

Carvalho, J.A. (1983). Los libros de contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 3, 57-81.

LOS LIBROS DE CONTABILIDAD

Javier Carvalho Betancur

Contador Público, Universidad de Antioquia, autor de varios artículos de tipo académico. Presidente de ACUDA (Asociación Contadores Universidad de Antioquia). Profesor universitario. Consultor de empresas.

A. NORMAS COMERCIALES

1. *Concepto de libros*

El artículo 49 de del Código de Comercio, dice que “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”; sin embargo no estipula en parte alguna cuáles son los libros necesarios.

2. *Libros necesarios*

El decreto 1098 de 1974 reglamentó algunas disposiciones del decreto 1366 de 1967 sobre libros de contabilidad y el artículo 1 indicó que “los comerciantes deben llevar como libros principales de contabilidad el de Inventarios y Balances, el Diario y el Mayor o en defecto de estos dos últimos el de Cuenta y Razón, y como auxiliares los necesarios para el correcto entendimiento de aquellos, además de la correspondencia directamente relacionada con el negocio que, por lo tanto, hace parte integrante de la contabilidad”.

El artículo 2 del decreto 1098 de 1974 indicó: “además de los libros de registro de accionistas, de actas de asambleas, juntas de socios y directivas, los libros principales de contabilidad deben ins-

cribirse en el Registro Mercantil en el momento del período fiscal en el cual se inicien las operaciones comerciales o nazca la obligación legal de llevarlos, de modo que solamente las asentadas en ellos, de allí en adelante y en orden cronológico, están amparadas por el registro o inscripción.

Las operaciones previas a la matrícula en el registro mercantil del comerciante o de la constitución de la sociedad, podrán asentarse en los libros registrados dentro de los tres meses siguientes”.

Aparece una contradicción en las normas, ya que el decreto 1098 de 1974 es una ampliación del decreto 1366 de 1967 el cual es expresamente derogado por el D. L. 2053 de 1974 (Reforma Tributaria), podría pensarse entonces:

- a. Que los dos artículos están derogados
- b. Que continúan vigentes, ya que estos artículos desarrollan los artículos 52, 53 y 54 del Código de Comercio.

Lo anterior parece confirmarse con la doctrina sentada por la Superintendencia de Sociedades en su concepto emitido en el Oficio N° J16245 de noviembre 15 de 1972, la cual indica “Para dar respuesta al punto 1° de su consulta, es necesario referirse no solamente al artículo 49, 52 y 53 de la misma obra, los cuales, aún cuando no denominan los libros que deben llevar los comerciantes, señalan determinadas obligaciones suyas, cuyo cumplimiento requiere la apertura de, por lo menos, los libros siguientes: Mayor, Diario y el Inventarios y Balances, pues sólo con ellos se podrá cumplir estrictamente con las normas contables relativas al sistema de partida doble (artículo 50), al inventario y balance general (artículo 52) y al registro en orden cronológico de las operaciones mercantiles (artículo 53), respectivamente”.

La Subdirección Jurídica de la Dirección General de Impuestos Nacionales emitió en enero 4 de 1980, la instrucción N° 01 en la cual efectúa un análisis de las normas fiscales y comerciales sobre libros de contabilidad e indica:

“1. La calidad de Comerciante se configura por el ejercicio profesional de actividades mercantiles por parte de personas que tengan capacidad legal para ello, según lo dispuesto por el artículo 10 del estatuto comercial, que expresa: “Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan de alguna de las actividades que la ley considera mercantiles. La calidad de comerciante se configurará aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona” disposición que se complementa

ta con la contenida en el artículo 20 de la misma obra que enumera en forma declarativa los actos y operaciones mercantiles.

2. Entre las Obligaciones establecidas por los artículos 26, 27 y 50 del Código de Comercio, para los comerciantes, figura la de llevar libros de Contabilidad registrados en la respectiva Cámara de Comercio.
3. Con excepción de algunos libros como los de registro de socios o accionistas (artículos 416), los de actas de las asambleas o de las juntas de los socios (artículo 195), los de registros de acciones (artículo 195), el Código de Comercio no estatuye cuáles son los libros de comercio que deben llevar las personas investidas de la calidad de comerciantes.
4. El libro Primero, Título Cuarto, Capítulo 1º del citado Código, sienta las pautas generales sobre la manera como debe ser llevada la contabilidad por parte de los comerciantes, (artículos 50, 51, 52 y siguientes) en orden a suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios de conformidad con las normas de "este Código y demás normas sobre la materia" (artículo 48), pero no denomina los libros que deben llevar los comerciantes.
5. El artículo 33 del Decreto 2821 de 1974 expresó que "para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes debería sujetarse al Título Cuarto libro Primero del Código del Comercio y además a las siguientes disposiciones..." (artículo 33 a 40 y Decreto Reglamentario 187 de 1975).
6. El Decreto 1098 del 7 de junio de 1974, "Por el cual se reglamenta algunas disposiciones del Decreto 1366 de 1967 sobre libros de Contabilidad e inspección ocular de los mismos en materia tributaria. "(Diario Oficial 34112, julio 2 de 1974), no está vigente por haber sido derogado expresamente el Decreto 1366 de 1967 por artículo 143 del Decreto 2053 de 1974, y como se desprende del fallo del Consejo de Estado del 19 de junio de 1975.
7. Por lo anterior, es claro que los once artículos del Decreto 1098 de 1974 han quedado derogados, incluidos en esa derogatoria los dos primeros artículos que señalan los libros que con el carácter de obligatorios debían llevar los comerciantes. Además, a pesar de que el artículo 1º del Decreto reglamentario 1098 de 1974 cite los artículos 52, 53 y 54 del Código de Comercio como conformes con él, no puede entenderse dicho decreto como desarrollo de las citadas disposiciones del mismo, por cuanto según el artículo 49 de la misma obra se entenderán como libros de Comercio aquellos que "deter-

