directiva. Los administradores son responsables por la omisión del registro de la contabilidad en libros inscritos durante el tiempo en que dicha obligación les fue exigible.

No obstante, cuando existan registros contables que dan cuenta de hechos económicos ocurridos antes de la vigencia del decreto antitrámites, que no fueron impresos en libros debidamente registrados sin que se cuente con hojas suficientes para su impresión, el administrador dejará constancia de tal circunstancia en el libro registrado y podrá continuar llevando la contabilidad en archivos electrónicos.

Si no cuenta con ningún folio inscrito en el registro mercantil, levantará un acta firmada por el representante legal y el contador de la compañía en la que indicarán tal circunstancia y procederán a continuar llevando la contabilidad por los medios habilitados en el decreto, es decir medios físicos o electrónicos.

Ahora bien, si la decisión del administrador está dirigida a continuar con la contabilidad en libros físicos, podrá imprimir los registros en libros no inscritos. Esta opción, deberá estar acompañada de una nota en la que el administrador indique las razones por las cuales los registros contables de hechos económicos anteriores a la vigencia del Decreto 019 de 2012, constan en libros no inscritos en el registro mercantil.

REQUISITOS DE LOS ARCHIVOS ELECTRÓNICOS – APLICACIÓN DE LA LEY 527 DE 1999

Los libros de contabilidad pueden ser llevados en archivos electrónicos y su almacenamiento debe garantizar que la información sea completa e inalterada. La conservación de los registros electrónicos seguirá las condiciones establecidas en el artículo 12 de la Ley 527 de 1999, cuales son:

Que la información que contenga sea accesible para su posterior consulta,

Que el mensaje de datos o el documento sea conservado en el formato que se haya generado,

Que permita determinar el origen, la fecha y hora en que fue producido el documento.

La conservación de la información financiera podrá realizarse directamente o a través de terceros siempre y cuando cumpla con las condiciones que fueron mencionadas.

Resulta conveniente que los administradores implementen estrategias de respaldo de la información, que minimicen una eventual pérdida de datos.

VALIDEZ PROBATORIA DE LOS REGISTROS DE CONTABILIDAD Y LIBROS DE ACTAS DE JUNTA DIRECTIVA EN ARCHIVOS ELECTRÓNICOS

A la luz de los artículos 10 y 11 de la Ley 527 de 1999, los libros de contabilidad registrados en archivos electrónicos son admisibles como medios de prueba y para su valoración se seguirán “las reglas de la sana crítica y demás criterios reconocidos legalmente para la apreciación de las pruebas. Por consiguiente habrán de tenerse en cuenta: la confiabilidad en la forma en que se haya conservado la integridad de la información, la forma en la que se identifique a su iniciador y cualquier otro factor pertinente.”

LIBROS DE JUNTA DIRECTIVA

De igual manera, el decreto 019 de 2012 suprimió la obligación de inscribir los libros de acta de junta directiva en el registro mercantil, a la vez que previó la opción de ser llevados por medios electrónicos. Por tal razón, las precisiones que anteceden se predican también de los libros de actas de junta directiva.

El desaparecimiento del registro de los libros de contabilidad ha sido objeto de rechazo. Néstor Humberto Martínez Neira manifestó[[268]](#footnote-268):

Incertidumbre probatoria de los libros de contabilidad: ¡bienvenido el caos!

Néstor Humberto Martínez Neira

Socio de Martínez Neira Abogados Consultores

El Estatuto Antitrámites del año en curso dispuso en materia de los libros de contabilidad de los comerciantes que no debían inscribirse en el registro público de comercio y que podían llevarse en medios electrónicos, cuyo registro público será reglamentado más adelante por el gobierno.

So pretexto de facilitar un trámite a cargo de los empresarios, el Decreto-Ley 19 del 2012 se llevó de largo en estas materias, premisas esenciales de la seguridad jurídica en la comunidad de los negocios. En particular, porque la inscripción mercantil de los libros de contabilidad no ha sido jamás una formalidad “innecesaria”, presupuesto de las facultades extraordinarias, sino un requisito que le confiere autenticidad a estos y preserva su integridad con fines probatorios.

El autor de esta norma, no solo asaltó la buena fe de la Consejería Presidencial para la Modernización de la Administración Pública, sino que pasó por alto que en la vida de los negocios la obligación de llevar contabilidad en libros registrados se ha justificado por centurias para hacer de ella un medio probatorio insustituible, tratándose de actos y contratos mercantiles. Al respecto la jurisprudencia y la doctrina han señalado que la contabilidad permite preconstituir prueba documental cierta sobre el alcance de los derechos y de las obligaciones de los empresarios, con efectos de confesión, siempre que se lleve en libros inscritos previamente en el registro público de comercio, a fin de asegurar que no exista manipulación alguna en el contenido de esta información, derivada de la libertad de forma de los registros contables.

Es que cuando la contabilidad se lleva en libros registrados, no pueden sustituirse las hojas, ni los asientos contables, por la sola circunstancia de que las páginas de los libros están foliadas y certificadas bajo la firma (sello) de la cámara de comercio respectiva (C. de Co., art. 39). Al suprimirse esta formalidad no será difícil advertir que en el futuro aparecerán personas inescrupulosas que, con la finalidad de preconstituir una prueba documental a su favor, antedaten registros contables o alteren el contenido material de estos, mediante el cambio de folios, sin dejar huella de su proceder, porque tal práctica ha sido facilitada con la reforma.

Semejante riesgo pone en entredicho la confianza que podrá tener la contabilidad en el futuro desde el punto de vista probatorio, aparte de que resulta francamente discutible que ella aún conserve la eficacia probatoria que le otorgaban los códigos, con alcance de “tarifa legal”. En efecto, el valor probatorio de los registros contables emanaba, por principio, de su carácter formal, que la hacía confiable, y del hecho de ser una prueba documental preconstituida en el tiempo con grado de certeza, como lo explicó Alfredo Rocco en sus lecciones. Es así como el artículo 50 del Estatuto Mercantil, en concordancia con los artículos 70 y siguientes del Código de Comercio, derivaban la validez probatoria de la contabilidad del hecho de que estuviera consignada en libros registrados.  
  
Por si lo anterior fuera poco se autorizó a que los comerciantes llevaran su contabilidad en libros electrónicos. En tal sentido la norma era innecesaria, porque desde el año 1971 el Código de Comercio (art. 48) autorizó a los profesionales del comercio a llevar sus libros mediante procedimientos de reconocido valor técnico aprobados por el gobierno, lo que ocurrió con la expedición del Decreto 2649 de 1993 (art. 128) que hace cerca de diez años había autorizado la contabilidad en “forma mecanizada o electrónica”, a condición de que se contara con “los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables”.

Lo irónico es que luego de eliminar el registro de los libros de contabilidad manuales, el Decreto Antitrámites haya previsto la posibilidad de que el Gobierno dicte normas sobre el registro de los libros electrónicos, lo que resulta imposible por definición, a menos que se pretenda volver al pasado y exigir la reproducción documental en formas continuas de lo que consta en la memoria central de los sistemas computacionales de las empresas, para llevar a cabo la inscripción de estas.

Lo más grave de todo esto, aparte de las dificultades prácticas que está llamada a causar la reforma en cuestión, es que esta no habrá de permanecer en el tiempo, dado que se utilizaron las facultades extraordinarias del Presidente de la República para modificar el Código de Comercio, contra expresa prohibición del artículo 150, numeral 10, de la Constitución Política y en un asunto que es estructural o fundante del derecho comercial. Lo que asegura que más temprano que tarde la Corte Constitucional declarará inexequibles estas disposiciones y, claro está, el caos será mayor, porque en tal momento los comerciantes no podrán acreditar que su contabilidad se lleva en libros registrados, ante la actual imposibilidad de exigir a las Cámaras la inscripción de estos, como lo recuerda el Superintendente de Sociedades en su circular externa del pasado 6 de marzo.

### El diligenciamiento de los libros

#### Reflexiones generales

En Colombia hay libertad para escoger el sistema de diligenciamiento de los libros. El *Código de Comercio* dice (el resaltado no es del texto original):

ART. 48.— Todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este código y demás normas sobre la materia. Dichas normas podrán autorizar el uso de sistemas que, como la microfilmación, faciliten la guarda de su archivo y correspondencia. **Así mismo será permitida la utilización de otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable, con el fin de asentar sus operaciones**, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios.

Como ya se anotó, de conformidad con el artículo 50 del citado código, los libros deben llevarse en español y por el sistema de partida doble. De acuerdo con el artículo 53, ibídem, los registros en los libros deben hacerse en forma cronológica, haciendo referencia a los respectivos comprobantes; al tenor del artículo 59 entre los asientos en los libros y los comprobantes “*existirá la debida correspondencia*”. Según el artículo 57, siguiente, algunas conductas son inadmisibles:

ART. 57.— En los libros de comercio se prohíbe:

1. Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren;

2. Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones en el texto de los asientos o a continuación de los mismos;

3. Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere;

4. Borrar o tachar en todo o en parte los asientos, y

5. Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros.

El *Decreto reglamentario 2649 de 1993* resume:

ARTICULO 128. FORMA DE LLEVAR LOS LIBROS. Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares. El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables. En los libros se deben anotar el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que los respalden.

Las cuentas, tanto en los libros de resumen como en los auxiliares, deben totalizarse por lo menos a fin de cada mes, determinando su saldo.

En los libros está prohibido:

1. Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren.

2. Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones al texto de los asientos o a continuación de los mismos. En los libros de contabilidad producidos por medios mecanizados o electrónicos no se consideran "espacios en blanco" los renglones que no es posible utilizar, siempre que al terminar los listados los totales de control incluyan la integridad de las partidas que se han contabilizado.

3. Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos.

4. Borrar o tachar en todo o en parte los asientos.

5. Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros.

PARAGRAFO. Sin perjuicio de los demás requisitos legales, los libros, incluidos los auxiliares, tendrán valor probatorio cuando en los mismos no se hayan cometido los actos prohibidos por este artículo.

Recientemente el *Decreto Ley 19 de 2012* ha precisado que también está prohibida la alteración de los libros electrónicos:

ART. 174.—Alteración. Modifíquese el numeral 5º del artículo 57 del Código de Comercio:

“5. Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros, o alterar los archivos electrónicos”.

Sobre las formalidades exigidas en la llevanza de los libros, Lessona dijo[[269]](#footnote-269):

Las formalidades jurídicas, a las cuales está sometida la teneduría de los libros obligatorios, deben cumplirse después de las fiscales.

Estas formalidades tienen por objeto único comprobar la sinceridad del libro. Algunas se llevan a efecto, no por el comerciante sino por obra de los funcionarios públicos, y se llaman *extrínsecas*; otras se realizan únicamente por cuidado del comerciante, y se llaman *intrínsecas.*

Sobre los espacios en blanco permitidos en los libros, existe este curioso pronunciamiento de la Superintendencia de Sociedades[[270]](#footnote-270):

En relación con la inquietud relacionada con la forma de utilización de los folios de los libros de comercio, la Superintendencia de Sociedades se pronunció en los siguientes términos:

“El Decreto 2649 de 1993, por el cual se expidieron las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, en el título tercero referente a las normas sobre registros y libros, señala en el artículo 125 que los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garanticen su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destine debe llevar una numeración sucesiva y continua. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros.

Así mismo, el artículo 128 ídem consagra que, se aceptan procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen maquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares.

Según el diccionario Kapelusz de la lengua española, define la palabra folio como hoja de un libro, un cuaderno. Igualmente la define como número indicador de una página. En cuanto a la página, es definida como cada lado de la hoja de un libro, cuaderno etc.

Teniendo en cuenta lo anterior y pasando al tema que nos ocupa, los libros oficiales pueden ser llevados en medios electrónicos y/o manuales, para los primeros y teniendo en cuenta su mecanismo de diligenciarlo, solamente es viable utilizar la página en donde se encuentre el respectivo sello de la Cámara de Comercio.

En cuanto a los libros manuales, por el diseño e impresión de sus hojas es de obligatorio cumplimiento su utilización por ambas caras”

Actualmente en muchas impresoras electrónicas es posible imprimir por las dos caras, sea en forma automática o volteando el papel. Por tanto no estamos ante *renglones que no es posible utilizar* (véase el numeral segundo del artículo 128).

Recuérdese que los espacios en blanco se perciben en forma diferente según el libro de que se trate. Olavarría dijo[[271]](#footnote-271):

A diferencia del libro diario en que está prohibido dejar líneas en blanco, en el libro mayor se dejan abiertas no sólo líneas sino páginas enteras.

Algunos autores consideran que el registro de los libros y las reglas para su diligenciamiento forman parte de un mismo grupo de garantías, dentro de las cuales se distinguen las garantías extrínsecas de las intrínsecas. Así, por ejemplo, Broseta Pont explicó[[272]](#footnote-272):

2) *Formalidades y modalidades de la llevanza de los libros*—E1 Código se preocupa que el contenido de los libros y de los documentos contables no sea fácilmente falseado. Establece para ello dos mandatos imperativos.

Es el primero, inherente a las *garantías extrínsecas de la contabilidad*: que los libros *obligatorios* deberán ser presentados a los órganos de la Justicia Municipal, encuadernados y foliados, para que los legalice el juez al principio de cada libro y en cada una de sus hojas (art 36) . Los libros *voluntarios* no deben necesariamente ser presentados en el Juzgado. Si el empresario (en el caso de las grandes empresas) necesita llevar su contabilidad por procedimientos mecánicos y no por meras transcripciones manuales que son cada día más inviables, puede hacerlo sobre hojas de papel continuo o intercambiables (ésta es la gran innovación de la Ley de 21-Vll-73), en cuyo caso habrán éstas de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados en la forma prescrita por el Código (artículo 36).

Es el segundo, el relativo a las *garantías internas o intrínsecas de la contabilidad*, la cual deberá poseer numeradas todas sus páginas (art. 36) y ser llevada con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras (art. 44).

La Ley se preocupa, además, de que pueda ser comprobada la *veracidad* de la contabilidad por el importante, nuevo y estimable procedimiento de los artículos 41 y 42 del Código.

#### La teneduría

Mención especial merece la teneduría. Pacioli, refiriéndose al Borrador, observó[[273]](#footnote-273):

En este libro muchos acostumbran poner su inventario; más por el hecho de que este libro llega a muchas manos y ojos, no te aconsejo poner en él todos tus muebles e inmuebles. Este libro se hace sólo por la prisa (furia) de los negocios que se hacen, y en el cual debe escribir el patrón, o los factores, dependientes o sirvientes; las mujeres (si saben), en ausencia del uno o del otro; pero el gran mercader nunca tendrá quietos a los sirvientes y a los factores, porque ora los manda acá, ora los manda allá, de modo que a veces ellos están fuera con él, ya en las ferias, ya en los mercados, etc., y sólo quedan en la casa las mujeres y otros sirvientes, que quizás apenas saben escribir; y no obstante, ellos, para no hacer esperar a los clientes, convendrán en vender y cobrar, pagar, comprar, según las órdenes que el principal les haya impuesto. Ellos, según sus poderes, deberán anotar todas las cosas en dicho Borrador, indicando simplemente las monedas y los pesos que ellos conocen, anotando toda suerte de monedas en que vendan o compren; o que paguen o cobren (…)

El *Código de Comercio Terrestre* dispuso:

Artículo 30. El comerciante que por cualquier causa no pudiere llevar por sí mismo sus libros, encomendará a otra persona su teneduría bajo la responsabilidad del dueño, sin perjuicio de la que corresponda al tenedor en casos de fraude o culpable negligencia.

De acuerdo con el artículo 2° de la *Ley 145 de 1960*:

(…) La teneduría de libros podrá ejercerse libremente.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública señaló[[274]](#footnote-274):

En Colombia el ejercicio de las ocupaciones, artes y oficios es libre y legalmente no se requiere formación académica especial para su desarrollo. La mera teneduría de libros de los entes económicos, se ha considerado como un oficio que en consecuencia no requiere de requisitos académicos especiales. En este orden de ideas, conviene precisar que existen actividades contables como por ejemplo, operaciones auxiliares de registro, que pueden desarrollarse por personas que no ostentan la calidad de contador público. (…)

El *Código de Comercio* vigente se refiere al tenedor en los siguientes términos:

ART. 62 .—El revisor fiscal, el contador o el tenedor de los libros regulados en este título que violen la reserva de los mismos, será sancionado con arreglo al Código Penal en cuanto a la violación de secretos y correspondencia, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias del caso.

Palma indicó[[275]](#footnote-275):

No exige el Código que estos libros sean llevados por el mismo comerciante, y lo más corriente será que tenga un empleado para que corra con las cuentas, o tenedor de libros que se encargue de esto, y que cae jurídicamente dentro de la calidad de dependiente; no es un mandatario, porque no tiene poder para contratar con terceros, sólo tiene a su cargo la parte técnica de anotar las operaciones del negocio. (…)

Obsérvese la diferente concepción entre contabilidad y teneduría que planteaba Langle y Rubio[[276]](#footnote-276):

Es calificada de *ciencia* la contabilidad, porque sienta una serie de principios y reglas para la coordinación y disposición de las anotaciones en los libros y este estudio de la situación patrimonial, con sus variedades y alteraciones originadas por los actos de administración económica, permite llegar al conocimiento final de los resultados que una empresa ha obtenido. En cambio, la teneduría de libros es el simple *arte* de practicar esas anotaciones correctamente.

La Real Academia Española define tenedor de libros como la “*Persona encargada de llevar los libros de contabilidad*”.[[277]](#footnote-277)

El ejercicio de la teneduría puede generar impedimentos. Dijo el Consejo Técnico de la Contaduría Pública[[278]](#footnote-278):

“ART. 51.—Cuando un contador público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o revisor fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses de haber cesado en sus funciones”.

“ART. 48.—El contador público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de revisor fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un (1) año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo”.

De acuerdo con lo anterior, este consejo conceptúa que cuando el legislador se refiere a “empleado” en el artículo 51, esta expresión se debe hacer extensiva a contratistas que como en el caso de la teneduría de libros tiene una trascendencia determinante en las responsabilidades del revisor fiscal.

Por lo tanto en nuestra opinión el contador público que haya sido nombrado revisor fiscal no podría simultáneamente prestar el servicio de actualización de la contabilidad, así se trate de períodos contables anteriores a su posesión como revisor fiscal, ya que los artículos transcritos no establecen ninguna diferencia entre los períodos contables y la fecha del ejercicio de las funciones; lo anterior adicionalmente porque las normas sobre el registro público prescriben que quien aparece inscrito en la cámara de comercio como revisor fiscal conserva su responsabilidad hasta tanto se haga una nueva inscripción.

Para el Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE, como puede verse en la *Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas Revisión 3.1 adaptada para Colombia[[279]](#footnote-279),* la teneduría es una actividad auxiliar:

Las actividades principales y secundarias no pueden llevarse a cabo sin el respaldo de diversas actividades auxiliares, como teneduría de libros, transporte, almacenamiento, adquisiciones, promoción de ventas, limpieza, reparaciones y mantenimiento, seguridad, etc. Todas las entidades económicas realizan al menos algunas de esas actividades. Las *actividades auxiliares* son, pues, las que se realizan para respaldar las actividades de producción principales de una entidad que generan productos o servicios no duraderos para uso principal o exclusivo de esa entidad.

El DANE clasifica la teneduría en forma expresa[[280]](#footnote-280):

División 74 Otras actividades empresariales

741 Actividades jurídicas y de contabilidad, teneduría de libros y auditoría; asesoramiento en materia de impuestos; estudio de mercados y realización de encuestas de opinión pública; asesoramiento empresarial y en materia de gestión

(…) 7412 Actividades de contabilidad, teneduría de libros y auditoría; asesoramiento en materia de impuestos

(…) Esta clase incluye:

Las actividades de registro contable de transacciones comerciales para empresas y otras entidades; la preparación, examen y certificación de estados financieros; la preparación de declaraciones de renta y patrimonio para personas y empresas.

Las actividades de asesoramiento y representación conexas (excepto la representación jurídica) realizadas en nombre de clientes ante las autoridades tributarias.

Esta clase excluye:

Las actividades de procesamiento y tabulación de datos, y se incluyen en la Clase 7230 Procesamiento de datos.

Las actividades de asesoramiento en materia de administración de empresas realizadas por unidades que no prestan servicios de contabilidad y auditoría, como por ejemplo, las de diseño de sistemas contables, programas de contabilidad comercial y de costos, procedimientos de control presupuestario, etc., y se incluyen en la Clase 7414 Actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión.

La cobranza de cuentas, y se incluye en la Clase 7499 Otras actividades empresariales ncp.

Desde una perspectiva internacional, conviene recordar que IAASB – unidad de la Federación Internacional de Contadores – divulgó su *International Standard On Related Services 4410 (Previously Isa 930) Engagements To Compile Financial Statements[[281]](#footnote-281)*

#### Corrección de errores

Todas las cosas que se hacen mal en un sistema contable son susceptibles de enmendadura. Sin embargo, las correcciones están sometidas a ciertas reglas, de modo que no existe total libertad para subsanar las deficiencias.

En el *Decreto número 2649 de 1993* encontramos varias normas que se refieren a errores:

Artículo 56.- Asientos

(…) Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.

ARTICULO 106. RECONOCIMIENTO DE ERRORES DE EJERCICIOS ANTERIORES. Las partidas que correspondan a la corrección de errores contables de períodos anteriores, provenientes de equivocaciones en cómputos matemáticos, de desviaciones en la aplicación de normas contables o de haber pasado inadvertidos hechos cuantificables que existían a la fecha en que se difundió la información financiera, se deben incluir en los resultados del período en que se advirtieren.

ARTICULO 115. NORMA GENERAL SOBRE REVELACIONES. En forma comparativa cuando sea el caso, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de cada uno de los siguientes asuntos, preferiblemente en los respectivos cuadros para darles énfasis o subsidiariamente en notas:

(…) 13. Errores de ejercicios anteriores, con indicación en nota de su incidencia sobre los resultados de los ejercicios respectivos.

ARTICULO 132. CORRECCION DE ERRORES. Los simples errores de transcripción se deben salvar mediante una anotación al pie de la página respectiva o por cualquier otro mecanismo de reconocido valor técnico que permita evidenciar su corrección.

La anulación de folios se debe efectuar señalando sobre los mismos la fecha y la causa de la anulación, suscrita por el responsable de la anotación con indicación de su nombre completo.

Como les correspondía por su naturaleza reglamentaria, todas estas normas adoptaron la posición según la cual los errores deben corregirse cuando se advierten. Es decir, que no es legalmente admisible modificar el registro equivocado desapareciéndolo y procediendo a realizar los registros en debida forma. De acuerdo con nuestra Ley es necesario hacer un nuevo asiento, en la fecha en que se advierte el error y no en la fecha en que se cometió, para con él subsanar las equivocaciones incurridas en el pasado. Tal como lo expliqué en mi ensayo *Estados Financieros*[[282]](#footnote-282)*,* la Ley 222 de 1995, en muy buena hora, vino a prohibir que las autoridades hagan anular la contabilidad y ordenar su reproceso corregido, cuando ha transcurrido más de un mes desde la debida presentación de la información ante la autoridad. Así esta norma confirmó la posición legislativa asumida por el artículo 57 del Código de Comercio.

Que la reparación de las deficiencias no pueda hacerse en la fecha en que se hubiere incurrido en ellas, no significa que pueda hacerse en cualquier momento. La enmendadura debe efectuarse en el momento en el cual el yerro se conozca. Es por esto que el Consejo de Estado sentenció[[283]](#footnote-283):

Observa la Sala en relación a este aspecto que:

a) El acta de inspección contable al adicionar las ventas supuestamente omitidas tuvo como fundamento el hecho de encontrarlas contabilizadas pero no declaradas. (fl 13 y 74 del acta de visita). En la respuesta al requerimiento (fl. 00079 numeración tinta verde cuaderno antecedentes administrativos) la responsable explica que evidentemente la factura VD - 020 / 83 por el valor de $6.104.698, se contabilizó en el II bimestre de 1983 y que tal factura se registró nuevamente por error en el III bimestre de 1983 por lo que la sociedad eliminó esta segunda contabilización de su declaración del primer semestre, pero que la reversión de la operación solo la efectuó en el segundo semestre de 1983.

b) En la misma respuesta al explicar el cargo sobre los impuestos cobrados y contabilizados pero no declarados por la actora, éste responde en el requerimiento (fl. 00080 numeración tinta verde cuaderno de antecedentes). "...al respecto señalamos que lo anterior obedeció a errores contables, los cuales por supuesto no corresponden a omisiones en la fijación del total de Impoventas a cargo y menos aún a disminución de la base gravable."

c) En el memorial del recurso de reconsideración afirma un hecho distinto, cual es la sustitución de la factura inicialmente contabilizada, por $8.760.306.55 que obedeció al envió de la nota débito 001 - 83 por parte del cliente Richardson Vick Inc, aduciendo que el error estuvo en la incorrecta liquidación del impuesto sobre el valor de la transacción por $6.104.698.42, que después convierte en $6.187.697.82 para reflejar un saldo crédito en la cuenta corriente del impuesto tercer bimestre por $2.164.694.13, mientras que la del segundo bimestre fue de $2.665.608. La contribuyente alega que el error cometido debía salvarse de acuerdo con la Ley, sin que estuviera obligada a incluir la segunda transacción en la declaración del impuesto sobre las ventas del período.

Precisa la Sala, que si bien es cierto que de acuerdo con la Ley (Código de Comercio, art. 57 numeral 3) cualquier error u omisión en la contabilidad debe salvarse con un nuevo asiento en la fecha en que el error se advierte, la sociedad actora no cumplió con la exigencia legal, toda vez que sí incurrió en error al elaborar el asiento correspondiente a la factura de venta por valor de $8.760.306, comprobante de diario VD - 020 / 83, y si debido al error, sino que produjo el comprobante de diario con el fin de contrarrestar el valor de la operación inicial, en la que ha debido, de acuerdo, de acuerdo con la norma citada efectuar el correspondiente asiento de corrección y no esperarse para hacer la reversión contable en un período gravable distinto a aquel en que detectó el error.

El hecho de no haber efectuado la reversión contable en la oportunidad exigida por la Ley, permite deducir que para el período sub - lite la sociedad tenía dos registros distintos por operaciones de ventas a la sociedad Richardson Vick INC, uno en el segundo bimestre y otro en el tercero, ambos por distinto valor, y sin que en los registros correspondientes al mismo período fiscal existía asiento de reversión que permita neutralizar el error cometido, ya que según afirma la misma contribuyente al dar respuesta al requerimiento, solo en el segundo semestre de 1983 se reversó la operación.

También el Consejo de Estado manifestó[[284]](#footnote-284):

En efecto, si bien una de las facultades de las entidades gubernamentales que ejercen inspección, vigilancia y control, como el caso de la Superintendencia Bancaria, es ordenar la rectificación de los estados financieros o las notas que no se ajusten a las normas legales (L. 222/95, art. 40), lo anterior debe entenderse en concordancia con el artículo 57 numeral 3° del Código de Comercio en cuanto se prohíbe en los libros de comercio: “Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere”. (resalta la Sala)

Entiende la Sala que cuando el artículo 40 de la Ley 222 de 1995 señala que “tratándose de estados financieros de fin de ejercicio, las rectificaciones afectarán el período objeto de revisión, siempre que se notifique dentro del mes siguiente a la fecha en la cual se hayan presentado en forma completa ante la respectiva autoridad”, esa afectación no significa que el respectivo asiento contable se modifique físicamente, sino que su cambio se efectúa a través de un comprobante posterior y de esta forma afectar las cuentas con el correspondiente asiento, pues se repite, el artículo 57 numeral 3° del Código de Comercio previene que “ cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere ”.

El mismo Consejo argumentó[[285]](#footnote-285):

Para la Sala, de las normas transcritas se evidencia que la legislación mercantil prohíbe efectuar correcciones sobre los asientos contables en los cuales se haya cometido algún error, de manera que las equivocaciones en el diligenciamiento de los libros de contabilidad deberán subsanarse mediante la elaboración de un nuevo asiento, colocándole como fecha la correspondiente a la de la elaboración del nuevo registro contable. Con ello se quiere evitar que los libros de comercio, entre los cuales se cuentan los de contabilidad, tengan una irregular presentación, restándole credibilidad y claridad y con ello faltar a las cualidades de comprensión y utilidad de la información contable que prevé el artículo 4º del Decreto 2649 de 1993.

Por otra parte, para las equivocaciones de simple transcripción, esto es aquellas en las cuales no obedecen a un error en las partidas o en los montos afectados con el registro basados en las cifras de los comprobantes y asientos contables, sino a errores al momento de anotar el nombre de los rubros o valores de la operación de que se trate, deben ser corregidos por la persona responsable de tales anotaciones, detallando mediante nota de pie de página o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico que así lo evidencie. Pero cuando los errores impliquen la anulación de folios de los libros de contabilidad, deberá anotarse en cada uno de ellos la fecha y la causa de la anulación, identificándose con la firma del responsable del diligenciamiento de tales libros, que en términos generales será el contador de la empresa o la persona en quien este haya delegado tal función.

Nótese así mismo del artículo 132 del Decreto 2649 de 1993, que la anulación de folios no está supeditada necesariamente al hecho de haberse cometido un error de transcripción en el registro plasmado en los libros de contabilidad, por lo cual las previsiones consagradas en tal norma, deben entenderse para cualquier evento, que dado la trascendencia y afectación en los registros iniciales de los libros, amerita anular todo el folio.

Restrepo sostuvo[[286]](#footnote-286):

La principal habilidad de un contador no está en saber corregir los errores, sino en evitarlos, pues los errores desacreditan sobremanera a una casa de comercio. Pero como al fin y al cabo no han de faltar errores, es necesario saber corregirlos, pues están expresamente prohibidas por el Código de Comercio las raspaduras, enmiendas y borraduras de todas clases. (…)

Errores del Diario. Los errores que suelen ocurrir en el Diario son en la imputación, en las cantidades y en la razón. En la imputación puede haber equivocación por poner en vez de las cuentas verdaderas otra u otras que no deben ponerse (falsa imputación); o por poner invertidas las cuentas, la deudora como acreedora y al contrario (imputación invertida)

### Clasificaciones de los libros

Se pueden proponer varias clasificaciones de los libros:

* Obligatorios o facultativos, según la ley exija o no llevarlos.
* Necesarios o accidentales, según sean o no indispensables para permitir el correcto funcionamiento del sistema contable de que se trate.
* Principales o auxiliares, según la relación existente entre ellos (los auxiliares ayudan a la comprensión de los principales)
* De detalle o de resumen, según la extensión con que se hagan en ellos los asientos. Por lo general los libros de resumen se basan en libros de detalle.
* Registrados o sin registrar, según se hayan o no presentado a la autoridad para su inscripción en el registro mercantil.

Nos parece inadecuada la clasificación entre oficiales y no oficiales (extraoficiales). Algunos consideran que son oficiales los libros registrados y que solo en ellos deben cumplirse exigencias como las previstas en el artículo 57 del Código de Comercio. Esta posición es errada ya que los libros auxiliares, si bien no necesariamente se registraban (aunque voluntariamente podían registrarse), son tan oficiales como los principales y en ellos también deben observarse las reglas de diligenciamiento. Es muy común llevar con descuido hojas de trabajo (usualmente en hojas de cálculo como Excel), pasando por alto que en ellas se encuentra el detalle de lo que se registra en forma resumida en ciertos libros. Cuando tales hojas de trabajo son las que contienen los pormenores, necesariamente son libros de detalle, pues de otra manera los asientos resumidos no cumplirían las exigencias legales.

Un sector de la doctrina consideró al Mayor como un libro auxiliar[[287]](#footnote-287):

El más común de los libros auxiliares es el mayor o de cuentas corrientes, al cual se trasladan las anotaciones del libro Diario, abriendo una cuenta corriente para cada corresponsal (…)

## Los estados financieros

### Forma y contenido de los estados financieros

El sistema de información contable, que parte de los hechos económicos y transita a través de los soportes, la correspondencia, los comprobantes y los libros, confluye en la generación de información contable, principalmente de estados financieros.

Las explicaciones que siguen pretenden ser un complemento de las expuestas previamente en el ensayo titulado *Estados Financieros*, que escribí con ocasión de la expedición de la Ley 222 de 1995[[288]](#footnote-288).

Una de las cuestiones más importantes de la teoría contable es el diseño de los estados financieros, el cual determina su contenido, su orden, su grado de detalle y sus líneas principales.

Explicó Kester[[289]](#footnote-289):

**Forma y contenido**. Atendiendo al uso que se hace del Balance de Situación, existen algunos puntos importantes respecto a la manera de confeccionarlo. Vamos a ocuparnos de dos cuestiones esenciales:

1ª La que se refiere a la forma o presentación del mismo.

2ª La que concierne a su contenido.

Se entiende por forma o presentación del Balance su apariencia física o aspecto exterior, es decir, la disposición y clasificación de las diferentes partidas que lo componen. Hoy día no existe aún completa uniformidad a este respecto, si bien se tiende insistentemente hacia ello. En casi todos los países hay dictadas ciertas disposiciones legales para regular el modo de llevarse la contabilidad y de confeccionarse los informes que de ella resultan. Se ha intentado repetidas veces establecer una norma más o menos uniforme para la presentación de los balances, y unificar también en lo posible las expresiones que contienen, de modo que cada una tuviera una sola significación y en todas partes la misma; pero como los balances no siempre se formulan con el mismo propósito, resultó que las reglamentaciones proyectadas no podrían ser tan inflexibles como hubiera sido necesario para obtener aquella finalidad. La forma de cualquier estado o informe relativo a un negocio debe en principio adaptarse siempre al objeto para que se destine, aunque dentro de estas variantes es de desear la mayor uniformidad posible.

Se entiende por contenido del Balance de Situación las diferentes partidas que en el figuran y las bases que se hayan aplicado para su respectiva evaluación.

Ambas cuestiones -de forma y contenido-son de índole fundamental, y de ellas vamos a ocuparnos ligeramente a continuación.

Este ensayo se ocupa principalmente de la forma de los estados financieros. El contenido es propio de otras áreas de la disciplina contable. Sobre éste último Kester subrayó[[290]](#footnote-290):

**Contenido del Balance**. La forma exterior del Balance tiene por fin hacer fácilmente aprovechable la información que contiene, y su importancia no deja de ser relativamente secundaria cuando el contenido está determinado con precisión y exactitud, pues son siempre mucho más esenciales los datos en sí que la forma en que se presenten.

La cuestión del contenido abarca los dos puntos siguientes:

1° La debida inclusión de todas las partidas del activo y pasivo que deben reflejarse en el Balance, y

2° La exacta evaluación de las mismas.

Respecto del primer punto, sólo hemos de decir que deberá prestarse el máximo cuidado para que dentro del Balance se incluyan todos los elementos de activo con que cuenta la empresa, siempre que tengan algún valor, y todas las obligaciones legalmente exigibles que haya contraído la misma, cualquiera que sea su naturaleza.

Y ya bajo el supuesto de que el Balance contenga la expresión de *todo* el activo y *todo* el pasivo, vamos a considerar ahora el segundo punto, que se refiere a la exacta valuación de sus componentes. Un Balance donde bajo el concepto de Caja se comprendan cheques incobrables o partidas análogas, no puede en modo alguno considerarse fidedigno; como tampoco puede estimarse que un Balance refleja la verdadera situación de una empresa mientras no hayan sido escrupulosamente revisadas las bases que hayan servido para valorar cada una de las partidas que constituyan su activo. Vamos a considerar ahora algunos puntos sobre este particular.

Al enunciar las principales acciones que integran el *subsistema intelectual de la contabilidad* incluimos la de tabular. Según el Diccionario de la Real Academia, tabular es “*Expresar valores, magnitudes u otros datos por medio de tablas*”. Este significado ilumina la expresión inglesa *balance sheet*. Adviértase la redacción en esta materia del *Decreto reglamentario número 2649 de 1993*:

ARTICULO 19. IMPORTANCIA. Los estados financieros, cuya preparación y presentación es responsabilidad de los administradores del ente, son el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico. Mediante una tabulación formal de nombres y cantidades de dinero derivados de tales registros, reflejan, a una fecha de corte, la recopilación, clasificación y resumen final de los datos contables.

### Estados de propósito general y de propósito especial

Precisada la diferencia entre forma y contenido, debemos traer a cuento la diferencia entre los estados financieros de propósito general y los estados financieros de propósito especial, categorías que explicó el Decreto reglamentario número 2649 de 1993 y que fortaleció la Ley 222 de 1995. Así como este ensayo no trata del contenido, en principio tampoco se refiere a los estados de propósito especial. Distinguir estas clases de información y, sobre todo, advertir que hay y debe haber distintas formas de divulgación de la información, es fundamental para el debido entendimiento de la contabilidad, el aseguramiento y la regulación. Kester anotó[[291]](#footnote-291):

**Principios generales que afectan a la presentación y al contenido**. Siempre que se confeccione un Balance, conviene dar a su presentación la suficiente flexibilidad para que se acomode a las necesidades de información que de él se espere en cada caso concreto. El Balance que se presente a un banquero como base para la obtención de un préstamo, debe estar esmeradamente clasificado, a fin de que refleje con claridad la situación financiera, agregándosele los detalles necesarios que denoten las bases aplicadas en la valoración de sus distintas partidas. En cambio, un Balance preparado para los efectos de publicidad, puede ya contener informes menos detallados y requiere menor atención en cuanto al modo de presentarse. El que se formule para régimen interior de la propia empresa, debe contener una información muy amplia y habrá de presentarse de modo que describa exactamente el estado y situación de los negocios. Un Balance que a simple vista aparezca que se han tomado en consideración las partidas incobrables y el demérito por depreciación del Activo permanente, merece a quien lo examine mucha más confianza como fiel reflejo de la situación financiera que otro donde se omitan estos detalles. El Balance debe siempre acomodarse al objeto para que se destine, respetando los principios de carácter general, y por ello no es posible dictar ninguna regla absoluta sobre el mayor o menor detalle con que haya de establecerse.[[292]](#footnote-292)

Definió el *Decreto reglamentario 2649 de 1993[[293]](#footnote-293)*:

ARTICULO 20. CLASES PRINCIPALES DE ESTADOS FINANCIEROS. Teniendo en cuenta las características de los usuarios a quienes van dirigidos o los objetivos específicos que los originan, los estados financieros se dividen en estados de propósito general y de propósito especial.[[294]](#footnote-294)

ARTICULO 21. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO GENERAL. Son estados financieros de propósito general aquellos que se preparan al cierre de un período[[295]](#footnote-295) para ser conocidos por usuarios indeterminados, con el ánimo principal de satisfacer el interés común del público en evaluar la capacidad de un ente económico para generar flujos favorables de fondos. Se deben caracterizar por su concisión[[296]](#footnote-296), claridad, neutralidad y fácil consulta[[297]](#footnote-297). Son estados financieros de propósito general, los estados financieros básicos[[298]](#footnote-298) y los estados financieros consolidados[[299]](#footnote-299).

ARTICULO 24. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO ESPECIAL. Son estados financieros de propósito especial aquellos que se preparan para satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios de la información contable. Se caracterizan por tener una circulación o uso limitado y por suministrar un mayor detalle de algunas partidas u operaciones.

Entre otros, son estados financieros de propósito especial: el balance inicial, los estados financieros de períodos intermedios, los estados de costos, el estado de inventario, los estados financieros extraordinarios, los estados de liquidación, los estados financieros que se presentan a las Autoridades con sujeción a las reglas de clasificación y con el detalle determinado por éstas[[300]](#footnote-300) y los estados financieros preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

### Estados financieros básicos

Como explicaremos más adelante, la información contable ha evolucionado para satisfacer nuevas y más complejas necesidades. Así, del solitario balance, hemos llegado al concepto de estados financieros básicos, concepto reconocido por el artículo 84 del *Decreto reglamentario 2160 de 1986* y aludido por el *Decreto reglamentario 2649 de 1993*, ya citado, así:

ARTICULO 22. ESTADOS FINANCIEROS BASICOS. Son estados financieros básicos:

1. El balance general[[301]](#footnote-301).

2. El estado de resultados[[302]](#footnote-302).

3. El estado de cambios en el patrimonio.

4. El estado de cambios en la situación financiera[[303]](#footnote-303), y

5. El estado de flujos de efectivo.

Las *Normas Internacionales de Información Financiera* enseñan[[304]](#footnote-304):

Un juego completo de estados financieros

IN11 La versión anterior de la NIC 1 utilizaba las denominaciones “balance” y “estado del flujo de efectivo” para describir dos de los estados dentro de un juego completo de estados financieros La NIC 1 utiliza “estado de situación financiera” y “estado de flujos de efectivo” para denominar esos estados. Las nuevas denominaciones reflejan de forma más cercana la función de esos estados, tal como se describe en el Marco Conceptual (véanse los párrafos FC14 a FC21 de los Fundamentos de las Conclusiones).

IN12 La NIC 1 requiere que una entidad revele información comparativa con respecto a periodos previos, es decir revelar como mínimo dos de cada uno de los estados y notas correspondientes. Ello introduce un requerimiento de incluir en un juego completo de estados financieros un estado de situación financiera como al principio de primer periodo comparativo siempre que la entidad aplique retroactivamente una política contable o haga una re-expresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. El propósito es proporcionar información que sea útil al analizar los estados financieros de una entidad (véanse los párrafos FC31 y FC32 de los Fundamentos de las Conclusiones)

(…) Conjunto completo de estados financieros

10 Un juego completo de estados financieros comprende:

(a) un estado de situación financiera al final del periodo;

(b) un estado del resultado integral[[305]](#footnote-305) del periodo;

(c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;

(d) un estado de flujos de efectivo del periodo;

(e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa; y

(f) un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

Una entidad puede utilizar, para denominar a los anteriores estados, títulos distintos[[306]](#footnote-306) a los utilizados en esta Norma.

11 Una entidad presentará con el mismo nivel de importancia[[307]](#footnote-307) todos los estados financieros que forman un juego completo de estados financieros.

12 Tal como permite el párrafo 81, una entidad puede presentar los componentes del resultado como parte de un único estado del resultado integral o en un estado de resultados separado. Cuando se presenta un estado de resultados, forma parte de un juego completo de estados financieros, y deberá mostrarse inmediatamente antes del estado del resultado integral.

13 Muchas entidades presentan[[308]](#footnote-308), fuera de sus estados financieros, un análisis financiero elaborado por la gerencia, que describe y explica las características principales del rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad, así como las principales incertidumbres a las que se enfrenta. Tal informe puede incluir un examen de:

(a) los principales factores e influencias que han determinado el rendimiento financiero, incluyendo los cambios en el entorno en que opera la entidad, su respuesta a esos cambios y su efecto, así como la política de inversiones que sigue para mantener y mejorar dicho rendimiento financiero, incluyendo su política de dividendos;

(b) las fuentes de financiación de la entidad, así como su objetivo respecto al coeficiente de deudas sobre patrimonio; y

(c) los recursos de la entidad no reconocidos[[309]](#footnote-309) en el estado de situación financiera según las NIIF.

14 Muchas entidades también presentan, fuera de sus estados financieros, informes y estados tales como informes medioambientales y estados del valor añadido, particularmente en sectores industriales en los que los factores del medioambiente son significativos y cuando los trabajadores se consideran un grupo de usuarios importante. Los informes y estados presentados fuera de los estados financieros quedan fuera del alcance de las NIIF[[310]](#footnote-310).

Como se recordará, la Ley 222 de 1995 deliberadamente omitió referirse al estado de cambios en la posición financiera, en armonía con las tendencias internacionales[[311]](#footnote-311).

Muchos no han tomado nota de tal evolución. Es así como la reciente Ley 1429 de 2010 señaló:

ARTICULO33.- Los numerales primero y tercero del artículo 13 de la ley 1116 de 2006 quedarán así:

"1. Los cinco (5) estados financieros básicos correspondientes a los tres (3) últimos ejercicios y los dictámenes respectivos, si existieren, suscritos por Contador Público o Revisor Fiscal, según sea el caso, salvo que el deudor, con anterioridad, hubiere remitido a la Superintendencia tales estados financieros en las condiciones indicadas, en cuyo caso, la Superintendencia los allegará al proceso para los fines pertinentes."

"3. Un estado de inventario de activos y pasivos con corte a la misma fecha indicada en el numeral anterior, debidamente certificado, suscrito por contador público o revisor fiscal, según sea el caso.”[[312]](#footnote-312)

Para el *Código de Comercio*, expedido en 1971, tres eran los estados obligatorios. Obsérvese:

ART. 445.— Al fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el treinta y uno de diciembre, las sociedades anónimas deberán cortar sus cuentas y producir el inventario y el balance general de sus negocios.

El balance se hará conforme a las prescripciones legales y a las normas de contabilidad establecidas.

ART. 450.— Al final de cada ejercicio se producirá el estado de pérdidas y ganancias.

Para determinar los resultados definitivos de las operaciones realizadas en el respectivo ejercicio será necesario que se hayan apropiado previamente, de acuerdo con las leyes y con las normas de contabilidad[[313]](#footnote-313), las partidas necesarias para atender el deprecio, desvalorización[[314]](#footnote-314) y garantía del patrimonio social.

Los inventarios se avaluarán de acuerdo con los métodos permitidos por la legislación fiscal[[315]](#footnote-315).

Tratándose de medianas y pequeñas empresas, IASB señaló:[[316]](#footnote-316)

Conjunto completo de estados financieros

3.17 Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente:

(a) Un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa.

(b) Una u otra de las siguientes informaciones:

(i) Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral, o

(ii) Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.

(c) Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa.

(d) Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa.

(e) Notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

3.18 Si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio (véase el párrafo 6.4).

3.19 Si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los periodos para los que se presentan estados financieros, puede presentar solo un estado de resultados o un estado del resultado integral en el que la última línea se denomine “resultado”.

3.20 Puesto que el párrafo 3.14 requiere importes comparativos con respecto al periodo anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que la entidad presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.

3.21 En un conjunto completo de estados financieros una entidad presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.

3.22 Una entidad puede utilizar, para los estados financieros, títulos distintos de los empleados en esta NIIF, siempre que ellos no ocasionen confusión.

En Colombia el Decreto reglamentario número 1878 de 2008 dispuso:

ARTICULO 1°. Adiciónese un parágrafo al artículo 22 del Decreto 2649 de 1993 con el siguiente tenor:

"PARÁGRAFO. Las empresas comerciales que se encuentren en las condiciones previstas en el numeral 3 del artículo 20 de la Ley 590 de 2000, modificado por el artículo 2° de la Ley 905 de 2004, o la norma que lo sustituya, así como aquellas entidades de naturaleza no comercial que estén obligadas u opten por llevar contabilidad en los términos del artículo 10 del presente decreto y que se ajusten a las condiciones previstas en este artículo, en materia de estados financieros básicos sólo estarán obligadas a llevar y aportar los indicados en los numerales 1° y 2° del presente artículo; también estarán obligadas a presentar el estado financiero de propósito especial, determinado en el artículo 28 de este decreto."

De manera que en Colombia a éstas entidades basta preparar y presentar el balance y el estado de resultados. Como se ve, este tratamiento es diferente del que IASB contempla en su norma de Pymes.

### Algunas anotaciones sobre el balance

Para algunos autores, el balance es un asunto de reciente regulación[[317]](#footnote-317) (finales del siglo XIX, principios del siglo XX). Dijo Pacioli[[318]](#footnote-318):

De las tales cosas indicadas, se necesita ahora dar la forma de pasar de un Mayor a otro, cuando quisieras cambiar dicho Mayor, por razón de que ya estuviese lleno, o por el orden del año, como mayormente se acostumbra hacer en algunos lugares, en que cada año, máxime en los nuevos años, los grandes mercaderes siempre así lo observan.

A este acto, junto con los siguientes, se le llama Bilancio del Libro (Balance del Mayor).

Vivante señaló[[319]](#footnote-319):

Pero dicho balance tenía en aquellos tiempos una finalidad de mero cómputo: se hacia el balance del libro cuando éste estaba terminado, para llevar los resultados a otro nuevo; el balance periódico realizado sobre la base del inventario y por tanto mediante previo recuento de la caja de los almacenes y de la cartera, es un instituto moderno, cuyas primeras noticias alcanzan solamente a la primera mitad del siglo XVII.

Restrepo enseñó[[320]](#footnote-320):

Balance General se llama al del último mes del año, y recibe este nombre porque cuando se hace el balance completo, el último corresponde a los de todo el año, puesto que el de cada mes comprende el anterior. En el método de balance abreviado el balance general se llama así por ser el último, pero es general solo de nombre.[[321]](#footnote-321)

Alfredo De Gregorio sostuvo[[322]](#footnote-322):

La historia del derecho comercial ofrece tan escasas y oscuras noticias sobre los balances, que no es posible establecer con exactitud ni su origen ni su forma en los primeros tiempos de su adopción, como tampoco su importancia jurídica. Sin embargo, de esas poquísimas noticias resulta indudablemente que el balance ocupó en las primeras compañías por acciones, en cuyos estatutos se cita, un lugar modestísimo: el de una sumaria rendición de cuentas no disciplinada por reglas de derecho ni de contabilidad, y a la que sólo más tarde, poco a poco, se le fue reconociendo importancia. Ello no debe causar sorpresa si se considera que el balance, mientras se hallaba en vigencia el sistema de las autorizaciones y del control gubernativos de las sociedades, estaba destinado a cumplir sus funciones sólo en las relaciones entre socios y administradores, y que la obligación de estos últimos de presentar las cuentas a la asamblea en determinada época estaba, en los primeros tiempos, muy lejos del rigor actual. Así, en la primera Compañía holandesa de 1602, los administradores estaban obligados a presentar sólo la cuenta final, al término de la autorización de 10 años; en la Compañía de Indias Occidentales de 1621, se debían rendir las cuentas cada seis años; en la Compañía Inglesa de Indias Occidentales y en la Compañía Danesa de Indias Occidentales parece que no se prescribía la compilación de un balance en época fija, sino que se debía rendir cuentas por negocios aislados a los participantes que esas sociedades admitían. Aun en la segunda mitad del siglo XVII se encuentra una gran sociedad (Compañía Francesa de las Indias Occidentales) que compilaba el balance con grandes intervalos y sólo como consecuencia de una orden del rey. Más tarde, a medida que se afirmaba la autoridad de la asamblea frente a los administradores, la obligación de presentar las cuentas adquiere, casi siempre, periodicidad anual; pero sólo después, entre fines del siglo XVIII y principios del XIX, podemos encontrar verdaderos balances, es decir, presentaciones contables de la situación patrimonial de la sociedad y del resultado de su gestión, practicadas, no ya arbitrariamente, sino sobre la base de libros y del inventario regularmente llevados. Aunque en esta reciente fase de su desarrollo el balance no tiene ni la importancia ni las características actuales, representa ya un elemento esencial en las relaciones entre los administradores y los socios. Estos no se conforman, como antes, con las escasas noticias que los administradores querían darles sobre los resultados de la administración social, sino que desean estar informados con cierta amplitud acerca del estado patrimonial de la sociedad y sobre el origen de las utilidades obtenidas o de las pérdidas sufridas. A esta función, que podríamos llamar de rendición de cuentas, limitada a las relaciones internas de la sociedad, no podía añadirse por entero la otra —que hoy hace del balance un importante, aunque no perfecto, medio de control de la marcha de la sociedad, en interés general—, sino cuando la autorización preventiva y la vigilancia directa por parte del Estado, son remplazadas por un conjunto de normas reguladoras, entre las cuales ocupan el primer lugar las relativas a los balances.[[323]](#footnote-323)

Así las cosas, en el plano jurídico, uno podría arriesgarse y exponer la hipótesis de que el inventario, descrito cuidadosamente por Pacioli, precedió por mucho tiempo al que hoy denominamos balance. De igual manera, podemos sostener que el estado de resultados no apareció conjuntamente con el balance. De hecho no era igualmente exigible. El *Código de Comercio* vigente dispuso:

ART. 153.— Cuando la administración de los negocios sociales no corra a cargo de todos los asociados, los administradores presentarán un detalle completo de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondientes a cada ejercicio social.

Ripert definió[[324]](#footnote-324):

El balance es la exposición de los resultados del inventario bajo la forma de un cuadro presentando el estado en cifras de las diferentes cuentas y efectuando entre ellas una compensación. La empresa se considera como una persona moral: el balance da el activo y el pasivo. Se establece uno para cada ejercicio con la ayuda de la contabilidad.

Por su parte Blanco sostuvo[[325]](#footnote-325):

Es necesario tener clara la interrelación inventario-balance y su posición dentro del conjunto de elementos contables. En el primer aspecto, se debe afirmar que el balance es de ordinario un resumen del inventario, cuya formación constituye, pues, premisa indispensable para la correcta elaboración de aquél. En el segundo, aun cuando existe una corriente que destaca la posible desconexión balance- contabilidad en general, estimo más acertado reconducir los documentos anuales al resultado de los demás elementos contables —tradicionalmente los restantes libros— sin perjuicio de las correcciones a que precisamente den lugar la formación de aquellos documentos.

Con todo, la relación balance-inventario y balance-libro Diario y demás complementarios no es excluyente. El balance depende de éste en el sentido de que se han de tener en cuenta todas las operaciones del ejercicio (dependencia que se ha articulado de ordinario vía «libro Mayor»); depende de aquél en cuanto que es un recuento de lo efectivamente existente en la fecha que toma por referencia (mas las operaciones ya ejecutadas recíprocamente serían invisibles, si no se obtienen de los libros restantes). Pero tampoco el balance forma una unidad indisoluble con el inventario, pues de ser así su puesta a disposición de los accionistas debería de incluir la del inventario.

La ley colombiana se refirió reiteradamente al *balance*, hasta la expedición de la Ley 222 de 1995 que, fortaleciendo la reglamentación que le precedió, acuñó fuertemente la expresión *estados financieros*.

Las explicaciones que anteceden nos permiten subrayar dos cuestiones. Primero: el carácter predominante privado de la contabilidad fue desplazado por una concepción pública de la misma, como consecuencia del desarrollo del mercado de capitales. Dos: el desarrollo de los estados financieros se debe al cambio de estrategia estatal en materia de lo que hoy denominamos inspección, vigilancia o control de las compañías.

Vivante sostuvo[[326]](#footnote-326):

La obligación de redactar un balance periódico sobre la base del inventario, es corriente en todo comerciante, pero adquiere especial importancia en el ordenamiento jurídico y económico de una Sociedad por acciones, porque el balance posee la función de documento autónomo sujeto a especial publicidad y que sirve para dar a conocer anualmente a los acreedores sociales las garantías sobre la que pueden contar y a los socios la base patrimonial sobre la que se ha practicado la distribución de beneficios.

Kester resaltó[[327]](#footnote-327):

El Balance de Situación debe, pues, prepararse de modo que refleje fielmente la situación del negocio en cuanto a su solvencia o capacidad para atender las deudas u obligaciones, lo que requiere que se clasifiquen y ordenen en un grupo especial las partidas de activo que afectan el antedicho ciclo mercantil y las del pasivo que con él guarden relación.

Más adelante Kester añadió:[[328]](#footnote-328)

**Lo que quiere significar la forma**. La forma del Balance de Situación es su disposición material. Una vez determinado el contenido material del Balance, es necesario considerar la manera en que tal contenido ha de manifestarse, a fin de expresar del mejor modo la situación financiera del negocio. El extremo más importante en este caso es el modo de reunir los conceptos para cumplir la misión informativa de la manera más fácil, más concisa y más exacta. Hay que prestar atención a ciertos puntos de menor importancia, como: 1°, el nombre del propietario; 2°, el título del Balance; 3°, la fecha del Balance; 4°, la designación de sus divisiones o secciones principales, y 5°, la indicación de sub-clasificaciones y el uso de márgenes uniformes, subtotales y totales.

En algunos países la Ley misma regula la estructura del balance. En otros, esto se ha dejado a los reglamentos. En todo caso, los formularios son instrumento común en todas las latitudes, especialmente utilizados por las autoridades que ejercen inspección vigilancia o control. Obsérvese cómo se construyó la norma que gobernaba a la Superintendencia de Sociedades (la negrilla no es del texto original)[[329]](#footnote-329):

Decreto extraordinario número 1080 de 1996. ART. 2º—Funciones de la Superintendencia de Sociedades. La Superintendencia de Sociedades desarrollará las atribuciones administrativas y jurisdiccionales que le corresponden, mediante el ejercicio de las siguientes funciones:

(…) 4. Solicitar, confirmar y analizar de manera ocasional, y **en la forma, detalle y términos que ella determine**, la información que requiera sobre la situación jurídica, contable, económica o administrativa de cualquier sociedad no vigilada por la Superintendencia Bancaria, o sobre operaciones específicas de la misma.

Kester manifestó[[330]](#footnote-330):

**Dos modelos de Balance de Situación**. No existe ningún modelo fijo para formular el Balance de Situación, si bien en nuestra época se acentúa cada vez más la tendencia de lograr una máxima uniformidad en este sentido para dar más eficacia al valor de las estadísticas que se derivan de esta clase de documentos. Determinadas industrias que están sujetas al control del Estado vienen obligadas a presentar informes periódicos del resultado de sus operaciones con arreglo a modelos ya fijos y uniformes. Los Bancos, en algunos países, han de publicar también sus balances con sujeción a modelos-tipo para esta clase de instituciones. Hay asimismo algunas agrupaciones comerciales que tienen adoptados para uso de sus miembros ciertos modelos de balance y de informes periódicos que se utilizan por la mayor parte de ellos. A continuación ofrecemos a nuestros lectores dos modelos de balance que pueden considerarse típicos, y en el capítulo IV del Tomo II volveremos de nuevo a considerar con mayor amplitud esta cuestión de forma en la presentación del documento de referencia.

La primera forma (cuyo ejemplo figura en la página 249) se adapta al principio que ya fue establecido en el capítulo III del presente volumen. Recibe el nombre de «disposición informativa» y se basa en la ecuación de patrimonio expresada como sigue:

Activo — Pasivo = Patrimonio

Como no se trata de una forma técnica, suele ser la que prefieren los elementos directores no versados en la ciencia contable.

Esta forma (cuyo ejemplo figura en la página 250) responde a la ecuación del patrimonio que se expresa:

Activo = Pasivo + Patrimonio

Esta forma refleja la posición financiera expresándola con arreglo al mismo principio que rige para las cuentas, o sea figurando la sustracción del Activo y el Pasivo por medio de su respectiva colocación al Debe y al Haber. Hemos de advertir, sin embargo, que este modo de reflejarse las sustracciones no está rigurosamente establecido, pues también se efectúan algunas restas de cantidades, como, por ejemplo, el caso de las cuentas de evaluación que se deducen de la partida de activo a que cada una se refiere, haciéndolo así con objeto que el estado sea más fácilmente inteligible. En cuanto a la disposición de las partidas y los grupos de partidas, se hace exactamente igual que en la primera forma, o sea con arreglo al grado de efectividad de los elementos de activo y al de exigibilidad de los de pasivo. Esta segunda disposición del Balance suele aplicarse cuando se destina a publicidad.

Luego Kester manifestó:[[331]](#footnote-331)

**Relación entre la forma del Balance y su función**. La forma del Balance de Situación, esto es, la agrupación de sus conceptos, debe ser tal que produzca la información necesaria exigida por los distintos interesados. Según antes expusimos, sin embargo, la función del Balance en cuanto a exponer la solvencia es fundamental y de común interés a todas las partes interesadas. De aquí que la necesidad de manifestar la solvencia sea el principio dominante en la ordenación del contenido del Balance. Puede ser que en ciertos casos se ofrezcan consideraciones de igual o mayor importancia, pero éstos son de tan escasa importancia que pueden pasarse por alto en la formulación de los principios generales de forma, ya que ha de ser fácil, cuando la oportunidad se presente, realizar las modificaciones de forma que parezcan necesarias. Por lo tanto, todo Balance debe ofrecer una agrupación de conceptos que exponga la solvencia y, además, en cuanto este requisito básico lo permita, debe manifestar los hechos referentes a la estabilidad y a la estructura del capital.

También Kester advirtió:[[332]](#footnote-332)

**La forma inglesa y la continental**. En cuanto a la forma del Balance de Situación, existen dos tipos principales: el inglés y el continental o americano, ambos de carácter bien definido y regulado, lo que no impide que dentro de ellos se observen diversas variantes.

La principal diferencia existente entre estos dos tipos consiste en la forma de presentar el Activo y el Pasivo, puesto que en la forma inglesa el primero se escribe en la parte derecha y el Pasivo y Capital a la parte izquierda, mientras que en el Balance del tipo continental la colocación es a la inversa. (…)

Para ilustrar cómo la legislación puede estructurar el balance, transcribimos aquí la parte pertinente de la *Cuarta Directiva Europea*[[333]](#footnote-333):

SECCIÓN 3

Estructura del balance

Artículo 8

Para la presentación del balance, los miembros prescribirán uno de los dos esquemas o los dos esquemas previstos en los artículos 9 y 10. Si un Estado miembro prescribe los dos esquemas, podrá dejar a las sociedades la elección entre ambos.

Los Estados miembros podrán permitir o exigir a las sociedades que adopten la presentación del balance establecida en el artículo 10 bis en lugar de otras presentaciones prescritas o permitidas.

Artículo 9

Activo

A) Capital suscrito no desembolsado que se invoque

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción del capital invocado, en el pasivo. En este caso, la parte del capital invocado pero todavía no desembolsado, deberá figurar bien en la partida A del activo, o bien en la partida D II 5 del activo).

B) Gastos de establecimiento

tal como se definen en la legislación nacional y en la medida en que ésta autorice su inscripción en el activo. La legislación nacional podrá disponer también la inscripción de los gastos de establecimiento como primera partida bajo «Inmovilizaciones incorporales».

C) Activo inmovilizado

I. Inmovilizaciones incorporales

1. Gastos de investigación y desarrollo, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

2. Concesiones, patentes, licencias, marcas, así como derechos y bienes similares, si hubieran sido:

a) adquiridos a título oneroso, sin que deban figurar en la partida C I 3;

b) creados por la misma empresa, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

3. Fondo de comercio, en la medida en que se haya adquirido a título oneroso.

4. Anticipos abonados.

II. Inmovilizaciones corporales

1. Terrenos y construcciones.

2. Instalaciones técnicas y máquinas.

3. Otras instalaciones, herramientas y mobiliario.

4. Anticipos abonados e inmovilizaciones corporales en curso.

III. Inmovilizaciones financieras

1. Participaciones en empresas ligadas.

2. Créditos a empresas ligadas.

3. Participaciones.

4. Créditos a empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.

5. Títulos que tengan el carácter de inmovilizaciones.

6. Otros préstamos.

7. Acciones propias o participaciones propias (con indicación de su valor nominal o, a falta de valor nominal, de su valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.

D) Activo circulante

I. Existencias

1. Materias primas y consumibles.

2. Productos en curso de fabricación.

3. Productos acabados y mercancías.

II. Créditos

(El importe de los créditos cuya duración residual sea superior a un año deberá indicarse de forma separada para cada una de las partidas que se indican a continuación)

1. Créditos resultantes de ventas y prestaciones de servicios.

2. Créditos a empresas ligadas.

3. Créditos a empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.

4. Otros créditos.

5. Capital suscrito, invocado pero no desembolsado (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción del capital invocado en la partida A del activo).

6. Cuentas de regularización (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida E del activo).

III. Valores mobiliarios

1. Participaciones en empresas ligadas.

2. Acciones propias o participaciones propias (con indicación de su valor nominal o, a falta de valor nominal, de su valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.

3. Otros valores mobiliarios.

IV. Haberes en bancos, haberes en cuentas postales, cheques y dinero efectivo en Caja

E) Cuentas de regularización

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida D II 6 del activo).

F) Pérdidas del ejercicio

(a menos que la legislación nacional disponga su inscripción en la partida A VI del pasivo).

Pasivo

A) Capital y reservas

I. Capital suscrito

(a menos que la legislación nacional prevea la inscripción en esta partida del capital invocado. En ese caso, los importes del capital suscrito y del capital desembolsado deberán mencionarse de forma separada).

II. Primas de emisión

III. Reserva de revaluación

IV. Reservas

1. Reserva legal en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de tal reserva.

2. Reserva para acciones propias o participaciones propias, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de tal reserva, sin perjuicio de la letra b) del apartado 1 del artículo 22 de la Directiva 77/91/CEE.

3. Reservas estatutarias.

4. Otras reservas.

V. Resultados diferidos

VI. Resultado del ejercicio

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de esta partida en las partidas F del activo o E del pasivo).

B) Provisiones

1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.

2. Provisiones para impuestos.

3. Otras provisiones.

C) Deudas

(El importe de las deudas cuya duración residual no sea superior a un año y el importe de las deudas cuya duración residual sea superior a un año, deberán indicarse de forma separada para cada una de las partidas siguientes, así como para el conjunto de estas partidas).

1. Empréstitos obligacionales, con especificación de los empréstitos convertibles.

2. Deudas con entidades de crédito.

3. Anticipos recibidos por pedidos, siempre que no se hayan deducido de las existencias de forma separada.

4. Deudas por compras y prestaciones de servicios.

5. Deudas representadas mediante efectos de comercio.

6. Deudas con empresas ligadas.

7. Deudas con empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.

8. Otras deudas, con inclusión de las deudas fiscales y de las deudas a la Seguridad Social.

9. Cuentas de regularización (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida D del pasivo).

D) Cuentas de regularización

E) Beneficios del ejercicio

(a menos que la legislación nacional disponga su inscripción en la partida A VI del pasivo).

Artículo 10

A) Capital suscrito no desembolsado que se invoque

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción del capital invocado en la partida L. En este caso, la parte del capital invocado pero todavía no desembolsado, deberá figurar bien en la partida A, o bien en la partida D II 5).

B) Gastos de establecimiento

tal como se definen en la legislación nacional y en la medida en que ésta autorice su inscripción en el activo. La legislación nacional podrá disponer también la inscripción de los gastos de establecimiento como primera partida bajo «Inmovilizaciones incorporales».

C) Activo inmovilizado

I. Inmovilizaciones incorporales

1. Gastos de investigación y desarrollo, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

2. Concesiones, patentes, licencias, marcas, así como los derechos y bienes similares, si hubieran sido:

a) adquiridos a título oneroso, sin que deban figurar en la partida C I 3;

b) creados por la misma empresa, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

3. Fondo de comercio, en la medida en que se haya adquirido a título oneroso.

4. Anticipos abonados.

II. Inmovilizaciones corporales

1. Terrenos y construcciones.

2 Instalaciones técnicas y máquinas.

3. Otras instalaciones, herramientas y mobiliario.

4. Anticipos abonados e inmovilizaciones corporales en curso.

III. Inmovilizaciones financieras

1. Participaciones en empresas ligadas.

2. Créditos a empresas ligadas.

3. Participaciones.

4. Créditos a empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.

5. Títulos que tengan el carácter de inmovilizaciones.

6. Otros préstamos.

7. Acciones propias o participaciones propias (con indicación de su valor nominal o, a falta de valor nominal, de su valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.

D) Activo circulante

I. Existencias

1. Materias primas.

2. Productos en curso de fabricación.

3. Productos acabados y mercancías.

II. Créditos

(El importe de los créditos cuya duración residual sea superior a un año deberá indicarse de forma separada para cada una de las partidas que se indican a continuación)

1. Créditos resultantes de ventas y prestaciones de servicios.

2. Créditos a empresas ligadas.

3. Créditos a empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.

4. Otros créditos.

5. Capital suscrito, invocado pero no desembolsado (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción del capital invocado en la partida A).

6. Cuentas de regularización (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de la cuentas de regularización en la partida E).

III. Valores mobiliarios

1. Participaciones en empresas ligadas.

2. Acciones propias o participaciones propias (con indicación del valor nominal o, a falta de valor nominal, de valor par contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.

3. Otros valores mobiliarios.

IV. Haberes en bancos, haberes en cuentas postales, cheques y existencias en Caja

E) Cuentas de regularización

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida D II 6).

F) Deudas cuya duración residual no sea superior a un año

1. Empréstitos obligacionales, con especificación de los empréstitos convertibles.

2. Deudas con entidades de crédito.

3. Anticipos recibidos por pedidos, siempre que no se hayan deducido de las existencias de forma separada.

4. Deudas por compras y prestaciones de servicios.

5. Deudas representadas mediante efectos de comercio.

6. Deudas con empresas ligadas.

7. Deudas con empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.

8. Otras deudas, con inclusión de las deudas fiscales y de las deudas a la Seguridad Social.

9. Cuentas de regularización (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida K).

G) Activo circulante

(incluidas las cuentas de regularización si se indican en la partida E) superior a las deudas cuya duración residual no sea superior a un año (incluidas las cuentas de regularización si se indican en la partida K).

H) Importe total de los elementos del activo después de la deducción de las deudas cuya duración residual no sea superior a un año.

I) Deudas cuya duración residual sea superior a un año

1. Empréstitos obligacionales, con especificación de los empréstitos convertibles.

2. Deudas con entidades de crédito.

3. Anticipos recibidos por pedidos, siempre que no se hayan deducido de las existencias de forma separada.

4. Deudas por compras y prestaciones de servicios.

5. Deudas representadas mediante efectos de comercio.

6. Deudas con empresas ligadas.

7. Deudas con empresas con las cuales la sociedad tenga un vínculo de participación.

8. Otras deudas, con inclusión de las deudas fiscales y de las deudas a la Seguridad Social.

9. Cuentas de regularización (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida K).

J) Provisiones

1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.

2. Provisiones para impuestos.

3. Otras provisiones.

K) Cuentas de regularización

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en las partidas F 9 o I 9).

L) Capital y reservas

I. Capital suscrito

(a menos que la legislación nacional no prevea la inscripción del capital invocado en esta partida. En ese caso, los importes del capital suscrito y del capital desembolsado deberán mencionarse de forma separada).

II. Primas de emisión

III. Reservas de revaluación

IV. Reservas

1. Reserva legal, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de tal reserva.

2. Reserva para acciones propias o participaciones propias, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de tal reserva, sin perjuicio de los dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 22 de la Directiva 77/91/ CEE.

3. Reservas estatutarias.

4. Otras reservas.

V. Resultados diferidos

VI. Resultado del ejercicio

Artículo 10 bis

En lugar de la presentación de partidas del balance establecida en los artículos 9 y 10, los Estados miembros podrán permitir o exigir a las sociedades, o a determinadas categorías de sociedad, que presenten dichas partidas basándose en una distinción entre partidas circulantes y no circulantes, siempre y cuando la información facilitada sea al menos equivalente a la exigida en los artículos 9 y 10.

Se ha discutido sobre la naturaleza del balance. Así, por ejemplo, Etcheverry registró[[334]](#footnote-334):

La naturaleza jurídica del balance ha sido discutida. No es un hecho o acto jurídico, ni siquiera intelectual; es una exteriorización ordenada de diversos registros que, como síntesis, revela un “momento” de la vida de la empresa; ese momento es estático, en oposición a la real evolución económica, que es dinámica.

En mi opinión personal esa controversia ha sido superada por la evolución del derecho contable, para el cual los estados financieros son verdaderas declaraciones o afirmaciones de sus preparadores, que tienen claras y expresas consecuencias jurídicas.

### De la cuenta al estado de resultados

Escribió Pacioli:

Y por aquellas partidas que no quisieras traspasar en el dicho mayor “A” (podrían ser tuyas personales, las que te pertenecen y por las cuales no estás obligado a rendir cuentas a alguien, como son: Gastos de mercaderías; Gastos de Casa, Ingresos, Egresos y todos los Gastos extraordinarios, Rentas, Pensiones, Tributos, Censos…), éstas y otras similares conviene que sean saldadas en el mismo Mayor Cruz por la cuenta “Provechos y Daños” o “Ingresos y Egresos” o diremos “Utilidades y Daños”, y de este modo: que los cargos los lleves al Debe, ya que raras veces se pueden tener cuentas de gastos de crédito diciendo en el saldo (ayudado, como muchas veces se ha dicho, de la menor cantidad en el Debe o en el Haber) por “Provechos y Daños” y esto, a hojas tantas… y así, ya habrás saldado todas estas partidas por la cuenta de “Provechos y Daños” (Pro e Danno), en la cual de inmediato, haciendo la suma del Debe y del Haber, podrás conocer tus ganancias o pérdidas; por el hecho de que en el tal Balance se hará la paridad, e igualándose las sumas, es decir, las cosas que se deben restar serán restadas y las que se deben añadir serán proporcionalmente añadidas en sus lugares.

Y si el resultado de la cuenta es mayor en el Debe que en el Haber, tú habrás perdido esta diferencia en tu tráfico, desde que lo que comenzaste a la fecha; y si, por el contrario, es mayor el Haber, entonces tu podrás decir que ganaste aquella diferencia en el dicho tiempo.

Y a la vista de esta pérdida o ganancia tuya, entonces saldarás esta cuenta por la del Capital, al cual, al principiar tu manejo, tú pasaste el inventario de todos tus bienes, y los saldarás del siguiente modo: (…)

Enseñó Restrepo[[335]](#footnote-335):

El balance general sirve de preliminar a la clausura de libros. Las operaciones que se hacen para la liquidación anual, para saber al fin del año el estado de los negocios, son éstas en orden riguroso: *Balance general, inventario de salida, cómputo de pérdidas y ganancias, incorporación de las ganancias y las pérdidas en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, saldación de esta cuenta y clausura de libros*.

Explicó Ripert[[336]](#footnote-336):

La adición de cifras llevadas al activo o al pasivo hace aparecer sumas totales distintas. Para llegar al equilibrio del balance se compensa la inferioridad comprobada inscribiendo ya sea en el activo, ya sea en el pasivo como cuenta de orden la cuenta de ganancias y pérdidas, que se denomina con frecuencia cuenta de pérdidas y ganancias, para hacer comprender mejor por esta expresión el puesto de esta cuenta en el balance.

La importancia de las variaciones del patrimonio (también llamado capital líquido) hizo que la cuenta de *pérdidas y ganancias* se empezare a presentar por separado. Kester explicó[[337]](#footnote-337):

**Liquidación de Pérdidas y Ganancias.** Según hemos indicado en el capítulo IV, el resumen de Pérdidas y Ganancias refleja los orígenes de cualquier variación que se acuse en el capital líquido como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo, y aparte lo que puedan proceder de ampliaciones o reducciones del capital invertido. Aunque en realidad este resumen es parte integrante del Balance de Situación que refleja la posición financiera, suele, sin embargo, formularse por separado a causa de la importancia que su contenido reviste. Amplía y completa los detalles contenidos en dicho Balance, y viene a constituir un suplemento de aquél, por cuanto proporciona conocimientos adicionales, y un complemento del mismo, porque contiene el historial de la vida mercantil que cristaliza en el Balance.

Igual que ocurre en el Balance de Situación, deben también considerarse en el Extracto de Pérdidas y Ganancias dos cuestiones principales, que son: 1°, su forma o presentación y 2°, su contenido. Procederemos al examen de estas dos cuestiones una vez estudiados algunos términos que con más frecuencia intervienen en dicho extracto. (…)

**Forma o presentación del Estado de Pérdidas y Ganancias.** Uno de los principales problemas que plantea el estado de Pérdidas y Ganancias consiste en su forma o presentación, o, lo que es lo mismo, en la manera de formularlo.

Principios Generales. El Estado de Pérdidas y Ganancias, como complementario del Balance de Situación, tiene el mismo carácter formal que éste, y le son aplicables las mismas consideraciones generales que regulan la confección del Balance, como son: 1°, objeto general para que se destina; 2°, riesgo de complicar la exposición de datos esenciales por abuso de detalles, y 3°, aspecto general, legible, claro en su expresión y forma, y bien estructurado. (…)

**Dos modelos de Estado de Pérdidas y Ganancias.** Con respecto al Estado de Pérdidas y Ganancias, aún existe menor uniformidad que con respecto al Balance. A propósito de estos particulares, recomendamos a nuestros lectores se refieran al capítulo V del tomo II, donde tratamos ampliamente de la forma, contenido y función que desempeñan estos estados. Hemos de advertir que en el extracto de Pérdidas y Ganancias suelen apreciarse algunos puntos de divergencia en cuanto a la manera de disponer sus diferentes partidas. Hay algunos de ellos donde el importe total del grupo denominado Gastos de venta se resta del Beneficio bruto para obtener la cifra de beneficio líquido de las ventas. En otros casos, muy frecuentes por cierto, se determina la cifra de Beneficio líquido de explotación por diferencia entre los importes del Beneficio bruto y la suma de los Gastos de venta con los Gastos generales de administración. Cuando se procede de esta última manera, no se incluyen como parte de las actividades regulares u ordinarias del negocio los resultados derivados del departamento Financiero o de Tesorería, sino que, generalmente, se expresan después de fijada la cantidad de Beneficio líquido de explotación en dos secciones que se denominan, respectivamente, «Otros productos» y « Deducciones de productos». Los dos modelos que ofrecemos a continuación, aunque difieren entre sí en cuanto a terminología y disposición de sus distintas secciones, pueden también tomarse como modelos típicos. Se denominan «disposición informativa» y «disposición contable», y son análogas a las que acabamos de citar a propósito del Balance de Situación. La primera forma fue ya explicada en el capítulo V de este Tratado. En cuanto a la disposición contable (cuyo ejemplo figura en la página 254), es casi una copia exacta de la cuenta de Pérdidas y Ganancias del libro Mayor. Su principal diferencia consiste en que la información relativa a «ventas», que en el libro Mayor se reúne en la cuenta de Ventas, aquí se desarrolla en columna interior para reflejar su resumen al frente del estado. De una manera análoga se hace también el resumen de la información relativa al costo de géneros vendidos.

En su *Contabilidad Superior*, Kester manifestó:[[338]](#footnote-338)

**Definición y objetivo**. Así como la definición que se ha dado al Balance de Situación es la de estado de situación financiera, al resumen de Pérdidas y Ganancias puede calificarse como un estado de la explotación del negocio. Dicho estado presenta un cuadro de las actividades comerciales emprendidas con la finalidad de lograr beneficios, el resultado de las cuales se refleja en la situación financiera incluida en el Balance de Situación. Mientras el último refleja los resultados o efectos, el primero indica el esfuerzo o las actividades. El Balance de Situación es una posición en determinada fecha: es estático. El Estado de Pérdidas y Ganancias es un estado de progreso o cambios ocurridos durante un período dado: es dinámico.

El resumen de Pérdidas y Ganancias es, por lo tanto, un instrumento de la mayor importancia en el gobierno interno del comercio. El progreso de toda empresa está en manos de sus gerentes y de los auxiliares de éstos. Los resultados que ellos logren deben comprobarse y medirse de forma tan exacta como sea posible. Del mismo modo que en el Balance de Situación, ha sido conveniente establecer en el resumen de Pérdidas y Ganancias una clasificación y división adecuadas, y la forma que adopte el mencionado documento dependerá del objeto primario que haya de servir. Es por ello que, con objeto de centralizar el *control* o dominio sobre cada uno de los grandes grupos en que se desenvuelven las actividades del negocio, se establece una sección para efectuar el resumen de las operaciones de cada uno de ellos. De este modo, dentro de la forma usual del estado de Pérdidas y Ganancias se establecen resúmenes distintos de los resultados que se derivan de las siguientes actividades:

1. Fabricación o compras.

2. Ventas o distribución.

3. Generales y administrativas.

4. Administración financiera.

Dentro de estos grupos, o en adición a ellos, pueden existir otros cuyas finalidades sean aquilatar, de manera más definida, el resultado de las actividades encomendadas a la vigilancia de determinados jefes o auxiliares en el plan orgánico del negocio. La forma detallada del resumen de Pérdidas y Ganancias depende, por lo tanto, del plan de organización interna y de la política de fiscalización que se observe.

De la misma manera que ocurre respecto del balance, la legislación europea estructura el estado de resultados. Esto se lee en la *Cuarta Directiva*:[[339]](#footnote-339)

Artículo 23

1. Importe neto del volumen de negocios.

2. Variación de las existencias de productos acabados y en curso de fabricación.

3. Trabajos efectuados por la empresa para sí misma y reflejados en el activo.

4. Otros ingresos de explotación.

5. a) Cargas de materias primas y consumibles.

b) Otras cargas externas.

6. Gastos de personal:

a) Salarios y emolumentos;

b) Cargas sociales, con mención separada de las que cubran las pensiones.

7. a) Correcciones de valor sobre gastos de establecimiento y sobre inmovilizaciones corporales e incorporales.

b) Correcciones de valor sobre elementos del activo circulante, en la medida en que rebasen las correcciones de valor normales en el seno de la empresa.

8. Otras cargas de explotación.

9. Productos procedentes de participaciones, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

10. Ingresos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

11. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

12. Correcciones de valor sobre inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que formen parte del activo circulante.

13. Intereses y cargas asimiladas, con mención separada de los correspondientes a empresas ligadas.

14. Impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias.

15. Resultado procedente de las actividades ordinarias, después de deducir impuestos.

16. Ingresos excepcionales.

17. Cargas excepcionales.

18. Resultado excepcional.

19. Impuestos sobre el resultado excepcional.

20. Otros impuestos que no figuren en las partidas anteriores.

21. Resultado del ejercicio.

Artículo 24

A) Cargas

1. Reducción de las existencias de productos acabados y en curso de fabricación.

2. a) Cargas de materias primas y consumibles;

b) Otras cargas externas.

3. Gastos de personal:

a) Salarios y emolumentos;

b) Cargas sociales, con mención separada de las que cubren las pensiones.

4. a) Correcciones de valor sobre gastos de establecimiento y sobre inmovilizaciones corporales e incorporales.

b) Correcciones de valor sobre elementos del activo circulante, en la medida en que rebasen las correcciones de valor normales en el seno de la empresa.

5. Otras cargas de explotación.

6. Correcciones de valor sobre inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que formen parte del activo circulante.

7. Intereses y cargas asimiladas, con mención separada de las relativas a las empresas ligadas.

8. Impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias.

9. Resultado procedente de las actividades ordinarias, después de deducir impuestos.

10. Cargas excepcionales.

11. Impuestos sobre el resultado excepcional.

12. Otros impuestos que no figuren en las partidas anteriores.

13. Resultado del ejercicio.

B) Ingresos

1. Importe neto del volumen de negocios.

2. Aumento de las existencias de productos acabados y en curso de fabricación.

3. Trabajos efectuados por la empresa para sí misma y reflejados en el activo.

4. Otros ingresos de explotación.

5. Ingresos procedentes de participaciones, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

6. Productos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

7. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

8. Resultado procedente de las actividades ordinarias, después de deducir impuestos.

9. Ingresos excepcionales.

10. Resultado del ejercicio.

Artículo 25

1. Importe neto del volumen de negocios.

2. Costos de producción de las prestaciones hechas para la realización del volumen de negocios (comprendidas las correcciones de valor).

3. Resultado bruto procedente del volumen de negocios.

4. Costos de distribución (comprendidas las correcciones de valor).

5. Gastos generales administrativos (comprendidas las correcciones de valor).

6. Otros productos de explotación.

7. Ingresos procedentes de participaciones, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

8. Ingresos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

9. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

10. Correcciones de valor sobre inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que formen parte del activo circulante.

11. Intereses y cargas asimiladas, con mención separada de los relativos a empresas ligadas.

12. Impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias.

13. Resultado procedente de las actividades ordinarias, después de deducir impuestos.

14. Ingresos excepcionales.

15. Cargas excepcionales.

16. Resultado excepcional.

17. Impuestos sobre el resultado excepcional.

18. Otros impuestos que no figuren en las anteriores partidas.

19. Resultado del ejercicio.

Artículo 26

A) Cargas

1. Costos de producción de las prestaciones hechas para la realización del volumen de negocios (comprendidas las correcciones de valor).

2. Costos de distribución (comprendidas las correcciones de valor).

3. Gastos generales administrativos (comprendidas las correcciones de valor).

4. Correcciones de valor sobre inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que formen parte del activo circulante.

5. Intereses y cargas asimiladas, con mención separada de las relativas a empresas ligadas.

6. Impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias.

7. Resultado procedente de las actividades ordinarias, deducidos los impuestos.

8. Cargas excepcionales.

9. Impuestos sobre el resultado excepcional.

10. Otros impuestos que no figuren en las partidas anteriores.

11. Resultado del ejercicio.

B) Ingresos

1. Importe neto del volumen de negocios.

2. Otros ingresos de explotación.

3. Ingresos procedentes de participaciones, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

4. Ingresos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

5. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

6. Resultado procedente de las actividades ordinarias, deducidos los impuestos.

7. Ingresos excepcionales.

8. Resultado del ejercicio.

Para precisar su relación con el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, de la mano de Ripert[[340]](#footnote-340), hagamos una breve explicación de la expresión beneficios:

De este modo se comprende el sentido especial de la palabra “beneficios” en la empresa comercial. Los beneficios no dependen de la cifra de negocios realizados durante el año comparado con los gastos que se han expuesto, sino que dependen únicamente de los resultados del inventario establecido sobre los datos de la contabilidad. El beneficio consiste en el excedente de los elementos del activo respecto de los elementos del pasivo. Es el aumento de valor de la empresa durante el ejercicio, el cual puede ser apreciado únicamente por el balance. Esta noción del beneficio es profundamente justa y una contabilidad, cada día más perfeccionada, hace aparecer de una manera más neta el beneficio.

Para los particulares la distinción de los beneficios y del capital no ofrece interés a menos que sea para un mejor conocimiento o para someterlos a las imposiciones fiscales. Pero para las sociedades la importancia es muy grande pues los accionistas deben mantener el capital invertido en la empresa y no pueden distribuir los beneficios en detrimento de este capital. Volveremos sobre esta materia al estudiar las sociedades.

### Otros estados financieros

A lo largo de la historia, las leyes y las costumbres mercantiles han exigido la publicación de información adicional a la contenida en el balance y en el estado de resultados. Así, por ejemplo, en los Estados Unidos de América a las empresas captadoras, a través de acciones, de ahorro del público, las obligaron a detallar los dineros recibidos y la forma de inversión de ellos[[341]](#footnote-341). Los autores de la primera mitad del siglo XX se refieren a los estados financieros complementarios, enumerándolos y explicándolos (Paton menciona *Cash reports, Departamental Statements, Statements of working capital, Reports to supervisory authorities, Statement of Affairs, Estimated statement, Cumulative Statements, Graphic presentation[[342]](#footnote-342)* y al Estado de superávit[[343]](#footnote-343)). Los organismos reguladores se ocuparon de ciertas declaraciones o estados. Por ejemplo, en 1963 el APB expidió la Opinión *The Statement of Source and Application of Funds* yen 1971 *Reporting Changes in Financial Position*. En 1987 FASB emitió su *Statement of Cash Flows*. Poco a poco fue emergiendo la categoría que denominamos *Estados financieros básicos*, que distingue un conjunto *completo* de estados financieros. En su Concepto 5, FASB señaló[[344]](#footnote-344):

13. The amount and variety of information that financial reporting should provide about an entity require several financial statements. A full set of financial statements for a period should show:

Financial position at the end of the period

Earnings (net income) for the period

Comprehensive income (total nonowner changes in equity) for the period

Cash flows during the period

Investments by and distributions to owners during the period.

Information about earnings, comprehensive income, cash flows, and transactions with owners have in common that they are different kinds of information about the effects of transactions and other events and circumstances that change assets and liabilities during a period.

14. This Statement does not consider details of displaying those different kinds of information and does not preclude the possibility that some entities might choose to combine some of that information in a single statement. In present practice, for example, a reconciliation of beginning and ending balances of retained earnings is sometimes appended to an income statement.

En el ámbito de IASC, el Borrador para exposición número 7, denominado *Statement of source and aplications of funds* (1976) dio lugar al IAS 7 *Statement of changes in financial position* (1977), que en 1992 fue reemplazado por IAS 7 *Cash flow statements*.[[345]](#footnote-345) La revisión de 1997 de la International Accounting Standards IAS 1, *Presentation of financial statements*, derogó IAS 1 *Disclosed in financial statements*, IAS 5 *Information to be disclosed in financial statements* y IAS 13 *Presentation of current assets y and current liabilities*, y dispuso[[346]](#footnote-346):

7. A complete set of financial statements includes the following components:

(a) balance sheet;

(b) income statement;

(c) a statement showing either:

(i) all changes in equity; or

(ii) changes in equity other than arising from capital transactions with owners and distributions to owners;

(d) cash flow statements; and

(e) accounting policies and explanatory notes.

*IAS 1*, luego de las reformas sufridas en 2003, 2004, 2005, 2007 dice:[[347]](#footnote-347)

Complete set of financial statements

10 A complete set of financial statements comprises:

(a) a statement of financial position as at the end of the period;

(b) a statement of comprehensive income for the period;

(c) a statement of changes in equity for the period;

(d) a statement of cash flows for the period;

(e) notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory information; and

(f) a statement of financial position as at the beginning of the earliest comparative period when an entity applies an accounting policy retrospectively or makes a retrospective restatement of items in its financial statements, or when it reclassifies items in its financial statements.

An entity may use titles for the statements other than those used in this Standard.

11 An entity shall present with equal prominence all of the financial statements in a complete set of financial statements.

12 As permitted by paragraph 81, an entity may present the components of profit or loss either as part of a single statement of comprehensive income or in a separate income statement. When an income statement is presented it is part of a complete set of financial statements and shall be displayed immediately before the statement of comprehensive income.

13 Many entities present, outside the financial statements, a financial review by management that describes and explains the main features of the entity’s financial performance and financial position, and the principal uncertainties it faces. Such a report may include a review of:

(a) the main factors and influences determining financial performance, including changes in the environment in which the entity operates, the entity’s response to those changes and their effect, and the entity’s policy for investment to maintain and enhance financial performance, including its dividend policy;

(b) the entity’s sources of funding and its targeted ratio of liabilities to equity; and

(c) the entity’s resources not recognised in the statement of financial position in accordance with IFRSs.

14 Many entities also present, outside the financial statements, reports and statements such as environmental reports and value added statements, particularly in industries in which environmental factors are significant and when employees are regarded as an important user group. Reports and statements presented outside financial statements are outside the scope of IFRSs.

En los Fundamentos de las conclusiones de esta norma se lee:[[348]](#footnote-348)

Complete set of financial statements

Titles of financial statements (paragraph 10)

BC14 The exposure draft of 2006 proposed changes to the titles of some of the financial statements—from ‘balance sheet’ to ‘statement of financial position’, from ‘income statement’ to ‘statement of profit or loss’ and from ‘cash flow statement’ to ‘statement of cash flows’. In addition, the exposure draft proposed a ‘statement of recognised income and expense’ and that all owner changes in equity should be included in a ‘statement of changes in equity’. The Board did not propose to make any of these changes of nomenclature mandatory.

BC15 Many respondents opposed the proposed changes, pointing out that the existing titles had a long tradition and were well understood. However, the Board reaffirmed its view that the proposed new titles better reflect the function of each financial statement, and pointed out that an entity could choose to use other titles in its financial report.

BC16 The Board reaffirmed its conclusion that the title ‘statement of financial position’ not only better reflects the function of the statement but is consistent with the Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, which contains several references to ‘financial position’. Paragraph 12 of the Framework states that the objective of financial statements is to provide information about the financial position, performance and changes in financial position of an entity; paragraph 19 of the Framework states that information about financial position is primarily provided in a balance sheet. In the Board’s view, the title ‘balance sheet’ simply reflects that double entry bookkeeping requires debits to equal credits. It does not identify the content or purpose of the statement. The Board also noted that ‘financial position’ is a well-known and accepted term, as it has been used in auditors’ opinions internationally for more than 20 years to describe what the ‘balance sheet’ presents. The Board decided that aligning the statement’s title with its content and the opinion rendered by the auditor would help the users of financial statements.

