

Segunda Edición

ESTADOS

financieros consolidados

Angel María Fierro Martínez

ECOE EDICIONES



ÁNGEL MARÍA FIERRO MARTÍNEZ

Asesor financiero y contable independiente, jefe de programa, docente y secretario académico en la Universidad Surcolombiana, docente de la Universidad de la Amazonía.

Autor de: Introducción a la contabilidad, Contabilidad general, Contabilidad de activos, Contabilidad de pasivos, Diagnóstico empresarial, Planeación y evaluación financiera, Estados financieros consolidados y Aplicaciones financieras por computador. Coautor de la investigación: La función financiera en las empresas de Neiva-Huila 2005.

Contador del año 2001 de la Asociación de Contadores Públicos del Huila.

Segunda edición

ESTADOS *financieros consolidados*

Angel María Fierro Martínez

Fierro Martínez, Ángel María

Estados financieros consolidados / Ángel María Fierro
Martínez. -- 2a.ed. -- Bogotá : Ecoe Ediciones, 2008

268 p.; 24 cm.

ISBN 978-958-648-555-5

1. Estados financieros consolidados 2. Estados financieros 3.

Contabilidad financiera I. Tít.II.

657.3 cd 21 ed.

A1169635

CEP-Banco de la República-Biblioteca Luis Ángel Arango

Colección: Ciencias administrativas

Área: contabilidad

Primera edición: Bogotá, D.C., septiembre de 2006

Reimpresión: Bogotá, D.C., septiembre de 2007

Reimpresión: Bogotá, D.C., febrero de 2008

Segunda edición: Bogotá, D.C., agosto de 2008

Reimpresión: Bogotá, D.C., agosto de 2009

Reimpresión: Bogotá, D.C., septiembre de 2010

Reimpresión: Bogotá, D.C., 2012

ISBN: 978-958-648-555-5

© Ángel María Fierro Martínez

E-mail: afierro@usco.edu.co

www.contabilidadyfinanzas.com

© Del contenido del Complemento Virtual

SIL (Sistema de Información en Línea)

en www.ecoediciones.com, Ángel María Fierro M.

© Ecoe Ediciones

E-mail: correo@ecoediciones.com

www.ecoediciones.com

Carrera 19 No. 63C-32, Pbx. 2481449, fax. 3461741

Coordinación editorial: Adriana Gutiérrez M.

Autoedición: Yolanda Madero T.

Carátula: Magda Rocío Barrero

Impresión: Litoperla Impresores

Carrera 25 No. 8-84, Tel. 3711916

Impreso y hecho en Colombia

DEDICATORIA

A mis padres que me dieron los principios y valores.

A la Universidad Surcolombiana que transformó los principios y valores en el ser profesional y luego en el saber en la Contaduría Pública.

A mi familia María Cielo, Francy Milena y Fernando Adolfo, que me han dado los motivos suficientes para continuar en el empeño de compartir mis conocimientos.

A los estudiantes del programa de Contaduría Pública de la Universidad Surcolombiana que me dan la oportunidad de entregar algunas notas para saber hacer los Estados financieros consolidados.

Enero de 2009

Tabla de contenido

Introducción	XI
Justificación	XII
Competencias	XIII
Metodología	XIII
Esquema del libro	XIV
Cronograma	XV
 1. GENERALIDADES	 1
Competencias	2
1. Marco legal	2
2. Marco conceptual	3
3. Libros de contabilidad	5
4. Sistemas contables	8
5. Organización del comercio	8
6. Crecimiento empresarial	11
7. Resumen	12
8. Actividades de aprendizaje	15
 2. AGENCIAS Y SUCURSALES	 17
Competencias	18
1. Agencia	19
2. Casa matriz y agencia comercial	21
3. Sucursal	25
4. Cuentas en casa matriz y sucursal	28
5. Contabilidad en casa matriz y sucursal	31
6. Resumen	54
7. Actividades de aprendizaje	55
 3. MÉTODO DE COSTO	 59
Competencias	60
1. Inversiones	60
2. Clases de aportes	61
3. Valor de las inversiones	63
4. Clases de inversiones	64
5. Método de costo	67
6. Resumen	82
7. Actividades de aprendizaje	86