mine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquellos", y no los prescritos por un Decreto Reglamentario como el 1098 derogado.

8. Se concluye que las disposiciones comerciales y tributarias aludidas, permiten una amplia libertad en la forma como deben ser llevados los libros de contabilidad, siempre y cuando reflejen el verdadero estado de los negocios y se cumplan los principios generales y básicos de la ciencia contable, en armonía con las pautas señaladas en esas normas".

Libro de actas

El artículo 195 del Código de Comercio dispone que las sociedades deberán llevar un libro de actas en que se anotarán por orden cronológico las actas de las reuniones de la Asamblea o Junta de Socios. Actas que deberán ser firmadas por el Presidente o quien haga sus veces y el Secretario de la Asamblea o Junta de Socios.

Las actas se encabezarán en su número y expresarán cuando menos: El lugar, fecha y hora de la reunión; el número de acciones suscritas; la forma y antelación de la convocatoria; la lista de los asistentes con indicación del número de acciones (Cuotas, partes o derechos) propias o ajenas que representen; los asuntos tratados; las decisiones adoptadas y el número de votos emitidos en favor, en contra o en blanco; las constancias escritas presentadas por los asistentes durante la reunión; las designaciones efectuadas y la fecha y hora de la clausura.

Libro de registro de acciones

Según preceptúa el artículo 195 del Código de Comercio, deberán llevarlo las sociedades por acciones (anónimas y en comandita por acciones) y en él se inscribirán las acciones y se anotarán 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.

Este libro es de especial importancia en relación, principalmente, con la enajenación de acciones nominativas, por cuanto su cesión no produce efectos frente a terceros y la sociedad, si no a partir de su inscripción en este libro, igualmente, tratándose de la prenda

y el usufructo de las mismas acciones nominativas se perfeccionan en éstos por medio del registro en el libro.

Libro de registro de socios

Al tenor de lo dispuesto por el artículo 361 del Código de Comercio, las sociedades de responsabilidad limitada deberán llevarlos, y en el cual se anotarán el nombre, nacionalidad, domicilio, documento de identificación y número de cuotas que cada socio posea en la sociedad, así como los embargos, gravámenes y cesiones que se efectuaren, aún por vía de remate.

3. Requisitos de la contabilidad

El artículo 50 indica los requisitos que debe cumplir toda contabilidad:

1. Deberá llevarse en idioma castellano
2. Por el sistema de partida doble
3. En libros registrados y
4. Debe suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante.

4. El sistema de causación

La interpretación del artículo anterior lleva a que las sociedades comerciales deben emplear el sistema de causación y no el de caja, para cumplir con los requisitos de la contabilidad.

La Superintendencia de Sociedades así lo manifestó en un concepto emitido en el oficio N° OA/15131 de octubre 23 de 1972: "Del artículo 50... se deduce que solamente por el sistema de causación la contabilidad puede suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, disposición que se complementa con la contenida en el inciso segundo del artículo 450 (del Código de Comercio)..., que exige que se hayan apropiado previamente de acuerdo con las leyes y con las normas de contabilidad, las partidas necesarias para atender el deprecio, desvalorización y garantía del patrimonio social, lo cual no puede hacerse mediante el sistema de contabilidad de caja, que registra solamente las operaciones que se efectúan en dinero sin que por ello mismo sea posible registrar operaciones que, como las enunciadas en

el artículo 450, son esenciales para establecer fidedignamente el patrimonio real del comerciante”.

“Por lo anterior, esta Superintendencia no puede aceptar un sistema distinto del de causación”.

Un concepto semejante, fue adoptado por la Subdirección Jurídica de la Dirección General de Impuestos Nacionales, mediante la instrucción N° 01 de enero 4 de 1980.

5. *¿Qué hace parte de la contabilidad?*

De la contabilidad hacen parte, según el artículo 51:

1. Los comprobantes que respalden las partidas asentadas en los libros
2. Los libros mismos de contabilidad y sus auxiliares
3. La correspondencia relacionada directamente con el negocio.

6. *Obligatoriedad del Balance General y del Inventario*

El artículo 52 indica que al iniciar actividades comerciales y por lo menos una vez al año, todo comerciante debe elaborar un inventario y un balance general que le permitan conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio. Es claro, que esta última parte no tiene sentido y explicación lógica, si la sociedad no utiliza el sistema de causación.

7. *Asientos y comprobantes de contabilidad*

“En los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir 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.” (artículo 53).