BC17 As to the other statements, respondents suggested that renaming the balance sheet the ‘statement of financial position’ implied that the ‘cash flow statement’ and the ‘statement of recognised income and expense’ do not also reflect an entity’s financial position. The Board observed that although the latter statements reflect changes in an entity’s financial position, neither can be called a ‘statement of changes in financial position’, as this would not depict their true function and objective (ie to present cash flows and performance, respectively). The Board acknowledged that the titles ‘income statement’ and ‘statement of profit or loss’ are similar in meaning and could be used interchangeably, and decided to retain the title ‘income statement’ as this is more commonly used.

BC18 The title of the proposed new statement, the ‘statement of recognised income and expense’, reflects a broader content than the former ‘income statement’. The statement encompasses both income and expenses recognised in profit or loss and income and expenses recognised outside profit or loss.

BC19 Many respondents opposed the title ‘statement of recognised income and expense’, objecting particularly to the use of the term ‘recognised’. The Board acknowledged that the term ‘recognised’ could also be used to describe the content of other primary statements as ‘recognition’, explained in paragraph 82 of the Framework, is ‘the process of incorporating in the balance sheet or income statement an item that meets the definition of an element and satisfies the criteria for recognition set out in paragraph 83.’ Many respondents suggested the term ‘statement of comprehensive income’ instead.

BC20 In response to respondents’ concerns and to converge with SFAS 130, the Board decided to rename the new statement a ‘statement of comprehensive income’. The term ‘comprehensive income’ is not defined in the Framework but is used in IAS 1 to describe the change in equity of an entity during a period from transactions, events and circumstances other than those resulting from transactions with owners in their capacity as owners. Although the term ‘comprehensive income’ is used to describe the aggregate of all components of comprehensive income, including profit or loss, the term ‘other comprehensive income’ refers to income and expenses that under IFRSs are included in comprehensive income but excluded from profit or loss.

BC21 In finalising its revision, the Board confirmed that the titles of financial statements used in this Standard would not be mandatory. The titles will be used in future IFRSs but are not required to be used by entities in their financial statements. Some respondents to the exposure draft expressed concern that non-mandatory titles will result in confusion. However, the Board believes that making use of the titles non-mandatory will allow time for entities to implement changes gradually as the new titles become more familiar.

La transcripción que antecede nos pone en guardia respecto de cambios que son de título más que de contenido. Es evidente que un mismo estado puede ser denominado de varias maneras, así como que ciertos títulos describen mejor que otros el contenido del respectivo estado.

En Colombia, como ya anotamos, el *Decreto 2160 de 1986* dispuso:

Artículo 84. ESTADOS FINANCIEROS BASICOS. Los estados financieros básicos están constituidos por:

a) El balance general o estado de situación financiera.

b) El estado de ganancias y pérdidas o estado de resultados.

c) El estado de ganancias (déficit) acumulado.

d) El estado de cambios en la situación financiera, y

e) Las notas a los estados financieros.

Posteriormente el *Decreto 2649 de 1993* determinó:

ARTICULO 22. ESTADOS FINANCIEROS BASICOS. Son estados financieros básicos:

1. El balance general.

2. El estado de resultados.

3. El estado de cambios en el patrimonio.

4. El estado de cambios en la situación financiera, y

5. El estado de flujos de efectivo.

Obsérvese la enumeración que hizo la *Ley 222 de 1995* (la negrilla no es del original):

Artículo 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.

La matriz o controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten **la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo** de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.

Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o improbación.

Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial.

### Estructura y forma de los estados financieros en la legislación colombiana

La Ley colombiana no establece la estructura ni la forma de los estados financieros.[[349]](#footnote-349) Se remitió a los reglamentos y a la técnica. A título de ejemplo de esta posición legislativa, léase el párrafo segundo del artículo 445 del *Código de Comercio*, el cual dice:

El balance se hará conforme a las prescripciones legales y a las normas de contabilidad establecidas.

Las normas reglamentarias optaron por señalar diversos datos que se deben incluir en los estados financieros, pero sin determinar una estructura obligatoria. Más aún: en muchas ocasiones estas normas dejan al criterio del preparador resolver si suministra la información en el cuerpo de los estados financieros o a través de sus notas. Las principales disposiciones pueden verse en el capítulo III del Título II del Decreto reglamentario número 2649 de 1993, que se titula *Normas técnicas sobre revelaciones* (artículos 113 a 122)[[350]](#footnote-350).

Como con anterioridad observamos, las entidades estatales que ejercen inspección vigilancia o control, tienen amplias facultades para exigir información a las entidades bajo su supervisión. En desarrollo de estas atribuciones ellas han establecido formularios, que determinan la estructura y la forma de la información de que tratan. Es común que se acuda a la agrupación entre partidas corrientes y no corrientes y que, por lo demás, se siga la estructura del respectivo plan de cuentas (normalmente los estados financieros presentan los valores de las clases, grupos y cuentas, mientras que los valores a nivel de subcuentas se suelen detallar en las notas a los estados financieros).

Adviértase que el Decreto reglamentario 2650 de 1993 dispone:

ART. 11. — Modificado. D. R. 2894/94, art. 5º.Informes. Toda presentación de estados financieros básicos a los administradores, socios, entidades del Estado y a terceros, deberá efectuarse utilizando las denominaciones indicadas en el catálogo contenido en el plan único de cuentas. Así mismo, indicará los códigos numéricos, en el evento que le sean solicitados por alguno de estos.

Para tal efecto, el balance general se preparará debidamente clasificado en parte corriente y no corriente, dependiendo de la realización de los activos y exigibilidad de los pasivos, conforme a las normas vigentes sobre presentación y revelación de estados financieros.

### La oportunidad de los estados financieros

Una de las características que debe tener la información financiera es la oportunidad. La información es oportuna en la medida en la cual al momento de su comunicación sea útil a su receptor.

Las leyes determinan la oportunidad en la cual se debe difundir algunos estados financieros, tanto de fin de período como intermedios[[351]](#footnote-351).

Ripert dijo[[352]](#footnote-352):

La vida de la empresa se encuentra así dividida en *ejercicios*, cada uno de los cuales comprende normalmente un año calendario. Pero excepcionalmente podrá ser más largo o más corto. No es necesario que se cierre el 31 de diciembre y algunas empresas encuentran más cómodo adoptar otra fecha. La división de ejercicios es únicamente un procedimiento de contabilidad puesto que la explotación continúa y el inventario de cada ejercicio se tiene en cuenta para el establecimiento del inventario del año siguiente.

Tales exigencias producen un claro efecto sobre los subsistemas documentales, pues estos deben operar en forma tal que aseguren la generación en tiempo de la información.

En ocasiones la ley consagra lapsos de preparación muy cortos. El lapso de preparación es el tiempo entre la fecha de corte y la fecha de emisión de los estados financieros.

En muchos casos la ley ha concatenado varios eventos: la fecha de terminación de un periodo, la fecha de divulgación de la información, el lapso de tiempo previsto para el ejercicio del derecho de inspección y la fecha en que la información debe ser discutida, aprobada o rechazada. El incumplimiento de cualquiera de los plazos tiene consecuencias sobre los sucesos que deberían ocurrir con posterioridad.

En algún grado se espera una mayor oportunidad de la información intermedia (también llamada interina) y una mayor confiabilidad de la información de fin de período. Sin embargo, es palpable la presión mundial para aumentar la confiabilidad de la información intermedia.

La *Ley 222 de 1995* dispone:

Artículo 34. OBLIGACION DE PREPARAR Y DIFUNDIR ESTADOS FINANCIEROS.

A fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiere.

El Gobierno Nacional podrá establecer casos en los cuales, en atención al volumen de los activos o de ingresos sea admisible la preparación y difusión de estados financieros de propósito general abreviados.[[353]](#footnote-353)

Las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control, podrán exigir la preparación y difusión de estados financieros de períodos intermedios. Estos estados serán idóneos para todos los efectos, salvo para la distribución de utilidades.

Cuando la información debe ser auditada, los subsistemas documentales enfrentan una presión mayor en materia de oportunidad. Si una auditoría no puede terminarse prontamente, esto afectará la oportunidad de la información para sus usuarios.

### Proyecto de IASB

En el año 2001, tanto IASB como FASB, cada una por su lado, iniciaron un proyecto para recrear el estado de ingresos. Este proyecto cambió de objetivo y ahora pretende ocuparse de la presentación de todos los estados financieros.[[354]](#footnote-354).

El proyecto tiene tres fases, la primera de las cuales se encuentra concluida[[355]](#footnote-355):

The project is being conducted jointly with the FASB in three phases:

Phase A - addresses what constitutes a complete set of financial statements and requirements to present comparative information. The IASB and FASB completed deliberations on this Phase.

Phase B - (current phase). This phase focuses on the fundamental issues for presentation and display of information in the financial statements. The Boards developed three objectives for financial statement presentation based on the objectives of financial reporting and the input the Boards received from users of financial statements and from members of their advisory groups.

Phase C - which has not yet begun, will address presentation and display of interim financial information in US GAAP. The IASB may reconsider the requirements in IAS 34, Interim Financial Reporting.

En su borrador de norma publicado en 2008, IASB propuso[[356]](#footnote-356):

**Objectives underlying the proposed presentation model**

S3 The boards developed three objectives for financial statement presentation based on the objectives of financial reporting and the input the boards received from users of financial statements and from members of their advisory groups. Those proposed objectives state that information should be presented in the financial statements in a manner that:

(a) **portrays a cohesive financial picture of an entity’s activities**. A cohesive financial picture means that the relationship between items across financial statements is clear and that an entity’s financial statements complement each other as much as possible.

(b) **disaggregates information so that it is useful in predicting an entity’s future cash flows**. Financial statement analysis aimed at objectives such as assessing the amount, timing and uncertainty of future cash flows requires financial information that is disaggregated into reasonably homogeneous groups of items. If items differ economically, users may wish to take that into account differently in predicting future cash flows.

(c) **helps users assess an entity’s liquidity and financial flexibility**. Information about an entity’s liquidity helps users to assess an entity’s ability to meet its financial commitments as they become due. Information about financial flexibility helps users to assess an entity’s ability to invest in business opportunities and respond to unexpected needs.

**Proposed format for financial statements**

S4 The proposed presentation model requires an entity to present information about the way it creates value (its business activities) separately from information about the way it funds or finances those business activities (its financing activities).

(a) An entity should further separate information about its business activities by presenting information about its operating activities separately from information about its investing activities.

(b) An entity should present information about the financing of its business activities separately depending on the source of that financing. Specifically, information about non-owner sources of finance (and related changes) should be presented separately from owner sources of finance (and related changes).

(c) An entity should present information about its discontinued operations separately from its continuing business and financing activities.

(d) An entity should present information about its income taxes separately from all other information in the statements of financial position and cash flows. In its statement of comprehensive income, an entity should separately present information about its income tax expense (benefit) related to:

(i) income from continuing operations (the total of its income or loss from business and financing activities)

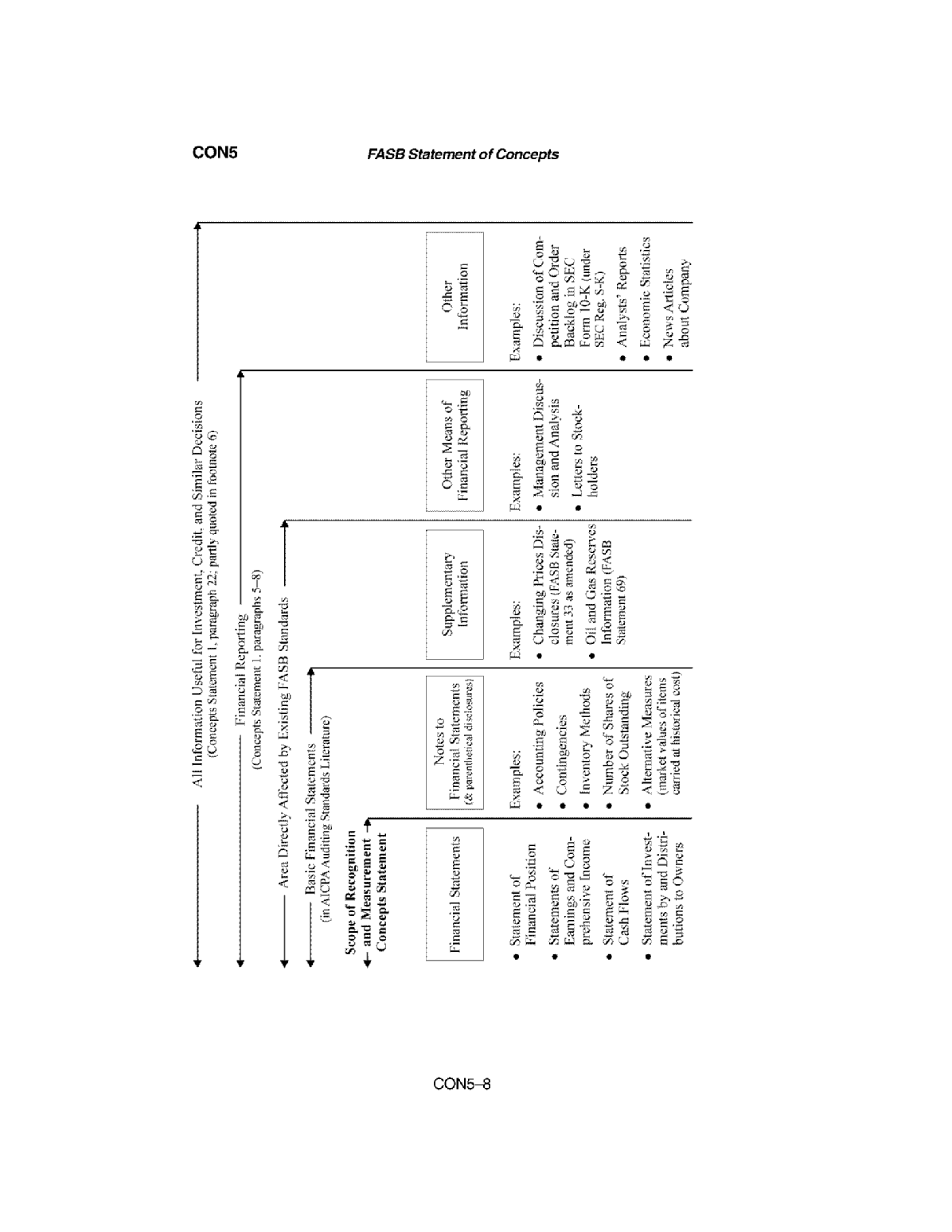
(ii) discontinued operations

(iii) other comprehensive income items.

## Otros informes financieros

Las necesidades de usuarios concretos pueden determinar la preparación y difusión de informes adicionales a los estados financieros y a sus notas. En Colombia los emisores tienen algunas cargas específicas en esta materia y, además, la libertad para decidir si añaden información a tales estados. En muchas ocasiones las autoridades estatales de supervisión crean informes específicos, en veces incluidos en sus formularios como anexos.

En su *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5*, titulado *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, la Financial Accounting Standards Board (fasb) de los Estados Unidos de América presenta el siguiente diagrama:



Como se ve, FASB plantea que la información útil para tomar decisiones en materia de inversiones, de crédito y otras de similar naturaleza, puede ser agrupada en cinco niveles, el último de los cuales no estaría comprendido en el concepto de *Financial Reporting*. Esta forma de ver las cosas distingue entre declaraciones o estados financieros y los informes financieros. Los estados financieros son una especie de informes financieros. Señaló FASB en su Concepto 1:[[357]](#footnote-357)

7. Financial reporting includes not only financial statements but also other means of communicating information that relates, directly or indirectly, to the information provided by the accounting system— that is, information about an enterprise’s resources, obligations, earnings, etc. Management may communicate information to those outside an enterprise by means of financial reporting other than formal financial statements either because the information is required to be disclosed by authoritative pronouncement, regulatory rule, or custom or because management considers it useful to those outside the enterprise and discloses it voluntarily. Information communicated by means of financial reporting other than financial statements may take various forms and relate to various matters. Corporate annual reports, prospectuses, and annual reports filed with the Securities and Exchange Commission are common examples of reports that include financial statements, other financial information, and nonfinancial information. News releases, management’s forecasts or other descriptions of its plans or expectations, and descriptions of an enterprise’s social or environmental impact are examples of reports giving financial information other than financial statements or giving only nonfinancial information.

Tanto los estados financieros como la información financiera se encuentran en evolución. Como lo hicimos ver en *Contrapartida*:[[358]](#footnote-358)

En 1997 se organizó la [*Global Reporting Initiative's (GRI)*](http://www.globalreporting.org/Home),[[359]](#footnote-359) que entre otras cosas pretende la difusión de información económica, de medio ambiente y social, en armonía con los estados financieros, cuyos trabajos están compendiados en la [versión G3](http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/415F297B-5289-4160-8B6C-7CC034D5BE52/0/G3_GuidelinesESP.pdf)[[360]](#footnote-360) de la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad.

Fruto del Business Reporting Research Project, fasb publicó en el año 2000 el documento [*Electronic Distribution of Business Reporting Information*](http://www.fasb.org/brrp/brrp1.shtml)*[[361]](#footnote-361)* y en 2001 [*Improving Business Reporting: Insights into Enhancing Voluntary Disclosures*](http://www.fasb.org/brrp/brrp2.shtml)*[[362]](#footnote-362)*

En enero de 2003, [aicpa](http://www.aicpa.org/professional+resources/accounting+and+auditing/braas/ebr.html)[[363]](#footnote-363) estableció el *Special Committee on Enhanced Business Reporting*. De esta iniciativa se desprendió el proyecto denominado [*Enhanced Business Reporting (EBR)*](http://www.ebr360.org/downloads/EBRC_Framework_Version_2_1.doc)*[[364]](#footnote-364)*, el cual propende por la presentación voluntaria de información no financiera e información cualitativa.

En el año 2007, ifac encargó un estudio sobre los estados financieros, trabajo que permitió en marzo de 2008 publicar el documento [Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions](http://www.ifac.org/Store/Details.tmpl?SID=12047547112246020)[[365]](#footnote-365). En julio de 2008 ifac inició el *Business-Reporting Project*. Este esfuerzo deberá terminar con la expedición de guías internacionales de buenas prácticas para ayudar a preparar información más pertinente.

Este mes de octubre iasb y fasb han puesto a discusión el documento [*Preliminary Views on Financial Statement Presentation*](http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F9242CC8-7F97-429D-ABA1-2ED442DD2455/0/11742SnapshotDPFSPFinal.pdf)*[[366]](#footnote-366)*; “cohesiveness and disaggregation” son las características que se plantea se deberían cumplir al preparar estados financieros.

Este recorrido, sobre iniciativas en desarrollo durante los últimos 10 años, nos sirve para subrayar que la profesión contable trabaja sostenidamente en mejorar las herramientas que ella misma postula a la comunidad para que satisfagan necesidades de información. No es cierto que la profesión se duerma y que se despierte cuando ocurren hecatombes.

También a partir de ese vistazo podemos resaltar que la profesión entendió hace rato que la información contable debe insertarse y presentarse conjuntamente con otra información empresarial.

En tercer lugar estos trabajos nos señalan que producir información de calidad es cuestión tanto de proceso como de resultado. Marcos teóricos, sistemas de procesamiento de información y reglas sobre la emisión de información, se conjugan para obtener datos de calidad.

Estos trabajos no se hacen en el escritorio de los académicos, o en los ensayos de los estudiantes, o en las mesas redondas de los dirigentes profesionales, o en reuniones de juntas directivas, ni son producto de leyes. Son esfuerzos que nacen de palpar la satisfacción de los usuarios, que pasan por una observación más profunda y sistemática de la realidad, sobre la cual, entonces sí, la reflexión disciplinar se aplica para proponer soluciones. En Colombia tenemos que hacer mucha más investigación, pues muy poco conocemos sobre los pensamientos de los preparadores, autorizadores, auditores, supervisores y usuarios de la información.

Recientemente, en la misma línea de los trabajos que se acaban de mencionar, se emitió el documento titulado *Performance Reporting A European Discussion Paper,[[367]](#footnote-367)* preparado por Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en el marco del programa Pro-Active Accounting Activities In Europe (Paaine).[[368]](#footnote-368)

Uno de los principales documentos sobre la situación económica, financiera y contable de una entidad es el informe de gestión, al cual me referí en mi ensayo denominado *Estados Financieros*, atrás citado. En esta materia algunas legislaciones son más precisas que la nuestra. Véase, por ejemplo, el Capítulo V de la Parte V de la Ley de Compañías de 2006 vigente en el Reino Unido. En esas latitudes la profesión contable hace análisis y sienta posiciones sobre los informes de los directores, como consta en el documento *Complexity, relevance and clarity of corporate reporting The views of CIMA FTSE 350 Directors*.[[369]](#footnote-369)

Otro documento muy importante, complementario de los estados financieros, es el informe de los administradores sobre el control interno. En mi ensayo *Comunicaciones del auditor estatutario[[370]](#footnote-370)* expliqué como, finalmente, la Ley estadounidense impuso esta carga a los directores.

Algunos supervisores, como la Superintendencia Financiera de Colombia, han regulado ampliamente la materia, como puede verse en el capítulo IX de la *Circular Básica Contable y Financiera* (Circular Externa 100 de 1995).[[371]](#footnote-371) En este tipo de documentos se echan de menos esfuerzos que sistematicen y simplifiquen la regulación, porque hoy nos enfrentamos a una gran lista de asuntos que se traslapan.

La diversidad de información que se prepara para acompañar los estados financieros tiene efecto en el aseguramiento de la información, ya que hay que revisar si entre todos los datos existe concordancia, verificación ésta que en 1995 hizo obligatoria la Ley colombiana. Véase *International Standard On Auditing 720 The Auditor’s Responsibilities Relating To Other Information In Documents Containing Audited Financial Statements.[[372]](#footnote-372)*

## Regulaciones contables sectoriales

### Reflexiones generales

La diversidad de regulaciones contables es un hecho que ha estado presente durante toda la vida republicana de la Nación Colombiana. Con el paso del tiempo esa diversidad ha sido objeto de análisis, de sistematización, de crítica y, en los últimos años, de una censura de tono creciente.

De la contabilidad del Rey se pasó a la contabilidad del Estado. En nuestra vida republicana hemos concebido tanto una contabilidad financiera como una contabilidad presupuestaria del Estado y hemos distinguido éstas de las denominadas cuentas nacionales.

Por mucho tiempo hablamos de la contabilidad comercial, o del comerciante. Pronto aceptamos dentro de ella cierta especialidad, como la contabilidad de los bancos (contabilidad bancaria). Posteriormente se originaron otras muchas contabilidades mercantiles especializadas, propias de otros sectores de la actividad económica.

Lentamente gestamos la contabilidad para las entidades no comerciantes. La contabilidad cooperativa tuvo un desarrollo acelerado.

Imperceptiblemente fuimos formando la contabilidad tributaria como una herramienta del fisco, que requiere de ella, especialmente para el funcionamiento del impuesto sobre la renta (las ganancias). La legislación tributaria unificó la contabilidad de los contribuyentes al someter la contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro a las reglas propias de la contabilidad de los comerciantes.

Modernamente hemos aquilatado una contabilidad para las pequeñas entidades. En el mundo de la contabilidad tributaria hablamos de la contabilidad simplificada.

La determinación de precios, tarifas, transferencias, subvenciones y subsidios, nos están llevando a conformar contabilidades de costos.

Los esfuerzos para desarrollar el mercado de valores han fortalecido la contabilidad financiera para el público, generando importantes diferencias con la contabilidad financiera para las empresas privadas (que no negocian sus títulos en la bolsa).

El uso de la información contable para propósitos de las funciones de inspección, vigilancia y control provocó tanto un aumento de la importancia tal información como un crecimiento inesperado de la regulación contable. La expedición de “planes únicos de cuentas” subrayó las diferencias contables debidas a la diversidad de sujetos o de actividades económicas.

Entre los planes de cuentas obligatorios se cuentan[[373]](#footnote-373):

1. PUC para comerciantes

2. PUC para el sector financiero, Fogacoop y Fogafin

3. PUC para el sector asegurador

4. PUC para sociedades administradoras de fondos de pensiones y de cesantías

5. PUC para sociedades administradoras de fondos de pensiones

6. PUC de los fondos de reservas para pensiones de régimen solidario de prima media con prestación definida

7. PUC para entes vigilados por la Superintendencia de Valores, distintas de sociedades titularizadoras

8. PUC para entes vigilados por la Superintendencia de la Economía Solidaria.

9. PUC para instituciones prestadoras de servicios de salud privadas

10. PUC para entidades promotoras de salud y entidades prepago privadas

11. PUC para entidades promotoras de salud de carácter público

12. PUC para las cajas de compensación familiar

13. PUC para secciones especializadas de ahorro y crédito de las cajas de compensación familiar

14. PUC para los fondos de pensiones administrados por la Caja de Auxilios y de Prestaciones de la Asociación Colombiana de Aviadores Civiles "Caxdac"

15. PUC para entidades públicas

16. PUC para el Banco de la República

17. PUC para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios

18. PUC para clubes de fútbol con deportistas profesionales primera A y primera B

Algunos entes productores de información se encontraron sometidos a diversos requerimientos contables, algunas veces sin armonía entre ellos. Sus sistemas contables se ralentizaron y el costo de producción de información aumentó sensiblemente. Especialmente afectadas resultaron las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del Estado, los emisores de valores dedicados a actividades sometidas a supervisión por razón del objeto.

El Gobierno quiso poner cierto orden en esta especia de babel. Mediante el *Decreto reglamentario número 2649 de 1993* dispuso:

ARTICULO 136. CRITERIOS PARA RESOLVER LOS CONFLICTOS DE NORMAS. Sin perjuicio de lo dispuesto por normas superiores, tratándose del reconocimiento y revelación de hechos económicos, los principios de contabilidad generalmente aceptados priman y deben aplicarse por encima de cualquier otra norma. Sin embargo, deben revelarse las discrepancias entre unas y otras.

Cuando se utilice una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados, éstos se aplicarán en forma supletiva en lo pertinente.

Cuando normas distintas e incompatibles con los principios de contabilidad generalmente aceptados exijan el registro contable de ciertos hechos, estos se harán en cuentas de orden fiscales o de control, según corresponda.

Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas.

ARTICULO 137. EJERCICIO DE LAS FACULTADES REGULADORAS EN MATERIA DE CONTABILIDAD. Salvo lo dispuesto en normas superiores, el ejercicio de facultades en virtud de las cuales otras Autoridades distintas del Presidente de la República pueden dictar normas especiales para regular la contabilidad de ciertos entes, está subordinado a las disposiciones contenidas en el Título Primero y en el Capítulo I del Título Segundo de este decreto.

Posteriormente reformó el artículo 137 que acabamos de reproducir, dejándolo así:

ART. 137. — Modificado. D.R. 2337/95, art. 5º. Ejercicio de las facultades reguladoras en materia de contabilidad. Salvo lo dispuesto en normas superiores, el ejercicio de facultades en virtud de las cuales otras autoridades distintas del Presidente de la República pueden dictar normas especiales para regular la contabilidad de ciertos entes, está subordinado a las disposiciones contenidas en el título primero y en el capítulo I del título segundo de este decreto. En consecuencia, lo dispuesto en los artículos 61 a 136 del presente decreto se aplicará en forma subsidiaria respecto de las normas contables especiales que dicten las autoridades competentes distintas del Presidente de la República.

Se pretendió así hacer igual lo que debe ser igual y hacer distinto lo que es distinto. Sin embargo, luego de más de una década se ha hecho innegable que los Presidentes de la República no se hacen obedecer, que los Ministros y Superintendentes no los acatan, que los organismos de control ignoran la problemática y que los ciudadanos y sus organizaciones se quejan “en los pasillos”. No cabe duda que el problema de la dispersión y desarticulación del sistema contable es un problema político y de calidad de la gestión administrativa y no un problema técnico. Pueden aducirse todas las leyes que se quiera mencionar, más ninguna de ellas estará por encima del deber de colaborar armónicamente para la realización de los fines del Estado.

La cuestión tiene una categorización teórica, denomina en nuestro derecho contable *características y prácticas de cada industria* y llamada simplemente *prácticas en la industria* por algunos tratadistas como Kieso y Weygandt.

En el *Decreto reglamentario número 2649 de 1993* se lee:

ARTICULO 18. CARACTERÍSTICAS Y PRÁCTICAS DE CADA ACTIVIDAD. Procurando en todo caso la satisfacción de las cualidades de la información, la contabilidad debe diseñarse teniendo en cuenta las limitaciones razonablemente impuestas por las características y prácticas de cada actividad, tales como la naturaleza de sus operaciones, su ubicación geográfica, su desarrollo social, económico y tecnológico.

Kieso y Weygandt manifestaron:[[374]](#footnote-374)

Prácticas en la industria

Otro aspecto de índole práctica, que a veces exige apartarse de la teoría básica, **es la naturaleza especial de algunas industrias y empresas.** El envasado de carnes, por ejemplo, difiere considerablemente del proceso de fabricación. En una planta manufacturera se juntan varias materias primas y ciertas partes adquiridas para crear un producto terminado. Como se conoce el costo de cada componente individual, las diversas partes del inventario, ya estén total o parcialmente terminadas, se pueden contabilizar con base en el costo, como lo requiere la teoría básica. En una empresa empacadora la situación es diferente. La “materia prima” la constituyen ganado vacuno, cerdos u ovinos, cada uno de los cuales se compra entero para luego dividirlo en partes que vienen a ser los productos. En vez de sacar un producto de muchas partes, se sacan muchos productos de una “unidad” de materia prima. La distribución del costo del animal “en pie” costillas, paletillas, espaldillas, por ejemplo, es una imposibilidad práctica. Es mucho más fácil y útil determinar el precio de mercado de los diferentes productos y valuarlos en el inventario al precio de venta menos los diversos costos, como los de embarque y manejo, necesarios para llevarlos al mercado. De aquí que debido a las peculiaridades de la industria, **el inventario se lleva algunas veces al precio de venta menos los costos de distribución en la industria del empacado de carnes,** lo cual representa una discrepancia con la teoría básica. Las divergencias respecto de la teoría básica no son muchas pero existen, de manera que, cuando se descubra lo que parezca ser una violación de la teoría básica de la contabilidad, será conveniente determinar si se justifica por alguna característica especial del tipo de empresa de que se trate, antes de criticar los procedimientos seguidos.

Hay que estar constantemente alerta a la necesidad de apartarse de la teoría básica, ya sea por la poca importancia de las cantidades comprometidas o debido a las peculiaridades de una empresa determinada. Es esencial una actitud lógica hacia los problemas prácticos, pero también hay que tratar de no ser tan razonables que se pasen completamente por alto las normas de la buena teoría.

En atención al objetivo de este escrito, fuerza subrayar que cada conjunto de normas contables conlleva cierta forma de ser y de operar de los respectivos subsistemas documentales. Los repetidos cambios producidos por los reguladores contables implican ajustes a estos subsistemas, procesos que son costosos y que en muchas ocasiones se resuelven improvisadamente, implicando que el subsistema se convierta en una “colcha de retazos”, lo que, a su turno, implica altos costos de operación y muchas dificultades para el control interno y la auditoría.

### Normas expedidas por la Superintendencia Financiera

Puesto que, como acaba de resaltarse, la regulación del subsistema intelectual de la contabilidad tiene efectos en el subsistema documental, no es de extrañar que en las contabilidades por sectores hayan aparecido normas sobre el citado subsistema documental. Así por ejemplo la Superintendencia Financiera de Colombia, en parte de su Circular Básica Contable, dispone[[375]](#footnote-375):

CAPITULO XIV

LIBROS DE CONTABILIDAD DE ENTIDADES VIGILADAS

1. APLICABILIDAD DE LAS REGLAS CONTENIDAS EN LOS PLANES DE CUENTAS PARA EL SECTOR FINANCIERO Y PARA EL SECTOR ASEGURADOR EN LA ESTRUCTURACIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD.

De conformidad con el literal b) del numeral 4o. del articulo 125 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, las entidades vigiladas podrán llevar los libros de contabilidad que consideren necesarios para establecer los activos, pasivos, el patrimonio, los ingresos, los gastos y los costos, las cuentas contingentes y las cuentas de orden que se deriven de las actividades propias de cada institución y las cuentas de orden fiduciarias, en este último caso, cuando conforme al régimen legal aplicable a la entidad, sea procedente la realización de negocios fiduciarios, con arreglo a lo prescrito en el artículo 118 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.[[376]](#footnote-376)

La contabilidad y los libros en los cuales la misma se registra se estructurarán siguiendo los lineamientos generales descritos en las resoluciones 3600 de 1988, 2300 de 1990 y 5070 de 1991 y sus modificaciones, mediante las cuales se expidieron los planes únicos de cuentas para el sistema financiero, el sector asegurador y las sociedades administradoras de fondos de cesantía.[[377]](#footnote-377)

2. REGISTRO DE LIBROS EN LAS CÁMARAS DE COMERCIO[[378]](#footnote-378)

Los libros de contabilidad de los establecimientos de comercio que correspondan a los descritos en los numerales 1 y 2[[379]](#footnote-379) del artículo 125 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 deberán registrarse en la Cámara con competencia territorial en el lugar donde funcione el establecimiento, a nombre de la entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, con identificación de la enseña del correspondiente establecimiento de comercio. Los libros auxiliares necesarios para el entendimiento de aquellos no requerirán ser inscritos en el registro mercantil, sin perjuicio del cumplimiento del artículo 128 del citado decreto.

Las entidades vigiladas que lleven libros de contabilidad en sus establecimientos de comercio deberán registrar en la cámara de comercio del domicilio principal un libro resumen que permita combinar, a lo sumo, el movimiento mensual de cada una de las cuentas de las operaciones de los establecimientos de comercio, de manera que este libro contenga la totalidad de las operaciones de la entidad como unidad económica que es, cuyo soporte serán los libros llevados de los respectivos establecimientos.[[380]](#footnote-380)

3. OPORTUNIDAD PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES

Las entidades vigiladas, con excepción de las del sector asegurador, deben registrar sus operaciones a más tardar dentro de los veinte días comunes siguientes al mes de su ocurrencia, vale decir que se entenderá por contabilidad al día aquella que cumpla con lo previsto en el término antes citado.[[381]](#footnote-381)

En lo referente a las entidades usuarias del Plan Único de Cuentas del Sector Asegurador, se entenderá como contabilidad al día aquella cuyas operaciones se registren a más tardar dentro del mes siguiente[[382]](#footnote-382) a aquel en el cual se hubieren realizado, aspecto que será aplicable tanto para estados financieros intermedios, como para los de fin de ejercicio.

En caso de cierre de ejercicio contable el plazo anterior se podrá extender a más tardar al último día hábil del mes siguiente a la fecha de corte de las operaciones dentro de los términos antes enunciados.

Las cuentas, tanto en los libros de resumen como en los auxiliares, deberán totalizarse al final de los términos señalados, determinando su saldo.

Es conveniente reiterar la obligatoriedad del registro de las operaciones en orden cronológico[[383]](#footnote-383), de manera que las transacciones de un mes determinado se registren en el mismo mes de corte de las operaciones dentro de los términos enunciados.

4. EXAMEN DE LOS LIBROS

De conformidad con el artículo 133 del decreto 2649 de 1993, el examen de los libros, por norma general, se practicará en las oficinas o establecimientos de comercio del domicilio principal de la entidad vigilada, en presencia de la persona designada por la institución para el efecto. Tratándose de libros que se lleven para establecer las operaciones o transacciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento de comercio, la exhibición se efectuará en el lugar donde funcione el mismo, si el examen hace relación con las del establecimiento.

5. LUGARES DONDE DEBE LLEVARSE LA CONTABILIDAD[[384]](#footnote-384)

La contabilidad de los establecimientos de comercio se podrá[[385]](#footnote-385) llevar de manera independiente y, por lo tanto, será posible mantener los soportes contables de origen interno o externo, los comprobantes de contabilidad, los libros auxiliares, los libros de contabilidad objeto de inscripción y registro en la sede de asiento de las operaciones de los mismos; en consecuencia, podrá definirse que la contabilidad de los establecimientos de comercio se llevará en las sucursales, en las agencias o en los centros contables que reúnan o centralicen las operaciones de agencias y sucursales.

Por consiguiente, no se considera obligación imperativa de ninguna entidad vigilada la de llevar libros de contabilidad a nivel de cada sucursal. La determinación correspondiente se adoptará por cada institución, en función de su propia organización interna[[386]](#footnote-386), con arreglo en la cual podrá disponerse que la contabilidad se lleve a nivel de agencias, de sucursales que agrupan o no las operaciones de algunos o todas las agencias, de centros contables, o también podrá acudirse a una combinación de los anteriores esquemas e, inclusive, plantearse otros diferentes, siempre que exista absoluta claridad sobre la estructura elegida para registrar la información contable.

En todo caso cualquiera que sea la modalidad por la que se opte deberá preverse la existencia de sistemas o procedimientos que permitan determinar las operaciones que se efectúan en las distintas sucursales y agencias que de éstas dependen, permitiendo mostrar la historia clara, completa y fidedigna de los negocios de cada establecimiento de comercio, bajo la premisa del cumplimiento de las cualidades de la información contable, la equidad y demás normas de contabilidad de aceptación general, de manera tal que en cualquier momento se puedan preparar y presentar estados financieros básicos desagregados[[387]](#footnote-387) por agencias, sucursales, centros contables, dirección general y, por ende, de la entidad vigilada como unidad económica única.

Dichos estados financieros podrán ser requeridos en cualquier momento por la Superintendencia Bancaria, lo cual implica, por lo menos identificar las operaciones por áreas de responsabilidad a nivel de agencias, sucursales, centros contables y dirección general.

De conformidad con los parámetros establecidos en este instructivo, las entidades vigiladas deberán definir el esquema por el que opten e informarán a la Superintendencia Bancaria cualquier cambio que se presente en el mismo con 15 días comunes de anticipación a su aplicación.

### Normas expedidas por la Superintendencia de la Economía Solidaria

En forma un poco más extensa, la Circular Básica Contable de la Superintendencia de la Economía Solidaria dispone[[388]](#footnote-388):

CAPÍTULO XIII - LIBROS OFICIALES DE LAS ORGANIZACIONES SOLIDARIAS VIGILADAS

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Los libros oficiales[[389]](#footnote-389) son aquellos que permiten conocer, ordenar, controlar y verificar los hechos financieros, económicos y sociales[[390]](#footnote-390) que lleva a cabo la organización solidaria[[391]](#footnote-391) en desarrollo de su objeto social.

La Superintendencia[[392]](#footnote-392) considera que para el registro de cada una de las actividades, económicas y sociales, las organizaciones solidarias deberán llevar debidamente diligenciados los libros oficiales. Estos libros deben conformarse y diligenciarse en tal forma que garanticen la autenticidad e integridad de cada uno y, de acuerdo con el uso a que se destinen, deben llevar una numeración sucesiva y continua (artículo 125 del Decreto 2649 de 1993).

Entiéndase como libros de actas, los documentos en los cuales se consignas los temas tratados y los acuerdos[[393]](#footnote-393) tomados por[[394]](#footnote-394) las juntas generales ordinarias y extraordinarias y por los demás órganos competentes de una organización solidaria, como por ejemplo el consejo de administración.

Entiéndase como libros de contabilidad, los documentos donde se registran las transacciones y situaciones[[395]](#footnote-395) con valor monetario[[396]](#footnote-396) sucedidas en[[397]](#footnote-397) los entes económicos. Serán el fundamento de los estados financieros, como quiera que sus saldos y las operaciones registradas sean la fuente para su elaboración.[[398]](#footnote-398)

2. LIBROS OBLIGATORIOS

En consideración de la Superintendencia[[399]](#footnote-399), los libros oficiales obligatorios que deben estar debidamente custodiados y diligenciados por cada organización solidaria según la normatividad vigente son los siguientes:

• Libros de obligatorio registro:

- Libro Diario

- Libros Mayor y Balances

- Libro de Actas de Asambleas

- Libros de Actas de Consejo de Administración o Junta Directiva

- Libro de Actas de Junta de Vigilancia o Comité de Control social

- Libro de Registro Social

• Libro de registro no obligatorio:

- Libro de Inventarios y Balances[[400]](#footnote-400)

- Libros Auxiliares

a. Libro Diario: Es un libro en el cual se registran día a día todas las operaciones resultantes de los hechos económicos ocurridos en un periodo no superior a un mes.[[401]](#footnote-401) Los asientos que se hacen en este libro son un traslado de la información contenida en los comprobantes de contabilidad, los que a su vez deben estar soportados con los documentos que los justifiquen.

b. Libro Mayor o Libro Mayor y Balances: En este libro se registran de forma resumida los valores por cuenta o rubros de las transacciones del periodo respectivo. Partiendo de los saldos del periodo anterior, se muestran los valores del movimiento débito y crédito del periodo respectivo (diario, semanal, quincenal o mensual) para luego registrar los nuevos saldos, los cuales serán la base como saldos anteriores para el período siguiente. Estas partidas corresponden a los saldos totales registrados en el libro de diario y el saldo final del mismo mes.[[402]](#footnote-402)

c. Libro de Registro de Asociados: Este libro puede llevarse por medio mecanizado o electrónico en cumplimiento de los parámetros establecidos en los artículos 195 y 361 del Código de Comercio al igual que el artículo 130 del Decreto 2649 de 1993. En este libro se anotará el nombre del asociado, fecha de ingreso y fecha de retiro, domicilio, documento de identificación, valor de los aportes al corte de cada cierre de ejercicio social. Solo se considerará asociados quienes han sido aceptados por el órgano competente, hayan cancelado el aporte correspondiente de conformidad con la previsión estatutaria y que, además, estén inscritos en el libro de registro de asociados.[[403]](#footnote-403)

d. Libro de Actas: Este libro de actas tiene como finalidad dar testimonio de lo ocurrido en las reuniones efectuadas por los órganos competentes, constituyéndose un relato histórico resumido de los aspectos administrativos, económicos, jurídicos, financieros, contables y en general de los aspectos relacionados con el desarrollo del objeto social de la organización solidaria. Para que tengan valor probatorio, las actas deben estar firmadas por el presidente y secretario o en su defecto por el revisor fiscal (artículo 431 del Código de Comercio)

e. Libro de Inventarios y Balances: Este libro es de carácter obligatorio para aquellas organizaciones solidarias que mantengan inventarios como producto de su actividad, ya sea por la manufactura o comercialización de un bien[[404]](#footnote-404). El registro de estos inventarios se hará al cierre de cada periodo contable con el propósito de prestar mérito probatorio de las existencias.

Este libro se emplea para registrar, por lo menos una vez al año, los inventarios de todos los bienes, derechos y obligaciones de la organización solidaria o el balance general en forma detallada[[405]](#footnote-405), de tal forma que se presente una descripción mayor[[406]](#footnote-406) a la que se encuentra en los demás libros oficiales u obligatorios (artículo 52 del Código de Comercio).

f. Libros Auxiliares: Estos libros contienen el detalle de los registros contables necesarios para el control[[407]](#footnote-407) de las operaciones. Se elaboran con base en los comprobantes de contabilidad o en los documentos soporte.

Las organizaciones solidarias cuya actividad económica las obligue a mantener inventarios, ya sea por manufactura o comercialización de bienes, deberán llevar registros auxiliares de inventarios de mercancía con el fin de llevar el control de las que se destinen para la venta. Dicho libro debe contener la información por unidades o grupos homogéneos, reuniendo por lo menos los siguientes datos: Identificación por clase y denominación de los artículos; fecha de la operación que se registre; número de comprobante que respalda la operación asentada: número de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas, retiradas o trasladadas; existencia en valores y unidad de medida; costo unitario y total de lo comprado, vendido, consumido, retirado o trasladado y el registro de las unidades y valores por faltantes o sobrantes que resulten de la comparación del inventario físico con unidades registradas en las tarjetas de control.[[408]](#footnote-408)

3. REGISTRO DE LOS LIBROS OFICIALES[[409]](#footnote-409)

De acuerdo con el Código de Comercio, el Decreto 2649 de 1993 y otras normas, prueba[[410]](#footnote-410) los libros deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento, ante las autoridades competentes en el lugar del domicilio principal, para que puedan servir como prueba ante las instancias competentes.

El registro de los libros oficiales de las cooperativas de educación, y las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado se hará en la Superintendencia de la Economía Solidaria (Decretos 2150 de 2005 y 4588 de 2006, respectivamente).

Las CTA y las PCTA que dispongan de libros oficiales registrados en las cámaras de comercio correspondientes podrán continuar utilizándolos hasta su agotamiento.

4. IMPRESIÓN DE LOS LIBROS[[411]](#footnote-411)

Los libros oficiales u obligatorios deben llevarse en los folios registrados ante la autoridad correspondiente, asentando sus registros a más tardar el mes siguiente a aquel en el cual las operaciones se hubieren realizado, excepto el libro de inventario y balances que se debe imprimir solo una vez al año y los libros auxiliares que basta con tenerlos en el software de la entidad[[412]](#footnote-412).

No obstante lo anterior, además de los libros[[413]](#footnote-413) se aceptan como impresión, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares.

5. DOCUMENTOS QUE RESPALDAN LOS REGISTROS CONTABLES

Los registros en los libros de contabilidad corresponden a las transacciones y hechos económicos sucedidos en[[414]](#footnote-414) las unidades empresariales que deben estar debidamente soportados en los comprobantes de contabilidad y con documentos de orden externo o interno[[415]](#footnote-415).

Los comprobantes de contabilidad deben elaborarse previamente al registro de cualquier transacción con fundamento en los soportes en concordancia con lo señalado en el artículo 124 del Decreto 2649 de 1993[[416]](#footnote-416).

En el caso en que la contabilidad no se encuentre sistematizada, debe contener el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación y en el caso de que si lo esté, el comprobante contable deberá salir automáticamente con dicha información y se anexarán los soportes cuando la contabilidad así lo requiera[[417]](#footnote-417).

6. EXHIBICIÓN DE LIBROS Y DOCUMENTOS

Los libros oficiales, comprobantes de contabilidad y documentos soportes deberán reposar en forma integral en el domicilio de la organización solidaria.[[418]](#footnote-418)

7. CONSERVACION Y TENENCIA DE LOS LIBROS, COMPROBANTES Y SOPORTES

La organización solidaria está obligada a conservar los libros de contabilidad, comprobantes de contabilidad y documentos soporte para la justificación y comprobación de las operaciones que han sido objeto de registro. Los libros y papeles podrán ser conservados en cualquier medio técnico que garantice su reproducción exacta. La conservación se deberá realizar permitiendo que la información sea accesible para su posterior consulta, conservando los datos en el formato en el que se haya generado y que permita demostrar que reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida para que posteriormente se pueda determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y la hora de envío y recibo del mensaje.

Si la organización solidaria desea prescindir del documento en papel, podrá reproducirse a través de microfilmes o microfichas.[[419]](#footnote-419)

La responsabilidad del manejo, organización y conservación de los documentos relativos a los archivos oficiales corresponde el representante legal o quien haga sus veces.[[420]](#footnote-420)

Según lo preceptuado en el reglamento expedido por el Archivo General de la Nación, los documentos de archivos oficiales son potencialmente parte del patrimonio documental de la Nación[[421]](#footnote-421). Por lo tanto, aquellos que hacen parte de la contabilidad pública deberán conservarse de acuerdo con la reglamentación que sobre el tema se expida.

8. FORMA DE LLEVAR LOS LIBROS OFICIALES Y CORRECCIONES

En los libros de contabilidad debe anotarse el número y la fecha de los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo. En ellos no está permitido alterar el orden o la fecha de los registros contables a que se refieren las operaciones, dejar espacios en blanco, borrar, tachar, mutilar, arrancar las hojas o cambiar el orden de las mismas, hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones. “Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere” (Art. 57 numeral 3 C. Cio[[422]](#footnote-422). En concordancia con el Art. 56 del D. 2649 de 1993).

Los errores de trascripción deben corregirse mediante una anotación al pie de la página respectiva, o por cualquier otro mecanismo que permita evidenciar su corrección. La anulación de un folio debe hacerse sobre el mismo, indicando la causa, fecha de la anulación, nombre y firma del funcionario responsable. (Art. 132 D. 2649 de 1993).

9. OPORTUNIDAD PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES

En caso de cierre del ejercicio contable, el plazo de registro de las operaciones se podrá extender a más tardar al último día hábil del mes siguiente a la fecha de corte.

Respecto a los estados financieros intermedios, el inciso 3 del artículo 125 del Decreto 2649 de 1993, advierte “Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y la de sus operaciones, se deben llevar libros necesarios para: 1) Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes...”

10. EXAMEN DE LOS LIBROS

El examen de los libros, por norma general, se practicará en la oficina del domicilio principal de la organización solidaria, en presencia de la persona designada por la institución para el efecto. Tratándose de libros que se lleven para establecer las operaciones o transacciones derivadas de las actividades propias de cada organismo solidario, la exhibición se efectuará en el lugar donde funcione el mismo[[423]](#footnote-423).

Los órganos de administración deben disponer de espacios físicos y procedimientos para que los órganos de control social y fiscalización puedan desarrollar sus labores de manera adecuada, eficaz y eficiente.

11. LUGARES DONDE DEBE LLEVARSE LA CONTABILIDAD

La contabilidad de las organizaciones solidarias vigiladas por la Superintendencia se podrá llevar de manera independiente y, por lo tanto, será posible mantener los soportes contables de origen interno o externo, los comprobantes de contabilidad, los libros auxiliares, los libros de contabilidad objeto de inscripción y registro en la sede de asiento de las operaciones de los mismos.[[424]](#footnote-424)

En consecuencia, podrá definirse que la contabilidad de las organizaciones solidarias se lleve en las sucursales o en los centros contables que reúnan o centralicen las operaciones de agencias y sucursales.

Por consiguiente, no se considera obligación de ninguna organización solidaria llevar libros de contabilidad en cada sucursal. Podrá disponerse que la contabilidad se lleve por sucursales que agrupan o no las operaciones de algunas o todas las agencias. La determinación correspondiente se adoptará por cada institución, en función de su propia organización interna. También podrá acudirse a una combinación de los anteriores esquemas e, inclusive, plantearse otros diferentes, siempre que exista absoluta claridad sobre la estructura elegida para registrar la información contable.

Dichos estados financieros podrán ser requeridos en cualquier momento por la Superintendencia de la Economía Solidaria, lo cual implica, por lo menos, la identificación de las operaciones por áreas de responsabilidad, ya sea de agencias, sucursales, centros contables y dirección general.

### Prescripciones de la Ley 1314 de 2009

La Ley 1314 de 2009 reconoce que deben existir reglas especiales para ciertos sectores, razón por la cual en su artículo 10 establece:

ARTÍCULO 10°. Autoridades de supervisión. Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta Ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, corresponde a las autoridades de supervisión:

1. Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.

2. Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente Ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen.

Parágrafo: Las facultades señaladas en el presente artículo no podrán ser ejercidas por la Superintendencia Financiera de Colombia respecto de emisores de valores que por Ley, en virtud de su objeto social especial, se encuentren sometidos a la vigilancia de otra superintendencia, salvo en lo relacionado con las normas en materia de divulgación de información aplicable a quienes participen en el mercado de valores.

Para evitar la autarquía a que nos tenían acostumbrados, es clara esta norma al ordenar que la actividad de los supervisores debe someterse a la Ley 1314 de 2009 y a las normas que la reglamenten y desarrollen. En pocas palabras, esto quiere decir que las autoridades de supervisión no podrán cambiar las normas expedidas por las autoridades de regulación, sino complementarlas, únicamente en cuanto así lo demanden las características particulares de sus sectores.

Adicionalmente dicha ley resolvió poner fin al actuar individual de estas entidades, ordenando:

ARTÍCULO 12°. Coordinación entre entidades públicas. En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables. Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.

## Régimen tributario de la contabilidad

García- Torres Fernández, luego de plantear que deben distinguirse las obligaciones de los deberes tributarios, y de explicar en qué consisten los deberes de colaboración, señaló[[425]](#footnote-425):

Dentro de las variadas formas que se manifiestan los deberes de colaboración se encuentra el deber de proporcionar datos, informes y antecedentes a la Administración tributaria, y dentro de ellos, el deber de aportar justificantes por parte del sujeto pasivo y los deberes de registro y contabilidad.

(…) Por tanto, los caracteres del deber de contabilidad en Derecho tributario son los siguientes:

* Es un deber formal o instrumental.
* Pertenece al derecho tributario formal, entendido como aquel que tutela intereses legítimos y proporciona la satisfacción de utilidades instrumentales, a través de las cuales puede obtenerse otra utilidad material o final, la de la realización del crédito tributario que la ley atribuye al Estado.
* Es un deber de hacer, es decir, encierra un mandato positivo, un hacer respecto determinados libros y registros.
* Es un deber autónomo respecto de la obligación tributaria material. Pueden tener una vida independiente de la obligación tributaria material y su extinción es independiente de la de esta última.

Dentro del deber de contabilidad debemos distinguir dos deberes contables de carácter general, el deber de llevanza y su complementario, el de conservación y asimismo la existencia de deberes específicos en determinados tributos, como, por ejemplo, el deber de diligenciado de los libros y registros.

(…) Sin embargo, aunque ambas disciplinas recaen sobre un mismo elemento, el beneficio empresarial, el deber de llevanza de la contabilidad tiene dos desarrollos distintos e independientes, uno en Derecho mercantil y otro en Derecho tributario.

En Derecho mercantil, contabilidad se identifica con la contabilidad exigida y regulada por el Código de Comercio.

Sin embargo, en Derecho tributario, contabilidad, entendida desde el punto de vista del deber de llevanza, tiene una concepción mucho más amplia y habrá de ser determinada en relación con los distintos deberes contables establecidos en los tributos.

Así, identificaremos contabilidad con la regulada por el Código de Comercio, cuando ésta sea la exigida en el tributo, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades.

También, al margen de la contabilidad mercantil, se imponen en determinados tributos obligaciones de registro contables propias del Derecho tributario que están dentro del deber de llevanza de la contabilidad.

Por tanto, el deber de contabilidad en el ordenamiento tributario reúne bajo esta denominación tanto contabilidad como registros contables. Las diferencias entre unos y otros son las siguientes:

Cuando nos referimos a contabilidad, hacemos referencia a la contabilidad mercantil, regulada en el Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad y demás disposiciones que lo desarrollan. En cambio, los registros contables son instrumentos propios del Derecho tributario, y están regulados exclusivamente en normas de este ordenamiento.

En la contabilidad, el procedimiento de inscripción se realiza mediante la partida doble. En los registros contables, constituyen una relación de las materias definidas por la Ley, sin que exista conexión de unas con otras.

Como consecuencia de lo anterior, la contabilidad, en cuanto regulada por el Derecho contable, tiene un doble contenido: la contabilidad material, es decir, los principios por los que se rige su aplicación, y la contabilidad formal, constituida por la definición del objetivo y contenido de los libros obligatorios. Frente a esta acepción, los registros contables no tienen el aspecto material de la contabilidad, sino únicamente están regulados desde el punto de vista formal por la norma tributaria.

(…) Como hemos visto al analizar las dos vertientes del deber de colaboración, en el caso del de contabilidad existe necesariamente coincidencia entre su sujeto y el de la obligación tributaria principal, es decir, el sujeto pasivo será el obligado a cumplir con el deber de contabilidad y esta obligación no podrá trasladarse a ninguna otra persona. No obstante el deber de contabilidad que recae sobre el sujeto pasivo del tributo, la contabilidad y libros registros del mismo pueden ser requeridos por la Inspección de los Tributos para la obtención de información respecto de otras personas o entidades distintas de aquél, en el ejercicio de las labores de comprobación e investigación que la habilitan a obtener cuantos datos tengan relevancia tributaria y que se concreta e individualiza en el deber general de suministrar información de terceros.

(…) El sujeto obligado por el deber de contabilidad podrá ser persona física, persona jurídica o ente sin personalidad jurídica, puesto que la personalidad jurídica no es requisito esencial para ser sujeto del deber de contabilidad, sino que, como ya hemos dicho, dependerá de las disposiciones de cada tributo.

El deber de contabilidad, en cuanto deber asociado al sujeto pasivo del tributo, no se puede transmitir. Cuestión distinta que para el cumplimiento de los deberes contables estos puedan hacerse, y de hecho habitualmente se hacen, a través de terceros, aunque la responsabilidad recae sobre el sujeto pasivo. Sin embargo, esta circunstancia no impide que tengan consideración de prestaciones de carácter personal.

El deber de contabilidad consiste en un hacer, que a veces es más gravoso que la obligación principal, puesto que requiere una organización de medios para su efectivo cumplimiento. Este es un dato que no se puede desdeñar, puesto que la especialización que requiere el cumplimiento de los deberes contables, prácticamente obliga su encargo a terceros profesionales de la materia, lo que supone una carga económica adicional para el sujeto pasivo. En base a ello, se cuestiona si dicha circunstancia no es tenida en cuenta al determinar la capacidad económica del sujeto pasivo que se ve obligado a cumplir los deberes contables en relación con los distintos tributos, respuesta que considero afirmativa (…)

(…) Al mismo tiempo, los demás deberes de colaboración del sujeto en ocasiones también exigen la ayuda de personas externas a la organización empresarial, y no por ello son denostados. Sin embargo, esta circunstancia no afecta al rasgo definitorio del deber de contabilidad corno un deber tributario sin contenido patrimonial, en el sentido de que no tiene por objeto aportar medios económicos a la Administración, pero no se puede interpretar como una carga patrimonial para el sujeto pasivo.

Por último, tales deberes no se extinguen con la muerte del obligado tributario, por ejemplo, el art. 30 del Código de Comercio dispone que el cese del empresario en el ejercicio de sus responsabilidades no lo exime del deber de conservar los libros, y si hubiera desaparecido, recaerá sobre sus herederos el cálculo de la base imponible del Impuesto de Sociedades, y en consecuencia el deber de conservar los libros.

(…) El deber de llevanza de la contabilidad está estrechamente unido al tributo que les da origen y su desarrollo tiene una doble dimensión:

Realizar los libros y registros y conservar éstos durante el tiempo que establece la Ley Tributaria. La extinción de este deber puede venir determinada por cuatro vías:

a) El cumplimiento,

b) La fuerza mayor.

c) El transcurso del tiempo.

d) La consecución de la finalidad del deber de contabilidad.

a) El cumplimiento.

El cumplimiento es la causa normal de extinción de cada deber jurídico particular de naturaleza tributaria.

El deber de contabilidad nace con la realización del hecho imponible que ha de ser registrado o contabilizado. El cumplimiento consiste en la realización del objeto del deber, con todos los requisitos necesarios para que dicho acto sea válido y pueda en consecuencia liberar al obligado de su vínculo frente a la Administración. El cumplimiento del deber de contabilidad tiene dos dimensiones:

La primera consiste en el registro o contabilización del hecho imponible que le da origen. El cumplimiento no tiene por qué ser instantáneo, sino que para realizar esta labor se imponen distintos plazos dependiendo de qué tributo.

En segundo lugar, el cumplimiento del deber de contabilidad exige la conservación de los libros en los que se recoge dicha contabilidad o registros. En cuanto que el fundamento del deber de contabilidad es facilitar información sobre el hecho imponible, es consecuencia lógica que el soporte material de la contabilidad deba conservarse durante el tiempo necesario para servirle de auxilio a la labor de comprobación e investigación de la Administración. Por ello, la obligación de conservación va más allá de la actividad económica que registra.

(…) Hay que partir de la base de que la desaparición de libros y registros por causas de fuerza mayor es un supuesto no sancionable de incumplimiento sustancial, sino sólo cuando exista imposibilidad sustancial de determina la base imponible.

En el caso de que el sujeto pasivo haya eliminado los registros contables voluntariamente, se estaría ante un caso de obstrucción de la actividad inspectora. La resistencia a la actividad inspectora exige una voluntad, es decir, dolo y no simple negligencia.

(…) El art. 35.3 de la LGT comprende dentro de la prescripción de los deberes tributarios, la llevanza y conservación de la contabilidad. El deber de llevanza de la contabilidad está estrechamente unido al tributo que les da origen. Por lo tanto, en un principio, su extinción coincidirá con la prescripción de la deuda tributaria que fundamentan.

(…)Como consecuencia de ello, y más allá de la obligación mercantil de conservar toda la documentación de dicha naturaleza durante 6 años, en caso de necesidad de la prueba, es necesario que los libros de contabilidad y registro y la documentación necesaria sea conservada durante todos los ejercicios en que aquellas diferencias temporales estén latentes o puedan tener aplicación fiscal, ya que se puede exigir al sujeto pasivo la aportación de cualquier medio de prueba sobre partidas computadas en las declaraciones de ejercicios prescritos, al objeto de analizar su naturaleza y trascendencia en liquidaciones de ejercicios no prescritos.

En conclusión, respecto del deber de conservación de los libros de contabilidad se recogen datos que van a tener una trascendencia más allá de la deuda tributaria del ejercicio al que pertenece la contabilidad, por lo que, al margen de la deuda tributaria, los libros de contabilidad y sus documentos tienen una vida autónoma que está ligada a los hechos que fundamentan y que se ven influidos por el plazo de prescripción de estos actos o hechos particulares, como es el caso de amortizaciones, beneficios fiscales por reinversión, compensación de bases negativas y deducciones en la cuota.

Por tanto, los libros de contabilidad y registro tienen un plazo de conservación en cuanto documentos afectos a la obligación tributaria que es independiente a la conservación establecida desde el punto de vista mercantil.

(…) d) Consecución de la finalidad del deber.

Esta vía de extinción no se da en el deber de contabilidad, puesto que siempre está conectado con la prescripción tributaria de los hechos que prueba.

(…) La contabilidad como medio de prueba plantea problemas, ya que sus efectos en Derecho tributario son amplios. Se puede utilizar como prueba de la destrucción de las presunciones *iuris tantum*. También será medio de prueba en los supuestos de discrepancia sobre la realidad de determinados hechos, y al mismo tiempo, en los supuestos en los que la contabilidad mercantil sirve de base para el cálculo de la base imponible, donde se plantearán problemas interpretativos sobre el alcance significado de la norma aplicable. Sin embargo, no se pueden hacer generalizaciones sobre su capacidad de prueba, ya que habrá de analizar cada supuesto concreto, puesto que el libro de contabilidad prueba la existencia del asiento pero no del hecho concreto, por lo que generalmente se necesitará una prueba fehaciente (facturas, documentos) de que lo ahí reflejado responde a una realidad que va más allá de la mera anotación contable.

La contabilidad en sí misma es medio de prueba en cuanto que transcribe los datos que se recogen en los documentos contables. En consecuencia, no deberá tener la misma categoría como prueba aquella contabilidad que haya sido auditada de aquella que no lo haya sido, puesto que precisamente la auditoría persigue la exigencia de dotar de la máxima transparencia a la información contable mediante la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos .auditados, y no se limita, pues, a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables sean correctos.

Con independencia del valor probatorio o la eficacia que pueda otorgarse a su contenido, los libros de contabilidad, en su consideración de documentos privados mercantiles, están sometidos al trámite de la legalización. El deber de diligenciado es un apéndice al deber de contabilidad, si bien es necesario distinguir entre el ámbito mercantil (art. 27 Código de Comercio) y el ámbito fiscal. En este último, el diligenciado constituye un acto de intervención administrativa y documentación pública que ha desaparecido.

(…) La legalización puede ser *a priori* o *a posteriori.* En el supuesto de que la contabilidad se realice en el modelo clásico de libros, la legislación será *a priori;* si se opta por el modelo de contabilidad, en la mayoría de los casos, informatizada, en hojas intercambiables, la legalización se aplazará al momento de la encuadernación de éstas de manera correlativa, y se realizará dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

Como lo hemos resaltado en varias ocasiones, ante la debilidad en Colombia de la contabilidad comercial, a principios del siglo XX nuestra legislación tributaria organizó un sistema de información para su servicio, especialmente para dar soporte al impuesto a la renta. En un primer momento la contabilidad tributaria dio un fuerte empujón a la contabilidad comercial, pero luego aquella empezó a enturbiar a ésta. Para la década iniciada en 1950, tal como puede verse en los trabajos de la Comisión Redactora del Proyecto de Código de Comercio, ya existía una clara conciencia sobre la necesidad de trazar límites y evitar que concepciones y requerimientos de orden fiscal gobernaran la información propia de los negocios. Así pues, hemos completado más de medio siglo procurando solucionar dicho problema.

Uno de los momentos más complejos en esta materia se produjo cuando el Gobierno desarrolló el mandato legal de introducir los ajustes por inflación. Por entonces se encontraba trabajando el Consejo Permanente para la Revisión de las Normas Contables y se suscitó una profunda diferencia entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Dirección de Impuestos Nacionales y los demás miembros del citado consejo. Luego de quince sesiones del Consejo, el 5 de diciembre de 1991, se llegó a un acuerdo en el que, entre otras cosas, se declaró que “Lo anterior conlleva reconocer, que existen dos bases, una contable y otra fiscal, a las cuales se les aplica una metodología similar y armónica, cuyos resultados pueden ser similares o diferentes.”[[426]](#footnote-426). Para infortunio del País, las Autoridades no supieron conservar y respetar este acuerdo.

La doctrina se ha ocupado ampliamente del asunto. Destacamos la producción del Contador Público y Abogado, Jesús Orlando Corredor Alejo, entre cuyas obras se encuentran: *Entorno tributario de las normas contables* (1990), *Nuevas normas contables para Colombia* (1992), *La cultura contable en materia tributaria* (1995), *La Contabilidad Tributaria ¿un sistema independiente?* (1996), *El principio de legalidad en el derecho contable colombiano* (2000), *El impuesto de renta en Colombia* (2001), *Incidencias de las pérdidas en el derecho contable y tributario* (2002), *Marco tributario de referencia para la convergencia hacia normas internacionales de contabilidad: el caso colombiano* (2010).

Aun cuando la regulación de la contabilidad tributaria no es completa, sino que supone el apoyo de la contabilidad financiera, las normas se extienden sobre una gran cantidad de asuntos de muy diversa naturaleza. A manera de ejemplo, sin pretender hacer una lista completa, citamos:

* Establecimiento de obligados a llevar contabilidad, como las entidades sin ánimo de lucro.
* Aceptación de la contabilidad de caja.
* Sujeción de tratamientos fiscales a ciertas prácticas contables, como sucede respecto de provisiones de cartera, deducción de pérdidas de empresas agropecuarias, tratamiento de indemnizaciones provenientes de seguros, realización de los ingresos, tratamiento de la diferencia en cambio, tratamiento del componente inflacionario de los rendimientos financieros, realización de los costos, admisibilidad de provisiones cuando se hacen ventas anticipadas, costos de los profesionales independientes o comisionistas, fideicomisos, realización de deducciones, deducción de cesantías, los costos y gastos susceptibles de amortización, los contratos de leasing, deducción de deudas de dudoso o difícil cobro, deducción por deudas manifiestamente pérdidas o sin valor, operaciones realizadas con personas no inscritas en el régimen común del impuesto sobre las ventas, valor patrimonial de los inmuebles, reconocimiento de deudas, declaración del impuesto al patrimonio, disminución de impuestos por deducciones u operaciones anuladas rescindidas o resueltas, excepciones para empresas de servicios públicos domiciliarios.
* La aceptación o rechazo de técnicas, como el LIFO, retail, ventas a plazos, contratos de servicios autónomos, administración delegada.
* Imposición de formas de clasificación, como entre ventas gravadas y no gravadas, la cuenta transitoria en la cual se debita a lo largo del período fiscal el valor de los impuestos correspondientes a los costos y gastos comunes, el registro de la depreciación, impuesto a las ventas retenido, retención del impuesto de timbre.
* El establecimiento de métodos paralelos a la contabilidad financiera, como los métodos para determinar el precio o el margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos.
* Exigencia de libros o registros auxiliares, como en los casos de las tarjetas de control de las mercancías, libro fiscal de registro de operaciones.
* Definición de elementos del subsistema documental de la contabilidad, como los comprobantes, factura o documento equivalente.
* Establecimiento de estructuras contables como la obligación de llevar contabilidad separada de las sucursales y agencias de compañías extranjeras, la contabilidad simplificada, movimiento diario de compras y ventas.
* Establecimiento de reglas de conservación del subsistema documental de la contabilidad.
* Determinación del valor probatorio de la contabilidad, establecimiento de prácticas prohibidas.
* La intervención del contador público, que incluye al revisor fiscal, en la expedición de certificaciones y en la suscripción de declaraciones de impuestos.
* Determinación del valor probatorio de la firma del contador público, regulación de las salvedades en la opinión del contador.
* Facultad de inspeccionar el sistema contable, el establecimiento de términos y lugares de exhibición, la regulación de diligencias procesales como la inspección contable.
* Régimen de sanciones respecto de la contabilidad o de la actuación de los contadores públicos, o de los preparadores de la información.

La contabilidad tributaria es un instrumento muy importante para la Hacienda Pública. Junto con el sistema fiscal al que sirve, dicha contabilidad debe ser percibida como justa. El logro de este objetivo es muy difícil. En medio de la pobreza, el sistema tributario es considerado por muchos como una forma de agresión. Ante la gran cantidad de obligados, en ocasiones el sistema adopta mecanismos muy expeditos que, por su generalidad, no logran ser equitativos. En suma, a esta contabilidad la acompaña una doble y fuerte sospecha: de un lado se piensa que el Estado cobrará tantos impuestos como pueda y, de otro, se asume que hay una fuerte inclinación a la evasión. Estas percepciones negativas solo serán superadas cuando el sistema evolucione al ritmo de los negocios, abandone su casuismo y sus prejuicios y dé muestras innegables de justicia, lo que, entre otras cosas, implica que las bases gravables correspondan a la realidad económica.

El conflicto creado por la existencia de dos sistemas contables, el financiero y el tributario, que, aunque con algunos puntos en común, tienen objetivos e instrumentos diferentes, quiso ser solucionado por el reglamento a través del uso de las denominadas *cuentas de orden fiscales*. Se lee en el *Decreto reglamentario número 2649 de 1993*:

ARTICULO 44.CUENTAS DE ORDEN FISCALES. Las cuentas de orden fiscales deben reflejar las diferencias de valor existentes entre las cifras incluidas en el balance y en el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, en forma tal que unas y otras puedan conciliarse.

ARTICULO 136. CRITERIOS PARA RESOLVER LOS CONFLICTOS DE NORMAS. Sin perjuicio de lo dispuesto por normas superiores, tratándose del reconocimiento y revelación de hechos económicos, los principios de contabilidad generalmente aceptados priman y deben aplicarse por encima de cualquier otra norma. Sin embargo, deben revelarse las discrepancias entre unas y otras.

Cuando se utilice una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados, éstos se aplicarán en forma supletiva en lo pertinente.

Cuando normas distintas e incompatibles con los principios de contabilidad generalmente aceptados exijan el registro contable de ciertos hechos, estos se harán en cuentas de orden fiscales o de control, según corresponda.

Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas.

Desafortunadamente la ley tributaria continuó exigiendo registros al interior de la contabilidad financiera.[[427]](#footnote-427) Además, como si lo anterior fuese de poca monta, en su afán de diseñar un sistema sencillo para los pequeños contribuyentes ha resuelto adoptar normas en materia de libros. Así, por ejemplo, el *Estatuto Tributario* señala:

Artículo 616. Libro fiscal de registro de operaciones. Quienes comercialicen bienes o presten servicios gravados perteneciendo al régimen simplificado, deberán llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias por cada establecimiento, en el cual se identifique el contribuyente, esté debidamente foliado y se anoten diariamente en forma global o discriminada las operaciones realizadas. Al finalizar cada mes deberán, con base en las facturas que les hayan sido expedidas, totalizar el valor pagado en la adquisición de bienes y servicios, así como los ingresos obtenidos en desarrollo de su actividad.

Este libro fiscal deberá reposar en el establecimiento de comercio y la no presentación del mismo al momento que lo requiera la administración, o la constatación del atraso, dará lugar a la aplicación de las sanciones y procedimientos contemplados en el artículo 652, pudiéndose establecer tales hechos mediante el método señalado en el artículo 653. (Modificado Ley 223/95, art. 36)

También la legislación tributaria está interesada en la debida llevanza del subsistema documental. Dispone el *Estatuto Tributario*:

Artículo 654. Hechos irregulares en la contabilidad. Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:

a) No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.

b) No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.

c) No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.

d) Llevar doble contabilidad.

e) No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.

f) Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso.

Artículo 655. Sanción por irregularidades en la contabilidad. Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de veinte millones de pesos ($20.000.000). (Valor año base 1987)

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

Parágrafo. No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable

Artículo 656. Reducción de las sanciones por libros de contabilidad. Las sanciones pecuniarias contempladas en el artículo 655 se reducirán en la siguiente forma: (Inciso Modificado Ley 223/95, art. 46)

a) A la mitad de su valor, cuando se acepte la sanción después del traslado de cargos y antes de que se haya producido la resolución que la impone.

b) Al setenta y cinco por ciento (75%) de su valor, cuando después de impuesta se acepte la sanción y se desista de interponer el respectivo recurso.

Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual se acredite el pago o acuerdo de pago de la misma.

El Consejo de Estado distinguió entre no llevar libros, llevarlos atrasados y llevarlos en forma inadecuada[[428]](#footnote-428):

La ley sanciona el atraso en el registro de las operaciones contables en los libros, partiendo del supuesto de que exista la obligación legal de llevar la contabilidad, y no el hecho de que el deber se cumpla mediante la utilización de determinados u obligatorios libros, siempre y cuando que los existentes permitan la realidad económica de la sociedad. Si esta última no se cumpla podría el hecho irregular sancionable previsto en el literal c) de la misma norma "No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones", pero no el previsto en el citado literal f) el cual constituye el sustento legal de la actuación administrativa demandada.

Son varias las normas de naturaleza tributaria, especialmente reglamentarias, que exigen especiales soportes en materia tributaria. Entre los muchos casos, obsérvese a manera de ejemplo el artículo 3 del *Decreto reglamentario 1242 de 2003*, en el cual se lee:

ART. 3º—Documentos soporte de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios. Para efectos de ejercer las facultades de fiscalización sobre la declaración tributaria que se presente por el cambio de titular de la inversión extranjera, los inversionistas extranjeros directamente o a través de su representante, agente o apoderado deberán conservar por cada operación o transacción los siguientes documentos, informaciones y pruebas soportes de la declaración, por el término establecido en el artículo 632 del estatuto tributario y presentarlos a la administración tributaria cuando ésta los requiera:

1. Anulado. C.E., Sec. Cuarta, Sent. oct. 12/2006.

2. Poder otorgado por el cedente de la inversión al apoderado, representante o agente con su protocolo respectivo.

3. Certificación del revisor fiscal y/o contador público de la sociedad en la que tenga la inversión, en la cual conste el número de acciones o cuotas de interés social de propiedad del inversionista, fecha y costo de adquisición y valor nominal, cuando se trate de acciones y/o aportes.

4. Explicación detallada de la determinación del costo fiscal de la inversión objeto de la transacción, discriminando los factores que lo componen tales como fecha, costo de adquisición, prima en colocación de acciones y reajustes anuales si los hubiere. En caso de existir prima en colocación de acciones debe estar certificada por contador público y/o revisor fiscal.

5. Anulado. C.E., Sec. Cuarta, Sent. oct. 12/2006.

6. Certificado del Banco de la República en el que conste el registro de la inversión extranjera objeto de la transacción.

7. Estados financieros y notas a los mismos debidamente certificados por el revisor fiscal y/o contador público de la sociedad receptora a la fecha de transacción o al cierre del período más cercano a la misma, en los que conste el número de acciones o cuotas en circulación a la misma fecha, cuando se trate de acciones y/o aportes en sociedades.

8. Certificado de constitución y gerencia expedido por la cámara de comercio del domicilio de la sociedad receptora.

9. Fotocopia de los folios del libro de accionistas de la sociedad receptora en los que conste el registro de las acciones y copia de los títulos endosados.

10. Copia de los estados financieros correspondientes a cada uno de los años en que se hayan obtenido las utilidades a que hace referencia el inciso 3º del artículo 36-1 del estatuto tributario, adicionando además, la información necesaria para dar aplicación al artículo 8º del Decreto Reglamentario 836 de 1991 cuando a ello hubiere lugar.

11. Certificación de la respectiva bolsa de valores cuando la enajenación se haya efectuado por este medio.

12. Documentos que acrediten la fusión o escisión de la sociedad debidamente protocolizados, cuando sea del caso.

13. Los demás documentos necesarios para soportar la respectiva transacción.

Se pueden asumir diversas posiciones sobre cómo satisfacer las distintas finalidades de la información contable. Desde la construcción de un sistema único de información, hasta el diseño de varios sistemas de información, que pueden o no estar relacionados entre sí. En algunos países la tributación no se estructuró sobre la contabilidad financiera, mientras en otros ésta es básica para aquélla.

Ahora bien: tal unidad, articulación o separación puede darse tanto respecto del subsistema intelectual como del subsistema documental. Bien podría haber unidad documental y separación intelectual.

La *Ley 1314 de 2009* se pronunció al respecto de la siguiente manera[[429]](#footnote-429):

ART. 4º— **Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera**. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.

ART. 14.— Entrada en vigencia de las normas de intervención en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Las normas expedidas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1º de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario establecer un plazo diferente.

Cuando el plazo sea menor y la norma promulgada corresponda a aquellas materias objeto de remisión expresa o no reguladas por las leyes tributarias, para efectos fiscales se continuará aplicando, hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente, la norma contable vigente antes de dicha promulgación.

En cuanto tiene que ver con el subsistema documental, resaltamos que la norma que se acaba de transcribir dispone que “*Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.”*, en forma tal que la independencia entre la contabilidad financiera y la contabilidad tributaria es tanto intelectual como documental.

Garreta razonó[[430]](#footnote-430):

La contabilidad de la empresa es única, aunque pueda desglosarse en libros obligatorios y otros meramente auxiliares; sin embargo, en ocasiones el legislador puede imponer la llevanza obligatoria de determinados libros y registros distintos a los señalados en el Código de comercio; así ocurre en el Derecho tributario, en el que la norma de cada tributo impone determinados registros contables obligatorios que incluso, en puridad de técnica contable, sólo serían libros auxiliares. Así, en el Impuesto de Sociedades además de los libros del Código de comercio, se exige la llevanza de registros de mayor, compras, ventas, cobros y pagos y gastos; en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los libros de ingresos o ventas y de gastos; en el Impuesto sobre el Valor Añadido, los libros-registros de facturas emitidas y libros-registro de facturas recibidas, etc.

Estas nuevas exigencias tributarias se pretenden justificar en la necesidad de determinar con facilidad la base imponible del impuesto:

«Ahora bien -escribe Hernández Gonzalez, F.- reconociendo ese fundamento que justifica la exigencia de los libros registro obligatorios en el ámbito tributario -facilitar las tareas de comprobación- se ha destacado igualmente que la integración de esa contabilidad específica dentro de la entera contabilidad es una necesidad práctica y debe conducir a una disminución de los registros especiales En este mismo sentido se ha argumentado que «en todos los casos en que las normas reglamentarias de un tributo exigiesen la llevanza de un registro específico debiera preverse expresamente la posibilidad de su sustitución por los libros de la contabilidad general o por el reglamento de otro tributo, siempre que aquéllos o éste ofreciesen el detalle necesario.» Más recientemente se ha señalado que la duplicidad que originan las obligaciones registrales de los diversos tributos hace «que sea urgente una sistematización, refundición y simplificación a nivel normativo de deberes registrales al objeto de minorar costes administrativos innecesarios, reduciéndose así lo que se ha dado en denominar «presión fiscal indirecta».

En el pasado la jurisprudencia señaló la existencia de normas contables con efecto meramente tributario. Así el Consejo de Estado manifestó[[431]](#footnote-431):

La primera observación que debe hacerse, es que el artículo relativo a la contabilidad simplificada comienza por delimitar los alcances de sus disposiciones, cuando expresa que "para efectos tributarios la contabilidad simplificada consiste en" (se subraya), lo que significa que no implica ninguna adición ni modificación a las obligaciones o régimen probatorio que consagra para todos los comerciantes el Código de Comercio. Las disposiciones de éste y otros estatutos continúan incólumes, pues el decreto reglamentario acusado, limita sus efectos al campo tributario.

Se puede distinguir entre la contabilidad en sí misma considerada y el uso o efecto de esa contabilidad para la determinación de tributos. El Consejo de Estado nos enseñó[[432]](#footnote-432):

Para la Sala la recta interpretación del artículo 655, que regula la sanción por irregularidades en la contabilidad, está en estrecha consonancia con la clase de infracción de que se trate. Las conductas sancionadas por el artículo 654 del mismo Estatuto pueden consistir en hechos irregulares no relacionados directamente con el período gravable, o, en hechos vinculados con los períodos de liquidación de los impuestos porque se trata de las pruebas contables de los elementos configuradores de la base gravable de un tributo. En la primera hipótesis, de independencia temporal de la liquidación de impuestos, podemos encontrar los siguientes literales del art. 654: a) no llevar libros de contabilidad estando obligado a llevarlos; b) no tenerlos registrados estando obligado a ello; c) no exhibirlos cuando las autoridades lo exigieren; y f) mostrar un atraso en los libros de más de cuatro meses. Por el contrario, en la segunda, el literal e) regula una infracción típicamente relacionada con las bases de liquidación de los impuestos. Si el defecto de la contabilidad es de tal naturaleza que no permite determinar los factores necesarios para establecer las bases de los impuestos o retenciones, esta conducta estará referida al período gravable que es objeto de investigación tributaria; o período de declaración, para aquellos impuestos instantáneos que deben agruparse para efectos del cumplimiento de las obligaciones formales y de pago. En la infracción relativa a llevar doble contabilidad establecida en el literal d) del mismo artículo, deberá analizarse, según cada caso concreto, si la infracción es simple por estar referida a una fecha o ejercicio contable, cuando la conducta reprochable se ejecute en un tiempo determinado que coincida con el período objeto de investigación, o, a si la infracción es continuada por abarcar varios períodos.

La aplicación de las normas internacionales de contabilidad pude producir impactos de importancia en el sistema contable de las empresas. Por ejemplo, puede hacer que haya lugar a dos bases contables en lugar de una sola. Tal es el caso que ponen de presente Schanz y Schanz[[433]](#footnote-433):

Due to the implementation of international financial reporting standards in the European Union, member states with uniform accounting are expected to replace their current one-book system with a two-book system, which will separate tax accounting and financial accounting. This separation presents the challenge of defining a new tax base. Since a tax base is not required to provide information that helps users in economic decision making, tax accounting can be simplified compared to financial accounting. This paper discusses possible future tax bases of German companies. We develop a business model simulation based on empirical data to quantify the change in the tax burden of different industries induced by alternative tax accounting regulations. We identify a simplified tax base that avoids major shifts in the tax burden. Thus, the paper provides useful information for economists and politicians who make decisions about the new German tax accounting regulations. Moreover, this tax base and the identified drivers of sector-specific tax payments form an important basis for the discussion in other EU member states that face a comparable phase-out of one-book accounting.

## Conservación y reproducción

### Deber de conservar

La utilidad del subsistema documental de la contabilidad sería nula si sus componentes no se conservaran o no se pudiesen reproducir.

La conservación de los libros y papeles del comerciante constituye una de las obligaciones básicas de este profesional:

CÓDIGO DE COMERCIO

ART. 19. — Es obligación de todo comerciante: (…)

4. Conservar, con arreglo a la ley, la correspondencia y demás documentos relacionados con sus negocios o actividades. (…)

La conservación debe satisfacer ciertos requisitos: fidelidad, exactitud, duración, orden, acceso en cualquier momento:

ART. 54. — El comerciante deberá dejar copia fiel de la correspondencia que dirija en relación con los negocios[[434]](#footnote-434), por cualquier medio que asegure la exactitud y duración de la copia[[435]](#footnote-435). Así mismo, conservará la correspondencia que reciba en relación con sus actividades comerciales, con anotación de la fecha de contestación o de no haberse dado respuesta[[436]](#footnote-436).

ART. 55. — El comerciante conservará archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, de manera que en cualquier momento se facilite verificar su exactitud.[[437]](#footnote-437)

### Término de la conservación

La conservación debe realizarse por un tiempo. Este, usualmente, es determinado con relación a los términos de prescripción de las acciones que podrían ejercerse para reclamar derechos o liberarse de obligaciones. Los plazos generales fueron de 30 años, luego de 20 y ahora de 10. El lapso de conservación ha variado correlativamente.

Lessona explicó[[438]](#footnote-438):

Las razones que justifican la obligación de llevar los libros, justifican asimismo la de conservarlos por un cierto tiempo.

La duración de esta obligación debe determinarse por el tiempo durante el cual los libros pueden lograr los efectos que determinaron la obligación de llevarlos. Por eso la ley italiana, considerando que por el art. 917, Cód. Com., la prescripción ordinaria en asunto de comercio se cumple con el transcurso de diez años en todos los casos en que el Código u otras leyes no establezcan una prescripción más breve, ordena que los comerciantes conserven los libros obligatorios por diez años, contados desde la última anotación. (…)

Vivante razonó[[439]](#footnote-439):

La ley ha tenido que fijar un límite para librar al comerciante de una obligación ilimitada y ha elegido el que es común a la prescripción, considerando que, extinguidas las obligaciones se puede permitir sin grave perjuicio que se extingan también las pruebas de ellas. Pero si el comerciante ha conservado los libros más allá del plazo, tanto él como sus acreedores y deudores y el Juez, pueden utilizarlos como medio de prueba; el tiempo habrá hecho que el libro sea más digno de fe, porque el tiempo es el mejor aliado de la verdad.

Para articular la conservación de los documentos contables con el término de las prescripciones, era necesario abolir el límite temporal del efecto probatorio de tales documentos, que existía en nuestro anterior *Código de Comercio* *Terrestre*:

Artículo 50. Transcurridos 15 meses desde la fecha de cada asiento, los libros no constituyen ni aún principio de prueba a favor del comerciante, salvo que hubiere demandado a su deudor, o protestado contra él en los casos de ausencia o ignorancia de su paradero.

### Régimen vigente

En la actualidad la regla colombiana es:

Ley 962 de /2005

ART. 28. — Racionalización de la conservación de libros y papeles de comercio. Los libros y papeles del comerciante deberán ser conservados por un período de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante[[440]](#footnote-440), pudiendo utilizar para el efecto, a elección del comerciante, su conservación en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta[[441]](#footnote-441).

Igual término aplicará en relación con las personas, no comerciantes, que legalmente se encuentren obligadas a conservar esta información[[442]](#footnote-442).

Lo anterior sin perjuicio de los términos menores consagrados en normas especiales[[443]](#footnote-443).

Estatuto Orgánico del Sistema Financiero

ART. 96. — Modificado. L. 795/2003, art. 22. Conservación de archivos y documentos. Los libros y papeles de las instituciones vigiladas por la Superintendencia Bancaria deberán conservarse por un período no menor de cinco años (5) años, desde la fecha del respectivo asiento, sin perjuicio de los términos establecidos en normas especiales[[444]](#footnote-444). Vencido este lapso, podrán ser destruidos siempre que, por cualquier medio técnico adecuado, se garantice su reproducción exacta[[445]](#footnote-445).

PAR. — La administración y conservación de los archivos de las entidades financieras públicas en liquidación, se someterá a lo previsto para las entidades financieras en liquidación por el estatuto orgánico del sistema financiero y demás normas que lo modifiquen o adicionen. Una vez transcurridos cinco años se deberá realizar la reproducción correspondiente[[446]](#footnote-446), a través de cualquier medio técnico adecuado y transferirse al Archivo General de la Nación.

Las historias laborales de los exfuncionarios de las entidades financieras públicas en liquidación, deberán ser transferidas a la entidad a la cual estaban vinculadas o adscritas una vez finalice el proceso de liquidación correspondiente.

Estatuto Tributario

ART. 632. — Deber de conservar informaciones y pruebas[[447]](#footnote-447). Para efectos del control[[448]](#footnote-448) de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1º de enero del año siguiente[[449]](#footnote-449) al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas[[450]](#footnote-450), que deberán ponerse a disposición de la administración de impuestos, cuando ésta así lo requiera:

1. Cuando se trate de personas o entidades obligadas a llevar contabilidad, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones consignados en ellos.

Cuando la contabilidad se lleve en computador, adicionalmente, se deben conservar los medios magnéticos que contengan la información, así como los programas respectivos[[451]](#footnote-451).

2. Las informaciones y pruebas específicas[[452]](#footnote-452) contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes.

3. La prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas en su calidad de agente retenedor.

4. Copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como de los recibos de pago correspondientes[[453]](#footnote-453)

Ley 962 de 2005

ART. 46. — Racionalización de la conservación de documentos soporte. El período de conservación de informaciones y pruebas a que se refiere el artículo 632 del estatuto tributario, será por el plazo que transcurra hasta que quede en firme la declaración de renta que se soporta en los documentos allí enunciados.[[454]](#footnote-454) La conservación de informaciones y pruebas deberá efectuarse en el domicilio principal del contribuyente.

Ley 527 de 1999

ART. 12. — Conservación de los mensajes de datos y documentos. Cuando la ley requiera que ciertos documentos, registros o informaciones sean conservados, ese requisito quedará satisfecho, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que la información que contengan sea accesible para su posterior consulta;

2. Que el mensaje de datos o el documento sea conservado en el formato en que se haya generado, enviado o recibido o en algún formato que permita demostrar que reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida, y

3. Que se conserve, de haber alguna, toda información que permita determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y la hora en que fue enviado o recibido el mensaje o producido el documento[[455]](#footnote-455).

No estará sujeta a la obligación de conservación, la información que tenga por única finalidad facilitar el envío o recepción de los mensajes de datos.

Los libros y papeles del comerciante podrán ser conservados en cualquier medio técnico que garantice su reproducción exacta.

ART. 13. — Conservación de mensajes de datos y archivo de documentos a través de terceros. El cumplimiento de la obligación de conservar documentos, registros o informaciones en mensajes de datos, se podrá realizar directamente o a través de terceros, siempre y cuando se cumplan las condiciones enunciadas en el artículo anterior.[[456]](#footnote-456)

Decreto reglamentario número 2649 de 1993

ART. 128. — Forma de llevar los libros. (…)

El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables. (…)

ART. 134. — Conservación y destrucción de los libros. Los entes económicos deben conservar debidamente ordenados los libros de contabilidad, de actas, de registro de aportes, los comprobantes de las cuentas, los soportes de contabilidad y la correspondencia relacionada con sus operaciones. (…)

El liquidador de las sociedades comerciales debe conservar los libros y papeles por el término de cinco (5) años, contados a partir de la aprobación de la cuenta final de liquidación[[457]](#footnote-457). (…)

Ley 594 de 2000[[458]](#footnote-458)

ART. 4º — Principios generales. Los principios generales que rigen la función archivística son los siguientes:

a) Fines de los archivos. El objetivo esencial de los archivos es el de disponer de la documentación organizada, en tal forma que la información institucional sea recuperable para uso de la administración en el servicio al ciudadano y como fuente de la historia;

Por lo mismo, los archivos harán suyos los fines esenciales del Estado, en particular los de servir a la comunidad y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución y los de facilitar la participación de la comunidad y el control del ciudadano en las decisiones que los afecten, en los términos previstos por la ley;

b) Importancia de los archivos. Los archivos son importantes para la administración y la cultura, porque los documentos que los conforman son imprescindibles para la toma de decisiones basadas en antecedentes. Pasada su vigencia, estos documentos son potencialmente parte del patrimonio cultural y de la identidad nacional;

c) Institucionalidad e instrumentalidad. Los documentos institucionalizan las decisiones administrativas y los archivos constituyen una herramienta indispensable para la gestión administrativa, económica, política y cultural del Estado y la administración de justicia; son testimonio de los hechos y de las obras; documentan las personas, los derechos y las instituciones. Como centros de información institucional contribuyen a la eficacia, eficiencia y secuencia de las entidades y agencias del Estado en el servicio al ciudadano;

d) Responsabilidad. Los servidores públicos son responsables de la organización, conservación, uso y manejo de los documentos.