4. MATRICES Y SUBORDINADAS.....	89
Competencias	91
1. Casa matriz	91
2. Subordinadas	91
3. Grupo empresarial.....	96
4. Cuentas en casa matriz y subordinada.....	102
5. Resumen	108
6. Actividades de aprendizaje	108
 5. CRÉDITO MERCANTIL	111
Competencias	112
1. Crédito mercantil formado o estimado	112
2. Crédito mercantil adquirido o comprado	112
3. Costo mayor al valor en libros.....	119
4. Costo menor al valor en libros.....	125
5. Aspectos contables y tributarios	130
6. Resumen	130
7. Actividades de aprendizaje	131
 6. MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL	135
Competencias	136
1. Elementos del método.....	136
2. Cambio patrimonial en subordinada.....	140
3. Aspectos fiscales.....	143
4. Cuentas del método de participación	145
5. Aplicación del método	148
6. Resumen	156
7. Actividades de aprendizaje	157
 7. MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN	159
Competencias	160
1. Modalidades de control.....	160
2. Métodos de integración.....	161
3. Normas sobre consolidación	165
4. Resumen	171
5. Actividades de aprendizaje	171
 8. BALANCE GENERAL Y ESTADO DE RESULTADOS	173
Competencias	174
1. Inversión en subordinada.....	174
2. Ventas de casa matriz a subordinada.....	180
3. Ventas de subordinada a casa matriz	193
4. Préstamo de casa matriz a subordinada	198
5. Dividendos de subordinada a casa matriz	200
6. Traspaso de bienes de matriz a subordinada.....	201
7. Traspaso de bienes de subordinada a matriz.....	207
8. Donación de bienes de matriz a subordinada	210

9. Emisión de bonos en casa matriz	211
10. Otros requisitos.....	212
11. Resumen	214
12. Actividades de aprendizaje.....	215
9. FLUJOS DE EFECTIVO Y CAMBIOS EN EL PATRIMONIO	217
Competencias	218
1. Estado de flujos de efectivo	218
2. Estado de cambios en el patrimonio	232
3. Resumen	233
4. Actividades de aprendizaje	233
10. BASES HOMOGÉNEAS DE CONTABILIDAD.....	235
Competencias	236
1. Base homogéneas.....	236
2. Resumen	238
3. Actividades de aprendizaje	238
11. CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	241
Competencias	242
1. Procedimientos de conversión.....	242
2. Resumen	247
3. Actividades de aprendizaje	247
Bibliografía recomendada	249
Bibliografía complementaria.....	249

Contenido del Complemento Virtual - SIL - (Sistema de Información en Línea) en www.ecoediciones.com



1. Cuestionarios pregunta - respuesta de cada capítulo.
2. Normatividad y circulares mencionadas en el texto.
3. Talleres de hojas de trabajo en excel con sus soluciones.



INTRODUCCIÓN

Se han hecho grandes esfuerzos para presentar a estudiosos de la contabilidad, una serie de temas debidamente coherentes en sus aspectos teóricos y prácticos.

Ahora se presenta este libro, con el fin de estudiar el proceso de preparación y presentación de los estados financieros combinados por el control total que ejerce la casa matriz sobre las sucursales, y consolidados por las relaciones de control societario: administrativo, financiero y económico sobre las subordinadas constituidas por las inversiones que realiza en otras sociedades de carácter permanente (filiales y subsidiarias).

Las inversiones de carácter transitorio no requieren de control ni consolidación de estados financieros, porque el objetivo es la de obtener algunos beneficios financieros y luego colocarlas nuevamente en el mercado de valores.