Es necesario entrar a explicar el significado de este artículo y por su amplitud deberá ser por partes. Los asientos en orden “cro-

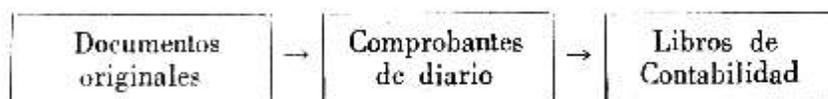
nológico", no significan que deban hacerse asientos diarios como fue costumbre de otra época, sino que pueden hacerse periódicamente y esto quiere decir, que pueden ser diario, semanal, quincenal, mensual, trimestral o aún anualmente; al respecto existe una doctrina de la Superintendencia de Sociedades emanada del Oficio SD 19355 de diciembre 3 de 1979 que indica: "No se requiere efectuar asientos diarios. Sea lo primero advertir, que la ley, ni taxativamente ni mediante reglamento ha puntualizado cuáles deben ser los libros de contabilidad. Se mantiene el principio de "libertad de contabilidad" que permite a cada comerciante registrar los que él considera necesarios para sus negocios. Por supuesto, no es preciso que se registren los auxiliares.

Ahora bien, cuando el ordenamiento mercantil habla de "orden cronológico" debe entenderse también que "la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales" debe cumplir esta exigencia en los libros que el comerciante estime necesarios, los cuales llevará acatando lo dispuesto por el artículo 57 Ld. Cabe entonces concluir que bien puede ocurrir en los libros registrados o en los auxiliares.

Empero, fue exigencia legal de otra época y la costumbre se mantiene por algunos contadores, efectuar asiento de diario por cada día calendario de operaciones. Aquí cuentan las necesidades de los negocios, su tamaño, y los criterios profesionales de los contadores... Si el asiento diario no es indispensable para el cumplimiento de la premisa anterior, bien puede elaborarse semanal, quincenal, o mensual, como sea más conveniente. Lo importante también es mantener la dinámica, seguridad, claridad y orden que los negocios requieran y garantizar la prueba en el evento de una exhibición de libros".

La segunda parte del artículo es clara, cuando indica que antes de registrar cualquier operación en los libros, es necesario elaborar previamente un comprobante que respalde dicho asiento, éste comprobante en la práctica es conocido como "comprobante de diario", y cumple lo estipulado en el artículo, pues incluye el número, fecha, cuentas afectadas, valor de la operación y origen y descripción de ellas. Lo importante de esta parte del artículo es que *no se debe asentar los documentos originales directamente en los libros*, sino que es necesario elaborar previamente un comprobante de diario. No indica tampoco la ley, cuántos y cuáles comprobantes de diario deben elaborarse periódicamente, éstos dependerán del negocio específico, de las necesidades, tamaño, organización y el criterio del Contador. Los comprobantes, junto con los documentos que lo

respaldan deberán archivarse y ordenarse de manera que en cualquier momento se puedan verificar.



8. *La correspondencia*

Como lo indica el artículo 51 la correspondencia hace parte integrante de la contabilidad y por lo tanto se deberá conservar una copia fiel tanto de la correspondencia que se recibe, como de la que se envía y de esta última se deberá dejar anotación de la fecha de contestación o de no haberse dado respuesta.

9. *Los libros y sus requisitos*

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 (artículo 56), es decir, existe completa libertad en cuanto a la forma, diseño, clase etc. de los libros.

10. *Prohibiciones con relación a los libros*

El artículo 57 considera cinco hechos totalmente prohibidos con relación a los libros de comercio.

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 advierte; (cosa difícil de hacer, ya que dada la forma de llevar libros, es poco probable que se pueda hacer un nuevo asiento debiendo en este caso anular todo el movimiento).
4. Borrar y tachar en todo o en parte los asientos, y

5. Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros.

11. Sanciones por violar las disposiciones sobre libros

Artículo 58: Quienes violen el artículo anterior incurrirán en una multa hasta de \$ 5.000.00. Los libros carecerán de valor probatorio en este caso.

Cuando no se determine con certeza el culpable, serán responsables el dueño de los libros, el contador y el revisor fiscal si este incurriese en culpa.

12. Correspondencia entre Registros y Comprobantes

Artículo 59: Entre los asientos de los libros y los comprobantes de las cuentas, existirá la debida correspondencia, so pena de que carezcan de eficacia probatoria en favor del comerciante obligado a llevarlos.

13. Conservación de los libros

Artículo 60: Los libros y papeles a que se refiere este Capítulo deberán ser conservados cuando menos por diez años, contados desde el cierre de aquellos o la fecha del último asiento, documento o comprobante. Transcurrido este lapso, podrán ser destruidos por el comerciante, siempre que por cualquier medio técnico adecuado garantice su reproducción exacta. Además, ante la Cámara de Comercio donde fueron registrados los libros se verificará la exactitud de la reproducción de la copia, y el secretario de la misma firmará acta en la que anotará los libros y papeles que se destruyeron y el procedimiento utilizado para su reproducción.

Cuando se expida copia de un documento conservado como se prevé en este artículo, se hará constar el cumplimiento de las formalidades anteriores.