Los particulares son responsables ante las autoridades por el uso de los mismos.

e) Dirección y coordinación de la función archivística. El Archivo General de la Nación es la entidad del Estado encargada de orientar y coordinar la función archivística para coadyuvar a la eficiencia de la gestión del Estado y salvaguardar el patrimonio documental como parte integral de la riqueza cultural de la Nación, cuya protección es obligación del Estado, según lo dispone el título I de los principios fundamentales de la Constitución Política;

f) Administración y acceso. Es una obligación del Estado la administración de los archivos públicos y un derecho de los ciudadanos el acceso a los mismos, salvo las excepciones que establezca la ley;

g) Racionalidad. Los archivos actúan como elementos fundamentales de la racionalidad de la administración pública y como agentes dinamizadores de la acción estatal. Así mismo, constituyen el referente natural de los procesos informativos de aquélla;

h) Modernización. El Estado propugnará por el fortalecimiento de la infraestructura y la organización de sus sistemas de información, estableciendo programas eficientes y actualizados de administración de documentos y archivos;

i) Función de los archivos. Los archivos en un Estado de derecho cumplen una función probatoria, garantizadora y perpetuadora;

j) Manejo y aprovechamiento de los archivos. El manejo y aprovechamiento de los recursos informativos de archivo responden a la naturaleza de la administración pública y a los fines del Estado y de la sociedad, siendo contraria cualquier otra práctica sustitutiva, y

k) Interpretación. Las disposiciones de la presente ley y sus derechos reglamentarios se interpretarán de conformidad con la Constitución Política y los tratados o convenios internacionales que sobre la materia celebre el Estado colombiano.

TÍTULO IX

Archivos privados

ART. 36. — Archivo privado. Conjunto de documentos pertenecientes a personas naturales o jurídicas de derecho privado y aquellos que se deriven de la prestación de sus servicios.

ART. 37. — Asistencia a los archivos privados. El Estado estimulará la organización, conservación y consulta de los archivos históricos privados de interés económico, social, técnico, científico y cultural. En consecuencia, el Archivo General de la Nación brindará especial protección y asistencia a los archivos de las instituciones y centros de investigación y enseñanza científica y técnica, empresariales y del mundo del trabajo, de las iglesias, las asociaciones y los partidos políticos, así como a los archivos familiares y de personalidades destacadas en el campo del arte, la ciencia, la literatura y la política.

ART. 38. — Registro de archivos. Las personas naturales o jurídicas propietarias, poseedoras o tenedoras de documentos o archivos de cierta significación histórica, deberán inscribirlos en el registro que para tal efecto abrirá el Archivo General de la Nación. Los propietarios, poseedores o tenedores de los archivos privados declarados de interés cultural, continuarán con la propiedad, posesión o tenencia de los mismos y deberán facilitar las copias que el Archivo General de la Nación solicite.

ART. 39. — Declaración de interés cultural de documentos privados. La Junta Directiva del Archivo General de la Nación, sin perjuicio del derecho de propiedad y siguiendo el procedimiento que se establezca para el efecto, podrá declarar de interés cultural los documentos privados de carácter histórico. Estos formarán parte del patrimonio documental colombiano y en consecuencia serán de libre acceso.

ART. 40. — Régimen de estímulos. El Gobierno Nacional establecerá y reglamentará un régimen de estímulos no tributarios para los archivos privados declarados de interés cultural, tales como: premios anuales, asistencia técnica, divulgación y pasantías.

ART. 41. — Prohibiciones. Se prohíbe a los organismos privados y a las personas naturales o jurídicas propietarias, poseedoras o tenedoras de documentos declarados de interés cultural:

a) Trasladarlos fuera del territorio nacional, sin la previa autorización del Archivo General de la Nación. Esta falta dará lugar a la imposición de una multa de cien salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Los documentos y archivos históricos privados declarados de interés cultural, objeto de la exportación o sustracción ilegal, serán decomisados y puestos a orden del Ministerio de la Cultura. El Estado realizará todos los esfuerzos tendientes a repatriar los documentos y archivos que hayan sido extraídos ilegalmente del territorio colombiano;

b) Transferir —a título oneroso o gratuito— la propiedad, posesión o tenencia de documentos históricos, sin previa información al Archivo General de la Nación. Esta falta dará lugar a la imposición de una multa de cincuenta salarios mínimos legales mensuales vigentes.

PAR. — El desconocimiento de estas prohibiciones dará lugar a la investigación correspondiente y a la imposición de las sanciones establecidas en la ley.

ART. 42. — Obligatoriedad de la cláusula contractual. Cuando las entidades públicas celebren contratos con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, para desarrollar proyectos de investigación cultural, científica, técnica o industrial, incluirán en los contratos una cláusula donde se establezca la obligación de aquéllas de entregar copias de los archivos producidos en desarrollo de dichos proyectos, siempre y cuando no contraríen las normas sobre propiedad intelectual y no se vulneren los derechos otorgados a dichas personas por el artículo 15 de la Constitución Política.

PAR. — Las personas jurídicas internacionales con sedes o filiales en Colombia, en relación con sus documentos de archivo, se regularán por las convenciones internacionales y los contratos suscritos. En todo caso, el Archivo General de la Nación podrá recibir los documentos y archivos que deseen transferir.

ART. 43. — Protocolos notariales. Los protocolos notariales pertenecen a la Nación. Los que tengan más de treinta años deberán ser transferidos por la correspondiente notaría al Archivo General Notarial del respectivo círculo. Para tal efecto el Gobierno Nacional, con asesoría del Archivo General de la Nación, tomará las medidas pertinentes.

Sobre el archivo señaló la Corte Constitucional[[459]](#footnote-459):

En concepto de esta Corporación existe un deber constitucional de administrar correctamente y de proteger los archivos y bases de datos que contengan información personal o socialmente relevante. Este deber se deriva de la prohibición genérica, dirigida a toda persona, sea natural o jurídica, de impedir sin justa causa el goce efectivo de los derechos fundamentales o de tornar imposible dicho goce. Así, si determinada información resulta decisiva para una persona, quien administra o custodia un archivo o una base de datos, adquiere la calidad de garante de dicha información. Cosa distinta es que el sistema jurídico únicamente empiece a considerar y a fijar los contornos de las cargas derivadas de la calidad de garante. Ello en nada desdibuja el carácter de deber, ni impide que de él se deriven consecuencias en caso de desaparecimiento total o parcial del archivo o la base de datos

Posteriormente la misma Corporación sostuvo[[460]](#footnote-460):

El deber de conservación de los archivos y documentos de las entidades en liquidación.

5. La relevancia constitucional de la conservación de los archivos ha sido abordada por esta Corporación en anteriores oportunidades, en las cuales se ha indicado cómo “los archivos, en contextos de complejidad sistémica como los son las sociedades contemporáneas, suponen no sólo la correcta organización de los documentos que se producen en el ejercicio estatal, sino que implican la posibilidad de ejercer derechos tan diversos como el acceso a la información y el goce efectivo de prestaciones sociales –entre otros- . Constituye además, uno de los pilares sobre los cuales se edifica el Estado de derecho en la modernidad: la posibilidad de ejercer control social, político y jurídico de las actuaciones que se desarrollan al interior de Administración pública. En la sistematización de la información, además, se manejan un saber y un poder específicos que, como tales, deben estar abiertos al conocimiento y debate públicos –dadas ciertas excepciones-.”

La conservación de los archivos es una actividad que se desprende necesariamente del diario ejercicio de la administración pública. Por ello, esta Corte ha señalado que “los archivos son el reflejo documentario de la actividad práctica, jurídica o administrativa de una persona o institución. Por archivos públicos se entiende los documentos producidos por una entidad oficial o privada encargada de la prestación de un servicio público, en el desarrollo de sus actividades o competencias y los cuales se organizan y conservan según el orden natural de funcionamiento de la entidad. (…) La vulneración o amenaza del derecho a conocer una información personal puede presentarse, entonces, por la deficiente organización, conservación o custodia de los archivos de las entidades de salud.”

6. Dada la importancia que tanto para los administrados como para el normal funcionamiento de las entidades tiene la conservación de los archivos, esta deber ser garantizada, incluso cuando las entidades públicas o privadas atraviesan procesos liquidatarios que colocarán fin a su existencia.

En efecto, “es apenas natural reconocer la importancia que tiene la información de cualquier entidad liquidada frente a los sucesores –deudores y acreedores-, en orden a la valoración y liquidación de los correspondientes créditos y obligaciones, y en el caso de los primeros, con particular énfasis en lo atinente a los créditos laborales.”

Por ello, tanto en los procesos concursales y liquidatorios aplicables a las entidades del sector privado, así como en los procesos de liquidación administrativa forzosa en las entidades del sector público, la protección y conservación de los archivos de la entidad intervenida es un deber que debe ser observado por los distintos actores que intervienen en el proceso liquidatario o concursal.

Tratándose del sector privado, la ley 222 de 1995 “por la cual se modifica el libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones”, establece como una de las funciones del liquidador “mantener y conservar los archivos del deudor” (art. 166, núm. 12).

En lo que respecta al sector público, resultan aplicables las disposiciones del Decreto 2211 de 2004 a la actuación del accionado, por remisión legal a aquellos procesos de liquidación forzosa administrativa adelantados por la Superintendencia Nacional de Salud en Empresas Promotoras de Salud e Instituciones Prestadoras de Salud de cualquier naturaleza, según lo previsto por el Decreto 1015 de 2002.

En este estado de cosas, el Decreto 2211 de 2004 “por medio del cual se determina el procedimiento aplicable a las entidades financieras sujetas a toma de posesión y liquidación forzosa administrativa” establece como función del Agente Especial “ejecutar todos los actos y efectuar todos los gastos que a su juicio sean necesarios para la conservación de los activos y archivos de la entidad” (art. 8, núm.8).

Así mismo, el aludido Decreto establece como condición para que el liquidador pueda declarar terminada la existencia legal de la institución “que la provisión para el mantenimiento y conservación del archivo de la institución financiera en liquidación se encuentra debidamente constituida, y que el archivo haya sido entregado a quien tendrá la custodia del mismo.” (art. 52, lit. f).

En esa misma línea, el artículo 60 del Decreto 2211 de 2004 establece que:

“Archivo. De acuerdo con el artículo 96 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, modificado por el artículo 22 de la ley 795 de 2003, los libros y papeles anteriores a la toma de posesión de las instituciones financieras sometidas al proceso de liquidación forzosa administrativa, deberán conservarse por cinco (5) años, contados a partir de la fecha del respectivo asiento, sin perjuicio de los términos establecidos en normas especiales. Transcurrido este lapso podrán ser destruidos siempre que, por cualquier medio técnico adecuado, se garantice su reproducción exacta. El Liquidador, antes de entregar el archivo a la entidad contratada para su custodia, deberá realizar la depuración y consecuente destrucción de aquellos documentos que no se encuentre obligado a conservar.

Los libros y papeles de la liquidación se someterán a lo dispuesto en el artículo 134 del Decreto 2649 de 1993 para las sociedades comerciales en liquidación. Las entidades financieras públicas en liquidación se regirán en esta materia por lo previsto en el parágrafo del artículo 96 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, modificado por el artículo 22 de la Ley 795 de 2003.

El Liquidador podrá adoptar medidas especiales para la conservación de los documentos en materia fiscal y laboral de las entidades financieras privadas en liquidación, para lo cual, antes de proceder a la entrega del archivo, deberá remitir una copia auténtica de la carpeta laboral a la última Administradora de Fondos de Pensiones (AFP) y a los respectivos trabajadores a la última dirección registrada por ellos en la entidad.

La organización del archivo de las entidades financieras públicas en liquidación se sujetará a las normas especiales y a los acuerdos del Archivo General de la Nación.”

Por lo anterior, puede observarse como las entidades que tienen a su cargo la conservación de archivos adquieren el deber de garantizar a los ciudadanos el acceso a los mismos. Incluso, aún después de liquidada la entidad, el deber de conservación de los archivos subsiste en cabeza del liquidador, el cual debe adelantar las gestiones pertinentes para la guarda y conservación de los mismos, lo cual implica el deber jurídico de emplear todos los medios técnicos y humanos que estén a su alcance para evitar su deterioro y pérdida.

La Superintendencia de Sociedades, por medio del *Concepto 220-069768 del 6 de Diciembre de 2005*, resaltó los importantes cambios que la legislación actual dispuso con relación al régimen anterior:

A efecto de resolver las inquietudes planteadas en la consulta formulada a este despacho a través de su comunicación radicada con número 2005-01-166143, resulta oportuno efectuar unas breves consideraciones de carácter general en torno al tratamiento normativo actualmente vigente, en materia de libros y papeles del comerciante.

Es claro que uno de los deberes fundamentales que la ley desde antaño ha impuesto a determinadas personas como es el caso de los comerciantes, es el de llevar contabilidad de sus asuntos y negocios, al igual que la información y documentos relacionados con los mismos, previendo la obligación complementaria de que la contabilidad, así como los libros, registros contables en general, inventarios y estados financieros deban ajustarse a las disposiciones del Código de Comercio y demás normas sobre la materia, como imperativamente lo señala el artículo 48 del mismo código.

Ahora bien, para esos efectos el código de comercio ni sus normas reglamentarias, como es en este aspecto el Decreto 2649 de 1993, establecen específicamente qué libros debe llevar el comerciante limitándose a indicar la necesidad solo de llevar aquellos libros que la ley determine como obligatorios, cual es el caso de los libros de registro de accionistas o de socio y los de actas de asambleas o juntas directivas, al igual que los auxiliares necesarios para el adecuado entendimiento de los mismos, constituyendo estos en su conjunto, lo que en el artículo 49 ibídem denomina “libros de comercio”.

De lo que el Código de Comercio originalmente se ocupó, según los términos del artículo 48, en concordancia con el artículo 19 numeral 3º, fue de exigir que la contabilidad así como la documentación e información del comerciante se lleve de conformidad con las disposiciones del mismo código y demás normas sobre la materia, e indicó que dichas normas podrían autorizar “el uso de sistemas que como la microfilmación, faciliten la guarda de su archivo y correspondencia” a la vez que permitió la utilización de “otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable, con el fin de asentar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios”.

De esta manera es válido considerar que si bien los libros llevados de manera manual o impresa para documentar los registros, datos o informaciones contables, no son la única forma que el citado código en principio concibió para el manejo o documentación de la contabilidad, sí es la que legalmente autoriza hasta ahora, por la mayor confianza y seguridad que tradicionalmente este sistema genera, de una parte y por el alcance de algunos textos legales.

Por ello, no puede afirmarse que los preceptos que en esta materia incorporaron, primero la Ley 527 de 1999 y recientemente la Ley 962, constituyen una innovación en cuanto a la manera documental de llevar la contabilidad, pues los preceptos que estas en su orden consagran en relación con la materia, se circunscriben a la conservación de los mensajes de datos y documentos (art. 12) y, la racionalización de la conservación de libros y papeles del comerciante (art. 28), sin que una ni otra tengan la virtud de modificar las normas mercantiles que determinan los asuntos relativos al registro e impresión de libros de contabilidad.

De hecho, las disposiciones reglamentarias, como fue primero el Decreto 1798 de 1990 y posteriormente el 2649 citado, expresamente contemplaron la posibilidad de utilizar todo procedimiento, además de los manuales, que sirva “para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares”, según lo establece el artículo 128 de este último decreto. A este en particular se refiere el oficio 340-065413 del pasado 18 de noviembre, a través del cual esta entidad después de analizar sus alcances a la luz de la Ley 527 de 1999, conceptúo que en todo caso es necesaria la impresión de los libros de contabilidad registrados en la cámara de comercio, considerando entre otros los términos de la Sentencia C-662 del 2000, a cuyo tenor “Las normas del Código de Comercio obligan adelantar la contabilidad en libros debidamente registrados, con el correspondiente valor probatorio, operando para el efecto, la diligencia en papel realizada en la oficina que corresponda, de acuerdo a la naturaleza del ente económico, de manera que hasta tanto se realice la correspondiente reforma a las normas mercantiles o exista jurisprudencia sobre el tema, deberá continuarse con la aplicación de los preceptos sobre registro e impresión de libros de contabilidad” (resaltado fuera del texto).[[461]](#footnote-461)

Consecuente con lo expuesto y frente a la manera de documentar la información contable, es pertinente formular unas breves conclusiones acerca de la evolución normativa sobre la materia.

— Desde el año 1972, cuando entró en vigencia el actual Código de Comercio, está prevista la obligación de llevar la información contable en forma manual o impresa, considerando la posibilidad de autorizar otros sistemas para dar cabida a medios más modernos.

— No obstante lo anterior, el código vigente a lo largo de su articulado ha mantenido su orientación normativa hacia el sistema manual o de impresos, al punto que el artículo 60 ídem, establece el deber de conservar la información así registrada por el término de diez años y contempló el uso de esos otros sistemas como medio sustituto de aquel para conservar la información allí contenida y posibilitar la destrucción de los respectivos libros, siempre que fuera garantizada su reproducción en los términos y bajo las condiciones al efecto establecidas, condiciones que suponen la intervención de la cámara de comercio para garantizar la exactitud de la reproducción y diligenciar la correspondiente acta de destrucción.

— En el año 1999, se expidió la citada Ley 527, cuyo artículo 12 estableció, que cuando la ley requiera que ciertos documentos, registros o informaciones sean conservados, ese requisito quedará satisfecho, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

“1. Que la información que contengan sea accesible para su posterior consulta.

“2. Que el mensaje de datos o el documento sea conservado en el formato en que se haya generado, enviado o recibido o en algún formato que permita demostrar que reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida, y

“3. Que se conserve, de haber alguna, toda información que permita determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y la hora en que fue enviado o recibido el mensaje o producido el documento.

“No estará sujeta a la obligación de conservación, la información que tenga por única finalidad facilitar el envío o recepción de los mensajes de datos.

“Los libros y papeles del comerciante podrán ser conservados en cualquier medio técnico que garantice su reproducción exacta” (resaltado fuera del texto).

En ese sentido la norma citada determina las condiciones que deben cumplir los documentos, registros, o informaciones que de acuerdo con la ley deban ser conservados, los cuales han de ser, igualmente, cumplidos para efectos de conservar los libros y papeles del comerciante que se lleven en cualquier medio electrónico. Por ende es claro que los libros y papeles del comerciante pueden ser conservados a través de medios electrónicos, siempre y cuando se observen a cabalidad las condiciones establecidas en el artículo 12 de la Ley 527 de 1999.

— Con la Ley 962 del año en curso y por virtud de lo dispuesto en su artículo 28, fue derogado el artículo 60 del código citado y con este el artículo 134 del Decreto 2649 de 1993, en la medida en que se modificó el término durante el cual el comerciante debe conservar su información comercial y contable, reduciendo este de veinte a diez años, con la posibilidad de utilizar para el efecto a elección del comerciante su conservación en papel o en cualquier medio técnico o electrónico que garantice su reproducción.

Efectuadas las consideraciones anteriores, procede dar respuesta a las inquietudes por usted planteadas, así:

1. Se pregunta en los puntos 1 y 2 si con base en la Ley 962 del 2005 “debe entenderse que a partir de la vigencia de dicha ley ya no se requiere legalmente tener registrados los libros de contabilidad ante la cámara de comercio y si a partir de la nueva disposición es lícito que el comerciante destruya directamente toda la información en papel incluidos los libros oficiales.

Sobre el particular hay que tener en cuenta lo expresado en relación con los medios previstos en la ley para documentar la información contable, de donde claramente se desprende como lo precisó este despacho en el oficio antes citado, que la legislación mercantil exige adelantar la contabilidad en libros físicos donde la misma se consigna de manera manual o impresa y es en relación con este medio que desde sus orígenes se ha consagrado la necesidad del registro, por la seguridad que proporciona; de ahí que el Código de Comercio expresamente dispone en su artículo 28 numeral 7º que los libros de contabilidad deben inscribirse en el registro mercantil, al igual que los demás libros de comercio a los que explícitamente se refiere la ley.[[462]](#footnote-462)

Esta disposición como tal no fue materia de modificación o reforma en la citada Ley 962, ni expresa ni implícitamente, y mucho menos fue objeto de derogación, pues en concepto de este despacho, ninguna de sus disposiciones se refieren a ella de manera directa, ni ninguna de ellas resultan contrarias a lo allí regulado. Si bien como ya se vio, el artículo 28 de la mencionada ley alude a requisitos o condiciones aplicables a los libros y papeles del comerciante, ellos están referidos exclusivamente a cuando los mismos se conserven en medios técnicos, magnéticos o electrónicos, requisitos o condiciones que hacen relación a la necesidad de que tales medios garanticen su reproducción exacta, amén de que del contexto de la señalada norma, resulta claro que su objeto regulatorio lo constituye esencialmente el término en que deben conservarse tales libros, lo cual era materia de una disposición distinta del Código de Comercio, como lo es el ya citado artículo 60.

En conclusión, es dable responder que la Ley 962 en manera alguna comportó la supresión del requisito relacionado con el registro de los libros de contabilidad ante la cámara de comercio. De la misma se derivan otras consecuencias como bien explica el Concepto 5054043 del 12 de octubre del 2005 proferido por la Superintendencia de Industria y Comercio, cuya apreciación comparte este despacho.

“... a partir de la entrada en vigencia de la Ley 962 del 2005 y en concordancia con lo señalado en el artículo 12 de la Ley 527 de 1999, los libros y papeles del comerciante únicamente deben ser conservados por un período de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento, o comprobante, pudiéndose utilizar para el efecto, a elección del comerciante, su conservación en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta.

Al respecto, se debe aclarar que en caso de que se utilice un medio electrónico para la conservación de tales documentos, el mismo deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 12 de la Ley 527 de 1999 y en dicho caso, no será necesaria la conservación física (en papel) de los libros y papeles del comerciante. En este evento, una vez se garantice la reproducción exacta de los libros y papeles, a través del citado medio electrónico, el comerciante está en posibilidad de destruir directamente dichos documentos, encontrándose obligado, únicamente, a conservarlos por un período de diez (10) años en el medio electrónico en el que se hubieren reproducido” (negrilla fuera del texto).

2. La inquietud contenida en el numeral 3º, apunta a determinar si es posible que con fundamento en la Ley 962 pueda despojarse desde ya de toda información superior a diez años, indistintamente del medio o forma en que se encuentre.

En este aspecto debe reiterarse que con ocasión de la expedición y entrada en vigencia de la ya varias veces nombrada Ley 962, cesó la obligación legal contenida en el artículo 60 del Código de Comercio que imponía la necesidad de conservar permanentemente los libros y papeles del comerciante, aun cuando con la posibilidad de que después de los diez años, se acudiera a un medio técnico adecuado que garantizara su reproducción exacta en relación con el cual se cumplieran los demás requisitos que contemplaba la norma. En tal virtud, la obligación legal de conservar los libros y papeles se redujo a los diez años, de tal manera que a partir de la entrada en vigencia de la referida ley ya no es preciso mantener la información contable, por más de diez años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, de tal forma que sería lícito la destrucción de aquellos libros, que contengan información más allá de los indicados diez años.

3. Se pregunta en el numeral 4º sí es obligatorio o no, señalar que la información contenida en certificaciones o estados financieros es “tomada de los libros oficiales de la contabilidad registrados en cámara de comercio”.

De acuerdo con el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, la firma por si misma del contador impuesta en actos propios de su profesión, implica la presunción de que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales y también a los estatutarios, tratándose de personas jurídicas, presunción que en el caso particular de los estados financieros, se extiende al hecho de que los datos contenidos en estos, se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera del respectivo ente. De manera similar el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, al señalar el alcance de la certificación sobre los estados financieros que deben ser presentados a los asociados o a terceros por el representante legal como el contador bajo cuya responsabilidad se hubieren preparado, la hace consistir en una atestación sobre la verificación previa de las afirmaciones contenidas en ellos y que estas se han tomado fielmente de los libros.

Por lo tanto, tratándose de informaciones contenidas en certificaciones o estados financieros y que correspondan a datos, cifras o registros que formen parte de los libros, la atestación o firma del contador, supone no solo la coincidencia de aquellas con estos, sino el cumplimiento de los requisitos legales en relación con los respectivo libros, entre los cuales está el relacionado con el registro en la cámara de comercio correspondiente al domicilio principal del ente.[[463]](#footnote-463)

En este orden de ideas, no es indispensable en concepto de este despacho señalar de manera expresa en la respectiva certificación o estados financieros que los libros base de la información contenida en una y otros, están registrados en cámara de comercio, pues ello se tiene implícita o tácitamente afirmado por el solo hecho de la firma o atestación del respectivo profesional contable.

Sin embargo es de anotar que la presunción que conlleva dicha firma o atestación es de orden legal y que por ende, admite prueba en contrario, según lo dispuesto en el artículo 10 citado, de forma que pese a la existencia de una u otra, por cualquier medio podría establecerse el efectivo cumplimiento o no de los requisitos anotados, sin perjuicio de las consecuencias que pudiera tener para el profesional, la atestación o firma en circunstancias en que los libros no cumplan los requisitos legales enunciados.

4. La inquietud planteada en el punto 5 se refiere al efecto que tiene “el estado financiero emitido y dictaminado por un revisor fiscal, con base en un registro magnético que contiene la información fiel y fidedigna del comerciante”.

Aunque no es claro para el despacho la razón o alcance de su interrogante, es del caso observar que el dictamen que el revisor fiscal emite en relación con unos estados financieros, hace alusión al contenido de una opinión de ese funcionario que debe acompañar dichos estados financieros y en los que debe determinarse el sentido y alcance de la firma que él imponga en ellos, según los términos del artículo 38 de la Ley 222 nombrada.

Como se sabe el dictamen debe contener una información mínima, entre ella la que relacionan los artículos 208 y 209 del Código de Comercio y que implica entre otras, la exposición de una opinión sobre la conformidad del estado financiero con los libros del ente y con su situación real.

5. Por último, en el punto 6 pregunta si la utilización “de medios magnéticos para conservar los libros y papeles del comerciante está avalada desde la Ley 527 de 1999, o debe entenderse que esta regulación aplica desde la vigencia de la Ley 962 de 2005”.

Sobre este tema y como ya fue explicado en las consideraciones formuladas antes, la posibilidad de utilizar medios técnicos adecuados para la conservación de los libros y papeles del comerciante, en estricto sentido existe desde la entrada en vigencia del Código de Comercio actual y no desde las leyes citadas.

Lo que a juicio de este despacho se ha dado con la expedición de la Ley 962 citada, además de la reducción del término de conservación de los libros y papeles del comerciante, se repite, es la supresión de los procedimientos establecidos para la reproducción y destrucción de libros y papeles del comerciante, que debían adelantarse con la intervención de un funcionario de la cámara de comercio respectiva, apreciación que es también coincidente con la expresada por la Superintendencia de Industria en el concepto aludido, en el que ese organismo señaló:

“Así las cosas, por virtud de lo señalado en el artículo 28 de la Ley 962 del 2005, los libros y papeles del comerciante únicamente deben ser conservados por un período de diez (10) años, contados a partir de la fecha del último asiento, documento, o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección del comerciante, su conservación en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta.

En consecuencia, los comerciantes no tendrán que contar con un funcionario de la cámara de comercio de su domicilio para realizar la reproducción en medio técnico, magnético o electrónico de sus libros y papeles y los jefes de registro mercantil no están obligados a certificar la exactitud de las reproducciones que se realicen”.

Para una mayor ilustración, anexo copia del oficio 340-065413 del 18 de noviembre del presente año

### Pérdida y reconstrucción

El deber de conservación no cesa por la pérdida de los libros o por su sustracción de las manos de su propietario. En estos eventos la legislación obliga su reconstrucción.

El *Decreto reglamentario 2649 de 1993* dispuso:

ARTICULO 135. PÉRDIDA Y RECONSTRUCCION DE LOS LIBROS. El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes[[464]](#footnote-464) la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.

Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses[[465]](#footnote-465) siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.

Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.

Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición.

La presentación de la denuncia no es suficiente para liberarse de la obligación de presentar los libros. El Consejo de Estado precisó[[466]](#footnote-466):

Como quiera que la actora ha insistido en que en el sub lite existieron fuerza mayor y caso fortuito, justificantes de la no presentación de los libros de contabilidad y que las mismas fueron acreditadas con la copia de la denuncia respectiva, por lo que a su juicio únicamente existe discrepancia acerca de la oportunidad para probar el hecho alegado, una vez más, precisa la Sección que la sola denuncia sobre la pérdida de los libros de contabilidad no demuestra, por sí sola, la fuerza mayor o el caso fortuito, como eximente de las consecuencias de carácter probatorio, derivadas de la no presentación de los libros en la oportunidad señalada por la ley, esto es, “cuando la administración lo exija”.

### Transmisión del deber de conservación

Obsérvese que algunas legislaciones contemplan expresamente la transmisión a los herederos del deber de conservación de los documentos. Uría señaló[[467]](#footnote-467):

El cese del empresario en el ejercicio de su actividad mercantil no le exime de ese deber, que incluso se transmite a sus herederos en caso de fallecimiento y recae sobre los liquidadores si se trata de sociedades mercantiles disueltas (art. 46).

La doctrina no es unánime respecto de la suerte de los libros cuando se transfiere la propiedad de un establecimiento. Así, por ejemplo, Garreta opinó[[468]](#footnote-468):

En los casos de transmisión de la empresa evidentemente el comerciante transmitente cesa «en el ejercicio de sus actividades», que pasan a ser desarrolladas por el adquirente; en estos casos el negocio o empresa enajenada ha comportado también la entrega de los libros de contabilidad correspondientes en donde constan anotadas las obligaciones pendientes y la situación y calidad de los recursos adquiridos; no creemos que aquí el empresario que cesa en sus actividades deba conservar los libros y documentos, puesto que éstos son propiedad del nuevo adquirente; lo mismo ocurrirá en los casos de escisión total o parcial de una sociedad con traspaso de todo o parte del patrimonio (y consiguientemente «actividades») a otra sociedad.

En cambio Fernández y Gómez sostuvieron[[469]](#footnote-469):

Cuando media transferencia del fondo de comercio, parte de la doctrina ha entendido que deben entregarse al adquirente los libros, como elementos del establecimiento trasmitido.

Disentimos con tal criterio, pues si bien los libros de contabilidad y la correspondencia tienen relación con la explotación del establecimiento, constituyen una propiedad indiscutible del dueño.

### Obligaciones específicas de conservación

Al principio de este aparte pusimos de presente el deber general de conservación. Aunque este resulta suficiente para demandar la guarda de cualquier documento, en nuestra legislación se encuentran adicionalmente múltiples normas que se refieren específicamente a la conservación de ciertos documentos. Así por ejemplo en la *Ley 138 de 1994* se lee:

ART. 15. — Deducciones de costos. Para que las personas naturales o jurídicas sujetas de la cuota para el fomento de la agroindustria de la palma de aceite tengan derecho a que en su declaración de renta y complementarios se les acepten los costos de producción del aceite crudo de palma y del palmiste deberán estar a paz y salvo por concepto de la cuota; para el efecto deberán conservar en su contabilidad los documentos que prueben la retención y pago de la cuota y el certificado expedido por la administradora del Fondo de Fomento Palmero.

Otro ejemplo tomado del *Estatuto Tributario* es el siguiente:

ART. 283.—Requisitos para su aceptación. Para que proceda el reconocimiento de las deudas, el contribuyente está obligado:

1. A conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término señalado en el artículo 632 (…)

### Conservación electrónica

Tiempo hubo en que los libros y papeles se conservaban en original. Luego la legislación admitió la microfilmación y posteriormente, según las voces del artículo 1 del *Decreto reglamentario 2620 de 1993*, “(…) *cualquier medio técnico adecuado que garantice la reproducción exacta de documentos, tales como la microfilmación, la micrografía y los discos ópticos entre otros*.”

El artículo 1 de la *Ley 1314 de 2009* dispuso (resalto):

“Mediante normas de intervención se podrá permitir u ordenar que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros, como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, sean preparados, **conservados** y difundidos electrónicamente.”

### Técnica de administración de documentos

La administración (que incluye la conservación) de documentos no es, simplemente, cuestión de sentido común. Existe una técnica para el efecto, la cual ha sido desarrollada laboriosamente por organismos internacionales, entre los cuales se encuentra la International Organization for Standardization – ISO.

ISO[[470]](#footnote-470)

“is the world’s largest developer of voluntary International Standards. International Standards give state of the art specifications for products, services and good practice, helping to make industry more efficient and effective. Developed through global consensus, they help to break down barriers to international trade”

“ISO develops International Standards. We were founded in 1947, and since then have published more than 19 000 International Standards covering almost all aspects of technology and business. From food safety to computers, and agriculture to healthcare, ISO International Standards impact all our lives.”

“We are a network of national standards bodies. These national standards bodies make up the ISO membership and they represent ISO in their country.

More details on our members can be found in the [full list of ISO members](http://www.iso.org/iso/home/about/iso_members.htm).”

“The ISO story began in 1946 when delegates from 25 countries met at the Institute of Civil Engineers in London and decided to create a new international organization ‘to facilitate the international coordination and unification of industrial standards’.

In February 1947 the new organisation, ISO, officially began operations.

Since then, we have published over 19 000 International Standards covering almost all aspects of technology and manufacturing.

Today we have members from 164 countries and 3 335 technical bodies to take care of standard development. More than 150 people work full time for ISO’s Central Secretariat in Geneva, Switzerland.”

Para desarrollar sus estándares, ISO observa un debido proceso:[[471]](#footnote-471)

**Key principles in standard development**

**1. ISO standards respond to a need in the market**

ISO does not decide when to develop a new standard. Instead, ISO responds to a request from industry or other stakeholders such as consumer groups. Typically, an industry sector or group communicates the need for a standard to its national member who then contacts ISO. Contact details for national members can be found in the [list of members](http://www.iso.org/iso/home/about/iso_members.htm).

**2. ISO standards are based on global expert opinion**

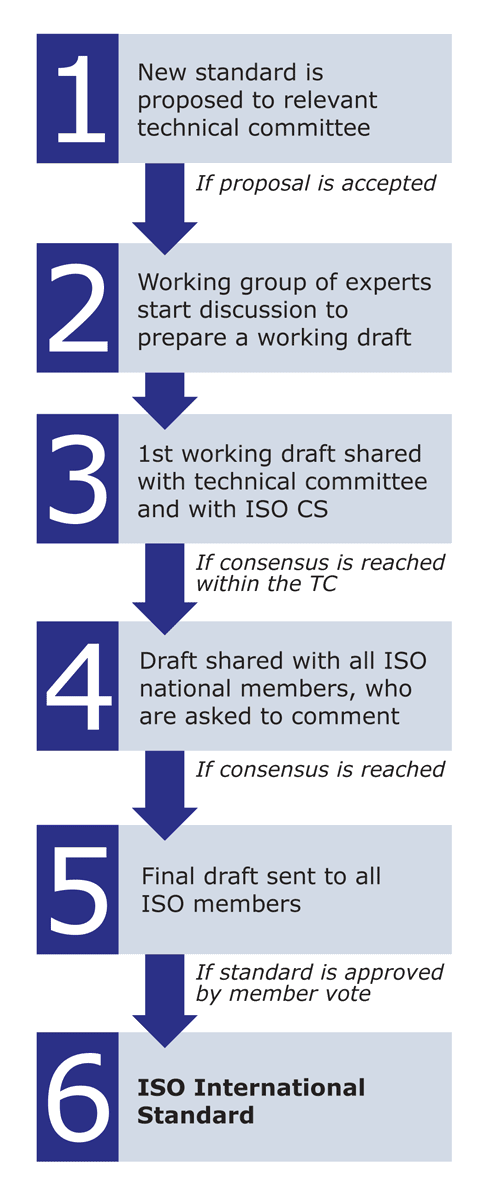
ISO standards are developed by groups of experts from all over the world, that are part of larger groups called technical committees. These experts negotiate all aspects of the standard, including its scope, key definitions and content. Details can be found in the [list of technical committees.](http://www.iso.org/iso/home/standards_development/list_of_iso_technical_committees.htm)

**3. ISO standards are developed through a multi-stakeholder process**

The technical committees are made up of experts from the relevant industry, but also from consumer associations, academia, NGOs and government. Read more about [who develops ISO standards](http://www.iso.org/iso/home/standards_development/who-develops-iso-standards.htm).

**4. ISO standards are based on a consensus**

Developing ISO standards is a consensus-based approach and comments from stakeholders are taken into account.



El comité técnico 171 tiene bajo su responsabilidad la administración de documentos. Una descripción de ese comité se encuentra en su plan de trabajo:[[472]](#footnote-472)

“TC 171, Document management applications provides standardization of technologies and processes involving capture, indexing, storage, retrieval, distribution and communication, presentation, migration, exchange, preservation, integrity maintenance and disposal. Documents may be managed in micrographics or electronic form.

This includes:

• quality control and integrity maintenance;

• input/output quality of documents (micrographic or electronic);

• implementation, inspection and quality control procedures for storage, use and preservation of documents (micrographic or electronic), including supportive metadata;

• applications involving workflow (process management) in an enterprise and on the Internet;

• maintenance of quality and integrity during information exchange between systems;

• procedures and processes supporting legal admissibility and/or integrity and security;

• management of related audit trail information.

Excluded:

• records management policies and procedures within the scope of TC 46;

• all work on information, process and production definitions and workflow of industrial automation systems within the scope of TC 184;

• cinematography, dimensions and labelling of rawstock film, and the methods within the scope of ISO/TC 42 dealing with testing, rating, classifying and specifying the performance characteristics of processes, materials and devices applicable to photography;

• work being done by ISO/IEC JTC1 that is within its scope and in particular work of ISO/IEC JTC1/ SC23, SC24, SC 27, SC28, SC29, SC32, and SC34.”

“The work of TC171 will:

• Guide the establishment of consistent processes and policies

• Enforce conformance to industry regulations

• Enable interoperability

• Increase the rate of success in implementations

• Reduce the risk as implementations will be easier and more successful

• Increase acceptance by users and management due to the credibility that comes from product and services that meet or exceed standards requirements

• Protect technology and product development investments

• Reduce procurement and manufacturing costs

• Reduce compliance costs and risks

• Improve quality and safety

• Facilitate expansion of the industry

• Facilitate the long-term preservation of electronic documents”

“TC 171 has fixed the following objectives for itself to:

• promote the recognition of the legal admissibility of the information on the recorded media;

• standardize terminology;

• define standards for technologies, methods and equipment to help users and vendors;

• create assessment criteria for assessing the integrity and quality of documents, storage media and equipment;

• develop uniform test methods;

• encourage compatibility and portability.”

Hasta la fecha[[473]](#footnote-473) el TC 171 ha emitido 179 estándares.

El dominio de las técnicas aludidas ha dado lugar al reconocimiento de una profesión. En Colombia se expedió la *Ley 1409 de 2010* (agosto 30) por la cual se reglamenta el ejercicio profesional de la Archivística, se dicta el Código de Ética y otras disposiciones[[474]](#footnote-474). Según sus primeros artículos:

Artículo 1°. Definición. Para todos los efectos legales, se entiende por ejercicio profesional de la archivística el desempeño laboral de profesionales, con título legalmente expedido, en todo lo relacionado con el manejo de los archivos, cuyo campo de acción se desarrolla fundamentalmente en las áreas relacionadas con el conocimiento, organización, recuperación, difusión, preservación de la información, conservación y conformación del patrimonio documental del país.

Artículo 2°. Campos de acción. Para efectos de la presente ley, el ejercicio de la archivística comprende:

a) La aplicación de los principios universales de procedencia y de orden natural en la organización tanto de los archivos públicos como privados, bajo el concepto de archivo total, que comprende procesos tales como la producción o recepción, la distribución, la consulta, la organización, la recuperación y la disposición final de los documentos, en sus distintos soportes.

b) La producción, identificación, organización, clasificación, descripción, selección, valoración, diagnóstico, conservación y custodia de documentos y, en general, todas las actividades que propenden por el desarrollo de la gestión documental.

c) La planeación, diseño, coordinación, control, administración, evaluación y gerencia técnica de los procesos archivísticos, en sus distintos soportes.

d) La docencia y la investigación científica en el área de archivística, que se complementa de manera interdisciplinaria con otras profesiones y disciplinas afines.

Parágrafo. Las actividades que propendan por el desarrollo de la gestión documental se complementan de manera interdisciplinaria con las tareas de reprografía, microfilmación, digitalización, restauración, divulgación, administración e investigación que en el marco de la función archivística pueden realizar profesionales y técnicos de otras disciplinas según su especialidad.

Artículo 3°. De los profesionales de la archivística. Se entiende por profesionales de la archivística y están amparados por la presente ley, los profesionales técnicos, profesionales tecnólogos y profesionales universitarios que hayan recibido título de formación en programas archivísticos en Instituciones de Educación Superior, cuyo título corresponda a los niveles señalados en la Ley 30 de 1992 o en las disposiciones legales vigentes en materia de educación superior.

## Comunicación y exhibición

### Verificabilidad

En la modernidad, la estructura y funcionamiento del sistema contable procura satisfacer las exigencias que la teoría contable impone a la información que mediante él se procesa, en especial aquellas que se compendian bajo el concepto de *características cualitativas de la información*. Una de tales características es la *verificabilidad*.

En su *Concepto número 2*, fasb señaló[[475]](#footnote-475):

Verifiability

81. The quality of verifiability contributes to the usefulness of accounting information because the purpose of verification is to provide a significant degree of assurance that accounting measures represent what they purport to represent. Verification is more successful in minimizing measurer bias than measurement bias, and thus contributes in varying degrees toward assuring that particular measures represent faithfully the economic things or events that they purport to represent. Verification contributes little or nothing toward insuring that measures used are relevant to the decisions for which the information is intended to be useful.

82. Measurer bias is a less complex concept than measurement bias. In its simplest form, it arises from intentional misrepresentation. But even honest measurers may get different results from applying the same measurement method, especially if it involves a prediction of the outcome of a future event, such as the realization of an asset. Measurer bias can be detected and eliminated by having the measurement repeated with the same result. It is, therefore, a desirable quality of an accounting measure that it should be capable of replication. The Accounting Principles Board (APB) called this characteristic verifiability, and defined it in APB Statement No. 4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises: “Verifiable financial accounting information provides results that would be substantially duplicated by independent measurers using the same measurement methods” (paragraph 90).

83. The last five words of the APB’s definition are significant for they imply that alternative methods may be available. Verification does not guarantee the appropriateness of the method used, much less the correctness of the resulting measure. It does carry some assurance that the measurement rule used, whatever it was, was applied carefully and without personal bias on the part of the measurer.

84. Verification implies consensus. Verifiability can be measured by looking at the dispersion of a number of independent measurements of some particular phenomenon. The more closely the measurements are likely to be clustered together, the greater the verifiability of the number used as a measure of the phenomenon.

85. Some accounting measurements are more easily verified than others. Alternative measures of cash will be closely clustered together, with a consequently high level of verifiability. There will be less unanimity about receivables (especially their net value), still less about inventories, and least about depreciable assets, for there will be disagreements about depreciation methods to be used, predictions of asset lives, and (if book values are based on historical cost) even which expenditures should be included in the investment base. More than one empirical investigation has concluded that accountants may agree more about estimates of the market values of certain depreciable assets than about their carrying values. Hence, to the extent that verification depends on consensus, it may not always be those measurement methods widely regarded as “objective” that are most verifiable.

86. The elimination of measurer bias alone from information does not insure that the information will be reliable. Even though several independent measurers may agree on a single measurement method and apply it honestly and skillfully, the result will not be reliable if the method used is such that the measure does not represent what it purports to represent. Representational faithfulness of reported measurements lies in the closeness of their correspondence with the economic transactions, events, or circumstances that they represent.

87. Two further points about verifiability and representational faithfulness need to be emphasized. First, when accountants speak of verification they may mean either that an accounting measure itself has been verified or only that the procedures used to obtain the measure have been verified. For example, the price paid to acquire a block of marketable securities or a piece of land is normally directly verifiable, while the amount of depreciation for a period is normally only indirectly verifiable by verifying the depreciation method, calculations used, and consistency of application (paragraphs 65–67). Direct verification of accounting measures tends to minimize both personal bias introduced by a measurer (measurer bias) and bias inherent in measurement methods (measurement bias). Verification of only measurement methods tends to minimize measurer bias but usually preserves any bias there may be in the selection of measurement or allocation methods.

88. Second, measurement or allocation methods are often verifiable even if the measures they produce result in a very low degree of representational faithfulness. For example, before FASB Statement No. 5, Accounting for Contingencies, some enterprises that were “self-insured” recorded as an expense a portion of expected future losses from fire, flood, or other casualties. If an enterprise had a large number of “selfinsured” assets, expectations of future losses could be actuarially computed, and the methods of allocating expected losses to periods could be readily verified. However, since uninsured losses occurred only when a casualty damaged or destroyed a particular asset or particular assets, the representational faithfulness of the resulting allocated measures was very low. In years in which no casualties were suffered by an enterprise, the allocated expenses or losses represented nonexistent transactions or events; while in years in which assets were actually damaged or destroyed, the allocated expenses or losses may have fallen far short of representing the losses.

89. In summary, verifiability means no more than that several measurers are likely to obtain the same measure. It is primarily a means of attempting to cope with measurement problems stemming from the uncertainty that surrounds accounting measures and is more successful in coping with some measurement problems than others. Verification of accounting information does not guarantee that the information has a high degree of representational faithfulness, and a measure with a high degree of verifiability is not necessarily relevant to the decision for which it is intended to be useful.

El *Conceptual Framework for Financial Reporting* emitido por IASB señala[[476]](#footnote-476):

|  |
| --- |
| **Verifiability** |

|  |  |
| --- | --- |
| QC26 | Verifiability helps assure users that information faithfully represents the economic phenomena it purports to represent. Verifiability means that different knowledgeable and independent observers could reach consensus, although not necessarily complete agreement, that a particular depiction is a faithful representation. Quantified information need not be a single point estimate to be verifiable. A range of possible amounts and the related probabilities can also be verified. |

|  |  |
| --- | --- |
| QC27 | Verification can be direct or indirect. Direct verification means verifying an amount or other representation through direct observation, for example, by counting cash. Indirect verification means checking the inputs to a model, formula or other technique and recalculating the outputs using the same methodology. An example is verifying the carrying amount of inventory by checking the inputs (quantities and costs) and recalculating the ending inventory using the same cost flow assumption (for example, using the first-in, first-out method). |

|  |  |
| --- | --- |
| QC28 | It may not be possible to verify some explanations and forward-looking financial information until a future period, if at all. To help users decide whether they want to use that information, it would normally be necessary to disclose the underlying assumptions, the methods of compiling the information and other factors and circumstances that support the information. |

Como queda explicada, la verificabilidad se predica en el ámbito del subsistema intelectual de la contabilidad. Ahora bien: también la verificabilidad es una cualidad exigible al subsistema documental de la contabilidad: Todo rubro incluido en los estados financieros debe haber sido tomado de los libros y los saldos registrados en estos deben corresponder a la acumulación de los comprobantes, los que, a su vez, deben estar justificados por soportes.

### El valor de prueba del subsistema documental

Menéndez – Pidal precisó[[477]](#footnote-477):

Cuando en el proceso se habla de prueba, aludimos siempre a una prueba histórica, y no a la prueba lógica o dialéctica, como la que se utiliza en matemáticas para demostrar un teorema. La prueba, en sentido jurídico, mira siempre a suscitar en la mente del Juez una imagen, una representación de la existencia o del modo de ser un hecho concreto; esto es, de un acontecimiento singular de la vida, ocurrido en el tiempo y en el espacio, sea en el mundo externo o en el interior del espíritu.

Palma nos recordó[[478]](#footnote-478):

Es regla general de Derecho, que viene desde los romanos y que está consagrada en nuestro Derecho Civil, que nadie puede fabricarse una prueba a su favor.

Resulta que ese principio ha sido exceptuado tratándose de los libros de contabilidad.

Si la información es verificable, es digna de ser tenida como prueba. Es así como el *Código de Comercio* dispone:

ART. 68.— Los libros y papeles de comercio constituirán plena prueba en las cuestiones mercantiles que los comerciantes debatan entre sí, judicial o extrajudicialmente.

En materia civil, aun entre comerciantes, dichos libros y papeles sólo tendrán valor contra su propietario, en lo que en ellos conste de manera clara y completa y siempre que su contraparte no los rechace en lo que le sea desfavorable.

ART. 69.— En las cuestiones mercantiles con persona no comerciante, los libros sólo constituirán un principio de prueba en favor del comerciante, que necesitará ser completado con otras pruebas legales

Por su parte el *Código de Procedimiento Civil* señala:

ART. 271.— Modificado. D.E. 2282/89, art. 1º, num. 121. Libros de comercio. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59 del Código de Comercio, los libros de comercio hacen fe en los procesos entre comerciantes, siempre que estén llevados en legal forma. En los demás casos, solamente harán fe contra el comerciante que los lleva.

Si en los procesos entre comerciantes los libros de una de las partes no están llevados en legal forma, se estará a los de la contraparte, siempre que cumplan los requisitos legales, salvo prueba en contrario. En los demás casos, si los libros de ambas partes estuvieren en desacuerdo, el juez decidirá según el mérito que suministren las otras pruebas.

Al comerciante no se le admitirá prueba que tienda a desvirtuar lo que resultare de sus libros.

El *Estatuto Tributario* estipula:

ART. 772.— La contabilidad como medio de prueba . Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

Fernández y Gómez anotaron[[479]](#footnote-479):

Por lo cual debe quedar claro que la eficacia probatoria de los libros de comercio reposa sobre la natural garantía que presenta, por lo genuino de la documentación, una regular teneduría de libros de comercio; no, pues, porque el comerciante se lo presuma honesto, ni porque de otra manera difícilmente podría probar sus negocios comerciales, sino porque la documentación no se efectúa con el objeto de proveerse una prueba, y precisamente por eso es insospechable, y porque existe un relevante control de cuanto se registra en el complejo de los libros que él lleva y en los libros de la parte contraria.

Pablo J. Bustillo explicó[[480]](#footnote-480):

La escrupulosidad en la manera de llevar los libros de comercio y la rigurosa observancia de todas las formalidades que para ello establece la ley, son en efecto una garantía, no sólo para el comerciante que los lleva, sino también para los demás comerciantes que contratan con él, porque cumplido por todos ese deber, cada uno crea en su libros la prueba especial de sus obligaciones para con los demás, así como por dicho medio se evita el tener que recurrir, para justificar sus respectivos derechos, a pruebas difíciles, y en ocasiones ineficaces y hasta peligrosas. (…)

Los *libros de comercio*, han tenido que ser objeto de la previsión del legislador, y la obligación de llevarlos arreglados una obligación legal. Cumplida debidamente, fundan una presunción de buena fe, a favor del respectivo comerciante. “*Quand, devant la justice, le comerçan produit des libres dont les énonciations corfirment ses allegations, sa bonne foi est établie.*” (…)

Esta pluralidad de libros, amén de aquellos auxiliares de que puede facultativamente hacer uso el comerciante, es importante para el objeto que el legislador se ha propuesto al imponer al comercio esta obligación. Toda operación relacionada con su giro queda así consignada en varias partes, lo cual hace difícil toda variación fraudulenta en las partidas, y toda intercalación, ya que para que una u otra cosa pudiera consumarse, habría de quedar la huella del delito en todos los libros, aparte de que los varios libros, en cuyos resultados debe haber uniformidad, permiten advertir mejor los errores en que se haya podido incurrir. (…)

No debe omitirse ningún libro, para que, como se ha dicho, toda operación del comerciante figure aunque en distinta forma, en todos ellos, y la prueba que en éstos se crea merezca mayor fe. Si en vez de omitirse un libro, se oculta, ello no puede explicarse sino por el deseo de ocultar la verdad o cambiarla en perjuicio de otro. (…)

Llevados los libros con observancia de todas las formalidades legales antes enumeradas, hacen fe completa en las causas que se ventilen *entre comerciantes* por *actos de comercio*, haciéndose así una excepción, al principio de que *nadie puede* crear por *sí mismo las pruebas que le favorezcan*. (…)

*Por qué sólo los comerciantes están obligados a llevar libros arreglados?* - No se ha impuesto esta obligación más que a los comerciantes, seguramente porque la vida civil es más sosegada y tranquila que la comercial, ya que las transacciones son en aquella mucho menos frecuentes que en ésta; que se hace menos uso del crédito; que se tiene menos conexiones de intereses con otras personas, y que por lo mismo, las pruebas de las obligaciones pueden quedar mejor constituidas, mediante fórmulas que para el comercio serían pesadas y dispendiosas.

Lessona señaló[[481]](#footnote-481):

Que para los efectos probatorios, el libro debe tener las partidas detalladas lo atestigua la evidencia; pero si ocurriese una demostración, bastaría recordar lo que escribe Vivante, que sosteniendo la absoluta ilegalidad de las partidas resumidas, demuestra magistralmente la ilegalidad de ellas para los efectos probatorios. “La ley – escribe el docto profesor- ha constituido, fiando en las anotaciones individuales, todo un sistema de prueba, que con las anotaciones resumidas sería imposible. En efecto: estas partidas pueden explicar el desarrollo económico del comercio, y poner de manifiesto la causa de la quiebra, pero no pueden probar cada una de las operaciones de Debe y Haber como corresponde, y tampoco pueden serle útil en juicio para resolver cada una de las controversias. La fuerza probatoria de los libros de comercio procede, de que el libro de un comerciante pueda encontrar su comprobación en la misma anotación hecha en sentido inverso por el otro comerciante, y como que esta comprobación es imposible en las anotaciones resumidas, es por lo que el diario resumido no corresponde al objeto de la ley”.

Conviene precisar qué prueba el subsistema documental de la contabilidad. Mezzera explicó[[482]](#footnote-482):

Señala con razón Garrigues que los asientos de contabilidad no tienen por sí solos sustancia jurídica. Acreditan hechos, modificaciones de carácter patrimonial, entradas y salidas en el patrimonio del comerciante, pero no prueban directamente hechos o actos jurídicos. El objeto de los asientos no son los contratos, las relaciones jurídicas, sino las prestaciones patrimoniales que derivan de la ejecución de esos contratos. Generalmente mientras un contrato no ha recibido ejecución por ninguna de ambas partes no se traduce en una registración contable. Del mismo modo, pueden existir varias operaciones jurídicas (por ejemplo el otorgamiento de un mandato, la contratación de un arrendamiento) que no se expresen con ninguna anotación en los libros de contabilidad. Por eso peca por excesiva generalidad la expresión empleada por el art. 56 cuándo dice que en el libro diario se asentarán “todas las operaciones que haga el comerciante”, ya que hay operaciones, en sentido jurídico, que suelen no asentarse en la contabilidad.

En resumen, pues, las anotaciones representan modificaciones de hecho y no de naturaleza jurídica. Deudor y acreedor en sentido contable y deudor y acreedor en sentido jurídico, son conceptos distintos. El objeto de un asiento no es el negocio jurídico celebrado, sino tan sólo la prestación patrimonial que deriva de la ejecución de ese negocio. Esos aspectos, más jurídicos que contables, sólo podrán conocerse conla ayuda de otros elementos auxiliares (registros, correspondencia, libros auxiliares de diferente clase, etc.).

Y, desde otro punto de vista, puede también afirmarse que las anotaciones en los libros no son por sí mismas fuentes de créditos o deudas, en sentido jurídico, sino tan solo expresiones escritas que pueden servir para la prueba de esos créditos o deudas.

Sobre el mismo tema Uría opinó[[483]](#footnote-483):

78. Valor jurídico de los asientos contables. - Nuestra jurisprudencia ha declarado que los asientos de los libros de contabilidad carecen de sustancia jurídica y no tienen fuerza para acreditar directamente actos jurídicos, sino hechos materiales de carácter patrimonial, porque los contratos no son objeto de asientos en dichos libros (sents. de 21 de octubre de 1943, 26 de febrero de 1945 y 21 de marzo de 1963). Mas, a nuestro juicio, no se puede admitir esa declaración como postulado de valor absoluto. La transcripción de las operaciones mercantiles en un conjunto de cuentas conforme a una técnica más o menos complicada no es un hecho de carácter puramente aritmético, enteramente extraño al mundo del derecho. Puede generar, por el contrario, determinadas consecuencias de orden jurídico. Las cuentas llevan en ocasiones, a través de un proceso de liquidación, a resultados (saldos) jurídicamente eficaces para los interesados en ellas. Así: la determinación contable del saldo al tiempo de cerrar una cuenta corriente le hace exigible por el acreedor; la cuenta de pérdidas y ganancias de fin de ejercicio de una sociedad determina o fija el límite del derecho de los socios a la ganancia; el balance determina y controla otras veces la amplitud, extensión o límite del derecho de reembolso de las acciones del socio que se separa de la sociedad (arts. 85, 135 y 144 de la L. S. A.). Las cuentas no son, pues, simple aritmética: producen ciertos efectos de orden jurídico, explicables por el hecho mismo de que es la propia ley la que obliga a la empresa a fijar su situación económica contabilizando los resultados de sus operaciones en atención a los intereses jurídicamente protegibles de los terceros. Una cosa es que los asientos contables no sean por sí fuente de obligaciones y otra que no produzcan ningún efecto o consecuencia jurídica de otro orden.

En el mismo sentido Ramón Eduardo Madriñán indicó[[484]](#footnote-484):

No sobra advertir que no todo hecho o circunstancia puede probarse con los libros y papeles contables, pues algunos requieren de una prueba específica para ser aceptada por el juez. Tal es el caso de los derechos reales sobre inmuebles, cuya existencia solo puede demostrarse con la aportación de la correspondiente escritura pública. Al respecto vale la pena citar a Rocco, quien afirma que “la eficacia de los libros de comercio a favor del comerciante es meramente *probatoria*, no *constitutiva*; … por consiguiente, los libros jamás podrán invocarse para probar la existencia de un contrato que exija el documento público *ad substantiam*; como, por ejemplo, una compraventa de bienes inmuebles”.

Así como la contabilidad no sirve de prueba de hechos jurídicos, solamente ella es admisible como evidencia de hechos contables. Por ello el Consejo de Estado sostuvo[[485]](#footnote-485):

Tampoco es procedente invocar la primacía del derecho sustantivo, cuando éste no se configura por no haber cumplido el interesado las condiciones exigidas por la ley para que surja su reconocimiento, pues es de anotar que la contabilidad, entendida por tal los libros de comercio y sus comprobantes, desempeña en el área de los tributos funciones de índole diversa atendiendo a la propia naturaleza del gravamen.

Así, en materia del impuesto sobre la renta constituye un elemento probatorio primordial para la determinación de la base imponible, pero a falta de ella, los ingresos, costos y gastos pueden cuantificarse por medios directos de prueba, como son los documentos privados del propio contribuyente o de terceros o por medios indirectos sobre el patrimonio como son por ejemplo las presunciones de rentabilidad, costos presuntos, indicios sobre ingresos, etc.

No sucede lo mismo en el caso del impuesto sobre las ventas en donde la función de la contabilidad no es simplemente la de servir de medio de prueba, sino que constituye un elemento esencial, inherente a la determinación del tributo cuya cuantificación resulta de los asientos débitos y créditos, correcta y oportunamente registrados de los impuestos causados por las operaciones gravadas y los pagos por las compras, que indican los libros del responsable, que se resumen y concretan en una sola cuenta fácilmente identificable, sin necesidad de acudir a ninguna otra para la verificación del saldo débito o crédito, como es la cuenta del mayor "impuesto a las ventas por pagar" que obliga a llevar el artículo 41 del Decreto 3541 de 1983.

#### Exigencia de una contabilidad ordenada y adecuada

Como quedó expuesto, el valor de prueba de la contabilidad depende de que ella se haya llevado conforme a la Ley. Algunos autores han profundizado en esta aserción y hacen explicaciones sistemáticas de lo que ella implica. Así, Blanco[[486]](#footnote-486) se refiere a la “exigencia de una contabilidad ordenada y adecuada”, la cual explica en los siguientes términos:

3. Exigencia de una contabilidad ordenada y adecuada.

A) Junto con los libros obligatorios, el Código de comercio prescribe para «todo comerciante», que «deberá llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad mercantil.» (art. 33)

La ordenación y adecuación deben de ponerse en relación con el fin de la contabilidad y de la actividad de la empresa. No es pues sólo un «orden formal» el que predica el artículo 33. La noción de contabilidad ordenada y adecuada afecta a una regularidad sustancial para permitir que a través del conjunto de los diversos elementos contables, se conozcan las distintas operaciones, las particulares manifestaciones de la gestión (cuentas analíticas) y los resultados económicos del ejercicio.

De acuerdo con ello, cabe decir que se está ante una contabilidad ordenada:

a) Cuando responde en una medida racional a normas técnicas. Así, todo asiento se debe apoyar en un documento de prueba o de autorización, que se debe conservar; los asientos deben de resaltar el fenómeno económico-financiero que interese; los asientos se deben de ordenar en relación a los fines generales o particulares que persiguen.

b) Cuando sigue las normas técnicas de un determinado sistema contable. Así, entre otras, forma de los libros, periodicidad y orden de los asientos, referencias de unos libros a otros. El método de partida doble en el que históricamente se sintetizaban estas normas, aun cuando puede ser seguido, no resulta necesariamente exigible en nuestro ordenamiento vigente, en el que existe libertad de métodos.

c) En suma, que la contabilidad ordenada y adecuada es la que permite conocer la situación general de la empresa y de sus elementos aislados en un tiempo razonable, sin que se tenga que recurrir para ello a personas o procedimientos excepcionales (22).

B) La adecuación de la contabilidad a la empresa concreta resulta del propio artículo 33 (inciso final) y del Proyecto de Reforma de 1973, que en este punto fue sintetizado, pero no desvirtuado. Con arreglo a éste, la contabilidad ha de ser ordenada y adecuada «a la naturaleza y al volumen de la actividad» (un paralelo legislativo se halla en el artículo 2.214 del Código civil italiano y 957 CO suizo). Adecuación pues ante todo al género de industria o comercio que se ejerce y a la importancia cuantitativa de la actividad de hecho; mas la propia organización de la empresa repercute sobre la adecuación contable (23).

C) El cumplimiento de esta exigencia no requiere, a mi juicio, necesariamente de nuevos libros (complementarios), aun cuando ello sea normal en determinados sectores. Basta con que resulte de otros registros y formas de documentación (así, discos y cintas).

D) Como manifestación de la contabilidad ordenada y adecuada cabe citar los casos de contabilidad separada del empresario con varias empresas; de los establecimientos secundarios y en ocasiones de sectores de la actividad de una misma empresa. En el primer supuesto, el deber de llevanza tiene por objeto cada empresa o negocio (24); en el segundo, estimo que sin perjuicio de opiniones contrarias, el principio de «unidad de la empresa» aconseja excluir un deber de llevanza como autónomo para tales establecimientos secundarios —sucursales, agencias, delegaciones— sin perjuicio de que determinadas registraciones contables resulten exigibles en los mismos (y en función del sistema contable utilizado), a fin de lograr que la contabilidad de la empresa sea «ordenada y adecuada». En fin, el último supuesto, cuando se da, es consecuencia de una expresa disposición.

El valor de prueba del sistema contable puede variar. Así, una contabilidad bien llevada puede perder esa virtualidad si se incurre en ella en alguna de las conductas prohibidas. De igual manera, una contabilidad carente de valor probatorio puede recuperar ese valor si se realizan las correcciones del caso. Por ello el Consejo de Estado anotó[[487]](#footnote-487):

El acta de inspección (o, incluso, el experticio contable), carece de fuerza enervante como para descalificar a perpetuidad el mérito de libros y papeles de comercio; es claro que el informe sobre irregularidad contable de un ejercicio dado, acarrea en el mismo todas las consecuencias sancionatorias prevenidas por la Ley, pero ello no impide que, corregida la irregularidad, la contabilidad recobre su eficacia, pues no hay norma que prohíba el saneamiento o descarte la recuperada validez probatoria (…)

El valor de prueba de las certificaciones expedidas por contadores públicos depende de que la contabilidad se haya llevado en debida forma. El Consejo de Estado precisó[[488]](#footnote-488):

El contribuyente presentó ante las oficinas de la Administración de Impuestos Nacionales una certificación de contador público, para acreditar sus costos y gastos. Esta constancia constituye prueba contable de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario. Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; Deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico. En la certificación de contador público aportada por el actor, pueden verificarse los anteriores requisitos, incluso se indica expresamente que las operaciones están respaldadas por los comprobantes de egresos del N° 0001 al N° 0047 y facturas de compra. Como la ley no exige fórmulas sacramentales para la certificación del contador público o revisor fiscal, si la administración no la desvirtúa por otros medios probatorios, ni efectúa las comprobaciones pertinentes, ésta debe ser aceptada de conformidad con el valor probatorio que asignan las leyes fiscales a la contabilidad, es decir como una prueba a favor del contribuyente. De acuerdo con lo señalado en la certificación contable, los proveedores que dieron origen a los costos denunciados por el contribuyente, son personas naturales, "mineros y varequeros (Sic) de la región", de donde no está probado que sean comerciantes de mayores ingresos que estaban obligados a expedir factura. Por lo que de conformidad con el artículo 616 del Estatuto Tributario, vigente para la época, era posible acreditar las operaciones con el "comprobante interno en virtud del cual se registren global o individualmente las operaciones diarias".

### Reglas procesales en los códigos de comercio

Vivante explicó[[489]](#footnote-489):

Ante el silencio del Código de procedimiento civil, el Código de comercio ha tenido que regular el modo de verificar la prueba mediante los libros de comercio, aunque se trate de normas procesales.

Así han continuado las cosas hasta nuestros días, en que algunos códigos de comercio siguen consagrando reglas procesales, en forma tal que la más de las veces los de procedimiento encuentran innecesario ocuparse del asunto. Como lo veremos más adelante, el sistema habría conservado su sentido si no fuese porque el deber de llevar contabilidad se extendió más allá de los comerciantes.

Vivante enseñó[[490]](#footnote-490):

Los libros pueden usarse en juicio con la exhibición o con la comunicación. Son dos los medios de prueba diferentes en la forma y los límites, pero de la misma naturaleza; diferentes en la forma, porque la exhibición se hace al Juez, mientras que la comunicación se hace al litigante contrario; diversos en los límites, porque esta última se refiere a la contabilidad toda del comerciante, al paso que aquella se refiere a algunos asientos o a algunos libros; son, sin embargo, de igual naturaleza puesto que tienen un solo fundamento jurídico en el hecho de que las anotaciones deben considerarse comunes a los contendientes.

En nuestro País, en lugar de referirnos a la comunicación, preferimos remitirnos a la exhibición general o total, por oposición a la exhibición parcial.

Consagra el *Código de Comercio*:

ART. 64.— Los tribunales o jueces civiles podrán ordenar, de oficio o a instancia de parte, la exhibición y examen general de los libros y papeles de un comerciante en los casos de quiebra y de liquidación de sucesiones, comunidades y sociedades.

ART. 65.— En situaciones distintas de las contempladas en los artículos anteriores, solamente podrán ser examinados los libros y papeles de comercio, mediante exhibición ordenada por los tribunales o jueces, a petición de parte legítima, pero la exhibición y examen se limitarán a los libros y papeles que se relacionen con la controversia.

La exhibición de libros podrá solicitarse antes de ser iniciado el juicio, con el fin de preconstituir pruebas, u ordenarse dentro del proceso. El solicitante acreditará la calidad de comerciante de quien haya de exhibirlos.

ART. 66.— El examen de los libros se practicará en las oficinas o establecimientos del comerciante y en presencia de éste o de la persona que lo represente. El juez o funcionario hará constar los hechos y asientos verificados y, además, del estado general de la contabilidad o de los libros, con el fin de apreciar si se llevan conforme a la ley, y en consecuencia, reconocerles o no el valor probatorio correspondiente.

ART. 67.— Si el comerciante no presenta los libros y papeles cuya exhibición se decreta, oculta alguno de ellos o impide su examen, se tendrán como probados en su contra los hechos que la otra parte se proponga demostrar, si para esos hechos es admisible la confesión.

Quien solicite la exhibición de los libros y papeles de un comerciante, se entiende que pone a disposición del juez los propios.

El *Decreto reglamentario 2649 de 1993* precisó:

ARTICULO 127. LUGAR DONDE DEBEN EXHIBIRSE LOS LIBROS. Los libros deben ser exhibirse en el domicilio principal del ente económico.

ARTICULO 133. EXHIBICION DE LIBROS. Salvo lo dispuesto en otras normas, el examen de los libros se debe practicar en las oficinas o establecimientos del domicilio principal del ente económico, en presencia de su propietario o de la persona que este hubiere designado expresamente para el efecto.

Cuando el examen se contraiga a los libros que se lleven para establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, la exhibición se debe efectuar en el lugar donde funcione el mismo, si el examen hace relación con las operaciones del establecimiento.

Si el ente económico no presenta los libros y papeles cuya exhibición se decreta, se tendrán como probados en su contra los hechos que la otra parte se proponga demostrar, si para los mismos es admisible la confesión, salvo que aparezca probada y justificada su pérdida, extravío o destrucción involuntaria.

Si al momento de practicarse la inspección los libros no estuvieren en las oficinas o establecimiento del ente económico, este puede demostrar la causa que justifique tal circunstancia dentro de los tres días siguientes a la fecha señalada para la exhibición. En tal caso debe presentar los libros en la oportunidad que el funcionario señale. En la solicitud de exhibición parcial debe indicarse:

1. Lo que se pretende probar.

2. La fecha aproximada de la operación.

3. Los libros en que, conforme a la técnica contable, deben aparecer registradas las operaciones.

En todo caso, el funcionario competente debe tomar nota de los comprobantes y soportes del asiento que se examine.

La exhibición y examen general de los libros y papeles de un comerciante previstos en el artículo 64 del Código de Comercio también procederá en el caso de la liquidación de sociedades conyugales, cuando uno o ambos cónyuges tengan la calidad de comerciante.

El *Código de Procedimiento Civil* ordena:

ART. 288.— Exhibición de libros y papeles de los comerciantes. Podrá ordenarse de oficio o a solicitud de parte la exhibición parcial de los libros y papeles del comerciante. La diligencia se practicará ante el juez del lugar en que los libros se lleven y se limitará a los asientos y papeles que tengan relación necesaria con el objeto del proceso y la comprobación de que aquellos cumplen con las prescripciones legales.

El comerciante que no presente alguno de sus libros a pesar de habérsele ordenado la exhibición, quedará sujeto a los libros de su contraparte que estén llevados en forma legal, sin admitírsele prueba en contrario, salvo que aparezca probada y justificada la pérdida o destrucción de ellos o que habiendo demostrado siquiera sumariamente una causa justificativa de su renuencia, dentro de los tres días siguientes a la fecha señalada para la exhibición, presente los libros en la nueva oportunidad que el juez señale.

Vivante argumentó[[491]](#footnote-491):

La exhibición es un instituto procesal mediante el que se utilizan provechosamente los libros de comercio como medio de prueba. Los libros de un comerciante constituyen indudablemente su propiedad; pero éste está obligado a presentarles en juicio a requerimiento del que ha contratado con él, porque contienen asientos que son comunes a ambos, representan la proyección gráfica y contabilizada de la relación jurídica en que las dos partes han colaborado. Entre todas las tentativas para dar un fundamento único y racional a las soluciones acogidas por la ley, ésta es la que lo explica más completamente. Así se comprende cómo quien tiene el cargo de la prueba pueda cumplirle pidiendo la exhibición de los libros del adversario; y no se diga que de este modo se invierte la mencionada obligación haciéndola recaer sobre la parte contraria, puesto que los asientos de donde la prueba debe deducirse pertenecen también al que está obligado a presentarla.

Más adelante Vivante sostuvo[[492]](#footnote-492):

La comunicación de los libros es una medida excepcional que la ley admite sólo en algunos casos especiales en que hace falta averiguar todo el estado patrimonial y el movimiento de los negocios de un comerciante. Si se piensa en que, mediante la comunicación todos los libros de un comerciante, desde los auxiliares hasta los precedentes al último decenio cuando existan y por consiguiente todos sus secretos y los de sus clientes, son puestos a merced del adversario para que realice las investigaciones que desee, se comprenderá el carácter taxativo de esta concesión.

Sobre la exhibición, Castellanos aclaró[[493]](#footnote-493):

Conviene tomar nota de que, entre los documentos comprende nuestra ley los libros de contabilidad, sin hacer distingo alguno de comerciantes o de particulares. En muchas ocasiones se hace indispensable la exhibición de los libros indicados, bien con el simple propósito de tomar los datos necesarios para la preparación de un juicio, o para relacionar la prueba que ha de rendirse; o bien, para certificar las partidas contraídas a negocios entre el peticionario y el dueño de los libros, para presentarla en juicio con los mismos fines.

En otras ocasiones es el propio juzgador a quien le puede sobrevenir alguna duda acerca del asunto de que va a conocer, tal como la de si los libros indicados están llevados con entero arreglo a la ley, para darles crédito o no. En tales casos bien puede ocurrir que las partes interesadas en el litigio no hagan gestión alguna con ese propósito, bien por simple descuido, o bien por malicia. Si no se le dieran a los Jueces facultades expresas para decretar oficiosamente la exhibición de los libros de contabilidad relacionados con el asunto sometido a su consideración, es indudable que se les dejaría en una situación dudosa para resolver el litigio acertada y justicieramente, con plena satisfacción de su conciencia.

Nuestra ley, inspirada en todas esas razones comenzó —en la innovación que introdujo— por no hacer ninguna distinción entre la contabilidad de los comerciantes y de las personas que no lo son. Luego, deja a los interesados el derecho de pedir la exhibición de ellos, para los fines indicados antes; y, a los Jueces la facultad de ordenarla de oficio, con el propósito, también dicho. Y, asimismo ordena al dueño de la contabilidad, que en cualquier tiempo de serle pedida por los interesados una copia de sus respectivas cuentas, se le extienda, autorizada con su firma. Mas, esta copia debe presentarse al juicio con los comprobantes respectivos. Todo esto lo dispone en los artículos 184, 185 y 187.

Como se ve, todas estas disposiciones tienden, a facilitar a los litigantes los medios de hacer valer sus derechos en juicio; y, de garantizarles a los juzgadores el mejor acierto en las resoluciones que han de proferir.

310.— Debe, asimismo ponerse a los dueños de las contabilidades a cubierto de cualquier abuso que pudiera cometerse en perjuicio de ellos, con el pretexto de los derechos y facultades aludidas en el número anterior.

Si no se les amparara ampliamente, bien podríamos tildar de injusta a la ley; pues con el pretexto de garantizar unos derechos se dejarían en completo desamparo otros. Tal manera de proceder la rechaza la razón natural.

Por esas causas nuestros legisladores pensaron, muy acertadamente, en alejar tales males. Así fue como en los artículos citados antes y en el 188, se dispuso, sin lugar a dudas: que sí la exhibición es decretada de oficio con el propósito de cerciorarse si los libros están o no llevados con arreglo a la ley, para darles crédito o restárselos, la diligencia se concreta única y exclusivamente a ese fin. Y, para mayor garantía del dueño de la contabilidad; se estatuye, que en presencia suya se practique la diligencia. No permite, pues, que se extracte ninguna cuenta en esos casos, debido al objeto de la exhibición.

También manda, que en presencia del dueño de los libros se practique la diligencia, cuando esta haya sido pedida con el fin de certificar alguna cuenta contraída a los negocios habidos entre el peticionario y él. De igual manera ha de procederse cuando la certificación aludida haya sido pedida por el juzgador con las facultades que ha de tener para poder resolver conforme al derecho y a su conciencia los asuntos sometidas a su consideración.

Y, si la diligencia se pidió con el propósito de que los libros sean revisados por contadores, se ordena expresamente en el artículo 188 que, el examen de las cuentas y de los libros, sea practicada en presencia del dueño de ellos o administradores del negocio y en su propia oficina.

Es de notarse, pues, como se garantizan los derechos de una y otra parte con las disposiciones anotadas. La equidad de ellas, hace que la ley sea justa; y, sólo queda a los encargados de administrar justicia a recta aplicación de tales preceptos.

Varias de las normas que acabamos de transcribir señalan que la diligencia de exhibición se efectúa ante el juez de la causa. Bien puede entenderse estas prescripciones como una expresión del principio de la inmediación, el cual nuestro *Código de Procedimiento Civil* alude así:

ART. 16.—Inmediación. En el juicio únicamente se estimará como prueba la que haya sido producida o incorporada en forma pública, oral, concentrada, y sujeta a confrontación y contradicción ante el juez de conocimiento. En ningún caso podrá comisionarse para la práctica de pruebas. Sin embargo, en las circunstancias excepcionalmente previstas en este código, podrá tenerse como prueba la producida o incorporada de forma anticipada durante la audiencia ante el juez de control de garantías o ante el juez de conocimiento, según el caso

Con todo, cabe preguntarse si los jueces tienen conocimientos suficientes para apreciar debidamente la contabilidad, o si ellos debieran apoyarse en peritos. Como se recordará la Ley 43 de 1990 establece:

Artículo 13. Además de lo exigido por las leyes anteriores, se requiere tener la calidad de Contador Público en los siguientes casos:

1. Por razones del cargo.

(…) c) Para actuar como perito en controversias de carácter técnico contable, especialmente en diligencia sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúo de intangibles patrimoniales, y costo de empresas en marcha. (…)

Al respecto la Corte Suprema de Justicia sostuvo[[494]](#footnote-494):

En relación con la primera discrepancia del censor relacionada con la prueba pericial dispuesta en la segunda instancia, se tiene que el artículo 51 del C. P. del T., prescribe que este medio probatorio únicamente tiene lugar cuando el juzgador considera que debe nombrar un perito que lo asista en aquellos asuntos que requieran conocimientos especiales, por tanto es el juzgador a quien corresponde resolver en cada caso la pertinencia de esta prueba si estima que no tiene los conocimientos técnicos o especiales necesarios sobre cierta materia para esclarecer determinados hechos.

Acerca de este punto se encuentra que la técnica contable es una disciplina que requiere de estudios que varían en su grado de intensidad según el carácter técnico o profesional que se pretenda, por esto se explica que el numeral 4º del artículo 8º de la Ley 145 de 1960 exija que “para actuar como perito en controversias de carácter técnico-contable, especialmente en diligencias sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas y avalúo de intangibles patrimoniales” se requiere la calidad de contador público, y en este mismo sentido el artículo 8º del C. de P. C., señala que los cargos de los auxiliares de la justicia deberán ser desempeñados por personas idóneas con versación y experiencia en la materia respectiva, con título profesional expedido legalmente cuando las circunstancias así lo determinen.

Se advierte, conforme a lo expuesto, que el Tribunal no aplicó indebidamente el artículo 51 del C. de P. L. al decretar el dictamen pericial sobre la contabilidad de los codemandados con el fin de establecer en los libros de comercio que éstos debían llevar el carácter de sus transacciones comerciales, a efectos de constatar si, de acuerdo con la historia de los negocios que relatan los asientos contables de tales libros, entre aquellos existió un contrato de arrendamiento comercial o si por el contrario el codemandado Luis Alfonso Rincón era un simple administrador de los negocios hoteleros de propiedad del también demandado Gabriel Angel Vidales; de manera pues que el examen de una contabilidad y más aún su confrontación con otra contabilidad requiere de conocimientos especiales que sólo los proporcionan unos estudios idóneos, circunstancia que justifica la designación de un perito conocedor de la materia como lo es el contador.

El Consejo de Estado sentenció[[495]](#footnote-495):

Ahora bien, en cuanto a la normatividad vigente para la época de los hechos, se tiene que de una parte el artículo 2º del Decreto 1354 de 1987 establece que cuando la administración tributaria ordena la exhibición de libros de contabilidad a quienes estén obligados a llevarlos, éstos podrán disponer hasta de cinco (5) días hábiles para exhibirlos, contados a partir de la fecha en la cual se solicite por escrito la presentación de los mismos. Cuando la solicitud se realice por correo, el plazo de que trata este artículo será de ocho (8) días hábiles contados a partir de la fecha de introducción al correo de la respectiva solicitud.

Así mismo, el artículo 133 del Decreto 2649 de 1993 en su inciso cuarto dispone:

DECRETO 2649 DE 1993

“ART. 133.—Exhibición de libros. (...).

Si al momento de practicarse la inspección los libros no estuvieren en las oficinas o establecimiento del ente económico, éste puede demostrar la causa que justifique tal circunstancia dentro de los tres días siguientes a la fecha señalada para la exhibición. En tal caso debe presentar los libros en la oportunidad que el funcionario señale...”.

A juicio de la Sala y como se ha considerado en anteriores oportunidades, el supuesto de hecho previsto en la norma, si bien no está contemplado en el estatuto tributario, su aplicación se predica también en este campo toda vez que reglamenta de manera general los aspectos contables.

En consecuencia, debe aceptarse que en el presente caso, la actora contaba con los tres días que le concede el artículo 133, para justificar por qué no presentó el cuestionado libro ante la funcionaria visitadora. Situación que a juicio de la Sala fue debidamente explicada mediante la comunicación justificatoria radicada el 2 de septiembre de 1996.

No comparte la Sala la apreciación del a quo cuando considera que en el evento de aplicarse el artículo 133 del decreto en mención, resultaba extemporánea la justificación aducida por la actora, porque los tres días debían contarse a partir de la notificación del auto comisorio, fecha en la que se inició la inspección de conformidad con el artículo 779 del estatuto tributario.

En efecto, si bien la inspección tributaria no tiene fijado dentro de la normatividad especial un término específico de duración, la exhibición de los libros que en virtud de ella se solicite para efectos de dar aplicación al artículo 133 citado, es decir la prórroga para su presentación, no puede contarse a partir de la fecha de notificación del auto comisorio, sino a partir del momento en que la comisión se cumple.

Un criterio como el expuesto por el a quo, dejaría sin efecto la prórroga del plazo que él contempla, y lo haría inaplicable, contrariando la finalidad esencial de la norma, que es la observancia de la equidad y la justicia, toda vez que se pretermitiría un último término para poner a disposición de la administración el libro que en el momento de la visita no se pudo exhibir.

Siendo así las cosas contrario a lo decidido por el a quo, el escrito presentado por el gerente general de la sociedad actora el 2 de septiembre de 1996 en virtud de lo dispuesto por el artículo 133 del Decreto 2649 de 1993, fue oportuno y se ajustó a los presupuestos fácticos de la norma, por lo que es procedente su aplicación para desvirtuar la legalidad de la sanción impuesta en los actos acusados».

### Reglas para determinar el valor de prueba de los libros de comercio

Dispone nuestro *Código de Comercio*:

ART. 69.— En las cuestiones mercantiles con persona no comerciante, los libros sólo constituirán un principio de prueba en favor del comerciante, que necesitará ser completado con otras pruebas legales.

ART.70.— En las diferencias que surjan entre comerciantes, el valor probatorio de sus libros y papeles se determinará según las siguientes reglas:

1. Si los libros de ambas partes están ajustados a las prescripciones legales y concuerdan entre sí, se decidirá conforme al contenido de sus asientos;

2. Si los libros de ambas partes se ajustan a la ley, pero sus asientos no concuerdan, se decidirá teniendo en cuenta que los libros y papeles de comercio constituyen una confesión;

3. Si los libros de una de las partes no están ajustados a la ley, se decidirá conforme a los de la contraparte que los lleve debidamente, si aquélla no aduce plena prueba que destruya o desvirtúe el contenido de tales libros;

4. Si los libros de ambas partes no se ajustan a las prescripciones legales, se prescindirá totalmente de ellos y sólo se tomarán en cuenta las demás pruebas allegadas al juicio, y

5. Si una de las partes lleva libros ajustados a la ley y la otra no lleva contabilidad o no la presenta, se decidirá conforme a los de aquella, sin admitir prueba en contrario

ART. 71.— Si una parte ofrece estar a lo que conste en los libros y papeles de la otra, se decidirá conforme a ellos.

ART. 72.— La fe debida a los libros es indivisible. En consecuencia, la parte que acepte en lo favorable los libros de su adversario, estará obligada a pasar por todas las enunciaciones perjudiciales que ellos contengan, si se ajustan a las prescripciones legales y no se comprueba fraude.

ART. 73.— Si el comerciante a cuyos libros y papeles se defiere la decisión del caso no los lleva, los oculta o los lleva irregularmente, se decidirá conforme a las disposiciones precedentes.

ART. 74.—Si un comerciante lleva doble contabilidad o incurre en cualquier otro fraude de tal naturaleza, sus libros y papeles sólo tendrán valor en su contra.

Habrá doble contabilidad cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos.

Lessona explicó[[496]](#footnote-496):

Nada más natural que su eficacia probatoria en contra del comerciante; lo comprueba una *razón psicológica*, por lo cual el hombre, propenso a huir el propio daño, debe igualmente obedecer a la fuerza irresistible de la verdad si redacta un escrito contrario al propio interés, una *razón lógica*, por la cual es evidente suponer que nadie mejor que el comerciante conoce la verdad de lo que atestigua.

Menos fácil es encontrar la razón por la cual tiene el libro efectos probatorios favorables a quien los lleva.

Es de anotar que todo medio de prueba tiene su base en el testimonio del hombre; pero las declaraciones de las partes hechas en su propio favor no pueden considerarse como medio de prueba, puesto que la experiencia demuestra que el hombre sacrifica el deber de decir la verdad al propio interés.

A esta regla no faltan excepciones. (…)

Para los libros de comercio, no sólo concurren razones análogas (necesidad y costumbres del comercio, requisitos para la regulación de los libros, sino que se debe agregar que la obligación de tener libros merece una compensación.

(…) Es lógico que no se puede aceptar como verdadero un hecho atestiguado por el libro, si no es aceptando aquellas cualidades o aquellas adiciones que lo modifican o destruyen; es justo que el que invoca como prueba la declaración del adversario, deba tomarla como esté.

Todo libro de comercio se le tiene con un fin particular y tiene un oficio propio; por esto la fuerza probatoria de cada libro corresponde a tal fin, a tal oficio.

¿Cuál es la razón por la que, tanto en materia civil como en comercial, puede el Juez ordenar la exhibición de los libros de comercio?

Varias teorías se han dado sobre esto.

Los escritores antiguos, cuyas opiniones están resumidas por Paciano, observan que el fundamento de la exhibición descansa sobre un mandato presunto que recíprocamente se dan las partes.

Entre los modernos, fundan algunos la exhibición sobre el hecho de que los libros llegan a ser comunes, puesto que son el resultado y la prueba de una relación común; otros sobre un mandato recíproco; otros la fundan sobre la necesidad de las cosas, y otro sobre la obligación impuesta por la ley al comerciante de tener los libros.

(…) La demanda de exhibición es análoga al interrogatorio, tratándose en ambos casos de provocar una confesión oral o escrita del adversario. (…)

De acuerdo con las normas que gobiernan el valor de prueba de la contabilidad, es necesario que los libros se lleven de acuerdo con la Ley. Becerra explicó[[497]](#footnote-497):

La sanción de no tener valor en el juicio, respecto del comerciante propietario de los libros, tiene su fundamento en la sospecha que infunde el desarreglo en los libros, pues con ellos se facilita la falsedad o falsificación de los asientos; deja a voluntad del comerciante la demostración de sus operaciones; hace arbitraria la contabilidad y destruye los fundamentos de sinceridad que la ley atribuye a esta clase de prueba; fundamentos que no son otros que el lleno de los requisitos por ella señalados.

Las irregularidades pueden ser muy diversas. Mezzera indicó[[498]](#footnote-498):

La irregularidad en la teneduría de los libros puede asumir grados muy diversos, desde la ausencia de todos o algunos de los libros que la ley impone hasta la comisión de irregularidades parciales en algunos de ellos. El comerciante puede carecer de todos los libros que la ley le impone como obligatorios o puede haber omitido tan sólo alguno de ellos, produciéndose así una ausencia total o parcial.

La irregularidad puede referirse a las exigencias de carácter meramente formales como es la previa certificación por el Registro Público de Comercio; en tal caso la irregularidad es total aunque todos los asientos del libro se hayan efectuado en forma metódica y correcta, ajustándose a las exigencias de la técnica contable. En otros casos, en cambio, puede suceder, que se lleven todos los libros que la ley imponga y que todos ellos observen las exigencias legales de carácter formal; a pesar de eso la teneduría puede ser irregular si es que no se ha ceñido a las indicaciones del art. 66 y presenta alteraciones en el orden de las fechas, blancos, interlineaciones, raspaduras, enmiendas, tachas o mutilaciones.

La teneduría irregular en los libros redunda en perjuicio del comerciante culpable u omiso y sus efectos se traducen principalmente en tres terrenos: en materia de quiebra, de concordato y de prueba.

Sobre el valor de prueba recíproco, Becerra manifestó[[499]](#footnote-499):

Las disposiciones de estos dos artículos son una consecuencia obligada de los principios expuestos en los anteriores, pues el mérito probatorio que la ley comercial concede a los libros depende precisamente del hecho de hallarse conformes a sus disposiciones; mérito que se relaciona con las causas o negocios comerciales entre quienes de modo legal ejercen esta profesión, y mérito que se funda en el recíproco control que por la contabilidad realizan entre sí los comerciantes; pues si los libros de ambas partes comerciantes están conformes, es claro que en ellos se encuentran los datos necesarios para desatar la controversia mercantil (…)

Sobre la indivisibilidad de la prueba, Becerra anotó[[500]](#footnote-500):

Y desechados los libros prevalecen las otras pruebas, sin que ellos puedan servir para complementarlas, precisamente por el dilema en que el legislador los coloca: o hacen plena fe por el hecho de hallarse arreglados, o los declara ineficaces por el hecho contrario; en el primer caso no se necesita de otra prueba; en el segundo, ellos no sirven siquiera para completar otra, porque la sospecha de infidelidad o falta de sinceridad que pesa sobre ellos se transmitiría a la prueba que pretenden completar, y en este caso, en lugar de mejorarla la perjudicarían; luego los libros informales o viciosos de ambas partes deben desecharse como prueba en toda su extensión: son como inexistentes para este efecto, y por ello debe juzgarse con fundamento en las otras pruebas.

En algunas legislaciones la indivisibilidad se predica de los asientos[[501]](#footnote-501):

La prueba que surge de la contabilidad es indivisible. “El adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que habiendo adoptado este medio de prueba, estará por las resultas combinadas que presenten todos los asientos relativos al punto cuestionado.”

La ley es bien clara; la indivisibilidad no es sobre toda la contabilidad o la pericia, sino sobre el punto cuestionado. El pleito o la pericia puede abarcar más de un punto y cada uno se juzga por separado. Sólo así tiene sentido la combinación de todos los asientos relativos al punto cuestionado, bien entendido, que cada uno de los asientos, para ingresar en la combinación, debe concordar con los comprobantes que lo justifican.