Se analizan otros aspectos tales como la conveniencia para que las sucursales lleven sus libros de contabilidad para que los pueda exhibir en el lugar donde tiene establecido el negocio, frente a las prácticas llevadas en muchas empresas donde las sucursales no llevan libros ni informes porque todo se lleva a nivel de la casa matriz, por la novedad de las computadoras y la transferencia de información con base a la Internet.

Al terminar de leer el presente libro el estudiante estará en capacidad de elaborar las hojas de trabajo para la preparación y presentación de los estados financieros combinados entre la casa matriz y sucursales y los estados financieros consolidados entre la casa matriz y las subordinadas tanto nacionales como extranjeras mediante la conversión de estados financieros como paso previo a la consolidación, debidamente certificados por la administración y auditados por el Revisor Fiscal de la empresa o grupo empresarial.

Con este libro se avanza aún más sobre el proceso de exposición de conceptos contables, para abrir mayor expectativa al estudiante sobre la profesión de la contaduría pública, en especial en aquello que tiene que ver con ambientes de globalización de la economía y con estrategias económicas de tratados de libre comercio para la región Andina.

XII

Todo esto, guardando prudencia con las normas del Código de Comercio, las Circulares de la Superintendencias de Sociedades, de Valores y Bancaria (hoy Financiera de Colombia) para el caso colombiano, hasta que llegue el momento de adopción o adaptación de las normas internacionales de contabilidad, las cuales debieron aplicarse a partir del 1 de enero de 2005, según la directriz de la Ley 550 de 1999.

JUSTIFICACIÓN

¿Por qué leer este libro?

Yo diría que son varias las razones:

- Porque se ha presentado a la opinión contable un trabajo coherente con las normas y prácticas contables a través de varios títulos de contabilidad y finanzas.
- Por la actualización permanente cuando el mismo lector es el corrector de mis escritos, para que en la medida de sus aportes se mejoren los procedimientos y se comparta con el resto de estudiantes del país.
- Porque siempre estaré a la expectativa de facilitar al estudiante en forma permanente los procesos para su auto aprendizaje de la contabilidad, y por último, la práctica docente me ha permitido cultivar un semillero de ideas, donde la dialéctica del profesor y del estudiante se hace productiva en la medida de la crítica constructiva.

¿Por qué la Universidad Surcolombiana?

Muchos se preguntan ¿Porqué desde la Universidad Surcolombiana de Neiva, Huila, se está presentando información al resto del país?

- En primer lugar, el concepto de provincia ha sido revaluado a través de la globalización de mercados y del conocimiento por medio de la información y comunicación se encuentra y produce en todas partes.
- Además no es cuestión de saber hacer, sino de querer hacer las cosas para compartir.

En este libro como los anteriores, quiero dar agradecimientos a los estudiantes de la Universidad Surcolombiana que han sido mis mayores críticos y me exigen permanentemente en las cátedras de contabilidad y finanzas.

Ahora con especial admiración a los profesores que conocieron los primeros escritos: Edgar Sánchez Espinosa, Luís James Díaz Trujillo y a sus grupos de estudiantes de la Universidad Cooperativa de Colombia, Seccional Huila, a los profesores Nicolás Méndez Uñate de la Universidad Surcolombiana, y ahora a mis estudiantes en la cátedra de Contabilidad de Subordinadas quienes son mis mejores correctores.

Gracias a todas aquellas personas que con sus aportes y sanos criterios, me siguen dando los motivos suficientes para continuar con esta tarea de profundización de los temas contables.

COMPETENCIAS

Este libro se propone desarrollar las competencias que requiere el profesional de la Contaduría Pública, en el análisis, comprensión y desarrollo de procesos de combinación y consolidación de la información presentada en los estados financieros por los diferentes entes societarios vinculados económicamente, para satisfacer las necesidades de información de socios o accionistas del grupo empresarial.