14. Eficacia probatoria de los libros

Evidentemente, ésta es la parte importante de los libros de comercio ya que garantizan plena prueba en las cuestiones mercantiles que debatan los comerciantes entre sí judicial o extrajudicialmente. De igual manera tendrán igual valor para los casos ventila-

dos ante los organismos del estado tales como Superintendencias, Administración de Impuestos Nacionales, etc.

Eficacia entre los comerciantes

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, aún 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.

Fundamento del valor probatorio de los libros de comercio

“La ley admite pruebas especiales en asuntos mercantiles por altas razones; como la de atender a las costumbres o sistemas universales que consultan las necesidades del comercio; como la de sancionar con ineficacia probatoria los libros mal llevados; como la de reconocer que el comerciante conoce la verdad de lo atestiguado por él y tiene interés en evitar su propio engaño; como la de compensar con fe y crédito la diligencia de quien lleva sus libros regularmente; como la de hacer amable la obligación legal de tener libros; como la de interpretar que los comerciantes se han otorgado tácitamente el mandato recíproco de asentar en orden cronológico y día por día sus operaciones, y como la de admitir que los libros son comunes a quienes ejercen el comercio, porque dan el resultado y constituyen la prueba de relaciones también comunes. Todo naturalmente sobre la base de que los libros sean llevados con la regularidad requerida...” (Jurisprudencia de la Sala de Casación de julio 23 de 1936).

15. *La doble contabilidad*

El artículo 74 del Código del Comercio define la doble contabilidad así: Si un comerciante lleva 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.

Evidentemente este concepto está muy atrasado con respecto a lo que se observa en la práctica corriente de los comerciantes, pues ya no se presenta frecuentemente que se lleven dos o más libros iguales asentados en forma diferente o que se tengan distintos comprobantes sobre los mismos hechos, actualmente se utilizan otros procedimientos los cuales se deben entrar a corregir cuanto antes.

16. *Requisitos para la inscripción de libros de contabilidad en la Cámara de Comercio de Medellín*

1. Acompañar a los libros, una carta firmada por el Gerente o Propietario del establecimiento o sociedad, solicitando la inscripción e indicando en ella, el uso que le dará a cada uno de los libros dentro de la contabilidad, el número de la matrícula mercantil y fecha de la misma o de la renovación correspondiente. Esta información será comprobada por la Cámara.
2. Marcar con lápiz en la primera hoja, cada libro con el nombre de la empresa o firma y, la utilización que se le dará. (Ej: Mayor y Balances).
3. Cuando se trata de una asociación sin ánimo de lucro, debe citarse el número de la Resolución por la cual se le concede personería jurídica y adjuntar copia o fotocopia de ésta.
4. Para las propiedades o administración de edificios, se debe indicar en la carta el número de la Resolución por la cual se le concede permiso de funcionamiento, expedida por la Alcaldía y adjuntar copia o fotocopia de ésta.
5. Si se trata de una sociedad civil, debe indicarse en la solicitud.
6. Tratándose de sociedades de hecho, la carta debe ser firmada por todos los socios que integran la sociedad de hecho.

B. ASPECTOS FISCALES

1. *La contabilidad deberá sujetarse a las disposiciones del Código de Comercio.*

Para efectos fiscales, *la contabilidad de los comerciantes* (Subrayo no del texto de la ley) deberá sujetarse a las disposiciones del Código de Comercio y además a las siguientes disposiciones:

1. **Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras.** Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respaldan los valores anotados.
2. **Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamento, en forma que, sin tener que emplear libros, incompatibles con las características del negocio, haga posible sin embargo ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa.**

Estas dos características señaladas en el artículo 33 del D. L. 2821 de 1974 deberán ser complementadas con las disposiciones y doctrinas anteriormente señaladas.

2. Los libros como plena prueba

Además de la plena prueba comercial, el artículo 40 del D. L. 2821 de 1974 señala que: "Tanto para los comerciantes como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. **Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso.**
2. **Estar respaldados por comprobantes internos y externos**
3. **Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural**
4. **No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.**
5. **No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio".**

3. Los comprobantes de contabilidad

Como se indicó anteriormente los comprobantes de contabilidad deberán estar respaldados por documentos, éstos a su vez pueden ser de orden interno o externo y el artículo 1º del D. R. 1495 de 1978 los definió como: "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, las salidas 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.

Además de lo anterior, los documentos de orden externo deberán llevar el nombre o razón social y número de identificación del tercero con quien se realiza la operación cuando el valor de la transacción exceda de (hoy \$ 73.000.00).

Quando se lleven registros de clientes, proveedores, empleados, etc. que contengan el NIT de esas personas, en los documentos de orden externo que se expiden por transacciones realizadas con ellos se podrá omitir el NIT del tercero. Si el documento contiene el nombre o razón social de la persona, y el código o códigos necesarios para determinar su NIT en el registro aludido. En este caso, dicho registro se considerará parte integrante de la contabilidad".

4. *Cambio de sistema de contabilidad*

Los comerciantes personas naturales, podrán llevar su contabilidad por el sistema de causación o de caja y en un momento determinado podrán cambiar de uno a otro, en este caso se debe proceder de acuerdo a los artículos 32 y 33 del D. R. 187 de 1975 los cuales indican que: "Cuando el contribuyente lleve su contabilidad por el sistema de caja y lo cambie por el de causación, se entienden realizados los ingresos, costos y deducciones en el momento en que se causen con posterioridad al cambio de sistema".

Artículo 33: "Cuando un contribuyente lleva su contabilidad por el sistema de causación y cambie por el de Caja se entienden, realizados los ingresos, costos y deducciones, cuando los reciba o pague efectivamente con exclusión de los ya causados y declarados como tales en los años anteriores".

5. *Las sociedades deben emplear sistemas de causación*

Anteriormente se había indicado que la Superintendencia de Sociedades conceptúa que las sociedades debían ajustar su contabilidad al sistema de causación, igual actitud tomó la Administración de Impuestos Nacionales en la circular 1 de 1982 al indicar; "En lo referente a las sociedades comerciales, éstas deberán ajustar su contabilidad al sistema de causación, por cuanto de conformidad con los artículos 50 y 450 del Código de Comercio, que exigen que previamente a la determinación de 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, las partidas necesarias para atender el deprecio, desvalorización y garantía del patrimonio social" lo cual no puede hacerse mediante el sistema de contabilidad de caja, que registra únicamente operaciones en dinero..."

6. *Hechos fiscalmente irregulares*

Así como se presentan prohibiciones comerciales con respecto a los libros de contabilidad, el artículo 34 del D. L. 2821 de 1974 estableció cinco hechos que se consideran irregulares en el aspecto tributario: "En lo concerniente al control tributario se consideran irregulares los siguientes hechos:

1. No llevar contabilidad, si hubiere obligación de llevarla, establecida por ley o reglamento.
2. No tener registrados los libros de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos, establecida por ley o reglamento.
3. No llevar los libros apropiados para las características del negocio o llevarlos en forma que no reflejen su verdadero movimiento.
4. No exhibir los libros de contabilidad cuando las autoridades tributarias competentes lo exigieran.
5. Llevar doble contabilidad".

7. *Multas*

Las prohibiciones anteriores son sancionadas con multas establecidas en el artículo 35 del D. L. 2821 de 1974 así:"

1. Hasta el dos (2%) sobre los ingresos anuales que no excedan de dos millones de pesos (hoy \$ 7.100.000.00).
2. Hasta el tres por ciento (3%) sobre la parte de ingresos anuales que exceda de dos millones de pesos (hoy \$ 7.100.000.00) y no pase de cinco millones de pesos (hoy \$ 17.800.00).
3. Hasta el cuatro por ciento (4%) sobre la parte de los ingresos anuales que no excedan de cinco millones de pesos (hoy \$ 17.800.000.00).

Quando no pudiere establecerse dichos ingresos se establecerá una multa no menor de cinco mil pesos (hoy 18.000.00) ni mayor de quinientos pesos (hoy \$ 1.800.000.00) pero sin exceder en ningún caso del cinco por ciento (5%) del patrimonio líquido del contribuyente”.

8. *Pérdida de los libros y procedimiento para su reconstrucción*

La Dirección General de Impuestos Nacionales en la Circular 1 de 1982 hizo claridad con respecto a la forma como se debía proceder cuando se perdían los libros y qué se debía hacer para reconstruir la contabilidad, al efecto indicó: “En cuanto hace a la pérdida o extravío de un libro de contabilidad, no obstante que las disposiciones vigentes no contemplan esta situación, en los casos particulares de robo, incendio u otras circunstancias semejantes, este despacho entiende que si así ocurre, el contribuyente está en la obligación de dar aviso oportuno a las autoridades de Impuestos Nacionales, comprobando y justificando las circunstancias que originaron su pérdida o destrucción.

Todo ello antes de que medie el requerimiento para que sean exhibidos los libros. De esta manera se exonera al comerciante a quien accidentalmente y con ausencia de culpa se le perdieron los libros, de incurrir en las irregularidades tipificadas en el artículo 34 del Decreto 2821 de 1974 y sancionadas en el artículo 35.

El procedimiento que debe seguirse para la reconstrucción de un libro de contabilidad extraviado, puede ser a partir de los comprobantes externos e internos y de los datos registrados en los otros libros, en orden a asentar nuevamente todo el movimiento contable. Igualmente puede comenzarse la reconstrucción de los libros con base en el balance de la última declaración de renta presentada”.

9. *Se presume la existencia de la contabilidad*

“Los libros de contabilidad del contribuyente obligado a llevarlos constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en la forma ordenada por la ley. El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y documentos de contabilidad no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra, salvo que aparezca probada y justificada su pérdida o destrucción.

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla”. (Artículo 24 D. R. 825 de 1978).

10. *Inspección ocular*

Los funcionarios podrán revisar los libros de contabilidad, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en el artículo 90 del D. L. 1651 de 1961: “La práctica de inspecciones oculares sobre la contabilidad del contribuyente, debe verificarse en las oficinas de éste, salvo que prefiera presentar sus libros y comprobantes en las oficinas de impuestos.

De la diligencia de inspección se extenderá un acta que deberá firmarse por los funcionarios que hayan intervenido”.

De la inspección ocular se debe levantar un acta, tomada fielmente de los libros y a la cual el contribuyente podrá objetar, cuando crea lesionados sus intereses. Artículo 92 D. L. 1651 de 1961. “Se considera que los datos consignados en el acta de inspección contable están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente demuestre su inconformidad.

Los conceptos y observaciones que se formulen con base en el acta, deben ser calificados en el fallo por el funcionario a quien corresponda resolver el negocio”.

NOTA:

La circular N° 14 de 1976 de la dirección de Impuestos Nacionales acepta la prescripción de la Superintendencia Bancaria de que las empresas vigiladas por ella, no lleven el libro de inventarios y balance.

¿Si se podrá para todos? Es claro el caso de un banco. ¿Pero una compañía constructora?

C. LOS LIBROS Y EL SISTEMA CONTABLE

1. *Los comprobantes de contabilidad*

a. *Numeración*

Básicamente se utilizan dos formas para numerar los comprobantes:

Consecutiva y asignada por actividad.

Consecutiva

Consiste en numerar consecutivamente todos los comprobantes elaborados durante un año; a pesar de ser muy práctico el método, trae como dificultad principal la localización del comprobante en el momento necesario.

Asignada por actividad y subperíodo

Otra forma de numeración consiste en reunir los documentos originales idénticos o que cumplen igual finalidad y otorgarles un número fijo para cada uno de los meses, seguidamente se completa la numeración con el número del mes y el año.

Ejemplo: Comprobante de diario N° 01-01-83. Lo anterior significa que los dos (2) primeros dígitos de la izquierda identifican el número de comprobantes, los dos segundos identifican el mes y los dos últimos el año.

Esta forma de numeración es muy usada y facilita la localización de los comprobantes en el archivo con prontitud.

Algunas veces puede presentarse el caso de elaborar dos comprobantes de diario que correspondan a un mismo concepto, en este caso la numeración puede convertirse en *alfanumérica*, así: los dos primeros dígitos de la izquierda identifican el número del comprobante, si no hay letra, indica que únicamente se ha preparado un comprobante de diario con ese número, la letra que sigue al número del comprobante, indica los comprobantes de diario adicionados previamente.

b. *Ejemplo de comprobantes a elaborar mensualmente*

Dentro de un manual de contabilidad podría encontrarse la siguiente situación sobre los comprobantes de diario de una mediana empresa.

- Número: 01
Nombre: Entradas de efectivo
Explicación: Incluye todas las entradas de efectivo recibidas por la empresa y las transferencias de fondo.
Soporte: Recibos de caja, facturas de ventas de contado, consignaciones bancarias y planillas de entrada de efectivo.
- Número: 02
Nombre: Salidas de efectivo
Explicación: Todas las salidas de dinero en cheque girados por la empresa.
Soporte: Las órdenes o comprobantes de pago.
- Número: 03
Nombre: Facturación
Explicación: Todas las facturas de ventas a crédito emitidas durante el mes.
Soporte: Copia de las facturas
- Número: 04
Nombre: Compras a crédito
Explicación: Todas las compras a crédito realizadas durante el período.
Soporte: Copia de las facturas
- Número: 05
Nombre: Notas de contabilidad

Explicación: Corresponde a todas las transacciones no comprendidas en los comprobantes anteriores. Dentro de estas están: Notas débito y crédito de los bancos, ajuste por intereses anticipados y seguros, cálculos de depreciación, provisión de prestaciones sociales, correcciones, traslados y reclasificación, cierres, etc.

Soporte: Todas las notas de contabilidad con los correspondientes documentos originales cuando sea el caso.

En algunas empresas se utiliza esta forma de numeración con una variación adicional; en lugar de que el comprobante de diario N° 05 se refiera a tan diversas actividades, prefieren elaborar un comprobante de diario por concepto, es decir, preparan un comprobante de diario por la depreciación, otro para la provisión de prestaciones sociales, otro por seguros, etc. en este caso los comprobantes podrían ser 10 ó 15 y todos los meses tendrían la misma numeración; en el caso de que un mes determinado no se presenta un comprobante específico, en este caso se respeta el número y el comprobante siguiente tendrá su número de siempre.

Obsérvese en esta forma de elaborar comprobantes, como existe una estrecha relación entre la actividad (entradas de efectivo, por ejemplo) y los documentos que la soportan (recibos de caja, facturas de ventas de contado, consignaciones), permitiendo conocer en forma rápida el significado y contenido de cada comprobante elaborado.

2. LIBROS Y REGISTROS

Dentro de un manual podríamos encontrar el siguiente detalle con respecto a ellos.

Para registrar las operaciones contables se llevarán los siguientes libros y registros:

1. Libros principales
 - a. Libro Diario
 - b. Libro Mayor y Balances
 - c. Libro Inventarios

2. Libros Auxiliares
 - a. Mayores
 - b. Subcuentas
 - c. Personas y entidades
 - d. Bancos

3. Otros libros (para una sociedad limitada)
 - a. Acta de Juntas de Socios
 - b. Registro de socios

LIBRO DIARIO

1. Es uno de los libros que aportan información detallada y tiene carácter legal. Debe estar registrado en la Cámara de Comercio.
2. Las columnas serán identificadas por el código de las cuentas de mayor según el plan de cuentas.
3. Las anotaciones en este libro son hechas a tinta con base en los comprobantes de diario.
4. Deberá tenerse expreso cuidado en cumplir las indicaciones del Código de Comercio sobre cómo llevar los libros de contabilidad.
5. Al terminar cada mes se suman las columnas y los totales de cada una de ellas se pasan al libro mayor a la misma cuenta. Esta operación se hace directamente sin que se elabore ningún comprobante.

LIBRO MAYOR Y BALANCES

El libro mayor es obligatorio y por lo tanto debe ser registrado en la Cámara de Comercio. Este libro se llevará bajo la supervisión del contador y es requisito tenerlo actualizado.

Se debe asentar:

1. Después de comprobar que los totales de las columnas de diario estén cuadrados.
2. Después de confirmar que los auxiliares están cuadrados con los saldos de las cuentas de mayor.
3. Sin dejar espacios en blanco que permitan intercalaciones o adiciones.
4. Sin borrones o enmendaduras.
5. Las anotaciones en este libro deben hacerse mensualmente, pasando los totales de las columnas del libro diario.

LIBRO DE INVENTARIOS

1. El libro de inventarios es obligatorio y por lo tanto debe ser registrado en la Cámara de Comercio.

2. Se llevará bajo la supervisión del contador.
3. En este libro se anotará en forma detallada, únicamente el inventario que aparece en la cuenta de mayor correspondiente.
4. Se debe asentar sin dejar espacios en blanco que permitan intercalaciones o adiciones y sin enmendaduras o borrones.
5. Las anotaciones en este libro deben hacerse por cada período terminado en diciembre 31.

LIBROS AUXILIARES

Son libros de hojas intercambiables.

El nombre y el código de cada una de las cuentas que componen este registro están indicados en el Plan de Cuentas, bajo la denominación de subcuenta.

Estas cuentas están codificadas y referenciadas como guías para las clasificaciones de los estados financieros, en forma tal, que permitan suficiente análisis al tomar sus saldos para la preparación del Balance General y el estado de resultados.

1. *Mayores:*

Las anotaciones en este libro deberán hacerse con base en los comprobantes de contabilidad.

Sirven para la preparación de estados financieros y como control de las subcuentas.

2. *Subcuentas:*

Los registros en este libro se harán con base en los comprobantes de contabilidad.

Sirven para cuadrar los mayores y como control de las personas y entidades.

3. *Personas y Entidades:*

Los registros en este libro se harán directamente de los documentos originales, tales como recibos de caja, comprobantes de pago, facturas, etc.

Deberán contener la cuenta mayor, la subcuenta, la persona o entidad y la cédula de ciudadanía o el nit.

Debe hacer referencia al comprobante de diario que lo respalda.

NOTA:

Cuando sea del caso se pueden llevar libros independientes para personas y entidades como:

- a. Registro individual de proveedores
- b. Registro individual de clientes
- c. Gastos
- d. Ingresos, etc.

OTROS LIBROS

LIBRO: ACTAS DE JUNTA DE SOCIOS:

Este libro es de carácter obligatorio y por lo tanto debe ser registrado en la Cámara de Comercio; se llevará bajo la supervisión del gerente y es indispensable tenerlo actualizado.

En este libro se asentarán las reuniones que efectúe la Junta de Socios y cuyas decisiones sean importantes y merecen que queden registrados. Las actas respectivas deben cumplir los requisitos fijados en el Código de Comercio, los cuales son:

1. Número del Acta.
2. Enunciar la ciudad, el lugar, la fecha y hora de la reunión.
3. Organó que se reúne (Junta Directiva, de Socios o Asamblea de Accionistas).
4. Naturaleza de la reunión, o sea, determinación de su carácter: ordinaria o extraordinaria.
5. Nombre de la persona que de acuerdo con los estatutos, debe presidir la reunión, así como de la persona que actúa como Secretaria de la misma.
6. Forma y antelación de la convocatoria.
7. Lista de los asistentes, partes de interés, cuotas o acciones representadas, e indicación de que quién asistió, fue su dueño o un representante de éste.

8. Quórum para deliberar y quórum para decidir de acuerdo con los estatutos o con la ley.
9. Indicación del nombramiento aprobado o revocado y, mención de número de votos emitidos en favor, en contra o en blanco.
10. Fecha y hora de la clausura.
11. Constancia de las firmas del Presidente y el Secretario o en su defecto, del Revisor Fiscal.
12. Después de las firmas correspondientes, debe haber constancia suscrita por el Secretario, con firma autenticada sobre la autenticidad del acta. Esta nota o constancia debe decir: "la anterior acta, es fiel copia tomada de su original, la cual se halla asentada en el libro de actas de la sociedad, debidamente registrada en la Cámara el .. de ... de 19..., bajo el N^o... de los folios...".
13. Es necesario que se acredite la aceptación de las personas de los cargos para los cuales fueron nombrados (Gerente, Suplente, Revisores Fiscales, Liquidador, Miembros de la Junta Directiva). Existen dos formas de acreditar dicha aceptación.
 - a. Manifestación consignada de documento auténtico suscrito por el funcionario elegido con forma autenticada.
 - b. Constancia expresada por él en el Acta de la reunión del órgano social que hizo el nombramiento.

(Los anteriores puntos están contenidos en un boletín de la Cámara de Comercio de Medellín).

LIBRO DE REGISTRO DE SOCIOS

El libro de Registro de Socios es obligatorio, por lo tanto debe ser registrado en la Cámara de Comercio.

Este libro se llevará bajo la supervisión del contador y es conveniente tenerlo actualizado.

En este libro debe contener:

1. El nombre de los socios y su cédula de ciudadanía o Nit.
2. El número de cuotas que poseen.
3. El valor total de las cuotas.

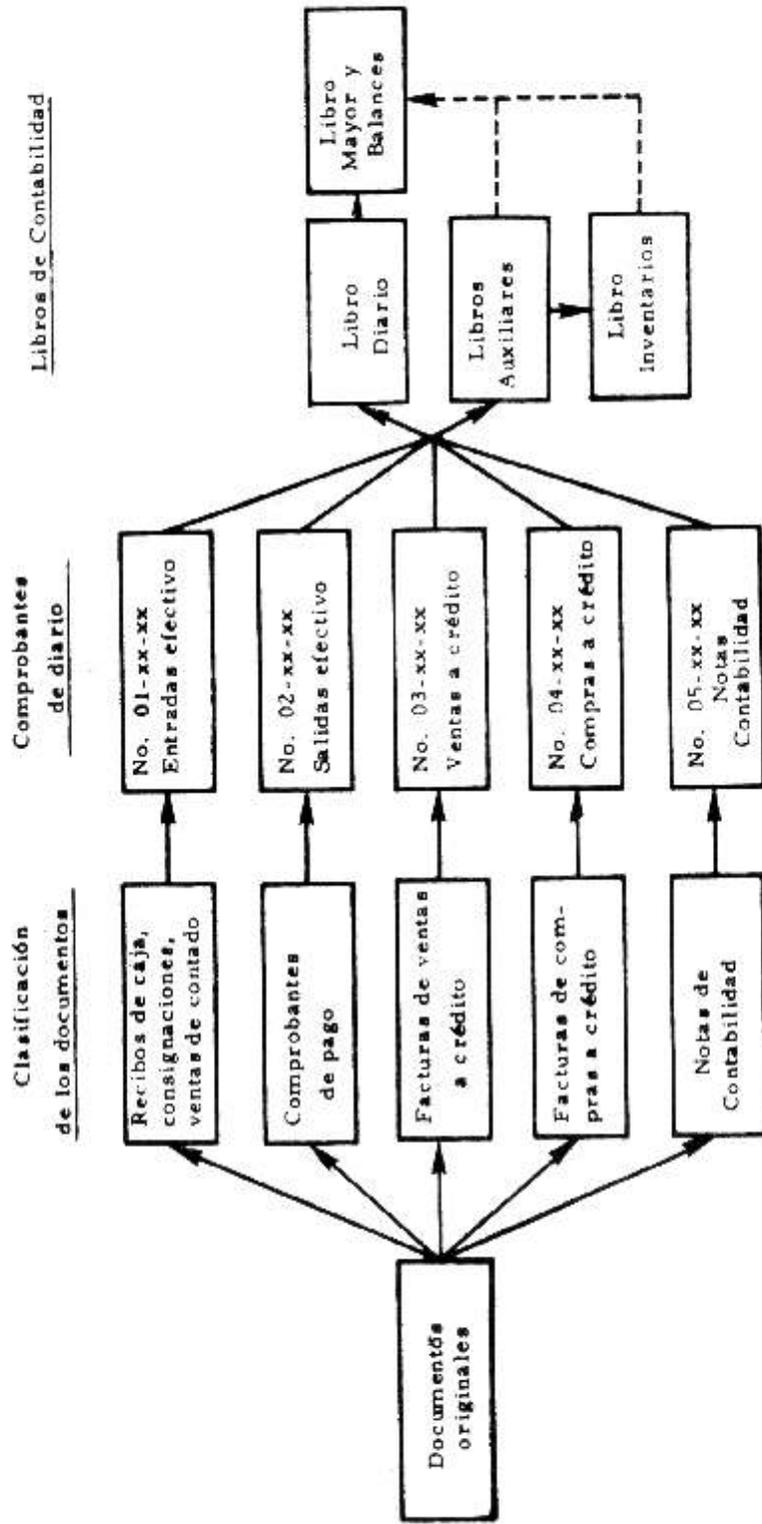
4. El número de la escritura, fecha, notaría del aporte, retiro o incremento.
5. Nacionalidad.
6. Domicilio.
7. Embargo, gravámenes y sesiones que se efectúen.

Se harán registros en este libro cuando:

1. Se constituye la sociedad
2. Se retira un socio
3. Entra un nuevo socio
4. Se aumenten los aportes.

BIBLIOGRAFIA

1. *Régimen de Impuesto a la Renta y Complementarios*, Legis.
2. *Nuevo Código de Comercio*, Legis.
3. Boletines y publicaciones Cámara de Comercio de Medellín.



LOS LIBROS Y EL SISTEMA CONTABLE