Respecto a la naturaleza de la confesión derivada de la prueba contable, Becerra sostuvo[[502]](#footnote-502):

Algunos autores asimilan la fe debida a los libros de comercio a la confesión en materia civil común, y de esta semejanza deducen que la fuerza probatoria de los primeros está sujeta a divisibilidad, como lo está la confesión en materia civil común. Empero, si observamos que la confesión es una manifestación verbal, mientras que los libros son prueba escrita y preconstituida, no causal como aquélla, tendremos desde luego que admitir diferencias sustanciales. Con efecto: los libros en sus asientos son una manifestación permanente de la situación de los negocios del comerciante, y como éstos no pueden realizarse sin la intervención de los que contratan con él, claro que en ellos debe aparecer, aunque fragmentariamente, el reflejo de la situación de los otros; los libros, como prueba escrita, están instituidos no solamente para probar las operaciones del comerciante a quien pertenecen, sino también para demostrar con quiénes se han hecho operaciones, cuáles sus términos y demás condiciones; de suerte que apreciados de este modo, ellos constituyen una prueba bilateral, que no puede desconocerse por quienes intervienen activa o pasivamente en los negocios: son algo así como los interrogatorios de preguntas y repreguntas, en los cuales hay que considerar la prueba de testigos que deben absolver unas y otras, como procedente de ambas partes. Como prueba escrita que debe llevarse por todo comerciante y por mandato de la ley, debemos reconocer en ella algo así coma un carácter público, cierta autenticidad apreciada por la ley, precisamente por la intervención de funcionarios públicos que los rubrican; según los efectos que le asigna; fundada en los requisitos que los libros deben tener; autenticidad que no hace pública a la prueba, desde luego que permanece sujeta a la reserva profesional, pero que en tratándose de controversias, debe aducirse, baja severas sanciones, tales como la de su ineficacia probatoria.

Mientras que la confesión, como prueba casual, es también eventual y precisa sobre el hecho a que se refiere: los libros son toda una historia que en muchos casos, como en las quiebras, debe apreciarse en todo su conjunto. La confesión puede explicarse y dividirse excepcionalmente, porque quien la provoca no tiene todos los datos necesarios para establecer la verdadera condición jurídica del interrogado; mientras que tratándose de una prueba escrita, precisamente por su misma naturaleza, debe contener todos los datos que establezcan la verdadera situación que el comerciante deberá verificar por sí mismo, pues de otro modo no tendría noción cierta sobre el estado de sus negocios.

Ahora bien: si estas diferencias son esenciales, es evidente que esenciales deben ser también sus efectos. El primero de esos efectos debe ser, como cuestión de orden público y de garantía del crédito, base fundamental de la importante profesión del comercio, la fe debida a los libros contra el comerciante que los lleva. Y aunque se admitiera que ellos constituyen confesiones habría que concluir que en esta condición, para invalidarlas, sería menester alegar o un error de hecho, o que cuando se hicieron los asientos el comerciante no estaba en el completo uso de sus sentidos. No es admisible lo primero, porque la misma ley determina el modo de salvar los errores mediante contrapartidas, y si no los salvó, ello implica descuido o negligencia, que únicamente debe soportar quien en ellas ha incurrido; y si sus libros han de servir en los casos previstos por la ley para determinar las obligaciones de su contraparte, es también evidente que deben fundar sus propias obligaciones, porque dependiendo ellos de sus propias actividades, éstas deben servirle para favorecerlo o para perjudicarlo. Y no es admisible la segunda hipótesis, porque un escrito que se hace en estado de enajenación transitoria y que se conserva en poder del mismo que lo hace, bien puede rectificarse cuando cese la enajenación; y de hecho en este caso debe rectificarse, porque los asientos erróneos necesariamente producen balances erróneos también, y cuando se observan éstos deben rectificarse para evitar el perjuicio que el comerciante deba sufrir.

Una cosa es no llevar la contabilidad en libros y otra que los libros no estén registrados. Al respecto Garreta nos explicó:

El Derecho contable no puede desconocer que las anotaciones contables no siempre se efectúan sobre papel, sino que en la inmensa mayoría de los casos se grafían en soportes magnéticos, *diskettes* y cintas de ordenador que habrá que calificarlos de verdaderos «documentos contables”; distinto es que, para el legislador, los libros de contabilidad, que son documentos, requieran el cumplimiento de determinados requisitos de forma que impiden la consideración de «libro» a tales *diskettes* o simples listados de ordenador. Puede ocurrir así que un empresario lleve una contabilidad a través de ordenador que permita conocer su verdadera situación patrimonial, pero que por no hallarse incorporada a los «libros de contabilidad» del Código de comercio deba considerarse que ha incumplido la obligación impuesta por el artículo 25 del Código de comercio. Ahora bien, aunque el comerciante que no lleva su contabilidad en los libros requeridos incumple una obligación legal impuesta, ¿puede también afirmarse que no lleva contabilidad?; se trata de conocer las consecuencias que se derivan para quien registra sus operaciones pero no lo hace en los libros de contabilidad obligatorios o (mucho más frecuentemente) lleva estos libros en forma incorrecta o deficiente.

La solución no parece siempre fácil si recordamos las graves consecuencias que en la calificación de la quiebra acarrea la falta de contabilidad, pero junto al recordatorio de la gravedad de la sanción para el caso de quiebra también hemos de observar que la ausencia de libros de contabilidad o su defectuosa confección puede aparecer en situaciones no traumáticas en la vida empresarial (ejemplo: litigio sobre recepción y pago de mercancías, conocimiento de riesgos y descuentos, examen de la gestión del administrador...). En estas ocasiones —en las que se lleva contabilidad pero no «los libros de contabilidad obligatorios»— parece excesivo decir que se ha incumplido deber de llevanza de contabilidad, pues ello sería tanto como afirmar —lo que ciertamente no es correcto— que los libros sean para el Derecho contable requisito *ad solemnitaten*, documento solemne y constitutivo del deber de llevanza de la contabilidad.

Los libros de comercio se imponen como obligación legal, pero tienen un carácter informativo y probatorio, es decir, instrumental; por ello creemos que debe adoptarse una solución de compromiso para el caso de ausencia de libros o deficiencias en su teneduría: siempre que el comerciante pueda mostrar la imagen fiel de su situación patrimonial y financiera (lo cual sólo se alcanza mediante el seguimiento de la técnica contable contenida en el PGC), así como de los resultados de la empresa, podrá decirse que lleva contabilidad aunque incumpla su obligación legal de registrarla en los libros obligatorios, de la misma manera que también diremos: quien lleva con formal corrección los libros de contabilidad, pero carece de soportes documentales, libros auxiliares, fichas de amortización y, en general, posibilidad de control, no podrá afirmarse que cumple con el deber de llevanza de la contabilidad.

La Corte Suprema de Justicia precisó[[503]](#footnote-503):

Son dos los motivos legales de ineficacia probatoria de los libros de comercio: la doble contabilidad o fraude similar y la contabilidad irregularmente llevada. En ninguno de los dos casos los libros prueban a favor.

La doble contabilidad, o fraude similar, suponen la existencia de una contabilidad para engañar a terceros, que puede estar regularmente llevada, es decir acomodada formalmente a los requisitos legales, pero que no obstante resulta ineficaz, por ocultar las operaciones verdaderas. La contabilidad irregular por su lado también es ineficaz, por no ajustarse a las formalidades legales, así refleje operaciones verdaderas

En ocasión posterior la misma Corte razonó[[504]](#footnote-504):

2. Pasando al estudio del cargo, ha de indicarse que, en esencia, él se edifica sobre las irregularidades que afectan los libros de comercio de la sociedad Domar Ltda y que, en opinión del censor, se extienden consecuentemente a los componentes de las pruebas apreciadas por el Tribunal.

Por cuanto para establecer el valor de la pérdida el Tribunal, aparte de señalar como pruebas tenidas en cuenta para ello la exposición rendida por el ajustador Diego Estrada Garcés y el trabajo de ajuste que éste allegó, se apoyó en los dictámenes periciales presentados en el proceso, al ser palmario que en los conceptos rendidos por conducto de este medio de prueba ellos mismos advierten haberse fundado en los libros de contabilidad, ha de verse, entonces, cómo emerge de inmediato el error de derecho que nota la censura, toda vez que, como enseguida se observará, tales libros no tenían la virtualidad de servir como soporte para fijar ese extremo del litigio.

Aparece dentro de la actuación la carta de 28 de septiembre de 1994 dirigida por Manuel Angel Madrigal, en calidad de gerente general de la sociedad Domar Ltda. Pantalones Ormar, al ajustador de seguros (C. 4, fls. 102 y 103), en la cual abiertamente admite que "... en la contabilidad oficial se registran las compras del almacén Generación Dos Mil hechas con impuesto; es decir, las que ocasionan IVA y RETEFUENTE ... las compras hechas sin impuesto algunas veces no producen facturas en las ventas producidas por el almacén Generación Dos Mil no se producen facturas ". El contundente contenido de esta comunicación encuentra también respaldo en la declaración rendida por Madrigal, por la que reconoce algunos de esos hechos. (C. 2, fl. 192 y ss.).

De la pieza anterior se desprende claramente la irregularidad aludida, vale decir, la consistente en que mientras unas operaciones se registraban en la contabilidad, no ocurría lo mismo con otras, como si fuera lícito o posible escindirlas.

Si acaso quedara alguna duda de lo precedente, los diferentes elementos probatorios en que se sustentó el Tribunal vienen a ratificar que la contabilidad no era regularmente asentada, como surge del informe de ajuste en la medida en que, a más de contener expresa constancia de la mentada irregularidad (C. 4, fls. 19 y 20), se amparó en información de índole contable, como fue el inventario inicial, la cual, como se ha dicho, se torna carente de valor demostrativo, lo que, a su vez, por tratarse del punto de partida de tal trabajo, le resta eficacia a dicho documento en su conjunto.

Aparte de ello, quien elaboró el informe confirmó las inconsistencias de la contabilidad, dejando en claro que adolecía de las falencias anotadas, como cuando en uno de los apartes de su exposición dijo: " Sí efectivamente se me informó que habían compras de las cuales no se recibía una factura como soporte de la compra y también se realizaron ventas de las cuales no se elaboraba ninguna factura de venta. Esta información fue suministrada directamente por el señor Manuel Angel Madrigal y hay una carta en el expediente en donde se informa esa situación. " (C. 2, fl. 268 vto.); y en otro pasaje, para precisar su contenido indicó que " lo realizado en esos folios, fue la evaluación que se hizo con base en los registros manuales de ventas y unas remisiones de despacho de mercancía y un inventario inicial que se nos suministró. ", para agregar: " como esa información era manual y no tenía soportes de facturas de ventas, toda esa información fue enviada a la oficina principal de la Mundial de Seguros en Bogotá para que ellos la aprobaran o la rechazaran ". (C. 4, fl. 270)

En compendio, si lo que muestra el proceso es que para acreditar el monto de la mercancía el Tribunal otorgó valor probatorio - por medio de los dictámenes periciales, un documento y un testimonio - a unos libros indebidamente llevados, cuando lo cierto es que las probanzas mencionadas y, principalmente, las experticias, en últimas, se apoyaron en una contabilidad incompleta, no se remite a duda que el sentenciador incurrió en error de derecho al no percatarse que, frente a semejante irregularidad, la prueba resultaba convicta de ineficacia, al tenor del artículo 271 del Código de Procedimiento Civil.

En este preciso sentido se ha pronunciado la Corte:

“Son dos los motivos legales de ineficacia probatoria de los libros de comercio: la doble contabilidad o fraude similar y la contabilidad irregularmente llevada. En ninguno de los dos casos los libros prueban a favor.

“La doble contabilidad, o fraude similar, suponen la existencia de una contabilidad para engañar a terceros, que puede estar regularmente llevada, es decir acomodada formalmente a los requisitos legales, pero que no obstante resulta ineficaz, por ocultar las operaciones verdaderas. La contabilidad irregular por su lado también es ineficaz, por no ajustarse a las formalidades legales, así refleje operaciones verdaderas. " (G.J. t, CCXII, pag. 202)

El supuesto que ahora se presenta es el último, dado que la contabilidad era incompleta, habida cuenta que no todas las operaciones de compra o venta de mercancías llevadas a término por la sociedad eran registradas en los libros, situación que, a todas luces, riñe con los propósitos que aquélla debe cumplir y con los requisitos que el ordenamiento impone, en especial, si se recuerda que los artículos 48 y 50 del Código de Comercio perentoriamente prevén que la contabilidad debe suministrar una historia clara, "completa" y fidedigna de los negocios del comerciante, no siendo dable hacerlo por partes, como aquí ocurrió. Por tanto, si en este caso la contabilidad desatendía las exigencias legales, se produjo su ineficacia probatoria, con independencia de la veracidad o no de los datos incorporados en ella.

Ciertamente, el concepto al que arribaron los auxiliares de la justicia contraría el contenido de las otras pruebas que militan en el proceso, puesto que, de la manera como se dejan examinadas, éstas conducen a la inequívoca conclusión de que los libros de comercio se llevaban indebidamente, lo cual, como se dijo, viene a generar la pérdida de su fuerza probatoria, apreciación que arrasa de paso con la fundamentación de las experticias, más aún, porque siendo este punto del debate un asunto estrictamente jurídico - la regularidad de los libros de comercio - , su definición concierne privativamente al fallador.

La opinión de los peritos, ha expresado la Sala, no "obliga en sí misma y por sí sola " (G.J. t, LXXI, pag. 375), como tampoco su existencia en el interior del proceso determina, per se, su forzosa admisión por parte del juzgador, por cuanto ella siempre estará sometida a la seria evaluación de éste, quien ha de tener en cuenta los aspectos contemplados en el artículo 241 del estatuto procesal civil, para determinar libre y exclusivamente el mayor o menor grado de convencimiento que le asigna para la demostración del hecho o hechos en cuestión. En otras palabras, lo ha esbozado esta Corporación, el juez no está " forzado nunca a admitirlo o rechazarlo mecánica o ciegamente " (G.J. t, LVII, pag. 532), ni siquiera en el evento de faltar solicitud de aclaración o por no haber sido materia de objeción, pues ello equivaldría suponer que correspondiera a los peritos reemplazar al juez en su misión de sentenciar.

El anterior razonamiento viene a propósito de la falta de acogimiento por la Corte del trabajo de los expertos, así éstos señalaran que " ... la información contable que nos permite hacer una valuación de los inventarios, está soportada en libros legalmente registrados y soportados con sus respectivos comprobantes de contabilidad " (C. 2, fl. 13), en el primer concepto y, en el segundo, que " la contabilidad es llevada de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas y llevada en forma regular " ( C. 2, fl. 84), cuando, como quedó visto, de las evidencias resaltadas se desprende justamente lo contrario.

1. Al estar acreditada la irregularidad de los libros de comercio y, por tanto, su ineficacia probatoria, deviene que el yerro en que incurrió el ad quem alcanza a tener injerencia en la decisión, en cuanto por este equivocado sendero condenó a pagar a la demandada unas sumas de dinero. Dicho de otro modo, demostrada la infracción de la norma de disciplina probatoria, lo que acarrea el error de derecho endilgado, es del caso concluir que el Tribunal violó, en últimas, las normas de derecho sustancial relacionadas en el cargo, habida cuenta que tuvo por establecida la cuantía del siniestro, cuando, en realidad, no era ello lo que se derivaba de los medios de prueba a su disposición.

Al terminar junio de 2012 se encontraba en trámite un Código General del Proceso. Se lee en el *Informe de conciliación al proyecto de ley 196 de 2011 Cámara, 159 de 2011 Senado por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones*[[505]](#footnote-505):

**Artículo 264. *Libros de comercio*.** Los libros y papeles de comercio constituyen plena prueba en las cuestiones mercantiles que los comerciantes debatan entre sí.

En las demás cuestiones, aún entre comerciantes, solamente harán fe contra quien los lleva, en lo que en ellos conste de manera clara y completa, y siempre que su contraparte no los rechace en lo que le sea desfavorable.

En las cuestiones mercantiles con persona no comerciante, los libros sólo constituyen un principio de prueba a favor del comerciante, que necesitará ser completado con otras pruebas.

La fe debida a los libros es indivisible. En consecuencia, la parte que acepte en lo favorable los libros de su adversario, estará obligada a pasar por todas las enunciaciones perjudiciales que ellos contengan, si se ajustan a las prescripciones legales y no se comprueba fraude.

Si un comerciante lleva doble contabilidad o incurre en cualquier otro fraude de tal naturaleza, sus libros y papeles sólo tendrán valor en su contra. Habrá doble contabilidad cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos.

Al comerciante no se le admitirá prueba que tienda a desvirtuar lo que resultare de sus libros.

En las diferencias que surjan entre comerciantes, el valor probatorio de sus libros y papeles se determinará según las siguientes reglas:

1. Si los libros de ambas partes están ajustados a las prescripciones legales y concuerdan entre sí, se decidirá conforme al contenido de sus asientos.

2. Si los libros de ambas partes se ajustan a la ley, pero sus asientos no concuerdan, se decidirá teniendo en cuenta que los libros y papeles de comercio constituyen una confesión.

3. Si los libros de una de las partes no están ajustados a la ley, se decidirá conforme a los de la contraparte que los lleve debidamente, si aquella no aduce plena prueba que destruya o desvirtúe el contenido de tales libros.

4. Si los libros de ambas partes no se ajustan a las prescripciones legales, se prescindirá totalmente de ellos y sólo se tomarán en cuenta las demás pruebas allegadas al juicio, y

5. Si una de las partes lleva libros ajustados a la ley y la otra no los lleva, los oculta o no los presenta, se decidirá conforme a los de aquella, sin admitir prueba en contrario.

Con todo, si una parte ofrece estar a lo que conste en los libros y papeles de la otra, se decidirá conforme a ellos.

### Valor probatorio de los documentos individualmente considerados

Cuando se afirma que la contabilidad sirve de prueba, se alude al conjunto de documentos que la integran. Soportes, comprobantes, libros e informes, tienen un valor de prueba derivado de su articulación. Ahora bien: ¿cuál es el valor de prueba de cada uno de esos documentos individualmente considerado?

El Consejo de Estado sostuvo[[506]](#footnote-506):

Los documentos privados que respaldan asientos contables en libros debidamente registrados, no requieren el establecimiento de su autenticidad y fecha cierta para surtir efectos probatorios, cuando forman parte integrante de la contabilidad. Separados de ella no están amparados por la presunción que la ley le asigna.

Como se observa, uno es el valor probatorio del conjunto y otro el valor probatorio de cada documento considerado individualmente. El valor de prueba de cada documento no se altera por el hecho de ser integrado al acervo documental de una contabilidad. En cambio, el valor de prueba de todo el conjunto puede ser y generalmente es superior al de sus partes. Como ya se señaló, este mayor efecto es consecuencia de la articulación entre los documentos. Por ejemplo: una factura normalmente no ha sido autenticada. Por si sola podría ser tenida como un mero indicio. Pero si a la factura se añade el pago de la cantidad que en ella se hizo constar como saldo pendiente, la consideración conjunta de la factura y del pago nos dará una mayor certeza sobre la realización de la operación en cuestión.

## Inspección de libros y documentos

### Explicaciones generales

Como se recordará, en armonía con concepciones universales, el artículo 15 de nuestra *Constitución Política* consagra el secreto, reserva, confidencia o inviolabilidad, de los documentos de una persona, lo cual no es otra cosa que una aplicación concreta del derecho a la intimidad. Este derecho fundamental se encuentra enfrentado a otro, de igual naturaleza y rango, que conocemos como derecho a la información. En varios de mis ensayos he analizado aspectos diferentes de esta temática[[507]](#footnote-507), razón por la cual este aparte no intenta presentar de forma completa la cuestión, sino complementar lo ya expresado en esos escritos.

Javier Dibar manifestó[[508]](#footnote-508):

9.3. El secreto contable—En principio, los libros de contabilidad son por y para el empresario, al cual se le reconoce su secreto como un derecho ínsito a su organización misma. Sin embargo, dado el interés de terceros en relación a la empresa y también el propio del empresario en la prueba de alguna de sus operaciones (que pudiera resultar conflictiva), el secreto contable puede decaer en beneficio del propio empresario o de tercero con interés legítimo (a más de la fórmula indirecta de pérdida de secreto por el sistema de la verificación de cuentas). Técnicamente los sistemas de excepción del secreto contable se denominan «comunicación» y «exhibición» de libros de comercio.

En resumen son dos las razones por las cuales una persona es obligada a llevar contabilidad: en su propio beneficio (administrar mejor) y en beneficio de las personas con quienes interactúa (apoyar el crédito y la inversión). El supuesto implícito en esa obligación es que la información contable es útil. Como sabemos, la información es útil tanto en cuanto goza de ciertas cualidades o características (en el modelo legal actual la información es útil cuando es pertinente y confiable).[[509]](#footnote-509) La información es confiable tanto en cuanto tiene fidelidad representativa. Si la información es fidedigna puede ser tenida como prueba, es decir, como medio o instrumento de convicción.

Existen dos maneras de tener acceso a la información contable: a través de los informes contables y a través de la inspección del subsistema documental.

La información contable debe ser certificada, lo que significa que sus preparadores garantizan que tal información es correcta. En algunas ocasiones, la veracidad de la certificación es comprobada mediante un proceso de aseguramiento practicado por un contador público, con base en el cual este profesional emite un informe comunicando el resultado de su examen. Por regla general la información certificada y asegurada es suficiente para sus destinatarios.

Sin embargo, sea por la naturaleza resumida de la información contable, sea por las particulares necesidades del interesado, en ocasiones resulta indispensable consultar el subsistema documental de la contabilidad, originándose una inspección del mismo.

La regla general es que el subsistema documental sólo puede ser consultado por su dueño y por quienes éste autorice. Excepcionalmente hay personas que pueden hacer inspecciones, aún contra el deseo del propietario.

En términos generales están autorizados para realizar inspecciones[[510]](#footnote-510):

1. Los socios de las compañías comerciales
2. Los revisores fiscales
3. Las entidades gubernamentales que ejercen inspección, vigilancia o control
4. Las autoridades tributarias
5. Las autoridades judiciales.

Los socios tienen derecho de inspección para que puedan pronunciarse sobre las cuentas que les rinden los administradores y adoptar las decisiones que sean del caso para dirigir la entidad.

Los revisores fiscales tienen derecho de inspección como instrumento para recabar la evidencia que les es necesaria para preparar y emitir sus informes.

Las autoridades de inspección, vigilancia y control son competentes para realizar inspecciones para que puedan asegurar los objetivos para los cuales fueron creadas por la Ley.

Las autoridades tributarias son competentes “Para la tasación de los impuestos a fin de verificar la exactitud de las declaraciones” (artículo 63 C.Co.)

Ripert resaltó[[511]](#footnote-511):

Al interés privado se añade el interés público de la *vigilancia de las operaciones comerciales*. Si el comerciante se declara en quiebra es en los libros que se encontrará la historia de su explotación para saber si las operaciones han sido serias y regulares.

En fin, a partir del momento en que la legislación fiscal ha tomado como elemento del impuesto la cifra de los negocios o los beneficios realizados, el examen de los libros ha sido para la administración el modo de verificación más eficaz.

Las autoridades judiciales pueden hacer inspecciones a título de prueba para resolver los litigios y las investigaciones planteados ante ellas.

En todos los casos la inspección está sometida a ciertos requisitos, que pueden consistir en reglas sobre su oportunidad, su alcance, el modo de practicarla, la manera de registrar su ocurrencia, el destino y uso de sus resultados.

Aunque el derecho de inspección puede ser contractualmente reglamentado, su regulación está reservada a la ley.

La Corte Constitucional enseñó[[512]](#footnote-512):

La Constitución consagra, en favor del Legislador, la facultad para regular la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados (C.P., art. 15). La mayor extensión de la regulación legal, significará para el derecho a la intimidad económica, un menor ámbito. El desarrollo de la anotada reserva, puede concretarse en un tratamiento integral de la materia, o en la progresiva inclusión de hipótesis en las que opere el levantamiento judicial de la reserva. De una o de otra manera, el balance entre el derecho a la intimidad económica y el derecho al debido proceso - en particular el derecho a solicitar, presentar y controvertir pruebas -, que explícita o implícitamente se haga en la ley, debe inspirarse en los principios y valores constitucionales. Desde luego, sin desconocer que, en punto a la reserva tributaria, la declaración de renta equivale a una confesión del contribuyente y que, por consiguiente, su indiscriminada supresión podría conducir a una situación de virtual autoincriminación (C.P., art. 33), lo mismo que al vaciamiento del núcleo esencial del derecho a la intimidad.

La inspección abarca los informes, los libros, los comprobantes y los soportes, entre los que se encuentra la correspondencia. Indicó el Consejo de Estado[[513]](#footnote-513):

En el sub judice, la actora no presentó todos los comprobantes que acreditaban el monto de los impuestos descontables, al momento en que la administración se lo exigió, esto es, cuando se le practicó la visita de inspección tributaria. Es de anotar que tal como lo da a entender el artículo transcrito, y se desprende también de los artículos 51 del Código de Comercio, en concordancia con el artículo 53 ibídem, los comprobantes y sus soportes hacen parte integrante de la contabilidad, pues si los comprobantes deben estar debidamente soportados, como lo exige la última parte del artículo 53 de la norma en mención, y los comprobantes hacen parte de la contabilidad, necesariamente hacen parte de ella los soportes o documentos de aquellos.

Adicionalmente, el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, prescribe que los hechos económicos, que son el objeto de la contabilidad, deben documentarse mediante soportes, y que los mismos deben adherirse a los comprobantes, o archivarse de manera independiente, dejando constancia de tal hecho en los comprobantes mismos, lo cual corrobora el carácter de parte integrante de la contabilidad de los soportes, pues se reitera, son los documentos que justifican los comprobantes.

Así las cosas, es indudable entonces que los documentos externos (facturas) en donde se acreditan los impuestos descontables en que incurrió la actora, hacen parte de la contabilidad, motivo por el cual no resulta de recibo el argumento en el sentido de que el artículo 781 del estatuto tributario sólo se refiere a los libros de contabilidad, dejando de lado los soportes externos, por cuanto, se repite, éstos hacen parte integrante de la contabilidad y el aludido artículo se refiere a los libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad.

Muchas veces se alude a la inspección *ocular*, expresión que resalta el hecho de que la inspección debe hacerla la propia persona autorizada. El examen practicado por otros tendría una diferente naturaleza, como la del peritaje.

La inspección implica una exhibición, en veces total (comunicación), en veces parcial.

Son muchas las normas que contemplan la inspección. A título de ejemplo, a continuación mencionamos algunas.

### El derecho de inspección de los socios

La facultad de los socios está regulada principalmente por la *Ley 222 de 1995*, la cual dispuso:

Artículo 48. DERECHO DE INSPECCION.

Los socios podrán ejercer el derecho de inspección sobre los libros y papeles de la sociedad, en los términos establecidos en la ley, en las oficinas de la administración que funcionen en el domicilio principal de la sociedad. En ningún caso, este derecho se extenderá a los documentos que versen sobre secretos industriales o cuando se trate de datos que de ser divulgados, puedan ser utilizados en detrimento de la sociedad.

Las controversias que se susciten en relación con el derecho de inspección serán resueltas por la entidad que ejerza la inspección, vigilancia o control. En caso de que la autoridad considere que hay lugar al suministro de información, impartirá la orden respectiva.

Los administradores que impidieren el ejercicio del derecho de inspección o el revisor fiscal que conociendo de aquel incumplimiento se abstuviere de denunciarlo oportunamente, incurrirán en causal de remoción. La medida deberá hacerse efectiva por la persona u órgano competente para ello o, en subsidio, por la entidad gubernamental que ejerza la inspección, vigilancia o control del ente.

Véanse, además, los artículos 61, 314, 328, 339, 369, 379, 422 y 447 del *Código de Comercio*, así como los artículos 20 y 21 de la *Ley 1258 de 2008*.

La Superintendencia de Sociedades, como se ve en su *Concepto 220-132139 del 19 de Diciembre de 2008*, precisó:

El referido derecho se ejercerá sobre todos los documentos y papeles de la sociedad, salvo que se trate de secretos industriales, o tratándose de datos que de ser divulgados puedan ser utilizados en detrimento de la sociedad; y es que el derecho de inspección, como toda facultad, deberá ser ejercido dentro del marco del uso racional de los derechos, sin traspasar los límites de la moral, pues resulta claro que el asociado al ejercer este derecho deberá limitarse a los documentos, soportes e información correspondientes al período contable objeto de revisión, a efecto de que pueda conocer la situación financiera de la compañía, así como también la forma como los administradores han cumplido su mandato durante un período determinado, sin perjuicio de que los asociados puedan solicitar a los administradores, al contador de la sociedad, o revisor fiscal, si lo hubiere, algún tipo de información o explicaciones necesarias sobre los documentos objeto de inspección, en orden a dilucidar las dudas que pudiesen sobrevenir, y así poderles impartir su aprobación o improbación en la reunión correspondiente.

La misma entidad, en su *Concepto 220-044409 del 27 de Febrero de 2009* manifestó:

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 369 del Código de Comercio, “Los socios tendrán derecho a examinar en cualquier tiempo, por sí o por medio de un representante, la contabilidad de la sociedad, los libros de registro de socios y de actas y en general todos los documentos de la compañía” (el llamado es nuestro).

Del estudio de la norma ante transcripta se desprende: i) que los socios de una sociedad de responsabilidad limitada pueden ejercer el derecho de inspección en cualquier tiempo, es decir, en el momento en que el asociado así lo considere conveniente, lo cual significa que dicho derecho no está circunscrito a ningún período o lapso determinado como ocurre en las sociedades anónimas; ii) que este derecho puede ser ejercido directamente o por un representante, esto es, que al titular del derecho es a quien le corresponde determinar si hace uso del mismo personalmente o, por el contrario, designa una persona para tal fin; y iii) que el examen lo puede hacer sobre los libros y documentos de la compañía.

Como se puede apreciar, el legislador no reglamentó la forma como se debía ejercer el aludido derecho, v. gr., que la manifestación para hacer uso del mismo deba hacerse por escrito; que este sea presentado con determinada antelación; que se debe indicar los documentos que van a ser consultados, etc., simplemente estableció una pautas generales para el ejercicio de aquel.

Lo anterior, no obsta para que los asociados deban someterse a las pautas que en este tipo sociedades se fijen en orden a permitir el derecho de inspección, pues, como es sabido, este no puede convertirse en un hecho perturbador del funcionamiento de la compañía, ni mucho menos en un obstáculo que dificulte el ejercicio de este derecho a los demás asociados.

Ahora bien, es de observar que el derecho de inspección no tiene el carácter de absoluto e ilimitado, toda vez que en ningún caso este derecho se puede extender a documentos que versen sobre secretos industriales o a datos que de ser divulgados, pueden ser utilizados en detrimento de la sociedad (L. 222/95, art. 48, inc. 1º).

2. Al tenor de lo dispuesto en el artículo 66 del estatuto mercantil, “El examen de los libros se practicará en las oficinas o establecimientos del comerciante y en presencia de este o de la persona que lo represente...” (la negrilla por fuera del texto original), norma aplicable por analogía al examen de los documentos.

Del estudio de la disposición antes citada, se colige, de un lado, que el examen de los libros y papeles del comerciante, para el caso que nos ocupa, los libros y documentos de la sociedad de responsabilidad limitada, debe llevarse a cabo en el domicilio principal de esta, incluido el derecho de inspección que le asiste a sus asociados, y de otro, que dicho examen debe hacerse con la presencia del comerciante o de la persona que lo represente, esto es, tratándose de una sociedad comercial, del representante legal o de la persona que este delegue para tal efecto, esto último, a juicio de esta entidad, con el fin de evitar que se sustraigan documentos o verificar que la entrega de los mismos se haga de conformidad con los que fueron puestos a disposición del asociado(s).

3. El hecho que no esté el contador de la compañía o que el representante legal de esta desconozca donde están los libros y documentos de la misma, no es óbice para que dicho representante pueda permitir a los asociados el ejercicio del derecho de inspección sobre aquellos, pues, tal como quedó expuesto, el derecho de inspección debe ser ejercido única y exclusivamente en el lugar donde funcionen las oficinas de administración del domicilio principal de la sociedad, y en tal virtud, el gerente de la sociedad, no puede sustraerse a la obligación de poner a disposición de los interesados los documentos sociales respectivos, so pena de hacerse acreedor a la sanción prevista en la ley.

Es de advertir que es deber de los administradores tener a disposición de los asociados en forma permanente los libros y demás documentos que señale la ley, en otras palabras, dicha información debe encontrarse disponible al momento en que cualquiera de ellos acuda a las oficinas de la sociedad para su inspección. En todo caso, y en el evento de que la administración tenga que ubicar los documentos que no hayan sido suministrados, la búsqueda de los mismos debe adelantarse de manera diligente, procurando siempre dar un trato equitativo a todos los socios y respectar el ejercicio del derecho de inspección a los mismos (L. 222/95, art. 23, num. 6º).

4. El inciso tercero del artículo 48 ejusdem, señala que “Los administradores que impidieren el ejercicio del derecho de inspección o el revisor fiscal que conociendo de aquel incumplimiento se abstuviere de denunciarlo oportunamente, incurrirán en causal de remoción. La medida deberá hacerse efectiva por la persona u órgano competente para ello o, en subsidio, por la entidad gubernamental que ejerza la inspección, vigilancia o control del ente” (se resalta).

Del análisis del inciso en mención, se concluye claramente que cuando los administradores impidan el ejercicio del derecho de inspección incurrirán en causal de remoción, medida que hará efectiva la entidad que ejerza inspección, vigilancia o control sobre el ente jurídico, previa verificación de tal hecho a través de una investigación administrativa, si el órgano competente para ello se abstiene de hacerlo, lo que no impide que se impongan las sanciones que de carácter pecuniario autoriza la ley para quienes violen las disposiciones legales o estatutarias o incumplan las órdenes impartidas por la Superintendencia de Sociedades (D. 1080/96, art. 2º, num. 29).

La precitada superintendencia, mediante el *Concepto 220-000032 del 1º de Febrero de 2008*, explicó:

“En caso de que una sociedad anónima sea propietaria del 100% de una sociedad extranjera, ¿se extiende el derecho de inspección a los libros y demás comprobantes exigidos por la ley de tal sociedad extranjera?”.

En razón a que esta superintendencia solo cuenta con facultades para emitir conceptos relacionados con temas de su competencia (CCA, art. 25 y D. 1080/96, art. 2º num. 18), valga decir, asuntos de naturaleza societaria regulados por la ley colombiana, no es factible pronunciarse sobre el contenido y alcance del derecho de inspección de los asociados en legislaciones extranjeras como ocurre en el caso planteado.

“2. ¿Tiene derecho el accionista a tomar fotocopias de los documentos que considere necesarios para examinarlos a despacio?”.

A este respecto, esta superintendencia en oficio 220-63283 del 28 de diciembre de 1995, expresó:

“La libertad del asociado según las voces del citado artículo 369, es la de examinar, vocablo este, que no tiene una connotación diferente a la de escudriñar con cuidado y diligencia el tema de su interés, pero no va más allá de una simple inspección; esto es, que el asociado no puede, con base en la norma en comento, reclamar a los administradores de la sociedad, nada distinto; sacar fotocopias o exigirlas, supera .el derecho allí consagrado...”, lo cual no obsta, como también se expuso en la misma oportunidad “... para que en un momento dado la Junta de socios, máximo órgano social, determine la viabilidad de conceder cierta libertad a favor de los socios, para que al examinar los distintos papeles de la empresa en ejercicio del derecho de inspección, se les permita sacar directamente o solicitar de la administración las fotocopias que a bien tengan”.

Conforme con la doctrina transcrita, la que por atender a una misma filosofía es aplicable también en el caso de sociedades anónimas, no resulta viable que un accionista en ejercicio de su derecho de inspección pueda sacar copia de los documentos sobre los cuales adelanta el referido derecho, salvo que los administradores de la compañía autoricen la expedición de las copias.

“3. ¿Tiene derecho el accionista de hacerse acompañar de un abogado, de un contador público y juramentado y de otros profesionales expertos en el arte contable?”.

Sobre las personas que pueden acudir a la sociedad para ejercer el derecho de inspección este organismo en oficio 220-28007 del 17 de abril del 2000 manifestó:

“En lo que hace a la pregunta donde consulta si el ejercicio de este derecho puede ser ejercido por una o varias personas, vale decir que, en principio, si bien se reconoce a un solo representante por cada asociado, tampoco hay norma que establezca limitantes al respecto, por lo que nada se opone a que un asociado que vea la necesidad de la concurrencia de más de una persona en razón de su especialidad —v.gr. la presencia suya y la de un abogado, o la de este y la de un contador— confiera autorización a estos profesionales precisando sus facultades, de suerte que los resultados del examen adelantado le brinden una visión clara y objetiva de los libros y documentos de la empresa, como de la gestión de los administradores, que le permitan intervenir con fundamento en la reunión de la asamblea.

Lo anterior no obsta para que los asociados deban someterse a las pautas que en cada sociedad se fijen en orden a permitir el derecho de inspección, pues este no puede convertirse en un motivo perturbador del orden o funcionamiento de la sociedad, como tampoco en un obstáculo que dificulte el ejercicio de este derecho a los demás asociados”.

“4. ¿Cuántas horas hábiles corresponden a los 15 días establecidos por la ley?”.

Si bien el Código de Comercio al establecer quince días hábiles para el ejercicio del derecho de inspección en las sociedades anónimas no determina un equivalente en términos de horas, es preciso tener en cuenta que dicho derecho solo se adelanta en las oficinas donde funciona la administración de la sociedad, por ser allí donde reposan los libros y documentos materia de examen. De suerte que los quince días a que se refiere el artículo 447 del estatuto mercantil deben ajustarse al horario habitual en el que se labore en las mencionadas oficinas, pues solo de esta manera se logra obtener un equilibrio entre el derecho de los asociados a inspeccionar los documentos sociales y el derecho de los administradores a desempeñar su labor de forma adecuada. Lo anterior sin que el uso del comentado derecho se convierta en un motivo perturbador del orden o funcionamiento de la sociedad, o en un obstáculo que dificulte el ejercicio del derecho de inspección a los demás accionistas.

“5. ¿Tiene derecho el accionista a descontar los tiempos que la administración emplee en localizar los documentos solicitados?”.

Dentro del catálogo de derechos de los socios que contempla el ordenamiento mercantil no figura el de descontar los tiempos que empleen los administradores en la localización de los documentos solicitados para el ejercicio del derecho de inspección.

“6. En caso en que la pregunta anterior sea resuelta de manera desfavorable, ¿cuántos días, horas y minutos tiene derecho la administración de demorar la búsqueda de cada documento solicitado?”.

El Código de Comercio no consagra derecho alguno que determine con cuanto tiempo cuentan los administradores para localizar los documentos solicitados por los asociados para el ejercicio de su derecho de inspección. No obstante, es claro que es deber de los administradores poner a disposición de los accionistas los documentos, libros y demás comprobantes que señale la ley dentro de los quince días hábiles anteriores a la reunión de asamblea, lo que significa que tal información debe encontrarse disponible al momento en que cualquier asociado acuda a las oficinas de administración de la sociedad (C. Co., art. 447). En todo caso, y en el evento en que la administración tenga que ubicar documentos que no hayan sido suministrados, la búsqueda de los mismos debe adelantarse de manera diligente y de tal forma que se garantice un trato equitativo a todos los socios y se les respete el ejercicio de su derecho de inspección (L. 222/95, art. 23 num. 6º).

“7. En el evento de que se (sic) evidente la insuficiencia del tiempo para examinar adecuadamente los documentos, ¿a qué ayudas técnicas tiene derecho el accionista?, ¿grabadora de sonidos, videograbadora?”.

Por las mismas razones expuestas en el concepto trascrito en la respuesta a su segundo interrogante (Ofi. 220-63283, dic. 28/95), se ha de señalar que el uso de ayudas técnicas como grabadoras de sonido o videograbadoras, desborda el alcance del derecho de inspección, por lo que no es viable utilizar tales mecanismos para adelantar el citado derecho, salvo que la administración de la compañía lo permita.

### La facultad de inspeccionar del revisor fiscal

Tratándose del revisor fiscal podemos citar el *Código de Comercio*, según el cual:

ART. 213. — El revisor fiscal tendrá derecho a intervenir en las deliberaciones de la asamblea o de la junta de socios, y en las de juntas directivas o consejos de administración, aunque sin derecho a voto, cuando sea citado a éstas. Tendrá así mismo derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de las cuentas y demás papeles de la sociedad.

La Superintendencia de Sociedades, en su *Concepto 220-132139 del 19 de Diciembre de 2008*, sostuvo:

Aclarado lo anterior, resulta conveniente precisar que el derecho de inspección es un concepto eminentemente jurídico societario, mientras que la auditoría externa es un concepto contable. En ese sentido, si bien eventualmente guardan alguna relación de complementación en cuanto a su ejercicio, difieren sustancialmente respecto de su previsión legal.

El derecho de inspección es un derecho inherente a la calidad de socio, el cual se encuentra consagrado de manera expresa en los artículos 369 y 447 de la legislación mercantil y el artículo 48 de la Ley 222 de 1995, el cual consiste en la facultad de que disponen todos los asociados de una compañía de examinar, directamente o mediante persona delegada para tal fin, los libros y los comprobantes de la sociedad, con el fin de enterarse de la situación administrativa y financiera de la compañía en la cual realizaron sus aportes, el cual por ningún motivo puede ser desconocido por los administradores.

Ahora, tratándose de sociedades de responsabilidad limitada, los socios están facultados para ejercer en cualquier tiempo, por sí o por medio de un representante, el derecho de inspeccionar la contabilidad de la compañía, los libros de registro de socios y de actas y en general todos los documentos de la compañía.

Tal derecho es netamente informativo, por lo que los socios no están facultados para hacer anotaciones de ninguna clase sobre los documentos facilitados ni para conocer y mucho menos difundir la información amparada con reserva documental, como los secretos técnicos, industriales o de política comercial ni entorpecer la marcha administrativa de la gerencia.

Sobre el tema en cuestión esta superintendencia se ha pronunciado varias veces, entre ellas, mediante oficio 220-81029 de agosto 31 de 1999, así:

“El artículo 369 nombrado, consagra el derecho comentado sin restricción alguna, por lo menos en lo que a tres aspectos se refiere:

a) En cuanto el tiempo, en razón a que puede ser ejercido en cualquier época o momento, no estando circunscrito a ningún período o lapso determinado, como ocurre en el caso de las sociedades anónimas.

b) En lo referente a la materia, pues el mencionado derecho recae o se pude ejercer mediante el examen de la contabilidad de la sociedad, de los libros de registro de socios y de actas y en general de todos los documentos de la compañía, y

c) En relación con la forma, ya que puede ser ejercido directamente por el socio o por conducto del representante que él libremente designe”.

Lo anterior significa que bajo ninguna circunstancia el derecho de inspección de que gozan los asociados en las sociedades de responsabilidad limitada puede ser objeto de limitaciones distintas a las que impone la misma ley, ni mucho menos desconocido o vulnerado, ni siquiera mediante estipulaciones estatutarias.

Ahora bien, en lo que respecta a las normas de auditoría generalmente aceptadas, la Ley 43 de 1990, si bien no trae una definición del concepto “auditoría externa”, su artículo 7º dispone que aquellas son las que se relacionan con las cualidades profesionales del contador público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo.

En conclusión, se trata de un trabajo técnicamente elaborado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la contaduría pública en Colombia, con base en evidencia válida y suficiente, por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de una opinión sobre los estados financieros sujetos a revisión.

En ese orden de ideas resulta desacertado pretender realizar una comparación o asimilación conceptual entre ambas figuras, como quiera que la primera de ellas tiene la connotación de derecho, mientras la segunda es una herramienta para establecer, conforme a las previsiones legales, la realidad financiera, administrativa y contable de la sociedad.

Si bien desprevenidamente podría pensarse que en ejercicio del derecho de inspección cualquier socio estaría facultado para contratar la ejecución de una auditoría externa para “enterarse de la situación administrativa y financiera de la compañía en la cual realizaron sus aportes”, para este despacho resulta absolutamente claro que ello es improcedente, como quiera que la finalidad y los escenarios en que pueden y deben darse difieren sustancialmente.

En efecto, el derecho de inspección o de fiscalización individual tiene una finalidad esencialmente informativa para el socio, mientras que por medio de una auditoría interna se persigue la obtención de una opinión calificada por parte de un especialista, atendiendo a sus calidades profesionales y a criterios y procedimientos señalados en la ley, cuya práctica compete directamente al máximo órgano social ordenarla, ya sea por su propia iniciativa o en atención a la solicitud motivada de algún o algunos socios, pues, la eventual contratación y ejecución de una auditoría externa por parte de un socio, justificada en el derecho de inspección que le asiste, desborda los límites y alcances previstos en la ley para su ejercicio.

Mientras el derecho de inspección apunta a satisfacer un interés individual de información, la auditoría externa se dirige al cumplimiento de un interés colectivo por contar con una opinión técnica sobre los estados financieros.

(...)”.

Quedando clara cuál es la diferencia entre auditoría y derecho de inspección, a continuación no estaremos refiriendo a este último, conocido en el derecho comercial como el derecho de inspección.

El referido derecho se ejercerá sobre todos los documentos y papeles de la sociedad, salvo que se trate de secretos industriales, o tratándose de datos que de ser divulgados puedan ser utilizados en detrimento de la sociedad; y es que el derecho de inspección, como toda facultad, deberá ser ejercido dentro del marco del uso racional de los derechos, sin traspasar los límites de la moral, pues resulta claro que el asociado al ejercer este derecho deberá limitarse a los documentos, soportes e información correspondientes al período contable objeto de revisión, a efecto de que pueda conocer la situación financiera de la compañía, así como también la forma como los administradores han cumplido su mandato durante un período determinado, sin perjuicio de que los asociados puedan solicitar a los administradores, al contador de la sociedad, o revisor fiscal, si lo hubiere, algún tipo de información o explicaciones necesarias sobre los documentos objeto de inspección, en orden a dilucidar las dudas que pudiesen sobrevenir, y así poderles impartir su aprobación o improbación en la reunión correspondiente.

Finalmente, a efecto de determinar si el asociado puede ejercer el derecho de inspección por conducto de otra persona, resulta oportuno traer a colación el artículo 369 del Código de Comercio, para reforzar lo anteriormente expuesto, el cual es del siguiente tenor:

“Los socios tendrán derecho a examinar en cualquier tiempo, por sí o por medio de un representante, la contabilidad de la sociedad, los libros de registro de socios y de actas y en general todos los documentos de la compañía” (resaltado extra-textual).

La anterior disposición legal es clara, en cuanto que también los asociados pueden ejercer su derecho de inspección por conducto de un representante, otorgándoles la facultad de valerse de un profesional que le brinde una mejor comprensión de los temas de su interés, quien puede ser un contador, un abogado o cualquiera otra persona, pero de todas maneras sin desbordar los límites y alcances previstos en la ley para el ejercicio de este derecho.

#### La inspección de documentos en las normas de auditoría internacionales

Toda auditoría se basa en evidencia. Los registros contables son la principal, aunque no la única, fuente de evidencia. Consecuentemente las normas de auditoría internacionales se refieren repetidamente a los registros.

Con relación al libro Diario, en *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements 2010 edition* se lee (los resaltados no son del texto):

(…) Accounting records—The records of initial accounting entries and supporting records, such as checks and records of electronic fund transfers; invoices; contracts; the general and subsidiary ledgers, **journal** entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in formal **journal** entries; and records such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures

(…) For a procedure requiring selection or review of all items over a specific amount from a given population, the auditor may record the scope of the procedure and identify the population (for example, all **journal** entries over a specified amount from the **journal** register).

(…) Irrespective of the auditor’s assessment of the risks of management override of controls, the auditor shall design and perform audit procedures to:

(a) Test the appropriateness of **journal** entries recorded in the general ledger and other adjustments made in the preparation of the financial statements. In designing and performing audit procedures for such tests, the auditor shall:

(i) Make inquiries of individuals involved in the financial reporting process about inappropriate or unusual activity relating to the processing of **journal** entries and other adjustments;

(ii) Select **journal** entries and other adjustments made at the end of a reporting period; and

(iii) Consider the need to test **journal** entries and other adjustments throughout the period. (Ref: Para. A41–A44)

(…) Fraudulent financial reporting often involves management override of controls that otherwise may appear to be operating effectively. Fraud can be committed by management overriding controls using such techniques as:

• Recording fictitious **journal** entries, particularly close to the end of an accounting period, to manipulate operating results or achieve other objectives.

(…) **Journal** Entries and Other Adjustments (Ref: Para. 32(a))

A41. Material misstatement of financial statements due to fraud often involve the manipulation of the financial reporting process by recording inappropriate or unauthorized **journal** entries. This may occur throughout the year or at period end, or by management making adjustments to amounts reported in the financial statements that are not reflected in **journal** entries, such as through consolidating adjustments and reclassifications.

A42. Further, the auditor’s consideration of the risks of material misstatement associated with inappropriate override of controls over **journal** entries is important since automated processes and controls may reduce the risk of inadvertent error but do not overcome the risk that individuals may inappropriately override such automated processes, for example, by changing the amounts being automatically passed to the general ledger or to the financial reporting system. Furthermore, where IT is used to transfer information automatically, there may be little or no visible evidence of such intervention in the information systems.

A43. When identifying and selecting **journal** entries and other adjustments for testing and determining the appropriate method of examining the underlying support for the items selected, the following matters are of relevance:

• The assessment of the risks of material misstatement due to fraud – the presence of fraud risk factors and other information obtained during the auditor’s assessment of the risks of material misstatement due to fraud may assist the auditor to identify specific classes of **journal** entries and other adjustments for testing.

• Controls that have been implemented over **journal** entries and other adjustments – effective controls over the preparation and posting of **journal** entries and other adjustments may reduce the extent of substantive testing necessary, provided that the auditor has tested the operating effectiveness of the controls.

• The entity’s financial reporting process and the nature of evidence that can be obtained – for many entities routine processing of transactions involves a combination of manual and automated steps and procedures. Similarly, the processing of **journal** entries and other adjustments may involve both manual and automated procedures and controls. Where information technology is used in the financial reporting process, **journal** entries and other adjustments may exist only in electronic form.

• The characteristics of fraudulent **journal** entries or other adjustments – inappropriate **journal** entries or other adjustments often have unique identifying characteristics. Such characteristics may include entries (a) made to unrelated, unusual, or seldom-used accounts, (b) made by individuals who typically do not make **journal** entries, (c) recorded at the end of the period or as post-closing entries that have little or no explanation or description, (d) made either before or during the preparation of the financial statements that do not have account numbers, or (e) containing round numbers or consistent ending numbers.

• The nature and complexity of the accounts – inappropriate **journal** entries or adjustments may be applied to accounts that (a) contain transactions that are complex or unusual in nature, (b) contain significant estimates and period end adjustments, (c) have been prone to misstatements in the past, (d) have not been reconciled on a timely basis or contain unreconciled differences, (e) contain inter-company transactions, or (f) are otherwise associated with an identified risk of material misstatement due to fraud. In audits of entities that have several locations or components, consideration is given to the need to select **journal** entries from multiple locations.

• **Journal** entries or other adjustments processed outside the normal course of business – non standard **journal** entries may not be subject to the same level of internal control as those **journal** entries used on a recurring basis to record transactions such as monthly sales, purchases and cash disbursements.

A44. The auditor uses professional judgment in determining the nature, timing and extent of testing of **journal** entries and other adjustments. However, because fraudulent **journal** entries and other adjustments are often made at the end of a reporting period, paragraph 32(a)(ii) requires the auditor to select the **journal** entries and other adjustments made at that time. Further, because material misstatements in financial statements due to fraud can occur throughout the period and may involve extensive efforts to conceal how the fraud is accomplished, paragraph 32(a)(iii) requires the auditor to consider whether there is also a need to test **journal** entries and other adjustments throughout the period.

(…)• The importance of the controls to the financial reporting process; for example:

o General monitoring controls (such as oversight of management).

o Controls over the prevention and detection of fraud.

o Controls over the selection and application of significant accounting policies.

o Controls over significant transactions with related parties.

o Controls over significant transactions outside the entity’s normal course of business.

o Controls over the period-end financial reporting process (such as controls over non-recurring **journal** entries).

(…) (f) Controls surrounding **journal** entries, including non-standard **journal** entries used to record non-recurring, unusual transactions or adjustments. (Ref: Para. A81–A85)

(…) **Journal** entries

A82. An entity’s information system typically includes the use of standard **journal** entries that are required on a recurring basis to record transactions. Examples might be **journal** entries to record sales, purchases, and cash disbursements in the general ledger, or to record accounting estimates that are periodically made by management, such as changes in the estimate of uncollectible accounts receivable.

A83. An entity’s financial reporting process also includes the use of non-standard **journal** entries to record non-recurring, unusual transactions or adjustments. Examples of such entries include consolidating adjustments and entries for a business combination or disposal or non-recurring estimates such as the impairment of an asset. In manual general ledger systems, non-standard **journal** entries may be identified through inspection of ledgers, **journals**, and supporting documentation. When automated procedures are used to maintain the general ledger and prepare financial statements, such entries may exist only in electronic form and may therefore be more easily identified through the use of computer-assisted audit techniques.

(…)(b) Examining material **journal** entries and other adjustments made during the course of preparing the financial statements. (Ref: Para. A52)

(…) A52. The nature, and also the extent, of the auditor’s examination of **journal** entries and other adjustments depends on the nature and complexity of the entity’s financial reporting process and the related risks of material misstatement.

(…) (f) Controls surrounding **journal** entries, including non-standard journal entries used to record non-recurring, unusual transactions or adjustments.

(…)Accounting records – The records of initial accounting entries and supporting records, such as checks and records of electronic fund transfers; invoices; contracts; the general and subsidiary ledgers, **journal** entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in **journal** entries; and records such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures.

(…)• The process for recording consolidation adjustments, including the preparation, authorization and processing of related **journal** entries, and the experience of personnel responsible for the consolidation.

Con relación al libro mayor, en la misma obra se lee:

(…) Accounting records—The records of initial accounting entries and supporting records, such as checks and records of electronic fund transfers; invoices; contracts; **the general and subsidiary ledgers**, journal entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in formal journal entries; and records such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures

(…) 32. Irrespective of the auditor’s assessment of the risks of management override of controls, the auditor shall design and perform audit procedures to:

(a) Test the appropriateness of journal entries recorded in the **general ledger** and other adjustments made in the preparation of the financial statements. In designing and performing audit procedures for such tests, the auditor shall:

(…) A42. Further, the auditor’s consideration of the risks of material misstatement associated with inappropriate override of controls over journal entries is important since automated processes and controls may reduce the risk of inadvertent error but do not overcome the risk that individuals may inappropriately override such automated processes, for example, by changing the amounts being automatically passed to the **general ledger** or to the financial reporting system. Furthermore, where IT is used to transfer information automatically, there may be little or no visible evidence of such intervention in the information systems.

(…)• Unexplained or inadequately explained differences between the accounts receivable **sub-ledger** and the control account, or between the customer statements and the accounts receivable **sub-ledger**.

(…)(b) The procedures, within both information technology (IT) and manual systems, by which those transactions are initiated, recorded, processed, corrected as necessary, transferred to the **general ledger** and reported in the financial statements;

(c) The related accounting records, supporting information and specific accounts in the financial statements that are used to initiate, record, process and report transactions; this includes the correction of incorrect information and how information is transferred to the **general ledger**. The records may be in either manual or electronic form;

(…) • Transfer information from transaction processing systems to the **general ledger**;

(…)A82. An entity’s information system typically includes the use of standard journal entries that are required on a recurring basis to record transactions. Examples might be journal entries to record sales, purchases, and cash disbursements in the **general ledger**, or to record accounting estimates that are periodically made by management, such as changes in the estimate of uncollectible accounts receivable.

A83. An entity’s financial reporting process also includes the use of non-standard journal entries to record non-recurring, unusual transactions or adjustments. Examples of such entries include consolidating adjustments and entries for a business combination or disposal or non-recurring estimates such as the impairment of an asset. In manual **general ledger** systems, non-standard journal entries may be identified through inspection of **ledgers**, journals, and supporting documentation. When automated procedures are used to maintain the **general ledger** and prepare financial statements, such entries may exist only in electronic form and may therefore be more easily identified through the use of computer-assisted audit techniques.

(…)(b) The procedures, within both information technology (IT) and manual systems, by which the user entity’s transactions are initiated, recorded, processed, corrected as necessary, transferred to the **general ledger** and reported in the financial statements;

(c) The related accounting records, either in electronic or manual form, supporting information and specific accounts in the user entity’s financial statements that are used to initiate, record, process and report the user entity’s transactions; this includes the correction of incorrect information and how information is transferred to the **general ledger**;

(…)(a) Accounting records – The records of initial accounting entries and supporting records, such as checks and records of electronic fund transfers; invoices; contracts; the **general and subsidiary ledgers**, journal entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in journal entries; and records such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures.

Respecto de los registros, dicho *Handbook* dice:

(…) Accounting  **records** —The  **records**  of initial accounting entries and supporting  **records** , such as checks and  **records**  of electronic fund transfers; invoices; contracts; the general and subsidiary ledgers, journal entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in formal journal entries; and  **records**  such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures

(…)Application controls in information technology— Manual or automated procedures that typically operate at a business process level. Application controls can be preventative or detective in nature and are designed to ensure the integrity of the accounting **records**. Accordingly, application controls relate to procedures used to initiate, record, process and report transactions or other financial data.

(…)Audit evidence—Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor’s opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting **records** underlying the financial statements and other information. (See Sufficiency of audit evidence and Appropriateness of audit evidence.)

(…) Exception—A response that indicates a difference between information requested to be confirmed, or contained in the entity’s  **records**, and information provided by the confirming party.

(…)Information system relevant to financial reporting—A component of internal control that includes the financial reporting system, and consists of the procedures and **records** established to initiate, record, process and report entity transactions (as well as events and conditions) and to maintain accountability for the related assets, liabilities and equity.

(…)Inspection (as an audit procedure)—Examining  **records** or documents, whether internal or external, in paper form, electronic form, or other media, or a physical examination of an asset.

(…)(c) To provide the auditor with:

(i) Access to all information of which management and, where appropriate, those charged with governance are aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as **records** , documentation and other matters;

(…)Recalculation—Consists of checking the mathematical accuracy of documents or **records**.

(…)(b) One or more of the following:

(i) Straightforward or uncomplicated transactions;

(ii) Simple record-keeping;

(…)Written representation—A written statement by management provided to the auditor to confirm certain matters or to support other audit evidence. Written representations in this context do not include financial statements, the assertions therein, or supporting books and **records**.

(…)(b) Audit evidence – Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor’s opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting **records** underlying the financial statements and other information. For purposes of the ISAs:

(…)(iii) To provide the auditor with:

a. Access to all information of which management and, where appropriate, those charged with governance are aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as **records**, documentation and other matters;

(…)(c) To provide the auditor with:

(i) Access to all information of which management and, where appropriate, those charged with governance are aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as  **records** , documentation and other matters;

(…)A21. The auditor may accept **records** and documents as genuine unless the auditor has reason to believe the contrary. Nevertheless, the auditor is required to consider the reliability of information to be used as audit evidence.13 In cases of doubt about the reliability of information or indications of possible fraud (for example, if conditions identified during the audit cause the auditor to believe that a document may not be authentic or that terms in a document may have been falsified), the ISAs require that the auditor investigate further and determine what modifications or additions to audit procedures are necessary to resolve the matter.14

(…)A28. Audit evidence is necessary to support the auditor’s opinion and report. It is cumulative in nature and is primarily obtained from audit procedures performed during the course of the audit. It may, however, also include information obtained from other sources such as previous audits (provided the auditor has determined whether changes have occurred since the previous audit that may affect its relevance to the current audit17) or a firm’s quality control procedures for client acceptance and continuance. In addition to other sources inside and outside the entity, the entity’s accounting **records** are an important source of audit evidence. Also, information that may be used as audit evidence may have been prepared by an expert employed or engaged by the entity. Audit evidence comprises both information that supports and corroborates management’s assertions, and any information that contradicts such assertions. In addition, in some cases, the absence of information (for example, management’s refusal to provide a requested representation) is used by the auditor, and therefore, also constitutes audit evidence. Most of the auditor’s work in forming the auditor’s opinion consists of obtaining and evaluating audit evidence.

(…)(b) One or more of the following:

(i) Straightforward or uncomplicated transactions;

(ii) Simple record-keeping;

(…)(iii) To provide the auditor with:

a. Access to all information of which management is aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as **records**, documentation and other matters;

(…)A18. It is for management to determine what internal control is necessary to enable the preparation of the financial statements. The term “internal control” encompasses a wide range of activities within components that may be described as the control environment; the entity’s risk assessment process; the information system, including the related business processes relevant to financial reporting, and communication; control activities; and monitoring of controls. This division, however, does not necessarily reflect how a particular entity may design, implement and maintain its internal control, or how it may classify any particular component.15 An entity’s internal control (in particular, its accounting books and **records**, or accounting systems) will reflect the needs of management, the complexity of the business, the nature of the risks to which the entity is subject, and relevant laws or regulation.

A19. In some jurisdictions, law or regulation may refer to the responsibility of management for the adequacy of accounting books and **records,** or accounting systems. In some cases, general practice may assume a distinction between accounting books and **records** or accounting systems on the one hand, and internal control or controls on the other. As accounting books and **records**, or accounting systems, are an integral part of internal control as referred to in paragraph A18, no specific reference is made to them in paragraph 6(b)(ii) for the description of the responsibility of management. To avoid misunderstanding, it may be appropriate for the auditor to explain to management the scope of this responsibility.

(…) A27. Law or regulation governing the operations of public sector audits generally mandate the appointment of a public sector auditor and commonly set out the public sector auditor’s responsibilities and powers, including the power to access an entity’s **records** and other information. When law or regulation prescribes in sufficient detail the terms of the audit engagement, the public sector auditor may nonetheless consider that there are benefits in issuing a fuller audit engagement letter than permitted by paragraph 11.

(…)(c) To provide us with:

(i) Access to all information of which [management] is aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as **records**, documentation and other matters;

(…)The auditor may include abstracts or copies of the entity’s **records** (for example, significant and specific contracts and agreements) as part of audit documentation. Audit documentation, however, is not a substitute for the entity’s accounting **records**.

(…)6. As described in ISA 200,4 the potential effects of inherent limitations are particularly significant in the case of misstatement resulting from fraud. The risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud is higher than the risk of not detecting one resulting from error. This is because fraud may involve sophisticated and carefully organized schemes designed to conceal it, such as forgery, deliberate failure to record transactions, or intentional misrepresentations being made to the auditor. Such attempts at concealment may be even more difficult to detect when accompanied by collusion. Collusion may cause the auditor to believe that audit evidence is persuasive when it is, in fact, false. The auditor’s ability to detect a fraud depends on factors such as the skillfulness of the perpetrator, the frequency and extent of manipulation, the degree of collusion involved, the relative size of individual amounts manipulated, and the seniority of those individuals involved. While the auditor may be able to identify potential opportunities for fraud to be perpetrated, it is difficult for the auditor to determine whether misstatements in judgment areas such as accounting estimates are caused by fraud or error.

7. Furthermore, the risk of the auditor not detecting a material misstatement resulting from management fraud is greater than for employee fraud, because management is frequently in a position to directly or indirectly manipulate accounting **records**, present fraudulent financial information or override control procedures designed to prevent similar frauds by other employees.

(…)13. Unless the auditor has reason to believe the contrary, the auditor may accept **records** and documents as genuine. If conditions identified during the audit cause the auditor to believe that a document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor, the auditor shall investigate further. (Ref: Para. A9)

(…)31. Management is in a unique position to perpetrate fraud because of management’s ability to manipulate accounting  **records**  and prepare fraudulent financial statements by overriding controls that otherwise appear to be operating effectively. Although the level of risk of management override of controls will vary from entity to entity, the risk is nevertheless present in all entities. Due to the unpredictable way in which such override could occur, it is a risk of material misstatement due to fraud and thus a significant risk.

(…)A3. Fraudulent financial reporting may be accomplished by the following:

• Manipulation, falsification (including forgery), or alteration of accounting **records** or supporting documentation from which the financial statements are prepared.

(…)• Altering **records** and terms related to significant and unusual transactions.

(…)Misappropriation of assets is often accompanied by false or misleading **records** or documents in order to conceal the fact that the assets are missing or have been pledged without proper authorization.

(…)A38. If the auditor identifies a risk of material misstatement due to fraud that affects inventory quantities, examining the entity’s inventory **records** may help to identify locations or items that require specific attention during or after the physical inventory count. Such a review may lead to a decision to observe inventory counts at certain locations on an unannounced basis or to conduct inventory counts at all locations on the same date.

(…)A52. The implications of identified fraud depend on the circumstances. For example, an otherwise insignificant fraud may be significant if it involves senior management. In such circumstances, the reliability of evidence previously obtained may be called into question, since there may be doubts about the completeness and truthfulness of representations made and about the genuineness of accounting **records** and documentation. There may also be a possibility of collusion involving employees, management or third parties.

(…)• Inadequate access controls over automated **records**, including controls over and review of computer systems event logs.

(…)• Testing the integrity of computer-produced **records** and transactions.

(…)• Examining the entity’s inventory **records** to identify locations or items that require specific attention during or after the physical inventory count.

(…)• Comparing the quantities for the current period with prior periods by class or category of inventory, location or other criteria, or comparison of quantities counted with perpetual **records**.

(…)• Reviewing supporting documentation for reductions to the perpetual inventory **records**.

(…)• Performing a computerized search of payroll **records** to identify duplicate addresses, employee identification or taxing authority numbers or bank accounts.

(…)Discrepancies in the accounting **records**, including:

• Transactions that are not recorded in a complete or timely manner or are improperly recorded as to amount, accounting period, classification, or entity policy.

• Unsupported or unauthorized balances or transactions.

• Last-minute adjustments that significantly affect financial results.

• Evidence of employees’ access to systems and **records** inconsistent with that necessary to perform their authorized duties.

• Tips or complaints to the auditor about alleged fraud.

(…)• Unusual discrepancies between the entity’s records and confirmation replies.

• Large numbers of credit entries and other adjustments made to accounts receivable **records**.

(…)• Denial of access to **records**, facilities, certain employees, customers, vendors, or others from whom audit evidence might be sought.

(…)• Copies of **records** or documents.

(…)(c) The related accounting **records**, supporting information and specific accounts in the financial statements that are used to initiate, record, process and report transactions; this includes the correction of incorrect information and how information is transferred to the general ledger. The **records** may be in either manual or electronic form;

(…)• Documents (such as business plans and strategies), **records**, and internal control manuals.

(…)• Controls in a manual system may include such procedures as approvals and reviews of transactions, and reconciliations and follow-up of reconciling items. Alternatively, an entity may use automated procedures to initiate, record, process, and report transactions, in which case **records** in electronic format replace paper documents.

(…)A81. The information system relevant to financial reporting objectives, which includes the accounting system, consists of the procedures and **records** designed and established to:

(…)A85. Information systems and related business processes relevant to financial reporting in small entities are likely to be less sophisticated than in larger entities, but their role is just as significant. Small entities with active management involvement may not need extensive descriptions of accounting procedures, sophisticated accounting **records**, or written policies. Understanding the entity’s systems and processes may therefore be easier in an audit of smaller entities, and may be more dependent on inquiry than on review of documentation. The need to obtain an understanding, however, remains important.

(…) A97. Application controls are manual or automated procedures that typically operate at a business process level and apply to the processing of transactions by individual applications. Application controls can be preventive or detective in nature and are designed to ensure the integrity of the accounting **records**. Accordingly, application controls relate to procedures used to initiate, record, process and report transactions or other financial data. These controls help ensure that transactions occurred, are authorized, and are completely and accurately recorded and processed. Examples include edit checks of input data, and numerical sequence checks with manual follow-up of exception reports or correction at the point of data entry.

(…)• Concerns about the condition and reliability of an entity’s **records** may cause the auditor to conclude that it is unlikely that sufficient appropriate audit evidence will be available to support an unmodified opinion on the financial statements.

(…)6. The information system relevant to financial reporting objectives, which includes the financial reporting system, encompasses methods and **records** that:

• Identify and record all valid transactions.

• Describe on a timely basis the transactions in sufficient detail to permit proper classification of transactions for financial reporting.

• Measure the value of transactions in a manner that permits recording their proper monetary value in the financial statements.

• Determine the time period in which transactions occurred to permit recording of transactions in the proper accounting period.

• Present properly the transactions and related disclosures in the financial statements.

(…)• Information processing. The two broad groupings of information systems control activities are application controls, which apply to the processing of individual applications, and general IT controls, which are policies and procedures that relate to many applications and support the effective functioning of application controls by helping to ensure the continued proper operation of information systems. Examples of application controls include checking the arithmetical accuracy of **records**, maintaining and reviewing accounts and trial balances, automated controls such as edit checks of input data and numerical sequence checks, and manual follow-up of exception reports. Examples of general IT controls are program change controls, controls that restrict access to programs or data, controls over the implementation of new releases of packaged software applications, and controls over system software that restrict access to or monitor the use of system utilities that could change financial data or **records** without leaving an audit trail.

(…)○ The physical security of assets, including adequate safeguards such as secured facilities over access to assets and **records**.

(…)○ The periodic counting and comparison with amounts shown on control **records** (for example, comparing the results of cash, security and inventory counts with accounting **records**).

(…)20. The auditor’s substantive procedures shall include the following audit procedures related to the financial statement closing process:

(a) Agreeing or reconciling the financial statements with the underlying accounting **records**; and

(…)30. The auditor’s documentation shall demonstrate that the financial statements agree or reconcile with the underlying accounting **records**.

(…)A13. In addition, certain audit procedures can be performed only at or after the period end, for example:

• Agreeing the financial statements to the accounting **records**;

(…)• The auditor may become aware of discrepancies in accounting **records**, or conflicting or missing evidence.

(…)(c) The related accounting  **records**, either in electronic or manual form, supporting information and specific accounts in the user entity’s financial statements that are used to initiate, record, process and report the user entity’s transactions; this includes the correction of incorrect information and how information is transferred to the general ledger;

(…)15. In responding to assessed risks in accordance with ISA 330, the user auditor shall:

(a) Determine whether sufficient appropriate audit evidence concerning the relevant financial statement assertions is available from **records** held at the user entity; and, if not,

(…)A3. A user entity may use a service organization such as one that processes transactions and maintains related accountability, or **records** transactions and processes related data. Service organizations that provide such services include, for example, bank trust departments that invest and service assets for employee benefit plans or for others; mortgage bankers that service mortgages for others; and application service providers that provide packaged software applications and a technology environment that enables customers to process financial and operational transactions.

A4. Examples of service organization services that are relevant to the audit include:

• Maintenance of the user entity’s accounting **records**.

(…)A5. Smaller entities may use external bookkeeping services ranging from the processing of certain transactions (for example, payment of payroll taxes) and maintenance of their accounting **records** to the preparation of their financial statements. The use of such a service organization for the preparation of its financial statements does not relieve management of the smaller entity and, where appropriate, those charged with governance of their responsibilities for the financial statements.6

(…)A7. The significance of the controls of the service organization to those of the user entity also depends on the degree of interaction between its activities and those of the user entity. The degree of interaction refers to the extent to which a user entity is able to and elects to implement effective controls over the processing performed by the service organization. For example, a high degree of interaction exists between the activities of the user entity and those at the service organization when the user entity authorizes transactions and the service organization processes and does the accounting for those transactions. In these circumstances, it may be practicable for the user entity to implement effective controls over those transactions. On the other hand, when the service organization initiates or initially **records**, processes, and does the accounting for the user entity’s transactions, there is a lower degree of interaction between the two organizations. In these circumstances, the user entity may be unable to, or may elect not to, implement effective controls over these transactions at the user entity and may rely on controls at the service organization.

(…)• The application of requirements of regulatory bodies concerning the form of **records** to be maintained, or access to them;

(…)• Whether the user auditor has rights of access to the accounting **records** of the user entity maintained by the service organization and other information necessary for the conduct of the audit; and

(…)A25. When the service organization maintains material elements of the accounting **records** of the user entity, direct access to those **records** may be necessary in order for the user auditor to obtain sufficient appropriate audit evidence relating to the operations of controls over those **records** or to substantiate transactions and balances recorded in them, or both. Such access may involve either physical inspection of **records** at the service organization’s premises or interrogation of **records** maintained electronically from the user entity or another location, or both. Where direct access is achieved electronically, the user auditor may thereby obtain evidence as to the adequacy of controls operated by the service organization over the completeness and integrity of the user entity’s data for which the service organization is responsible.

(…)(a) Inspecting **records** and documents held by the user entity: the reliability of this source of evidence is determined by the nature and extent of the accounting **records** and supporting documentation retained by the user entity. In some cases, the user entity may not maintain independent detailed **records** or documentation of specific transactions undertaken on its behalf.

(b) Inspecting **records** and documents held by the service organization: the user auditor’s access to the **records** of the service organization may be established as part of the contractual arrangements between the user entity and the service organization. The user auditor may also use another auditor, on its behalf, to gain access to the user entity’s **records** maintained by the service organization.

(c) Obtaining confirmations of balances and transactions from the service organization: where the user entity maintains independent **records** of balances and transactions, confirmation from the service organization corroborating the user entity’s **records** may constitute reliable audit evidence concerning the existence of the transactions and assets concerned. For example, when multiple service organizations are used, such as an investment manager and a custodian, and these service organizations maintain independent **records**, the user auditor may confirm balances with these organizations in order to compare this information with the independent **records** of the user entity.

If the user entity does not maintain independent **records**, information obtained in confirmations from the service organization is merely a statement of what is reflected in the **records** maintained by the service organization. Therefore, such confirmations do not, taken alone, constitute reliable audit evidence. In these circumstances, the user auditor may consider whether an alternative source of independent evidence can be identified.

(d) Performing analytical procedures on the **records** maintained by the user entity or on the reports received from the service organization: the effectiveness of analytical procedures is likely to vary by assertion and will be affected by the extent and detail of information available.

(…)• Sufficient appropriate audit evidence is only available from **records** held at the service organization, and the user auditor is unable to obtain direct access to these **records**.

(…)A9. The correction by management of all misstatements, including those communicated by the auditor, enables management to maintain accurate accounting books and **records** and reduces the risks of material misstatement of future financial statements because of the cumulative effect of immaterial uncorrected misstatements related to prior periods.

(…)(a) Accounting  **records** – The  **records** of initial accounting entries and supporting  **records**, such as checks and  **records** of electronic fund transfers; invoices; contracts; the general and subsidiary ledgers, journal entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in journal entries; and  **records** such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures.

(…)(c) Audit evidence – Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor’s opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting **records** underlying the financial statements and other information.

(…)A1. Audit evidence is necessary to support the auditor’s opinion and report. It is cumulative in nature and is primarily obtained from audit procedures performed during the course of the audit. It may, however, also include information obtained from other sources such as previous audits (provided the auditor has determined whether changes have occurred since the previous audit that may affect its relevance to the current audit6) or a firm’s quality control procedures for client acceptance and continuance. In addition to other sources inside and outside the entity, the entity’s accounting **records** are an important source of audit evidence. Also, information that may be used as audit evidence may have been prepared using the work of a management’s expert. Audit evidence comprises both information that supports and corroborates management’s assertions, and any information that contradicts such assertions. In addition, in some cases the absence of information (for example, management’s refusal to provide a requested representation) is used by the auditor, and therefore, also constitutes audit evidence.

(…)A7. Some audit evidence is obtained by performing audit procedures to test the accounting **records**, for example, through analysis and review, performing procedures followed in the financial reporting process, and reconciling related types and applications of the same information. Through the performance of such audit procedures, the auditor may determine that the accounting **records** are internally consistent and agree to the financial statements.

A8. More assurance is ordinarily obtained from consistent audit evidence obtained from different sources or of a different nature than from items of audit evidence considered individually. For example, corroborating information obtained from a source independent of the entity may increase the assurance the auditor obtains from audit evidence that is generated internally, such as evidence existing within the accounting **records**, minutes of meetings, or a management representation.

(…)A14. Inspection involves examining **records** or documents, whether internal or external, in paper form, electronic form, or other media, or a physical examination of an asset. Inspection of **records** and documents provides audit evidence of varying degrees of reliability, depending on their nature and source and, in the case of internal **records** and documents, on the effectiveness of the controls over their production. An example of inspection used as a test of controls is inspection of **records** for evidence of authorization.

(…)A19. Recalculation consists of checking the mathematical accuracy of documents or **records**. Recalculation may be performed manually or electronically.

(…)A49. In order for the auditor to obtain reliable audit evidence, information produced by the entity that is used for performing audit procedures needs to be sufficiently complete and accurate. For example, the effectiveness of auditing revenue by applying standard prices to **records** of sales volume is affected by the accuracy of the price information and the completeness and accuracy of the sales volume data. Similarly, if the auditor intends to test a population (for example, payments) for a certain characteristic (for example, authorization), the results of the test will be less reliable if the population from which items are selected for testing is not complete.

(…)(b) Performing audit procedures over the entity’s final inventory **records** to determine whether they accurately reflect actual inventory count results.

(…)• The application of appropriate control activities, for example, collection of used physical inventory count **records**, accounting for unused physical inventory count **records**, and count and re-count procedures.

(…)A7. Performing test counts, for example, by tracing items selected from management’s count **records** to the physical inventory and tracing items selected from the physical inventory to management’s count **records**, provides audit evidence about the completeness and the accuracy of those **records**.

A8. In addition to recording the auditor’s test counts, obtaining copies of management’s completed physical inventory count **records** assists the auditor in performing subsequent audit procedures to determine whether the entity’s final inventory **records** accurately reflect actual inventory count results.

(…)A10. Where a perpetual inventory system is maintained, management may perform physical counts or other tests to ascertain the reliability of inventory quantity information included in the entity’s perpetual inventory **records**. In some cases, management or the auditor may identify differences between the perpetual inventory **records** and actual physical inventory quantities on hand; this may indicate that the controls over changes in inventory are not operating effectively.

A11. Relevant matters for consideration when designing audit procedures to obtain audit evidence about whether changes in inventory amounts between the count date, or dates, and the final inventory **records** are properly recorded include:

• Whether the perpetual inventory **records** are properly adjusted.

• Reliability of the entity’s perpetual inventory **records**.

• Reasons for significant differences between the information obtained during the physical count and the perpetual inventory **records**.

(…)• ISA 500 indicates that corroborating information obtained from a source independent of the entity, such as external confirmations, may increase the assurance the auditor obtains from evidence existing within the accounting **records** or from representations made by management.11

(…)(e) Exception – A response that indicates a difference between information requested to be confirmed, or contained in the entity’s **records**, and information provided by the confirming party.

(…)• For accounts payable balances – examining subsequent cash disbursements or correspondence from third parties, and other **records**, such as goods received notes.

(…)A7. For non-current assets and liabilities, such as property, plant and equipment, investments and long-term debt, some audit evidence may be obtained by examining the accounting **records** and other information underlying the opening balances. In certain cases, the auditor may be able to obtain some audit evidence regarding opening balances through confirmation with third parties, for example, for long-term debt and investments. In other cases, the auditor may need to carry out additional audit procedures.

(…)A70. In smaller entities, the process for making accounting estimates is likely to be less structured than in larger entities. Smaller entities with active management involvement may not have extensive descriptions of accounting procedures, sophisticated accounting **records**, or written policies. Even if the entity has no formal established process, it does not mean that management is not able to provide a basis upon which the auditor can test the accounting estimate.

(…)Maintaining Alertness for Related Party Information When Reviewing **records** or Documents

15. During the audit, the auditor shall remain alert, when inspecting **records** or documents, for arrangements or other information that may indicate the existence of related party relationships or transactions that management has not previously identified or disclosed to the auditor. (Ref: Para. A22–A23)

(…)(c) Such other **records** or documents as the auditor considers necessary in the circumstances of the entity.

(…)• The **records** or documents that may indicate the existence of related party relationships or transactions.

(…)Maintaining Alertness for Related Party Information When Reviewing **records** or Documents

**records** or Documents That the Auditor May Inspect (Ref: Para. 15)

A22. During the audit, the auditor may inspect **records** or documents that may provide information about related party relationships and transactions, for example:

• Third-party confirmations obtained by the auditor (in addition to bank and legal confirmations).

• Entity income tax returns.

• Information supplied by the entity to regulatory authorities.

• Shareholder registers to identify the entity’s principal shareholders.

• Statements of conflicts of interest from management and those charged with governance.

• **records** of the entity’s investments and those of its pension plans.

• Contracts and agreements with key management or those charged with governance.

• Significant contracts and agreements not in the entity’s ordinary course of business.

• Specific invoices and correspondence from the entity’s professional advisors.

• Life insurance policies acquired by the entity.

• Significant contracts re-negotiated by the entity during the period.

• Internal auditors’ reports.

• Documents associated with the entity’s filings with a securities regulator (for example, prospectuses).

Arrangements that may indicate the existence of previously unidentified or undisclosed related party relationships or transactions (Ref: Para. 15)

(…)• Where applicable, reading the financial statements or other relevant financial information, if available, of the related parties for evidence of the accounting of the transactions in the related parties’ accounting **records**.

(…)• Conducting an analysis of accounting **records** for transactions with the newly identified related parties. Such an analysis may be facilitated using computer-assisted audit techniques.

(…)A6. Depending on the auditor’s risk assessment, the audit procedures required by paragraph 6 may include procedures, necessary to obtain sufficient appropriate audit evidence, involving the review or testing of accounting **records** or transactions occurring between the date of the financial statements and the date of the auditor’s report. The audit procedures required by paragraphs 6 and 7 are in addition to procedures that the auditor may perform for other purposes that, nevertheless, may provide evidence about subsequent events (for example, to obtain audit evidence for account balances as at the date of the financial statements, such as cutoff procedures or procedures in relation to subsequent receipts of accounts receivable).

A7. Paragraph 7 stipulates certain audit procedures in this context that the auditor is required to perform pursuant to paragraph 6. The subsequent events procedures that the auditor performs may, however, depend on the information that is available and, in particular, the extent to which the accounting **records** have been prepared since the date of the financial statements. Where the accounting **records** are not up-to-date, and accordingly no interim financial statements (whether for internal or external purposes) have been prepared, or minutes of meetings of management or those charged with governance have not been prepared, relevant audit procedures may take the form of inspection of available books and **records**, including bank statements. Paragraph A8 gives examples of some of the additional matters that the auditor may consider in the course of these inquiries.

(…)A10. In the public sector, the auditor may read the official **records** of relevant proceedings of the legislature and inquire about matters addressed in proceedings for which official **records** are not yet available.

(…)7. For purposes of the ISAs, the following term has the meaning attributed below: Written representation – A written statement by management provided to the auditor to confirm certain matters or to support other audit evidence. Written representations in this context do not include financial statements, the assertions therein, or supporting books and **records**.

(…)• We have provided you with:

o Access to all information of which we are aware that is relevant to the preparation of the financial statements, such as **records**, documentation and other matters;

(…)• All transactions have been recorded in the accounting **records** and are reflected in the financial statements.

(…)In this example, the group engagement team is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence relating to a significant component accounted for by the equity method (recognized at $15 million in the statement of financial position, which reflects total assets of $60 million) because the group engagement team did not have access to the accounting **records**, management, or auditor of the component.

(…)• The auditor’s external expert’s access to the entity’s **records**, files, personnel and to experts engaged by the entity.

(…)• The auditor’s external expert’s responsibility to communicate promptly instances in which the entity restricts that expert’s access to **records**, files, personnel or experts engaged by the entity.

(…) A23. In some jurisdictions, law or regulation prescribing management’s responsibilities may specifically refer to a responsibility for the adequacy of accounting books and **records**, or accounting system. As books, **records** and systems are an integral part of internal control (as defined in ISA 31517), the descriptions in ISA 210 and in paragraph 26 do not make specific reference to them.

(…)A34. In some jurisdictions, the auditor may have additional responsibilities to report on other matters that are supplementary to the auditor’s responsibility under the ISAs to report on the financial statements. For example, the auditor may be asked to report certain matters if they come to the auditor’s attention during the course of the audit of the financial statements. Alternatively, the auditor may be asked to perform and report on additional specified procedures, or to express an opinion on specific matters, such as the adequacy of accounting books and **records**. Auditing standards in the specific jurisdiction often provide guidance on the auditor’s responsibilities with respect to specific additional reporting responsibilities in that jurisdiction.

(…) A10. Examples of circumstances beyond the control of the entity include when:

• The entity’s accounting **records** have been destroyed.

• The accounting **records** of a significant component have been seized indefinitely by governmental authorities.

(…)The company’s inventories are carried in the statement of financial position at xxx. Management has not stated the inventories at the lower of cost and net realizable value but has stated them solely at cost, which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. The company’s **records** indicate that had management stated the inventories at the lower of cost and net realizable value, an amount of xxx would have been required to write the inventories down to their net realizable value. Accordingly, cost of sales would have been increased by xxx, and income tax, net income and shareholders’ equity would have been reduced by xxx, xxx and xxx, respectively.

(…)The company’s short-term marketable securities are carried in the statement of financial position at xxx. Management has not marked these securities to market but has instead stated them at cost, which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. The company’s **records** indicate that had management marked the marketable securities to market, the company would have recognized an unrealized loss of xxx in the statement of comprehensive income for the year. The carrying amount of the securities in the statement of financial position would have been reduced by the same amount at December 31, 20X1, and income tax, net income and shareholders’ equity would have been reduced by xxx, xxx and xxx, respectively.

(…)A6. Compliance with the requirements of ISAs relevant to the audit of a single financial statement or of a specific element of a financial statement may not be practicable when the auditor is not also engaged to audit the entity’s complete set of financial statements. In such cases, the auditor often does not have the same understanding of the entity and its environment, including its internal control, as an auditor who also audits the entity’s complete set of financial statements. The auditor also does not have the audit evidence about the general quality of the accounting **records** or other accounting information that would be acquired in an audit of the entity’s complete set of financial statements. Accordingly, the auditor may need further evidence to corroborate audit evidence acquired from the accounting **records**. In the case of an audit of a specific element of a financial statement, certain ISAs require audit work that may be disproportionate to the element being audited. For example, although the requirements of ISA 57015 are likely to be relevant in the circumstances of an audit of a schedule of accounts receivable, complying with those requirements may not be practicable because of the audit effort required. If the auditor concludes that an audit of a single financial statement or of a specific element of a financial statement in accordance with ISAs may not be practicable, the auditor may discuss with management whether another type of engagement might be more practicable.

(…)The misstatement of the audited financial statements is described in our qualified audit opinion in our report dated February 15, 20X2. Our qualified audit opinion is based on the fact that the company’s inventories are carried in the statement of financial position in those financial statements at xxx. Management has not stated the inventories at the lower of cost and net realizable value but has stated them solely at cost, which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. The company’s **records** indicate that had management stated the inventories at the lower of cost and net realizable value, an amount of xxx would have been required to write the inventories down to their net realizable value. Accordingly, cost of sales would have been increased by xxx, and income tax, net income and shareholders’ equity would have been reduced by xxx, xxx and xxx, respectively. Our qualified audit opinion states that, except for the effects of the described matter, those financial statements present fairly, in all material respects, (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

En la *International Auditing Practice Statement 1013 Electronic Commerce⎯Effect On The Audit Of Financial Statements* se leía[[514]](#footnote-514):

The Effect of Electronic Records on Audit Evidence

35. There may not be any paper records for e-commerce transactions, and electronic records may be more easily destroyed or altered than paper records without leaving evidence of such destruction or alteration. The auditor considers whether the entity’s security of information policies, and security controls as implemented, are adequate to prevent unauthorized changes to the accounting system or records, or to systems that provide data to the accounting system.

36. The auditor may test automated controls, such as record integrity checks, electronic date stamps, digital signatures, and version controls when considering the integrity of electronic evidence. Depending on the auditor’s assessment of these controls, the auditor may also consider the need to perform additional procedures such as confirming transaction details or account balances with third parties (refer to ISA 505, “External Confirmations”).

#### El informe del revisor fiscal sobre el subsistema documental de la contabilidad

Previamente, en *Comunicaciones del auditor estatutario[[515]](#footnote-515)*, consignamos algunas precisiones sobre este tema. Añadimos ahora algunas reflexiones.

En nuestro País, el numeral 2 del artículo 209 del *Código de Comercio* le exige al revisor fiscal informarle a la asamblea o junta de socios (es decir, al máximo órgano social) “*Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente*”.

Como se ve, 4 son las cosas sobre las que se interroga al revisor fiscal: (1) la correspondencia, (2) los comprobantes de las cuentas, (3) los libros de actas y (4) los libros de registro de acciones.

A su turno, 2 son las cosas que se preguntan respecto de ellas: (1) si se llevan y (2) si se conservan.

Y uno el adjetivo mediante el cual se establece el criterio de evaluación: debidamente.

Como la pregunta se hace en el Código de Comercio y, además, se eleva específicamente al revisor fiscal, la profesión contable ha entendido que ella no debe ser resuelta por quienes actúen bajo otras investiduras, como la de simple auditor financiero.[[516]](#footnote-516)

Para contestar la pregunta que le hace el Legislador, como en cualquier otro caso, el revisor fiscal debe tener, como fundamento o base, evidencia recogida y documentada a través de sus procedimientos de auditoría.

Siguiendo la regla general, esa evidencia debe ser apropiada y suficiente para concluir sí o no la correspondencia, los comprobantes y los libros se llevan y conservan debidamente.

Aunque, al revisar el tratamiento contable de transacciones, eventos y otras circunstancias, el revisor puede examinar cierta documentación, este examen no le bastará a no ser que la correspondencia así observada venga a ser suficiente (en términos del universo del que forma parte) para poder expresar una opinión sobre toda ella.

El uso creciente de mensajes electrónicos hace particularmente complejo el deber de revisar la correspondencia, sobre todo en las empresas en las cuales los mensajes electrónicos se tratan como correspondencia informal o personal (ambos tratamientos son incorrectos).

En las contabilidades manuales es usual encontrar claramente separados los soportes y los comprobantes, los cuales, como regla general, deberían guardarse conjuntamente[[517]](#footnote-517). En las contabilidades electrónicas altamente integradas a los respectivos sistemas de información, cuando las operaciones se realizan (no simplemente se registran) por medios electrónicos, podría considerarse desaparecido el comprobante, al menos en su antigua concepción de documento clasificador necesario para el asiento en libros. Nos parece que en estas contabilidades el registro de las operaciones crea un documento electrónico que hace simultáneamente las veces de los soportes y los comprobantes, tal como estos se conciben en una contabilidad manual o mecanizada.

El *Diccionario de la Lengua Española* de la Real Academia Española nos presenta 23 acepciones del verbo llevar[[518]](#footnote-518). Entre ellas destacamos la que consigna bajo el número 19 en el cual se lee: “Mantener actualizado y en orden. *Llevar la cuenta, los libros, la labor*”.

No cabe duda que esta cuestión debería inducir al revisor fiscal a acercarse al mundo de la archivística (Ley 1409 de 2010[[519]](#footnote-519)). Si la entidad en cuestión ha adoptado claras políticas en materia de elaboración y conservación de archivos y si cuenta con personal competente (técnico) para dirigir y supervisar esta cuestión, el revisor fiscal podría usar un enfoque de controles para formar la base de evidencia que requiere para poder expresarse al respecto.

Al tiempo que a la entidad bajo fiscalización le corresponde conservar la correspondencia, los soportes y los libros, al revisor fiscal le incumbe comprobar que tal conservación es eficaz y que se extiende por todo el tiempo de guarda dispuesto por la ley. Las pruebas respectivas, que, como en todo caso, deben arrojar suficiente evidencia válida, deben establecer que los documentos pueden consultarse en forma satisfactoria, ya que esta consulta es el propósito y justificación del deber de conservación. En ocasiones los documentos no se guardan en las instalaciones de la entidad respectiva, por lo cual el revisor fiscal deberá desplazarse hacia el sitio en el que tales documentos estén depositados. En algunos casos podría echar mano de la norma 402 *Audit considerations relating to an entity using a service organization[[520]](#footnote-520).*

Corresponde al revisor resolver si los documentos se llevan y conservan debidamente, de manera que le toca emitir un juicio. Este juicio debe estar basado en criterios. Una posibilidad es tener un listado de características propias del llevar y del conservar, cuyo cumplimiento daría pie para considerar que las cosas se hacen debidamente. Otro enfoque, más complejo pero más útil, consiste en cerciorarse que, más allá del cumplimiento de ciertas características, la consulta de los documentos arroja información fidedigna. Este último enfoque, sustantivo, supera a aquel, de cumplimiento, porque verifica el logro de la finalidad por la cual se han establecido las obligaciones de llevar y conservar debidamente los documentos.

### La inspección de las Superintendencias

Con relación a la Superintendencia de Sociedades, podemos invocar la *Ley 222 de 1995*:

ART. 83. — Inspección. La inspección consiste en la atribución de la Superintendencia de Sociedades para solicitar, confirmar y analizar de manera ocasional, y en la forma, detalle y términos que ella determine, la información que requiera sobre la situación jurídica, contable, económica y administrativa de cualquier sociedad comercial no vigilada por la Superintendencia Bancaria o sobre operaciones específicas de la misma. La Superintendencia de Sociedades, de oficio, podrá practicar investigaciones administrativas a estas sociedades

Respecto de la Superintendencia Financiera de Colombia podemos mencionar, entre otros, el artículo 326 del *Estatuto Orgánico del Sistema Financiero*, conforme al cual esa entidad puede:

(…) a) Practicar visitas de inspección cuando exista evidencia atendible sobre el ejercicio irregular de la actividad financiera, obtenida de oficio o suministrada por denuncia de parte, a los establecimientos, oficinas o lugares donde operan personas naturales o jurídicas no sometidas a vigilancia permanente, examinar sus archivos y determinar su situación económica, con el fin de adoptar oportunamente, según lo aconsejen las circunstancias particulares del caso, medidas eficaces en defensa de los intereses de terceros de buena fe, para preservar la confianza del público en general;

b) Practicar visitas de inspección a las entidades vigiladas con el fin de obtener un conocimiento integral de su situación financiera, del manejo de sus negocios, o de los aspectos especiales que se requieran; (…)

f) Adicionado. L. 795/2003, art. 82. Con el fin de realizar una supervisión comprensiva y consolidada, practicar visitas de inspección a entidades no sometidas a su control y vigilancia, examinar sus archivos y solicitar la información que se requiera para determinar si concurren los presupuestos para que ellas consoliden sus operaciones con entidades financieras o aseguradoras, o si existen vínculos u operaciones que puedan llegar a representar un riesgo para estas últimas. (…)

Por regla general todas las superintendencias tienen funciones de inspección, de manera que podrían invocarse normas sobre esta materia respecto de cada entidad. En la actualidad hay 10 superintendencias, a saber:

* Superintendencia de Industria y Comercio
* Superintendencia de la Economía Solidaria
* Superintendencia de Notariado y Registro
* Superintendencia de Puertos y Transporte
* Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
* Superintendencia de Sociedades
* Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada
* Superintendencia del Subsidio Familiar
* Superintendencia Financiera de Colombia
* Superintendencia Nacional de Salud

### La inspección de la Autoridad Tributaria

En materia fiscal, el *Estatuto Tributario* consagra:

ART. 782. — Modificado. L. 223/95, art. 138.Inspección contable. La administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

De la diligencia de inspección contable, se extenderá un acta de la cual deberá entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitadores y las partes intervinientes.

Cuando alguna de las partes intervinientes, se niegue a firmarla, su omisión no afectará el valor probatorio de la diligencia. En todo caso se dejará constancia en el acta.

Se considera que los datos consignados en ella, están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

Cuando de la práctica de la inspección contable, se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación.

La importancia de los libros para la determinación de los tributos fue resaltada por el Consejo de Estado en los siguientes términos[[521]](#footnote-521):

En atención a lo anterior y teniendo en cuenta que las cooperativas son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios conforme al régimen tributario especial, de acuerdo a lo establecido por el artículo 19 del Estatuto Tributario, la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales tiene competencia para ejercer sobre ellas un control fiscal, que comprende la facultad de inspeccionar la contabilidad de las mismas, toda vez que es la fuente principal en la determinación o verificación de los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de las obligaciones impositivas, por lo tanto y de conformidad con el artículo 691 del Estatuto Tributario, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Ibagué, sí tenía competencia para imponer la sanción a la actora por las irregularidades en la contabilidad.

Sobre el ejercicio de esta facultad resulta muy apropiada la lectura de la *Sentencia T-381/93*[[522]](#footnote-522), que resuelve la controversia suscitada porque “*el Jefe de Fiscalización de Grandes Contribuyentes de Bogotá solicitó, entre otros datos, el cuadro de estándares para cervezas y maltas, por materias primas y marcas de productos, lo que equivalía -dice la compañía demandante- a la revelación de las fórmulas de las cervezas y maltas que produce la empresa*”, providencia en la que, entre otras cosas, se afirmó:

Oponer la propiedad industrial o el derecho de reserva sobre los papeles privados -que son derechos nítidamente reconocidos en la Constitución- al normal ejercicio de las funciones públicas de inspección, vigilancia, intervención o búsqueda de pruebas judiciales, implica desnaturalizar el correspondiente derecho y acomodarlo a intereses ajenos a su contenido material, obstaculizando la labor oficial desplegada en interés público y, por ende, entrando en conflicto con éste

### La inspección judicial

El Código de Procedimiento Civil colombiano establece:

ART. 175.—Medios de prueba. Sirven como pruebas, la declaración de parte, el juramento, el testimonio de terceros, el dictamen pericial, la inspección judicial, los documentos, los indicios y cualesquiera otros medios que sean útiles para la formación del convencimiento del juez.

El juez practicará las pruebas no previstas en este código de acuerdo con las disposiciones que regulen medios semejantes o según su prudente juicio

ART. 244.—Procedencia de la inspección. Para la verificación o el esclarecimiento de hechos materia del proceso podrá ordenarse, de oficio o a petición de parte, el examen judicial de personas, lugares, cosas o documentos.

Cuando exista en el proceso una inspección judicial practicada dentro de él o como medida anticipada con audiencia de todas las partes, no podrá decretarse otra nueva sobre los mismos puntos, a menos que el juez la considere conveniente para aclararlos.

El juez podrá negarse a decretar la inspección si considera que para la verificación de los hechos es suficiente el dictamen de peritos, o que es innecesaria en virtud de otras pruebas que existen en el proceso; así mismo podrá aplazar la decisión sobre tal prueba hasta cuando se hayan practicado las demás que versen sobre los mismos hechos, y en este caso, si el término probatorio está vencido, la practicará durante el indicado en el artículo 180. Contra estas decisiones del juez no habrá recurso alguno.

ART. 245.—Solicitud y decreto de la inspección. Quien pida la inspección expresará con claridad y precisión los puntos sobre los cuales ha de versar y si pretende que se practique con intervención de peritos, caso en el cual, formulará en el mismo acto el cuestionario que aquellos deben absolver.

En el auto que decrete la inspección el juez señalará fecha y hora para iniciarla, designará los peritos si los solicitó el interesado o lo considera conveniente por la naturaleza científica, técnica o artística de los hechos que deban examinarse, y dispondrá cuanto estime necesario para que la prueba se cumpla con la mayor eficacia.

ART. 246.—Modificado. D.E. 2282/89, art. 1º, num. 114. Práctica de la inspección. En la práctica de la inspección se observarán las siguientes reglas:

1. La diligencia se iniciará en el despacho del juez y se practicará con las partes que concurran y los peritos, si se hubiere ordenado su intervención, caso en el cual se aplicará lo dispuesto sobre este medio de prueba; cuando la parte que la pidió no comparece, el juez podrá practicarla si le fuere posible y lo considera conveniente.

2. En la diligencia el juez procederá al examen y reconocimiento de que se trate, y si fuere el caso oirá a los peritos sobre las cuestiones materia del dictamen, las que podrá ampliar de oficio o a petición de parte.

Si alguna de las partes impide u obstaculiza la práctica de la inspección, el juez dejará testimonio de ello en el acta y le impondrá multa de cinco a diez salarios mínimos mensuales, y apreciará tal conducta como indicio en contra de aquella.

3. Durante la inspección podrá el juez, de oficio o a petición de parte, recibir documentos y declaraciones de testigos, siempre que unos y otros se refieran a los hechos objeto de la misma.

4. El juez podrá ordenar que se hagan planos, calcos, reproducciones, experimentos, grabaciones mecánicas, copias fotográficas, cinematográficas o de otra índole, si dispone de medios para ello, y que durante la diligencia se proceda a la reconstrucción de hechos o sucesos, para verificar el modo como se realizaron, y tomar cualquiera otra medida que considere útil para el esclarecimiento de los hechos.

5. Cuando se trate de inspección de personas, podrá el juez ordenar exámenes radiológicos, hematológicos, bacteriológicos o de otra naturaleza, respetando la dignidad e integridad de aquellas. La renuencia de las partes a permitir estos exámenes será apreciada como indicio en su contra.

6. Podrá igualmente el juez decretar el dictamen pericial de uno o dos especialistas, si los peritos que lo acompañan no fueren expertos en la respectiva materia, o si la inspección se practica sin peritos y considera indispensable su dictamen sobre hechos científicos, técnicos o artísticos que durante ella hayan sido examinados.

7. Concluida o suspendida la inspección, se redactará y firmará el acta como lo dispone el artículo 109, en la cual se especificarán las personas, cosas o hechos examinados, los resultados de lo percibido por el juez, las constancias que las partes quieran dejar y que el juez estime pertinentes, el dictamen de los peritos, si fuere el caso, y los demás pormenores de su realización. El acta será firmada por quienes hayan intervenido en la diligencia. Las declaraciones de testigos se suscribirán a medida que se reciban, si es posible.

8. Igualmente el juez, de oficio o a solicitud del interesado, podrá interrogar a las partes presentes en la diligencia, sobre hechos relacionados con esta.

ART. 247.—Inspección de cosas muebles o documentos. Cuando la inspección deba versar sobre cosas muebles o documentos que se hallen en poder de la parte contraria o de terceros, se observarán previamente las disposiciones sobre exhibición.

ART. 287.—Exhibición con inspección judicial. Cuando la exhibición haya de practicarse con una inspección judicial, se aplicarán también las reglas relativas a esta.

ART. 300.—Modificado. D.E. 2282/89, art. 1º, num. 131. Modificado. L. 794/2003, art. 28. Inspecciones judiciales y peritaciones. Con citación de la presunta contraparte o sin ella, podrá pedirse como prueba anticipada la práctica de inspección judicial sobre personas, lugares, cosas o documentos que hayan de ser materia de un proceso.

Podrá pedirse dictamen de peritos, con o sin inspección judicial y con o sin citación de la parte contraria. No obstante, cuando una u otra verse sobre libros y papeles de comercio, se requerirá previa notificación de la presunta contraparte.

La petición se formulará ante el juez del lugar donde debe practicarse.

Por su parte, el Código de Procedimiento Penal colombiano (Ley 600 de 2000) dispone:

ART. 244 .—Procedencia. Mediante la inspección se comprobará el estado de las personas, lugares, los rastros y otros efectos materiales que fueran de utilidad para la averiguación de la conducta o la individualización de los autores o partícipes en ella. Se extenderá acta que describirá detalladamente los elementos y se consignarán las manifestaciones que hagan las personas que intervengan en la diligencia. Los elementos probatorios útiles se conservarán y recogerán, teniendo en cuenta los procedimientos de cadena de custodia.

ART. 245 .—Requisitos. La inspección se decretará por medio de providencia que exprese con claridad los puntos materia de la diligencia, el lugar, la fecha y la hora. Cuando fuere necesario, el funcionario judicial designará perito en la misma providencia, o en el momento de realizarla. Sin embargo, de oficio o a petición de cualquier sujeto procesal, podrá ampliar en el momento de la diligencia los puntos que han de ser objeto de la inspección.

La inspección que se practique en la investigación previa no requiere providencia que la ordene. En la instrucción se puede omitir ésta, pero practicada y asegurados los elementos probatorios, se pondrán a disposición de las partes por el término de tres (3) días para que soliciten adición de la diligencia, si fuere del caso.

ART. 246 .—Participación del imputado y el testigo en el lugar de los hechos. El funcionario judicial podrá ordenar que se conduzca al imputado, con la presencia de su defensor, o al testigo al lugar en que hubieren ocurrido los hechos, a fin de interrogarlos allí y poner en su presencia los objetos sobre los cuales hubiere de versar la diligencia.

Podrá también hacer que el testigo describa detalladamente dichos objetos y que los reconozca entre otros semejantes o adoptar las medidas que su prudencia le sugiera, para asegurarse de la exactitud de la declaración.

ART. 247 .—Operaciones técnicas. Para mayor eficacia de la inspección, requisa o registro, se pueden ordenar por parte del funcionario judicial, las operaciones técnicas o científicas pertinentes.

Los resultados se plasmarán en el acta.

ART. 248 .—Examen médico o paraclínico. Para los efectos de la comprobación de la conducta punible, sus circunstancias y el grado de responsabilidad del procesado, el funcionario judicial podrá ordenar que a éste le sean realizados los exámenes médicos o paraclínicos necesarios, los que en ningún caso podrán violar los derechos fundamentales.

Las entidades de la administración pública tendrán la obligación de practicar oportuna y gratuitamente los exámenes, análisis y cotejos que los peritos consideren convenientes y que ordene el funcionario judicial.

Por su parte en el Código de Procedimiento Penal (Ley número 906 de 2004) se lee:

ART. 435.—Procedencia. El juez, excepcionalmente, podrá ordenar la realización de una inspección judicial fuera del recinto de audiencia cuando, previa solicitud de la fiscalía o la defensa, estime necesaria su práctica dada la imposibilidad de exhibir y autenticar en la audiencia, los elementos materiales probatorios y evidencia física, o cualquier otra evidencia demostrativa de la manera como ocurrieron los hechos objeto de juzgamiento.

En ningún caso el juez podrá utilizar su conocimiento privado para la adopción de la sentencia a que hubiere lugar.

ART. 436.—Criterios para decretarla. La inspección judicial únicamente podrá ser decretada, atendidos los siguientes criterios:

1. Que sea imposible realizar la exhibición de autenticación de la evidencia en audiencia.

2. Que resulte de vital importancia para la fundamentación de la sentencia.

3. Que no sea viable lograr el cometido mediante otros medios técnicos.

4. Que sea más económica y práctica la realización de la inspección que la utilización del medio técnico.

5. Que las condiciones del lugar a inspeccionar no hayan variado de manera significativa.

6. Que no se ponga en grave riesgo la seguridad de los intervinientes durante la práctica de la prueba.

El juez inspeccionará el objeto de prueba que le indiquen las partes. Si estas solicitan el concurso de testigos y peritos permitirá que declaren o rindan dictamen de acuerdo con las reglas previstas en este código.

El Código de Procedimiento Laboral estipula:

ART. 55.—Diligencia de inspección ocular. Cuando se presenten graves y fundados motivos o para aclarar hechos dudosos el juez podrá decretar inspección ocular, siempre que tal diligencia pueda cumplirse sin grave daño para las partes o los terceros, y sin obligarlos a violar secretos profesionales, comerciales o artísticos.

Para lograr la verificación de la prueba el juez podrá valerse de los apremios legales

ART. 56.—Modificado. L. 712/2001, art. 26. Renuencia de las partes a la práctica de la inspección. Si decretada la inspección, ésta no se llevare a cabo por renuencia de la parte que deba facilitarla, se tendrán como probados en su contra los hechos que la otra parte se proponía demostrar en los casos en que sea admisible la prueba de confesión, el juez así lo declarará en el acto, y si no fuere admisible la prueba de confesión se le condenará sin más actuaciones al pago de una multa equivalente hasta de cinco (5) salarios mínimos mensuales vigentes a favor del Consejo Superior de la Judicatura.

ART. 57.—Modificado. L. 712/2001, art. 27. Renuencia de terceros. Si la inspección judicial no se llevare a efecto por renuencia de un tercero, sin que aduzca causa justificada para ello, se le impondrá breve y sumariamente una multa de tres (3) salarios mínimos legales mensuales a favor del Consejo Superior de la Judicatura.

Al terminar junio de 2012 se encontraba en trámite un Código General del Proceso. Se lee en el *Informe de conciliación al proyecto de ley 196 de 2011 Cámara, 159 de 2011 Senado por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones*[[523]](#footnote-523):

CAPÍTULO VII

Inspección judicial

Artículo 236. Procedencia de la inspección. Para la verificación o el esclarecimiento de hechos materia del proceso podrá ordenarse, de oficio o a petición de parte, el examen de personas, lugares, cosas o documentos.

Salvo disposición en contrario, sólo se ordenará la inspección cuando sea imposible verificar los hechos por medio de videograbación, fotografías u otros documentos, o mediante dictamen pericial, o por cualquier otro medio de prueba.

Cuando exista en el proceso una inspección judicial practicada dentro de él o como prueba extraprocesal con audiencia de todas las partes, no podrá decretarse otra nueva sobre los mismos puntos, a menos que el juez la considere necesaria para aclararlos.

El juez podrá negarse a decretar la inspección si considera que es innecesaria en virtud de otras pruebas que existen en el proceso o que para la verificación de los hechos es suficiente el dictamen de peritos, caso en el cual otorgará a la parte interesada el término para presentarlo. Contra estas decisiones del juez no procede recurso.

Artículo 237. Solicitud y decreto de la inspección. Quien pida la inspección expresará con claridad y precisión los hechos que pretende probar.

En el auto que decrete la inspección el juez señalará fecha, hora y lugar para iniciarla y dispondrá cuanto estime necesario para que la prueba se cumpla con la mayor eficacia.

Artículo 238. Práctica de la inspección. En la práctica de la inspección se observarán las siguientes reglas:

1. La diligencia se iniciará en el juzgado o en el lugar ordenado y se practicará con las partes que concurran; si la parte que la pidió no comparece el juez podrá abstenerse de practicarla.

2. En la diligencia el juez procederá al examen y reconocimiento de que se trate.

Cuando alguna de las partes impida u obstaculice la práctica de la inspección se le impondrá multa de cinco (5) a diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes (smlmv) y se presumirán ciertos los hechos que la otra parte pretendía demostrar con ella, o se apreciará la conducta como indicio grave en contra si la prueba hubiere sido decretada de oficio.

3. En la diligencia el juez identificará las personas, cosas o hechos examinados y expresará los resultados de lo percibido por él. El juez, de oficio o a petición de parte, podrá ordenar las pruebas que se relacionen con los hechos materia de la inspección. Las partes podrán dejar las constancias del caso.

4. Cuando se trate de inspección de personas podrá el juez ordenar los exámenes necesarios, respetando la dignidad, intimidad e integridad de aquellas.

5. El juez podrá ordenar que se hagan planos, calcos, reproducciones, experimentos, grabaciones, y que durante la diligencia se proceda a la reconstrucción de hechos o sucesos, para verificar el modo como se realizaron y tomar cualquier otra medida que se considere útil para el esclarecimiento de los hechos.

Parágrafo. Cuando se trate de predios rurales el juez podrá identificarlos mediante su reconocimiento aéreo, o con el empleo de medios técnicos confiables.

Artículo 239. Inspección de cosas muebles o documentos. Cuando la inspección deba versar sobre cosas muebles o documentos que se hallen en poder de la parte contraria o de terceros se aplicarán también las disposiciones sobre exhibición.

## Protección penal

### Estado de Derecho

La convivencia entre los seres humanos ha requerido siempre de una autoridad que, entre otras cosas, dirima los conflictos que surgen entre los integrantes de la comunidad. Tiempos hubo en que esta labor estaba referida a la sabiduría y al criterio del jefe del respectivo grupo social (el padre, la madre, el abuelo, el caudillo…). Pero, con el transitar de los pueblos, se hizo necesario determinar de antemano los derechos de cada cual, definir la conductas inadmisibles por consistir en un desconocimiento de tales derechos, establecer el procedimiento para comprobar si efectivamente se habría incurrido en una violación de los derechos, estatuir los castigos que proceden por las infracciones y señalar las autoridades específicas a quien compete el juzgamiento. En pocas palabras podemos decir que la convivencia humana requiere del Estado y de la Ley. Cuando ésta gobierna a aquel nos encontramos frente a lo que denominamos Estado de Derecho.

La teoría jurídica establece que la infracción, el procedimiento para evaluarla, incluido en él el señalamiento de la autoridad competente para investigar y resolver la cuestión, y el castigo que puede imponerse a quien resulte culpable, deben estar previamente establecidos en la Ley. Tal cual nos enseñaron los romanos: *Nullum crimen nulla poena sine lege.* Hay pues una *reserva legal*, en cuanto la Ley debe, y solo ella puede, pronunciarse sobre las cuestiones enunciadas. Y hay, desde otra perspectiva, una exigencia de *tipicidad*. Una infracción, un procedimiento o un castigo son típicos cuando corresponden con lo que sobre ellos se contempla en la Ley. Los hechos (que en este caso son la infracción, el procedimiento y el castigo) deben ajustarse a lo que sobre ellos determine la Ley. Si no lo hacen son atípicos. Si la conducta es atípica no es castigable. Si el procedimiento y el castigo son atípicos resultan inválidos. La calidad de autoridad no es natural, es decir, una persona no tiene, por el solo hecho de ser persona, la capacidad de juzgar y castigar a los demás. La autoridad se concede y solo la tiene quien ha sido investido de ella. Esta autoridad de juzgar y castigar es una *función pública*, que en principio corresponde a los funcionarios del Estado y, excepcionalmente, a particulares encargados de ejercer funciones públicas. Quien puede investigar y juzgar, tiene la *competencia*.

Varias de las ideas que se acaban de exponer están contempladas en nuestra Constitución Política:

ART. 29.— El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso

Se distingue entre la facultad que tiene el Estado de imponer castigos (*ius puniendi*) y el conjunto de normas que consagran las infracciones, las autoridades competentes, los procedimientos y las penas (*ius poenale*).

### Expresiones del ius puniendi

Enseñó la Corte Constitucional[[524]](#footnote-524):

Esta corporación ha sostenido de manera reiterada que el derecho sancionador del Estado en ejercicio del ius puniendi, es una disciplina compleja que envuelve, como género, al menos cuatro especies, a saber: el derecho penal delictivo, el derecho contravencional, el derecho disciplinario y el derecho correccional. Salvo la primera de ellas, las demás especies del derecho punitivo del Estado, corresponden al denominado derecho administrativo sancionador.

Históricamente el derecho delictivo ha sido desarrollado por el Legislador y aplicado por los Jueces. El derecho administrativo sancionador, como su propio nombre indica, a partir de sus bases legales, ha sido desarrollado y aplicado por la Administración Pública, es decir, por la rama ejecutiva del poder público.

Todas las expresiones del derecho punitivo comparten una base filosófica, un conjunto de principios y ciertos límites.

### El delito

A las conductas que pueden dar lugar a un castigo, las denominamos *conductas punibles*.

Según nuestro *Código Penal*:

ART. 19.— Delitos y contravenciones. Las conductas punibles se dividen en delitos y contravenciones

Al respecto nuestra Corte Constitucional manifestó[[525]](#footnote-525):

3. De los delitos y contravenciones.

El Código Penal, en su artículo 18, establece que los hechos punibles se dividen en delitos y contravenciones, distinción esta, que es necesario examinar previamente al estudio de la norma cuya constitucionalidad se cuestiona.

Tradicionalmente, se han ensayado diversos criterios, iniciando por los de orden cualitativo, mediante los cuales, se hace la distinción a partir de la naturaleza del derecho o del interés jurídico que se tutela, o bien, de la forma de agresión y, desde el punto de vista cuantitativo, mediante el cual se intenta la distinción, con base en la mayor o menor gravedad de los delitos o de las contravenciones. Lo cierto y definitivo de estas distinciones, es que la competencia radica exclusivamente en el legislador, quien en ejercicio de sus atribuciones y, en concordancia con la política criminal fijada por el Estado, es el encargado de establecer los nuevos hechos punibles, y determinar la jerarquía de los mismos, así como, establecer las sanciones y los procedimientos aplicables a los hechos punibles, en uno u otro caso.

De manera pues, que cuando a juicio del legislador, un hecho lesiona severamente, o pone en peligro intereses sociales relevantes, lo configura en la categoría de delitos, y en consecuencia, su sanción obedece a dichas circunstancias. Por el contrario, cuando considera que los intereses lesionados, o los bienes puestos en peligro, son de menor entidad, lo erige como contravención, estableciendo sanciones de menor gravedad.

En ese orden de ideas, la Corte Constitucional, ha expresado “...En ejercicio de las facultades que se acaban de señalar, el legislador expidió la ley 228 de 1995, mediante la cual creó varios tipos contravencionales, pero cuyo objetivo fundamental era el de establecer un procedimiento ágil para el juzgamiento de hechos punibles de menor entidad jurídica, previstos en la ley 23 de 1991, los sancionados con pena de arresto en la ley 30 de 1986 normas complementarias y los que fueron tipificados en la misma ley”. (Sent. 430 de 1996).

Igualmente, conviene recordar lo manifestado en la sentencia anteriormente citada, “De lo expuesto se concluye que el legislador, basado en razones de política criminal, consideró que las conductas tipificadas en las leyes 23 de 1991 y 228 de 1995 y, las sancionadas con pena de arresto en la ley 30 de 1986, si bien afectan bienes jurídicos que requieren para su protección el ejercicio del ius puniendi, con amenaza de penas privativas de la libertad, no tienen (tales bienes) la misma relevancia jurídica que aquellos que son protegidos mediante los tipos delictuales, ni las conductas comportan un daño mayor frente a esos bienes. Como resultado de esa ponderación, les asignó a dichas conductas el carácter de contravenciones y estableció para su juzgamiento un procedimiento “ágil”...”.

### La lucha contra la corrupción

La *Ley 970 de 2005* (Julio 13) “Por medio de la cual se aprueba la “Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción”, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en Nueva York, el 31 de octubre de 2003”, entre otras cosas establece:

Artículo 9º

Contratación pública y gestión de la hacienda pública

(…) 2. Cada Estado parte, de conformidad con los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, adoptará medidas apropiadas para promover la transparencia y la obligación de rendir cuentas en la gestión de la hacienda pública. Esas medidas abarcarán, entre otras cosas:

(…) c) Un sistema de normas de contabilidad y auditoría, así como la supervisión correspondiente;

d) Sistemas eficaces y eficientes de gestión de riesgos y control interno, y

e) Cuando proceda, la adopción de medidas correctivas en caso de incumplimiento de los requisitos establecidos en el presente párrafo.

3. Cada Estado parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará las medidas que sean necesarias en los ámbitos civil y administrativo para preservar la integridad de los libros y registros contables, estados financieros u otros documentos relacionados con los gastos e ingresos públicos y para prevenir la falsificación de esos documentos.

Artículo 12

Sector privado.

1. Cada Estado parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará medidas para prevenir la corrupción y mejorar las normas contables y de auditoría en el sector privado, así como, cuando proceda, prever sanciones civiles, administrativas o penales eficaces, proporcionadas y disuasivas en caso de incumplimiento de esas medidas.

2. Las medidas que se adopten para alcanzar esos fines podrán consistir, entre otras cosas, en:

a) Promover la cooperación entre los organismos encargados de hacer cumplir la ley y las entidades privadas pertinentes;

b) Promover la formulación de normas y procedimientos encaminados a salvaguardar la integridad de las entidades privadas pertinentes, incluidos códigos de conducta para el correcto, honorable y debido ejercicio de las actividades comerciales y de todas las profesiones pertinentes y para la prevención de conflictos de intereses, así como para la promoción del uso de buenas prácticas comerciales entre las empresas y en las relaciones contractuales de las empresas con el Estado;

c) Promover la transparencia entre entidades privadas, incluidas, cuando proceda, medidas relativas a la identidad de las personas jurídicas y naturales involucradas en el establecimiento y la gestión de empresas;

d) Prevenir la utilización indebida de los procedimientos que regulan a las entidades privadas, incluidos los procedimientos relativos a la concesión de subsidios y licencias por las autoridades públicas para actividades comerciales;

e) Prevenir los conflictos de intereses imponiendo restricciones apropiadas, durante un período razonable, a las actividades profesionales de ex funcionarios públicos o a la contratación de funcionarios públicos en el sector privado tras su renuncia o jubilación cuando esas actividades o esa contratación estén directamente relacionadas con las funciones desempeñadas o supervisadas por esos funcionarios públicos durante su permanencia en el cargo;

f) Velar por que las empresas privadas, teniendo en cuenta su estructura y tamaño, dispongan de suficientes controles contables internos para ayudar a prevenir y detectar los actos de corrupción y por que las cuentas y los estados financieros requeridos de esas empresas privadas estén sujetos a procedimientos apropiados de auditoría y certificación.

3. A fin de prevenir la corrupción, cada Estado parte adoptará las medidas que sean necesarias, de conformidad con sus leyes y reglamentos internos relativos al mantenimiento de libros y registros, la divulgación de estados financieros y las normas de contabilidad y auditoría, para prohibir los siguientes actos realizados con el fin de cometer cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo a la presente convención:

a) El establecimiento de cuentas no registradas en libros;

b) La realización de operaciones no registradas en libros o mal consignadas;

c) El registro de gastos inexistentes.

d) El asiento de gastos en los libros de contabilidad con indicación incorrecta de su objeto;

e) La utilización de documentos falsos, y

f) La destrucción deliberada de documentos de contabilidad antes del plazo previsto en la ley.

4. Cada Estado parte denegará la deducción tributaria respecto de gastos que constituyan soborno, que es uno de los elementos constitutivos de los delitos tipificados con arreglo a los artículos 15 y 16 de la presente convención y, cuando proceda, respecto de otros gastos que hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto.

### El derecho a recibir información veraz e imparcial

Nuestra Constitución Política establece:

Artículo 20. Se garantiza a toda persona la libertad de expresar y difundir su pensamiento y opiniones, la de informar y recibir información veraz e imparcial, y la de fundar medios masivos de comunicación.

Estos son libres y tienen responsabilidad social. Se garantiza el derecho a la rectificación en condiciones de equidad. No habrá censura.

En forma muy directa la Corte Constitucional precisó[[526]](#footnote-526):

¿Qué es una información veraz? Sencillamente, la que corresponde a la verdad. Pero no a una verdad a medias, sino a la verdad completa. (…)

Hay que partir de la base de que la información debe corresponder a la verdad, ser veraz, pues no existe derecho a divulgar información que no sea cierta.

La jurisprudencia constitucional colombiana nos enseñó[[527]](#footnote-527):

Sin embargo, el deber de veracidad no consiste simplemente en la posibilidad de verificar la información transmitida, al margen de la forma de presentación de la información. Para que ésta pueda considerarse veraz, el emisor debe cumplir ciertos requerimientos en cuanto a la forma como transmite la información.

La Corte ha cualificado el deber de veracidad de la información de forma diferente, dependiendo del ámbito o contexto en el cual opera el derecho en cada caso. La diferencia en el alcance de este deber obedece a que los derechos fundamentales en general tienen un valor relativo. Este valor depende de cuáles sean los bienes jurídicos con los cuales entren en tensión en el caso concreto. En ese orden de ideas, los derechos al buen nombre, a la honra, a la intimidad, etc., tienen un valor relativo -entre otras-, porque los bienes jurídicamente protegidos mediante la difusión de la información no siempre son los mismos. Por citar un ejemplo, si la información que se difunde es esencial para realizar un control político efectivo sobre el ejercicio del poder, el derecho al buen nombre debe ceder, dada la importancia que reviste el control político dentro de un sistema democrático. Por el contrario, si el contenido de la información no reviste mayor importancia desde el punto de vista constitucional, el derecho al buen nombre tendrá un mayor valor relativo en la decisión del caso concreto.

En todo caso, sea cual fuere el interés jurídicamente protegido en el caso concreto, e independientemente de quién la transmita, la difusión de la información debe cumplir con unos estándares mínimos. De tal modo, sin importar que se trate de información que se difunda por un medio masivo de comunicación, por una entidad bancaria, o por algún otro emisor diferente, la información debe ser veraz, imparcial, completa y precisa. En la Sentencia T-080/93 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), la Corte enunció entre otros estos tres aspectos de la siguiente manera:

“3. Las libertades de expresión e información tienen un límite constitucional implícito en los derechos a la honra y al buen nombre (CP arts. 15 y 95-1). El parámetro exigible al medio de comunicación en la difusión de informaciones que pueden lesionar estos derechos fundamentales es el de que las informaciones no estén basadas en hechos falsos -información veraz-, que el periodista desconozca la falsedad de los mismos al dar a conocer públicamente la noticia -información imparcial-, que el medio noticioso, con un mínimo de investigación, no habría podido comprobar su falsedad -información completa-, y que la información corresponda de manera precisa a los hechos realmente sucedidos -información exacta-.”

A pesar de que la anterior sentencia se refirió específicamente a la información difundida por un medio de comunicación periodístico, las cualidades que enuncia resultan aplicables también, aun cuando de manera distinta, a la información transmitida por otros medios. En este sentido, por ejemplo, la Corte ha avalado la posibilidad de que ciertas entidades privadas, como los bancos, transmitan información de sus clientes a las centrales de riesgo, siempre y cuando la información que transmitan sea veraz, completa y precisa, que para ese caso significa que esté actualizada. Por supuesto, como atributo de la información, la imparcialidad será una cualidad aplicable principal, aunque no exclusivamente, a los medios periodísticos, y en general, a aquellos en los cuales el tipo de información y la forma como se transmite, supongan un mayor riesgo de parcialidad. Con todo, al menos el carácter veraz, completo y preciso de la información, resultan pertinentes -aun cuando su alcance sea diferente- en relación con los diferentes posibles emisores de información.

Por otra parte, el alcance de los deberes del emisor de la información depende de distintas variables.1 En particular, la jurisprudencia de esta Corporación ha identificado las siguientes: a) la naturaleza de la información, b) el grado de difusión, c) el medio de difusión2 y, d) la presunción de buena fe del emisor.3

Esta Corporación ha sostenido que el alcance del deber de veracidad de los medios de comunicación está directamente relacionado con la naturaleza de la información que estén transmitiendo, pues no toda la información acerca de un individuo afecta su imagen pública en la misma medida.4 Hay algunos aspectos de la vida privada de las personas, que los medios de comunicación no pueden difundir sin afectar su esfera íntima, individual o familiar.5 Aun así, el ámbito de protección de la intimidad varía dependiendo de las personas, pues en ejercicio de su libertad individual éstas deciden hacer públicos distintos aspectos de su vida. Sin embargo, más allá de lo que atañe al derecho a la intimidad, la naturaleza de la información afecta en mayor o menor medida a las personas debido al valor atribuido socialmente a los distintos aspectos de la vida en comunidad. La importancia que socialmente se le otorga a algunos de tales aspectos, implica un mayor compromiso del buen nombre y de la honra de las personas, y por lo tanto, un mayor rigor en el manejo de la información. A manera de ejemplo, puede afirmarse que al transmitir información respecto de la responsabilidad penal de una persona, el emisor debe tener mayor cuidado que cuando se refiere a otros aspectos de la persona. De tal manera, la responsabilidad por la transmisión de la información será mayor o menor, dependiendo de su naturaleza.

Como se recordará, nuestro derecho contable impone unos objetivos a la información contable y señala que estos solo pueden realizarse si tal información goza de precisas cualidades, dentro de las cuales se encuentra la confiabilidad, característica expresamente prevista en la *Ley 1314 de 2009*. El artículo del *Decreto 2649 de 1993* señala:

La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos.

### Representación fiel

La información contable no es una reproducción (o duplicado) de la realidad. Los hechos económicos son convertidos en cuentas y cantidades. Así la información contable es una representación.

Iasb, en su marco conceptual, señalaba[[528]](#footnote-528):

Representación fiel

33 Para ser fiable, la información debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que pretende representar, o que se puede esperar razonablemente que represente. Así, por ejemplo, un balance debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que han dado como resultado los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad en la fecha de la información, siempre que cumplan los requisitos para su reconocimiento.

34 La mayor parte de la información financiera está sujeta a algún riesgo de no ser una representación fiel de lo que pretende representar. Esto no se debe al sesgo, sino más bien a las dificultades inherentes a la identificación de las transacciones y demás sucesos que deben medirse o al diseño y aplicación de las técnicas de medición y presentación que pueden transmitir los mensajes que se correspondan con esas transacciones y sucesos. En ciertos casos, la medición de los efectos financieros de las partidas puede ser tan incierta que las entidades, por lo general, no los reconocen en los estados financieros; por ejemplo, aunque muchas entidades generan una plusvalía a lo largo del tiempo, es usualmente difícil identificarla o medirla fiablemente. En otros casos, sin embargo, puede ser relevante el reconocimiento de ciertas partidas y la revelación del riesgo de error que rodea su reconocimiento y medición.

En su *Marco Conceptual para la Información Financiera* Iasb indica[[529]](#footnote-529):

Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez, si lo es alguna vez, alcanzable. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.

CC13 Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ejemplo, una representación completa de un grupo de activos incluiría, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, una descripción numérica de todos los activos del grupo, y una descripción de qué representa la descripción numérica (por ejemplo, costo original, costo ajustado o valor razonable). Para algunas partidas, una descripción completa puede también conllevar explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, factores y circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, y al proceso utilizado para determinar la descripción numérica.

CC14 Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de cualquier forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento. Por el contrario, información financiera relevante es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

CC15 Representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa perfectamente exacto en todos los aspectos. Por ejemplo, una estimación de un precio o valor no observable no puede señalarse que sea exacto o inexacto. Sin embargo, una representación de esa estimación puede ser útil si el importe se describe con claridad y exactitud como que es una estimación, se explican la naturaleza y limitaciones del proceso de estimación, y no se han cometido errores al seleccionar y aplicar un proceso adecuado para desarrollar la estimación.

CC16 Una representación fiel, por sí misma, no da necesariamente lugar a información útil. Por ejemplo, una entidad que informa puede recibir propiedades, planta y equipo mediante una subvención del gobierno. Obviamente, informar de que una entidad adquirió un activo sin costo representaría fielmente su costo, pero esa información no sería probablemente muy útil. Un ejemplo ligeramente más sutil es una estimación del importe por el que debe ajustarse el importe en libros de un activo para reflejar un deterioro de valor. Esa estimación puede ser una representación fiel si la entidad que informa ha aplicado correctamente un proceso adecuado, descrito correctamente la estimación y explicado las incertidumbres que afectan de forma significativa a la estimación. Sin embargo, si el nivel de incertidumbre en esa estimación es suficientemente grande, esa estimación no será particularmente útil. En otras palabras, es cuestionable la relevancia del activo que está siendo representado fielmente. Si no hay representación alternativa que sea más útil, esa estimación puede proporcionar la mejor información disponible.

### La realidad debe primar sobre la apariencia

La información contable es información económica. Trata de expresar recursos escasos y medibles, capaces de satisfacer necesidades. En su esfuerzo de representar la situación o posición financiera de un ente, es necesario que privilegie la sustancia o esencia sobre la forma.

Iasb, en su marco conceptual, señalaba[[530]](#footnote-530):

La esencia sobre la forma

35 Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones y demás sucesos no siempre es consistente con lo que aparenta su forma legal o trama externa. Por ejemplo, una entidad puede vender un activo a un tercero de tal manera que la documentación aportada de a entender que la propiedad ha pasado a este tercero. Sin embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos que aseguren a la entidad que puede continuar disfrutando de los beneficios económicos incorporados al activo en cuestión. En tales circunstancias, presentar información sobre la existencia de una venta, podría no representar fielmente la transacción efectuada (en el caso de que verdaderamente haya habido tal transacción).

En su *Marco Conceptual para la Información Financiera* Iasb indica:[[531]](#footnote-531)

4.6 Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal. Así, por ejemplo, en el caso de arrendamientos financieros, la esencia y realidad económica es que el arrendatario adquiere los beneficios económicos futuros por el uso del activo alquilado, durante la mayor parte de su vida útil, aceptando como contrapartida de tal derecho una obligación de pago por un importe aproximado al valor razonable del activo más una carga financiera, correspondiente a los aplazamientos en el pago. Por lo tanto, el arrendamiento financiero da lugar a partidas que satisfacen la definición de un activo y un pasivo, y se reconocerán como tales en el balance del arrendatario.

El artículo 3° de la *Ley 1314 de 2009* exigue:

Parágrafo: Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal.

### Las afirmaciones implícitas en los estados financieros

Quien divulga información contable no es un mero transmisor de datos. Es un declarante que hace público sus pareceres y entendimientos. Al poner a disposición del público unos estados financieros implícitamente se hacen ciertas afirmaciones o aseveraciones. De acuerdo con el *Decreto reglamentario número 2649 de 1993*:

ARTICULO 57. VERIFICACION DE LAS AFIRMACIONES. Antes de emitir estados financieros, la administración del ente económico debe cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las afirmaciones, explícitas e implícitas, en cada uno de sus elementos.

Las afirmaciones, que se derivan de las normas básicas y de las normas técnicas, son las siguientes:

Existencia - los activos y pasivos del ente económico existen en la fecha de corte y las transacciones registradas se han realizado durante el período.

Integridad - todos los hechos económicos realizados han sido reconocidos.

Derechos y obligaciones - los activos representan probables beneficios económicos futuros (derechos) y los pasivos representan probables sacrificios económicos futuros (obligaciones), obtenidos o a cargo del ente económico en la fecha de corte.

Valuación - todos los elementos han sido reconocidos por los importes apropiados.

Presentación y revelación - los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados.

### La certificación de los estados financieros

Ahora bien: nuestra legislación no se limita a exigir que los preparadores de la información revisen que ella satisface correctamente las afirmaciones implícitas, sino que exige que se declare sobre ellas. A esta declaración se le llama certificar. Dispuso la *Ley 222 de 1995*:

Artículo 37. ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS.

El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

### La obligación de verdad y los contadores públicos

Expresamente la *Ley 43 de 1990* dispone:

ART. 69.— El certificado, opinión o dictamen expedido por un contador público, deberá ser claro, preciso y ceñido estrictamente a la verdad.

La Corte Constitucional sostuvo[[532]](#footnote-532):

(…) como quiera que la situación individual de los particulares repercute en ámbitos externos que involucran el interés público, es función también del Contador Público garantizar la veracidad de la información relacionada con el patrimonio de dichos particulares, que pueda ser requerida y utilizada por el Estado o por terceros en el giro ordinario de sus negocios.

(…) De lo anteriormente expuesto se concluye que los contadores públicos tienen a su cargo el ejercicio de una función crucial para el interés general: la función de dar fe de la veracidad de ciertos hechos que repercuten en el desarrollo confiable y seguro de las relaciones comerciales y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares frente al Estado.

(…) La potestad de la que el contador público está investido, que le permite dar fe de la veracidad de un hecho relevante en términos de la realidad contable de un particular, se encuentra al servicio de uno de los fines del Estado, que es el de preservar los intereses públicos, en especial los de la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y la veracidad de la información contable de los particulares.

De allí que también deba reconocerse que la labor ejercida por los Contadores en el campo de la confianza pública no es un fin per se. En el contexto en el que se habla, aquella debe ser tenida como el instrumento necesario para garantizar un objetivo social, concreto e identificable, que está representado en la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y en la veracidad de la información contable de los particulares.

### La falsedad en materia contable

En ensayo anterior, *Estados Financieros[[533]](#footnote-533)*, incluimos una breve explicación sobre la responsabilidad penal respecto de los estados financieros. Tales explicaciones giraban en torno de las disposiciones contempladas en la *Ley 222 de 1995*.

Así como cuando se redactó el *Código de Comercio* estaba vigente el llamado Código Penal de 1936, cuando se redactó la *Ley 222 de 1995* regía el denominado Código Penal de 1980. Pues bien: este código fue derogado por la *Ley 599 de 2000*, la cual dispuso:

ART. 474.— Derogatoria. Deróganse el Decreto 100 de 1980 y demás normas que lo modifican y complementan, en lo que tiene que ver con la consagración de prohibiciones y mandatos penales

Consecuentemente perdieron vigencia, entre otros, el artículo 10 de la *Ley 43 de 1990* en donde decía “PAR.—Los contadores públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes.”, así como el artículo 43 de la *Ley 222 de 1995*, que establecía:

ART. 43.—Responsabilidad penal. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno a seis años, quienes a sabiendas:

1. Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.

2. Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas.

En la *Ley 599 de 2000* no aparecen las palabras contador, contabilidad, auditor, auditoría, revisor, revisoría, interventor, interventoría, balance, estados financieros, libros de contabilidad, libros de comercio, cuentas.

En la exposición de motivos del que fuera el proyecto 40 de 1998, se lee[[534]](#footnote-534):

Así mismo se consagra en forma expresa, la **falsedad ideológica en documento privado** cometida por quien legalmente tiene el deber de decir la verdad, como por ejemplo los contadores, revisores fiscales, etc.; en este caso no se requiere el uso del documento para que se configure el delito, pues se asimila en sus efectos probatorios al documento público; es por ello que igualmente se sanciona a quien induzca en error al particular que tiene la obligación de decir la verdad para la obtención de un documento privado.

El Capítulo Tercero del Título IX del Libro II del *Código Penal* vigente se compone de las siguientes normas[[535]](#footnote-535):

De la falsedad en documentos

ART. 286.—**Falsedad ideológica en documento público.** El servidor público que en ejercicio de sus funciones, al extender documento público que pueda servir de prueba, consigne una falsedad o calle total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años **(hoy sesenta y cuatro (64) meses a ciento cuarenta y cuatro (144) meses)** e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a diez (10) años **(hoy ochenta (80) meses a ciento ochenta (180) meses)**.

ART. 287.—**Falsedad material en documento público.** El que falsifique documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años **(hoy cuarenta y ocho (48) meses a ciento ocho (108) meses)**.

Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, la pena será de cuatro (4) a ocho (8) años **(hoy sesenta y cuatro (64) meses a ciento cuarenta y cuatro (144) meses)** e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a diez (10) años **(hoy ochenta (80) meses a ciento ochenta (180) meses)**.

ART. 288.—**Obtención de documento público falso.** El que para obtener documento público que pueda servir de prueba, induzca en error a un servidor público, en ejercicio de sus funciones, haciéndole consignar una manifestación falsa o callar total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años **(hoy cuarenta y ocho (48) meses a ciento ocho (108) meses)**.

ART. 289.—**Falsedad en documento privado.** El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de uno (1) a seis (6) años **(hoy dieciséis (16) meses a ciento ocho (108) meses)**.

ART. 290.— **Modificado. L. 1142/2007, art. 53º. Circunstancia de agravación punitiva.** La pena se aumentará hasta en la mitad para el copartícipe en la realización de cualesquiera de las conductas descritas en los artículos anteriores que usare el documento, salvo en el evento del artículo 289 de este código.

Si la conducta recae sobre documentos relacionados con medios motorizados, la pena se incrementará en las tres cuartas partes.

ART. 291.— **Modificado. L. 1142/2007, art. 54º. Uso de documento falso.** El que sin haber concurrido a la falsificación hiciere uso de documento público falso que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de cuatro (4) a doce (12) años.

Si la conducta recae sobre documentos relacionados con medios motorizados, el mínimo de la pena se incrementará en la mitad.

ART. 292.—**Destrucción, supresión u ocultamiento de documento público.** El que destruya, suprima u oculte total o parcialmente documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de dos (2) a ocho (8) años **(hoy treinta y dos (32) meses a ciento cuarenta y cuatro (144) meses)**.

Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, se impondrá prisión de tres (3) a diez (10) años **(hoy cuarenta y ocho (48) meses a ciento ochenta (180) meses)** e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término.

Si se tratare de documento constitutivo de pieza procesal de carácter judicial, la pena se aumentará de una tercera parte a la mitad.

ART. 293.—**Destrucción, supresión y ocultamiento de documento privado.** El que destruya, suprima u oculte, total o parcialmente un documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de uno (1) a seis (6) años **(hoy dieciséis (16) meses a ciento ocho (108) meses)**.

ART. 294.—**Documento.** Para los efectos de la ley penal es documento toda expresión de persona conocida o conocible recogida por escrito o por cualquier medio mecánico o técnicamente impreso, soporte material que exprese o incorpore datos o hechos, que tengan capacidad probatoria.

ART. 295.—**Falsedad para obtener prueba de hecho verdadero.** El que realice una de las conductas descritas en este capítulo, con el fin de obtener para sí o para otro medio de prueba de hecho verdadero, incurrirá en multa.

ART. 296.—**Falsedad personal.** El que con el fin de obtener un provecho para sí o para otro, o causar daño, sustituya o suplante a una persona o se atribuya nombre, edad, estado civil, o calidad que pueda tener efectos jurídicos, incurrirá en multa, siempre que la conducta no constituya otro delito.

La Corte Suprema de Justicia concluyó[[536]](#footnote-536):

Lo desarrollado hasta aquí permite afirmar lo siguiente:

Uno. La falsedad ideológica en documento privado sí se encuentra definida como delictiva, tanto en el Código Penal de 1980 como en el del 2000.

Dos. Para hablar de falsedad ideológica en documentos privados, al principio se requería que el autor faltara a la verdad y originara daño a un tercero o, al menos, que lo hiciera con la intención de propinarlo.

Luego, ante el ostensible y necesario cambio de óptica sobre el alcance y contenido del bien jurídico fe pública, no fue imprescindible incluir esos elementos en la definición típica, porque era obvio que si una persona falsificaba un documento con suficiencia para vulnerarlo una vez sometido al torrente del tráfico jurídico, incurría en delito, siempre que, desde luego, afectara real o potencialmente el decurso normal de las relaciones sociojurídicas.

Tres. Por lo anterior, aun cuando los tipos penales de 1980 y del 2000 no lo requieren en forma expresa, se sigue hablando del deber de verdad que debe acompañar al autor para que pueda cometer esa conducta delictiva. Esa determinación es atendible, porque, en verdad, un documento ideológicamente falso que solamente vincule y produzca efectos exclusivamente entre particulares, no genera riesgo ni perjuicio a la fe pública por cuanto esta se halla en cabeza de la “colectividad”, es decir, del “interés de la generalidad social”. Sin embargo, si esa mentira entre dos o más personas trasciende y arriba al terreno de la pluralidad poniendo en peligro o dañando el habitual y normal entramado jurídico, el simple embuste particular, privado, se convierte en delito.

Cuatro. El deber de verdad resulta de dos fuentes. La primera es la ley. Sucede cuando esta, concebida en sentido lato, frente a una relación social, afirma explícitamente que las personas están obligadas a obrar con la verdad; es el denominado deber legal de verdad, o deber expreso de decir la verdad; la segunda es la que surge de la demostración de que en el caso concreto con la conducta desplegada —falsedad y uso— se ha creado un riesgo para el “bien jurídico social” conocido como fe pública, o cuando se comprueba que lesionado el carácter probatorio del documento, efectivamente, se ha ofendido ese bien “colectivo”. Es la obligación tácita, sobrentendida o deducida de decir la verdad.

Es lo que ha escrito el doctor Luis Enrique Romero Soto:

“... también es posible llevar a cabo falsedad ideológica en un documento privado si bien solo cuando la ley, expresa o tácitamente, impone a los particulares la obligación de decir la verdad... Pero si bien es cierto que, por regla general, la obligación de decir la verdad en esta especie de documentos está expresamente impuesta por normas legales hay ocasiones en que proviene de la naturaleza y, más que todo, de la destinación del documento privado... O sea que en aquellos casos no expresamente contemplados por la ley en que el documento está destinado a servir de prueba, su destinación probatoria es un juicio objetivo que se resuelve por la posibilidad de emplear el documento como prueba...” (destaca la Corte) [La falsedad documental. Cali, Carvajal, 3ª edición, 1982, pág. 275].

Y es lo que sin ambages y sin incertidumbre alguna ha afirmado la Corte en su sentencia de casación del 29 de noviembre del 2001:

“En relación con la primera exigencia (obligación de ser veraz) debe decirse que el ordenamiento jurídico, con no poca frecuencia, impone a los particulares, expresa o tácitamente, el deber de decir la verdad en ciertos documentos privados, en razón a la función probatoria que deben cumplir en el ámbito de las relaciones jurídicas, haciendo que, frente a esta clase de documentos, se genere un estado general de confianza entre los asociados, derivado de la circunstancia de encontrarse su forma y contenido protegidos por la ley, que puede resultar afectada cuando el particular, contrariando la disposición normativa que le impone el deber de ser veraz, decide falsear ideológicamente el documento.

La obligación de decir la verdad deriva, en algunos casos, de la delegación que el Estado hace en los particulares de la facultad certificadora de la verdad, en razón a la función o actividad que cumplen o deben cumplir en sociedad, como ocurre, verbigracia, con los médicos, revisores fiscales y administradores de sociedades, quienes, frente a determinadas situaciones, y para ciertos efectos, deben dar fe, con carácter probatorio, de hechos de los cuales han tenido conocimiento en ejercicio de su actividad profesional...

En otros eventos, el deber de veracidad surge de la naturaleza del documento y su trascendencia jurídica, cuando está destinado a servir de prueba de una relación jurídica relevante, que involucra o puede llegar a comprometer intereses de terceras personas determinadas, como acontece cuando la relación que representa trasciende la esfera interpersonal de quienes le dieron entidad legal con su firma, para modificar o extinguir derechos ajenos, pues cuando esto sucede, no solo se presenta menoscabo de la confianza general que el documento suscita como elemento de prueba en el ámbito de las relaciones sociales, y por consiguiente de la fe pública sino afectación de derechos de terceras personas, ajenas al mismo” (Rad. 13.231, M.P. Fernando Arboleda Ripoll).

Y quede claro que con lo anterior no se desnaturaliza el principio de legalidad o, más exactamente, el de tipicidad objetiva, pues la exigencia tácita de afirmar la verdad se halla estrechamente fusionada con la vulneración o puesta en riesgo del bien jurídico, de tal manera que si la persona se aparta de lo cierto y dirige con mentiras su actuar contra ese bien jurídico, sencillamente en el ámbito objetivo realiza uno de los elementos del tipo y, subjetivamente, con intención y voluntad opta por herirlo.

Si quien emite información contable falta a la verdad, incurre en falsedad ideológica. Si una persona altera un documento que contiene información contable, es reo de falsedad material. También incurre en delito quien destruya, suprima u oculte los documentos contables.

Durante el trámite de la hoy Ley 1314 de 2009 se propuso introducir una norma penal que se refiriera expresamente a la información contable. Esta propuesta, inicialmente aprobada en comisión, fue rechazada por la plenaria de la Cámara de Representantes. En el acta correspondiente a la sesión del 11 de noviembre de 2008 se lee[[537]](#footnote-537):

Intervención del honorable Representante Carlos Germán Navas Talero:

Doctor Simón Gaviria, tengo una duda sobre el artículo 13 de su proyecto, en el cual ustedes modifican el Código Penal, para crear un tipo especial de falsedad en la información financiera.

Al mirar la redacción del tipo, ustedes se están refiriendo a lo que podría ser falsedad en documento privado, y en algunos casos, en documento público. En realidad doctor, yo lo considero innecesario, porque si usted mira, la falsedad en el Código Penal, tanto en documento público como en documento privado, recoge ya estas modalidades y esta es irrisoria.

En cuanto a la pena doctor ¿por qué ustedes le ponen de seis meses a 18 meses? Eso queda escrito, no tendría pena privativa de la libertad, entonces van a crearle ustedes, más problemas a los Jueces y a los Fiscales, que ya tienen bastante, con el superávit de tipos penales, para que ustedes le metan uno especial. Le rogaría que por razón del principio de la especialidad, si quieren, mándelo a la Comisión Primera y lo estudiamos allá.

Segundo doctor, por qué no veo la razón de este tipo, cuando si usted mira con cuidado el Código Penal, verá que esas conductas ya están recogidas a plenitud en dicho estatuto. Es un ruego que le hago, porque entre otras cosas, me complica la vida a mí, en mi clase de penal especial.

Intervención del honorable Representante Simón Gaviria Muñoz:

Presidente, en este caso, era solo para que quedara claro y transparente en el código, no tendríamos inconveniente en retirar el artículo, si el doctor Navas presenta una proposición en esa dirección.

Recientemente la Corte Constitucional[[538]](#footnote-538) ha reiterado que el tipo penal que consagra el delito de falsedad incluye la falsedad ideológica:

(…) De acuerdo con las reglas del derecho viviente, el intérprete autorizado de la ley ha entendido que cuando el legislador se refiere a falsedad a secas, incluye las dos modalidades en que la misma es posible, material ideológica. Por consiguiente, al no presentarse la exclusión del delito de falsedad ideológica alegada por uno de los demandantes, la Corte se abstuvo de consideraciones adicionales respecto del deber constitucional omitido o al deber de igualdad pretermitido.

Para la Corte, no obstante la falta de mención de la expresión “ideológica” en el texto del artículo 289 del Código Penal no afecta su precisión jurídica ni disminuye su nivel de certeza en detrimento del requerimiento de la legalidad de la conducta. En este caso, no ha sido la Corte Suprema de Justicia sino el propio legislador el que ha decidido sancionar la falsedad ideológica en documento privado, no obstante que los argumentos de los doctrinantes hayan obligado a la Corte Suprema a justificar esa decisión mediante un proceso interpretativo suficientemente documentado, que conduce a establecer que la expresión “falsedad” utilizada por el legislador es contentiva de las dos modalidades de falsedad, tanto la adulteración física del documento y de la que se deriva de mentir en la elaboración del documento. Dicha interpretación tuvo en cuenta los argumentos históricos aportados por el tribunal de casación referidos a los debates que tuvieron lugar en la comisión redactora del Código, los cuales son ilustrativos de la intención de los creadores de la norma de no despenalizar esa conducta.

En ese orden, la Corte concluyó que el artículo 289 del Código Penal no vulnera el principio de legalidad del delito y de la pena, pues existe certeza, refrendada por la jurisprudencia pertinente, sobre la conducta que la ley penal considera antisocial. Para la Sala, es claro que el verbo “falsificar”, sin matices, es inclusivo de las dos modalidades de falsedad en documento privado. Si bien, en el caso del documento público existen normas distintas para la falsedad ideológica y la material, es claro que tal distinción obedece a que es un delito especial susceptible de ser cometido únicamente por servidores públicos, cuya incriminación basada en la transgresión de un deber funcional explica que el legislador le otorgue un tratamiento normativo que no encontró necesario en el caso de los particulares. En consecuencia, el cargo no está llamado a prosperar y condujo a que el artículo 289 del Código Penal fuera declarado exequible, frente al cargo examinado.

Existe una extensa doctrina sobre cuándo un balance ha de considerarse falso. A título de muestra citamos aquí las opiniones de León Pagano quien explicó[[539]](#footnote-539):

3. Falsedad del balance.

Para dilucidar el problema de la falsedad del balance, arduo de por sí, nada mejor que recurrir a las disposiciones legales respectivas Así el art 51 del Código de Comercio, preceptúa que los balances deberán expresar con veracidad y exactitud compatible con su finalidad, la situación financiera, debiendo formarse sus partidas teniendo como base las cuentas abiertas y de acuerdo con criterios uniformes de valoración. Vale decir que el balance no sólo debe revestir la calidad de exactitud, sino también la dé veracidad.

Conforme con los arts. 43 y 44 del mismo código, los balances deben respaldarse en los libros de contabilidad y en .la respectiva documentación contable de modo que de ellos surjan con claridad los actos de gestión y su situación patrimonial, siendo además necesario que las denominaciones de las partidas guarden correspondencia con las de las cuentas y éstas también con las de las operaciones registradas, por lo que obvia resulta la obligación de abstenerse de aquéllas engañosas o imprecisas que puedan inducir en error.

Minuciosos son los arts. 63 a 66 de la ley de sociedades, incorporada al Código de Comercio, respecto de los requisitos que deben reunir los balances, consignando el último citado la obligación de informar en la memoria acerca de las variaciones significativas operadas en las partidas del activo y pasivo.

Por todo ello cabría reputar falso un balance cuando no expresa con la necesaria claridad, veracidad y exactitud la situación patrimonial, económica y financiera de la sociedad o no surja con verdad y evidencia la demostración de pérdidas y ganancias –de mi voto, C. Pen. Econ., Sala II, “Ajmechet, Abraham”, l4/9/77-

Falso es, pues, un balance que no se ajusta a la realidad mientras incompleto resulta el que presenta: la Verdad disimulada o a medias. Implica la ocultación de datos o circunstancias de importancia lo que determina el engaño. Es decir que todo ello deriva en que *sean importantes para apreciar la situación económica de la empresa*, como quiere la ley.

Estas acciones deben tener trascendencia suficiente como para llevar al engaño a un número indeterminado de personas.

Por ello, un balance falso confeccionado para él uso personal de determinado individuo; no configura el delito por su falta de aptitud para lesionar la fe pública —C. Crim,, “J.A.”, 1964-V-471—.

El delito, con la reforma, no ha alterado su carácter doloso, pero como señala Millán, se requiere ahora un elemento subjetivo más caracterizado. El concurso o consentimiento del dirigente para actos contrarios a la ley o a los estatutos, ahora debe ser prestado a sabiendas. Con *dolo específico*, conociendo que los actos pueden acarrear las consecuencias previstas.

Así lo puntualizó, ya con anterioridad, la jurisprudencia, al decir que la figura del art. 300, inc. 3|, incluye entre sus elementos estructurales uno muy particular relativo al conocimiento que pudieron haber tenido las personas que el precepto lo menciona; respecto de las falsedades y deficiencias incluidas en el balance o cuenta publicados o autorizados —C Pen. Econ., 9/4/69, “L.L.” 136-706—

También se determinó que el delito de balance falso es de los que se consideran de acción por comisión, y no sólo requiere el dolo necesario sino también que el tipo se integre con el insoslayable elemento subjetivo de su pleno conocimiento sobre la falsedad de la publicación o autorización de los actos taxativamente enumerados en la norma represiva —C. Crim., 22/5/70, ‘‘L.L.”, 140-503—.

En cambio; no se da el delito de balance falso, si hay inadecuada contabilización en el balance, originada en una errónea apreciación de orden técnico, sin alteración alguna de su resultado, ya que el dolo y la consiguiente maniobra engañosa no han existido, al no producirse el falseamiento deliberado de los rubros del balance y su difusión con tales vicios. —C. Pen. Econ., Sala III, 25/4/ 72, Reg. 67/72—.

En ti mismo fuero y en época más reciente, se dejó sentado que la definición de verdad o falsedad de un balance, requiere un gran esfuerzo de precisión formal, pues siempre tiene algo de artificial y convencional. La relatividad de los balances deriva de causas económicas, jurídicas y técnicas. Las primeras, que dominan el problema, se explican por la relatividad misma del concepto de valor que se manifiesta por la imposibilidad de fijar un precio cierto sin la intervención de la ley de la oferta y la demanda, la fluctuación de esos valores, y la existencia de fenómenos perturbadores como la especulación y la intervención de los poderes públicos en la regulación de los precios. Como causas jurídicas se encuentran, entre otras, la fijación de la moneda estable y como causas de orden técnico, la discordancia entre los asientos contables y los hechos, originada en la incompetencia, negligencia o fraude de los compiladores. Por eso, para la configuración del delito previsto por el art. 300, inc. 3°, del Código Penal, debe mediar dolo en el autor, y se debe demostrar su existencia. El hecho de que la referida norma excluya expresamente del tipo al propósito del compilador del balance, no significa que el móvil carezca de toda relevancia jurídica, pues no solamente servirá para graduar la sanción en caso de condena, sino que también cumple una función en materia de prueba del dolo —C. Pen. Econ., Sala III, “Barberis, Juan A.”, 21/9/81; “LL.”, 22/12/81—

### Doble contabilidad

Una de las formas en que se suele incurrir en falsedad ideológica, es decir, en no reflejar en los documentos la verdad, es la que la doctrina ha denominado doble contabilidad. A ésta se refirió el *Código de Comercio* cuando dijo:

ART. 74.— Si un comerciante lleva doble contabilidad o incurre en cualquier otro fraude de tal naturaleza, sus libros y papeles sólo tendrán valor en su contra.

Habrá doble contabilidad cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos.

Por su parte el *Estatuto Tributario* dispone:

ART. 654.—Hechos irregulares en la contabilidad. Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:

(…) d) Llevar doble contabilidad; (…)

ART. 657.— Sanción de clausura del establecimiento. La administración de impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio y, en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:

(…) b) Modificado. L. 49/90, art. 42. Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad. (…)

La Corte Suprema de Justicia[[540]](#footnote-540) precisó:

«6. En punto a la cuantía del siniestro el Tribunal se apoyó en los dos dictámenes periciales rendidos en el proceso, el segundo con ocasión de la objeción del primero, y en las aclaraciones hechas al uno y al otro. Específicamente encontró que eran atendibles las conclusiones de los peritos, según las cuales del estudio de las tarjetas de kárdex de inventarios diarios llevados por el demandante, ajustadas con los comprobantes de compras y ventas del día del siniestro, y comparado el resultado con el inventario físico posterior, se establecía el monto de las pérdidas, igual a los faltantes.

7. Como quedó dicho el casacionista ve en el acogimiento de esta prueba por parte del Tribunal un error de derecho, en primer lugar porque también los peritos afirmaron, en términos generales, que el asegurado llevaba una doble contabilidad, a la cual el artículo 74 del C. de Co. le resta eficacia probatoria, en el sentido de que sólo prueba en contra y no a favor de quien la lleva.

No se advierte sin embargo el error de derecho por ese aspecto, en la apreciación de la prueba, pues en realidad el Tribunal no acogió como demostrada la cuantía del siniestro a pesar de la doble contabilidad, es decir, desconociendo su idoneidad probatoria, sino que estimó que la doble contabilidad no podía predicarse en lo atinente a los inventarios permanentes llevados a través de las tarjetas de kárdex, pues no se llevaban por partida doble.

Los peritos encontraron que el asegurado llevaba, respecto de algunos movimientos, una contabilidad 1 y una contabilidad 2, la primera registrada y la segunda sin registrar, pero también concluyeron que:

“... este inventario permanente lo lleva la empresa en forma real y no tiene nada que ver con la contabilidad “1'' ni con la contabilidad “2”, pues en éste se recopila la totalidad de las compras de la empresa, lo mismo que la totalidad del costo de ventas y éste solamente indica el monto o valor de la mercancía existente en el negocio en un momento dado. Es decir el inventario permanente de la empresa se maneja independientemente de las dos contabilidades antes citadas'' (fl. 10, C. 6, dictamen de la objeción).

Esa fundamentación, como quedó dicho, fue acogida por el Tribunal, sin reservas.

En realidad, de los dictámenes periciales no se infiere la existencia de una doble contabilidad en el sentido del art. 74 del C. de Co., sino la existencia simplemente de una contabilidad dividida. La doble contabilidad, según el inciso 2º del artículo citado, ocurre cuando “un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos”. Puede advertirse, del contenido de la disposición, que lo que el legislador califica de doble contabilidad es la circunstancia de llevar el comerciante libros paralelos, con unas mismas operaciones, pero registradas en forma distinta, o respaldadas en comprobantes distintos, es decir la incompatibilidad de los libros.

Los peritos no dan fe de una tal incompatibilidad en los libros de comercio del asegurado, sino de que las operaciones no se asientan todas en un libro único, según su función, puesto que se asientan por separado, dividiendo lo que debe permanecer unido, con fines tributarios, según aparece confesado (C. 1º, fl. 66). Así pues los libros no registran las mismas operaciones, ni están éstas respaldadas en comprobantes contradictorios entre sí, lo cual constituye el supuesto de hecho de la llamada doble contabilidad del artículo 74 del Código de Comercio.

Dijeron los primeros peritos que “en los libros registrados en la Cámara de Comercio no está asentada la totalidad de la contabilidad de la empresa”, pues encontraron asentada parte de ella en los libros no registrados; la primera es la que se ha llamado contabilidad 1 y la segunda contabilidad 2. Los peritos designados a propósito de la objeción al primer dictamen confirmaron lo anterior, según ellos las dos contabilidades requieren sumarse para llegar a la contabilidad total; “y al haber dos contabilidades ésta sumadas deben coincidir con los libros auxiliares que abarcan las dos... En conjunto reflejan el movimiento económico de la empresa”.

8. En segundo lugar, ve el casacionista el yerro de derecho fundado en que la ineficacia predicada por el inciso 1º del artículo 74 del Código de Comercio cobija cualquier fraude en la contabilidad del comerciante.

Sin embargo, la norma, después de mencionar la doble contabilidad, se refiere a “cualquier otro fraude de tal naturaleza”, es decir, de la misma naturaleza que el fraude de la doble contabilidad , o sea, cualquier otro fraude por contabilidad contradictoria o incompatible, aunque no se traduzca formalmente en una contabilidad llevada doblemente, lo cual, según se dejó visto, no ocurre en el caso que ocupa a la Corte, pues la contabilidad dividida que lleva el demandante-asegurado no ofrece esas características, ni los peritos establecieron que en alguna otra forma la contabilidad no correspondiera a los hechos reales, todo lo contrario, la encontraron congruente y respaldada, tomada en su conjunto.

No se advierte tampoco el yerro de derecho por este aspecto.

9. Pero el casacionista también cita en su apoyo el artículo 271 del Código de Procedimiento Civil, que otorga valor probatorio a los libros de comercio “siempre que estén llevados en legal forma”, y los artículos 68, 69 y 70 del Código de Comercio, que en conjunto establecen regla similar, para concluir que sólo la contabilidad regular y legalmente llevada constituye plena prueba.

Son dos los motivos legales de ineficacia probatoria de los libros de comercio: la doble contabilidad o fraude similar y la contabilidad irregularmente llevada. En ninguno de los dos casos los libros prueban a favor.

La doble contabilidad , o fraude similar, suponen la existencia de una contabilidad para engañar a terceros, que puede estar regularmente llevada, es decir acomodada formalmente a los requisitos legales, pero que no obstante resulta ineficaz, por ocultar las operaciones verdaderas. La contabilidad irregular por su lado también es ineficaz, por no ajustarse a las formalidades legales, así refleje operaciones verdaderas.

Aquí ocurre lo segundo, pues según quedó visto la contabilidad del asegurado no es regular, dado que en parte está registrada y en parte no, en cuanto a libros que no tienen por qué llevarse separados.

Según el primer dictamen pericial, que detalló el asunto, el asegurado tiene registrados los libros mayor y balances, caja diario, y cuenta y razón, pero respecto de este último se llevan dos cuentas, la segunda sin registrar; es decir, hay compras, ventas y devoluciones en libros no registrados, que sirvieron de fundamento a los peritos para determinar la mercancía faltante a causa del siniestro y su monto, según ellos mismos lo afirman.

Además, anotaron los peritos que el libro mayor y balances “presenta varias enmendaduras y borrones”, el caja diario “presenta saldos a lápiz, enmendaduras y borrones a folios 21, de agosto de 1983, 39, de enero de 1984, 47, de marzo de 1984, 80, de marzo de 1986”. No dicen los expertos que se hubieran hecho las salvedades correspondientes a esas correcciones, como lo determina el numeral 3º del art. 57 del C. de Co., cuestión aclarada en parte por los segundos peritos: “tal como lo dice el dictamen objetado, el caja-diario presenta este tipo de anomalías y no están enmendadas o salvadas con un nuevo asiento en la fecha en que se advierten”.

Estas irregularidades se constataron también en forma directa, en diligencia de exhibición del libro de inventarios y balances, en lo correspondiente a febrero de 1986, diligencia llevada a cabo por el juzgado el 6 de mayo de 1988 (C. 6, f. 2), y dentro de la cual se observaron borrones sin salvar y folios sin terminar.

Pues bien, al tenor del art. 28, No 7 del C. de Co., los comerciantes deben inscribir en el registro mercantil sus libros de contabilidad, entendiéndose por estos “los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquellos'' (art. 49 ibídem). Si bien el legislador no ha determinado cuáles son los libros obligatorios, para desarrollar ese art. 49, ninguna duda puede caber de que se viola el espíritu de esas disposiciones legales cuando se registran los libros esenciales a las exigencias básicas de la contabilidad en forma dividida, es decir, unas operaciones si y otras no.

Cabe notar que el Decreto 1798 de 1990, expedido, publicado y vigente desde el 6 de agosto del mismo año, y que desarrolla, según su texto, los artículos 50 y 56 del C. de Co., relativos a la forma de llevar la contabilidad —insistiendo en que debe ser registrada— faculta a los comerciantes y a los establecimientos del comercio para registrar únicamente los libros que estimen necesarios, con lo cual el Gobierno, al menos por ahora, se ha abstenido expresamente de señalar libros de registro obligatorio, sin dejar de lado, puesto que no podría hacerlo, la obligatoriedad misma del registro, sólo que dejando librado al criterio de los comerciantes la determinación de cuáles son sus libros básicos de contabilidad a registrar.

Pero aún hoy día, esa facultad, no significa que se puedan escindir las operaciones comerciales, pues en esta forma se atenta contra la finalidad misma del registro, es decir, contra la publicidad, seguridad y fidelidad que con él se buscan.

Por otra parte el art. 58 del C. de Co., refiriéndose a los libros con enmendaduras y correcciones sin salvar, dispone: “Los libros en que se cometan dichas irregularidades carecerán, además, de todo valor legal como prueba en favor del comerciante que los lleve”.

Si, pues, los libros de comercio de Para Soldar Ltda., están irregularmente llevados, no podían constituirse en prueba del monto del valor del siniestro, es decir en prueba a favor del propietario de los mismos, como equivocadamente lo apreció el Tribunal, desconociendo el tenor del art. 271 del C. de P. C., y sus correspondientes del Código de Comercio, e incurriendo, por lo mismo en el error de derecho que le endilga el censor.

10. Está llamado entonces a prosperar el cargo en relación con la condena líquida impuesta por el Tribunal.

## Protección contravencional

### Poder y actividad de policía

Atrás planteamos que la diferencia entre las dos clases de hechos punibles, los delitos y las contravenciones, no es natural sino arbitraria. No es natural porque un hecho no es por su esencia (o substancia) delito o contravención. Es arbitraria porque lo que hace que un hecho sea delito o contravención es la calificación que de él hace el legislador. Esta calificación del legislador no es perpetua. Un mismo hecho, como ha ocurrido, por ejemplo, con la prostitución, puede en un momento dado ser considerado delito y en otro punto del tiempo ser tenido por contravención (más aún: en otro instante puede considerarse que es un acto lícito, es decir, que no sería un hecho punible).

También atrás planteamos que las contravenciones son del resorte del derecho administrativo sancionador. Debemos resaltar el carácter administrativo de esta rama jurídica. Mientras que la investigación y castigo de los delitos es asunto de los jueces, las indagaciones y penas sobre las contravenciones es de competencia de la administración pública, es decir de los funcionarios de la rama ejecutiva del Poder Público.

El derecho administrativo sancionador es una herramienta puesta en manos de los funcionarios gubernamentales para fomentar el cumplimiento de la ley.

Lo que caracteriza a un Estado de derecho y lo distingue de otros, es que en él tanto los funcionarios como los habitantes del territorio están protegidos y sometidos a la Ley. La sola voluntad o querer del gobernante (el rey) ya no es la fuente de las obligaciones.

Pero no basta establecer o estatuir la Ley. Hay que cumplirla. Y si voluntariamente no se acata, habrá que forzar su observancia.

De manera que en todo Estado de derecho existe un poder de policía y una actividad de policía. En los términos de la Corte Constitucional[[541]](#footnote-541):

En un Estado social de derecho fundado en el respeto de la dignidad humana (C.P., art. 1º) y en la primacía de los derechos inalienables de la persona (C.P., art. 5º), en el cual el principio constitucional de legalidad indica que los particulares únicamente son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución Política y las leyes de la República (C.P., art. 6º), y en el que todas las personas son titulares del derecho fundamental al debido proceso, conforme al cual nadie podrá ser juzgado sino de conformidad con leyes preexistentes al acto que se le imputa (C.P., art. 29), únicamente el Congreso de la República, en tanto órgano representativo y democrático por excelencia, puede establecer limitaciones al ejercicio de los derechos constitucionales, mediante la adopción de normas generales de policía destinadas a preservar el orden público. Según explicó la Corte en la Sentencia C-825 de 2004 (M.P. Rodrigo Uprimny Yepes), “la preservación del orden público en beneficio de las libertades supone el uso de distintos medios, como pueden ser básicamente (i) el establecimiento de normas generales que limitan los derechos para preservar el orden público, (ii) la expedición de actos normativos individuales, dentro de los límites de esas normas generales, como la concesión de un permiso o la imposición de una sanción, y (iii) el despliegue de actividades materiales, que incluyen el empleo de la coacción y que se traduce en la organización de cuerpos armados y funcionarios especiales a través de los cuales se ejecuta la función. Por eso esta Corte Constitucional, en numerosas sentencias, ha distinguido entre poder de policía (reglamentación general), función (adopción de medidas individuales) y actividad de policía (ejecución coactiva), para diferenciar esos distintos medios de policía, en lo cual ha reiterado la conceptualización realizada en tal sentido por la Corte Suprema de Justicia”. Dentro de este marco, es pertinente comprender el alcance del poder de policía, y las autoridades que sobre las cuales recae por mandato expreso de la Constitución.

La misma Corte había manifestado[[542]](#footnote-542):

12. El poder de policía se caracteriza por su naturaleza normativa y por la facultad legítima de regulación de la libertad con actos de carácter general e impersonal, con fines de convivencia social, en ámbitos ordinarios y dentro de los términos de la salubridad, seguridad y tranquilidad públicas que lo componen.

Esta facultad que permite limitar en general el ámbito de las libertades públicas en su relación con estos términos, generalmente se encuentra en cabeza del Congreso, quien debe ejercerla obviamente dentro de los límites de la Constitución. Excepcionalmente, también en los términos de la Carta, ciertas autoridades administrativas pueden ejercer un poder de policía subsidiario o residual (11), como en el caso de la competencia de las asambleas departamentales para expedir disposiciones complementarias a las previstas en la ley.

13. Sobre este particular la Corte considera conveniente precisar que en el Estado social de derecho es lógico que la regulación de los derechos y las libertades públicas esté en cabeza del Congreso, puesto que su protección supone que los actos estatales que los afecten estén rodeados de un conjunto de garantías mínimas, entre ellas la relacionada con la necesidad de que cualquier limitación o restricción se establezca por medio de una ley adoptada por el poder legislativo como expresión de la voluntad popular. Es claro que este procedimiento le imprime seguridad, publicidad y transparencia a las decisiones adoptadas en esta materia por el legislador, las que en todo caso no están exentas de los controles establecidos en la Constitución a fin de proteger los derechos humanos. Por ello el poder de policía subsidiario que ejercen ciertas autoridades administrativas no puede invadir esferas en las cuales la Constitución haya establecido una reserva legal, por lo cual, en general los derechos y libertades constitucionales solo pueden ser reglamentados por el Congreso. Esto significa que, tal y como esta Corte lo había precisado, “en la Carta de 1991 ya no es de recibo la tesis de la competencia subsidiaria del reglamento para limitar la libertad allí donde la ley no lo ha hecho y existe reserva legal, la cual había sido sostenida bajo el antiguo régimen por el Consejo de Estado (C.E., S. Contencioso Administrativo, Sec. Primera. Sent., dic. 13/79) y la Corte Suprema de Justicia (CSJ, Sent., ene. 27/77)”(12).

14. Desde esta perspectiva, no es admisible que los derechos constitucionales puedan ser restringidos, por vía general, por autoridades distintas al poder legislativo, pues ello no solo equivaldría a desconocer los límites que el constitucionalismo democrático ha establecido para la garantía de los derechos fundamentales de la persona, sino además porque se estarían desconociendo mandatos claros de tratados de derechos humanos ratificados por Colombia, que hacen parte entonces del bloque de constitucionalidad (C.P., art. 93), para efectos de interpretar el alcance de los derechos previstos en la Carta(13). Así, el artículo 30 la Convención americana sobre derechos humanos, al referirse al alcance de las restricciones a los derechos amparados en dicho instrumento internacional, dispone que estas solo pueden ser aplicadas “conforme a leyes que se dictaren por razones de interés general y con el propósito para el cual han sido establecidas”. Según la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la expresión “leyes” contenida en este texto “significa norma jurídica de carácter general, ceñida al bien común, emanada de los órganos legislativos constitucionalmente previstos y democráticamente elegidos, y elaborada según el procedimiento establecido por las constituciones de los Estados partes para la formación de las leyes”. La Corte Interamericana ha concluido entonces que la expresión leyes, utilizada por el artículo 30, no puede tener otro sentido que el de “ley formal como norma jurídica adoptada por el órgano legislativo y promulgada por el poder ejecutivo, según el procedimiento requerido por el derecho interno de cada Estado” (14).

15. Conforme a lo expuesto queda establecido que corresponde al Congreso de la República expedir las normas restrictivas de las libertades y derechos ciudadanos con base en razones de orden público e interés general. Sin embargo, tal como lo ha precisado esta Corte (15), no puede admitirse la existencia de una competencia discrecional del Congreso en la materia, puesto que su actuación se encuentra limitada por la misma Constitución y los tratados y convenios internacionales que reconocen e imponen el respeto y efectividad de los derechos humanos (C.P., art. 93), límites que emanan de la necesidad de garantizar el respeto a la dignidad humana y el ejercicio pleno de los derechos fundamentales en lo que atañe con su núcleo esencial.

16. La función de policía es la gestión administrativa concreta del poder de policía, ejercida dentro del marco impuesto por este, ya que la función de policía se encuentra supeditada al poder de policía. Supone el ejercicio de competencias concretas asignadas por el poder de policía a las autoridades administrativas de policía. Dicha función no otorga competencia de reglamentación ni de regulación de la libertad. Su ejercicio compete al Presidente de la República, a nivel nacional, según el artículo 189-4 de la Carta, y en las entidades territoriales a los gobernadores y a los alcaldes, quienes ejercen la función de policía (C.P., arts. 303 y 315-2), dentro del marco constitucional, legal y reglamentario. La concreción propia de esta función no solamente se presenta en aquellos eventos en los cuales la autoridad administrativa se limita a la expedición de una licencia y que se contraen a la relación directa entre la administración y el “administrado” o destinatario de la actuación, en atención a la definición de una situación concreta y precisa; además, la función de policía también implica la adopción reglamentaria de ciertas prescripciones de alcance local sobre un tema en particular dirigidas a un grupo específico de personas, y de los habitantes y residentes de la localidad, bajo la orientación de la Constitución, la ley y el reglamento superior, de tal manera que la autoridad de policía local, pueda actuar ante condiciones específicas, según los términos que componen la noción de orden público policivo y local, lo que le permite dictar normas que regulen aquellas materias con carácter reglamentario y objetivo.

Lo anterior es consecuencia de la imposibilidad del legislador de prever todas las circunstancias fácticas. Las leyes de policía dejan entonces un margen de actuación a las autoridades administrativas para su concretización, pues la forma y oportunidad para aplicar a los casos particulares el límite de un derecho corresponde a normas o actos de carácter administrativo expedidos dentro del marco legal por las autoridades administrativas competentes. Este es el denominado “poder administrativo de policía”, que más exactamente corresponde a una “función o gestión administrativa de policía” que debe ser ejercida dentro del marco señalado en la ley mediante la expedición de disposiciones de carácter singular (órdenes, mandatos, prohibiciones, etc.).

17. La Corte ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el significado y alcance de la función de policía (16). Esta implica la atribución y el ejercicio de competencias concretas asignadas de ordinario mediante el poder legislativo de policía a las autoridades administrativas como son el Presidente de la República a quien según el artículo 189-4 de la Carta le compete “conservar en todo el territorio el orden público”; los gobernadores (C.P., art. 303) y los alcaldes (C.P., art. 315-2), quienes en el nivel local ejercen la función de policía dentro del marco constitucional, legal y reglamentario.

18. En síntesis, el ejercicio del poder de policía a través de la ley y del reglamento superior delimita derechos constitucionales de manera general y abstracta y establece las reglas legales que permiten su específica y concreta limitación para garantizar los elementos que componen la noción de orden público policivo, mientras que a través de la función de policía se hacen cumplir jurídicamente y a través de actos administrativos concretos, las disposiciones establecidas en las hipótesis legales, en virtud del ejercicio del poder de policía.

19. Finalmente, la actividad de policía se refiere a los oficiales, suboficiales y agentes de policía quienes no expiden actos sino que actúan, no deciden sino que ejecutan; son ejecutores del poder y de la función de policía; despliegan por orden superior la fuerza material como medio para lograr los fines propuestos por el poder de policía; sus actuaciones están limitadas por actos jurídicos reglados de carácter legal y administrativo. Una instrucción, una orden, que son ejercicio concreto de la función de policía, limitan el campo de acción de un agente de policía, quien es simple ejecutor al hacer cumplir la voluntad decisoria del alcalde o inspector, como funcionario de policía. Es una actividad estrictamente material y no jurídica, corresponde a la competencia del uso reglado de la fuerza, y está necesariamente subordinada al poder y la función de policía. Por lo tanto, tampoco es reglamentaria ni reguladora de la libertad (17).

### Las superintendencias

Según dispone la *Ley 489 de 1998*:

ART. 66.— Organización y funcionamiento de las superintendencias. Las superintendencias son organismos creados por la ley, con la autonomía administrativa y financiera que aquella les señale, sin personería jurídica, que cumplen funciones de inspección y vigilancia atribuidas por la ley o mediante delegación que haga el Presidente de la República previa autorización legal.

La dirección de cada superintendencia estará a cargo del superintendente.

ART. 82.— Unidades administrativas especiales y superintendencias con personería jurídica. Las unidades administrativas especiales y las superintendencias con personería jurídica, son entidades descentralizadas, con autonomía administrativa y patrimonial, las cuales se sujetan al régimen jurídico contenido en la ley que las crea y en lo no previsto por ella, al de los establecimientos públicos.

Sobre las funciones de las Superintendencias, nos enseñó el Consejo de Estado[[543]](#footnote-543):

II. Las funciones desarrolladas por las Superintendencias

En primer término, resulta necesario recordar que el artículo 189 de la Constitución Política le asignó al Presidente de la República la función de inspección, vigilancia y control de actividades como la de enseñanza (num. 21), la prestación de los servicios públicos (num. 22), las que adelanten las personas que realicen actividades financiera, bursátil, aseguradora, y cualquiera otra relacionada con el manejo, aprovechamiento o inversión de recursos captados del público y sobre las entidades cooperativas y sociedades mercantiles (num. 24), y sobre instituciones de utilidad común (num. 26), como una manifestación del intervencionismo del Estado social de derecho consagrado en la Carta, y del poder de policía —de reglamentación y vigilancia— que le corresponde ejercer, sobre actividades de índole económica o social que afectan directamente a los asociados en su diario vivir, y con miras a la protección de sus derechos y a garantizar el cumplimiento de los cometidos estatales constitucionalmente consagrados y dirigidos básicamente a la satisfacción del interés general; se trata de funciones de control que implican la utilización de mecanismos preventivos y punitivos, que el mandatario puede delegar en las superintendencias que la ley disponga, la cual, además, conforme a lo dispuesto por el artículo 66 de la Ley 489 de 1998, podrá atribuirles a estas entidades, otras funciones de la misma índole.

El numeral 8º del artículo 150 de la Constitución Política, defirió al Congreso de la República la expedición de las normas a las cuales debe sujetarse el gobierno para el ejercicio de las funciones de inspección y vigilancia; y el artículo 211, establece que le corresponde a la ley señalar las funciones que el Presidente de la República podrá delegar en los ministros, directores de departamentos administrativos, representantes legales de entidades descentralizadas y superintendencias.

Por su parte, el mencionado artículo 66 de la Ley 489 de 1998, establece que las superintendencias son organismos creados por la ley, con la autonomía administrativa y financiera que aquella les señale, que cumplen funciones de inspección y vigilancia atribuidas por la ley o mediante delegación que haga el Presidente de la República previa autorización legal, que pueden tener o no personería jurídica; de acuerdo con lo anterior, “(…) la misión, objetivos, finalidad, funciones y estructura de cada superintendencia se sujeta, en cada caso, a la ley que la crea, la cual define el alcance y contenido de las funciones de inspección, vigilancia y control para efectos de su ejercicio, según la actividad y los sujetos a inspeccionar, vigilar y controlar (…)(2)”.

Esto quiere decir que, si bien el Presidente de la República es el titular de las funciones de inspección, vigilancia y control, le compete al Congreso fijar las directrices para el ejercicio de las mismas y autorizar su desconcentración o delegación, en virtud de la imposibilidad lógica de que el Presidente las ejerza directamente, para lo cual crea entidades que desarrollan tales funciones, bajo la dirección de su titular natural, de tal manera que se garantice eficazmente la finalidad buscada con las mismas(3).

Es claro entonces, conforme a lo expuesto, que las superintendencias tienen a su cargo el ejercicio de la función de inspección, vigilancia y control, en los precisos términos dispuestos por la ley, o por la delegación del Presidente, legalmente autorizada; así mismo, que tales funciones obedecen al ejercicio de la función de policía administrativa, tal y como ha sido reconocido reiteradamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, como se advierte en los siguientes apartes:

“La **Superintendencia Bancaria** ejerce una función de vigilancia que tiene el carácter de **policía administrativa** respecto de las entidades financieras, la cual ejerce de manera permanente e ininterrumpida, a través de diferentes instrumentos, los cuales van desde la simple presentación de informes hasta la toma de posesión de la entidad vigilada, y con la previsión de mecanismos coercitivos y sancionatorios” (4).

“Teniendo en claro entonces que la comisión (actual **Supervalores**) es una entidad de **policía administrativa económica** por medio de la cual el Estado realiza su función de intervención en la economía en el campo específico del mercado de valores, es preciso señalar que su accionar discurre a través de dos tipos de medidas; las de carácter puramente preventivo y las sancionatorias o de carácter represivo…” (5).

“Para la Sala, la decisión adoptada en los actos acusados no es otra que el resultado del ejercicio del **poder de policía** que le asiste a la **Superintendencia de Industria y Comercio**…” (6).

“**La Superintendencia ejerce facultades de policía administrativa**, con el objeto de cumplir las funciones de vigilancia en relación con el suministro en los servicios públicos y del control de las personas prestadoras; para ello tiene facultades sancionatorias y de intervención estatal por las violaciones contra la ley y los actos administrativos a que estos se deben sujetar. Sus medidas comprenden la imposición de multas, concertar planes de gestión y la toma de posesión de entidades o empresas” (7) (resaltado de la Sala).

La policía administrativa, a su vez, se presenta como una facultad estatal de limitación y regulación de los derechos y libertades de los asociados con la finalidad de preservar el orden público, y está constituida por el poder de policía, el cual es de carácter normativo y corresponde a la facultad de expedición de regulaciones generales, de carácter legal, a cargo del Congreso de la República o reglamentario, ejercido por autoridades administrativas; la función de policía, que implica la expedición de actos jurídicos concretos, tendientes a dar aplicación a la regulación general; y la actividad de policía, que se manifiesta mediante operaciones materiales, de uso de la fuerza pública, tendientes a la ejecución de la función de policía, es decir, al cumplimiento de esas disposiciones particulares.

Dentro de este marco, la actividad de las superintendencias, corresponde al ejercicio de la función de policía, que se halla subordinada al poder de policía, lo que significa que su actuación está dirigida a la cumplida aplicación de las normas que regulan el campo de actividad sobre el cual aquellas ejercen las funciones de inspección, vigilancia y control que les son encomendadas, con miras además, a propender por la protección del sector económico o social objeto de control, por su desarrollo y estabilidad, así como por el cumplimiento de las demás funciones que específicamente se le hayan encomendado a la respectiva superintendencia, a partir del cumplimiento de su actividad principal de inspección, vigilancia y control.

2.1. Las funciones de inspección, vigilancia y control:

En general, como ya se dijo, las superintendencias desarrollan funciones de inspección, vigilancia y control, sobre actividades económicas públicas y privadas que se consideran de interés público y que la Constitución Política determina; tales funciones corresponden, según su definición, a las siguientes actuaciones (8):

Inspección: Es la acción y efecto de inspeccionar, es decir, examinar, reconocer atentamente una cosa. Cargo y cuidado de velar sobre una cosa.

Vigilancia: Cuidado y atención exacta en las cosas que están a cargo de cada uno; jurídicamente, se entiende como “Cuidado, celo y diligencia que se pone o ha de ponerse en las cosas y asuntos de la propia incumbencia // Servicio público destinado a velar por determinadas instituciones, personas y cosas” (9).

Control: Inspección, fiscalización, intervención. Dominio, mando, preponderancia.

Conforme a estas definiciones, se deduce que la finalidad primordial de las superintendencias no es la de establecer reglas de conducta para los destinatarios de su vigilancia y control, sino que es la de velar por el estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico que regula el desarrollo y ejercicio de las actividades de las personas que actúan en los distintos campos en los que tales entidades ejercen sus funciones de inspección y vigilancia, es decir, que se trata de verificar la correcta aplicación de las leyes y decretos que rigen las distintas actividades objeto de control por parte de las superintendencias, con miras a la protección del desarrollo y equilibrio del respectivo sector y principalmente, a los usuarios de los distintos servicios que lo componen.

Así mismo, se colige que, para el eficaz ejercicio de las funciones a su cargo y para el logro de la finalidad para la cual fueron atribuidas, las superintendencias cuentan con una serie de facultades sancionatorias otorgadas legalmente, que les permite tener acceso a la información que requieren sobre la forma como las actividades sometidas a su inspección y vigilancia se adelantan, facultades dentro de las cuales se halla, generalmente, la de impartir ciertas instrucciones necesarias para facilitar su labor.

Sobre esta facultad de impartir instrucciones y expedir circulares, la Sección Primera del Consejo de Estado, ha dicho:

“Sobre el particular, han sido copiosas las precisiones jurisprudenciales y doctrinarias sobre el alcance jurídico de las circulares externas y las instrucciones de servicio. A manera de ilustración, basta citar algunas así:

“El alcance jurídico de los Actos Administrativos de servicio, es el de instruir, orientar o coordinar a la administración, pero, jamás tienen la virtualidad de obligar, ejemplo los conceptos de los asesores jurídicos; los certificados de tiempo de servicio (10).

“ …”.

“Puede ocurrir, que por extralimitación de funciones, o por error de técnica administrativa, en una circular o carta de instrucción, se expidan decisiones, que son verdaderos actos administrativos, en tal caso se deben reconocer, y pueden ser demandables por vicios en su formación, ante la jurisdicción en lo contencioso administrativo, lo cual ocurre con demasiada frecuencia”(11).

De la misma manera, la jurisprudencia del Consejo de Estado, en reiteradas ocasiones ha sostenido que si las circulares o las cartas de instrucción, tienen por objeto dar a conocer el pensamiento o concepto del superior jerárquico a sus subalternos, en relación con determinadas materias, o impartir instrucciones a los empleados de las distintas dependencias sobre la mejor manera de cumplir las disposiciones normativas, sin que se contengan decisiones, se está en presencia de simples actos de servicio. “Pero si en las circulares de servicio, o con ocasión de ellas, **se adoptan nuevas prescripciones, no comprendidas en disposiciones precedentes**, se trata de actos administrativos ordinarios, que crean situaciones jurídicas, susceptibles de invalidarse por las causas generales”(12) (destacado fuera del texto).

Y en reciente providencia emanada de esta Sala se manifestó sobre el particular: “Esa posibilidad de demandar las circulares de servicio está condicionada a que las mismas contengan una decisión de la autoridad pública, capaz de producir efectos jurídicos y puedan, en consecuencia, tener fuerza vinculante frente al administrado, pues de no ser así, si la circular se limita a reproducir lo decidido por otras normas, para efectos de instruir a los funcionarios encargados de ejercer determinadas competencias, entonces la circular no será un acto pasible de demanda”(13) (Cfr. C. de Estado. Sec. 1ª, sent. feb. 10/2000. C.P. Olga Inés Navarrete Barrero)”(14).

Las superintendencias, entonces, cuentan por regla general, con la facultad de instruir a los destinatarios de su vigilancia y control sobre la forma de ejecutar de la mejor manera posible las normas que regulan sus actividades, y respecto de ciertos requisitos que ellos deben cumplir en aras de facilitar las labores de verificación y encauzamiento de las actividades, que son necesarias para la efectiva vigilancia y control a cargo de dichas entidades.

No obstante, es necesario advertir que esa facultad de impartir instrucciones o de expedir circulares, es distinta de la facultad reglamentaria que constitucionalmente (art. 189, num. 11) le corresponde al Presidente de la República y que él ejerce a través de decretos, mediante los cuales busca la cumplida ejecución de las leyes, es decir, hacerlas operativas y ejecutables, sin desbordar los precisos límites que ellas establecen.

La Corte Constitucional, refiriéndose a la facultad de “regulación” de las comisiones de regulación de servicios públicos domiciliarios, se pronunció en los siguientes términos (15):

“Ahora bien, se hace necesario que la Corte precise el alcance y las implicaciones jurídicas de la atribución de “regular”, toda vez que si se le otorgara el sentido de sustituir al legislador en estas materias, o el de dictar reglas sobre servicios públicos sin base en las prescripciones legislativas ni en las políticas del gobierno, se violaría la Constitución, y el parágrafo debería ser declarado inexequible.

A juicio de la Corte, las comisiones no pueden asumir una función reglamentaria directa de los preceptos constitucionales, ni pasar por alto su sujeción a la ley y a las disposiciones gubernamentales.

(…).

Y también debe advertirse que ni de la autorización legal al Presidente para delegar ni del hecho mismo de que delegue puede desprenderse una aptitud o capacidad normativa de las comisiones que pueda equipararse a la ley o competir con ella ni tampoco la atribución de reglamentar las leyes en materia de servicios públicos, la que es exclusiva del Presidente de la República en los términos del artículo 189, numeral 11, de la Constitución, y por tanto indelegable. Así, pues, los actos de regulación de las comisiones están en un todo sujetos a la ley, a los decretos reglamentarios que expida el Presidente y a las políticas que fije el Gobierno Nacional en la respectiva área; además es claro que, al estar las comisiones adscritas a los ministerios de Desarrollo Económico, Minas y Energía y Comunicaciones, de conformidad con la norma que se estudia, cada una de ellas está subordinada a las orientaciones y políticas del correspondiente Ministro, toda vez que, al tenor del artículo 208 de la Carta, a los ministros corresponde ser jefes de la administración en sus respectivas dependencias. Lo anterior sin perjuicio de repetir que el Presidente de la República, según el artículo 189 constitucional, es suprema autoridad administrativa.

No sobra señalar que las demás funciones a las que se refiere el artículo 370 superior, esto es la inspección, el control y la vigilancia de las entidades que presten los servicios públicos domiciliarios, las ejerce el Presidente, según expresa disposición constitucional, por medio de la Superintendencia de Servicios Públicos (…).

(…).

En materia de servicios públicos domiciliarios, debe resaltarse que la regulación -como función presidencial delegable en las referidas comisiones- no es lo que ha considerado alguna parte de la doctrina, es decir, un instrumento normativo para “completar la ley”, o para llenar los espacios que ella pueda haber dejado, y menos para sustituir al legislador si este nada ha dispuesto, pues ello significaría la inaceptable y perniciosa posibilidad de entregar al Presidente de la República —y, más grave todavía, a sus delegatarios— atribuciones de legislador extraordinario, distintas a las señaladas por la Carta, en manifiesta contravención de los postulados del Estado de derecho, entre los cuales se encuentran el principio de separación de funciones de los órganos del Estado (art. 113 Ibídem), el carácter singular del Presidente como único funcionario que puede ser revestido de facultades extraordinarias temporales y precisas (C.P., art. 150, num. 10) y las estrictas condiciones exigidas por la Constitución para que a él sean transferidas transitoria y delimitadamente las funciones legislativas.

En efecto, “completar” según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, significa “añadir a una magnitud o cantidad las partes que le faltan”, y ello implica que “regular” ha sido erróneamente asimilado a “legislar”, en tanto ha sido entendida como la función de llenar los vacíos legales. Y como se vio, el artículo 370 de la Constitución condiciona la potestad reguladora del Presidente a que ella se haga “con sujeción a la ley”, no “para completar la ley”.

Tampoco resultan ajustadas a la Constitución otras interpretaciones doctrinarias que han venido haciendo carrera en nuestro medio, consistentes en que las resoluciones de las comisiones de regulación “en forma conjunta con la ley forman una proposición jurídica”, y que a diferencia de los decretos reglamentarios pueden “llenar los vacíos legislativos dejados por el legislador”, en la medida en que son actos de creación de derecho.

Este tipo de interpretaciones es abiertamente opuesto a la Constitución, ya que ellas otorgan a los actos de las comisiones —**que la Corte estima subalternos de la política trazada por la ley y por los decretos reglamentarios**— un alcance normativo general de alta jerarquía y le confieren la atribución inconstitucional de “crear derecho” en forma compartida con el legislador ordinario, o la de desplazarlo, e incluso la de formulación de normas “como atribución constitucional propia”. Se ha llegado al extremo de definir las disposiciones reguladoras como una “legislación secundaria”, y ello bajo la desacertada importación de modelos foráneos que no encajan dentro de nuestro sistema jurídico, y que han sido acogidos sin tener en cuenta las muy diversas bases fácticas y jurídicas que han moldeado los diferentes sistemas. También se ha dicho erróneamente que, en virtud de la delegación, las comisiones podrían llegar a derogar leyes y aún a dictar normas “de aplicación preferente frente a ellas”, todo lo cual desnaturaliza el concepto mismo de delegación de funciones administrativas, pues excede los límites de ellas, y rompe la estructura de separación funcional prevista en la Constitución (C.P., arts. 113 y 150).

A juicio de la Corte, estas interpretaciones se apartan de los preceptos constitucionales, pues de ninguna forma se puede admitir que órganos administrativos asuman extraordinariamente una función legislativa, salvo en los casos y bajo las condiciones que la propia Carta contempla en cabeza del Presidente de la República. Aceptar aquella posibilidad afectaría gravemente el principio democrático.

Por otra parte, como se ha advertido, la regulación tampoco se asimila a una función reglamentaria propia del Presidente de la República, y ello por cuanto esta facultad encuentra su fundamento en un texto diferente (C.P., art. 189, num. 11). En efecto, esta última disposición constitucional define la potestad reglamentaria como la facultad presidencial para expedir decretos, resoluciones y órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes, mientras que el artículo 370 se refiere a la fijación de políticas generales, con arreglo a ley, en dos materias muy precisas: administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios.

Así pues, para la Corte resulta claro que la **regulación de los servicios públicos domiciliarios**, a la luz de los preceptos superiores y siguiendo la definición legal, **es tan solo una forma de intervención estatal en la economía** para corregir los errores de un mercado imperfecto y delimitar el ejercicio de la libertad de empresa, así como para preservar la sana y transparente competencia, con el fin de lograr una mejor prestación de aquellos, **y sin que tal función implique la asunción de competencias legislativas o reglamentarias**. **Las atribuciones pertinentes se deben ejercer respetando la ley, el reglamento y las directrices del gobierno, a través de los respectivos ministros**.

**La regulación es básicamente un desarrollo de la potestad de policía para establecer los contornos de una actividad específica**, en un ámbito en el que han desaparecido los monopolios estatales. Aquella tiene como fines primordiales asegurar la libre competencia y determinar aspectos técnico-operativos que buscan asegurar la prestación eficiente de los servicios.

(…).

Repite la Corte que no se trata de funciones legislativas o de atribuciones de creación de normatividad paralela a la ley, o encaminada a cubrir sus vacíos, ni tampoco de una sustitución de la propia ley ni de la potestad reglamentaria, exclusiva del Presidente de la República. Solamente sobre la base de estos criterios se declara la exequibilidad de las indicadas normas, pues bajo cualquier otro entendido son inconstitucionales” (Las negrillas son de la Sala).

Conforme a lo anterior, ni siquiera la expresa facultad de regulación como la otorgada a las comisiones de regulación de servicios públicos domiciliarios, puede entenderse como sustitutiva o equivalente a la facultad reglamentaria de la ley, como tampoco lo son, así mismo, los poderes de instrucción con los que cuentan las superintendencias.

En otra providencia, en la que se refirió a las facultades de la Superintendencia de Valores, la Corte Constitucional sostuvo (16):

“La actividad del Estado en estas materias no se agota en la definición de políticas, en la expedición de las leyes marco, ni en la de los decretos reglamentarios… sino que necesita desarrollarse en concreto, bien mediante normas generales que, **en virtud de una competencia residual, expidan entes administrativos como las superintendencias en lo no establecido por la normatividad jerárquicamente superior, ya por las actividades de control, inspección y vigilancia** (…).

**Es preciso entonces, que, con arreglo a las normas generales de la ley marco y según los reglamentos del gobierno**, se organice el mercado público de valores, mediante un sistema eficiente a cargo de un organismo público responsable, que ejecute las políticas fijadas por la ley y por el gobierno (…), que consagre las formas específicas de control y vigilancia, así como las sanciones aplicables a las infracciones (…)” (resalta la Sala).

No cabe duda entonces, de que las superintendencias son entidades administrativas que se hallan subordinadas a la suprema autoridad administrativa, esto es, al Presidente de la República, cuyas funciones de inspección, vigilancia y control asumen aquellas por delegación, y que sus actuaciones deben respetar el orden jerárquico normativo que rige en nuestro sistema jurídico, dentro del cual, la facultad de reglamentación de la ley le ha sido atribuida constitucionalmente y de manera privativa al primer mandatario.

Como quedó mencionado, las superintendencias son entidades especializadas en el ejercicio de las funciones de inspección, vigilancia o control, más no son las únicas autoridades que ejercen tales funciones.[[544]](#footnote-544)

### Funciones en materia contable de las autoridades de inspección, vigilancia o control

El Código de Comercio facultó a las cámaras de comercio y a dos superintendencias para castigar a quienes llevasen la contabilidad en forma ilegal:

ART. 57.— En los libros de comercio se prohíbe:

1. Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren;

2. Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones en el texto de los asientos o a continuación de los mismos;

3. Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere;

4. Borrar o tachar en todo o en parte los asientos, y

5. Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros

ART. 58.—La violación a lo dispuesto en el artículo anterior hará incurrir al responsable en una multa hasta de cinco mil pesos que impondrá la cámara de comercio o la Superintendencia Bancaria o de Sociedades, según el caso, de oficio o a petición de cualquier persona, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes. Los libros en los que se cometan dichas irregularidades carecerán, además, de todo valor legal como prueba en favor del comerciante que los lleve.

Cuando no pueda determinarse con certeza el verdadero responsable de estas situaciones, serán solidariamente responsables del pago de la multa el propietario de los libros, el contador y el revisor fiscal, si éste incurriere en culpa.

Lejos están las cámaras de comercio de poder adelantar los procesos que implica la aplicación del artículo 58 del Código de Comercio. Por otra parte, la legislación ha realizado grandes cambios en el sistema de inspección, vigilancia y control en cabeza de las superintendencias. Aún más: varias entidades que no son superintendencias tienen facultades de inspección, vigilancia o control.

Son varias las disposiciones de la *Ley 222 de 1995* que aluden a las autoridades de inspección, vigilancia o control con relación a la información contable. Así, por ejemplo (las negrillas no son del original):

ART. 31.—Comprobación de operaciones de sociedades subordinadas. El artículo 265 del Código de Comercio quedará así:

ART. 265.—Los respectivos **organismos de inspección, vigilancia o control**, podrán comprobar la realidad de las operaciones que se celebren entre una sociedad y sus vinculados. En caso de verificar la irrealidad de tales operaciones o su celebración en condiciones considerablemente diferentes a las normales del mercado, en perjuicio del Estado, de los socios o de terceros, impondrán multas y si lo considera necesario, ordenarán la suspensión de tales operaciones. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones de socios y terceros a que haya lugar para la obtención de las indemnizaciones correspondientes.

ART. 34.—Obligación de preparar y difundir estados financieros. A fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiere.

El gobierno nacional podrá establecer casos en los cuales, en atención al volumen de los activos o de ingresos sea admisible la preparación y difusión de estados financieros de propósitos general abreviados.

Las **entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control**, podrán exigir la preparación y difusión de estados financieros de períodos intermedios. Estos estados serán idóneos para todos los efectos, salvo para la distribución de utilidades.

ART. 40.—Rectificación de los estados financieros. Las **entidades gubernamentales que ejercen inspección, vigilancia o control**, podrán ordenar rectificar los estados financieros o las notas que no se ajusten a las normas legales.

Tratándose de estados financieros de fin de ejercicio, las rectificaciones afectarán el período objeto de revisión, siempre que se notifique dentro del mes siguiente a la fecha en la cual se hayan presentado en forma completa ante la respectiva autoridad. Pasado dicho lapso las rectificaciones se reconocerán en el ejercicio en curso.

Las rectificaciones se darán a conocer al difundir los estados financieros respectivos y, en todo caso, en la forma y plazo que determine la respectiva entidad gubernamental.

La orden de rectificación sólo tendrá efectos cuando la **entidad gubernamental que ejerce inspección, vigilancia o control** haya resuelto expresamente los recursos a que hubiere lugar, si es que éstos se interpusieron.

ART. 41.—Publicidad de los estados financieros. Dentro del mes siguiente a la fecha en la cual sean aprobados, se depositará copia de los estados financieros de propósito general, junto con sus notas y el dictamen correspondiente, si lo hubiere, en la cámara de comercio del domicilio social. Ésta expedirá copia de tales documentos a quienes lo soliciten y paguen los costos correspondientes.

Sin embargo, las **entidades gubernamentales que ejerzan la inspección, vigilancia o control** podrán establecer casos en los cuales no se exija depósito o se requiera un medio de publicidad adicional. También podrán ordenar la publicidad de los estados financieros intermedios.

ART. 48.—Derecho de inspección. Los socios podrán ejercer el derecho de inspección sobre los libros y papeles de la sociedad, en los términos establecidos en la ley, en las oficinas de la administración que funcionen en el domicilio principal de la sociedad. En ningún caso, este derecho se extenderá a los documentos que versen sobre secretos industriales o cuando se trate de datos que de ser divulgados, puedan ser utilizados en detrimento de la sociedad.

Las controversias que se susciten en relación con el derecho de inspección serán resueltas por la **entidad que ejerza la inspección, vigilancia o control**. En caso de que la autoridad considere que hay lugar al suministro de información, impartirá la orden respectiva.

Los administradores que impidieren el ejercicio del derecho de inspección o el revisor fiscal que conociendo de aquel incumplimiento se abstuviere de denunciarlo oportunamente, incurrirán en causal de remoción. La medida deberá hacerse efectiva por la persona u órgano competente para ello o, en subsidio, por la **entidad gubernamental que ejerza la inspección, vigilancia o control** del ente.

La reciente *Ley 1314 de 2009* contiene diversas normas sobre las autoridades que ejercen inspección, vigilancia o control. Por ejemplo (las negrillas no son del original):

ART. 6º—Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

PAR.—En adelante **las entidades estatales que ejerzan funciones de supervisión**, ejercerán sus facultades en los términos señalados en el artículo 10 de la presente ley.

ART. 7º—Criterios a los cuales debe sujetarse la regulación autorizada por esta ley. Para la expedición de normas de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, observarán los siguientes criterios:

(…) 7. Considerará las recomendaciones que, fruto del análisis del impacto de los proyectos sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica, por **las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control** y por quienes participen en los procesos de discusión pública.

ART. 10.—**Autoridades de supervisión**. Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, corresponde a las **autoridades de supervisión**:

1. Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.

2. Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen.

PAR.—Las facultades señaladas en el presente artículo no podrán ser ejercidas por la Superintendencia Financiera de Colombia respecto de emisores de valores que por ley, en virtud de su objeto social especial, se encuentren sometidos a la vigilancia de otra superintendencia, salvo en lo relacionado con las normas en materia de divulgación de información aplicable a quienes participen en el mercado de valores.

ART. 12.—Coordinación entre entidades públicas. En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación **y de supervisión** obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.

Aunque aún no podemos decir que haya una política legislativa en esta materia, en buena hora normas como las dos leyes mencionadas procuran establecer un régimen uniforme aplicable por todas las autoridades de supervisión. En verdad no existen motivos que justifiquen la actual diversidad normativa, que más bien es un desorden.

Teniendo en cuenta el tema principal de este escrito, de entre las normas que se acaban de citar resaltamos el numeral 1 del artículo 10 de la *Ley 1314 de 2009*, norma que facultó a todas las autoridades de supervisión, no solo a las superintendencias, a vigilar el cumplimiento de las normas “de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas”.

Cada entidad hará uso de los medios e impondrá las sanciones que sus propias normas orgánicas contemplen. Así, aunque todas tienen la misma atribución, cada cual la ejercerá de acuerdo con su estatuto particular.

### Los tipos en blanco

La técnica básica para satisfacer las exigencias del principio de tipicidad implica que en una misma norma se describa la conducta prohibida junto con la pena correspondiente. Sin embargo, en algunos casos resulta prácticamente imposible enumerar cada una de las conductas punibles. Por ello se recurre a expresiones genéricas, omnicomprensivas, con las que se determina la pena que podrá imponerse a cualquiera de las conductas aludidas en forma general. Es así como la doctrina se ocupa de los que denomina *tipos en blanco*, que son, precisamente, aquellas normas que se remiten a otras disposiciones que consagran deberes para someter la violación de cualquiera de ellas a ciertos castigos. El uso de los *tipos en blanco* es una estrategia común en tratándose de contravenciones. Estos son algunos ejemplos:

LEY 100 DE 1993 (Diciembre 23) “Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones

ART. 230.—Régimen sancionatorio. La Superintendencia Nacional de Salud, previa solicitud de explicaciones, podrá imponer, en caso de violación a las normas contenidas en los artículos 161, 168, 178, 182, 183, 188, 204, 210, 225 y 227, por una sola vez, o en forma sucesiva, multas en cuantía hasta de 1.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes a favor de la subcuenta de solidaridad del fondo de solidaridad y garantía.

El certificado de autorización que se le otorgue a las empresas promotoras de salud podrá ser revocado o suspendido por la superintendencia mediante providencia debidamente motivada, en los siguientes casos:

1. Petición de la entidad promotora de salud.

2. Cuando la entidad deje de cumplir cualquiera de los requisitos establecidos para el otorgamiento de la autorización.

3. Cuando la entidad no haya iniciado su actividad en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de otorgamiento del certificado de autorización.

4. Cuando la entidad ejecute prácticas de selección adversa.

5. Cuando se compruebe que no se prestan efectivamente los servicios previstos en el plan de salud obligatorio.

PAR. 1º—El gobierno reglamentará los procedimientos de fusión, adquisición, liquidación, cesión de activos, pasivos y contratos, toma de posesión para administrar o liquidar y otros mecanismos aplicables a las entidades promotoras y prestadoras que permitan garantizar la adecuada prestación del servicio de salud a que hace referencia la presente ley, protegiendo la confianza pública en el sistema.

PAR. 2º—La Superintendencia Nacional de Salud ejercerá las funciones de inspección, control y vigilancia respecto de las entidades promotoras de salud, cualquiera que sea su naturaleza jurídica.

LEY 454 DE 1998 (agosto 4) por la cual se determina el marco conceptual que regula la economía solidaria, se transforma el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas en el Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria, se crea la Superintendencia de la Economía Solidaria, se crea el Fondo de Garantías para las Cooperativas Financieras y de Ahorro y Crédito, se dictan normas sobre la actividad financiera de las entidades de naturaleza cooperativa y se expiden otras disposiciones.

Artículo 36. Funciones de la Superintendencia de la Economía Solidaria. Son facultades de la Superintendencia de la Economía Solidaria para el logro de sus objetivos:

(…) 6. Imponer sanciones administrativas personales. Sin perjuicio de la responsabilidad civil a que haya lugar, cuando cualquier director, gerente, revisor fiscal u otro funcionario o empleado de una entidad sujeta a la vigilancia del Superintendente de la Economía Solidaria autorice o ejecute actos violatorios del estatuto de la entidad, de alguna ley o reglamento, o de cualquier norma legal a que el establecimiento deba sujetarse, el Superintendente de la Economía Solidaria podrá sancionarlo, por cada vez, con una multa hasta de doscientos (200) salarios mínimos a favor del tesoro nacional. El Superintendente de la Economía Solidaria podrá, además, exigir la remoción inmediata del infractor y comunicará esta determinación a todas las entidades vigiladas.

Las multas previstas en este artículo, podrán ser sucesivas mientras subsista el incumplimiento de la norma y se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 1º, 2º y 3º del artículo 208 del estatuto orgánico del sistema financiero.

7. Imponer sanciones administrativas institucionales. Cuando el Superintendente de la Economía Solidaria, después de pedir explicaciones a los administradores o a los representantes legales de cualquier institución sometida a su vigilancia, se cerciore de que éstos han violado una norma de su estatuto o reglamento, o cualquiera otra legal a que deba estar sometido, impondrá al establecimiento, por cada vez, una multa a favor del tesoro nacional de hasta doscientos (200) salarios mínimos, graduándola a su juicio, según la gravedad de la infracción o el beneficio pecuniario obtenido, o según ambos factores.

Las multas previstas en este numeral podrán ser sucesivas mientras subsista el incumplimiento de la norma y se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 1º, 2º y 3º del artículo 208 del presente estatuto. (…)

LEY 689 DE 2001(Agosto 28) “Por la cual se modifica parcialmente la Ley 142 de 1994”.

ART. 13.—Modifícase el artículo 79 de la Ley 142 de 1994, el cual quedará así:

(…)PAR. 2º—Funciones del Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios. Son funciones del Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios las siguientes:

(…) 2. Sancionar, en defensa de los usuarios y para proteger la salud y bienestar de la comunidad, a los alcaldes y administradores de aquellos municipios que presten en forma directa uno o más servicios públicos cuando incumplan las normas de calidad que las comisiones de regulación exijan de modo general, o cuando suspendan el pago de sus obligaciones, o cuando carezcan de contabilidad adecuada o, cuando violen en forma grave las obligaciones que ella contiene.

(…)7. Imponer las sanciones a quienes violen las normas a las que deben estar sujetas, en los términos de los artículos 81 de la Ley 142 de 1994 y 43 de la Ley 143 de 1994

DECRETO 2741 DE 2001 (diciembre 20) Diario Oficial No. 44.659, de 27 de diciembre de 2001 MINISTERIO DE TRANSPORTE Por el cual se modifican los Decretos 101 y 1016 de 2000

ARTÍCULO 6o. Modifícase el artículo 4o. del decreto 1016 de 2000, el cual quedará así:

"Artículo 4. Funciones. La Superintendencia de Puertos y Transporte, en consonancia con la Ley 01 de 1991 y de conformidad con los artículos 41 y 44 del Decreto 101 de 2000 ejercerá las siguientes funciones:

(…) 3. Sancionar y aplicar las sanciones correspondientes por violación a las normas nacionales, internacionales, leyes, decretos, regulaciones, reglamentos y actos administrativos que regulen los modos de transporte, en lo referente a la adecuada prestación del servicio y preservación de la infraestructura de transporte de conformidad con las normas sobre la materia.

Ley 789 de 2002, "por la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo",

ARTÍCULO 24. FUNCIONES Y FACULTADES DE LA SUPERINTENDENCIA DEL SUBSIDIO FAMILIAR. Son funciones y facultades de la Superintendencia del Subsidio Familiar a más de las que se establecen en las disposiciones legales:

(…) 16. Imponer a las instituciones respecto de las cuales tenga funciones de inspección y vigilancia, a los administradores, empleados o revisor fiscal de las mismas, previo el debido proceso, multas sucesivas hasta de dos mil (2.000) salarios mínimos legales diarios vigentes a la fecha de la sanción a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo previsto en esta ley, cuando desobedezcan las instrucciones u órdenes que imparta la Superintendencia sobre violaciones legales reglamentarias o estatutarias. Estas sanciones serán canceladas con cargo al porcentaje de gastos administrativos previstos en esta ley de los ingresos del cuatro por ciento (4%), cuando se trate de sanciones institucionales.

17. Imponer en desarrollo de sus funciones, las siguientes sanciones por violaciones legales, reglamentarias o estatutarias y no por criterios de administración como respeto a la autonomía:

a) Amonestación escrita;

b) Multas sucesivas graduadas según la gravedad de la falta, a los representantes legales y demás funcionarios de las entidades vigiladas, entre cien (100) y mil (1.000) salarios mínimos diarios legales vigentes en la fecha de expedición de la resolución sancionatoria. El producto de éstas multas se girará a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo previsto en la presente ley, y

c. Multas sucesivas a las entidades vigiladas hasta por una suma equivalente a diez mil (10.000) salarios mínimos diarios legales vigentes en la fecha de expedición de la resolución sancionatoria, las cuales serán cancelados con cargo a los gastos de administración y cuyo producto se girará a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo previsto en la presente ley

Estatuto Orgánico del Sistema Financiero ART. 209.—Sustituido. L. 795/2003, art. 45. Sanciones administrativas personales. La Superintendencia Bancaria podrá imponer las sanciones previstas en el presente estatuto a los directores, administradores, representantes legales, revisores fiscales u otros funcionarios o empleados de una institución sujeta a su vigilancia cuando incurran en cualquiera de los siguientes eventos:

a) Incumplan los deberes o las obligaciones legales que les correspondan en desarrollo de sus funciones;

b) Ejecuten actos que resulten violatorios de la ley, de las normas que expida el Gobierno Nacional de acuerdo con la Constitución y la ley en desarrollo de sus facultades de intervención, de los estatutos sociales o de cualquier norma legal a la que éstos en ejercicio de sus funciones o la institución vigilada deban sujetarse;

c) Incumplan las normas, órdenes, requerimientos o instrucciones que expida la Superintendencia Bancaria en ejercicio de sus atribuciones, cuando dicho incumplimiento constituya infracción a la ley;

d) Autoricen o no eviten debiendo hacerlo, actos que resulten violatorios de la ley, de los reglamentos expedidos por el Gobierno Nacional de acuerdo con la Constitución y la ley en desarrollo de sus facultades de intervención, de los estatutos sociales, o de normas o instrucciones que expida la Superintendencia Bancaria en el ejercicio de sus atribuciones.

Lo anterior sin perjuicio de las demás acciones o sanciones a que haya lugar.

ART. 211.—Sustituido. L. 795/2003, art. 45.Sanciones administrativas institucionales.

1. Régimen general.

Están sujetas a las sanciones previstas en el presente estatuto, las instituciones sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria cuando:

a) Incumplan los deberes o las obligaciones que la ley les impone;

b) Ejecuten o autoricen actos que resulten violatorios de la ley, de los reglamentos expedidos por el Gobierno Nacional de acuerdo con la Constitución y la ley en desarrollo de sus facultades de intervención, de los estatutos sociales, o de normas o instrucciones que expida la Superintendencia Bancaria en el ejercicio de sus atribuciones, y (§ 4901)

c) Incumplan las normas, órdenes, requerimientos o instrucciones que expida la Superintendencia Bancaria en ejercicio de sus atribuciones, cuando dicho incumplimiento constituya infracción a la ley; lo anterior sin perjuicio de las demás acciones o sanciones a que haya lugar.

2. Disposiciones relativas a las sociedades administradoras de los fondos de pensiones y de cesantía.

Lo dispuesto en los artículos 83 numeral 2º y 162 numeral 5º de este estatuto se entenderá sin perjuicio de las sanciones que puede imponer la Superintendencia Bancaria en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 209 del mismo.

3. Disposiciones relativas a la prevención de conductas delictivas.

Cuando la violación a que hace referencia el numeral primero del presente artículo recaiga sobre las disposiciones contenidas en el capítulo XVI de la parte tercera del estatuto orgánico del sistema financiero, la multa que podrá imponerse será hasta de mil setecientos cuarenta y dos millones de pesos ($ 1.742.000.000) de 2002.

Adicionalmente, el Superintendente Bancario podrá ordenar al establecimiento multado que destine una suma hasta de mil setecientos cuarenta y dos millones de pesos ($ 1.742.000.000) de 2002 a la implementación de mecanismos correctivos de carácter interno que deberá acordar con el mismo organismo de control.

Estas sumas se reajustarán en la forma prevista en el numeral 3º del artículo 208 de este estatuto.

DECRETO 2355 DE 2006

(Julio 17)

“Por el cual se modifica la estructura de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada y se dictan otras disposiciones”.

ART. 4º—Funciones de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada. Para el cumplimiento de los objetivos previstos la superintendencia, como ente responsable de dirigir, coordinar y ejecutar las funciones de inspección, vigilancia y control sobre los servicios de vigilancia y seguridad privada que se desarrollen en el territorio nacional, cumplirá con las siguientes funciones:

(…) 20. Imponer multas, medidas cautelares y sanciones, tanto a las personas naturales o jurídicas que realicen actividades exclusivas de los vigilados sin contar con la debida autorización, como a los vigilados que incurran en irregularidades, de acuerdo con la reglamentación que para tal efecto se expida.

DECRETO 3523 DE 2009 Por el cual se modifica la estructura de la Superintendencia de Industria y Comercio y se determinan las funciones de sus dependencias

ARTÍCULO 8. Funciones del Superintendente Delegado para la Promoción de la Competencia. Son funciones del Superintendente Delegado para la promoción de la competencia:

(…) 17. lmponer previa investigación, las multas a las que se refiere el numeral 6 del artículo 11 del Decreto 2153 de 1992 o las normas que lo modifiquen o adicionen, a las Cámaras de Comercio por infracción a las leyes, a los estatutos o a cualquier otra norma legal a la que deben sujetarse, así como por la inobservancia de las órdenes e instrucciones impartidas por la Superintendencia de Industria y Comercio. (…)

DECRETO 1023 DE 2012 (Mayo 18) “Por el cual se modifica la estructura de la Superintendencia de Sociedades y se dictan otras disposiciones”.

ART. 7º—Funciones generales de la Superintendencia de Sociedades. La Superintendencia de Sociedades tendrá las funciones establecidas en el Decreto 410 de 1971, el Decreto 1746 de 1991, la Ley 222 de 1995, la Ley 363 de 1997, la Ley 446 de 1998, el Decreto 1517 de 1998, el Decreto 1818 de 1998, la Ley 550 de 1999, la Ley 603 de 2000, el Decreto 2080 de 2000, la Ley 640 de 2001, el Decreto 1844 de 2003, la Ley 1116 de 2006, la Ley 1173 de 2007, la Ley 1258 de 2008, el Decreto 4334 de 2008, la Ley 1314 de 2009, Ley 1429 de 2010, la Ley 1445 de 2011, la Ley 1450 de 2011, el Decreto 19 de 2012 y aquellas que modifiquen o adicionen las anteriores, así como las demás que le señalen las normas vigentes y las que le delegue el Presidente de la República.

22. Imponer multas, sucesivas o no, hasta de doscientos salarios mínimos legales mensuales cada una, a quienes incumplan las órdenes de la superintendencia, quebranten las leyes o sus propios estatutos;

También en materia tributaria existen normas que consagran contravenciones, algunas utilizando la técnica de tipos en blanco. Se lee en el Estatuto Tributario:

Artículo 659. Sanción por violar las normas que rigen la profesión. Los Contadores Públicos, Auditores o Revisores Fiscales que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la Administración Tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa, suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta.

En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la Administración Tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.

Las sanciones previstas en este artículo, serán impuestas por la Junta Central de Contadores. El Director de Impuestos Nacionales o su delegado - quien deberá ser contador público - hará parte de la misma en adición a los actuales miembros. (Ley 6/92, art. 54)

Artículo 659-1. Sanción a sociedades de contadores públicos. Las sociedades de contadores públicos que ordenen o toleren que los Contadores Públicos a su servicio incurran en los hechos descritos en el artículo anterior, serán sancionadas por la Junta Central de Contadores con multas hasta de dos millones de pesos ($2.000.000.oo) (Valor año base 1992). La cuantía de la sanción será determinada teniendo en cuenta la gravedad de la falta cometida por el personal a su servicio y el patrimonio de la respectiva sociedad.

Se presume que las sociedades de contadores públicos han ordenado o tolerado tales hechos, cuando no demuestren que, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ejercen un control de calidad del trabajo de auditoría o cuando en tres o más ocasiones la sanción del artículo anterior ha recaído en personas que pertenezcan a la sociedad como auditores, contadores o revisores fiscales. En este evento procederá la sanción prevista en el artículo anterior. (Ley 6/92, art. 54)|

Artículo 660. Suspensión de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria. Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a dos millones de pesos ($2.000.000), originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. Esta sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo y contra la misma procederá recurso de apelación ante el Subdirector General de Impuestos, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción. (Valor año base 1992).

Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las sanciones disciplinarias a que haya lugar por parte de la Junta Central de Contadores.

Para poder aplicar la sanción prevista en este artículo deberá cumplirse el procedimiento contemplado en el artículo siguiente. (Ley 6/92, art. 54)

Artículo 661. Requerimiento previo al contador o revisor fiscal. El funcionario del conocimiento enviará un requerimiento al contador o revisor fiscal respectivo, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la providencia, con el fin de que éste conteste los cargos correspondientes. Este requerimiento se enviará por correo a la dirección que el contador hubiere informado, o en su defecto, a la dirección de la empresa.

El contador o revisor fiscal dispondrá del término de un (1) mes para responder el requerimiento, aportar y solicitar pruebas.

Una vez vencido el término anterior, si hubiere lugar a ello, se aplicará la sanción correspondiente. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto y se comunicará a la Junta Central de Contadores para los fines pertinentes.

Artículo 661-1. Comunicación de sanciones. Una vez en firme en la vía gubernativa las sanciones previstas en los artículos anteriores, la Administración Tributaria informará a las entidades financieras, a la Cámaras de Comercio y a las diferentes oficinas de impuestos del país, el nombre del contador y/o sociedad de contadores o firma de contadores o auditores objeto de dichas sanciones. (Ley 6/92, art. 54)

### Responsabilidad por la conducta omisiva

Las normas legales ordenan actuar de cierta manera (deberes) o exigen abstenerse de llevar a cabo ciertos actos (prohibiciones). Un deber se infringe cuando no se realiza la conducta esperada (conducta omisiva) y una prohibición se comete cuando se realiza el acto reprochado (conducta activa).

El régimen contable contiene deberes y prohibiciones, razón por la cual se le puede desobedecer mediante acciones u omisiones. Así es frecuente que las normas consagren como contravención no llevar contabilidad o no llevarla debidamente.

### Incomunicabilidad de la responsabilidad

Se suele hablar de la *responsabilidad por el hecho de un tercero*. Esta expresión requiere ser explicada, puesto que, aunque parezca lo contrario, una persona no es responsable por lo que otras hacen. Sucede que algunas personas tienen el deber de *vigilar* la actividad de otros, de manera que puede castigárseles cuando fallen en cumplir con su deber de supervisión. Así, ante el indebido comportamiento de un tercero, en realidad son objeto de pena por su propia conducta: no haber hecho el seguimiento debido sobre el tercero.

### Responsabilidad objetiva

Uno de los temas de mayor debate en materia de responsabilidad contravencional tiene que ver con la tesis jurisprudencial según la cual en esta materia la responsabilidad es objetiva.

Según la teoría, para que una conducta pueda ser objeto de castigo se requiere que concurran tres elementos: que la conducta esté tipificada como prohibida, que la conducta se realice sin justificación y que la conducta se realice en forma culpable.

Cierta tendencia teórica sostiene que tratándose de contravenciones basta que la conducta sea típica y antijurídica, sin que se pertinente evaluar si se actuó o no con culpa. Se habla entonces de una responsabilidad objetiva, en la que se incurre por la realización del hecho, en vez de una responsabilidad subjetiva, que supondría un elemento de orden cognitivo, a saber la intención (dolo) o el descuido (negligencia).

La Corte Constitucional[[545]](#footnote-545) ha sostenido:

Debido proceso, derecho de defensa y proscripción de la responsabilidad objetiva

5. El debido proceso, que de conformidad con el artículo 29 de la Constitución se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, tiene como una de sus manifestaciones más importantes el derecho de defensa y este, a su vez, involucra numerosos aspectos, de uno de los cuales deberemos ocuparnos, cual es el la formulación de cargos en el proceso disciplinario, sobre cuyos presupuestos se adoptará la decisión en el presente caso.

La Corte Constitucional ha afirmado en numerosas oportunidades que el derecho disciplinario es una modalidad de derecho sancionatorio, razón por la cual los principios del derecho penal son aplicables en este campo atendiendo sus características particulares y, en consecuencia, en materia disciplinaria tienen vigencia las garantías sustanciales y procesales a favor de la persona investigada, que tienen como propósitos el respeto de los derechos fundamentales del individuo investigado y el control para que la potestad sancionatoria del Estado se realice escrupulosamente dentro del marco de sus competencias legales y constitucionales.[3]

Igualmente la Corte ha sostenido reiteradamente que la Constitución proscribe las formas de responsabilidad objetiva y exige un derecho penal de culpabilidad, pues el hecho punible, para ser sancionable, debe ser imputable a la persona no sólo de manera objetiva (autoría material), sino también subjetiva (culpabilidad), como expresión del reconocimiento al sujeto de su dignidad y libertad en los artículos 1º y 16 de la Constitución.[4]

Ha afirmado igualmente la Corte que “La culpabilidad es la misma responsabilidad plena, la cual comporta un juicio de exigibilidad en virtud del cual se le imputa al servidor estatal la realización de un comportamiento disciplinario contrario a las normas jurídicas que lo rigen, dentro de un proceso que se ha de adelantar con la observancia de las reglas constitucionales y legales que lo regulan, garantizando siempre un debido proceso y el ejercicio pleno del derecho de defensa que le asiste al imputado.”[5]

En pronunciamiento pertinente al asunto que nos ocupa expresó que “El incremento patrimonial debe entonces ser demostrado, en el caso a que alude la disposición impugnada, por la autoridad competente para investigar y sancionar al servidor público, pues la carga de la prueba le corresponde al Estado. "El Estado debe entonces probar la existencia material del ilícito o del injusto típico, esto es, de los elementos que conforman su tipicidad y antijuridicidad, así como la responsabilidad subjetiva de la persona, esto es, la culpabilidad, pues una persona sólo puede ser condenada conforme a una ley preexistente y observando la plenitud de las formas del juicio (29 C.P.)."[6]

Con ocasión del examen de constitucionalidad del artículo 14 de la Ley 200 de 1996 -Código Disciplinario Único-[7], el cual dispone que “En materia disciplinaria queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva y las faltas sólo son sancionables a título de dolo o culpa”, la Corte Constitucional señaló que “El titular de la acción disciplinaria no solamente debe demostrar la adecuación típica y la antijuridicidad de la conducta, pues ésta debe afectar o poner en peligro los fines y las funciones del Estado, sino también le corresponde probar la culpabilidad del sujeto pasivo manifestando razonadamente la modalidad de la culpa, para lo cual debe someterse a las nociones del dolo y culpa, en su definición y alcance, contenidas en el Código Penal.”[8]

Afirmó la Corte en aquella oportunidad que al ser el derecho disciplinario una modalidad del derecho sancionador, su concepción hoy en día debe estar orientada por los principios del Estado social y democrático de derecho previstos en el artículo 1º de la Constitución, garantizando el respeto a las garantías individuales pero también los fines del Estado determinados en el artículo 2º ibídem y para los cuales han sido instituidas las autoridades públicas.[9]

En ese sentido, la corte ha señalado que la sujeción que debe el derecho disciplinario a la Constitución implica que además de garantizar los fines del Estado Social de Derecho, debe reconocer los derechos fundamentales que rigen nuestro ordenamiento jurídico, siendo la culpabilidad uno de ellos según lo consagrado en el artículo 29 Superior en virtud del cual “Toda persona se presume inocente mientras no se le haya declarado judicialmente culpable”.[10]

De lo anterior resulta claro que en nuestro sistema jurídico ha sido proscrita la responsabilidad objetiva y que, por lo tanto, la culpabilidad es “Supuesto ineludible y necesario de la responsabilidad y de la imposición de la pena lo que significa que la actividad punitiva del estado tiene lugar tan sólo sobre la base de la responsabilidad subjetiva de aquellos sobre quienes recaiga.”[11]

Así lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corporación al señalar que “el hecho de que el Código establezca que las faltas disciplinarias solo son sancionables a título de dolo o culpa, implica que los servidores públicos solamente pueden ser sancionados disciplinariamente luego de que se haya desarrollado el correspondiente proceso – con las garantías propias del derecho disciplinario y, en general, del debido proceso -, y que dentro de éste se haya establecido la responsabilidad del disciplinado”[12]

Por lo tanto, no es suficiente que el individuo sujeto a la ley disciplinaria haya ejecutado un hecho tipificado en la misma para que pueda hacérselo responsable disciplinariamente, sino que es indispensable que se le pruebe el elemento subjetivo mediante una valoración de la conducta desarrollada en sus elementos intelectivo (conocimiento) y volitivo (motivación), es decir, que se pruebe su culpabilidad, y sólo a partir de esa comprobación puede hablarse de la comisión de una conducta disciplinariamente sancionable.

También dijo la Corte Constitucional[[546]](#footnote-546):

7. Por último la Corte debe referirse a la acusación según la cual por estar proscrita la posibilidad de imponer sanciones administrativas -como las tributarias- con fundamento en la responsabilidad objetiva del infractor, la culpa en la ocurrencia del ilícito debe ser demostrada en juicio a fin de desvirtuar la presunción de inocencia y garantizar el derecho de defensa, de lo cual se desprendería que no es posible exigir al contribuyente o declarante que liquide sanciones en su contra y que proceda a su pago. Por este cargo el actor acusa de inconstitucionalidad concretamente los artículos 588, 644 y 685 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), que se refieren a auto liquidación de sanciones por corrección de declaraciones; y los artículos 641, 642 y 668 del mismo Estatuto (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), que se refieren a auto liquidación de sanciones por extemporaneidad.

Sobre el tema de la responsabilidad objetiva en materia administrativa, la Corte se ha pronunciado en varias ocasiones: en la Sentencia T- 145 de 1993[[21]](#_ftn21), se estimó que la imposición de sanciones administrativas “de plano”, desconocía el derecho de defensa del sancionado. Se dijo entonces:

“En el presente caso, la vulneración del artículo 29 de la Constitución, depende del alcance del derecho al debido proceso en las actuaciones administrativas, en particular de la posibilidad de imponer sanciones de plano.

“El Constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, **la proscripción de la responsabilidad objetiva -** **nulla poena sine culpa** -, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición delnon bis in idem y de la analogía in malam partem, entre otras.

(...)

“De otra parte, la legislación preconstitucional contencioso administrativa recoge en sus principios orientadores la imparcialidad, publicidad y contradicción de todas las actuaciones administrativas (D. 001 de 1984, art. 3º). **La potestad sancionatoria de la administración debe ceñirse a los principios generales que rigen las actuaciones administrativas, máxime si la decisión afecta negativamente al administrado privándolo de un bien o de un derecho: revocación de un acto favorable, imposición de una multa, pérdida de un derecho o de una legítima expectativa, modificación de una situación jurídica de carácter particular y concreto, etc. En tales casos, la pérdida de la situación jurídico-administrativa de ventaja debe ser consecuencia de una conducta ilegal y culposa cuya sanción sea impuesta al término de un procedimiento en el que esté garantizada la participación del sujeto y el ejercicio efectivo de su derecho de defensa.**

“Esta Corte ha sostenido en relación con el poder de policía, predicable igualmente del poder sancionatorio de la administración, que la imposición de sanciones o medidas correccionales debe sujetarse a las garantías procesales del derecho de defensa y contradicción, en especial al principio constitucional de la presunción de inocencia:

"Los principios contenidos en el artículo 29 de la Constitución tienen como finalidad preservar el debido proceso como garantía de la libertad del ciudadano. **La presunción de inocencia sólo puede ser desvirtuada mediante una mínima y suficiente actividad probatoria por parte de las autoridades represivas del Estado**. **Este derecho fundamental se profana si a la persona se le impone una sanción sin otorgársele la oportunidad para ser oída y ejercer plenamente su defensa.** Las garantías materiales que protegen la libertad de la persona priman sobre las meras consideraciones de la eficacia de la administración.

(...)

“La prevalencia de los derechos inalienables de la persona humana (CP art. 5), entre los que se encuentra la libertad personal, desplaza la antigua situación de privilegio de la administración y la obliga a ejercer las funciones públicas en conformidad con los fines esenciales del Estado, uno de los cuales es precisamente la garantía de eficacia de los derechos, deberes y principios consagrados en la Constitución (CP art. 2). En consecuencia, las sanciones administrativas impuestas de plano, por ser contrarias al debido proceso (CP art. 29), están proscritas del ordenamiento constitucional".[*3*](#_ftn22)

“Con fundamento en lo anterior, no es de recibo el argumento según el cual comprobada la inexactitud de la documentación fundamento de una decisión administrativa procede automáticamente la imposición de la sanción...”

(...)

“La notoriedad de la infracción y la posible prueba objetiva de la misma no justifica una sanción que prive de cualquier elemental garantía de defensa al inculpado, quedando ésta reducida al mero ejercicio posterior de los recursos administrativos.”

En lo referente a la responsabilidad administrativa disciplinaria también la Corte ha descartado la responsabilidad objetiva del disciplinado; muestra de ello son los siguientes conceptos jurisprudenciales:

“Considera la demandante que este artículo al prescribir que "en el proceso disciplinario toda duda razonable se resolverá en favor del disciplinado, cuando no haya modo de eliminarla", vulnera la presunción de inocencia contenida en el artículo 29 de la Carta, pues "si se absuelve a una persona no es porque sea inocente sino porque la duda lo favoreció", entonces "no es entendible cómo a un inocente la duda lo favorece, cuando por encima de todo es inocente".

“El derecho fundamental que tiene toda persona a que se presuma su inocencia, mientras no haya sido declarada responsable, se encuentra consagrado en nuestro Ordenamiento constitucional en el artículo 29, en estos términos: *"Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable****",* lo que significa que nadie puede ser culpado de un hecho hasta tanto su culpabilidad no haya sido plenamente demostrada.**

“Este principio tiene aplicación no sólo en el enjuiciamiento de conductas delictivas, sino también en todo el ordenamiento sancionador -disciplinario, administrativo, contravencional, etc.-, y debe ser respetado por todas las autoridades a quienes compete ejercitar la potestad punitiva del Estado.” (Negrillas fuera del original)

Sin embargo la Corte ha admitido la responsabilidad objetiva en algunos campos del derecho administrativo sancionador, concretamente en el régimen de cambios:

“El establecer por vía de la regulación legal correspondiente, que las infracciones cambiarias no admiten la exclusión de la responsabilidad por ausencia de culpabilidad o de imputabilidad del infractor, o lo que es lo mismo, señalar que la responsabilidad por la comisión de la infracción cambiaria es de índole objetiva, como lo disponen en las partes acusadas los artículos 19 y 21 del Decreto 1746 de 1991, no desconoce ninguna norma constitucional. Claro está que al sujeto de esta acción ha de rodeársele de todas las garantías constitucionales de la libertad y del Derecho de Defensa, como son la preexistencia normativa de la conducta, del procedimiento y de la sanción, las formas propias de cada juicio, la controversia probatoria, la favorabilidad y el NON BIS IN IDEM en su genuino sentido, que proscribe la doble sanción de la misma naturaleza ante un mismo hecho.[[22]](#_ftn23)”

Ahora bien, concretamente en materia de aplicación de sanciones tributarias, sin llegar a admitir la responsabilidad objetiva Corte ha tolerado la disminución de la actividad probatoria de la Administración encaminada a probar la culpa del sancionado: es decir, a partir de ciertas circunstancias debidamente probadas, ha estimado que puede presumirse la culpa y que corresponde al sancionado demostrar la exonerante de culpabilidad[[23]](#_ftn24). En tales casos, el procedimiento de aplicación de la sanción debe dar espacio para el ejercicio del derecho de defensa; en este sentido, en relación concreta con el incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la Corte ha dicho:

“En ese orden de ideas, la sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar (C.P. art. 95 ord 9º) goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal. Además, no se puede olvidar que uno de los principios que gobiernan el sistema tributario es el de eficiencia, según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, a fin de que la cantidad de dinero retirada a los contribuyentes sea casi la misma que la que entra al tesoro del Estado, por lo cual, los procedimientos sancionatorios tributarios deben ser ágiles y lo menos onerosos posibles, con el fin de potenciar el recaudo y disminuir los costos del mismo. En efecto, sería absurdo que componentes importantes de los ingresos fiscales se destinaran a financiar los costos de los procesos administrativos y judiciales creados para asegurar el cumplimiento de los deberes tributarios. Finalmente, **en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho -esto de la no presentación de la declaración- es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.**

“14- Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. En este orden de ideas, la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que en sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, la cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente.

“Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual ésta fue presentada por un agente oficioso. Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que como ya se indicó en esta sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias (CP art. 1º, 29 y 363) sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor.[[24]](#_ftn25)” (Negrillas fuera del original)

Esta misma línea jurisprudencial fue reiterada posteriormente por la Corte, al declarar la constitucionalidad de la obligación de auto liquidar y pagar sanciones por corrección de declaraciones tributarias, contenida en el numeral 1° del artículo 644 del Decreto 624 de 1989[[25]](#_ftn26) (Estatuto Tributario):

“La norma acusada, como bien lo dicen los intervinientes, consagra una sanción por llevar a efecto correcciones en las declaraciones tributarias, situación que supone que el contribuyente, responsable o agente retenedor, no ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones, sino que lo ha hecho en forma inexacta, o incompleta; tal situación, en el supuesto de la norma bajo examen, está siendo reconocida por el propio sujeto incumplido. La presunción de buena fe, se ve reemplazada por la de negligencia y es suficiente soporte jurídico para la imposición de la sanción, sin que por ello pueda entenderse desconocido el principio general de buena fe”[[26]](#_ftn27).

8. Desde la perspectiva de la precedente jurisprudencia, en relación con el cargo que aduce el demandante (según el cual la culpa en la ocurrencia del ilícito debe ser demostrada en juicio a fin de desvirtuar la presunción de inocencia y garantizar el derecho de defensa, de lo cual se desprendería que no es posible exigir al contribuyente o declarante que liquide sanciones en su contra y que proceda a su pago), la Corte debe reiterar que una vez que está probada la inexactitud o extemporaneidad de las declaraciones tributarias, o su falta absoluta de presentación, la imposición subsiguiente de sanciones administrativas no desconoce la presunción general de inocencia. La sola demostración de esas circunstancias, constituye un fundamento probatorio sólido para proceder a su aplicación, sin perjuicio del derecho que asiste al sancionado de demostrar las eximentes que, como la fuerza mayor o el caso fortuito, descartan la culpa en el cumplimiento de los deberes tributarios.

Es decir, en los casos en los cuales conforme a las normas demandadas, concretamente a los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), corresponde a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores auto liquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, debe entenderse, conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, que estas personas tienen el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha sido culpable, pudiendo alegar, por ejemplo, la ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de culpabilidad. Demostrada una de tales eximentes, la Administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción. Bajo esta interpretación, las referidas normas serán declaradas exequibles.

De otro lado, el deber de autoliquidación de sanciones administrativas se justifica en virtud del principio de celeridad y eficacia de la función pública; admitida por el particular su responsabilidad por el desconocimiento de obligaciones para con la Administración, no resulta contrario a la Carta que proceda también al reconocimiento de las consecuencias de tal incumplimiento o de su cumplimiento deficiente, y antes bien desarrolla los referidos postulados de celeridad y eficacia administrativa.

La Corte Constitucional previamente había sostenido[[547]](#footnote-547):

Responsabilidad objetiva y predeterminación del órgano sancionador.

17. El actor también considera que el artículo 659 del E.T, y en especial la expresión relativa a emitir dictámenes contrarios a las normas de auditoría, implican una violación de la Carta, pues consagran una forma de responsabilidad objetiva, ya que no indican la manera como se determina la culpabilidad en esta conducta.

La Corte coincide con el actor en que en Colombia, conforme al principio de dignidad humana y de culpabilidad acogidos por la Carta (CP arts 1º y 29), está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora. Sin embargo, ello no significa que ese artículo sea inconstitucional por no establecer de manera expresa que la conducta de estos profesionales debe ser culpable, pues esa disposición debe ser interpretada en consonancia con las normas que regulan la materia sancionadora, por lo cual se entiende que no se puede sancionar a los contadores, revisores o auditores por el sólo hecho objetivo de producir el resultado descrito. Así por ejemplo, sería totalmente inadmisible que se impusieran las sanciones previstas en la norma a un contador que emita un dictamen contrario a las normas de auditoría, pero que haya efectuado tal conducta como consecuencia de un caso fortuito o de una fuerza mayor. En tal entendido, la Corte considera que el cargo del actor carece de fundamento, pues el artículo acusado debe ser interpretado de conformidad con la Constitución, y es obvio que en un Estado social de derecho, fundado en la dignidad humana (CP art. 1), no es admisible la responsabilidad objetiva en el campo sancionatorio. Además, el artículo 29 establece con claridad un derecho sancionador de acto y basado en la culpabilidad de la persona, pues dice que nadie puede ser juzgado "sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa" y que toda persona se presume inocente "mientras no se le haya declarado judicialmente culpable" (subrayas no originales).

### Debido proceso

En todos los casos que se quiera imponer un castigo a una persona, sea con fundamento en el derecho penal o en cualquier otra manifestación punitiva, es indispensable tramitar un proceso, con observancia de la *plenitud de las formas de cada juicio.* El *debido proceso* es una garantía fundamental, reconocida universalmente. La Corte Constitucional hizo el siguiente resumen[[548]](#footnote-548):

En forma general, como principales elementos integrantes del derecho al debido proceso judicial pueden indicarse: i) El derecho al juez natural, es decir, al juez legalmente competente para adelantar el trámite y adoptar la decisión de fondo respectiva, con carácter definitivo; dicho juez debe ser funcionalmente independiente e imparcial y por ello sólo está sometido al imperio de la ley (Arts. 228 y 230 C. Pol.); ii) El derecho a ser juzgado con la plenitud de las formas propias de cada juicio; iii) El derecho a la defensa, que consiste en la facultad de pedir y allegar pruebas y controvertir las que se alleguen en su contra, formular peticiones y alegaciones e impugnar las decisiones que se adopten. El ejercicio de este derecho tiene como presupuesto indispensable la publicidad del proceso, mediante las citaciones para obtener comparecencia, los traslados de actos procesales de las partes o de los auxiliares de la justicia, y las notificaciones, comunicaciones y publicaciones de las decisiones adoptadas; iv) El derecho a obtener decisiones ceñidas exclusivamente al ordenamiento jurídico, en razón de los principios de legalidad de la función pública y de independencia funcional del juez, con prevalencia del derecho sustancial (Arts. 6º, 121, 123, 228 y 230 C. Pol.); v) El derecho a que las decisiones se adopten en un término razonable, sin dilaciones injustificadas.

Hasta antes de la expedición del actual Código Contencioso Administrativo, la construcción de reglas que desarrollaran de forma precisa y adecuada el debido proceso en materia contravencional era aún una tarea por realizar. Se habían concretado algunos esfuerzos, entre los cuales puede mencionarse, a título de ejemplo, las siguientes disposiciones contempladas en el *Estatuto Orgánico del Sistema Financiero*:

ART. 208.—Sustituido. L. 795/2003, art. 45.Reglas generales. Se establece en esta parte del estatuto el régimen sancionatorio administrativo aplicable a las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, así como a los directores, administradores, representantes legales, revisores fiscales u otros funcionarios o empleados de éstas.

La facultad sancionatoria administrativa de la Superintendencia Bancaria se orienta y ejerce de acuerdo con los siguientes principios, criterios y procedimientos:

1. Principios.

La Superintendencia Bancaria en la aplicación de las sanciones administrativas orientará su actividad siguiendo los siguientes principios:

a) Principio de contradicción, la Superintendencia Bancaria tendrá en cuenta los descargos que hagan las personas a quienes se les formuló pliego de cargos y la contradicción de las pruebas allegadas regular y oportunamente al proceso administrativo sancionatorio;

b) Principio de proporcionalidad, según el cual la sanción deberá ser proporcional a la infracción;

c) Principio ejemplarizante de la sanción, según el cual la sanción que se imponga persuada a los demás directores, administradores, representantes legales, revisores fiscales o funcionarios o empleados de la misma entidad vigilada en la que ocurrió la infracción y demás entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, de abstenerse de vulnerar la norma que dio origen a la sanción, y

d) Principio de la revelación dirigida, según el cual la Superintendencia Bancaria podrá determinar el momento en que se divulgará la información en los casos en los cuales la revelación de la sanción puede poner en riesgo la solvencia o seguridad de las entidades vigiladas consideradas individualmente o en su conjunto. Adicionalmente, la Superintendencia Bancaria aplicará los principios orientadores de las actuaciones administrativas establecidos en el artículo 3º del Código Contencioso Administrativo.

2. Criterios para graduar las sanciones administrativas.

Las sanciones por infracciones administrativas a que se hace mención en este artículo, se graduarán atendiendo los siguientes criterios, en cuanto resulten aplicables:

a) La dimensión del daño o peligro a los intereses jurídicos tutelados por la Superintendencia Bancaria, de acuerdo con las atribuciones que le señala el presente estatuto;

b) El beneficio económico que se hubiere obtenido para el infractor o para terceros, por la comisión de la infracción, o el daño que tal infracción hubiere podido causar;

c) La reincidencia en la comisión de la infracción;

d) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora o de supervisión de la Superintendencia Bancaria;

e) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción, o cuando se utiliza persona interpuesta para ocultarla o encubrir sus efectos;

f) El grado de prudencia y diligencia con que se hayan atendido los deberes o se hayan aplicado las normas legales pertinentes;

g) La renuencia o desacato a cumplir, con las órdenes impartidas por la Superintendencia Bancaria;

h) El ejercicio de actividades o el desempeño de cargos sin que se hubieren posesionado ante la Superintendencia Bancaria cuando la ley así lo exija;

i) El reconocimiento o aceptación expresos que haga el investigado sobre la comisión de la infracción antes de la imposición de la sanción a que hubiere lugar.

Estos criterios de graduación no se aplicarán en la imposición de aquellas sanciones pecuniarias regladas por normas especiales, cuya cuantía se calcula utilizando la metodología indicada por tales disposiciones, como son las relativas a encaje, niveles adecuados de patrimonio, márgenes de solvencia, posición propia, inversiones obligatorias, máximos y mínimos de inversión y demás controles de ley aplicables a las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria.

3. Sanciones.

Las siguientes son las sanciones de carácter administrativo que la Superintendencia Bancaria puede imponer:

a) Amonestación o llamado de atención;

b) Multa pecuniaria a favor del tesoro nacional. Cuando se trate de las sanciones previstas en el artículo 209 de este estatuto, la multa podrá ser hasta de ciento diez millones de pesos ($ 110.000.000) del año 2002. Cuando se trate de las sanciones previstas en el artículo 211 de este estatuto y no exista norma especial que establezca la respectiva sanción, la multa podrá ser hasta de quinientos cincuenta millones de pesos ($ 550.000.000) del año 2002;

c) Suspensión o inhabilitación hasta por cinco (5) años para el ejercicio de aquellos cargos en entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria que requieran para su desempeño la posesión ante dicho organismo;

d) Remoción de los administradores, directores, representantes legales o de los revisores fiscales de las personas vigiladas por la Superintendencia Bancaria. Esta sanción se aplica sin perjuicio de las que establezcan normas especiales;

e) Clausura de las oficinas de representación de instituciones financieras y de reaseguros del exterior.

Las sumas indicadas en este numeral se ajustarán anualmente, en el mismo sentido y porcentaje en que varíe el índice de precios al consumidor suministrado por el DANE.

Las multas pecuniarias previstas en este artículo podrán ser sucesivas mientras subsista el incumplimiento que las originó.

4. Procedimiento administrativo sancionatorio.

a) Inicio de la actuación. La actuación administrativa para determinar la comisión de infracciones podrá iniciarse de oficio, por informes recibidos de terceros, mediante la práctica de visitas administrativas de inspección, vigilancia y control, por traslado de otras autoridades, por quejas o informes de personas naturales o jurídicas y, en general, por cualquier otro medio que ofrezca credibilidad;

b) Actuación administrativa. Para la determinación de las infracciones administrativas los funcionarios competentes, en la etapa anterior a la formulación de cargos, practicarán las pruebas de acuerdo con las disposiciones que las regulen, respetando siempre los derechos fundamentales. El trámite posterior se sujetará a lo previsto de manera especial en este artículo y en general en el estatuto orgánico del sistema financiero y, en lo no regulado de manera especial, a lo dispuesto en el Código Contencioso Administrativo.

A las actuaciones de la Superintendencia Bancaria en esta materia no se podrá oponer reserva; sin embargo, los documentos que se obtengan seguirán amparados por la reserva que la Constitución y la ley establezca respecto de ellos y quienes tengan acceso al expediente respectivo están obligados a guardar la reserva aplicable sobre los documentos que allí reposen;

c) Divisibilidad. El procedimiento administrativo sancionatorio es divisible. En consecuencia, se podrán formular y notificar los cargos personales y los institucionales de manera separada e imponer las correspondientes sanciones en forma independiente. Sin embargo, cuando se trate de unos mismos hechos o de hechos conexos se procurará dar traslado a los investigados en forma simultánea, con el fin de poder confrontar sus descargos, precisando en cada caso cuáles cargos se proponen a título personal y cuáles a título institucional;

d) Dirección para notificaciones. La notificación de las actuaciones adelantadas deberá efectuarse en la dirección de la institución vigilada que aparezca en la oficina de registro de la Superintendencia Bancaria o en la que haya indicado el investigado en la hoja de vida presentada para su posesión en la misma superintendencia, teniendo en cuenta las actualizaciones que se hayan realizado para efecto de notificaciones en dicha oficina o en la hoja de vida.

En el caso de instituciones vigiladas que cuenten con casillero de correspondencia en la Superintendencia Bancaria, de conformidad con la reglamentación que ésta expida al efecto, las notificaciones mediante comunicación previstas en el literal f) de este numeral, de carácter institucional o las personales a los administradores indicados en el artículo 22 de la Ley 222 de 1995, que presten sus servicios a una entidad vigilada al momento de la notificación, podrán hacerse a través del casillero de correspondencia.

Cuando según los registros de la Superintendencia Bancaria el investigado a título personal hubiere dejado de prestar sus servicios a la institución vigilada en la que ocurrieron los hechos, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la dirección que establezca la Superintendencia Bancaria mediante la verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas o directorios.

Cuando no haya sido posible establecer la dirección del investigado por ninguno de los medios señalados anteriormente, las actuaciones de la Superintendencia Bancaria le serán notificadas por medio de publicación de un aviso en un diario de amplia circulación nacional.

Si durante el desarrollo del procedimiento administrativo sancionatorio el investigado o su apoderado señalan expresamente una dirección para que se le notifiquen las actuaciones correspondientes, la Superintendencia Bancaria deberá hacerlo a esa dirección a partir de dicho momento y mientras el investigado o su apoderado, mediante comunicación escrita dirigida al funcionario bajo cuya competencia se adelante el procedimiento, no manifiesten el cambio de dirección específica anotada;

e) Formas de notificación. Las notificaciones dentro de la actuación administrativa sancionatoria serán personales, por edicto, por aviso o mediante comunicación.

Las resoluciones que pongan fin a la actuación administrativa y las que resuelvan el recurso interpuesto contra éstas se notificarán personalmente, o por edicto si el interesado no compareciere dentro del término de los cinco (5) días siguientes al envío por correo certificado de la citación respectiva.

Los demás actos que se expidan se notificarán mediante comunicación. No obstante, cuando se trate de actuaciones de carácter personal respecto de quienes al momento de la notificación no ostenten la calidad de administrador de una entidad vigilada en los términos del artículo 22 de la Ley 222 de 1995, la notificación del pliego de cargos se hará en forma personal.

En los casos en los que por carecerse de dirección conocida no pudiere efectuarse la notificación respectiva, procederá la notificación mediante aviso en un diario de amplia circulación nacional;

f) Notificación por comunicación. Esta modalidad de notificación se hará mediante envío por correo certificado de una copia del acto correspondiente a la dirección determinada conforme al literal d) de este numeral, y se entenderá surtida en la fecha de su recibo.

En los eventos en los que se cuente con casillero de correspondencia conforme a lo previsto en el literal d) de este numeral, la notificación por comunicación podrá hacerse mediante el depósito de copia del acto en el casillero correspondiente y se entenderá surtida en la fecha de su retiro del mismo;

g) Formulación de cargos. Si el funcionario competente considera que los hechos investigados constituyen una posible infracción, formulará los cargos correspondientes a los presuntos infractores mediante acto motivado, contra el cual no procede recurso alguno.

El acto de formulación de cargos deberá contener una síntesis de los hechos constitutivos de las posibles infracciones, de las pruebas allegadas hasta ese momento y de las normas que se estiman infringidas.

Tratándose de cargos fundados en informes de visita, como síntesis de la prueba se dará traslado del informe, adjuntando copia del mismo, y poniendo a disposición del investigado en las dependencias de la superintendencia los papeles de trabajo que lo soporten, sin perjuicio de reseñar los medios de prueba distintos al informe de visita y sus soportes que existieren;

h) Término de traslado del acto de formulación de cargos. El término de traslado del acto de formulación de cargos a los presuntos infractores será de treinta (30) días contados a partir del día siguiente a su notificación. Durante dicho término el expediente respectivo estará a disposición de los presuntos infractores en las dependencias del funcionario que hubiere formulado los cargos.

El traslado es la única oportunidad en que los presuntos infractores pueden presentar los descargos que consideren pertinentes. Durante este término podrán solicitar la práctica de pruebas, aportarlas u objetar las obtenidas antes de la formulación de cargos;

i) Período probatorio. Las pruebas solicitadas se decretarán cuando sean conducentes, pertinentes y eficaces para el esclarecimiento de los hechos materia de investigación. Se aceptarán las aportadas si llenan los anteriores requisitos. Se denegarán las que no los cumplan y se ordenará de oficio las que se consideren pertinentes, mediante acto motivado que señalará el término para su práctica, que no podrá exceder de dos (2) meses si se trata de pruebas a practicarse en el territorio nacional, o de cuatro (4) meses, si deben practicarse en el exterior. La práctica de las pruebas comenzará a realizarse después de transcurridos cinco (5) días desde la fecha de notificación por comunicación del acto respectivo;

j) Recursos contra el acto de pruebas. Contra el acto que deniegue total o parcialmente las pruebas solicitadas procede únicamente el recurso de reposición, ante el funcionario que lo dictó, dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de su notificación. Contra el que decrete todas las pruebas solicitadas no procederá ningún recurso; tampoco procederá ningún recurso en relación con las pruebas decretadas de oficio;

k) Valoración probatoria. Las pruebas se valorarán en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica, atendiendo la naturaleza administrativa de la infracción, la índole objetiva de la responsabilidad correspondiente y los propósitos perseguidos por el régimen sancionatorio;

l) Recursos en vía gubernativa contra la resolución sancionatoria. Contra la resolución que imponga cualquier sanción procederá únicamente el recurso de apelación, ante el inmediato superior del funcionario que profirió el acto, el cual deberá interponerse dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación. Contra la sanción prevista en el literal ñ) de este numeral, procederá únicamente el recurso de reposición. Respecto de las sanciones impuestas por el Superintendente Bancario y las decisiones a que alude el artículo 335 del presente estatuto, procederá únicamente el recurso de reposición.

En lo no previsto en este artículo y en general en el estatuto orgánico del sistema financiero, la interposición y trámite de los recursos se sujetará a lo previsto en el título II del libro 1 del Código Contencioso Administrativo;

m) Suspensión de términos. El término previsto para expedir y notificar la resolución que ponga fin a la actuación se suspenderá en los siguientes casos:

1. Cuando se presente alguna de las causales de recusación o impedimento establecidas en el Código Contencioso Administrativo y en el Código de Procedimiento Civil respecto de alguno de los funcionarios que deban realizar diligencias investigativas, practicar pruebas o pronunciar decisiones definitivas dentro del procedimiento administrativo.

El término de suspensión en este evento será igual al que se requiera para agotar el trámite de la recusación o impedimento, de acuerdo con el procedimiento establecido en el Código Contencioso Administrativo.

2. Por el período probatorio de que trata el literal i) de este numeral, caso en el cual la suspensión se contará a partir de la ejecutoria del acto que resuelva sobre las pruebas en la actuación, y por el término que se señale para la práctica de las mismas;

n) Renuencia a suministrar información. Las personas naturales o jurídicas que se rehúsen a presentar los informes o documentos requeridos en el curso de las investigaciones administrativas, los oculten, impidan o no autoricen el acceso a sus archivos a los funcionarios competentes, o remitan la información solicitada con errores significativos o en forma incompleta, serán sancionadas por el funcionario competente en la actuación respectiva con multa a favor del tesoro nacional de hasta diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes al momento de ocurrencia de los hechos que dan lugar a la sanción, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar por violación a las disposiciones que rigen la actividad de las instituciones vigiladas por la Superintendencia Bancaria;

ñ) Procedimiento sancionatorio por renuencia a suministrar información. La sanción establecida en el numeral anterior se impondrá mediante resolución motivada, previo traslado de cargos a la persona a sancionar, quien tendrá un término de cinco (5) días para presentar sus descargos.

El acto de formulación de cargos se deberá notificar, en la forma prevista en el literal d) de este numeral, dentro del mes siguiente a la fecha en que ocurrieron los hechos constitutivos de sanción.

La resolución que ponga fin a la actuación por renuencia deberá expedirse y notificarse dentro de los dos (2) meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al pliego de cargos. Contra esta resolución procede el recurso de reposición, el cual deberá interponerse dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de su notificación y resolverse dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de su interposición.

PAR.—Esta actuación no suspende ni interrumpe el desarrollo del procedimiento administrativo que se adelante para establecer la comisión de infracciones a las disposiciones que rigen la actividad de las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria;

o) Prescripción de la acción de cobro. La acción de cobro por jurisdicción coactiva de las multas que imponga la Superintendencia Bancaria prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de la ejecutoria de las providencias que las impongan. La prescripción podrá decretarse de oficio o a solicitud del deudor.

El término de prescripción de la acción de cobro se interrumpe con la notificación del mandamiento de pago, caso en el cual empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mismo mandamiento;

p) Devolución de multas. En el evento en que el acto administrativo mediante el cual se haya impuesto por la Superintendencia Bancaria una multa a favor del tesoro nacional sea declarado nulo por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, y la multa ya hubiere sido consignada a favor del tesoro nacional, el Ministerio de Hacienda procederá a la devolución de la suma respectiva a la persona a cuyo favor se hubiere proferido la sentencia, lo cual se hará en la forma y términos previstos en la sentencia y en los artículos 176 y siguientes del Código Contencioso Administrativo, y

q) Remisión de obligaciones. Respecto del cobro coactivo de las multas impuestas por la Superintendencia Bancaria a favor del tesoro nacional, así como del cobro de las contribuciones exigidas por la misma, procederá la remisión de obligaciones en los eventos, términos y condiciones y con los efectos previstos para las obligaciones tributarias en la legislación vigente.

La decisión se tomará mediante resolución motivada expedida por el funcionario investido de jurisdicción coactiva en la Superintendencia Bancaria, en la cual se ordenará la terminación y archivo del proceso.

5. Autoliquidaciones

Cuando las entidades vigiladas presenten información financiera y contable a la Superintendencia Bancaria, debidamente certificada por el representante legal y el revisor fiscal, en relación con los informes sobre encaje, niveles adecuados de patrimonio, márgenes de solvencia, posición propia, inversiones obligatorias, máximos y mínimos de inversión y demás controles de ley, dicha información constituye una declaración sobre su cumplimiento o incumplimiento.

Si dentro de los sesenta (60) días siguientes a la presentación de la información aludida no se presentan objeciones por parte de la Superintendencia Bancaria, dicha declaración quedará en firme. La entidad vigilada, podrá por una sola vez, dentro de los quince (15) días siguientes a la presentación de la declaración adicionar o aclarar la información presentada.

En este último caso la Superintendencia Bancaria contará con un plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha de la presentación de la adición o aclaración, para pronunciarse definitivamente. Emitido el pronunciamiento por parte de la superintendencia en dicho plazo, o vencido el término sin que exista pronunciamiento la declaración quedará en firme.

En el evento de que la Superintendencia Bancaria formule objeciones dentro de los sesenta (60) días previstos en este numeral, la entidad vigilada contará con un término, por una sola vez, de quince (15) días contados a partir de la fecha de la comunicación que objete la liquidación, para controvertir la misma. Si la entidad vigilada, dentro de este plazo, no se pronuncia o se allana a las objeciones de la Superintendencia Bancaria la liquidación quedará en firme. Si la controvierte, bajo fundadas razones, el pronunciamiento emitido por el organismo de control sobre las mismas tendrá del carácter de definitivo y dejará en firme la respectiva liquidación.

Una vez quede en firme la declaración presentada o la liquidación que realice la Superintendencia Bancaria, según corresponda, la entidad vigilada deberá proceder a consignar a favor del tesoro nacional dentro de los diez (10) días siguientes el valor de la sanción autoliquidable contemplada en la norma que así lo predetermine.

Transcurrido el plazo precitado sin que se haya efectuado la consignación aludida, se generarán intereses de mora en los términos señalados en el numeral 1º del artículo 212 de este estatuto. En este evento la Superintendencia Bancaria podrá cobrar la obligación por jurisdicción coactiva para lo cual constituye título ejecutivo la declaración junto con la certificación de haber quedado en firme expedida por el funcionario que el Superintendente Bancario determine mediante acto general.

6. Caducidad

La facultad que tiene la Superintendencia Bancaria para imponer sanciones caducará en tres (3) años contados de la siguiente forma:

a) En las conductas de ejecución instantánea, desde el día de su consumación;

b) En las conductas de ejecución permanente o sucesiva, desde la realización del último acto, y

c) En las conductas omisivas, desde cuando haya cesado el deber de actuar.

Cuando en una misma actuación administrativa se investiguen varias conductas, la caducidad de la facultad sancionatoria de la Superintendencia Bancaria se contará independiente para cada una de ellas.

La notificación del acto administrativo sancionatorio correspondiente interrumpirá el término de caducidad de la facultad sancionatoria.

7. Reserva

Las actuaciones que se surtan dentro de los procesos administrativos sancionatorios que adelante la Superintendencia Bancaria, tendrán el carácter de reservadas frente a terceros. Las sanciones no serán objeto de reserva una vez notificadas, sin perjuicio de lo establecido en el literal d) del numeral 1º del artículo 208 del presente estatuto en relación con el principio de revelación dirigida

Ahora bien: mediante la *Ley 1437 de 2011 (Enero 18) “Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”* se dispuso:

Procedimiento administrativo sancionatorio

ART. 47.—Procedimiento administrativo sancionatorio. Los procedimientos administrativos de carácter sancionatorio no regulados por leyes especiales o por el Código Disciplinario Único se sujetarán a las disposiciones de esta parte primera del código. Los preceptos de este código se aplicarán también en lo no previsto por dichas leyes.

Las actuaciones administrativas de naturaleza sancionatoria podrán iniciarse de oficio o por solicitud de cualquier persona. Cuando como resultado de averiguaciones preliminares, la autoridad establezca que existen méritos para adelantar un procedimiento sancionatorio, así lo comunicará al interesado. Concluidas las averiguaciones preliminares, si fuere del caso, formulará cargos mediante acto administrativo en el que señalará, con precisión y claridad, los hechos que lo originan, las personas naturales o jurídicas objeto de la investigación, las disposiciones presuntamente vulneradas y las sanciones o medidas que serían procedentes. Este acto administrativo deberá ser notificado personalmente a los investigados. Contra esta decisión no procede recurso.

Los investigados podrán, dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación de la formulación de cargos, presentar los descargos y solicitar o aportar las pruebas que pretendan hacer valer. Serán rechazadas de manera motivada, las inconducentes, las impertinentes y las superfluas y no se atenderán las practicadas ilegalmente.

PAR.—Las actuaciones administrativas contractuales sancionatorias, incluyendo los recursos, se regirán por lo dispuesto en las normas especiales sobre la materia.

ART. 48.—Período probatorio. Cuando deban practicarse pruebas se señalará un término no mayor a treinta (30) días. Cuando sean tres (3) o más investigados o se deban practicar en el exterior el término probatorio podrá ser hasta de sesenta (60) días.

Vencido el período probatorio se dará traslado al investigado por diez (10) días para que presente los alegatos respectivos.

ART. 49.—Contenido de la decisión. El funcionario competente proferirá el acto administrativo definitivo dentro de los treinta (30) días siguientes a la presentación de los alegatos.

El acto administrativo que ponga fin al procedimiento administrativo de carácter sancionatorio deberá contener:

1. La individualización de la persona natural o jurídica a sancionar.

2. El análisis de hechos y pruebas con base en los cuales se impone la sanción.

3. Las normas infringidas con los hechos probados.

4. La decisión final de archivo o sanción y la correspondiente fundamentación.

ART. 50.—Graduación de las sanciones. Salvo lo dispuesto en leyes especiales, la gravedad de las faltas y el rigor de las sanciones por infracciones administrativas se graduarán atendiendo a los siguientes criterios, en cuanto resultaren aplicables:

1. Daño o peligro generado a los intereses jurídicos tutelados.

2. Beneficio económico obtenido por el infractor para sí o a favor de un tercero.

3. Reincidencia en la comisión de la infracción.

4. Resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora o de supervisión.

5. Utilización de medios fraudulentos o utilización de persona interpuesta para ocultar la infracción u ocultar sus efectos.

6. Grado de prudencia y diligencia con que se hayan atendido los deberes o se hayan aplicado las normas legales pertinentes.

7. Renuencia o desacato en el cumplimiento de las órdenes impartidas por la autoridad competente.

8. Reconocimiento o aceptación expresa de la infracción antes del decreto de pruebas.

ART. 51.—De la renuencia a suministrar información. Las personas particulares, sean estas naturales o jurídicas, que se rehúsen a presentar los informes o documentos requeridos en el curso de las investigaciones administrativas, los oculten, impidan o no autoricen el acceso a sus archivos a los funcionarios competentes, o remitan la información solicitada con errores significativos o en forma incompleta, serán sancionadas con multa a favor del tesoro nacional o de la respectiva entidad territorial, según corresponda, hasta de cien (100) salarios mínimos mensuales legales vigentes al momento de la ocurrencia de los hechos. La autoridad podrá imponer multas sucesivas al renuente, en los términos del artículo 90 de este código.

La sanción a la que se refiere el anterior inciso se aplicará sin perjuicio de la obligación de suministrar o permitir el acceso a la información o a los documentos requeridos.

Dicha sanción se impondrá mediante resolución motivada, previo traslado de la solicitud de explicaciones a la persona a sancionar, quien tendrá un término de diez (10) días para presentarlas.

La resolución que ponga fin a la actuación por renuencia deberá expedirse y notificarse dentro de los dos (2) meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta a la solicitud de explicaciones. Contra esta resolución procede el recurso de reposición, el cual deberá interponerse dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de la notificación.

PAR.—Esta actuación no suspende ni interrumpe el desarrollo del procedimiento administrativo sancionatorio que se esté adelantando para establecer la comisión de infracciones a disposiciones administrativas.

ART. 52.—Caducidad de la facultad sancionatoria. Salvo lo dispuesto en leyes especiales, la facultad que tienen las autoridades para imponer sanciones caduca a los tres (3) años de ocurrido el hecho, la conducta u omisión que pudiere ocasionarlas, término dentro del cual el acto administrativo que impone la sanción debe haber sido expedido y notificado. Dicho acto sancionatorio es diferente de los actos que resuelven los recursos, los cuales deberán ser decididos, so pena de pérdida de competencia, en un término de un (1) año contado a partir de su debida y oportuna interposición. Si los recursos no se deciden en el término fijado en esta disposición, se entenderán fallados a favor del recurrente, sin perjuicio de la responsabilidad patrimonial y disciplinaria que tal abstención genere para el funcionario encargado de resolver.

Cuando se trate de un hecho o conducta continuada, este término se contará desde el día siguiente a aquel en que cesó la infracción y/o la ejecución.

La sanción decretada por acto administrativo prescribirá al cabo de cinco (5) años contados a partir de la fecha de la ejecutoria.

## Protección profesional

Como se ha planteado atrás, en Colombia la teneduría es de libre ejercicio. La organización, revisión y control de contabilidades se considera como una de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general (artículo 2° de la *Ley 43 de 1990*)

En atención a su complejidad y/o a la exigencia de intervención de un contador público[[549]](#footnote-549) muchas contabilidades son llevadas por estos profesionales.

Actualmente el artículo 8° de la *Ley 43 de 1990* dispone:

Artículo 8o. De las normas que deben observar los Contadores Públicos. Los Contadores

Públicos están obligados a:

1. Observar las normas de ética profesional.

2. Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

3. Cumplir las normas legales vigentes

4. Vigilar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Si un contador público desobedece el artículo que se acaba de transcribir, además de las sanciones penales y contravencionales a que haya lugar, se expondrá a ser castigado disciplinariamente en cuanto profesional de la contaduría pública. Corresponde a la Junta Central de Contadores adelantar el proceso respectivo, en un todo sujeta a la Ley 43 de 1990.

Dado que este documento tiene como propósito auxiliar el aprendizaje de la asignatura denominada *Regulación Contable,* no desarrollamos aquí esta protección profesional, la cual es objeto de estudio en la materia de *Regulación Profesional*.

## Regulación internacional y extranjera

### La prueba obtenida en el o enviada al extranjero

En forma imprecisa solemos utilizar la expresión internacional para aludir a cuestiones extranjeras. Una cosa es lo internacional, es decir, lo “Perteneciente o relativo a dos o más naciones”[[550]](#footnote-550) y otra cosa lo extranjero: “Que es o viene de país de otra soberanía”[[551]](#footnote-551).

A lo largo de este escrito hemos citado una variada doctrina extranjera, de manera que ya tenemos noticia sobre la similitud o la diferencia que existe entre nuestro régimen y el que corresponde a otras naciones.

Hasta el momento no se ha adoptado una regla común para las naciones destinada a normalizar los subsistemas documentales de la contabilidad. Cosa distinta viene sucediendo en materia de la información financiera. Como explicaremos más adelante, la comunidad internacional viene desarrollando la herramienta denominada Xbrl, la cual ya es usada en varias jurisdicciones, uso que en algunos lugares es legalmente obligatorio.

Los jueces colombianos pueden usar pruebas obtenidas en el exterior, al mismo tiempo que están obligados a practicar las pruebas que en debida forma soliciten las autoridades extranjeras. Enseña el *Código de Procedimiento Civil*:

ART. 35.—Modificado. D.E. 2282/89, art. 1º, num. 11. Comisión en el exterior. Cuando la diligencia haya de practicarse en país extranjero, debe dirigirse exhorto al Ministerio de Relaciones Exteriores para que lo envíe al cónsul de Colombia y, si fuere el caso, éste lo remita a la autoridad correspondiente del país de su destino. Si el cónsul de Colombia debe practicar el despacho comisorio estará obligado a cuidar de su diligenciamiento

ART. 193.—Modificado. D.E. 2282/89, art. 1º, num. 93. Pruebas en el extranjero. Cuando el proceso civil exija la práctica de diligencias en territorio extranjero, el juez, según la naturaleza de la actuación y la urgencia de la misma, podrá:

1. Enviar carta rogatoria por conducto del Ministerio de Relaciones Exteriores, a una de las autoridades judiciales del país donde han de practicarse las diligencias, a fin de que las practique y devuelva por conducto del agente diplomático o consular de Colombia o el de un país amigo.

2. Comisionar por medio de exhorto directamente al cónsul o agente diplomático de Colombia en el país respectivo, para que practique las diligencias, de conformidad con las leyes nacionales y las devuelva directamente. Los cónsules y agentes diplomáticos de Colombia en el exterior quedan facultados para practicar todas las diligencias judiciales en materia civil, para las cuales sean comisionados

ART. 696.— Procedencia. Los jueces colombianos deberán diligenciar los exhortos sobre pruebas decretadas por funcionarios extranjeros del orden jurisdiccional o de tribunales de arbitramento, y las notificaciones, requerimientos y actos similares ordenados por aquellos, siempre que no se opongan a las leyes u otras disposiciones nacionales de orden público.

ART. 697.— Competencia y trámite. De las comisiones a que se refiere el artículo precedente conocerán los jueces de circuito del lugar en que deban cumplirse, a menos que conforme a los tratados internacionales correspondan a otro juez.

Las comisiones se ordenarán cumplir siempre que el exhorto se halle debidamente autenticado. Si éste no estuviere en castellano, el juez dispondrá su previa traducción a costa del interesado.

Si el exhorto reúne los requisitos indicados, se dará traslado al Ministerio Público por tres días para que emita concepto, vencidos los cuales se resolverá lo pertinente.

Surtida la diligencia, se devolverá el exhorto a la autoridad extranjera comitente, por conducto del Ministerio de Relaciones Exteriores. De la misma manera se procederá cuando la comisión no haya recibido cumplimiento.

La *Ley 1564 de 2012[[552]](#footnote-552)*, "Por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones" dispone:

ARTÍCULO 41. Comisión en el exterior. Cuando la diligencia haya de practicarse en territorio extranjero, el juez, según la naturaleza de la actuación y la urgencia de la misma, y con arreglo a los tratados y convenios internacionales de cooperación judicial, podrá:

1. Enviar carta rogatoria, por conducto del Ministerio de Relaciones Exteriores, a una de las autoridades judiciales del país donde ha de practicarse la diligencia, a fin de que la practique y devuelva por conducto del agente diplomático o consular de Colombia o el de un país amigo.

2. Comisionar directamente al cónsul o agente diplomático de Colombia en el país respectivo para que practique la diligencia de conformidad con las leyes nacionales y la devuelva directamente. Los cónsules y agentes diplomáticos de Colombia en el exterior quedan facultados para practicar todas las diligencias judiciales para las cuales sean comisionados.

Para los procesos concursales y de insolvencia se aplicarán los mecanismos de coordinación, comunicación y cooperación previstos en el régimen de insolvencia transfronteriza.

ARTÍCULO 182. Pruebas en el exterior. Cuando se requiera la práctica de pruebas en el extranjero y no puedan practicarse con el uso de los medios técnicos mencionados en el artículo 171, se observará lo dispuesto en el artículo 41.

ARTÍCULO 251. Documentos en idioma extranjero y otorgados en el extranjero. Para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como prueba se requiere que obren en el proceso con su correspondiente traducción efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez. En los dos primeros casos la traducción y su original podrán ser presentados directamente. En caso de presentarse controversia sobre el contenido de la traducción, el juez designará un traductor.

Los documentos públicos otorgados en país extranjero por funcionario de éste o con su intervención, se aportarán apostillados de conformidad con lo establecido en los tratados internacionales ratificados por Colombia. En el evento de que el país extranjero no sea parte de dicho instrumento internacional, los mencionados documentos deberán presentarse debidamente autenticados por el cónsul o agente diplomático de la República de Colombia en dicho país, y en su defecto por el de una nación amiga. La firma del cónsul o agente diplomático se abonará por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia, y si se trata de agentes consulares de un país amigo, se autenticará previamente por el funcionario competente del mismo y los de éste por el cónsul colombiano.

Los documentos que cumplan con los anteriores requisitos se entenderán otorgados conforme a la ley del respectivo país.

ARTÍCULO 608. Procedencia. Sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales sobre cooperación judicial, los jueces colombianos deberán diligenciar los exhortos sobre pruebas decretadas por funcionarios extranjeros del orden jurisdiccional o de tribunales de arbitramento, y las notificaciones, requerimientos y actos similares ordenados por aquéllos, siempre que no se opongan a las leyes u otras disposiciones nacionales de orden público.

ARTÍCULO 609. Competencia y trámite. De las comisiones a que se refiere el artículo precedente conocerán los jueces civiles del circuito del lugar en que deban cumplirse, a menos que conforme a los tratados internacionales correspondan a otro juez.

Las comisiones se ordenarán cumplir siempre que el exhorto se halle debidamente autenticado. Si éste no estuviere en castellano, el juez dispondrá su previa traducción a costa del interesado.

Si el exhorto reúne los requisitos indicados, se dará traslado al Ministerio Público por tres (3) dias para que emita concepto, vencidos los cuales se resolverá lo pertinente.

Surtida la diligencia, se devolverá el exhorto a la autoridad extranjera comitente, por conducto del Ministerio de Relaciones Exteriores. De la misma manera se procederá cuando la comisión no haya podido cumplirse.

Existen convenios internacionales que regulan la prueba obtenida en el extranjero. Por ejemplo el *Convenio sobre la Obtención de Pruebas en el Extranjero en Materia Civil y Mercantil[[553]](#footnote-553)* y la *Convención Interamericana sobre Recepción de Pruebas en el Extranjero[[554]](#footnote-554).*

Por virtud del principio de territorialidad, conforme al cual la Ley rige dentro de los límites del territorio sobre el cual es soberano el Estado que la expide, en principio las leyes colombianas solo son exigibles en Colombia. Por tanto los documentos contables preparados en el exterior no están sujetos a los requisitos establecidos en Colombia, sino a los que sean exigibles en el País en que se preparen.

Con respeto de lo señalado, es posible remitir pruebas contables al exterior y es posible solicitar pruebas contables al exterior para hacerlas valer en el País.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública sostuvo[[555]](#footnote-555):

En síntesis, los estados financieros presentados en Colombia, para que tengan plena validez, deberán cumplir con las disposiciones nacionales en la materia; de igual forma la certificación de estados financieros, así como los dictámenes que correspondan, aparte de cumplir con la normatividad vigente deberán estar suscritos por contadores públicos que tengan inscripción profesional vigente ante la Junta Central de Contadores y que, en todo caso, observen el régimen de inhabilidades e incompatibilidades pertinentes.

Yo creo que es errado pensar en un cambio de la base contable conforme a la cual se haya elaborado la información y me parece absurdo pedir que un contador colombiano exprese un dictamen sobre información que seguramente no auditó y que si hubiese auditado probablemente lo habría hecho atendiendo a la base de referencia realmente usada por el preparador.

### Xbrl

Por más de un siglo hemos podido observar la tendencia de los participantes en los mercados de capitales, de los reguladores y supervisores de ese mercado y de las diferentes agencias estatales, hacia la obtención de información altamente normalizada.

Así, son incontables las formas, antes diseñadas en papel y ahora a través de herramientas computacionales, que se han impuesto a los preparadores de información contable para que viertan en ellas los respectivos datos. Este fenómeno, que también podríamos denominar de formalización, favorece el procesamiento de la información por parte de sus receptores, aunque en más de una ocasión intenta volver igual lo que en realidad es distinto.

La multiplicidad de formas trajo consigo una diversidad de planes de cuentas y de instrucciones para la preparación, que provocó la necesidad de unificar y simplificar la producción y difusión de la información.

Tal como la subrayan Sierra y Escobar[[556]](#footnote-556):

La característica más significativa de los sistemas ERP es lógicamente la integración de la información que ha de entenderse como la utilización de definiciones y códigos comunes para toda la organización. Además, la integración de la información implica, entre otros aspectos operativos, la utilización de una única base de datos común para toda la compañía y mayores posibilidades de acceso a la información requerida para todos los usuarios, lo que resulta posible gracias al empleo de la tecnología cliente – servidor.

En abril de 1998, “Charles Hoffman, un contador público certificado vinculado a la firma Knight Vale and Gregory en Tacoma, Washington, investigó cómo XML podría ser usado para difundir electrónicamente información financiera. Charlie inició el desarrollo de prototipos de estados financieros y de planillas de auditoría usando XML.”[[557]](#footnote-557)

Con el paso del tiempo, la herramienta se ha perfeccionado tanto desde el punto de vista contable como desde la perspectiva de la ingeniería de los sistemas de cómputo. Es utilizada voluntariamente por muchas empresas en varios países y es de utilización obligatoria en un número creciente de jurisdicciones.

Iasb organizó un grupo de trabajo para aprovechar esta herramienta[[558]](#footnote-558). Hoy en día la producción de estándares de información es seguida, casi instantáneamente, por el desarrollo de una Taxonomía Xbrl para Ifrs. El pasado abril se publicó la Taxonomía para Ifrs en español.[[559]](#footnote-559)

A continuación incluyo una traducción libre de las preguntas y respuestas que se encontraban en la página web de Xbrl[[560]](#footnote-560):

¿Qué es XBRL?

XBRL es un lenguaje para la comunicación electrónica de datos financieros y de negocios que está revolucionando los informes de las empresas en todo el mundo. Proporciona beneficios importantes en la preparación, análisis y comunicación de información empresarial. Ofrece ahorros de costos, mayor eficiencia y mejor precisión y fiabilidad a todos los implicados en el suministro o el uso de los datos financieros. Es un estándar abierto, libre de derechos de licencia, desarrollado por un consorcio internacional sin ánimo de lucro. Otras páginas en este sitio web proporcionan información detallada sobre XBRL, sus características técnicas y sus oportunidades de negocio.

¿Cuáles son los usos potenciales de XBRL?

XBRL puede aplicarse a una amplia gama de negocios y datos financieros. Entre otras cosas, se puede manejar:

Información financiera interna y externa de la empresa.

Informes de negocios para todos los tipos de reguladores, incluyendo las autoridades fiscales y financieras, los bancos centrales y los gobiernos.

Presentación de informes y solicitudes de préstamos, evaluaciones de riesgo de crédito.

Intercambio de información entre departamentos gubernamentales o entre otras instituciones, tales como los bancos centrales.

Literatura de contabilidad autorizada, - proporciona una forma estándar de describir los documentos contables provistos por autoridades.

Una amplia gama de otros datos estadísticos y financieros que se necesita almacenar, intercambiar y analizar.

¿Quién puede beneficiarse del uso de XBRL?

Vea la sección de *XBRL y Negocios* en este sitio web, que da detalles sobre los beneficios que los diferentes tipos de organización pueden obtener de XBRL.

¿Cuál es el futuro de XBRL?

XBRL está llamado a ser la forma estándar de registro, almacenamiento y transmisión de información de negocios financieros. Puede ser utilizado en todo el mundo, sea cual sea el idioma del país en cuestión, para una amplia variedad de propósitos comerciales. Ofrece mayor ahorro de costes y aumento de la eficiencia, mejoras en los procesos de las empresas, los gobiernos y otras organizaciones.

¿Quién desarrolla XBRL?

XBRL está siendo desarrollado por un consorcio internacional sin fines de lucro de grandes empresas, organizaciones y agencias gubernamentales. Estos incluyen los líderes más importantes del mundo en contabilidad, tecnología, gobierno y organismos de servicios financieros. Para más información, vea *Acerca de la Organización*.

¿Quién utiliza actualmente XBRL para la información financiera?

El uso de XBRL está creciendo rápidamente en todo el mundo y la lista de los adoptantes es demasiado grande para enumerarlos aquí. Para información más reciente sobre el progreso de XBRL, vea *XBRL en Acción* donde obtendrá una lista de proyectos y usuarios, así como las últimas novedades y noticias del proyecto.

¿Cuáles son los beneficios para una empresa de preparar sus estados financieros en XBRL?

XBRL aumenta la usabilidad de la información contenida en los estados financieros. La necesidad de volver a generar datos financieros claves para análisis y otros fines, puede ser eliminada. Con la presentación de sus estados en XBRL, una empresa puede beneficiar a los inversores y elevar su perfil. También puede cumplir los requisitos de los reguladores, los prestamistas y otros consumidores de la información financiera, que cada vez exigen más información en formato XBRL. Esto mejorará las relaciones comerciales y dará lugar a una serie de beneficios.

Con la plena adopción de XBRL, las empresas pueden automatizar la recopilación de datos. Por ejemplo, los datos de diferentes divisiones de la empresa con distintos sistemas contables se pueden ensamblar en forma rápida, barata y eficiente. Una vez que se recopilan datos en formato XBRL, diferentes tipos de informes, utilizando subconjuntos de variables de los datos, pueden ser producidos con un mínimo esfuerzo. La división de finanzas de la empresa, por ejemplo, podría de forma rápida y fiable generar informes de gestión interna, estados financieros para su publicación, declaraciones de impuestos y otros documentos exigidos por los reguladores, así como informes de crédito para los prestamistas. No sólo puede ser automatizado el manejo de los datos, disminuir el consumo de tiempo y los procesos propensos a errores, también la exactitud de los datos puede ser controlada mediante el software.

¿Cómo las empresas a pueden crear informes en XBRL?

Hay varias maneras de crear estados financieros en XBRL:

Varios productos de software de contabilidad son conscientes de la necesidad de que esté disponible XBRL, por lo que apoyan la exportación de datos en formato XBRL. Estas herramientas permiten a los usuarios crear mapas de sus planes de cuentas y otras estructuras propias de las etiquetas XBRL.

Los estados pueden elaborarse en XBRL, utilizando herramientas de software XBRL diseñadas para este propósito.

Datos de bases de datos contables pueden ser extraídos en formato XBRL. No es estrictamente necesario para un proveedor de software de contabilidad el uso de XBRL, productos de terceros pueden lograr la transformación de los datos a XBRL.

Ciertas aplicaciones pueden transformar los datos en formatos particulares de XBRL. Por ejemplo, hay sitios web que están en operación en que se transforman los documentos presentados a EDGAR, en los Estados Unidos, en XBRL, proporcionando un acceso más eficiente a datos específicos en los documentos.

La ruta que una empresa individual puede tomar dependerá, entre otros factores, de sus necesidades y del software de contabilidad y los sistemas que utiliza actualmente. Para obtener más información, vea la respuesta a la pregunta sobre ¿Cómo puedo empezar a poner XBRL en uso en mi organización?

¿Cómo puedo empezar a poner XBRL en uso en mi organización?

El primer paso normalmente es un contacto con su organización local o "jurisdicción" de XBRL - información de contacto está en *XBRL en todo el mundo*. Programas para el uso de XBRL ya están en marcha en muchos países y se encuentra información sobre la mayoría de estos en la sección *Proyectos* de *XBRL en Acción* o en los sitios web de las diferentes jurisdicciones. Estos programas suelen proporcionar apoyo técnico y orientación a los participantes.

No ofrecemos un solo "paquete de inicio" para implantar XBRL, porque los usos y las circunstancias varían enormemente en todo el mundo, pero mucha ayuda está disponible para los adoptantes. Si usted no puede conseguir ayuda local, por favor, póngase en contacto con info@xbrl.org.

XBRL también fomenta grupos de discusión abiertos donde los no miembros pueden pedir ayuda específica: véase la página de *Grupos de Discusión*. Los miembros pueden obtener apoyo de una amplia gama de grupos internos.

¿Dónde puedo encontrar software que me ayude a crear o utilizar XBRL?

Herramientas de software para tareas específicas se enumeran en la página de *Herramientas* en este sitio. Para obtener una lista general de los servicios y el software proporcionado por los miembros de XBRL, consulte la página de *Productos y Servicios*.

¿Cómo puedo encontrar más información acerca de XBRL?

Hay una gran cantidad de información en este sitio web: por favor vaya a la *Guía del Sitio* que le ayudará a orientarse sobre dónde buscar información específica. *Contáctenos* proporciona contactos específicos para cuestiones particulares, adicionalmente cuestiones generales o técnicas relativas a XBRL también pueden ser planteadas en nuestros Grupos de Discusión Públicos.

¿XBRL tiene Grupos de discusión en que el público pueda participar?

Sí. Por favor, consulte nuestra página de *Grupos de Discusión* para más información.

¿Por qué los Institutos de contabilidad en todo el mundo tienen un papel importante en el consorcio XBRL?

Un objetivo fundamental de los Institutos de contabilidad en todo el mundo es mejorar el acceso, la calidad y amplitud de la información financiera a disposición del público inversionista. XBRL ayudará a lograr este objetivo. Institutos creen también que el desarrollo de XBRL ayudará a posicionar sus miembros como proveedores de conocimientos apreciados por sus clientes. Las empresas, grandes y pequeñas, están experimentando un cambio fundamental. Los Contadores, como administradores de la lengua subyacente de los negocios, pueden ayudar a las organizaciones a encajar en el nuevo mundo digital, resolver problemas de negocios y capitalizar oportunidades.

¿Qué se va a cobrar a la gente por utilizar su especificación para crear estados financieros?

Nada. XBRL es libre de regalías.

¿XBRL causará un cambio en las normas de contabilidad?

No. XBRL simplemente es un lenguaje para la transmisión de información. El debe reflejar con precisión los datos comunicados en virtud de normas diferentes - sin cambiarlos.

¿Cómo impacta XBRL las Normas Internacionales de Información?

IASB está desarrollando una taxonomía que refleja las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Jurisdicciones nacionales de XBRL extenderán esta taxonomía para reflejar su particular aplicación local de las NIIF. Por tanto en los distintos países varias taxonomías estarán disponibles para permitir emitir informes con arreglo a las NIIF utilizando XBRL, mejorando la eficiencia y la comparabilidad, en la medida en la cual la adopción de las NIIF se expanda en todo el mundo.

¿XBRL beneficiará la comparabilidad de los estados financieros?

XBRL beneficiará la comparabilidad, ayudando a identificar los datos que realmente son iguales y a distinguir la información que no es comparable.

¿Quién puede formar parte de XBRL?

La membrecía del consorcio XBRL está abierta a todas las organizaciones y empresas de cualquier tamaño, desde una persona dedicada a las consultorías de empresas hasta multinacionales o agencias gubernamentales. Los académicos también son bienvenidos y son miembros con una categoría especial.

¿Cómo puedo unirme a XBRL?

Su empresa debe unirse a la jurisdicción de XBRL local. Los académicos también pueden participar como miembros. La sección *Cómo Inscribirse* da detalles.

¿Cuáles son los beneficios de la membrecía?

Participar en el consorcio XBRL proporciona una amplia gama de beneficios empresariales. Dichos objetivos se centran en la comprensión inicial de las oportunidades que ofrece XBRL, apoyo en la aplicación de XBRL y la posibilidad de obtener una ventaja significativa en la introducción de XBRL en productos y servicios. La sección de *Beneficios* da más información acerca de las ventajas de la adhesión.

¿Cómo puedo obtener acceso a la sección de miembros del sitio web de XBRL?

Su organización debe unirse a XBRL como miembro de la jurisdicción o país en el que usted trabaja. A continuación, puede presentar una solicitud para registrarse como usuario del sitio, a través de la sección en la pantalla para el registro de miembros. (El formulario de registro de usuario le dirá si su empresa es miembro de la jurisdicción local.) Si usted es un académico, también puede participar como miembro, y registrarse como usuario del sitio a través de la sección en la pantalla para el registro de miembros. Si usted o su empresa no es miembro, por favor, consulte la sección *Cómo Unirse*.

¿Cuáles son las tasas de afiliación?

Las tarifas varían por jurisdicción y por el tipo de organización. Las organizaciones más grandes generalmente pagan más que las más pequeñas, mientras que los miembros académicos pagan las tasas más bajas. XBRL International es una entidad sin ánimo de lucro, por lo que todas las tarifas están destinadas al desarrollo de XBRL y a su promoción. Las distintas jurisdicciones pueden tener diferentes niveles de la actividad, de forma que pueden tener niveles de tasas ligeramente diferentes. Póngase en contacto con su jurisdicción local o con XBRL Internacional para obtener más información.

¿Cuáles son las diferencias entre HTML, XML y XBRL?

HTML (Hypertext Markup Language) es una forma estándar para hacer un documento para que pueda ser publicado en la World Wide Web y ser visto en un navegador. Proporciona un conjunto de etiquetas predefinidas que describen la presentación del contenido en un navegador. Por ejemplo, se describe la fuente y el color del texto. Da poca información sobre el sentido o el contexto. XML (Extensible Markup Language), utiliza etiquetas para identificar el significado, el contexto y la estructura de datos.

XML es un lenguaje estándar que es mantenido por el World Wide Web Consortium (W3C). XML no sustituye a HTML, es un formato complementario que es una plataforma independiente, permitiendo que los datos XML se presenten en cualquier dispositivo como un ordenador, teléfono móvil, PDA o dispositivo Tablet. Permite enriquecer, datos estructurados que se entregarán en una forma estándar, de manera consistente. Considerando que HTML ofrece un número fijo, pre-definido de etiquetas, XML no define límites a las etiquetas. En cambio, XML proporciona un marco para definir las etiquetas (es decir, la taxonomía) y la relación entre ellos (es decir, el esquema).

XBRL es un esquema basado en XML que se centra específicamente en los requisitos de presentación de informes de negocios. XBRL se basa en XML, permitiendo a los contables y los organismos reguladores identificar los elementos que son únicos para el medio ambiente de la presentación de informes de negocios. El esquema de XBRL define cómo crear documentos XBRL y taxonomías XBRL, proporcionando a los usuarios un conjunto de etiquetas de información de negocios que permite a los usuarios identificar la información empresarial de forma coherente. XBRL es también flexible para que los usuarios puedan crear sus propias taxonomías XBRL que definen y describen etiquetas únicas a un ambiente dado.

¿Cuál es la diferencia entre XBRL y FpML, Fix, FinXML, OFX, XML / EDI? ¿Son todos estos esfuerzos necesarios?

Todos los mencionados esfuerzos son especificaciones orientadas a transacciones para fines específicos - a excepción de XBRL. XBRL está orientado a la presentación de informes. Todos estos esfuerzos son necesarios, ya que todos tienen objetivos distintos. Así como esas especificaciones orientadas a transacciones, crecen y se desarrollan, también la necesidad de informes de negocios que capturen totalmente las transacciones se hace aún más importante. Como resultado, XBRL se vuelve más crucial para las organizaciones que utilizan la tecnología XML.

XBRL 2.0 publicado en diciembre de 2001 tenía 41 páginas de especificaciones y la especificación 2.1 de diciembre de 2003 tiene más de 150 páginas. ¿Cómo se explica esto?

Muchas de las páginas representan esquemas XML que definen XBRL, y el registro de los cambios. En las páginas restantes, hay muchos más ejemplos, incluyendo fragmentos de esquemas de definiciones, con un mayor detalle de características que el pre-existente XBRL 2,0, y explicaciones detalladas de las nuevas características.

¿Cómo los usuarios se benefician de la exposición técnica más detallada de las características existentes en XBRL 2.1?

Siempre ha habido restricciones sobre lo que es un esquema significativo de taxonomía, una linkbase significativa, y casos significativos. En el pasado muchos de estos criterios estaban implícitos, estos criterios son ahora parte de la especificación. En algunos casos, pueden hacerse cumplir mediante el esquema XML, que no requiere escribir un nuevo código, y en otros casos, el pliego de condiciones permite a los proveedores escribir el código de validación correcto. Ejemplos de estas mejoras técnicas incluyen: una exposición detallada del manejo de números de precisión variable, la prohibición de ciertos tipos de bucles en las relaciones, y la prohibición de datos duplicados en los casos. El significado de los vínculos de cálculo y su capacidad para expresar las relaciones entre los elementos de tuplas diferentes se ha especificado con precisión.

¿Cuáles son las nuevas Características XBRL 2.1 que los desarrolladores y los usuarios pueden escoger para beneficiarse de ellas?

Los expertos en el dominio y desarrolladores de aplicaciones ahora pueden codificar información más precisa sobre los conceptos de presentación de informes financieros en taxonomías XBRL. También pueden definir el manejo de nuevas relaciones que no define por sí mismo XBRL. Nuevas relaciones permiten a los autores de la taxonomía vincular definiciones de la taxonomía con definiciones de autoridad y otra documentación de apoyo.

Una serie de taxonomías que son compatibles con la especificación 2.0 están publicadas en el sitio web de XBRL Internacional. ¿Serán actualizadas para cumplir con la especificación 2.1?

Sí, esperamos que los autores de la taxonomía gradualmente mejoren sus taxonomías a 2,1. Este es un requisito previo para lograr la conformidad con la Arquitectura de las Taxonomías para Información Financiera (FRTA) 1.0. Sin embargo, versiones 2.0 de estas taxonomías también pueden estar disponibles a discreción de los autores de la taxonomía.

¿Qué conforma la suite 2,1 XBRL?

La suite se conforma por más de 250 ejemplos de fragmentos de la taxonomía (esquemas XML y archivos XLink) y documentos de ejemplo, que representan usos válidos e inválidos. Esto ayudará a los desarrolladores de aplicaciones a garantizar correctamente sus procesos de software XBRL.

¿Quién desarrolló la especificación XBRL 2.1?

El Grupo de Trabajo del dominio de XBRL Internacional desarrolló un conjunto detallado de requisitos que fueron ejecutados por el Grupo de Trabajo de especificaciones de XBRL Internacional. Para obtener una lista completa de los editores, colaboradores y otras personas interesadas, véase el texto de la especificación.

¿Dónde puedo obtener un conjunto de documentos XBRL 2.1 para probar mi software con él?

La suite 2,1 XBRL está colocada en un grande (más de 5 MB) archivo zip en el sitio web de XBRL Internacional, junto con la especificación XBRL 2.1. El paquete contiene más de 250 instancias independientes de XBRL. Aunque los casos son pequeños, existe un subconjunto de ellos que están diseñados específicamente para el ejercicio de cada función de una instancia XBRL y sus interacciones.

¿Qué tipo de base de datos debe ser utilizada con XBRL?

XBRL es un formato de intercambio de información entre aplicaciones. Por lo tanto cada aplicación almacenará datos en cualquiera de las formas más efectivas para sus propias necesidades y así la información importada y exportada en formato XBRL puede ser fácilmente importada o exportada, a su vez, por otras aplicaciones. En algunas aplicaciones, por ejemplo, la información con formato XBRL utiliza información numérica tabulada que puede ser manipulada, fácil de usar, por una base de datos relacional. En otras aplicaciones, la información XBRL puede consistir en un documento narrativo - como estructuras con una gran cantidad de texto, de modo que una base de datos nativa XML puede ser más apropiada. No existe una relación obligatoria entre XBRL y cualquier base de datos u otro proceso o arquitectura de almacenamiento.

### Sobre algunas legislaciones extranjeras

A continuación transcribo apartes de ciertas legislaciones con el único ánimo de fomentar una conciencia mundial en mis estudiantes. Dichas transcripciones no son completas y no pretenden eximir de la consulta íntegra de los respectivos textos legales.

#### Estado de California, Estados Unidos de América

En el código de corporaciones del citado Estado de California se lee[[561]](#footnote-561):

1500. Each corporation shall keep adequate and correct books and records of account and shall keep minutes of the proceedings of its shareholders, board and committees of the board and shall keep at its principal executive office, or at the office of its transfer agent or registrar, a record of its shareholders, giving the names and addresses of all shareholders and the number and class of shares held by each. Those minutes and other books and records shall be kept either in written form or in another form capable of being converted into clearly legible tangible form or in any combination of the foregoing. When minutes and other books and records are kept in a form capable of being converted into clearly legible paper form, the clearly legible paper form into which those minutes and other books and records are converted shall be admissible in evidence, and accepted for all other purposes, to the same extent as an original paper record of the same information would have been, provided that the paper form accurately portrays the record.

1507. Any officers, directors, employees or agents of a corporation who do any of the following are liable jointly and severally for all the damages resulting therefrom to the corporation or any person injured thereby who relied thereon or to both:

(a) Make, issue, deliver or publish any prospectus, report, circular, certificate, financial statement, balance sheet, public notice or document respecting the corporation or its shares, assets, liabilities, capital, dividends, business, earnings or accounts which is false in any material respect, knowing it to be false, or participate in the making, issuance, delivery or publication thereof with knowledge that the same is false in a material respect.

(b) Make or cause to be made in the books, minutes, records or accounts of a corporation any entry which is false in any material particular knowing such entry is false.

(c) Remove, erase, alter or cancel any entry in any books or records of the corporation, with intent to deceive.

Sobre el derecho de inspección se lee[[562]](#footnote-562):

1600. (a) A shareholder or shareholders holding at least 5 percent in the aggregate of the outstanding voting shares of a corporation or who hold at least 1 percent of those voting shares and have filed a Schedule 14A with the United States Securities and Exchange Commission (or in case the corporation is a bank the deposits of which are insured in accordance with the Federal Deposit Insurance Act, have filed a Form F-6 with the appropriate federal bank regulatory agency) shall have an absolute right to do either or both of the following: (1) inspect and copy the record of shareholders' names and addresses and shareholdings during usual business hours upon five business days' prior written demand upon the corporation, or (2) obtain from the transfer agent for the corporation, upon written demand and upon the tender of its usual charges for such a list (the amount of which charges shall be stated to the shareholder by the transfer agent upon request), a list of the shareholders' names and addresses, who are entitled to vote for the election of directors, and their shareholdings, as of the most recent record date for which it has been compiled or as of a date specified by the shareholder subsequent to the date of demand. The list shall be made available on or before the later of five business days after the demand is received or the date specified therein as the date as of which the list is to be compiled. A corporation shall have the responsibility to cause its transfer agent to comply with this subdivision.

(b) Any delay by the corporation or the transfer agent in complying with a demand under subdivision (a) beyond the time limits specified therein shall give the shareholder or shareholders properly making the demand a right to obtain from the superior court, upon the filing of a verified complaint in the proper county and after a hearing, notice of which shall be given to such persons and in such manner as the court may direct, an order postponing any shareholders' meeting previously noticed for a period equal to the period of such delay. Such right shall be in addition to any other legal or equitable remedies to which the shareholder may be entitled.

(c) The record of shareholders shall also be open to inspection and copying by any shareholder or holder of a voting trust certificate at any time during usual business hours upon written demand on the corporation, for a purpose reasonably related to such holder's interests as a shareholder or holder of a voting trust certificate.

(d) Any inspection and copying under this section may be made in person or by agent or attorney. The rights provided in this section may not be limited by the articles or bylaws. This section applies to any domestic corporation and to any foreign corporation having its principal executive office in this state or customarily holding meetings of its board in this state.

1601. (a) The accounting books and records and minutes of proceedings of the shareholders and the board and committees of the board of any domestic corporation, and of any foreign corporation keeping any such records in this state or having its principal executive office in this state, shall be open to inspection upon the written demand on the corporation of any shareholder or holder of a voting trust certificate at any reasonable time during usual business hours, for a purpose reasonably related to such holder's interests as a shareholder or as the holder of such voting trust certificate. The right of inspection created by this subdivision shall extend to the records of each subsidiary of a corporation subject to this subdivision.

(b) Such inspection by a shareholder or holder of a voting trust certificate may be made in person or by agent or attorney, and the right of inspection includes the right to copy and make extracts. The right of the shareholders to inspect the corporate records may not be limited by the articles or bylaws.

1602. Every director shall have the absolute right at any reasonable time to inspect and copy all books, records and documents of every kind and to inspect the physical properties of the corporation of which such person is a director and also of its subsidiary corporations, domestic or foreign. Such inspection by a director may be made in person or by agent or attorney and the right of inspection includes the right to copy and make extracts. This section applies to a director of any foreign corporation having its principal executive office in this state or customarily holding meetings of its board in this state.

1603. (a) Upon refusal of a lawful demand for inspection, the superior court of the proper county, may enforce the right of inspection with just and proper conditions or may, for good cause shown, appoint one or more competent inspectors or accountants to audit the books and records kept in this state and investigate the property, funds and affairs of any domestic corporation or any foreign corporation keeping records in this state and of any subsidiary corporation thereof, domestic or foreign, keeping records in this state and to report thereon in such manner as the court may direct.

(b) All officers and agents of the corporation shall produce to the inspectors or accountants so appointed all books and documents in their custody or power, under penalty of punishment for contempt of court.

(c) All expenses of the investigation or audit shall be defrayed by the applicant unless the court orders them to be paid or shared by the corporation.

1604. In any action or proceeding under Section 1600 or Section 1601, if the court finds the failure of the corporation to comply with a proper demand thereunder was without justification, the court may award an amount sufficient to reimburse the shareholder or holder of a voting trust certificate for the reasonable expenses incurred by such holder, including attorneys' fees, in connection with such action or proceedings.

1605. If any record subject to inspection pursuant to this chapter is not maintained in written form, a request for inspection is not complied with unless and until the corporation at its expense makes such record available in written form.

#### República Argentina

En su *Código de Comercio* se lee[[563]](#footnote-563):

Capítulo III

De los libros de comercio

Art. 43 - Todo comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones y a tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme y de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva.

Art. 44 - Los comerciantes, además de los que en forma especial impongan este código u otras leyes, deben indispensablemente llevar los siguientes libros: 1. Diario; 2. Inventarios y Balances. Sin perjuicios de ello el comerciante deberá llevar, los libros registrados y la documentación contable que correspondan a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que le exijan la importancia y la naturaleza de sus actividades de modo que de la contabilidad y documentación resulten con claridad los actos de su gestión y su situación patrimonial.

Art. 45 - En el libro Diario se asentarán día por día, y según el orden en que se vayan efectuando, todas las operaciones que haga el comerciante, letras u otros cualquiera papeles de crédito que diere, recibiere, afianzare o endosare; y en general, todo cuanto recibiere o entregare de su cuenta o de la ajena, por cualquier título que fuera, de modo que cada partida manifieste quién sea el acreedor y quién el deudor en la negociación a que se refiere. Las partidas de gastos domésticos basta asentarlas en globo en la fecha en que salieron de la caja.

Art. 46 - Si el comerciante lleva libro de caja, no es necesario que asiente en el diario los pagos que hace o recibe en dinero efectivo. En tal caso, el libro de caja se considera parte integrante del diario.

Art. 47 - Los comerciantes por menor deberán asentar día por día, en el libro diario, la suma total de las ventas al contado, y, por separado, la suma total de las ventas al fiado.

Art. 48 - El libro de Inventarios se abrirá con la descripción exacta del dinero, bienes, muebles y raíces, créditos y otra cualquiera especie de valores que formen el capital del comerciante al tiempo de empezar su giro. Después formará todo comerciante en los tres primeros meses de cada año, y extenderá en el mismo libro, el balance general de su giro, comprendiendo en él todos sus bienes, créditos y acciones, así como todas sus deudas y obligaciones pendientes en la fecha del balance, sin reserva ni omisión alguna. Los inventarios y balances generales se firmarán por todos los interesados en el establecimiento que se hallen presentes al tiempo de su formación.

Art. 49 - En los inventarios y balances generales de las sociedades, bastará que se expresen las pertenencias y obligaciones comunes de la masa social, sin extenderse a las peculiares de cada socio.

Art. 50 - Respecto a los comerciantes por menor, no se entiende la obligación de hacer el balance general sino cada tres años.

Art. 51 - Todos los balances deberán expresar con veracidad y exactitud compatible con su finalidad, la situación financiera a su fecha. Salvo el caso de normas legales o reglamentarias que dispongan lo contrario, sus partidas se formarán teniendo como base las cuentas abiertas y de acuerdo a criterios uniformes de valoración.

Art. 52 - Al cierre de cada ejercicio todo comerciante está obligado a extender en el Libro de Inventarios y Balances, además de éste, un cuadro contable demostrativo de las ganancias o pérdidas, del que éstas resulten con verdad y evidencia.

Art. 53 - Los libros que sean indispensables conforme las reglas de este Código, estarán encuadernados y foliados, en cuya forma los presentará cada comerciante al Tribunal de Comercio de su domicilio para que se los individualice en la forma que determine el respectivo tribunal superior y se ponga en ellos nota datada y firmada del destino del libro, del nombre de aquél a quien pertenezca y del número de hojas que contenga. En los pueblos donde no haya Tribunal de Comercio se cumplirán estas formalidades por el juez de paz.

Art. 54 - En cuanto al modo de llevar, así los libros prescriptos por el Art. 44, como los auxiliares que no son exigidos por la ley, se prohíbe:

1. Alterar en los asientos el orden progresivo de las fechas y operaciones con que deben hacerse, según lo prescripto en el art. 45;

2. Dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para intercalaciones ni adiciones;

3. Hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;

4. Tachar asiento alguno;

5. Mutilar alguna parte del libro, arrancar alguna hoja o alterar la encuadernación y foliación.

Art. 55 - Los libros mercantiles que carezcan de algunas de las formalidades prescriptas en el art. 53, o tengan algunos de los defectos y vicios notados en el precedente, no tienen valor alguno en juicio en favor del comerciante a quien pertenezcan.

Art. 56 - El comerciante que omita en su contabilidad, alguno de los libros que se declaran indispensables por el art. 44, o que los oculte, caso de declararse su exhibición, será juzgado en la controversia que diere lugar a la providencia de exhibición, y cualquiera otra que tenga pendiente, por los asientos de los libros de su adversario.

Art. 57 - Ninguna autoridad, juez o tribunal, bajo pretexto alguno, puede hacer pesquisas de oficio, para inquirir si los comerciantes llevan o no libros arreglados.

Art. 58 - La exhibición general de los libros de los comerciantes sólo puede decretarse a instancias de parte de los juicios de sucesión, comunión o sociedad, administración o gestión mercantil por cuenta ajena y en caso de liquidación o quiebra.

Art. 59 - Fuera de los casos especificados en el artículo anterior, sólo podrá proveerse a instancia de parte o de oficio la exhibición de los libros de los comerciantes, contra la voluntad de éstos, en cuanto tenga relación con el punto o cuestión que se trata. En tal caso el reconocimiento de los libros exhibidos se verificará a presencia del dueño de éstos, o de la persona que lo represente, y se contraerá exclusivamente a los artículos que tengan relación con la cuestión que se ventila.

Art. 60 - Si los libros se hallasen fuera de la residencia del tribunal que decretó la exhibición, se verificará ésta en el lugar donde existan dichos libros, sin exigirse en ningún caso su traslación al lugar del juicio.

Art. 61 - Cuando un comerciante haya llevado libros auxiliares, puede ser compelido a su exhibición en la misma forma y en los casos prescriptos en los tres artículos precedentes.

Art. 62 - Todo comerciante puede llevar sus libros y firmar los documentos de su giro, por sí o por otro. Si no llevase los libros por sí mismo, se presume que ha autorizado a la persona que los lleva

Art. 63 - Los libros de comercio llevados en la forma y con los requisitos prescriptos, serán admitidos en juicio, como medio de prueba entre comerciantes, en hecho de su comercio, del modo y en los casos expresados en este Código. Sus asientos probarán contra los comerciantes a quienes pertenezcan los libros o sus sucesores, aunque no estuvieren en forma, sin admitírseles prueba en contrario; pero el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que habiendo adoptado este medio de prueba, estará por las resultas combinadas que presenten todos los asientos relativos al punto cuestionado. También harán prueba los libros de comercio en favor de sus dueños, cuando su adversario no presente asientos en contrario hechos en libros arreglados a derechos u otra prueba plena y concluyente. Sin embargo, el juez tiene en tal caso la facultad de apreciar esa prueba, y de exigir, si lo considerase necesario, otra supletoria. Finalmente, cuando resulte prueba contradictoria de los libros de las partes que litigan, y unos y otros se hallen con todas las formalidades necesarias y sin vicio alguno, el Tribunal prescindirá de este medio de prueba y procederá por los méritos de las demás probanzas que se presenten, calificándolas con arreglo a las disposiciones de este Código.

Art. 64 - Tratándose de actos no comerciales, los libros de comercio sólo servirán como principio de prueba.

Art. 65 - No pueden servir de prueba en favor del comerciante los libros no exigidos por la ley, caso de faltar los que ella declara indispensables, a no ser que estos últimos se hayan perdido sin culpa suya.

Art. 66 - Los libros de comercio para ser admitidos en juicio, deberán hallarse en el idioma del país. Si por pertenecer a negociantes extranjeros estuvieren en diversa lengua, serán previamente traducidos, en la parte relativa a la cuestión, por un intérprete nombrado de oficio.

Art. 67 - Los comerciantes tienen obligación de conservar sus libros de comercio hasta diez años después del cese de su actividad y la documentación a que se refiere el art. 44, durante diez años contados desde su fecha. Los herederos del comerciante se presume que tienen los libros de su autor, y están sujetos a exhibirlos en la forma y los términos que estaría la persona a quien heredaron.

#### Reino Unido

En el *Company Act 2006* se lee[[564]](#footnote-564):

Chapter 2

Accounting records

386 Duty to keep accounting records.

(1)Every company must keep adequate accounting records.

(2)Adequate accounting records means records that are sufficient—.

(a) to show and explain the company's transactions,

(b) to disclose with reasonable accuracy, at any time, the financial position of the company at that time, and.

(c) to enable the directors to ensure that any accounts required to be prepared comply with the requirements of this Act (and, where applicable, of Article 4 of the IAS Regulation).

(3)Accounting records must, in particular, contain—.

(a) entries from day to day of all sums of money received and expended by the company and the matters in respect of which the receipt and expenditure takes place, and.

(b) a record of the assets and liabilities of the company.

(4)If the company's business involves dealing in goods, the accounting records must contain—.

(a) statements of stock held by the company at the end of each financial year of the company,.

(b) all statements of stocktakings from which any statement of stock as is mentioned in paragraph (a) has been or is to be prepared, and.

(c)except in the case of goods sold by way of ordinary retail trade, statements of all goods sold and purchased, showing the goods and the buyers and sellers in sufficient detail to enable all these to be identified.

(5)A parent company that has a subsidiary undertaking in relation to which the above requirements do not apply must take reasonable steps to secure that the undertaking keeps such accounting records as to enable the directors of the parent company to ensure that any accounts required to be prepared under this Part comply with the requirements of this Act (and, where applicable, of Article 4 of the IAS Regulation).

387Duty to keep accounting records: offence

(1)If a company fails to comply with any provision of section 386 (duty to keep accounting records), an offence is committed by every officer of the company who is in default.

(2)It is a defence for a person charged with such an offence to show that he acted honestly and that in the circumstances in which the company's business was carried on the default was excusable.

(3)A person guilty of an offence under this section is liable—.

(a) on conviction on indictment, to imprisonment for a term not exceeding two years or a fine (or both);

(b) on summary conviction—.

(i) in England and Wales, to imprisonment for a term not exceeding twelve months or to a fine not exceeding the statutory maximum (or both);

(ii) in Scotland or Northern Ireland, to imprisonment for a term not exceeding six months, or to a fine not exceeding the statutory maximum (or both).

388Where and for how long records to be kept

(1)A company's accounting records—.

(a) must be kept at its registered office or such other place as the directors think fit, and.

(b) must at all times be open to inspection by the company's officers.

(2)If accounting records are kept at a place outside the United Kingdom, accounts and returns with respect to the business dealt with in the accounting records so kept must be sent to, and kept at, a place in the United Kingdom, and must at all times be open to such inspection.

(3)The accounts and returns to be sent to the United Kingdom must be such as to—.

(a) disclose with reasonable accuracy the financial position of the business in question at intervals of not more than six months, and.

(b) enable the directors to ensure that the accounts required to be prepared under this Part comply with the requirements of this Act (and, where applicable, of Article 4 of the IAS Regulation).

(4)Accounting records that a company is required by section 386 to keep must be preserved by it—.

(a) in the case of a private company, for three years from the date on which they are made;

(b) in the case of a public company, for six years from the date on which they are made.

(5)Subsection (4) is subject to any provision contained in rules made under section 411 of the Insolvency Act 1986 (c. 45) (company insolvency rules) or Article 359 of the Insolvency (Northern Ireland) Order 1989 (S.I. 1989/2405 (N.I. 19)).

389Where and for how long records to be kept: offences

(1)If a company fails to comply with any provision of subsections (1) to (3) of section 388 (requirements as to keeping of accounting records), an offence is committed by every officer of the company who is in default.

(2)It is a defence for a person charged with such an offence to show that he acted honestly and that in the circumstances in which the company's business was carried on the default was excusable.

(3)An officer of a company commits an offence if he—.

(a) fails to take all reasonable steps for securing compliance by the company with subsection (4) of that section (period for which records to be preserved), or.

(b) intentionally causes any default by the company under that subsection.

(4)A person guilty of an offence under this section is liable—.

(a) on conviction on indictment, to imprisonment for a term not exceeding two years or a fine (or both);

(b) on summary conviction—.

(i) in England and Wales, to imprisonment for a term not exceeding twelve months or to a fine not exceeding the statutory maximum (or both);

(ii) in Scotland or Northern Ireland, to imprisonment for a term not exceeding six months, or to a fine not exceeding the statutory maximum (or both).

#### España

En su *Código de Comercio* se lee[[565]](#footnote-565):

TÍTULO III

De la contabilidad de los empresarios

Sección primera. De los libros de los empresarios

Art. 25.

1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.

2. La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos. Se presumirá concedida la autorización, salvo prueba en contrario.

Art. 26.

1. Las sociedades mercantiles llevarán también un libro o libros de actas, en las que constarán, al menos, todos los acuerdos tomados por las Juntas generales y especiales y los demás órganos colegiados de la sociedad, con expresión de los datos relativos a la convocatoria y a la constitución del órgano, un resumen de los asuntos debatidos, las intervenciones de las que se haya solicitado constancia, los acuerdos adoptados y los resultados de las votaciones.

2. Cualquier socio y las personas que, en su caso, hubiesen asistido a la Junta general en representación de los socios no asistentes, podrán obtener en cualquier momento certificación de los acuerdos y de las actas de las Juntas generales.

3. Los administradores deberán presentar en el Registro Mercantil, dentro de los ocho días siguientes a la aprobación del acta, testimonio notarial de los acuerdos inscribibles.

Art. 27.

1. Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización, se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. En los supuestos de cambio de domicilio tendrá pleno valor la legalización efectuada por el Registro de origen.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. En cuanto al libro de actas, se estará a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.

3. Lo dispuesto en los párrafos anteriores se aplicará al libro registro de acciones nominativas en las sociedades anónimas y en comandita por acciones y al libro registro de socios en las sociedades de responsabilidad limitada, que podrán llevarse por medios informáticos, de acuerdo con lo que se disponga reglamentariamente.

4. Cada Registro Mercantil llevará un libro de legalizaciones.

Art. 28.

1. El libro de Inventarios y Cuentas anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa. Al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación. Se transcribirán también el inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales.

2. El libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate.

Art. 29.

1. Todos los libros y documentos contables deben ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables. No podrán utilizarse abreviaturas o símbolos cuyo significado no sea preciso con arreglo a la Ley, el Reglamento o la práctica mercantil de general aplicación.

2. Las anotaciones contables deberán ser hechas expresando los valores en pesetas.

Art. 30.

1. Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales.

2. El cese del empresario en el ejercicio de sus actividades no le exime del deber a que se refiere el párrafo anterior y si hubiese fallecido recaerá sobre sus herederos. En caso de disolución de sociedades, serán sus liquidadores los obligados a cumplir lo prevenido en dicho párrafo.

Art. 31.

El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.

Art. 32.

1. La contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes.

2. La comunicación o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los empresarios, sólo podrá decretarse, de oficio o a instancia de parte, en los casos de sucesión universal, suspensión de pagos, quiebras, liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles, expedientes de regulación de empleo, y cuando los socios o los representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo.

3. En todo caso, fuera de los casos prefijados en el párrafo anterior, podrá decretarse la exhibición de los libros y documentos de los empresarios a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición. El reconocimiento se contraerá exclusivamente a los puntos que tengan relación con la cuestión de que se trate.

Art. 33.

1. El reconocimiento al que se refiere el artículo anterior, ya sea general o particular, se hará en el establecimiento del empresario, en su presencia o en la de la persona que comisione, debiendo adoptarse las medidas oportunas para la debida conservación y custodia de los libros y documentos.

2. En cualquier caso, la persona a cuya solicitud se decrete el reconocimiento podrá servirse de auxiliares técnicos en la forma y número que el Juez considere necesario.

#### Hong Kong - Special Administrative Region of the People’s Republic of China

En su *Companies Ordinance* se lee:

COMPANIES ORDINANCE - SECT 121[[566]](#footnote-566)

Keeping of books of account

Accounts and Audit

(1) Every company shall cause to be kept proper books of account with respect

to-

(a) all sums of money received and expended by the company and the matters

in respect of which the receipt and expenditure takes place;

(b) all sales and purchases of goods by the company;

(c) the assets and liabilities of the company.

(2) For the purposes of subsection (1), proper books of account shall not be

deemed to be kept with respect to the matters aforesaid if there are not kept

such books as are necessary to give a true and fair view of the state of the

company's affairs and to explain its transactions.

(3) The books of account shall be kept at the registered office of the company

or at such other place as the directors think fit, and shall at all times be

open to inspection by the directors: Provided that if books of account are

kept at a place outside Hong Kong there shall be sent to, and kept at a place

in, Hong Kong and be at all times open to inspection by the directors such

accounts and returns with respect to the business dealt with in the books of

account so kept as will disclose with reasonable accuracy the financial

position of that business at intervals not exceeding 6 months and will enable

to be prepared in accordance with this Ordinance the company's balance sheet,

its profit and loss account or income and expenditure account, and any

document annexed to any of those documents giving information which is

required by this Ordinance and is thereby allowed to be so given.

(3A) Any books of account which a company is required by this section to keep

shall be preserved by it for 7 years from the end of the financial year to

which the last entry made or matter recorded therein relates. (Added 6 of 1984

s. 87)

(4) If any person being a director of a company fails to take all reasonable

steps to secure compliance by the company with the requirements of this

section, or has by his own wilful act been the cause of any default by the

company thereunder, he shall, in respect of each offence, be liable to

imprisonment and a fine: (Amended 7 of 1990 s. 2) Provided that-

(a) in any proceedings against a person in respect of an offence under

this section consisting of a failure to take reasonable steps to

secure compliance by the company with the requirements of this

section, it shall be a defence to prove that he had reasonable ground

to believe and did believe that a competent and reliable person was

charged with the duty of seeing that those requirements were complied

with and was in a position to discharge that duty; and

(b) a person shall not be sentenced to imprisonment for such an offence

unless, in the opinion of the court dealing with the case, the offence

was committed wilfully. (Replaced 80 of 1974 s. 12) [cf. 1948 c. 38 s.

147 U.K.]

#### Republic of South Africa

En su *Act No. 71 of 2008: Companies Act, 2008* se lee[[567]](#footnote-567):

Form and standards for company records

24. (1) Any documents, accounts, books, writing, records or other information that a company is required to keep in terms of this Act or any other public regulation must be kept—

*(a)* in written form, or other form or manner that allows that information to be converted into written form within a reasonable time; and

*(b)* for a period of seven years, or any longer period of time specified in any other applicable public regulation, subject to subsection (2).

(2) If a company has existed for a shorter time than contemplated in subsection (1)*(b)*, the company is required to retain records for that shorter time.

(3) Every company must maintain—

*(a)* a copy of its Memorandum of Incorporation, and any amendments or alterations to it, and any rules of the company made in terms of section 15(3) to (5);

*(b)* a record of its directors, including—

(i) details of any person who has served as a director of the company, for a period of seven years after the person ceases to serve as a director; and

(ii) the information required by or in terms of subsection (5);

*(c)* copies of all—

(i) reports presented at an annual general meeting of the company, for a period of seven years after the date of any such meeting;

(ii) annual financial statements required by this Act, for seven years after the date on which each such particular statements were issued; and

(iii) accounting records required by this Act, for the current financial year and for the previous seven completed financial years of the company;

*(d)* notice and minutes of all shareholders meetings, including—

(i) all resolutions adopted by them, for seven years after the date each such resolution was adopted; and

(ii) any document that was made available by the company to the holders of securities in relation to each such resolution;

*(e)* copies of any written communications sent generally by the company to all holders of any class of the company’s securities, for a period of seven years after the date on which each such communication was issued; and

*(f)* minutes of all meetings and resolutions of directors, or directors’ committees, or the audit committee, if any, for a period of seven years after the date—

(i) of each such meeting; or

(ii) on which each such resolution was adopted.

(4) In addition to the requirements of subsection (3), every profit company must maintain—

*(a)* a securities register or its equivalent, as required by section 50; and

*(b)* the records required in terms of section 85, if that section applies to the company.

(5) A company’s record of directors must include, in respect of each director, that person’s—

*(a)* full name, and any former names;

*(b)* identity number or, if the person does not have an identity number, the person’s date of birth;

*(c)* nationality and passport number, if the person is not a South African;

*(d)* occupation;

*(e)* date of their most recent election or appointment as director of the company;

*(f)* name and registration number of every other company or foreign company of which the person is a director, and in the case of a foreign company, the nationality of that company; and

*(g)* any other prescribed information.

(6) To protect personal privacy, the Minister, by notice in the *Gazette*, may exempt from the application of subsection (5)*(a)* categories of names as formerly used by any person—

*(a)* before attaining majority, or by persons who have been adopted, married, divorced or widowed; or

*(b)* in other circumstances prescribed by the Minister.

Location of company records

25. (1) The records referred to in section 24 must be accessible at or from the company’s registered office or another location, or other locations, within the Republic.

(2) A company must file a notice, setting out the location or locations at which any particular records referred to in section 24 are kept or from which they are accessible if those records—

*(a)* are not kept at or made accessible from the company’s registered office, as contemplated in subsection (1); or

*(b)* are moved from one location to another.

Access to company records

26. (1) A person who holds or has a beneficial interest in any securities issued by a company—

*(a)* has a right to inspect and copy the information contained in the records of the company—

(i) mentioned in section 24(3)*(a)*, *(b)*, *(c)*(i) and (ii), *(d)* and *(e)*; or

(ii) contemplated in section 24(4)*(a)* or *(b)*;

*(b)* has a right to any other information to the extent granted by the Memorandum of Incorporation, as contemplated in subsection (2); and

*(c)* may exercise the rights set out in paragraph *(a)* or *(b)*—

(i) by direct request made to the company in the prescribed manner, either in person or through an attorney or other personal representative designated in writing; or

(ii) in accordance with the Promotion of Access to Information Act, 2000 (Act No. 2 of 2000).

(2) In addition to the information rights set out in subsection (1)*(a)*, the Memorandum of Incorporation of a company may establish additional information rights of any person, with respect to any information pertaining to the company, but no such right may negate or diminish any mandatory protection of any record, as set out in Part 3 of the Promotion of Access to Information Act, 2000 (Act No. 2 of 2000).

(3) The register of members and register of directors of a company, must, during business hours for reasonable periods be open to inspection by any member, free of charge and by any other person, upon payment for each inspection of an amount not more than R100,00.

(4) The rights of access to information set out in this section are in addition to, and not in substitution for, any rights a person may have to access information in terms of—

*(a)* section 32 of the Constitution;

*(b)* the Promotion of Access to Information Act, 2000 (Act No. 2 of 2000); or

*(c)* any other public regulation.

(5) The Minister may make regulations respecting the exercise of the rights set out in this section.

(6) It is an offence for a company to—

*(a)* fail to accommodate any reasonable request for access, or to unreasonably refuse access, to any record that a person has a right to inspect or copy in terms of this section; or

*(b)* to otherwise impede, interfere with, or attempt to frustrate, the reasonable exercise by any person of the rights set out in this section.

Accounting records

28. (1) Acompany must keep accurate and complete accounting records in one of the official languages of the Republic—

*(a)* as necessary to enable the company to satisfy its obligations in terms of this Act or any other law with respect to the preparation of financial statements; and

*(b)* including any prescribed accounting records, which must be kept in the prescribed manner and form.

(2) A company’s accounting records must be kept at, or be accessible from, the registered office of the company.

(3) It is an offence for—

*(a)* a company—

(i) with an intention to deceive or mislead any person—

*(aa)* to fail to keep accurate or complete accounting records;

*(bb)* to keep records other than in the prescribed manner and form, if any; or

(ii) to falsify any of its accounting records, or permit any person to do so; or

*(b)* any person to falsify a company’s accounting records.

(4) For greater certainty, the Commission may issue a compliance notice, as contemplated in section 171, to a company in respect of any failure by the company to comply with the requirements of this section, irrespective whether that failure constitutes an offence in terms of subsection (3).

Access to financial statements or related information

31. (1) In addition to the rights set out in section 26, a person who holds or has a beneficial interest in any securities issued by a company, is entitled—

*(a)* without demand to receive a notice of the publication of any annual financial statements of the company required by this Act, setting out the steps required to obtain a copy of those statements; and

*(b)* on demand to receive without charge one copy of any annual financial statements of the company required by this Act.

(2) If a judgment creditor of a company has been informed, by a person whose duty it is to execute the judgment, that there appears to be insufficient disposable property to satisfy that judgment, the judgement creditor is entitled within five business days after making a demand, to receive without charge, one copy of the most recent anual financial statements of the company.

(3) Trade unions must, through the Commission and under conditions as determined by the Commission, be given access to company financial statements for purposes of initiating a business rescue process.

#### Japón

En su *Companies Act (Act No. 86 of 2005)* se lee[[568]](#footnote-568):

Chapter V Accounting

Section 1 Accounting Principle

Article 431

The accounting for a Stock Company shall be subject to the business accounting practices generally accepted as fair and appropriate.

Section 2 Account Books

Subsection 1 Account Books

Article 432 (Preparation and Retention of Account Books)

(1) A Stock Company shall prepare accurate account books in a timely manner pursuant to the applicable Ordinance of the Ministry of Justice.

(2) A Stock Company shall retain its account books and important materials regarding its business for ten years from the time of the closing of the account books.

Article 433 (Request to Inspect Account Books)

(1) Shareholders having not less than three hundredths (3/100) (or, in cases where lesser proportion is prescribed in the articles of incorporation, such proportion) of the votes of all shareholders (excluding shareholders who may not exercise their votes on all matters which may be resolved at a shareholders meeting) or shareholders having not less than three hundredths (3/100) (or, in cases where lesser proportion is prescribed in the articles of incorporation, such proportion) of the Issued Shares (excluding Treasury Shares) may make the following requests at any time during the business hours of the Stock Company. In such cases, the reasons for such requests shall be disclosed.

(i) If the account books or materials relating thereto are prepared in writing, the requests for inspection or copying of such documents;

(ii) If the account books or materials relating thereto are prepared by Electromagnetic Records, the requests for inspection or copying of anything that displays the data recorded in such Electromagnetic Records in a manner prescribed by the applicable Ordinance of the Ministry of Justice.

(2) If a request referred to in the preceding paragraph is made, the Stock Company may not refuse the request unless it is found that any of the following apply:

(i) The shareholder who makes such request (hereinafter in this paragraph referred to as "Requestor") makes the request for a purpose other than for investigation related to the securing or exercising of his/her right;

(ii) The Requestor makes the request for the purpose of interfering with the execution of the operations of such Stock Company and prejudicing the common benefit of the shareholders;

(iii) The Requestor operates or engages in business which is, in substance, in competition with the operations of such Stock Company;

(iv) The Requestor makes the request in order to report facts which he/she may learn by inspecting or copying the account books or materials relating thereto to third parties for profit; or

(v) The Requestor is a person who has reported facts which he/she learned by inspecting or copying the account books or materials relating thereto to third parties for profit during the last two years.

(3 ) If it is necessary for the purpose of exercising the rights of a Member of the Parent Company of a Stock Company, he/she may, with the permission of the court, make the request listed in each item of paragraph (1) with respect to the account books or materials relating thereto. In such cases, the reasons for such request shall be disclosed.

(4) The court may not grant the permission referred to in the preceding paragraph if there are any of the facts provided for in each item of paragraph (2) with respect to the Member of the Parent Company referred to in the preceding paragraph.

Article 434 (Order to Submit Account Books)

The court may, in response to a petition or ex officio, order the parties to a suit to submit account books, in whole or in part.

#### Australia

En su *Corporations Act 2001* se lee[[569]](#footnote-569):

books includes:

(a) a register; and

(b) any other record of information; and

(c) financial reports or financial records, however compiled, recorded or stored; and

(d) a document.

financial records includes:

(a) invoices, receipts, orders for the payment of money, bills of exchange, cheques, promissory notes and vouchers; and

(b) documents of prime entry; and

(c) working papers and other documents needed to explain:

(i) the methods by which financial statements are made up; and

(ii) adjustments to be made in preparing financial statements.

10.2 Financial records

Under the Corporations Act, all proprietary companies must keep sufficient financial records to record and explain their transactions and financial position and to allow true and fair financial statements to be prepared and audited. Financial record here means some kind of systematic record of the company’s financial transactions—not merely a collection of receipts, invoices, bank statements and cheque butts. Financial records may be kept on computer.

Part 2F.3—Inspection of books

247A Order for inspection of books of company or registered managed investment scheme

(1) On application by a member of a company or registered managed investment scheme, the Court may make an order:

(a) authorising the applicant to inspect books of the company or scheme; or

(b) authorising another person (whether a member or not) to inspect books of the company or scheme on the applicant’s behalf.

The Court may only make the order if it is satisfied that the applicant is acting in good faith and that the inspection is to be made for a proper purpose.

(2) A person authorised to inspect books may make copies of the books unless the Court orders otherwise.

(3) A person who:

(a) is granted leave under section 237; or

(b) applies for leave under that section; or

(c) is eligible to apply for leave under that section;

may apply to the Court for an order under this section.

(4) On application, the Court may make an order authorising:

(a) the applicant to inspect books of the company; or

(b) another person to inspect books of the company on the applicant’s behalf.

(5) The Court may make the order only if it is satisfied that:

(a) the applicant is acting in good faith; and

(b) the inspection is to be made for a purpose connected with:

(i) applying for leave under section 237; or

(ii) bringing or intervening in proceedings with leave under that section.

(6) A person authorised to inspect books may make copies of the books unless the Court orders otherwise.

247B Ancillary orders

If the Court makes an order under section 247A, the Court may make any other orders it considers appropriate, including either or both of the following:

(a) an order limiting the use that a person who inspects books may make of information obtained during the inspection;

(b) an order limiting the right of a person who inspects books to make copies in accordance with subsection 247A(2).

247C Disclosure of information acquired in inspection

A person who inspects books on behalf of an applicant under section 247A must not disclose information obtained during the inspection unless the disclosure is to:

(a) ASIC; or

(b) the applicant.

247D Company or directors may allow member to inspect books (replaceable rule see section 135)

The directors of a company, or the company by a resolution passed at a general meeting, may authorise a member to inspect books of the company.

## Colofón

El susbsistema documental de la contabilidad es una parte esencial del sistema contable. Únicamente puede hablarse de información contable cuando ésta es tomada de unos registros o asientos “en libros”.

Por regla general, las legislaciones de los países del mundo regulan la existencia del subsistema documental de la contabilidad.

De acuerdo con las voces del *Decreto extraordinario 19 de 2012*, los documentos contables deben garantizar “*en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación*”.

Los documentos contables tienen dos funciones principales: ayudar a producir información, como los estados financieros, y servir de prueba respecto de los hechos económicos predicables de un ente.

El subsistema documental ha estado en constante evolución. Tanto sus sustratos materiales como las reglas para su diligenciamiento se han transformado al ritmo en que la ciencia, la tecnología y las técnicas de los sistemas de información han cambiado.

La computación ha transformado y seguirá modificando el subsistema documental de la contabilidad. En muchos casos ésta es impensable sin los documentos elaborados y los procesos realizados por los computadores.

La legislación suele reaccionar lentamente frente a los cambios tecnológicos. Así ha sucedido en nuestro país respecto del subsistema documental de la contabilidad. Afortunadamente, en materia de preparación y conservación de documentos, en papel o electrónicos, los estándares técnicos, como los emitidos por Iso, establecen orientaciones suficientes y confiables para llevar a cabo dichas acciones.

La contabilidad electrónica ha eliminado y seguirá eliminando muchos postulados, principios y limitaciones y muchas formas de proceder propias de la contabilidad manual.

Bogotá, julio 30 de 2012.

1. Abogado. Profesor asociado del Departamento de Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia Universidad Javeriana, sede Bogotá. Caballero de la Orden Universidad Javeriana. Miembro del Colegio de Abogados Javerianos. Socio honorario de la Sociedad de Contadores Javerianos. Consultor independiente. [↑](#footnote-ref-1)
2. Padre Marco A. Restrepo, S.J., profesor del Colegio de San Bartolomé, *Nociones de Contabilidad*, tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, páginas 8 y 9. [↑](#footnote-ref-2)
3. <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/DERCON.DOC> [↑](#footnote-ref-3)
4. Ramón Eduardo Madriñán De la Torre, *Principios de Derecho Comercial*, Editorial Temis, Bogotá 1980, página 115. [↑](#footnote-ref-4)
5. Ifac nos recuerda que “The professional designations for accountants around the world vary, but among the most common are Chartered Accountant (CA) or Certified Public Accountant (CPA), Chartered or Certified Management Accountant (CMA), Expert Comptable, and Contador Público. Although the professional designations differ, professional accountants around the world share the same characteristics.” Véase Consultation Paper *Competent and Versatile: How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success*, Professional Accountants in Business Committee, International Federation of Accountants, Nueva York 2010. A 23 de mayo de 2012 podía consultarse en <https://www.ifac.org/publications-resources/competent-and-versatile-how-professional-accountants-business-drive-sustainab> [↑](#footnote-ref-5)
6. Véase Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Radicación: 11001 03 26 000 1999 00012 01 (16230), Consejero Ponente: Dr. Mauricio Fajardo Gómez [↑](#footnote-ref-6)
7. Véase la página 301 en:

   <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/CEDCPUJ/CONCEPTO/Finrevinic.doc> [↑](#footnote-ref-7)
8. Robert G. Murdick, John C. Munson, *Sistemas de información administrativa*, Prentice-Hall Hispanoamericana S.A., México, 1988, página 33. [↑](#footnote-ref-8)
9. Guillermo J. Sierra Molina, Bernabé Escobar Pérez, *Sistemas de información integrados (erp),* Aeca, Documento 6- Comisión de Nuevas Tecnologías y Contabilidad, España, 2007, página 9. [↑](#footnote-ref-9)
10. Guillermo J. Sierra Molina, Bernabé Escobar Pérez, *Sistemas de información integrados (erp),* Aeca, Documento 6- Comisión de Nuevas Tecnologías y Contabilidad, España, 2007, página 11. [↑](#footnote-ref-10)
11. Tomado el 21 de diciembre de 2010 de <http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm> [↑](#footnote-ref-11)
12. Robert G. Murdick, John C. Munson, *Sistemas de información administrativa*, Prentice-Hall Hispanoamericana S.A., México, 1988, página 7. [↑](#footnote-ref-12)
13. José María Garreta Such, *Introducción al derecho contable*, Marcial Pons, Madrid 1994, página 117. [↑](#footnote-ref-13)
14. <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/Evidencia.doc> [↑](#footnote-ref-14)
15. D.R. 2649/93. “ART. 56— Asientos. Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble. (...)” [↑](#footnote-ref-15)
16. Obsérvese que no utilizo la expresión “libros oficiales”, que se usa para designar los libros registrados ante la respectiva Cámara de Comercio. En Colombia los libros auxiliares son medio de prueba al tiempo que no requieren estar registrados. [↑](#footnote-ref-16)
17. La verdad de los estados financieros depende de la correspondencia de éstos con los libros mayores o de resumen. A su vez, la verdad de los libros de resumen depende de la verdad de los libros de detalle. La verdad de los libros de detalle depende de la verdad de los comprobantes. La verdad de los comprobantes depende de la verdad de sus soportes. La verdad de los soportes es directamente proporcional a la manera como éstos reflejen en forma correcta los hechos. Así pues, aunque formalmente los estados financieros deban proceder de los libros, su carácter de fidedignos no depende tanto de esto como de que correspondan a los hechos respecto de los cuales pretenden dar cuenta. [↑](#footnote-ref-17)
18. D.R. 2649/93. “ART. 123— Soportes. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

    Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

    Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.” [↑](#footnote-ref-18)
19. D.R. 2649/93. “ART. 124— Comprobante de contabilidad. Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquel donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente.

    Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano.

    Los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado.

    En ellos se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento.

    La descripción de las cuentas y de las transacciones puede efectuarse por palabras, códigos o símbolos numéricos, caso en el cual deberá registrarse en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan.

    Los comprobantes de contabilidad pueden elaborarse por resúmenes periódicos, a lo sumo mensuales.

    Los comprobantes de contabilidad deben guardar la debida correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y en aquel en que se registren en orden cronológico todas las operaciones.” [↑](#footnote-ref-19)
20. D.R. 2649/93. “ART. 53— Clasificación. Los hechos económicos deben ser apropiadamente clasificados según su naturaleza, de manera que se registren en las cuentas adecuadas.

    Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, la clasificación se debe hacer conforme a un plan contable previamente elaborado por el ente económico.

    El plan contable debe incluir la totalidad de las cuentas de resumen y auxiliares en uso, con indicación de su descripción, de su dinámica y de los códigos o series cifradas que las identifiquen.” [↑](#footnote-ref-20)
21. D.R. 2649/93. “ART. 125— Libros. Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes.

    Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continua. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros.

    Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para:

    1. Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes.

    2. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos.

    3. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos.

    4. Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para:

    a) Conocer las transacciones individuales, cuando éstas se registren en los libros de resumen en forma global;

    b) Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones;

    c) Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de una y otras;d) Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos, y

    e) Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad.

    5. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico.

    6. Cumplir las exigencias de otras normas legales.” [↑](#footnote-ref-21)
22. D.R. 2649/93. “ART. 56— Asientos. Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble.

    Pueden registrarse varias operaciones homogéneas en forma global, siempre que su resumen no supere las operaciones de un mes.

    Las operaciones deben registrarse cronológicamente. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquel en el cual las operaciones se hubieren realizado.

    Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su saldo.

    Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.” [↑](#footnote-ref-22)
23. D.R. 2649/93. “ART. 1º—Definición. De conformidad con el artículo 6º de la Ley 43 de 1990, se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

    Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.” [↑](#footnote-ref-23)
24. José María Garreta Such, *Introducción al derecho contable*, Marcial Pons, Madrid 1994, página 119. [↑](#footnote-ref-24)
25. Emilio Langle y Rubio, *Manual de Derecho Mercantil español*, Bosch, Barcelona, 1950, página 845. [↑](#footnote-ref-25)
26. Ramiro Bañales Baranda, José Luis Fernández Ruiz, *Estructura del derecho empresarial*, Ediciones Deusto, Bilbao 1974, página 32. [↑](#footnote-ref-26)
27. La información contable puede asumir distintas funciones. Iasb, entidad que emite las ifrs, se ocupa principalmente de información financiera. [↑](#footnote-ref-27)
28. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo II *Contabilidad Superior*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, página 3. [↑](#footnote-ref-28)
29. Joaquín Rodríguez Rodríguez, *Curso de derecho mercantil*, Editorial Porrúa S.A., México 1960, páginas 233 y 234. [↑](#footnote-ref-29)
30. Jesús Blanco Campaña, *El derecho contable en España*, Instituto de Planificación Contable, Colección Monografías número 1, España 1983, página 45. [↑](#footnote-ref-30)
31. Rodolfo Mezzera Alvarez, *Curso de Derecho Comercial*, Tomo I, Editorial Medina, Montevideo, 1957, página 162. [↑](#footnote-ref-31)
32. Tomado el 2 de octubre de 2010 de <http://en.wikipedia.org/wiki/Bookkeeping> [↑](#footnote-ref-32)
33. Véase <http://web.ifac.org/download/a005-2010-iaasb-handbook-handbook-glossary.pdf> (consultada el 23 de diciembre de 2010) [↑](#footnote-ref-33)
34. En contrario puede verse *Exámenes de Estado de la Calidad de la Educación Superior Contaduría Pública - Marco Conceptual de Fundamentación de la Prueba (Tomo I)* - Unión Temporal Red Colombiana de Facultades de Contaduría Pública y Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos - 2004, en el que, entre otras cosas, se afirma: “El segundo elemento de ruptura con creencias generalmente aceptadas es de mayor trascendencia, la Contabilidad precedió la invención de la escritura y el cálculo abstracto y en criterio de Mattessich, impulso su invención como una de sus causas determinantes. Las investigaciones realizadas muestran como se pudo llevar cuenta de las actividades de las comunidades sin requerir del cálculo matemático, la escritura y desde luego la moneda.” Puede leerse en:

    <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/areacontable/particulares/arc_3845.pdf> [↑](#footnote-ref-34)
35. <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/marconesrf.doc> [↑](#footnote-ref-35)
36. Federico Gertz Manero, *Origen y evolución de la contabilidad, ensayo histórico.* Editorial Trillas, México, 1988, páginas 17 y 18. [↑](#footnote-ref-36)
37. Así la contabilidad no puede homologarse con la historia o con la información periodística. La contabilidad es información económica referida a un ente que obra como centro de imputación (o sujeto) de tal información. [↑](#footnote-ref-37)
38. Federico Gertz Manero, *Origen y evolución de la contabilidad, ensayo histórico.* Editorial Trillas, México, 1988, página 13. [↑](#footnote-ref-38)
39. Hernando Bermúdez Gómez, *Derecho Contable.* Véase en *Tendencias Actuales de la Profesión Contable*, volumen III, Asociación de Contadores de la Universidad de Antioquia, Departamento de Contaduría Facultad de Ciencias Economías Universidad de Antioquia, Editorial Marin Vieco Ltda., Medellín, 1994, páginas 79 a 128. [↑](#footnote-ref-39)
40. Julio Olavarría Ávila, *Manual de Derecho Comercial*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1950, páginas 300 y 301. [↑](#footnote-ref-40)
41. Raymundo L. Fernández, Osvaldo R. Gómez Leo, *Tratado teórico – práctico de Derecho Comercial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1988, páginas 80 a 83. [↑](#footnote-ref-41)
42. <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=documento> [↑](#footnote-ref-42)
43. Consultada el 23 de diciembre de 2008 [↑](#footnote-ref-43)
44. Introducimos al texto legal esta referencia al Código Civil:

    ART. 654. — Las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles.

    ART. 655.—Muebles son los que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellos a sí mismos, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas. Exceptúanse las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658. [↑](#footnote-ref-44)
45. José María Garreta Such, *Introducción al derecho contable*, Marcial Pons, Madrid 1994, página 118. [↑](#footnote-ref-45)
46. Garreta se remite aquí a Prieto Castro, L., *Derecho procesal civil*, Madrid, 1968, p. 480. [↑](#footnote-ref-46)
47. Francisco Carnelutti, *Sistema de Derecho Procesal Civil,* II Composición del proceso, Uteha Argentina, Buenos Aires, 1944, página 416. [↑](#footnote-ref-47)
48. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Ref.: Expediente 6649, *Sentencia 6649 de marzo 18 de 2002*, Magistrado Ponente: Dr. Carlos Ignacio Jaramillo Jaramillo. Tomado de la Colección de Jurisprudencia Colombiana, Legis Editores, Bogotá, noviembre de 2008. [↑](#footnote-ref-48)
49. José María Garreta Such, *Introducción al derecho contable*, Marcial Pons, Madrid 1994, páginas 118 y 119. [↑](#footnote-ref-49)
50. Según el drae, escribir es “Representar las palabras o las ideas con letras u otros signos trazados en papel u otra superficie” Tomado el 21 de diciembre de 2010 de

    <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=escribir> [↑](#footnote-ref-50)
51. Carlos Lessona, *Teoría general de la prueba en derecho civil o exposición en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemania*, Editorial Reus, Madrid, 1928, volumen 2, páginas 506 y 507. [↑](#footnote-ref-51)
52. Según el drae: Persona que es causa de algo. Tomado el 21 de diciembre de 2010 de

    <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=autor> [↑](#footnote-ref-52)
53. Corte Constitucional, Sala Plena, Ref.: Expediente D-4313, Sentencia C-356 de mayo 6 de 2003, Magistrado Ponente: Jaime Araújo Rentería, Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 294 de la Ley 599 de 2000, por la cual se expide el Código Penal. Tomado de la Colección de Jurisprudencia Colombiana, Legis Editores, Bogotá, noviembre de 2008. [↑](#footnote-ref-53)
54. Carlos Lessona, *Teoría general de la prueba en derecho civil o exposición en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemania*, Editorial Reus, Madrid, 1928, volumen 2, página 501. [↑](#footnote-ref-54)
55. Francisco Carnelutti, *Sistema de Derecho Procesal Civil,* II Composición del proceso, Uteha Argentina, Buenos Aires, 1944, página 415. [↑](#footnote-ref-55)
56. Artículo 3º, Ley número 594 de 2000 (Julio 4) “Por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones” Tomado de la Colección de Legislación Colombiana, Legis Editores, Bogotá, noviembre de 2008. [↑](#footnote-ref-56)
57. Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura, División de la Sociedad de la Información, *Memoria del Mundo Directrices para la Salvaguardia del Patrimonio Documenta*l, Original: Inglés, CII-95/WS-11 Rev. Febrero de 2002. Consultado el 23 de diciembre de 2008 en <http://unesdoc.unesco.org/images/0012/001256/125637s.pdf> [↑](#footnote-ref-57)
58. Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), *Convención de las Naciones Unidas sobre la Utilización de las Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales,* Naciones Unidas, Nueva York, 2007. Consultado el 23 de diciembre de 2008 en <http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/06-57455_Ebook.pdf> [↑](#footnote-ref-58)
59. Ley 527 de 1999.

    ART. 2º—Definiciones. Para los efectos de la presente ley se entenderá por:

    a) Mensaje de datos. La información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), Internet, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax;

    b) Comercio electrónico. Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera;

    c) Firma digital. Se entenderá como un valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos y que, utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje, permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial no ha sido modificado después de efectuada la transformación;

    d) Entidad de certificación. Es aquella persona que, autorizada conforme a la presente ley, está facultada para emitir certificados en relación con las firmas digitales de las personas, ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos, así como cumplir otras funciones relativas a las comunicaciones basadas en las firmas digitales;

    e) Intercambio electrónico de datos (EDI). La transmisión electrónica de datos de una computadora a otra, que está estructurada bajo normas técnicas convenidas al efecto, y

    f) Sistema de información. Se entenderá todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de datos. [↑](#footnote-ref-59)
60. Tomado el 6 de febrero de 2010 de:

    <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=sec&dir=232&id=28918&m=td&a=2008&d=depend> [↑](#footnote-ref-60)
61. Adviértase que este oficio fue emitido antes de la expedición de la Ley 1314 de 2009. Más adelante se analizará lo dispuesto en ésta. [↑](#footnote-ref-61)
62. <http://es.wikipedia.org/wiki/Memoria_de_ordenador>. Consultada el 26 de diciembre de 2008. Subrayamos las palabras que en el original tienen incrustados hipervínculos. Omitimos las palabras que en el original permiten editar el texto. [↑](#footnote-ref-62)
63. Guillermo J. Sierra Molina, Bernabé Escobar Pérez, *Sistemas de información integrados (erp),* Aeca, Documento 6- Comisión de Nuevas Tecnologías y Contabilidad, España, 2007, páginas 13 a 16. [↑](#footnote-ref-63)
64. SAP® Business Suite, Achieve Process Excellence, Lower Costs, Seize Opportunities. Consultado el 20 de marzo de 2010:

    <http://download.sap.com/download.epd?context=545594045A03BCE5DB6AD06056373D37A13EA4210AE6A1C0D21DFBCDFCCB361D369062E10DB9FD75264568B7D0A02C8FE5A0510911EA8DBC> [↑](#footnote-ref-64)
65. Guillermo J. Sierra Molina, Bernabé Escobar Pérez, *Sistemas de información integrados (erp),* Aeca, Documento 6- Comisión de Nuevas Tecnologías y Contabilidad, España, 2007, páginas 65 a 76. [↑](#footnote-ref-65)
66. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=autenticidad> [↑](#footnote-ref-66)
67. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=auténtico> [↑](#footnote-ref-67)
68. Véase

    <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltObtenerHtml?origen=RAE&LEMA=documento&SUPIND=0&CAREXT=10000&NEDIC=No#documento_auténtico>. [↑](#footnote-ref-68)
69. “Nombre y apellido, o título, que una persona escribe de su propia mano en un documento, para darle autenticidad o para expresar que aprueba su contenido” Véase

    <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=firma> [↑](#footnote-ref-69)
70. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=autógrafo> [↑](#footnote-ref-70)
71. Algo “Lindo, bonito, gracioso”. Véase

    <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=chulo> [↑](#footnote-ref-71)
72. *Código de Comercio*. ARTÍCULO 827. — La firma que procede de algún medio mecánico no se considerará suficiente sino en los negocios en que la ley o la costumbre lo admitan [↑](#footnote-ref-72)
73. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda - Subsección A, Expediente 2228-01, Sentencia de 28 de febrero de 2002, Consejero Ponente: Dr. Alberto Arango Mantilla. Tomado de la Colección de Jurisprudencia Colombiana, Legis Editores, Bogotá, noviembre de 2008. [↑](#footnote-ref-73)
74. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=economía> [↑](#footnote-ref-74)
75. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=identificar> Consultada el 9 de octubre de 2010. [↑](#footnote-ref-75)
76. *Decreto reglamentario número 2649 de 1993*

    ART. 12.— Realización. Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrifico económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.

    PAR.— Adicionado. D.R. 2337/95, art. 3º. El beneficio o sacrificio económico, o el cambio en los recursos a que se refiere el presente artículo, podrá cuantificarse estimando la variación en el valor de realización o de mercado a que se refiere el artículo 10 del presente decreto. [↑](#footnote-ref-76)
77. *Decreto reglamentario número. 2649/93*.

    ART. 47.—Reconocimiento de los hechos económicos. El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados.

    Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.

    La administración debe reconocer las transacciones en la misma forma cada período, salvo que sea indispensable hacer cambios para mejorar la información.

    En adición a lo previsto en este decreto, normas especiales pueden permitir que para la preparación y presentación de estados financieros de períodos intermedios, el reconocimiento se efectúe con fundamento en bases estadísticas [↑](#footnote-ref-77)
78. Jesús Blanco Campaña, *El derecho contable en España*, Instituto de Planificación Contable, Colección Monografías número 1, España 1983, páginas 49 y 50. [↑](#footnote-ref-78)
79. Joaquín Garrigues, *Curso de derecho mercantil*, Imprenta Aguirre, Madrid 1976, página 214. [↑](#footnote-ref-79)
80. Raymundo L. Fernández, Osvaldo R. Gómez Leo, *Tratado teórico – práctico de Derecho Comercial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1988, página 108. [↑](#footnote-ref-80)
81. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia 203 de noviembre 1º de 1991, Expediente 0203. Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate. [↑](#footnote-ref-81)
82. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de septiembre 27 de 1991. Expediente 3450. Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate [↑](#footnote-ref-82)
83. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta [↑](#footnote-ref-83)
84. Véase

    <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Conceptual+Framework/Conceptual+Framework.htm>

    y más específicamente <http://www.fasb.org/project/cf_phase-b.shtml> [↑](#footnote-ref-84)
85. Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima segunda edición., 2001. <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=asentar> [↑](#footnote-ref-85)
86. Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima segunda edición., 2001. <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=teneduría> [↑](#footnote-ref-86)
87. Luca Pacioli, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita distinctio nona tractatus XI de computis et scripturis* (de las cuentas y la escritura) (teneduría de libros por partida doble), Venecia 1523, versión y arreglo al español de Ramón Cárdenas C.; traducción, prólogo y revisión de Giorgio Berni, UANL, segunda edición, Monterrey, México, 1991, página 7. [↑](#footnote-ref-87)
88. José María Garreta Such, *Introducción al derecho contable*, Marcial Pons, Madrid 1994, página 121. [↑](#footnote-ref-88)
89. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de abril 19 de 1991. Expediente 3215. Consejero Ponente: Dr. Guillermo Chahín Lizcano [↑](#footnote-ref-89)
90. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, ref.: 25000232700020020101701, Consejero Ponente: Dr. Héctor J. Romero Díaz. [↑](#footnote-ref-90)
91. Arturo Elizondo López, *Proceso contable 1, Contabilidad fundamental*. Thomson, México, 2004, páginas 115 a 118. [↑](#footnote-ref-91)
92. Leslie Turner, Andrea Weickgenannt, *Accounting Information System, Contros and Processes*, John Wiley & Sons, Inc, Estados Unidos de América, 2009, páginas 39 a 76. [↑](#footnote-ref-92)
93. Tomado el 30 de abril de 2012 de

    <http://en.wikipedia.org/wiki/Resources,_events,_agents_(accounting_model)> [↑](#footnote-ref-93)
94. José Gabino Pinzón, *Derecho Comercial*, volumen I, *Cuestiones Generales y Quiebras*, Editorial Temis, Bogotá, 1957, páginas 325 y 326. [↑](#footnote-ref-94)
95. El doctor Pinzón utiliza aquí la dualidad materia – forma. De acuerdo con el *Drae* por materia debe entenderse la “Realidad primaria de la que están hechas las cosas” y por forma la “Configuración externa de algo”. [↑](#footnote-ref-95)
96. Esta enumeración de documentos nos permite advertir que el autor se refiere a lo que hoy denominamos soportes. [↑](#footnote-ref-96)
97. El carácter simplificador del sistema contable es una de sus principales características. Se lee en el documento Exámenes de Estado de la Calidad de la Educación Superior Contaduría Pública Marco Conceptual de Fundamentación de la Prueba (Tomo II), escrito por la Unión Temporal Red Colombiana de Facultades de Contaduría Pública y Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos, 2004, página 34: “Desde una postura sociológica, interesa entender el papel que la contabilidad juega en la construcción del tejido y de las relaciones sociales. Desde allí se plantea que la contabilidad incorpora una tecnología expresada en el poder de simplificación de la realidad diversa de los procesos económicos, los bienes y las actividades que son magistralmente sintetizados por las cifras financieras.”. Este documento puede leerse en

    <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/areacontable/particulares/arc_3846.pdf> [↑](#footnote-ref-97)
98. Adviértase que la revisoría fiscal era percibida como una forma de vigilancia interna y no externa, concepción articulada con su caracterización como órgano de las sociedades. [↑](#footnote-ref-98)
99. En nota original, distinguida en el texto que estamos citando como 23, se lee: “Art. 6 de la ley 73 de 1935”. [↑](#footnote-ref-99)
100. En nota original, distinguida en el texto que estamos citando como 24, se lee: “Art. 55 del proyecto antes mencionado.”. [↑](#footnote-ref-100)
101. ART. 648.— El título valor será nominativo cuando en él o en la norma que rige su creación se exija la inscripción del tenedor en el registro que llevará el creador del título. Sólo será reconocido como tenedor legítimo quien figure, a la vez, en el texto del documento y en el registro de éste.

     La transferencia de un título nominativo por endoso dará derecho al adquirente para obtener la inscripción de que trata este artículo. [↑](#footnote-ref-101)
102. *Ley 222 de 1995*. ARTICULO. 44.— Expedición de reglamentos. Corresponde al Gobierno Nacional expedir la reglamentación sobre: (…)

     2. Los libros, comprobantes y soportes que deberán elaborarse para servir de fundamento de los estados financieros, así como los requisitos mínimos que deberán cumplir unos y otros.” [↑](#footnote-ref-102)
103. *Código Civil*. ARTICULO 1500.— El contrato es real cuando, para que sea perfecto, es necesaria la tradición de la cosa a que se refiere; es solemne cuando está sujeto a la observancia de ciertas formalidades especiales, de manera que sin ellas no produce ningún efecto civil; y es consensual cuando se perfecciona por el solo consentimiento [↑](#footnote-ref-103)
104. *Código de Comercio*. ARTICULO 824.— Los comerciantes podrán expresar su voluntad de contratar u obligarse verbalmente, por escrito o por cualquier modo inequívoco. Cuando una norma legal exija determinada solemnidad como requisito esencial del negocio jurídico, éste no se formará mientras no se llene tal solemnidad. [↑](#footnote-ref-104)
105. *Código de Comercio*. ARTICULO 826.— Cuando la ley exija que un acto o contrato conste por escrito bastará el instrumento privado con las firmas autógrafas de los suscriptores.

     Por firma se entiende la expresión del nombre del suscriptor o de alguno de los elementos que la integren o de un signo o símbolo empleado como medio de identificación personal.

     Si alguno de ellos no pudiere o no supiere firmar, lo hará otra persona a su ruego, dando fe de ello dos testigos, y se imprimirán en el documento las huellas digitales o plantares del otorgante.

     Si la ley no dispone otra cosa, las cartas o telegramas equivaldrán a la forma escrita, con tal que la carta o el original del telegrama estén firmados por el remitente, o que se pruebe que han sido expedidos por éste, o por su orden [↑](#footnote-ref-105)
106. Luca Pacioli, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita distinctio nona tractatus XI de computis et scripturis* (de las cuentas y la escritura) (teneduría de libros por partida doble), Venecia 1523, versión y arreglo al español de Ramón Cárdenas C.; traducción, prólogo y revisión de Giorgio Berni, UANL, segunda edición, Monterrey, México, 1991, página 17. [↑](#footnote-ref-106)
107. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de febrero 24 de 1994. Expediente 5170. Consejero Ponente: Dr. Guillermo Chahín Lizcano. [↑](#footnote-ref-107)
108. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, veintidós (22) de abril de mil novecientos noventa y cuatro (1994), Consejero Ponente: Doctora Consuelo Sarria Olcos, Referencia: Expediente No. 5288. [↑](#footnote-ref-108)
109. Véanse los artículos 48 y 50 del Código de Comercio. En el primero se alude a la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios y en el segundo a la historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante. [↑](#footnote-ref-109)
110. Véase el artículo 53 del Código de Comercio: En los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles (…) [↑](#footnote-ref-110)
111. Alude al artículo 64 del Decreto reglamentario número 2649 de 1993. [↑](#footnote-ref-111)
112. “Artículo. 10. — El castellano es el idioma oficial de Colombia. Las lenguas y dialectos de los grupos étnicos son también oficiales en sus territorios. La enseñanza que se imparta en las comunidades con tradiciones lingüísticas propias será bilingüe.” Véase la Ley 14 de 1979 [↑](#footnote-ref-112)
113. ART. 50.—La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno. [↑](#footnote-ref-113)
114. ART. 488. — Estas sociedades llevarán, en libros registrados en la misma cámara de comercio de su domicilio y en idioma español, la contabilidad de los negocios que celebren en el país, con sujeción a las leyes nacionales. Así mismo enviarán a la correspondiente superintendencia y a la misma cámara de comercio copia de un balance general, por lo menos al final de cada año. [↑](#footnote-ref-114)
115. *Código de Procedimiento Civil*. ART. 260. — Modificado. D.E. 2282/89, art. 1º, num. 119. Documentos en idioma extranjero. Para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como prueba, se requiere que obren en el proceso con su correspondiente traducción efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez; en los dos primeros casos la traducción y su original podrán ser presentados directamente. [↑](#footnote-ref-115)
116. Raymundo L. Fernández, Osvaldo R. Gómez Leo, *Tratado teórico – práctico de Derecho Comercial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1988, página 116. [↑](#footnote-ref-116)
117. “Y de todas las dichas partidas del Diario las cerrarás de una en una, tirando una raya desde donde termina tu escritura narrativa hasta la cantidad que se coloca afuera.

     Y del mismo modo harás con las partidas del Borrador, etc., y conforme tú pases una partida del Borrador al Diario, la anularás, atravesándola con una raya así:/, lo que denotará que tal partida ha sido ya puesta en el Diario; o si tú no quieres atravesar la partida con una línea, tú puedes subrayar la primera letra del principio de la partida, o la última, o puedes hacer cualquier otro signo que tú quieras; pero éste siempre debe ser de tal forma que entiendas que dicha partida ya ha sido pasada al Diario.” Luca Pacioli, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita distinctio nona tractatus XI de computis et scripturis* (de las cuentas y la escritura) (teneduría de libros por partida doble), Venecia 1523, versión y arreglo al español de Ramón Cárdenas C.; traducción, prólogo y revisión de Giorgio Berni, UANL, segunda edición, Monterrey, México, 1991, página 40. [↑](#footnote-ref-117)
118. Véase: <http://es.wikipedia.org/wiki/Modelo_relacional> Consultada el 29 de diciembre de 2008. [↑](#footnote-ref-118)
119. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=factura> Consultada el 29 de diciembre de 2008. [↑](#footnote-ref-119)
120. Según el *Código de Comercio*: ART. 619.—Los títulos-valores son documentos necesarios para legitimar el ejercicio del derecho literal y autónomo que en ellos se incorpora. Pueden ser de contenido crediticio, corporativos o de participación, y de tradición o representativos de mercancías. [↑](#footnote-ref-120)
121. Obsérvese que en este caso, el título permanece en manos de su originador. [↑](#footnote-ref-121)
122. Adviértase que el original del título no es el documento que se hace parte del sistema contable. [↑](#footnote-ref-122)
123. *Estatuto Tributario*. ART. 616-2. — Adicionado. L. 223/95, art. 38. Casos en los cuales no se requiere la expedición de factura. No se requerirá la expedición de factura en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial. Tampoco existirá esta obligación en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado, (…) y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional. [↑](#footnote-ref-123)
124. D.R. 1165/96. ART. 13. — Factura por computador. La factura por computador es la que cumple con todos los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 del estatuto tributario que permiten al software asociar la identificación del artículo o servicio a la tarifa del impuesto sobre las ventas correspondiente, en la que interactúan la programación, el control y la ejecución de las funciones inherentes a la venta, tales como emisión de facturas, comprobantes, notas crédito, notas débito, programación de departamentos, códigos, grupos, familias, o subfamilias, etc. [↑](#footnote-ref-124)
125. L. 962/2005. ART. 26. — Factura electrónica. Para todos los efectos legales, la factura electrónica podrá expedirse, aceptarse, archivarse y en general llevarse usando cualquier tipo de tecnología disponible, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos legales establecidos y la respectiva tecnología que garantice su autenticidad e integridad desde su expedición y durante todo el tiempo de su conservación.

     La posibilidad de cobrar un servicio con fundamento en la expedición de una factura electrónica se sujetará al consentimiento expreso, informado y por escrito del usuario o consumidor del bien o servicio [↑](#footnote-ref-125)
126. D.R. 1165/96. ART. 5º — Documentos equivalentes a la factura. Son documentos equivalentes a la factura:

     1. Los tiquetes de máquinas registradoras.

     2. Las boletas de ingreso a espectáculos públicos.

     3. Modificado. D. R. 1001/97, art. 3º. Los tiquetes de transporte de pasajeros.

     4. Los recibos de pago de matrículas y pensiones expedidos por establecimientos de educación reconocidos por el gobierno.

     5. Pólizas de seguros, títulos de capitalización y los respectivos comprobantes de pago.

     6. Extractos expedidos por sociedades fiduciarias, fondos de inversión, fondos de inversión extranjera, fondos mutuos de inversión, fondos de valores, fondos de pensiones y de cesantías.

     7. Adicionado. D.R. 2559/2007, art. 1º. Los tiquetes o billetes de transporte aéreo de pasajeros, incluido el tiquete o billete electrónico (ETKT), el bono de crédito (MCO Miscellaneous Charges Order), el documento de uso múltiple o multipropósito - MPD, el documento de cobro de la tasa administrativa por parte de las agencias de viajes TASF (Ticket Agency Service Fee), así como los demás documentos que se expidan de conformidad con las regulaciones establecidas por la Asociación Internacional de Transporte Aéreo - IATA, sean estos virtuales o físicos. Los documentos electrónicos se entenderán entregados al usuario una vez estén disponibles en medios electrónicos para su respectiva descarga y la impresión de los mismos será el soporte de los costos, deducciones e impuestos descontables.

     La compañía de transporte aéreo conservará copia física o electrónica de tales documentos.

     En el caso de las empresas de transporte aéreo de pasajeros a las que se les ha autorizado la utilización de un único código designador, será documento equivalente a la factura de venta, el tiquete emitido conjuntamente por las compañías bajo este código. En todo caso, previo a la adopción del documento conjunto, las compañías determinarán las reglas que regirán la emisión de estos documentos. El documento deberá identificar correctamente ambas compañías con su razón social y NIT.

     8. Factura electrónica. [↑](#footnote-ref-126)
127. Otra artimaña es usar solamente efectivo, fomentado la falta de documentación y, consecuentemente, la informalidad. El texto de una ley recientemente aprobada (1430 de 2010) dispone:

     ARTICULO 26. MEDIOS DE PAGO PARA EFECTOS DE LA ACEPTACION DE COSTOS, DEDUCCIONES, PASIVOS E IMPUESTOS DESCONTABLES. Se adiciona el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

     “Artículo 771-5. Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables. Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.

     Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes.

     Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 8 de la Ley 31 de 1992.

     Parágrafo. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

     - En el primer año, el menor entre el ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado o cien mil (100.000) UVT, o el cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.

     - En el segundo año, el menor entre el setenta por ciento (70%) de lo pagado u ochenta mil (80.000) UVT, o el cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.

     - En el tercer año, el menor entre el cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado o sesenta mil (60.000) UVT, o el cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.

     - A partir del cuarto año, el menor entre cuarenta por ciento (40%) de lo pagado o cuarenta mil (40.000) UVT, o el treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.

     Esta gradualidad prevista en el presente artículo empieza su aplicación a partir del año gravable 2014. [↑](#footnote-ref-127)
128. Tomado el 30 de marzo de 2009 de la Colección Virtual Tributaria, Aduanera y Contable de Legis Editores, Bogotá. [↑](#footnote-ref-128)
129. Por ejemplo: *Código de Comercio*. ARTÍCULO 636. — El avalista quedará obligado en los términos que correspondería formalmente al avalado y su obligación será válida aun cuando la de este último no lo sea. [↑](#footnote-ref-129)
130. El literal j) fue declarado inexequible. [↑](#footnote-ref-130)
131. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=correspondencia> Consultada el 29 de diciembre de 2008. [↑](#footnote-ref-131)
132. Luca Pacioli, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita distinctio nona tractatus XI de computis et scripturis* (de las cuentas y la escritura) (teneduría de libros por partida doble), Venecia 1523, versión y arreglo al español de Ramón Cárdenas C.; traducción, prólogo y revisión de Giorgio Berni, UANL, segunda edición, Monterrey, México, 1991, página 117. [↑](#footnote-ref-132)
133. Obligaciones de los comerciantes [↑](#footnote-ref-133)
134. De los comerciantes y agentes de comercio [↑](#footnote-ref-134)
135. Marcos Satanowsky, *Tratado de derecho comercial*, Tipográfica Editora Argentina S.A., Buenos Aires 1957, página 275. [↑](#footnote-ref-135)
136. Gabino Pinzón, *Introducción al Derecho Comercial*, Editorial Temis, Bogotá 1985, página 264. [↑](#footnote-ref-136)
137. A título de ejemplo, véase el Decreto 356 de 1951.

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1951-decreto-356.pdf> Véase, también, el *Decreto número 0686 de 1952 (Marzo 6) Por el cual se reglamenta el artículo 3º de la Ley 143 de 1948*. Consúltese en:

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1952-decreto-686.pdf> [↑](#footnote-ref-137)
138. En la Sala de libros valiosos de la Biblioteca General de la Pontificia Universidad Javeriana se encuentra un libro titulado *Practical mercantile correspondence a collection of modern letters of business ; with notes critical and explanatory, and analytical index , an appendix, containing pro forma invoices, , pro forma invoices, account sales, bills of lading, and bills of exchange, also an explanation of the German chain rule, as applicable to the calculation of exchanges by William Andersons ; with Italian notes by John Millhouse*, publicado en 1856. [↑](#footnote-ref-138)
139. En el pasado publicó *Normas Técnicas Colombianas sobre Documentación Comercial.* [↑](#footnote-ref-139)
140. Véase <http://web.ifac.org/download/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf> (consultada el 23 de diciembre de 2010) [↑](#footnote-ref-140)
141. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, *Sentencia del cuatro (4) de septiembre de dos mil siete* (2007).-Ref: 05001-22-03-000-2007-00230-01, Magistrado Ponente: Arturo Solarte Rodríguez. [↑](#footnote-ref-141)
142. Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima segunda edición., 2001. <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=taxonomía> Página consultada el 2 de enero de 2009. [↑](#footnote-ref-142)
143. Luca Pacioli, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita distinctio nona tractatus XI de computis et scripturis* (de las cuentas y la escritura) (teneduría de libros por partida doble), Venecia 1523, versión y arreglo al español de Ramón Cárdenas C.; traducción, prólogo y revisión de Giorgio Berni, UANL, segunda edición, Monterrey, México, 1991, página 37. [↑](#footnote-ref-143)
144. Padre Marco A. Restrepo, S.J., profesor del Colegio de San Bartolomé, *Nociones de Contabilidad*, tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, página 11. [↑](#footnote-ref-144)
145. Raúl Aníbal Etcheverry, *Manual de derecho comercial*, parte general, Editorial Astrea, Buenos Aires 1979, página 185. [↑](#footnote-ref-145)
146. Enrique Ballestero. *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*. Alianza Editorial, Madrid 1979, páginas 18 y 19. [↑](#footnote-ref-146)
147. Padre Marco A. Restrepo, S.J., profesor del Colegio de San Bartolomé, *Nociones de Contabilidad*, tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, página 17. [↑](#footnote-ref-147)
148. Enrique Ballestero. *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*. Alianza Editorial, Madrid 1979, páginas 33 a 38. [↑](#footnote-ref-148)
149. Padre Marco A. Restrepo, S.J., profesor del Colegio de San Bartolomé, *Nociones de Contabilidad*, tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, páginas 18 y 19. [↑](#footnote-ref-149)
150. Georges Ripert, *Tratado elemental de derecho comercial*, Tomo I, Comerciantes, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1954, página 297. [↑](#footnote-ref-150)
151. Enrique Ballestero. *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*. Alianza Editorial, Madrid 1979, páginas 107 y 108. [↑](#footnote-ref-151)
152. Ignacio Aspichueta, *Plan contable “SISTORG”,* Revista Española de Financiación y Contabilidad, 1972, volumen I, número 3, septiembre – diciembre de 1972, página 761. Véase en

     <http://www.aeca.es/pub/refc/acceso.php?id=1004> [↑](#footnote-ref-152)
153. Ignacio Aspichueta, *Plan contable “SISTORG”,* Revista Española de Financiación y Contabilidad, volumen I, número 3, septiembre – diciembre de 1972, página 765. Véase en

     <http://www.aeca.es/pub/refc/acceso.php?id=1004> [↑](#footnote-ref-153)
154. Moisés García García, *Los planes de cuentas para la empresa como modelos circulatorios del ciclo del capital*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, volumen II, número 4, enero – abril 1973, página 405. Véase en <http://www.aeca.es/pub/refc/acceso.php?id=0991> [↑](#footnote-ref-154)
155. José Antonio Gonzalo Angulo, *Análisis comparativo de los planes de cuentas integral y español*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, volumen V, número 15, enero – marzo 1976, página 121. Véase en <http://www.aeca.es/pub/refc/acceso.php?id=0919> [↑](#footnote-ref-155)
156. Rogério Fernandes Ferreira, *Normalización contable y planes uniformes de cuentas en Portugal*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, volumen I, número 3, 1972, páginas 631, 632, 633, 634 y 636. Véase en <http://www.aeca.es/pub/refc/acceso.php?id=0999> [↑](#footnote-ref-156)
157. Georges Ripert, *Tratado elemental de derecho comercial*, Tomo I, Comerciantes, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1954, páginas 298. [↑](#footnote-ref-157)
158. Con la derogatoria de la obligación de registrar los libros de contabilidad en el registro mercantil, puede generarse un debate respecto de normas que, como ésta que se comenta, se refieren a libros registrados. Para algunos simplemente deberá entenderse eliminada del texto legal la palabra regsitrados, de manera que en todo lo demás el texto continuaría en vigencia. Para otros toda la norma habría perdido vigencia, debiendo entenderse que hay libertad para anotar o no las cuentas del plan de cuentas en los libros (que ahora no serían registrados). [↑](#footnote-ref-158)
159. Tomado el 24 de diciembre de 2010 del § 7431 de la versión electrónica de la obra Régimen Contable Colombiano editada por Legis Editores. [↑](#footnote-ref-159)
160. Véase en <http://www.boe.es/boe/dias/2007/11/20/pdfs/A47402-47407.pdf> [↑](#footnote-ref-160)
161. Georges Ripert, *Tratado elemental de derecho comercial*, Tomo I, Comerciantes, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1954, página 303. [↑](#footnote-ref-161)
162. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, veintinueve (29) de agosto de dos mil dos (2002), radicación número: 17001-23-31-000-1999-0503-01 (12697), Consejera ponente: Ligia López Díaz. [↑](#footnote-ref-162)
163. Corte Constitucional, *Sentencia C-570 del 6 de noviembre de 1997,* Magistrado Ponente: Dr. Carlos Gaviria Díaz. [↑](#footnote-ref-163)
164. Véase <http://www.ifrs.org/XBRL/XBRL.htm> (consultada el 23 de mayo de 2012) [↑](#footnote-ref-164)
165. Guillermo J. Sierra Molina, Bernabé Escobar Pérez, *Sistemas de información integrados (erp),* Aeca, Documento 6- Comisión de Nuevas Tecnologías y Contabilidad, España, 2007, página 12. [↑](#footnote-ref-165)
166. Editado Mc Graw-Hill Latinoamerica S.A., Bogotá, 1986, páginas 302 a 313. Este libro es una traducción y adaptación de la cuarta edición del texto en inglés *ACCOUNTING The Basis for Business Decisions*, en el cual mencionado aparte se denomina *The Voucher System*. [↑](#footnote-ref-166)
167. Régulo Millán Puentes, *La Contabilidad como Ciencia*, Bogotá, 2ª. Edición, 1999, impreso por Editorial Kimpes Ltda., página 12. [↑](#footnote-ref-167)
168. La dimensión administrativa de la contabilidad es el corazón de la contabilidad administrativa o gerencial, así como de la auditoría interna y explica por qué los contadores se forman para actuar como asesores financieros y tributarios. Recuérdense las palabras del International Accounting Education Standards Board (IAESB): “Following deliberation of the survey results the IAESB has decided that its education pronouncements will continue to address a wide breadth of accounting roles, including: accountants preparing publicly-issued and non-publicly issued financial reports, accountants who provide advisory services, auditors who provide assurance on financial reports, internal auditors, management accountants, and tax accountants.” Véase en *Proposed Framework for International Education Standards for Professional Accountants,* Exposure Draft January 2009:

     [http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/areacontable/particulares/Exposure\_draft\_Explanatory\_memo[1].pdf](http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/areacontable/particulares/Exposure_draft_Explanatory_memo%5b1%5d.pdf) [↑](#footnote-ref-168)
169. Obra citada, páginas 302 y 303. [↑](#footnote-ref-169)
170. José Ignacio Narváez García, *Introducción al Derecho mercantil*, Editorial ABC, Bogotá 1986, página 260. [↑](#footnote-ref-170)
171. José María Garreta Such, *Introducción al derecho contable*, Marcial Pons, Madrid 1994, página 123 y 124. [↑](#footnote-ref-171)
172. Obra citada, páginas 303, 305, 307, 308, 309, 310. [↑](#footnote-ref-172)
173. Obra citada, página 313. [↑](#footnote-ref-173)
174. Tomado el 30 de marzo de 2009 de la Colección Virtual Tributaria, Aduanera y Contable de Legis Editores, Bogotá. [↑](#footnote-ref-174)
175. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=origen> [↑](#footnote-ref-175)
176. El soporte documenta los hechos económicos pero no los respalda. [↑](#footnote-ref-176)
177. Marcos Satanowsky, *Tratado de derecho comercial*, Tipográfica Editora Argentina S.A., Buenos Aires 1957, página 270. [↑](#footnote-ref-177)
178. Jesús Blanco Campaña, *El derecho contable en España*, Instituto de Planificación Contable, Colección Monografías número 1, España 1983, páginas 48 y 49. [↑](#footnote-ref-178)
179. Este no es otro que el libro Diario. [↑](#footnote-ref-179)
180. Tomado el 24 de diciembre de 2010 de la versión electrónica de la obra LegisNet Financiero y Cambiario editada por Legis Editores. [↑](#footnote-ref-180)
181. Consejo De Estado, Sala de lo Contencioso, Sección Cuarta, abril treinta (30) de mil novecientos noventa y ocho (1998), ref.: expediente #8790, consejero ponente: doctor Daniel Manrique Guzmán. [↑](#footnote-ref-181)
182. José María Garreta Such, *Introducción al derecho contable*, Marcial Pons, Madrid 1994, página 121. [↑](#footnote-ref-182)
183. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, marzo diecinueve (19) de mil novecientos noventa y nueve (1999). Ref.: 25000-23-27-000-12218-01Radicación 9141 [↑](#footnote-ref-183)
184. Luca Pacioli, *De Las Cuentas y Las Escrituras*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), traducción realizada por Esteban Hernández Esteve, Madrid, 1994, pagina 28. [↑](#footnote-ref-184)
185. En el original esta nota corresponde a la número 17, en la cual se lee: “El nombre que da Pacioli al libro Borrador es del de *Memoriale*; el Diario lo llama *Giornale*; y finalmente, al Libro Mayor lo denomina *Quaderno*, aunque, a veces, la llama *Libro Grande* o, simplemente, *Libro*.”. Dicho sea de paso este es el referente histórico que dio lugar a la publicación que se denominó *De Computis Et Scripturis, Cuadernos de Contabilidad*. [↑](#footnote-ref-185)
186. En esencia esta normatividad es igual a la contemplada en el Código de Comercio de la Nueva Granada (1853) [↑](#footnote-ref-186)
187. Padre Marco A. Restrepo, S.J., profesor del Colegio de San Bartolomé, *Nociones de Contabilidad*, tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, página 15. [↑](#footnote-ref-187)
188. Gabriel Palma Rogers, *Derecho Comercial*, Tomo I, Editorial Nascimento, Chile, 1940, página 210. [↑](#footnote-ref-188)
189. Gabriel Palma Rogers, *Derecho Comercial*, Tomo I, Editorial Nascimento, Chile, 1940, página 211. [↑](#footnote-ref-189)
190. Emilio Langle y Rubio, *Manual de Derecho Mercantil español*, Bosch, Barcelona, 1950, página 853. [↑](#footnote-ref-190)
191. César Vivante, *Tratado de Derecho mercantil*, Volumen primero *El comerciante*, Editorial Reus, Madrid, 1932, página 219. [↑](#footnote-ref-191)
192. Emilio Langle y Rubio, *Manual de Derecho Mercantil español*, Bosch, Barcelona, 1950, página 848. [↑](#footnote-ref-192)
193. Consejo Técnico de la Contaduría Pública. *Orientación Profesional Sobre Libros y Documentos de Contabilidad*. Agosto de 2009. Consultada el 29 de mayo de 2012 en <http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Orientacion%20Profesional%20Sobre%20Libros%20y%20Documentos%20de%20Contabilidad%20Sept%202009.pdf> [↑](#footnote-ref-193)
194. Padre Marco A. Restrepo, S.J., profesor del Colegio de San Bartolomé, *Nociones de Contabilidad*, tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, páginas 25, 31, 32, 35, 42. [↑](#footnote-ref-194)
195. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo I *Principios de Contabilidad*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, páginas 61, 62, 142, 143, 144, 145. [↑](#footnote-ref-195)
196. Carlos Lessona, *Teoría general de la prueba en derecho civil o exposición en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemania*, Editorial Reus, Madrid, 1928, volumen 2, página 500. [↑](#footnote-ref-196)
197. Javier Dibar, *Lecciones de derecho mercantil*, Universidad de Deusto, Bilbao 1980, página 53. [↑](#footnote-ref-197)
198. César Vivante, *Tratado de Derecho mercantil*, Volumen primero *El comerciante*, Editorial Reus, Madrid, 1932, páginas 219 y 220. [↑](#footnote-ref-198)
199. Aún con el paso del tiempo, estas tres justificaciones conservan pleno sentido. [↑](#footnote-ref-199)
200. Carlos Lessona, *Teoría general de la prueba en derecho civil o exposición en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemania*, Editorial Reus, Madrid, 1928, volumen 2, página 503. [↑](#footnote-ref-200)
201. Marcos Satanowsky, *Tratado de derecho comercial*, Tipográfica Editora Argentina S.A., Buenos Aires 1957, páginas 266 y 267. [↑](#footnote-ref-201)
202. Carlos Lessona, *Teoría general de la prueba en derecho civil o exposición en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemania*, Editorial Reus, Madrid, 1928, volumen 2, página 508. [↑](#footnote-ref-202)
203. Emilio Langle y Rubio, *Manual de Derecho Mercantil español*, Bosch, Barcelona, 1950, página 846. [↑](#footnote-ref-203)
204. Jesús Blanco Campaña, *El derecho contable en España*, Instituto de Planificación Contable, Colección Monografías número 1, España 1983, páginas 45 y 46. [↑](#footnote-ref-204)
205. Emilio Langle y Rubio, *Manual de Derecho Mercantil español*, Bosch, Barcelona, 1950, página 849. [↑](#footnote-ref-205)
206. Ramón Eduardo Madriñán De la Torre, *Principios de Derecho Comercial*, Editorial Temis, Bogotá 1980, páginas 118 y 119. [↑](#footnote-ref-206)
207. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, octubre nueve (9) de mil novecientos noventa y ocho (1998), Ref.: 73001-23-31-000-15678-01, Radicación 9069, Consejero Ponente: Doctor Daniel Manrique Guzmán. Consultada el 8 de abril de 2009 en <http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portal/jsp/jurisprudencia/convertirWORD.jsp?ptabla=providencias&product=17435> [↑](#footnote-ref-207)
208. Es bastante probable que esta diferencia se funde en la idea según la cual lo contable contendría o implicaría una medición monetaria. Si se prescinde de esta nota y la contabilidad se concibe como información económica no necesariamente monetaria, tendríamos que los libros de registro de socios y de accionistas o de acciones habrían de ser considerados como libros contables. Estas cuestiones han de ser repensadas una y otra vez en la medida en la cual avanzan las concepciones legales y contables y la tecnología, avances que hoy se concretan y aplican en la institución de la anotación en cuenta. [↑](#footnote-ref-208)
209. Repetimos para resaltar. [↑](#footnote-ref-209)
210. Además del modelo ruso estudiado por Esersky, véase Ijiri, Y. (1988), “Momentum accounting and managerial goals on impulses.’ Management Science, Vol. 34, No. 2, pp. 160-166. [↑](#footnote-ref-210)
211. Véase <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/2012-decreto-19.pdf> [↑](#footnote-ref-211)
212. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, seis (6) de febrero de mil novecientos noventa y ocho (1.998), consejero ponente: doctor Delio Gómez Leyva, Ref: expediente n\_ 8664. [↑](#footnote-ref-212)
213. Puede consultarse en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/1300.tif> [↑](#footnote-ref-213)
214. Raúl Aníbal Etcheverry, *Manual de derecho comercial*, parte general, Editorial Astrea, Buenos Aires 1979, página 184. [↑](#footnote-ref-214)
215. Véase <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/1512.tif> [↑](#footnote-ref-215)
216. Véase en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1986-decreto-2160.doc> [↑](#footnote-ref-216)
217. Véase en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1990-decreto-1798.doc> [↑](#footnote-ref-217)
218. Véase en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1993-decreto-2649.doc> [↑](#footnote-ref-218)
219. De responsabilidad limitada. [↑](#footnote-ref-219)
220. Padre Marco A. Restrepo, S.J., profesor del Colegio de San Bartolomé, *Nociones de Contabilidad*, tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, página 16. [↑](#footnote-ref-220)
221. Tomado del Concepto 660-001807 del 24 de julio 2008, incluido en la *Colección virtual tributaria, aduanera y contable* de Legis Editores. Consultada el 10 de abril de 2009. [↑](#footnote-ref-221)
222. ART. 2º—El artículo 2º de la Ley 590 de 2000 quedará así:

     ART. 2º—Definiciones. Para todos los efectos, se entiende por micro incluidas las famiempresas pequeña y mediana empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en actividades empresariales, agropecuarias, industriales, comerciales o de servicios, rural o urbana, que responda a dos (2) de los siguientes parámetros:

     1. Mediana empresa:

     a) Planta de personal entre cincuenta y uno (51) y doscientos (200) trabajadores, o

     b) Activos totales por valor entre cinco mil uno (5.001) a treinta mil (30.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

     2. Pequeña empresa:

     a) Planta de personal entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores, o

     b) Activos totales por valor entre quinientos uno (501) y menos de cinco mil (5.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes o,

     3. Microempresa:

     a) Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores o,

     b) Activos totales excluida la vivienda por valor inferior a quinientos (500) salarios mínimos mensuales legales vigentes o,

     PAR.—Los estímulos, beneficios, planes y programas consagrados en la presente ley, se aplicarán igualmente a los artesanos colombianos, y favorecerán el cumplimiento de los preceptos del plan nacional de igualdad de oportunidades para la mujer. [↑](#footnote-ref-222)
223. Ley número 1151 de 2007. ART. 75.—El artículo 2º de la Ley 590 de 2000, modificado por el artículo 2º de la Ley 905 de 2004, quedará así:

     Definiciones. Para todos los efectos, se entiende por micro, incluidas las famiempresas, pequeña y mediana empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en actividades empresariales, agropecuarias, industriales, comerciales o de servicios, rural o urbana, que responda conjuntamente a los siguientes parámetros:

     1. Número de trabajadores permanentes.

     2. Valor de las ventas brutas anuales y/o activos totales.

     El Gobierno Nacional reglamentará los rangos que aplicarán para las diferentes categorías empresariales, a saber: microempresas, pequeñas empresas y medianas empresas.

     PAR. 1º—Los estímulos, beneficios, planes y programas consagrados en la presente ley se aplicarán igualmente a los artesanos colombianos y favorecerán el cumplimiento de los preceptos del plan nacional de igualdad de oportunidades para la mujer.

     PAR. 2º—Las definiciones contenidas en el artículo 2º de la Ley 590 de 2000, modificado por el artículo 2º de la Ley 905 de 2004, continuarán vigentes hasta tanto entren a regir las normas reglamentarias que profiera el Gobierno Nacional en desarrollo de lo previsto en el presente artículo. [↑](#footnote-ref-223)
224. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, veintinueve (29) de mayo de dos mil tres (2003), radicación número: 25000-23-27-000-1999-0951-01(13149), Consejera ponente: Maria Inés Ortiz Barbosa. [↑](#footnote-ref-224)
225. Tomado de la *Colección virtual tributaria, aduanera y contable* de Legis Editores, consultada el 10 de abril de 2009. [↑](#footnote-ref-225)
226. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, junio cinco (5) de mil novecientos noventa y ocho (1998), ref.: 11001-03-27-000-1998-0053-01, consejero ponente: doctor Daniel Manrique Guzmán. [↑](#footnote-ref-226)
227. Copiado el 13 de marzo de 2010 de

     <http://www.superfinanciera.gov.co/Normativa/NormasyReglamentaciones/cir100/cap14libroscontabilidad.doc> [↑](#footnote-ref-227)
228. Adviértase como se dispone expresamente que los planes contables gobiernan los libros de contabilidad. [↑](#footnote-ref-228)
229. He aquí una manifestación expresa de la idea conforme a la cual libros de detalle son fundamento de libros de resumen. [↑](#footnote-ref-229)
230. Este plazo es menor al previsto en el Decreto reglamentario 2649 de 1993. Atiende la la regulación sobre estados intermedios. Si se admite que la contabilidad de los establecimientos bancarios se procesa electrónicamente y en línea esta norma resulta impropia. [↑](#footnote-ref-230)
231. Muchas vemos pensamos en el sistema contable como una estructura centralizada. Este aparte nos permite advertir que pueden existir sistemas contables que funcionan mediante la integración de centros contables independientes. [↑](#footnote-ref-231)
232. Los bancos acostumbraban llevar su contabilidad a nivel de sucursales. Esta circular legitimó el funcionamiento integrado y en línea de todas las oficinas a través de modernas herramientas computacionales- [↑](#footnote-ref-232)
233. He aquí una regla relacionada con la información financiera de segmentos. [↑](#footnote-ref-233)
234. Superintendencia de la Economía Solidaria. *Documento técnico Circular Básica Contable y Financiera* Consultado el 5 de enero de 2011. Véase en

     <http://www.supersolidaria.gov.co/data/DOCUMENTO_TECNICO_CIRCULAR_BASICA_CONTABLE_Y_FINANCIERA%20AJUSTADA%20AGO_10.doc> [↑](#footnote-ref-234)
235. Resulta poco apropiado hablar de libros oficiales, puesto que esto hace entender que hay libros extraoficiales. Que un libro sea un borrador no significa que sea extraoficial. [↑](#footnote-ref-235)
236. En la contabilidad pueden usarse unidades de medida distintas de la moneda. [↑](#footnote-ref-236)
237. Resulta incorrecto que dos libros se dediquen a los balaces (el mayor y el de inventarios). No es comprensible por qué el libro de inventarios no debía registrarse si no se trataba de un libro auxiliar. [↑](#footnote-ref-237)
238. Mejor hubiese sido decir cronológicamente. [↑](#footnote-ref-238)
239. Esta es otra norma que confunde el Inventario de todas las cuentas del balance con el inventario de mercancías. [↑](#footnote-ref-239)
240. Es un error pensar que el libro de Inventarios debe presentar un mayor detalle que el de otros libros. En tal caso no sería un libro de resumen. También el libro de inventarios puede tener auxiliares. [↑](#footnote-ref-240)
241. Si se emiten estados financieros intermedios éstos deberían constar en el libro de balances. Así no resulta afortunado sostener que este libro solo se imprime anualmente. [↑](#footnote-ref-241)
242. Véase el MANUAL PARA EL REGISTRO DE LA CONTABILIDAD PRESUPUESTAL PÚBLICA, adoptado por la Contraloría General de la República mediante la Resolución orgánica 6224 de 2010. El texto transcrito se tomó el 25 de octubre de 2011 de

     <http://www.contraloriagen.gov.co/c/document_library/get_file?&folderId=23692625&name=DLFE-27237.doc>

     Véase, además,

     <http://www.contraloriagen.gov.co/c/document_library/get_file?&folderId=23692625&name=DLFE-27236.xls> [↑](#footnote-ref-242)
243. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=libro> Consultada el 9 de abril de 2009. [↑](#footnote-ref-243)
244. Luca Pacioli, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita distinctio nona tractatus XI de computis et scripturis* (de las cuentas y la escritura) (teneduría de libros por partida doble), Venecia 1523, versión y arreglo al español de Ramón Cárdenas C.; traducción, prólogo y revisión de Giorgio Berni, UANL, segunda edición, Monterrey, México, 1991, página 25. [↑](#footnote-ref-244)
245. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, marzo diecinueve (19) de mil novecientos noventa y nueve (1999), ref.: 25000-23-27-000-12218-01, radicación 9141, consejero ponente: doctor Daniel Manrique Guzmán. Véase en:

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/9141.htm> [↑](#footnote-ref-245)
246. “Por el cual se reglamenta el registro nacional del derecho de autor y se regula el depósito legal” [↑](#footnote-ref-246)
247. *Código de Comercio*, ART. 50.—La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, **en libros registrados**, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno. (La negrilla no es del original). [↑](#footnote-ref-247)
248. Cámara de Comercio de Bogotá, *Primer Foro Nacional sobre Derecho Mercantil Conceptos Jurídicos de la Cámara de Comercio de Bogotá*, Bogotá 1982, página 185. [↑](#footnote-ref-248)
249. Véase en:

     <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=sec&dir=45&id=28418&m=2&a=2008&d=depend> Consultada el 9 de abril de 2009. [↑](#footnote-ref-249)
250. Véase Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el reglamento del registro mercantil, en <http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=1996/17533> consultada el 9 de abril de 2009. [↑](#footnote-ref-250)
251. Véase <http://www.rmalicante.es/web/modules/news/article.php?storyid=4> consultada el 9 de abril de 2009. [↑](#footnote-ref-251)
252. Rodrigo Uría, *Derecho mercantil*, Aguirre, Madrid 1976, página 82. Véase, además:

     <http://www.boe.es/boe/dias/1973/07/24/pdfs/A15047-15049.pdf> [↑](#footnote-ref-252)
253. Véase en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/C-290-97.doc> [↑](#footnote-ref-253)
254. Tomado del Artículo 1 de la Ley número 1314 del 13 julio de 2009, “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”. Véase en:

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/2009-ley-1314.pdf> [↑](#footnote-ref-254)
255. Superintendencia de Sociedades, *Concepto 220-038621 del 27 de Junio de 2010*. Véase en:

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/Novitas275/FileNovitas275/cpto-220-38621-10.doc> [↑](#footnote-ref-255)
256. Carlos Lessona, *Teoría general de la prueba en derecho civil o exposición en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemania*, Editorial Reus, Madrid, 1928, volumen 2, página 513 y 517. [↑](#footnote-ref-256)
257. Gabriel Palma Rogers, *Derecho Comercial*, Tomo I, Editorial Nascimento, Chile, 1940, páginas 224 y 225. [↑](#footnote-ref-257)
258. Javier Dibar, *Lecciones de derecho mercantil*, Universidad de Deusto, Bilbao 1980, página 54. [↑](#footnote-ref-258)
259. Emilio Langle y Rubio, *Manual de Derecho Mercantil español*, Bosch, Barcelona, 1950, página 855. [↑](#footnote-ref-259)
260. Manuel Broseta Pont, Manual de Derecho mercantil, Editorial Tecnos, Madrid 1983, página 83. [↑](#footnote-ref-260)
261. José María Garreta Such, *Introducción al derecho contable*, Marcial Pons, Madrid 1994, página 128. [↑](#footnote-ref-261)
262. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, mayo doce (12) de mil novecientos noventa y cinco (1995), Consejero Ponente. Dr. Julio Enrique Correa Restrepo, Referencia: Expediente No. 6085 [↑](#footnote-ref-262)
263. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, marzo seis (6) de dos mil tres (2003), radicación número: 0800-12-33-1000-2000-0559-01(13135), Consejero ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié. [↑](#footnote-ref-263)
264. Véase en <http://www.supersolidaria.gov.co/data/Res-20101120004385-registro-camaras-jul-10.pdf> consultada el 3 de enero de 2011. [↑](#footnote-ref-264)
265. Texto tomado el 5 de junio de 2012 de

     <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=sec&dir=41&id=32156&m=td&a=td&d=depend> [↑](#footnote-ref-265)
266. Resaltamos que en entender de la Superintendencia al decir este artículo que “El registro de los libros electrónicos se adelantará de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional” se refiere únicamente a los libros de registro de socios y de actas y no a los libros de contabilidad. [↑](#footnote-ref-266)
267. Esto podría implicar el desarrollo de sistemas privados de autenticidad e integridad de los libros. [↑](#footnote-ref-267)
268. Artículo tomado el 5 de junio de 2012 de

     http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/I/incertidumbre\_probatoria\_de\_los\_libros\_de\_contabilidad\_¡bienvenido\_el\_caos/incertidumbre\_probatoria\_de\_los\_libros\_de\_contabilidad\_¡bienvenido\_el\_caos.asp?CodSeccion=111 [↑](#footnote-ref-268)
269. Carlos Lessona, *Teoría general de la prueba en derecho civil o exposición en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemania*, Editorial Reus, Madrid, 1928, volumen 2, página 513 y 514. [↑](#footnote-ref-269)
270. Superintendencia de Sociedades, Oficio 220-040111 del 16 de agosto de 2007, consultada el 10 d abril de 2009 en <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=sec&dir=45&id=27439> [↑](#footnote-ref-270)
271. Julio Olavarría Ávila, *Manual de Derecho Comercial*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1950, páginas 306 y 307. [↑](#footnote-ref-271)
272. Manuel Broseta Pont, *Manual de Derecho mercantil*, Editorial Tecnos, Madrid 1983, página 81. [↑](#footnote-ref-272)
273. Luca Pacioli, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita distinctio nona tractatus XI de computis et scripturis* (de las cuentas y la escritura) (teneduría de libros por partida doble), Venecia 1523, versión y arreglo al español de Ramón Cárdenas C.; traducción, prólogo y revisión de Giorgio Berni, UANL, segunda edición, Monterrey, México, 1991, página 24. [↑](#footnote-ref-273)
274. Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Concepto 377 de noviembre 25 de 1999. Tomado de la Colección virtual tributaria, aduanera y contable de Legis Editores. Consultada el 9 de abril de 2009. [↑](#footnote-ref-274)
275. Gabriel Palma Rogers, *Derecho Comercial*, Tomo I, Editorial Nascimento, Chile, 1940, página 222. [↑](#footnote-ref-275)
276. Emilio Langle y Rubio, *Manual de Derecho Mercantil español*, Bosch, Barcelona, 1950, página 844. [↑](#footnote-ref-276)
277. Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Versión electrónica. Consultada el 5 de enero de 2011. Véase en

     <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltObtenerHtml?origen=RAE&LEMA=tenedor&SUPIND=0&CAREXT=10000&NEDIC=No#tenedor,_ra_de_libros> [↑](#footnote-ref-277)
278. Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Boletín Informativo 10 de 1997 Marzo, cita tomada el 5 de enero de 2011 de la versión en DVD de la *Colección Tributaria, Aduanera y Contable* producida por Legis Editores. [↑](#footnote-ref-278)
279. Consultado el 5 de enero de 2011.Véase en

     <http://190.25.231.249/aplicativos/sen/aym_document/aym_ciiu/CIIU%20Rev%2031%20AC.pdf> [↑](#footnote-ref-279)
280. Consultado el 5 de enero de 2011.Véase en

     <http://190.25.231.249/aplicativos/sen/aym_document/aym_ciiu/CIIU%20Rev%2031%20AC.pdf> [↑](#footnote-ref-280)
281. Véase en <http://web.ifac.org/download/b016-2010-iaasb-handbook-isrs-4410.pdf> [↑](#footnote-ref-281)
282. Véase en <http://www/personales/hbermude/ensayos/efccb(1996).doc> [↑](#footnote-ref-282)
283. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, diciembre once (11) de mil novecientos noventa y dos (1992), Consejero ponente: Doctor Guillermo Chahin Lizcano, Expediente No. 4381. [↑](#footnote-ref-283)
284. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, abril primero (1°) de dos mil cuatro (2004). Consejero ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié. [↑](#footnote-ref-284)
285. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Ref.: Expediente 25000-23-27-000-2001-91728-01-14046, Consejero Ponente: Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié. [↑](#footnote-ref-285)
286. Padre Marco A. Restrepo, S.J., profesor del Colegio de San Bartolomé, *Nociones de Contabilidad*, tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, página 16tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, página 36 [↑](#footnote-ref-286)
287. Raymundo L. Fernández, Osvaldo R. Gómez Leo, *Tratado teórico – práctico de Derecho Comercial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1988, página 112. [↑](#footnote-ref-287)
288. Véase en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/efccb(1996).doc> [↑](#footnote-ref-288)
289. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo I *Principios de Contabilidad*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, página 25. [↑](#footnote-ref-289)
290. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo I *Principios de Contabilidad*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, páginas 30 y 31. [↑](#footnote-ref-290)
291. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo I *Principios de Contabilidad*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, páginas 32 y 33. [↑](#footnote-ref-291)
292. En el original esta nota se distingue con el número 1, en la cual se lee: “Respecto a la forma de presentar los Balances, cada día va generalizándose más la fórmula recomendada por diversos Congresos Internacionales de Contabilidad, según la cual el Activo se divide en Inmovilizaciones, Realizable a largo plazo, Realizable a corto plazo y Disponible, y el Pasivo se divide a su vez, en No exigible, Exigible a largo plazo y Exigible a corto plazo.” [↑](#footnote-ref-292)
293. Véase en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1993-decreto-2649.doc> [↑](#footnote-ref-293)
294. Resalto: dos son los criterios de clasificación: de un lado los usuarios a los que se destina la información y, de otro, los objetivos que se pretenden satisfacer con los datos. [↑](#footnote-ref-294)
295. En esta concepción los estados intermedios son de propósito especial. Bajo otras concepciones, los estados interinos pueden ser de propósito general o especial, dependiendo de los usuarios a que se destinen. [↑](#footnote-ref-295)
296. Hay autoridades colombianas que olvidaron este atributo y han hecho extender la información de propósito general en demasía. [↑](#footnote-ref-296)
297. Este atributo tiene, al menos, dos dimensiones: fácil acceso y que la información sea fácilmente entendible (lecturabilidad, inteligibilidad). [↑](#footnote-ref-297)
298. Siempre los estados financieros básicos incluyen estados financieros básicos. Los estados de propósito especial, sin perder su naturaleza, pueden incluir estados financieros básicos. Véase la nota siguiente. [↑](#footnote-ref-298)
299. La clasificación debería contemplar, de un lado, los estados financieros individuales, los combinados y los consolidados y, de otro, los estados financieros básicos y los complementarios. Ahora bien: Todos estos pueden ser de propósito general o especial, ya que lo que define su categoría son los usuarios a quienes se dirigen o las finalidades por las que se preparan. [↑](#footnote-ref-299)
300. Algunas autoridades no diferencian debidamente la información para el público y la información para propósitos de la supervisión estatal. Aquélla de es de propósito general y ésta de propósito especial. Aunque deba ser posible conciliarlas, no necesariamente deben coincidir. [↑](#footnote-ref-300)
301. Mejor llamado estado de situación o de posición financiera. [↑](#footnote-ref-301)
302. Mejor llamado estado de desempeño. [↑](#footnote-ref-302)
303. Ya no se considera un estado básico. [↑](#footnote-ref-303)
304. International Accounting Standards Board. *Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros.* Versión electrónica consultada el 5 de enero de 2011. Véase en www.ifrs.org. [↑](#footnote-ref-304)
305. Incluye información que no se presentaba en el estado de pérdidas y ganancias tradicional. [↑](#footnote-ref-305)
306. El uso de otro nombre puede hacer énfasis en cierto perfil de la información, pero no supone que se trate de otro estado. Las expresiones así utilizadas vienen a ser sinónimos. Ejemplo: estado de pérdidas y ganancias es sinónimo del estado de resultados. [↑](#footnote-ref-306)
307. Luego es incorrecta la primacía que se hecho se concede al estado de posición financiera y al estado de desempeño. [↑](#footnote-ref-307)
308. En ocasiones están obligadas a presentarlo. [↑](#footnote-ref-308)
309. Insístase: no todos los recursos están reconocidos en los estados financieros. [↑](#footnote-ref-309)
310. Porque no son información financiera. [↑](#footnote-ref-310)
311. Artículo 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. La matriz o controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente. (…) [↑](#footnote-ref-311)
312. Además de exigir 5 estados cuando uno de ellos ya no se prepara, se insiste en la presentación de inventario y de balance, lo que es una forma de duplicar innecesariamente la carga informativa. [↑](#footnote-ref-312)
313. Esta expresión “*con las leyes y con las normas de contabilidad*” deja claro que en la mente del legislador existen normas contables que siendo normas técnicas no son (no necesitan ser) normas legales. [↑](#footnote-ref-313)
314. Adviértase como una cosa es el deprecio y otra la desvalorización del patrimonio. [↑](#footnote-ref-314)
315. Párrafo derogado por el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009, por cuya virtud las disposiciones tributarias únicamente tienen efectos fiscales. [↑](#footnote-ref-315)
316. Véase International Accounting Standards Board (IASB), Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). Tomado el 8 de octubre de 2011 de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/120/es_ifrs_for_smes_standard_125.pdf> [↑](#footnote-ref-316)
317. Muchas veces las prácticas demoran en ser reguladas. [↑](#footnote-ref-317)
318. Luca Pacioli, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita distinctio nona tractatus XI de computis et scripturis* (de las cuentas y la escritura) (teneduría de libros por partida doble), Venecia 1523, versión y arreglo al español de Ramón Cárdenas C.; traducción, prólogo y revisión de Giorgio Berni, UANL, segunda edición, Monterrey, México, 1991, página 105. [↑](#footnote-ref-318)
319. César Vivante, *Tratado de Derecho mercantil*, Volumen primero *El comerciante*, Editorial Reus, Madrid, 1932, páginas 217 y 218. [↑](#footnote-ref-319)
320. Padre Marco A. Restrepo, S.J., profesor del Colegio de San Bartolomé, *Nociones de Contabilidad*, tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, página 45. [↑](#footnote-ref-320)
321. Hay pues balances abreviados y balances completos. Al final del período puede prepararse un balance general. [↑](#footnote-ref-321)
322. Alfredo De Gregorio, *Los balances de las sociedades anónimas*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1950, páginas 25 a 27. [↑](#footnote-ref-322)
323. Subrayo esta idea final: el derecho contable es un sustituto de la intervención estatal. [↑](#footnote-ref-323)
324. Georges Ripert, *Tratado elemental de derecho comercial*, Tomo I, Comerciantes, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1954, página 299. [↑](#footnote-ref-324)
325. Jesús Blanco Campaña, *El derecho contable en España*, Instituto de Planificación Contable, Colección Monografías número 1, España 1983, página 51. [↑](#footnote-ref-325)
326. César Vivante, *Tratado de Derecho Mercantil*, volumen II *Las Sociedades Comerciales*, Editorial Reus, Madrid, 1932, página 317. [↑](#footnote-ref-326)
327. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo I *Principios de Contabilidad*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, página 27. [↑](#footnote-ref-327)
328. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo II *Contabilidad Superior*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, página 23. [↑](#footnote-ref-328)
329. Véase hoy el numeral 3 del artículo 7 del Decreto 1023 de 2012.

     <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2012/Documents/Mayo/18/dec102318052012.pdf> [↑](#footnote-ref-329)
330. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo I *Principios de Contabilidad*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, páginas 248 y 251. [↑](#footnote-ref-330)
331. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo II *Contabilidad Superior*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, página 26. [↑](#footnote-ref-331)
332. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo II *Contabilidad Superior*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, página 41. [↑](#footnote-ref-332)
333. CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660/CEE) (DO L 222 de 14.8.1978, p. 11). Véase en:

     <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20070101:ES:PDF> [↑](#footnote-ref-333)
334. Raúl Aníbal Etcheverry, *Manual de derecho comercial*, parte general, Editorial Astrea, Buenos Aires 1979, página 192. [↑](#footnote-ref-334)
335. Padre Marco A. Restrepo, S.J., profesor del Colegio de San Bartolomé, *Nociones de Contabilidad*, tercera edición, Casa Editorial de “La Cruzada”, Bogotá, 1925, página 46. [↑](#footnote-ref-335)
336. Georges Ripert, *Tratado elemental de derecho comercial*, Tomo I, Comerciantes, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1954, página 300. [↑](#footnote-ref-336)
337. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo I *Principios de Contabilidad*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, páginas 47, 48 y 49, 251, 252. [↑](#footnote-ref-337)
338. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo II *Contabilidad Superior*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, páginas 64 y 65. [↑](#footnote-ref-338)
339. CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660/CEE) (DO L 222 de 14.8.1978, p. 11). Véase en:

     <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20070101:ES:PDF> [↑](#footnote-ref-339)
340. Georges Ripert, *Tratado elemental de derecho comercial*, Tomo I, Comerciantes, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1954, página 301. [↑](#footnote-ref-340)
341. Roy B. Kester, *Contabilidad Teoría y Práctica*, Tomo II *Contabilidad Superior*, Traducción y adaptación de la tercera edición norteamericana, Editorial Labor S.A., Barcelona, España, 1972, página 43. [↑](#footnote-ref-341)
342. William Andrew Paton, *Accountants’ Handbook*, Nueva York, 1943, página 58 y siguientes. [↑](#footnote-ref-342)
343. William Andrew Paton, *Manual del Contador*, Tomo I, México, original 1943, reimpresión 1975, página 3. [↑](#footnote-ref-343)
344. Financial Accounting Standards Board (fasb), Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Estados Unidos de América, 1984. Véase en <http://www.fasb.org/pdf/aop_CON5.pdf> [↑](#footnote-ref-344)
345. Véase International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standards 1994*, Reino Unido 1994, página 17. [↑](#footnote-ref-345)
346. Véase International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standards 1998*, Reino Unido 1998, página 700. [↑](#footnote-ref-346)
347. International Accounting Standard Board, *International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008*, Reino Unido 2008, página 879. [↑](#footnote-ref-347)
348. International Accounting Standard Board, *International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008*, Reino Unido 2008, páginas 921 y 922. [↑](#footnote-ref-348)
349. Algunas normas señalan ciertos datos que obligatoriamente deben mostrarse en o con los estados financieros, pero ninguna presenta una estructura a la manera de las normas europeas transcritas en este documento. A nivel administrativo es usual encontrar formularios de estados financieros que obligatoriamente hay que usar para reportar información a ciertas autoridades de inspección, vigilancia o control. [↑](#footnote-ref-349)
350. El Decreto reglamentario 2649 de 1993 regula las revelaciones que deben hacerse en los estados financieros, así:

     ARTICULO 116. REVELACIONES SOBRE RUBROS DEL BALANCE GENERAL. En adición a lo dispuesto en la norma general sobre revelaciones, a través del balance general o subsidiariamente en notas se debe revelar la naturaleza y cuantía de:

     1. Principales inversiones temporales y permanentes, con indicación de su valor de realización. Cuando se trate de inversiones mediante las cuales se subordine otro ente, se indicará adicionalmente el porcentaje de participación que cada una de ellas represente, el método utilizado para su contabilización y las utilidades recibidas.

     2. Principales clases de cuentas y documentos por cobrar, indicando el movimiento de la provisión para incobrables. Tratándose de cuentas y documentos a largo plazo, se debe indicar los valores recuperables en cada uno de los cinco años siguientes y las tasas de interés aplicables.

     3. Principales clases de inventarios, método y bases de valuación, provisiones por cada clase, indicando las originadas en pérdidas poco usuales o en pérdidas acumuladas sobre compromisos de compras en firme.

     4. Activos recibidos a título de leasing, clasificados según la naturaleza del contrato y el tipo de bienes, indicando para cada caso el plazo acordado, el número y valor de los cánones pendientes y el monto de la opción de compra respectiva.

     5. Activos no operativos o puestos en venta.

     6. Obligaciones financieras, indicando: monto del principal; intereses causados; tasas de interés; vencimientos; garantías; condiciones relativas a dividendos, capital de trabajo, etc.; instalamentos de deuda pagaderos en cada uno de los próximos cinco años y obligaciones en mora y compromisos que se espera refinanciar.

     7. Obligaciones laborales y pensiones de jubilación, con indicación de sus clases y cuantías. Tratándose de pensiones se debe revelar el número de personas cobijadas, el método actuarial usado, los beneficios cubiertos y el movimiento de las cuentas respectivas.

     8. Financiamiento a través de bonos, caso en el cual se debe indicar:

     a) Valor nominal.

     b) Primas y descuentos.

     c) Carácter de la emisión.

     d) Monto total tanto autorizado como emitido.

     e) Plazo máximo de redención.

     f) Tasa de interés y forma de pago.

     g) Garantías y,

     h) Estipulaciones sobre su cancelación.

     9. En el financiamiento mediante bonos obligatoriamente convertibles en acciones se debe revelar además de la información indicada en el numeral anterior, la siguiente:

     a) El número de acciones en reserva disponibles para atender la conversión.

     b) Bases utilizadas para fijar el precio de conversión.

     c) Condiciones para su conversión y,

     d) Aumento del capital suscrito originado en conversiones realizadas durante el ejercicio.

     10. Origen y naturaleza de las principales contingencias probables.

     11. Capital proyectado, comprometido y pagado, con indicación de sus clases y explicando los derechos preferenciales; primas en colocación; aportes readquiridos o amortizados informando su cantidad, valor nominal y costo de readquisición o amortización.

     12. Utilidades o excedentes apropiados y no apropiados. Revalorización o desvalorización del patrimonio.

     13. Dividendos, participaciones o excedentes por pagar en especie.

     14. Preferencias y otras restricciones existentes sobre distribución de utilidades. En cuanto a remesas de las mismas al exterior se debe indicar el efecto impositivo.

     15. Desglose de rubros distintos de los anteriores que equivalgan a más del 5% del activo total.

     ARTICULO 117. REVELACIONES SOBRE RUBROS DEL ESTADO DE RESULTADOS. En adición a lo dispuesto en la norma general sobre revelaciones, a través del estado de resultados o subsidiariamente en notas se debe revelar:

     1. Ingresos brutos, con indicación de los generados por la actividad principal, asociados con sus correspondientes devoluciones, rebajas y descuentos.

     2. Monto o porcentaje de los ingresos percibidos de los tres principales clientes, o de entidades oficiales, o de exportaciones, cuando cualquiera de estos rubros represente en su conjunto más del 50% de los ingresos brutos menos descuentos o individualmente más del 20% de los mismos.

     3. Costo de ventas.

     4. Gastos de venta, de administración, de investigación y desarrollo, indicando los conceptos principales.

     5. Ingresos y gastos financieros y corrección monetaria, asociados aquéllos con ésta.

     6. Otros conceptos cuyo importe sea del 5% o más de los ingresos brutos.

     ARTICULO 118. REVELACIONES SOBRE RUBROS DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO. En lo relativo a los cambios en el patrimonio se debe revelar:

     1. Distribuciones de utilidades o excedentes decretados durante el período.

     2. En cuanto a dividendos, participaciones o excedentes decretados durante el período, indicación del valor pagadero por aporte, fechas y formas de pago.

     3. Movimiento de las utilidades no apropiadas.

     4. Movimiento de cada una de las reservas u otras cuentas incluidas en las utilidades apropiadas.

     5. Movimiento de la prima en la colocación de aportes y de las valorizaciones.

     6. Movimiento de la revalorización del patrimonio.

     7. Movimiento de otras cuentas integrantes del patrimonio.

     ARTICULO 119. ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA. El estado de cambios en la situación financiera debe divulgar, por separado:

     1. El monto acumulado de todos los recursos provistos a lo largo del período y su utilización, sin importar si el efectivo y otros componentes del capital de trabajo están directamente afectados.

     2. El capital de trabajo proporcionado o usado en las operaciones del período.

     3. El efecto en el capital de trabajo de las partidas extraordinarias.

     4. Las erogaciones por compra de subordinadas consolidadas, agrupadas por categorías principales de activos adquiridos y deudas contraídas.

     5. Las adquisiciones de activos no corrientes.

     6. El producto de la venta de activos no corrientes.

     7. La conversión de pasivos a largo plazo en aportes.

     8. La contratación, redención o pago de deudas a largo plazo.

     9. La emisión, redención o compra de aportes.

     10. La declaración de dividendos, participaciones o excedentes en efectivo y,

     11. Los cambios en cada elemento del capital de trabajo.

     ARTICULO 120. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO. El estado de flujos de efectivo debe presentar un detalle del efectivo recibido o pagado a lo largo del período, clasificado por actividades de:

     1) Operación, o sea, aquéllas que afectan el estado de resultados.

     2) Inversión de recursos, esto es, los cambios de los activos diferentes de los operacionales y,

     3) Financiación de recursos, es decir, los cambios en los pasivos y en el patrimonio diferentes de las partidas operacionales. [↑](#footnote-ref-350)
351. Véase el capítulo VIII de la Circular Básica Contable y Financiera (Circular Externa 100 de 1995) expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia. [↑](#footnote-ref-351)
352. Georges Ripert, *Tratado elemental de derecho comercial*, Tomo I, Comerciantes, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1954, páginas 296 y 297. [↑](#footnote-ref-352)
353. Ley 1314 de 2009, artículo 2, párrafo 2: “*En desarrollo de esta ley y en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socio-económicas, el Gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que éstos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado*.” [↑](#footnote-ref-353)
354. Vèase:

     <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Financial+Statement+Presentation/Due+process+steps+completed.htm> [↑](#footnote-ref-354)
355. Ver supra. [↑](#footnote-ref-355)
356. Véase en:

     <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/92028667-6118-496E-B0FE-97F829858B5D/0/DPPrelViewsFinStmtPresentation.pdf> [↑](#footnote-ref-356)
357. Financial Accounting Standards Board (fasb), Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Estados Unidos de América, 1978. Véase en <http://www.fasb.org/pdf/aop_CON1.pdf> [↑](#footnote-ref-357)
358. Véase: <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/contrapartida/Contrapartida55.doc> [↑](#footnote-ref-358)
359. <http://www.globalreporting.org/Home> [↑](#footnote-ref-359)
360. <http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/415F297B-5289-4160-8B6C-7CC034D5BE52/0/G3_GuidelinesESP.pdf> [↑](#footnote-ref-360)
361. <http://www.fasb.org/brrp/brrp1.shtml> [↑](#footnote-ref-361)
362. <http://www.fasb.org/brrp/brrp2.shtml> [↑](#footnote-ref-362)
363. <http://www.aicpa.org/professional+resources/accounting+and+auditing/braas/ebr.html> [↑](#footnote-ref-363)
364. <http://www.ebr360.org/downloads/EBRC_Framework_Version_2_1.doc> [↑](#footnote-ref-364)
365. <http://www.ifac.org/Store/Details.tmpl?SID=12047547112246020> [↑](#footnote-ref-365)
366. <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F9242CC8-7F97-429D-ABA1-2ED442DD2455/0/11742SnapshotDPFSPFinal.pdf> [↑](#footnote-ref-366)
367. Véase en

     <http://www.efrag.org/files/ProjectDocuments/PAAinE%20-%20Performance%20Reporting%20MARCH%202009/March%202009%20European%20Discussion%20Paper%20on%20Performance%20Reporting.pdf> [↑](#footnote-ref-367)
368. Véase *Contrapartida 81* en:

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/contrapartida/Contrapartida81.doc> [↑](#footnote-ref-368)
369. Véase en

     <http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_techrep_complexity_relevance_and_clarity_of_corporate_reporting_feb09.pdf> [↑](#footnote-ref-369)
370. Véase en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/CoAuEs.doc> [↑](#footnote-ref-370)
371. Véase en:

     <http://www.superfinanciera.gov.co/Normativa/NormasyReglamentaciones/cir100/cap09effinejercicio.doc> [↑](#footnote-ref-371)
372. Consúltese en

     <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a040-2010-iaasb-handbook-isa-720.pdf> [↑](#footnote-ref-372)
373. Seguimos aquí la enumeración que hace Legis Editores, Bogotá, en su obra electrónica *Régimen Contable Colombiano* [§ 7350]. Consultada el 15 de junio de 2012. [↑](#footnote-ref-373)
374. Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, *Contabilidad Intermedia*, Limusa Noriega Editores, México, versión en español de la tercera edición publicada en inglés, reimpresión de 1993 (sexta), página 58. [↑](#footnote-ref-374)
375. Tomado el 26 de marzo de 2011 de

     <http://www.superfinanciera.gov.co/Normativa/NormasyReglamentaciones/cir100/cap14libroscontabilidad.doc> [↑](#footnote-ref-375)
376. Respeta la libertad para determinar los libros de contabilidad específicos y observa el criterio de que lo importante no es llevar tal o cual libro sino cumplir ciertas cargas informativas. [↑](#footnote-ref-376)
377. Muestra una gran rigidez llevando la estructura del PUC al nivel de registro, en lugar exigir su observancia únicamente a nivel de reporte. [↑](#footnote-ref-377)
378. Adviértase que el registro de los libros ante las Cámaras de Comercio fue eliminado por el Decreto 19 de 2012. [↑](#footnote-ref-378)
379. Toma partido sobre cuáles libros son principales y cuáles auxiliares. Los principales debían ser registrado. [↑](#footnote-ref-379)
380. Así debe haber un mayor subsidiario por establecimiento, que no es otra cosa que imponer un sistema esencialmente similar al concebido antiguamente para llevar la contabilidad de la casa matriz y de las sucursales. Esto guarda armonía con ciertas exigencias tributarias en materia de impuestos locales (no nacionales). [↑](#footnote-ref-380)
381. Estatuye un plazo menor al previsto en el Decreto reglamentario 2649 de 1993. [↑](#footnote-ref-381)
382. Como se ve el plazo de las aseguradoras es mayor que el plazo de las entidades bancarias. [↑](#footnote-ref-382)
383. Se reitera el deber de registro cronológico, que es esencial para el sistema contable. [↑](#footnote-ref-383)
384. Más que referirse a lugar en que debe llevarse la contabilidad este aparte se refiere a la posibilidad de llevar la contabilidad por divisiones o unidades de negocio. La contabilidad del ente viene a ser una contabilidad consolidada. [↑](#footnote-ref-384)
385. Luego no es obligatorio. [↑](#footnote-ref-385)
386. Se plantea un “paralelismo” entre la organización de la entidad y la organización de su sistema contable. [↑](#footnote-ref-386)
387. Cuestión fundamental para la adecuada administración del negocio y para verificar el cumplimiento de las obligaciones regionales, como ciertos cupos de colocación de créditos. También es necesario para efecto de los impuestos administrados por los domicilios. [↑](#footnote-ref-387)
388. Tomado el 26 de marzo de 2011 de

     <http://www.supersolidaria.gov.co/data/DOCUMENTO_TECNICO_CIRCULAR_BASICA_CONTABLE_Y_FINANCIERA%20AJUSTADA%20AGO_10.doc> [↑](#footnote-ref-388)
389. Muy poco afortunado este nombre. Ciertamente no existen libros extraoficiales o no oficiales. Hasta un borrador es un documento con virtualidad legal y contable. [↑](#footnote-ref-389)
390. Tal vez se refiere únicamente a hechos “corporativos” u “organizacionales”. [↑](#footnote-ref-390)
391. Los libros también registran hechos realizados por terceros. [↑](#footnote-ref-391)
392. Más que la Superintendencia es la Ley la que contempla este deber. [↑](#footnote-ref-392)
393. También dan cuenta de las deliberaciones y de los disensos. [↑](#footnote-ref-393)
394. Tomados en, no tomados por. [↑](#footnote-ref-394)
395. La doctrina no habla de situaciones sino de eventos y circunstancias. [↑](#footnote-ref-395)
396. Esto sería correcto si se tratara únicamente de la contabilidad financiera. [↑](#footnote-ref-396)
397. También pueden haber sucedido fuera de los entes. [↑](#footnote-ref-397)
398. También se refiere solamente a la contabilidad financiera. [↑](#footnote-ref-398)
399. Es dudoso que el establecimiento de libros obligatorios sea de competencia de la Superintendencia. Más parece que esto pertenece al fuero legal. [↑](#footnote-ref-399)
400. Adviértase la falta de técnica al exigir dos libros para llevar “balances” (el mayor y el de inventarios). [↑](#footnote-ref-400)
401. El Decreto reglamentario 2649 de 1993 permite registrar resúmenes hasta por un mes de operaciones. [↑](#footnote-ref-401)
402. Adopta la visión antigua de una contabilidad manual. [↑](#footnote-ref-402)
403. Esta última frase no es propiamente contable. [↑](#footnote-ref-403)
404. Si es un libro para llevar el inventario de mercancías, no debería ser un libro de balances. Cuando el libro es de balances es porque el inventario comprende todos los activos y pasivos del ente. [↑](#footnote-ref-404)
405. Al igual que en el pasado lo sostuvo la Superintendencia Bancaria, se confunde el inventario con un balance detallado. Esto es errado porque el inventario se deriva de la comprobación de la existencia de las partidas y el balance de los registros. El inventario comprueba la veracidad de los registros. [↑](#footnote-ref-405)
406. La función del inventario no es desagregar lo que aparece en los libros de resumen. [↑](#footnote-ref-406)
407. Los libros auxiliares pueden tener otros objetivos distintos del control y en ciertos casos el objetivo de control puede no corresponder a este tipo de libros. [↑](#footnote-ref-407)
408. Recuérdese lo dispuesto en el artículo 129 del Decreto reglamentario 2649 de 1993. [↑](#footnote-ref-408)
409. Adviértase que este tema fue modificado por el Decreto 019 de 2012. [↑](#footnote-ref-409)
410. Para servir de prueba [↑](#footnote-ref-410)
411. Ahora los libros pueden ser electrónicos sin necesidad de imprimir en papel su contenido. [↑](#footnote-ref-411)
412. Obsérvese que esta Superintendencia, como la de Sociedades, pensaba que en todo caso los libros principales o de resumen deben llevarse en papel. [↑](#footnote-ref-412)
413. NO usan la expresión libro en su sentido legal. [↑](#footnote-ref-413)
414. También los sucedidos fuera de los entes. [↑](#footnote-ref-414)
415. Es decir, soportes. [↑](#footnote-ref-415)
416. En la práctica muchos comprobantes son preparados simultáneamente con el registro de las operaciones. En algunos casos los comprobantes son preparados después, pues se elaboran a partir de los registros. Esto tiene que ver con la revolución de los métodos de captura de datos. [↑](#footnote-ref-416)
417. Luego los datos enumerados se requieren en todo caso. Siempre hay que anexar los soportes o indicar dónde se encuentran. [↑](#footnote-ref-417)
418. Desconoce la problemática de las sucursales y agencias. [↑](#footnote-ref-418)
419. La digitalización es otro método de uso permitido y, tal vez, más eficiente en la actualidad. [↑](#footnote-ref-419)
420. La responsabilidad última o mediata. Una responsabilidad inmediata en esta materia resulta absurda. [↑](#footnote-ref-420)
421. También los documentos privados son, potencialmente, parte del patrimonio cultural de la Nación. [↑](#footnote-ref-421)
422. Se abrevia C.Co. [↑](#footnote-ref-422)
423. ¡! [↑](#footnote-ref-423)
424. ¿? No es el sitio en el cual se haga el asiento sino el lugar donde se realice la operación el que debería ser tenido en cuenta para estos propósitos. Con el procesamiento externo y computarizado el asiento podría hacerse en el exterior. [↑](#footnote-ref-424)
425. María Jesús García-Torres Fernández, *El deber de contabilidad en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001, páginas 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 128, 129. [↑](#footnote-ref-425)
426. John Cardona Arteaga, Javier Carvlho B., Carlos Espinosa, Eduardo Jimenez Ramírez, Heriberto Madrid Hernandez, Jose Joaquín Maldonado Rojas, Samuel Alberto Mantilla Blanco, Luis Humberto Ramírez Barrios, Fabiola Torres Agudelo, Ricardo Vasquez Bernal, *Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia*, Cámara de Comercio de Bogota, 1996, páginas 59 a 61 [↑](#footnote-ref-426)
427. A título de excepción puede verse el artículo 1° del Decreto reglamentario número 4980 de 2007 en el cual se lee: “Parágrafo — La sociedad deberá llevar en cuentas de orden fiscal una cuenta denominada “Deducción por inversiones en activos fijos reales productivos” la cual se debitará con el monto solicitado como deducción en cada año gravable y se acreditará, en cada año con el valor que se utilice como ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, hasta agotar el beneficio.

     Lo previsto en este parágrafo solamente será aplicable respecto de las inversiones efectuadas durante el año gravable 2007 y siguientes.”. [↑](#footnote-ref-427)
428. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, julio tres (3) de mil novecientos noventa y ocho (1998), ref.: 25000-23-27-000-12128-01, radicación: 8925, consejero ponente: doctor Daniel Manrique Guzmán. [↑](#footnote-ref-428)
429. Véase:

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/contrapartida/Contrapartida270.doc>

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/contrapartida/Contrapartida271.doc>

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/contrapartida/Contrapartida272.doc>

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/contrapartida/Contrapartida273.doc>

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/contrapartida/Contrapartida274.doc> [↑](#footnote-ref-429)
430. José María Garreta Such, *Introducción al derecho contable*, Marcial Pons, Madrid 1994, páginas 122 y 123. [↑](#footnote-ref-430)
431. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Agosto catorce (14) de mil novecientos noventa y dos (1992), Consejero Ponente: Doctor Carmelo Martínez Conn, Referencia: Expediente No. 3470 Actor: Alejandro Rueda Serbousek. [↑](#footnote-ref-431)
432. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, veintiuno (21) de febrero de mil novecientos noventa y siete (1997), consejero ponente: doctor Delio Gomez Leyva, expediente n 7999. [↑](#footnote-ref-432)
433. Deborah Schanz and Sebastian Schanz, *Finding a New Corporate Tax Base after the Abolishment of the One-Book System in EU Member States*, European Accounting Review, Vol. 19, No. 2, 311–341, 2010 [↑](#footnote-ref-433)
434. Esta obligación comprende los mensajes electrónicos que envíe el comerciante. [↑](#footnote-ref-434)
435. Puede no haber copia del mensaje. Pero este debe poderse reproducir. En los procesos computacionales es muy frecuente que un documento no se conserve sino que se vuelva a producir. [↑](#footnote-ref-435)
436. Esta obligación también comprende los mensajes electrónicos que reciba el comerciante. [↑](#footnote-ref-436)
437. Sin duda, la archivística es la disciplina que mejor contribuye al cumplimiento de esta obligación. Véase Ley 1409 de 2010 (Agosto 30) “Por la cual se reglamenta el ejercicio profesional de la archivística, se dicta el Código de Ética y otras disposiciones”. [↑](#footnote-ref-437)
438. Carlos Lessona, *Teoría general de la prueba en derecho civil o exposición en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemania*, Editorial Reus, Madrid, 1928, volumen 2, página 532. [↑](#footnote-ref-438)
439. César Vivante, *Tratado de Derecho mercantil*, Volumen primero *El comerciante*, Editorial Reus, Madrid, 1932, página 233. [↑](#footnote-ref-439)
440. Obsérvese que el plazo no se cuenta con relación a los cierres de ejercicios contables. [↑](#footnote-ref-440)
441. El medio de conservación ya no es relevante. Lo importante es que la reproducción o consulta brinde información exacta. [↑](#footnote-ref-441)
442. Cada vez son más los ámbitos en que se eliminan las diferencias de regulación entre los comerciantes y los no comerciantes. Véase el artículo 15 de la ley 1314 de 2009. [↑](#footnote-ref-442)
443. Luego los términos mayores fueron, todos, reducidos. [↑](#footnote-ref-443)
444. Entiendo que aún respecto de las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia la conservación puede hacerse en cualquier medio. [↑](#footnote-ref-444)
445. Como se ve esta norma consagró una doble conservación. De un lado la de los originales y de otro la de una copia que facilite la reproducción de los documentos cuando los originales hayan sido destruidos. Esta doble obligación estuvo consagrada en el Código de Comercio de 1971 y, en mi entender, fue eliminada por la Ley 962. [↑](#footnote-ref-445)
446. Esta norma alude al antiguo sistema de reproducir (por ejemplo en microfichas) para conservar la reproducción y no los originales. Se trata de normas que han caído en el desueto por virtud del avance de la tecnología. [↑](#footnote-ref-446)
447. Como ya se anotó, una cosa es el deber de conservación previsto en las normas mercantiles y otra cosa el deber de conservación consagrado en las normas tributarias. [↑](#footnote-ref-447)
448. Adviértase cómo también en Colombia el deber tributario de llevar contabilidad tiene que ver con la capacidad de la autoridad tributaria de verificar si las declaraciones tributarias son confiables. [↑](#footnote-ref-448)
449. Aquí el plazo de conservación no se cuenta desde el asiento, sino desde el inicio del siguiente [↑](#footnote-ref-449)
450. Se refiere a varias clases de documentos y no solo a documentos contables. [↑](#footnote-ref-450)
451. Este deber fue posteriormente consagrado en el reglamento mercantil. [↑](#footnote-ref-451)
452. Aún existen instrumentos de prueba especiales, de manera que no cualquier documento es de recibo para acreditar ciertos hechos. [↑](#footnote-ref-452)
453. Los dos últimos numerales obligan a conservar documentos que la Administración Tributaria posee., lo cual es absurdo, porque admite un Estado desorganizado. [↑](#footnote-ref-453)
454. Se modificó el Estatuto Tributario para atar el deber de conservación a las declaraciones tributarias y no a los documentos con base en los cuales se hubiesen preparado. [↑](#footnote-ref-454)
455. Aunque las normas anteriores, referidas a soportes no electrónicos, no mencionan estas cuestiones, es evidente que en todos los casos se deben poder comprobar. [↑](#footnote-ref-455)
456. Es necesario observar que quien recurre a terceros no se libera del deber de conservación. [↑](#footnote-ref-456)
457. Una es la obligación de la entidad y otra la obligación del liquidador. [↑](#footnote-ref-457)
458. Los archivos privados pueden adquirir interés general. Vincúlese esta regulación con el proyecto denominado Memoria del Mundo, atrás aludido. [↑](#footnote-ref-458)
459. Corte Constitucional, Sentencia T-227/03. [↑](#footnote-ref-459)
460. Corte Constitucional, Sentencia T- 1016/10 Referencia: expediente T-2773092 Acción de tutela interpuesta por Fanny Rojas Losada contra el Hospital Universitario Lorencita Villegas de Santos – A&C Consultoría y Auditoria Empresarial. Magistrado Ponente: Dr. Luis Ernesto Vargas Silva Bogotá, D.C., siete (7) de diciembre de dos mil diez 2010. [↑](#footnote-ref-460)
461. Ahora adviértase la supresión del registro de los libros que consagró el Decreto 019 de 2012. [↑](#footnote-ref-461)
462. Adviértase que esta norma fue modificada por el Decreto 019 de 2012. [↑](#footnote-ref-462)
463. Adviértase la modificación introducida por el Decreto 019 de 2012. [↑](#footnote-ref-463)
464. Varias veces se ha pretendido eliminar la denuncia por pérdida de documentos. Ella ha perdido connotación penal y, cada vez más, asumen la forma de una declaración formal bajo juramento. [↑](#footnote-ref-464)
465. En la práctica este plazo puede resultar muy corto. [↑](#footnote-ref-465)
466. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia 7321 de noviembre 17 de 1995, Expediente 7321, Consejero Ponente: Dr. Julio E. Correa Restrepo [↑](#footnote-ref-466)
467. Rodrigo Uría, *Derecho mercantil*, Aguirre, Madrid 1976, página 82. [↑](#footnote-ref-467)
468. José María Garreta Such, *Introducción al derecho contable*, Marcial Pons, Madrid 1994, página 130. [↑](#footnote-ref-468)
469. Raymundo L. Fernández, Osvaldo R. Gómez Leo, *Tratado teórico – práctico de Derecho Comercial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1988, página 123. [↑](#footnote-ref-469)
470. Véase <http://www.iso.org/iso/home/about.htm> consultada el 3 de julio de 2012. [↑](#footnote-ref-470)
471. Véase <http://www.iso.org/iso/home/standards_development.htm> consultada el 3 de julio de 2012. [↑](#footnote-ref-471)
472. Véase

     <http://isotc.iso.org/livelink/livelink/fetch/2000/2122/687806/ISO_TC_171__Document_management_applications_.pdf?nodeid=1162324&vernum=-2> consultad el 3 de julio de 2012. [↑](#footnote-ref-472)
473. Véase

     <http://www.iso.org/iso/home/standards_development/list_of_iso_technical_committees/iso_technical_committee.htm?commid=53650> consultada el 3 de julio de 2012. [↑](#footnote-ref-473)
474. Véase <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/ley140930082010.pdf> consultad el 3 de julio de 2012. [↑](#footnote-ref-474)
475. Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 Qualitative Characteristics of Accounting Information.* Véase en:

     <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175818786280&blobheader=application%2Fpdf> [↑](#footnote-ref-475)
476. Tomado el 3 de julio de 2012 de

     <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/stdcontent/2012_Red_Book/Conceptual_Framework.html#F15147712> [↑](#footnote-ref-476)
477. Faustino Menéndez – Pidal, *Elementos de Derecho Procesal Civil*, Editorial Reus, Madrid, 1935, página 340. [↑](#footnote-ref-477)
478. Gabriel Palma Rogers, *Derecho Comercial*, Tomo I, Editorial Nascimento, Chile, 1940, página 228. [↑](#footnote-ref-478)
479. Raymundo L. Fernández, Osvaldo R. Gómez Leo, *Tratado teórico – práctico de Derecho Comercial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1988, página 153. [↑](#footnote-ref-479)
480. Pablo J. Bustillo, *Derecho Mercantil Comparado*, Toribio Tabener, España, 1909, página 36, 37, 41, 43 y 47. [↑](#footnote-ref-480)
481. Carlos Lessona, *Teoría general de la prueba en derecho civil o exposición en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemania*, Editorial Reus, Madrid, 1928, volumen 2, páginas 525 y 526. [↑](#footnote-ref-481)
482. Rodolfo Mezzera Alvarez, *Curso de Derecho Comercial*, Tomo I, Editorial Medina, Montevideo, 1957, página 163 y 164. [↑](#footnote-ref-482)
483. Rodrigo Uría, *Derecho mercantil*, Aguirre, Madrid 1976, página 83. [↑](#footnote-ref-483)
484. Ramón Eduardo Madriñán De la Torre, *Principios de Derecho Comercial*, Editorial Temis, Bogotá 1980, página 125. [↑](#footnote-ref-484)
485. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de agosto 14 de 1992. Expediente 3908. Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate [↑](#footnote-ref-485)
486. Jesús Blanco Campaña, *El derecho contable en España*, Instituto de Planificación Contable, Colección Monografías número 1, España 1983, páginas 46, 47 y 48. [↑](#footnote-ref-486)
487. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Dieciséis de octubre de mil novecientos noventa y dos, Radicación No. 4147, Magistrada Ponente: Dra. Consuelo Sarria Olcos. [↑](#footnote-ref-487)
488. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, catorce (14) de junio de dos mil dos (2002), radicación número: 05001-23-24-000-1995-0353-01(12840) Consejera ponente: Ligia López Díaz. [↑](#footnote-ref-488)
489. César Vivante, *Tratado de Derecho mercantil*, Volumen primero *El comerciante*, Editorial Reus, Madrid, 1932, página 234. [↑](#footnote-ref-489)
490. César Vivante, *Tratado de Derecho mercantil*, Volumen primero *El comerciante*, Editorial Reus, Madrid, 1932, página 234. [↑](#footnote-ref-490)
491. César Vivante, *Tratado de Derecho mercantil*, Volumen primero *El comerciante*, Editorial Reus, Madrid, 1932, páginas 234 y 235. [↑](#footnote-ref-491)
492. César Vivante, *Tratado de Derecho mercantil*, Volumen primero *El comerciante*, Editorial Reus, Madrid, 1932, páginas 241 y 242. [↑](#footnote-ref-492)
493. Carlos Castellanos R., *Primer curso de procedimientos civiles*, Centro América, Guatemala, 1936, páginas 226 y 227. [↑](#footnote-ref-493)
494. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, Sección Primera, Sentencia de casación, julio 1º de 1993. Radicación 5724. Magistrado Ponente: Dr. Manuel Enrique Daza Álvarez. [↑](#footnote-ref-494)
495. Consejo De Estado, Sala De Lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de febrero 12 de 1999. Expediente 9228. Consejero Ponente: Dr. Julio E. Correa Restrepo [↑](#footnote-ref-495)
496. Carlos Lessona, *Teoría general de la prueba en derecho civil o exposición en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemania*, Editorial Reus, Madrid, 1928, volumen 2, páginas 542, 543, 545, 546, 552, 553 y 555. [↑](#footnote-ref-496)
497. Enrique A. Becerra, *Teoría y práctica de la pruebas judiciales según la legislación colombiana civil*, Imprenta nacional, Bogotá, 1933, páginas 223 y 224. [↑](#footnote-ref-497)
498. Rodolfo Mezzera Alvarez, *Curso de Derecho Comercial*, Tomo I, Editorial Medina, Montevideo, 1957, página 169 y 170. [↑](#footnote-ref-498)
499. Enrique A. Becerra, *Teoría y práctica de la pruebas judiciales según la legislación colombiana civil*, Imprenta nacional, Bogotá, 1933, página 226. [↑](#footnote-ref-499)
500. Enrique A. Becerra, *Teoría y práctica de la pruebas judiciales según la legislación colombiana civil*, Imprenta nacional, Bogotá, 1933, página 227. [↑](#footnote-ref-500)
501. Marcos Satanowsky, *Tratado de derecho comercial*, Tipográfica Editora Argentina S.A., Buenos Aires 1957, página 288. [↑](#footnote-ref-501)
502. Enrique A. Becerra, *Teoría y práctica de la pruebas judiciales según la legislación colombiana civil*, Imprenta nacional, Bogotá, 1933, página 229. [↑](#footnote-ref-502)
503. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Sentencia de octubre 10 de 1991. Magistrado Ponente: Dr. Alberto Ospina Botero [↑](#footnote-ref-503)
504. Corte Suprema De Justicia, Sala de Casación Civil, veintiuno (21) de marzo de dos mil tres (2003), referencia: Expediente No. 6642, Magistrado Ponente: Cesar Julio Valencia Copete. [↑](#footnote-ref-504)
505. Véase

     <http://servoaspr.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.mostrar_documento?p_tipo=123&p_numero=196&p_consec=32837> consultada el 3 de julio de 2012 [↑](#footnote-ref-505)
506. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 20 de febrero de 1987. Expediente 1363. Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zárate. [↑](#footnote-ref-506)
507. Entre otros: La Revisoría Fiscal: comentarios al Código de Comercio (1985), Marco conceptual de la revisoría fiscal en Colombia Un aporte de citas y reflexiones para su construcción (1996), Esbozo de la auditoria estatutaria y el control interno en las organizaciones privadas (2000), Evidencia en auditoría (2003), Comunicaciones del auditor estatutario (2004), La responsabilidad social del Contador Público en el contexto de la contabilidad pública (2007) [↑](#footnote-ref-507)
508. Javier Dibar, *Lecciones de derecho mercantil*, Universidad de Deusto, Bilbao 1980, página 55. [↑](#footnote-ref-508)
509. Véase el artículo 4° del Decreto reglamentario número 2649 de 1993. [↑](#footnote-ref-509)
510. La enumeración que se inserta a continuación brota del Código de Comercio. Adviértase que las disposiciones de éste pueden aplicarse a entes no comerciales, al tenor de la Ley 1314 de 2009, en la cual se lee: ARTÍCULO 15°. Aplicación extensiva. Cuando al aplicar el régimen legal propio de una persona juridica no comerciante se advierta que él no contempla normas en materia de contabilidad, estados financieros, control interno, administradores, rendición de cuentas, informes a los máximos órganos sociales, revisoría fiscal, auditoria, o cuando como consecuencia de una normativídad incompleta se adviertan vacíos legales en dicho régimen, se aplicarán en forma supletiva las disposiciones para las sociedades comerciales previstas en el Código de Comercio y en las demás normas que modifican y adicionan a éste. [↑](#footnote-ref-510)
511. Georges Ripert, *Tratado elemental de derecho comercial*, Tomo I, Comerciantes, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1954, página 287. [↑](#footnote-ref-511)
512. Corte Constitucional, Sentencia No. C-489/95. [↑](#footnote-ref-512)
513. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de agosto 27 de 1999. Expediente 9515. Consejero Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva [↑](#footnote-ref-513)
514. Ifac. *International Auditing Practice Statement 1013 Electronic Commerce⎯Effect On The Audit Of Financial Statements*. Tomado el 16 de julio de 2012 de

     <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/b009-2010-iaasb-handbook-iaps-1013.pdf> [↑](#footnote-ref-514)
515. Véase en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/CoAuEs.doc> [↑](#footnote-ref-515)
516. Esto sigue siendo correcto. Sin embargo recuérdese la aplicación extensiva que ha de hacerse del régimen de las sociedades comerciales sobre las personas jurídicas no comerciantes, previsto en la Ley 1314 de 2009. [↑](#footnote-ref-516)
517. Artículo 123 del Decreto reglamentario 2649 de 1993. [↑](#footnote-ref-517)
518. <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=llevar> Consultada el 6 de julio de 2012. [↑](#footnote-ref-518)
519. Véase en <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/ley140930082010.pdf> [↑](#footnote-ref-519)
520. Puede verse en <http://web.ifac.org/download/a020-2010-iaasb-handbook-isa-402.pdf> (dirección consultada el 3 de junio de 2011). [↑](#footnote-ref-520)
521. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, enero veintinueve (29) de mil novecientos noventa y nueve (1999), ref. : exp. n° 73001-23-31-000-15759-01-9200, Consejero ponente: dr. Julio E. Correa Restrepo [↑](#footnote-ref-521)
522. Corte Constitucional, T-381/93. Véase en:

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/T-381-93.doc> [↑](#footnote-ref-522)
523. Véase

     <http://servoaspr.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.mostrar_documento?p_tipo=123&p_numero=196&p_consec=32837> consultada el 3 de julio de 2012 [↑](#footnote-ref-523)
524. Corte Constitucional, Sala Plena, *Sentencia C-818 de 2005*, Ref.: Expediente D-5521, Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil, Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 48 numeral 31 de la Ley 734 de 2002. El original incluye llamados a pie de páginas que aquí hemos suprimido. [↑](#footnote-ref-524)
525. Corte Constitucional, *Sentencia C-301/99*, Referencia: Expediente D-2222, Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 27 (parcial) de la Ley 228 de 1995 “Por la cual se determina el régimen aplicable a las contravenciones especiales y se dictan otras disposiciones. Demandante: Marcela Adriana Rodríguez Gómez. Magistrado Ponente: Dr. Alfredo Beltrán Sierra. Sentencia aprobada en Santafé de Bogotá, Distrito Capital, según consta en acta número veinticuatro (24), a los cinco (5) días del mes de mayo de mil novecientos noventa y nueve (1999). Véase en:

     <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/c-301-99.htm> [↑](#footnote-ref-525)
526. Corte Constitucional, *Sentencia No. SU-089 de 1 de marzo de 1995*. Ref: Proceso T- 41.500, Demandante: Patricia Narvaez, Bejarano contra Datacrédito de Computec. Procedencia: Corte Suprema De Justicia, Sala Laboral. Magistrado Ponente: Jorge Arango Mejía. Véase en:

     <http://www.habeasdata.com.co/pdf/colombia/Copia1995/SU-089-95.pdf> [↑](#footnote-ref-526)
527. Corte Constitucional, *Sentencia T-814 del 17 de septiembre de 2003*. Referencia: expediente T-680150 Asunto: Acción de tutela interpuesta por Flor Stella Ramos Castillo contra Telebuenaventura y Telecom Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil. Véase en:

     <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/t-814-03.htm> [↑](#footnote-ref-527)
528. Iasb, *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, tomado el 22 de agosto de 2009 de <http://eifrs.iasb.org/eifrs/files/117/07_es_bv2008_framework_186.pdf> [↑](#footnote-ref-528)
529. Iasb. Marco Conceptual para la Información Financiera. Tomado el 13 de julio de 2012 de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/305/05_ES_BV2012_Conceptual_Framework_PART%20A_159.pdf> [↑](#footnote-ref-529)
530. Iasb, *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, tomado el 22 de agosto de 2009 de <http://eifrs.iasb.org/eifrs/files/117/07_es_bv2008_framework_186.pdf> [↑](#footnote-ref-530)
531. Iasb. Marco Conceptual para la Información Financiera. Tomado el 13 de julio de 2012 de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/305/05_ES_BV2012_Conceptual_Framework_PART%20A_159.pdf> [↑](#footnote-ref-531)
532. Corte Constitucional, *Sentencia C-645/02*, Referencia: expediente D-3888, Demanda de inconstitucionalidad contra los literales b), d) y e) del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 y los artículos 596 y 599 (parciales) del Estatuto Tributario. Actores: Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas y otro. Magistrado Ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra. Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de dos mil dos (2002) [↑](#footnote-ref-532)
533. Véase en <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/efccb(1996).doc> [↑](#footnote-ref-533)
534. Gaceta del Congreso, número 139, jueves 6 de agosto de 1998, Imprenta Nacional de Colombia, Bogotá, página 15. [↑](#footnote-ref-534)
535. El monto de las penas ha sido variado por leyes posteriores a la Ley 599 de 2000, como, por ejemplo, a través de la Ley 890 de 2004. La pena que aparece entre paréntesis y negrilla corresponde al aumento de la Ley 890 de 2004, artículo 14. La Corte Constitucional determinó que la expresión “se aumentarán en la tercera parte en el mínimo y en la mitad en el máximo” (L. 890/2004, art. 14) debe hacerse desde la conversión en meses y no en años (Sent. C-238, mar. 25/2005, M.P. Jaime Araújo Rentería). Dicho aumento rige en cada distrito judicial a partir del momento en que entró a operar la Ley 906 de 2004 (Sent. mar. 21/2007, Rad. 26065). Textos tomados el 13 de julio de 2007 de la versión electrónica publica del Código publicada por Legis Editores. [↑](#footnote-ref-535)
536. Corte Suprema De Justicia, Sala De Casación Penal, *Sentencia 22407 de marzo 16 de 2005*, Magistrado Ponente: Dr. Álvaro Orlando Pérez Pinzón, Bogotá, D.C., dieciséis de marzo del dos mil cinco. [↑](#footnote-ref-536)
537. Actas de Plenaria Número 150 de la sesión ordinaria del día martes 11 de noviembre de 2008. Gaceta del Congreso número 13 del 30 de enero de 2009, página 24. [↑](#footnote-ref-537)
538. Véase el comunicado de prensa número 39, divulgado por la Corte Constitucional el 16 de septiembre de 2009 en:

     <http://www.corteconstitucional.gov.co/comunicados/COMUNICADO%20No%2039%20DE%20SEPTIEMBRE%2016%20DE%202009.php> [↑](#footnote-ref-538)
539. José León Pagano, *Derecho Penal Económico*, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1983, páginas 132 a 135. [↑](#footnote-ref-539)
540. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, sentencia de octubre 10 de 1991, Magistrado Ponente: Dr. Alberto Ospina Botero [↑](#footnote-ref-540)
541. Corte Constitucional, Sala Plena, *Sentencia C-593 de junio 9 de 2005,* Ref.: expediente D-5505, Magistrado Ponente: Dr. Manuel José Cepeda Espinosa. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 226 (parcial) del Decreto 1355 de 1970, Código Nacional de Policía. Actor: Juan Pablo Cardona González. Bogotá, D.C., nueve (09) de junio de dos mil cinco (2005). [↑](#footnote-ref-541)
542. Corte Constitucional, Sala Plena, *Sentencia C-825 de agosto 31 de 2004*, Ref.: Expediente D-5082, Magistrado Ponente (e): Dr. Rodrigo Uprimny Yepes, Demandante: Miguel Antonio Peña Peña. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 91 (parcial) de la Ley 136 de 1994 “por medio de la cual se dictan normas tendientes a modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios”. Bogotá, D.C., treinta y uno de agosto de dos mil cuatro [↑](#footnote-ref-542)
543. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, *Sentencia 15071 de marzo 8 de 2007*, Rad.: 11001-03-26-000-1998-00017-00 (15071), Consejero Ponente: Dr. Ramiro Saavedra Becerra, Actor: Alberto Montoya Montoya, Demandado: Superintendencia Nacional de Salud, Referencia: Acción de nulidad, Bogotá D.C., ocho de marzo de dos mil siete. [↑](#footnote-ref-543)
544. Por ejemplo, el *Decreto 1306 de 2009* dice: “ART. 6º—Funciones del despacho del Ministro de Educación Nacional. Son funciones del despacho del Ministro de Educación Nacional, además de las señaladas por la Constitución Política y la ley, las siguientes: (…) 6.5. Decidir sobre los asuntos relacionados con la educación superior, sus instituciones, y ejercer la inspección y vigilancia sobre las mismas, en concordancia con las normas que regulan la educación superior. (…)” [↑](#footnote-ref-544)
545. Corte Constitucional, Sala Tercera de Revisión, Sentencia T-330 de mayo 4 de 2007, Magistrado Ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño. Véase en:

     http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2007/T-330-07.htm [↑](#footnote-ref-545)
546. Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-506 de 3 de julio de 2002, Magistrado Ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra. Véase en:

     http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-506-02.htm [↑](#footnote-ref-546)
547. Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-597 de noviembre 6 de 1996, Magistrado Ponente:

     Dr. Alejandro Martínez Caballero. Véase en:

     <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/C-597-96.doc> [↑](#footnote-ref-547)
548. Corte Constitucional, Sala Cuarta de Revisión, Sentencia T-954 de 17 de 2006, Magistrado Ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño. Véase en:

     <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2006/T-954-06.htm> [↑](#footnote-ref-548)
549. Este es un campo en el cual tiene particular importancia la legislación tributaria. Así, por ejemplo, el *Estatuto Tributario* dispone:

     “ART. 596.—Contenido de la declaración de renta. La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la \*(Dirección General de Impuestos Nacionales)\*. Esta declaración deberá contener:

     (…) 6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

     Los demás contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a cien millones de pesos ($ 100.000.000) (100.000 UVT).”

     Para el 2012 los 100.000 UVT equivalen a $2.604.900.000 [↑](#footnote-ref-549)
550. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=internacional> [↑](#footnote-ref-550)
551. Véase <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=extranjero> [↑](#footnote-ref-551)
552. Salvo algunas excepciones, esta ley empezará a regir el 1 de enero de 2014. [↑](#footnote-ref-552)
553. Véase <http://www.jurisint.org/es/ins/108.html> y

     <http://www.jurisint.org/doc/html/ins/es/2000/2000jiinses22.html> [↑](#footnote-ref-553)
554. Véase <http://www.oas.org/juridico/spanish/firmas/b-37.html> y

     <http://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/b-37.html> [↑](#footnote-ref-554)
555. CTCP Nº 15 / 2009 25 de Agosto de 2009 [↑](#footnote-ref-555)
556. Guillermo J. Sierra Molina, Bernabé Escobar Pérez, *Sistemas de información integrados (erp),* Aeca, Documento 6- Comisión de Nuevas Tecnologías y Contabilidad, España, 2007, página 18. [↑](#footnote-ref-556)
557. Antes se encontraba en <http://www.xbrl.org/history-desc.aspx?id=57> [↑](#footnote-ref-557)
558. <http://www.iasb.org/XBRL/> [↑](#footnote-ref-558)
559. <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/IFRS+translations/Spanish+2006+Taxonomy.htm> [↑](#footnote-ref-559)
560. Antes se encontraba en <http://www.xbrl.org/faq.aspx> [↑](#footnote-ref-560)
561. Tomado el 3 de junio de 2011 de <http://www.leginfo.ca.gov/cgi-bin/displaycode?section=corp&group=01001-02000&file=1500-1512> [↑](#footnote-ref-561)
562. Tomado el 3 de junio de 2011 de <http://www.leginfo.ca.gov/cgi-bin/displaycode?section=corp&group=01001-02000&file=1600-1605> [↑](#footnote-ref-562)
563. Tomado el 8 de junio de 2011 de <http://www.biblioteca.jus.gov.ar/codigo-comercio.html> [↑](#footnote-ref-563)
564. Tomado el 8 de junio de 2011 de <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/part/15/chapter/2> [↑](#footnote-ref-564)
565. Tomado el 8 de junio de 2011 de <https://boe.gob.es/aeboe/consultas/bases_datos/act.php?id=BOE-A-1885-6627> [↑](#footnote-ref-565)
566. Tomado el 9 de junio de 2011 de <http://www.hklii.hk/hk/legis/en/ord/32/s121.html> [↑](#footnote-ref-566)
567. Tomado el 10 de junio de 2011 de <http://www.info.gov.za/view/DownloadFileAction?id=98894> [↑](#footnote-ref-567)
568. Tomado el 10 de junio de 2011 de <http://www.tomeika.jur.kyushu-u.ac.jp/corporate/legislation/companiesact.pdf> [↑](#footnote-ref-568)
569. Tomado el 10 de junio de 2011 de <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2004A00818> [↑](#footnote-ref-569)