- El estudiante asume la aptitud responsable de la consolidación de la información contable, para contribuir a la toma de decisiones en las corporaciones y en el desarrollo de una sociedad de inversores.
- Domina el marco conceptual contable y legal de la casa matriz y su relación con las agencias, sucursales y subordinadas.
- Conceptualiza las características de las empresas constituidas como agencias, sucursales y subordinadas, al igual que las operaciones que se generan entre sí, para presentar información útil y oportuna.
- Integra una serie de procedimientos de carácter normativo a nivel nacional e internacional, en hojas de trabajo que le permiten la preparación y presentación de los estados financieros.

Estrategias de aprendizaje

- Asignación y control de lecturas mediante preguntas interpretativas, argumentativas y propositivas.
- Talleres de hojas de trabajo con participación de los estudiantes en sesiones presenciales.
- Solución de talleres en hojas de trabajo en Excel.
- Revisión de la página www.supersociedades.gov.co
- Foro en la página Web contabilidadyfinanzas.com

Metodología

El libro se desarrolla dentro del marco de la metodología propia de los programas presenciales, los cuales se inscriben en la metodología de créditos educativos donde la enseñanza es una orientación del docente y la mayor parte de aprendizaje es realizado en forma independiente por el estudiante, razón por la cual se llevarán a cabo exposiciones sobre los fundamentos del marco conceptual y legal de los estados financieros de la casa matriz y las subordinadas, circulares de las Superintendencias, casos simulados de preparación y presentación de la información por parte del docente y talleres individuales y por equipos de estudiantes, para la búsqueda de la aprehensión del conocimiento, e investigación en nuevos lineamientos teóricos y participación activa.

Esta metodología incorpora el aprendizaje autónomo mediante la presente guía y otras lecturas asignadas para su reflexión y asimilación, en busca del desarrollo de competencias y habilidades de pensamiento crítico, a través de medios de aprendizaje y participación en foros virtuales.

XIV

La elaboración de talleres en grupo con la asistencia del docente es un elemento fundamental en la construcción de habilidades, para que luego sean aplicadas a nuevos casos que debe resolver para ser evaluados.

Los cuestionarios hacen parte de la evaluación del aprendizaje, mediante preguntas que desarrollen respuestas cognitivas, reflexivas y propositivas.

Para el desarrollo de las competencias, se refuerza en valores y aptitud positiva, por medio de pequeños ensayos sobre el programa de televisión del Dr. Jorge Duque Linares los domingos a las 7 AM., por la cadena uno de televisión.

Esquema del libro

La casa matriz puede crear agencias con total dependencia y sin autoridad para representarla, constituyéndose en el exhibidor de sus productos y recolector de pedidos.

También puede crear sucursales para el desarrollo de sus actividades, para lo cual requiere al final del ejercicio de la combinación de los estados financieros.

La casa matriz puede elaborar el contrato de agencia comercial con una empresa debidamente constituida y autónoma con el fin de ampliar el radio de acción en mercadeo, quien organiza el grupo de comercializadoras o consultoras que a su vez conocen el producto, el mercado y realizan sus compras a la casa matriz.

La casa matriz tiene la oportunidad de hacer inversión paulatina en sociedades constituidas y mediante una participación mayor del 50% adquirir el control societario en forma directa (filiales) o indirecta (subsidiarias) y obtener las ventajas del control administrativo, financiero y económico.

Por último se encuentra la inversión en sociedades extranjeras para hacer conocer sus productos mediante exportaciones con precios de transferencia y el reporte de estados financieros consolidados previa la conversión a la moneda funcional.

Es importante que el estudioso de este tema amplíe sus conocimientos en otros aspectos que complementan este libro de contabilidad, tales como:

- Precios de transferencia para evitar problemas ante la administración de impuestos nacionales.
- Medios magnéticos para reporte de información financiera a la Superintendencia de Sociedades quien ejerce la vigilancia y control.
- Medios magnéticos para reporte de información a la Administración de Impuestos Nacionales.

Cronograma

A continuación se presenta el cuadro en el que se programa la elaboración y presentación de las actividades de aprendizaje para 16 semanas o también 48 créditos, las cuales se desarrollan a través del docente y del autoaprendizaje en grupos de trabajo máximo tres integrantes.

Semana	Actividad de aprendizaje	Estrategia de aprendizaje
1	Generalidades	Ensayo marco legal de novedades
2	Agencia, sucursales y agencia comercial	T1- Matriz y agencia comercial
3		T2- Matrices y sucursales
4	Método de costo	T3- Método de costo
5		T4- Ajustes integrales patrimonio
6		Taller complementario
7	Matrices y subordinadas	T5- Método crédito mercantil
8	Crédito mercantil	
9	Método de participación patrimonial	T6- Método de participación patrimonial
10		Taller complementario
11	Métodos de Consolidación	T7- Impuesto diferido
		Taller complementario
12	Consolidación balance general y estado de resultados	
13	Consolidación flujos de efectivo y cambios en el patrimonio	T8- Consolidación de estado de resultados y Balance general
14		T9- Consolidación de Otras Operaciones T10- Métodos de Consolidación
15	Bases homogéneas de contabilidad	Evaluación
16	Conversión de estados financieros	T11- Conversión de estados financieros

Generalidades

Este primer capítulo determina algunas generalidades a tener en cuenta en la preparación y presentación de estados financieros, tales como:

El marco legal fundamentado en la normativa contable y Circulares de las Superintendencias de Sociedades y de Valores (hoy Superintendencia Financiera de Colombia) que debe cumplir todo ente económico que ejerza el control societario, y el marco conceptual en la dinámica de formación de los vinculados económicos para responder a las exigencias de globalización de los mercados.

Los libros de contabilidad en las sucursales y subordinadas como elemento fuente en la preparación y presentación de los estados financieros.

Los agentes económicos que intervienen en este proceso con todas sus características y obligaciones frente a la casa matriz como también ante el Estado con todas las obligaciones tributarias nacionales y municipales.

Las actividades de comercio que pueden desarrollar las empresas de la economía real descritas inicialmente en el Código de Comercio.

Finalmente los factores internos y externos que generan crecimiento en las empresas o grupos empresariales, y éstos a su vez en el sector económico al cual pertenecen, donde se desarrollan y crecen.

- 2 En resumen se anuncia las normas esenciales para que todos los establecimientos de comercio lleven contabilidad, rindan sus informes y los presenten ante los organismos del Estado si éstos lo requieren, la información pertinente de su actividad en la región donde se encuentren instalados.

COMPETENCIAS

1. Juzga de acuerdo con las circunstancias, la necesidad de llevar contabilidad así como el registro, renovación y cancelación de la Matricula Mercantil para los establecimientos, agencias y sucursales.
2. Conceptualiza los agentes económicos más importantes en relación con la casa matriz.
3. Precisa el tipo de estrategia para crecer, ampliar mercados, obtener crecimiento y desarrollo empresarial.

1. MARCO LEGAL

El marco legal para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados, está definido en primer lugar por el Código de Comercio o Decreto 410/71 en sus Artículos 260 Subordinación, 261 Presunciones de subordinación, los cuales fueron reformados por la Ley 222/95 que modifica el libro II del Código de Comercio en sus artículos 26 Subordinación (260 C. Co), 27 Presunciones de subordinación (261 C. Co), 28 Grupo empresarial, 29 Informe especial, 30 Obligatoriedad de inscripción en el registro mercantil, 31 Comprobación de operaciones de sociedades subordinadas (265 C. Co), 32 Prohibición a las sociedades subordinadas (262 C. Co), 33 Pago del dividendos en acciones (455 C. Co) y por último el 35 Estados financieros consolidados.

El Decreto Reglamentario del Código de Comercio 2649 de 1993, en sus artículos 20 Clases principales de estados financieros, 21 Estados financieros de propósito general, 23 Estados financieros consolidados, 31 Estados preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados, 32 Estados financieros comparativos, 33 Estados financieros certificados y dictaminados, 61 Inversiones y la obligación de aplicar el método de participación patrimonial, 122 Estados financieros consolidados, 136 Criterios para resolver los conflictos de normas, 137 Ejercicio de las facultades reguladoras en materia de contabilidad.

El Estatuto Tributario en su artículo 631-1 (Artículo 95 Ley 488/98), establece la obligación de informar los estados financieros consolidados por parte de los grupos empresariales, donde transcende, no sólo el aspecto económico sino también el organizativo y toma de decisiones, por último de igual importancia el 651 sanciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias y el artículo 85 sobre la no deducibilidad de los costos originados en pagos realizados a vinculados económicos no contribuyentes. Hasta aquí el marco normativo de los Estados financieros consolidados.

Las circulares que siguen vigentes con instrucciones para el manejo de las relaciones comerciales entre matrices y subordinadas, son las siguientes:

Circular Externa 06 del 18 de agosto 2005, de la Superintendencia de Sociedades y la Circular Conjunta 011 de la Superintendencia de Valores sobre el método de participación patrimonial y crédito mercantil adquirido, la que derogó las circulares conjuntas 09 y 13 de 1996, la 04 y 07 de 1997 de las Superintendencias de Sociedades y de valores.

Circular Externa 05 del 6 de abril de 2000, de la Superintendencia de Sociedades sobre criterios generales sobre estados financieros consolidados y modelos de control para las entidades sometidas a vigilancia de la supersociedades.

Circular Externa 05 del 24 de noviembre de 1998, de la Superintendencia de Sociedades sobre valuación y contabilización de inversiones para entidades vigilados por la supersociedades.

Circular Externa 02 de 1998 de la Superintendencia de valores, sobre los criterios sobre métodos de consolidación de los estados financieros en las entidades emisoras de valores.

Circular Externa 30 del 26 de noviembre de 1997, de la Supersociedades sobre criterios generales para la aplicación del régimen legal de las matrices, subordinadas, situaciones de control y grupos empresariales y estados financieros consolidados.

Circular Externa 100 de 1995 de la Superintendencia Bancaria, sobre los procedimientos para la consolidación de sociedades subordinadas nacionales y extranjeras que aun sigue vigente para la Superintendencia Financiera de Colombia.

El problema que resuelve este marco legal es la determinación de los procedimientos para la consolidación de los estados financieros entre la casa matriz y las subordinadas, que reflejen el estado económico de la casa matriz o grupo empresarial.

2. MARCO CONCEPTUAL

Vinculados económicos, son las sociedades en las cuales se hace una inversión representativa con el objetivo de mejorar la productividad de la casa matriz por dos vías, la de rendimientos (dividendos o participaciones) o por las operaciones cruzadas entre compañías que mejoran la estructura financiera.

Agencias y sucursales: es la primera vinculación de la casa matriz y las agencias y las sucursales que son establecimientos de comercio creados por éstas.

- 4 En la agencia el administrador no tiene autonomía y carece de poder para representarla, en cambio en la sucursal tiene autoridad y poder de representación debidamente autorizada su creación por Escritura Pública, constituida para ampliar y competir en mercados, con la obligación de presentar estados financieros combinados.

Contrato de agencia comercial: son empresas independientes de la casa matriz que organizan el grupo de impulsadoras o consultoras a las cuales adiestran en el conocimiento del producto y del mercado, para que posteriormente sean ellas las que negocien directamente y por sus ventas, la agencia obtenga el beneficio en calidad de comisión por la organización, control y mantenimiento de las consultoras y del mercado.

Subordinadas: es la relación más importante de la casa matriz con otras sociedades donde las inversiones directas (Filial) o indirectas (Subsidiarias) logran superar el 50% o más de inversión, para adquirir el control societario y ejercer el poder de cuya relación se genera la obligación de presentar estados financieros consolidados.

Inversiones de menor cuantía: las cuales se contabilizan por el método de costo y cualquier diferencia con el valor en libros se registra como una valorización (costo menor al valor en libros) o una provisión (costo mayor al valor en libros).

Inversiones de mayor cuantía: cuando se logra el 50% o más de la inversión se aplica el método de crédito mercantil para los mayores pagados sobre el valor en libros y el método de participación patrimonial.

Crédito mercantil: cuando la casa matriz hace inversiones por un valor mayor a la información en libros de la subordinada, contabiliza el crédito mercantil, en tanto que cuando compra por menor valor, así haya adquirido el control, las contabiliza por el método de costo.

Sociedades extranjeras: también se consideran vinculados económicos las relaciones entre la casa matriz y las sociedades extranjeras, cuyos estados financieros se convierten a la moneda nacional como paso previo a la consolidación.

Estados financieros consolidados: dentro del marco conceptual es importante destacar la presentación de los estados financieros a la Superintendencia de Sociedades: tanto los de la casa matriz como los consolidados en sus bases de datos que se remite por Internet como físicos, para su debido control.

Superintendencia de sociedades: organismo del Estado que ejerce el control y vigilancia sobre las sociedades por su tamaño y cuantía en activos o por decisión del Estado.

3. LIBROS DE CONTABILIDAD

Como el objetivo de este libro es la preparación y presentación de los estados financieros combinados y consolidados, es importante volver sobre la norma de contabilidad que enuncia los libros que deben elaborarse en cada uno de los establecimientos de comercio, debidamente registrados en la Cámara de Comercio del asiento principal de los negocios, como aparece a continuación y explícitamente en los numerales 2 y 4 del siguiente artículo, los cuales son la fuente de los estados financieros de propósito general.

Finalidad de la contabilidad: *la finalidad de llevar contabilidad separada no es otra que la de conocer el costo y rentabilidad de la prestación de los servicios públicos domiciliarios y/o de sus actividades complementarias por parte de una entidad logrando tener dicha información con la estructura del estado de resultados por cada uno de los servicios, negocios o actividades complementarias. Esto no implica una separación de tipo jurídico a menos que la Comisión de Regulación respectiva considere conveniente ordenar ante la ausencia de economías de escala la separación del ente jurídico por servicios. (Concepto CCTCP 263, 1999).*

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 soportes 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*

- 6 como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones o 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. (Art. 125, D. 2649/93).*

De la exposición del artículo anterior se desprenden dos hechos fundamentales sobre los cuales se sustentan las siguientes conclusiones, con respecto a las sucursales, porque las subordinadas si llevan su correspondiente contabilidad:

- 1. Se deben combinar los movimientos de los diferentes establecimientos de comercio, de acuerdo al numeral 2.*
- 2. Es decisión de la casa matriz autorizar a la sucursal llevar la contabilidad de acuerdo al numeral 4 literal b.*

Registro de los libros: las disposiciones hablan sobre el registro de los libros de contabilidad de cada uno de los establecimientos de comercio, de donde se concluye que las sucursales de empresas nacionales deben llevar libros de contabilidad, sin embargo los paquetes de contabilidad ya vienen preparados para centralizar la información por sucursales.

Documento probatorio: 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.*
- 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 denuncia correspondiente.

En 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. (Art. 126, D. 2649/93).

Los libros de contabilidad principales para que tengan validez ante las autoridades competentes, por discusiones de impuestos u obligaciones pendientes con relación a proveedores y terceras personas, deben estar registrados ante la Cámara de Comercio del asiento principal del negocio.

De las anteriores referencias se puede deducir que las empresas individualmente y autónomamente llevan libros de contabilidad.

Que las sucursales de la casa matriz registran sus libros de contabilidad en la Cámara de Comercio del asiento principal de los negocios, por ser un establecimiento más de la empresa.

Exhibición de libros: [...] 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 [...]. (Art. 133, D. 2649/93).

Con la exposición anterior no queda duda sobre la existencia de los libros solamente que con la modernidad en la recolección de la información, los procesos computacionales hacen más fácil centralizar la información en la sede principal de la organización.

Los libros de contabilidad que se llevan tanto en la casa matriz, como en las filiales y subsidiarias, porque su funcionamiento autónomo lo requiere y sus operaciones y registros de contabilidad, están orientados por las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, cuya información resultante permite unidad de criterio en torno a la información que va a servir de base, para la consolidación de los estados financieros, toma de decisiones, y la consolidación de la información por sectores económicos a nivel nacional.

Los libros recomendados por la técnica contable son:

- *Inventarios y Balances donde se plasma el estado de la situación del negocio en la fecha de corte de operaciones a 31 de diciembre.*

- 8
- Diario columnario donde se registra cada uno de los comprobantes de contabilidad y a su vez sirve de fuente de información los resúmenes de cada cuenta en un período determinado para registrar el libro mayor.
 - Mayor y Balances es la fuente principal para elaborar los estados financieros.
 - Auxiliares serán decisión de la sociedad tantos como detalle quiera obtener de las operaciones, hoy con la disponibilidad de los sistemas es más práctico consultar el auxiliar o tercero en la computadora que en libros editados.

4. SISTEMAS CONTABLES

Los sistemas contables o también llamados programas de contabilidad, han superado todos los problemas de lentitud de los procesos manuales, colocándose a la par de la ampliación de las empresas, con la herramienta poderosa de la computadora hace que las operaciones sean transparentes en el tiempo, porque al momento de realizar una operación por la sucursal, ya existe en la contabilidad de la casa matriz, y permite al instante emitir toda clase de informes financieros, sin necesidad de procedimientos manuales que no dejan de tener su grado de dificultad y de tiempo disponible.

El uso de las computadoras en el proceso de la contabilidad hace que la información viaje a la velocidad de la luz y se disponga oportunamente para la toma de decisiones.

Algunos de esos programas que existen en el mercado son: NOVASOFT, HELISA, SIIGO, etc., que se pueden implementar en las contabilidades entre la casa matriz y las sucursales.

5. ORGANIZACIÓN DEL COMERCIO

La economía del país es liderada por varios elementos de comercio, fundamentales, regulados por el Estado, los cuales se pueden reunir en tres categorías:

Agentes económicos individuales

Las personas naturales son las que pueden intervenir en toda la cadena económica, como creadores de negocios individuales o también como inversionistas en proyectos o empresas ya constituidas:

Comerciante: son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.

La calidad de comerciante se adquiere aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona. (Art. 10, C. Co.).

Para todos los efectos legales se presume que una persona ejerce el comercio en los siguientes casos:

1. *Cuando se halle inscrita en el registro mercantil.*
2. *Cuando tenga establecimiento de comercio abierto al público, y*
3. *Cuando se anuncie al público como comerciante por cualquier medio.*
(Art. 13, C. Co.).

Empresa unipersonal: *mediante la empresa unipersonal una persona natural o jurídica que reúna las calidades requeridas para ejercer el comercio, podrá destinar parte de sus activos para la realización de una o varias actividades de carácter mercantil. La empresa unipersonal, una vez inscrita en el registro mercantil, forma una persona jurídica. (Art. 71, Ley 222/95).*

La empresa unipersonal se constituye mediante documento privado y su propietario tiene la responsabilidad limitada al monto de los bienes que haya destinado al desarrollo de la actividad.

Inversionista: *es la persona natural o jurídica que encuentra una oportunidad de invertir en una empresa, porque le satisface los rendimientos ofrecidos o porque puede visionar el control sobre las decisiones gerenciales. La inversión puede estar representada en dinero o en especie, y sus derechos quedan representados en títulos llamados, cuotas, partes de interés social o acciones, según el tipo de sociedad.*

Agentes económicos colectivos

Las normas definen los entes que pueden operar las diferentes actividades y la forma de organización para desarrollar actividades de comercio, entre ellas se encuentran:

Las personas jurídicas que son entes con capacidad de adquirir bienes y contraer obligaciones, mediante una organización administrativa, contable y financiera, tales como:

Sociedades comerciales: *por el contrato de sociedad dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social.*

La sociedad, una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados. (Art. 98, C. Co.).

Las sociedades comerciales se dividen a su vez, en: