

Principio de entidad: un análisis jurídico en el Código de Comercio Venezolano y Colombiano

Obando U., Laura Angelina¹

Recibido: 10/06/2010 • Revisado: 19/10/2010
Aceptado: 18/11/2010

Resumen >>

El proceso de globalización al cual se enfrenta la economía de todos los países, genera diariamente la necesidad de comprender los cambios constantes en los sistemas de información reflejados por la contabilidad financiera y la capacidad de parte de los profesionales del área contable para adaptarse a ellos, sobre todo si se quiere incursionar de manera competitiva y eficiente en mercados internacionales. El presente artículo tiene como objetivo conocer la base legal que regula el sistema contable venezolano y el colombiano, así como también analizar el principio de entidad o ente económico previsto en ambas legislaciones. En la investigación se empleó un diseño bibliográfico, utilizando fuentes de información secundaria. Del análisis jurídico efectuado se logró concluir que la norma que regula el sistema contable venezolano pertenece al ámbito del derecho privado, a diferencia del sistema contable colombiano que se encuentra regulado por normas de derecho público. Desde el punto de vista contable no todas las unidades económicas o entidades poseen personalidad jurídica y no por ello se deja de aplicar al ente abstractamente considerado, los principios de contabilidad generalmente aceptados. Una vez identificada la entidad como tal, independientemente de la forma legal que adopte, debe ser considerada como sujeto de principios de contabilidad en el momento en que por deber o requerimiento, deba hacer uso de la técnica contable.

Palabras clave: principios contables, principio de la entidad, Código de Comercio Venezolano, Código de Comercio Colombiano.

Abstract >>

PRINCIPLE OF ENTITY: A LEGAL ANALYSIS

IN THE VENEZUELAN AND COLOMBIAN CODE OF TRADE

The process of globalization the economies of all countries face, generates everyday the need to understand the constant changes in information systems reflected in financial accounting and in the ability of professionals of the accounting area to adapt to them, especially if one wants to venture in a competitive and efficient way on international markets. This article aims to know the legal basis that regulates the Venezuelan and Colombian accounting systems, as well as examine the principle of entity or economic entity under the two laws. In the investigation a bibliographical design was used, using sources of secondary information. From the legal analysis done, it was found that the norm that regulates the Venezuelan accounting system is covered by the private law, unlike the Colombian accounting system which is regulated by public laws. From the accounting point of view not all economic units or entities have legal personality, however, the generally accepted accounting principles are still applied to the abstractly considered entity. Once identified the entity as such, independently of the legal form it takes, it should be considered as a subject of accounting principles in the moment that, either for duty or requirement, it should make use of accounting techniques.

Key words: *accounting principles, principle of entity, Venezuelan Code of Trade, Colombian Code of Trade.*

¹ Abogado, especialista en Derecho Mercantil de la UCAB. Licenciada en Administración, Magister en Administración, Mención Finanzas de la Universidad de Los Andes (ULA). Doctoranda de la UNEFA en Ciencias Gerenciales. Profesora de la Cátedra de Legislación Organizacional, adscrita al Departamento de Ciencias Administrativas de FACES-ULA. E-mail: laurao@ula.ve

1. Introducción

En el mundo de los negocios internacionales, las entidades económicas poseen una necesidad importante de información financiera para la toma de decisiones de las empresas, relativas a la actividad económica a la cual se dedican y para alcanzar su fin último, la obtención de riqueza o ganancia o el rendimiento sobre la inversión realizada. En este sentido, la actividad desarrollada por la profesión del contador público según lo señala Romero (1996), es la mejor, si no es que la única herramienta de que disponen tales entidades o empresas para satisfacer la necesidad de información. Precisamente, dentro de los objetivos básicos y fundamentales de la contaduría pública está poder presentar información para que los usuarios de la misma la utilicen y sobre esta base puedan fundar y tomar decisiones.

En este orden de ideas, una de las ramas más importantes de la contabilidad es la contabilidad financiera, relacionada con el registro de la actividad económica que se produce en las entidades, mediante la concepción del hecho contable y su transformación en información para la toma de decisiones a través de los estados financieros. La Federación de Colegio de Contadores a través de la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC 0), norma actualmente derogada, definía la contabilidad financiera como:

La rama de la contabilidad centrada en la preparación y presentación de un juego de estados contables con el propósito de suministrar información que es útil en la toma de decisiones de naturaleza económica por parte de la mayoría de los usuarios, especialmente los externos (Federación de Colegio de Contadores Públicas, p. 6).

En este mismo sentido, Romero (1996) señala que el objetivo de la contabilidad financiera es:

Presentar información financiera de propósitos o usos generales, tanto en beneficio de la gerencia de la empresa, sus dueños o socios y a todos aquellos lectores externos que se muestran interesados en conocer la situación financiera de la empresa, es decir, esta contabilidad comprende la preparación y presentación de estados financieros para audiencias o usos externos (Pp. 20,21).

De igual forma el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (1999), refiere que la contabilidad financiera presenta información de carácter general sobre la entidad económica, mediante estados financieros los cuales se componen del balance general, el estado de resultados y el estado de cambio en la situación financiera y define la contabilidad financiera como:

Una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica (p.3).

El diccionario de términos contables para Colombia de Aguiar (citado por Álvarez, Sepúlveda, Muñoz y Londoño, 2005), define la contabilidad financiera como:

El sistema contable utilizado para producir, sistemática y estructuradamente, información cuantitativa (expresada en unidades monetarias) de las transacciones que realiza

un ente económico, y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que afectan dicha información, con el objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones (p.121).

Para que la contabilidad y específicamente la contabilidad financiera alcance sus fines, se requiere que la información contable reflejada en los estados financieros cumpla con características fundamentales asociadas a la utilidad, oportunidad, confiabilidad, estabilidad y objetividad e imparcialidad, las cuales se materializan mediante la adopción por parte de las empresas de principios de contabilidad y normas de carácter general, a nivel nacional o internacional, que garanticen la uniformidad en la presentación de la información.

La contabilidad financiera cobra gran importancia en el campo de los negocios internacionales, en donde la posibilidad cierta de participación de potenciales inversionistas a nivel internacional, dependerá en gran medida de la utilidad de la información que logre obtener de los estados financieros. Para estos fines, se requiere de cierta uniformidad a nivel internacional de principios contables y de normas internacionales de información financiera que permitan, por una parte, comparar de manera justa y adecuada la información de estados financieros y, por otra, comprender y entender las cifras derivadas de dichos estados financieros. Esta uniformidad ofrece información comparable que permite valorar y tomar decisiones de diferente naturaleza, como participar en empresas de otros países mediante figuras de asociación, alianzas estratégicas, cooperación o simplemente la adquisición de producción de bienes terminados o materia prima. Esto es, la participación en negocios internacionales con

base a decisiones derivadas de la contabilidad financiera.

En este orden de ideas, resulta interesante analizar la base legal del sistema contable de cada país, en particular de Venezuela y Colombia, así como de las legislaciones que la regulan y el principio contable de la entidad como elemento fundamental en la elaboración de estados financieros de entidades dispuestas a participar en negocios internacionales.

2. Base legal del sistema contable venezolano y colombiano

Las normas que regulan al sistema contable venezolano pertenecen al ámbito del derecho privado, salvo la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, precepto jurídico emitido por el antiguo Congreso de la República de Venezuela, hoy Asamblea Nacional (desde el 26 de septiembre de 1973).

En general, la regulación de la actividad contable proviene de normas de carácter privado y efecto particular, reservado a la Federación de Colegio de Contadores Públicos, en el cual hacen vida activa los profesionales del área contable, sin que la elaboración y desarrollo de las mismas llegue a contrariar las disposiciones constitucionales relativas a la libertad del trabajo y al régimen de las profesiones y colegiación previsto en el artículo 105 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, el cual señala que la ley determinará las profesiones que requieren título y las condiciones que deben cumplirse para ejercerlas, incluyendo la colegiación (Brewer, 2000).

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela es el organismo

encargado de legislar en materia contable, lo cual hace a través de la emisión de normas en materia contable, de auditoría y deontología. Asimismo, se encarga de adaptar, siempre que sea factible, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela a las normas internacionales de contabilidad, con prioridad sobre cualquier otro pronunciamiento originado en distintos países.

El sistema contable Colombiano a diferencia del venezolano, se encuentra regulado en su totalidad por normas de derecho público. El Estado colombiano se reserva el derecho de normar el ejercicio del contador público y la actividad contable, en uso de las facultades conferidas por la Constitución Política de Colombia, tal como lo señala Álvarez, Sepúlveda, Muñoz y Londoño (2005):

El actual Marco Conceptual de la Contabilidad de Colombia se encuentra soportado jurídicamente a través de leyes, decretos, resoluciones y actos administrativos expedidos por el Gobierno Nacional en uso de las facultades conferidas en la Constitución del año 1991, además tiene una marcada tendencia macroeconómica en el diseño de las reglas contables. De acuerdo con el artículo 334 de la Constitución Política Colombiana de 1991, la dirección general de la economía nacional estará a cargo del Estado. (p.117)

Como se ha mencionado, la normativa que regula el modelo contable colombiano es de derecho público y lo tiene reservado el Estado en forma directa. Se soporta en principio en el artículo 334 de la Constitución Política Colombiana de 1991 el cual le atribuye la dirección general de la economía al Estado (Asamblea Nacional Constituyente, 1991). A partir de la Constitución se dictan una serie de leyes y decretos relativos al sistema contable,

tales como la Ley 43 de 1990, por la cual se reglamenta la profesión del contador público; el Decreto 2649 de 1993, por el cual se fijan los principios y las normas contables generalmente aceptadas en Colombia; de igual forma, en aras de mantener actualizado el sistema contable, se crea el Consejo permanente para la evaluación de las normas de contabilidad (artículo 138 del Decreto 2649 de 1993), adscrito al Ministerio de Desarrollo Económico, el cual funciona con el propósito principal de propender, a través de sus conclusiones, a que las normas legales sobre la contabilidad redunden en información neutral, con fidelidad representativa y adecuada a las características y prácticas de las diferentes actividades económicas.

3. El principio de la entidad en el sistema contable venezolano y el sistema contable colombiano

El principio de la entidad forma parte de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el sistema contable venezolano, previsto en la DPC 0 recientemente derogada, cuyos postulados a partir de su derogatoria el 19 de marzo de 2011, pasan a ser considerados como parte de la doctrina contable venezolana. La declaración de principios contables N° 0, definía la entidad como:

Una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los cuales fue creada. La entidad puede ser una persona natural o una persona jurídica, o una parte o combinación de ellas. No está limitada a la constitución legal de las unidades que la componen (Federación de Colegio de Contadores Públicas: p.12).

La definición contenida en la DPC 0 refiere a la entidad como una unidad identificable que realiza actividades económicas, dejando amplitud para considerar cualquier tipo de unidad que pueda identificarse. Seguidamente, señala que las entidades pueden ser personas naturales o jurídicas, según lo dispuesto en los artículos 16 y 19 del Código Civil Venezolano. Se remite de manera indirecta a las sociedades de base personal y de base capital de naturaleza mercantil previstas en el Código de Comercio Venezolano (Calvo, 1994) en su artículo 200 y 201 y, finalmente, considera que la entidad no está limitada a la constitución legal de las unidades que la componen. Esta última consideración supone serias controversias desde el punto de vista legal.

En la actualidad la definición de entidad desde el punto de vista normativo, la recoge el Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0 (BA VEN-NIF 0), denominado “Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera”, emitida por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad y publicada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la Republica Bolivariana de Venezuela en fecha 19 de marzo de 2011. Lo dispuesto en este marco normativo coincide con lo contenido en la DPC 0, sobre lo que debe entenderse a los fines contables por entidad, con la novedad de incorporar claramente el reconocimiento de las formas asociativas de hecho. La BA VEN-NIF 0, señala la obligatoriedad para las entidades de aplicar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el momento de la elaboración de sus estados financieros para usuarios externos o requeridos por cualquier disposición legal venezolana, adicionalmente en el apartado 7 del alcance del BA VEN-NIF 0 se señala:

Se entiende por Entidad, cualquier unidad identificable, que realice actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, naturales y financieros, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los cuales fue creada y que emite estados financieros como su principal fuente de información acerca de la entidad. Incluye tanto a personas naturales, empresarios individuales, formas asociativas de hecho o de derecho, una parte o combinación de ellas (p.4).

Por otra parte, desde el punto de vista jurídico, el reconocimiento de la unidad identificable del ente, comienza por reconocer la existencia de la personalidad jurídica de la sociedad. Para Hung (1986), en el derecho positivo venezolano el reconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades, por lo que respecta a las sociedades civiles, está consagrado en el artículo 1.651 del Código Civil; y por lo que respecta a las sociedades mercantiles, en los artículos 201 y 205 del Código de Comercio (Calvo, 1994). En tal sentido, las sociedades civiles adquieren personalidad jurídica desde que se protocoliza el pacto social en la oficina Subalterna de Registro Público respectivo; y las sociedades mercantiles adquieren su personalidad jurídica y por lo tanto el reconocimiento expreso del ente, desde que existe el concurso de voluntades, que posteriormente se protocoliza, por ante el Registro Mercantil respectivo.

De manera similar, el sistema contable colombiano hace referencia a este principio, denominándolo Ente Económico y lo contempla en el artículo 6 del Decreto 2.649 de 1993, de la manera siguiente:

ART. 6°—Ente económico. El ente económico es la empresa, esto es, la actividad económica organizada como una unidad, respecto de la cual se predica el control de los recursos. El ente debe ser definido e identificado en forma tal que se distinga de otros entes.

En las sociedades mercantiles colombianas, el ente económico está asociado con la empresa, entendida ésta como una unidad que debe ser definida e identificada en forma tal que se distinga de otros entes. La identificación del ente desde el punto de vista jurídico, al igual que en la legislación venezolana, pasa por reconocer la existencia de la personalidad jurídica de la sociedad, y en materia mercantil, el Código de Comercio Colombiano en su artículo 98, señala en su segundo párrafo, que la sociedad, una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados (Legis Editores, 2010).

El principio de la entidad o ente económico, intenta delimitar e identificar quién realiza la actividad económica y cuál es la unidad que debe soportar los derechos y obligaciones que surgen como consecuencia de la realización de la actividad económica. En principio, la normativa venezolana existente asocia el ente económico con sujetos de derecho plenamente identificados, persona natural o jurídica como lo señala la DPC 0, o empresa, como lo señala el decreto 2.649 de Colombia. Sin embargo la DPC 0, indica que la entidad no está limitada a la constitución legal de las unidades que la componen, es decir lo importante es determinar cuál es la unidad que realiza la actividad económica, indistintamente que su forma se adapte a las figuras jurídicas previstas para tal fin. En otras palabras, desde el punto de vista contable, lo que interesa es quién realiza la actividad económica, independientemente de que su figura revista carácter estrictamente jurídico o que sea un tipo societario irregular.

Tal situación se reafirma con otro principio de contabilidad previsto en las normas contables venezolanas, el “énfasis en el aspecto

económico”, el cual señala que la contabilidad financiera enfatiza el aspecto económico de las transacciones y eventos, aún cuando la forma legal pueda discrepar y sugerir tratamiento diferente. De tal manera que las transacciones financieras deben ser consideradas, registradas y reveladas en concordancia con su realidad y sentido financiero y no meramente en su forma legal.

En el principio “esencia sobre forma” de Colombia, establece que los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal. Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio. Lo anteriormente expresado demuestra cómo estos dos principios contables “entidad” y “énfasis en el aspecto económico” deben ser estudiados y analizados de manera conjunta, dada su relevancia y complementariedad en la elaboración de informes financieros.

4. Análisis jurídico del principio de la entidad

El objetivo fundamental del principio de la entidad, consiste en determinar al sujeto de la contabilidad que realiza la actividad económica y como consecuencia de ello, debe llevar registros contables, delimitando claramente la personalidad jurídica del ente y la personalidad jurídica de los socios.

Para Romero (1996), se entiende por entidad o ente, aquello que tiene ser, es decir aquello

que existe, por lo que la contabilidad trata de conocer al sujeto que existiendo o teniendo una existencia, requiere de una información financiera, en virtud de que realiza actividades económicas. De esta premisa se desprende que la personalidad jurídica de los socios es distinta de la personalidad jurídica de la sociedad que realiza la actividad económica, la delimitación del ente intenta separar los patrimonios a los fines de determinar los responsables de la obligación contable realizada por el ente.

Pero ¿qué significa que el ente posea personalidad jurídica? El reconocimiento de la existencia de la personalidad jurídica, le atribuye al ente la posibilidad de tener un nombre propio distinto de la de los socios, un domicilio propio y, lo más importante, un patrimonio distinto e independiente de la de cada uno de los socios a los efectos de reflejar en los estados financieros, sólo el patrimonio del ente que realiza la actividad económica. Para Barboza (1998), las sociedades al cumplir con las formalidades jurídicas previstas en la ley, adquieren personalidad jurídica, atribuyéndole una serie de consecuencias jurídicas a saber:

1. Es un ente diferente al de los socios que la integran, y subsisten independientemente de la vida de ellos.
2. Adquiere un nombre, el cual le va a servir de elemento de identificación en sus relaciones socio-económicas.
3. Tiene su propio domicilio, el cual estará en el lugar que determine el documento constitutivo, y a falta de designación en el lugar de su establecimiento principal, (artículo 203 del Código de Comercio Venezolano).
4. Tiene su propio patrimonio o capital social, independientemente del de los socios que la constituyen, cuya intangibilidad con respecto a los acreedores de éstos se mantiene durante su existencia, (artículo 205 del Código de Comercio Venezolano).

5. Puede ser sujeto activo o pasivo de relaciones procesales, pudiendo en tal sentido ser demandante o demandada.

6. Tiene su propia nacionalidad, y por tanto, está sujeta a la orientación política y económica del Estado.

7. Tiene capacidad civil, ya que puede adquirir bienes de toda especie y clase, a cualquier título, oneroso o gratuito, y así mismo enajenarlos; y a pesar de tener vocación hereditaria, puede adquirir derechos por vía testamentaria (capacidad de goce).

8. La admisión de un nuevo socio es perfectamente conciliable con el carácter de su personalidad jurídica y por tanto, si un nuevo socio es admitido en una compañía ya constituida, responde a la par de los otros y de la manera establecida en cada compañía, de todas las obligaciones contraídas por la sociedad antes de su admisión.

Por consiguiente, el concepto de entidad desde el punto de vista jurídico tiene su origen en el concepto de persona jurídica, como sujeto capaz de adquirir derechos y obligaciones mediante el reconocimiento de la personalidad jurídica. Contrariamente, la entidad desde el punto de vista contable, como ente emisor de información contable, no coincide necesariamente con los elementos que debe cumplir la existencia de la personalidad jurídica legalmente reconocida, ello en función de que no necesariamente la sociedad o unidad económica sujeta a contabilidad, posee personalidad jurídica, puede llegar a estar revestida de ella, pero también puede existir la sociedad como un contrato puro y simple, donde los sujetos de derecho son sus mismos socios y no el ente.

Según Barboza (1998), hablar de sociedad no significa expresar una persona jurídica, sino simplemente entender que se trata de un acuerdo plurilateral asociativo de base

económica. De tal manera, que desde el punto de vista contable, no todas las unidades económicas o entidades poseen personalidad jurídica, y no por ello se le deja de aplicar al ente abstractamente considerado los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Es decir, una vez identificada la entidad como tal, independientemente de la forma legal que adopte, debe ser considerada como sujeto de principios de contabilidad en el momento en que por deber o requerimiento, deba hacer uso de la técnica contable.

La figura del ente asociada con los tipos societarios previstos en el Código de Comercio Venezolano y Colombiano, sólo reconoce como sociedad y por tanto sujeto activo de derechos y obligaciones, en el caso del código de Comercio Venezolano a las sociedades previstas en el artículo 200 y 201 del Código de Comercio, es decir, a la compañía en nombre colectivo, compañía en comandita simple, compañía en comandita por acciones, compañía anónima y la compañía de responsabilidad limitada; en tanto el Código de Comercio Colombiano contempla los siguientes tipos societarios: sociedades anónimas, sociedades colectivas, sociedades de economía mixta, sociedades de familia, sociedades de hecho, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita, sociedades extranjeras y sociedades irregulares.

En la legislación venezolana se pueden visualizar algunos casos en los cuales la identificación del ente no se encuentra absolutamente clara desde el punto de vista legal, como sucede con los grupos de sociedades. Estos responden a una realidad eminentemente económica, entendiéndose como la unión de varias sociedades que funcionan en forma conjunta, bajo una única

dirección, sin que cada una de las sociedades que la componen pierda su personalidad jurídica propia.

En el caso de los grupos de sociedades el principio de la entidad juega un papel importante al momento de determinar el sujeto que realiza la actividad económica y que debe reflejar la situación económica y financiera mediante los estados financieros. La Academia de Ciencias Políticas y Sociales (2005: 159), señala que “para los efectos de la presentación de estados financieros, los principios de contabilidad han exigido la consolidación de las cuentas de los grupos, de manera que las sociedades como grupos presenten sus estados financieros en forma denominada consolidado”, resaltando la existencia de los denominados grupos de empresas, poco considerados a nivel legislativo.

Sin embargo, a pesar de la dificultad de reconocimiento formal de los grupos de sociedades en la legislación venezolana, existen algunas regulaciones relacionadas con los grupos de sociedades, los cuales a los efectos contables, a pesar de no poseer personalidad jurídica propia o forma legal establecida, se les debe reconocer como entes sujetos a técnicas contables. Entre la escasa legislación venezolana que regula los grupos de sociedades tenemos: Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley Orgánica del Trabajo y el Reglamento a Ley Orgánica del Trabajo.

La Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras, define al grupo financiero en su artículo 161, como el conjunto de bancos, entidades de ahorro y préstamo, otras instituciones financieras y demás empresas

que constituyan una unidad de decisión o gestión, de acuerdo con lo establecido en el presente artículo. Este mismo artículo señala las personas que pueden ser consideradas vinculadas o relacionadas. En primer lugar, refiere a las personas naturales, jurídicas o entidades o colectividades que tengan entre sí vinculación accionaria, financiera, organizativa o jurídica cuando existan fundados indicios de que con la adopción de formas y procedimientos jurídicos ajustados a derecho, se han eludido las prohibiciones legales o disminuido la responsabilidad patrimonial; por otro lado, señala a las empresas que realicen habitualmente obras o servicios para un banco, entidad de ahorro y préstamo u otra institución financiera, en un volumen que constituya la fuente principal de sus ingresos, siempre que se evidencie relaciones operacionales o de crédito.

Estos señalamientos e identificaciones coadyuvan a identificar el ente a los fines contables, por cuanto para los efectos de esta ley, el término empresa comprende las filiales y relacionadas cuyo objeto o actividad principal sea complementario o conexo al de los bancos, entidad de ahorro y préstamo u otra institución financiera, estén o no domiciliadas en el país. La Superintendencia de Bancos, en todo caso, determinará discrecionalmente la determinación del grupo financiero.

La citada ley en sus artículos 166 y 167, establece que la obligación fundamental para el coordinador del grupo financiero, es una obligación jurídico contable que consiste en: consolidar o combinar, según el caso, los estados financieros del grupo, de acuerdo con las prescripciones establecidas por la Superintendencia de Bancos; aprobar en asamblea general ordinaria, los estados

financieros consolidados e individuales, dependiendo del caso, de la matriz o combinados; ordenar que las auditorías del grupo se realicen por los mismos auditores externos, cuando así lo requiera la Superintendencia; recabar de los integrantes del grupo y suministrar a la Superintendencia de Bancos toda la información que ésta requiera sobre las operaciones que se realicen entre las empresas que integran el grupo financiero; y consignar ante la Superintendencia de Bancos, finalizado cada periodo semestral, la declaración institucional del grupo financiero coordinado.

En todas estas actividades, el principio de la entidad juega un papel fundamental a los fines de determinar la unidad económica que realiza la actividad mercantil sujeta a contabilización. Esto, debido a la necesidad imperante de reconocer un ente que, desde el punto de vista jurídico, no posee personalidad jurídica propia como lo es el del grupo de sociedades no reconocido expresamente por el Código de Comercio Venezolano, aunque sí por leyes especiales como la citada Ley General de Bancos.

En el ámbito tributario, la Ley de Impuesto Sobre la Renta no incluye al grupo de sociedades en la categoría de contribuyentes pero sí incluye la figura del Consorcio, al cual define como una agrupación empresarial constituida por personas jurídicas que tengan por objeto realizar una actividad económica específica en forma determinada. Sin embargo, aquí no está regulado tributariamente al consorcio, pues el pago del impuesto por sus enriquecimientos netos, se cobra en cabeza del socio (artículo 10 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana). Aunque la legislación venezolana en materia tributaria desconoce la

existencia de grupo de sociedades a los fines tributarios, contrariamente sí reconoce la existencia de sociedades irregulares y en ello coincide con el principio de entidad contable, atribuyendo responsabilidades personales por la comisión del hecho imponible, a los dueños a título personal de la sociedad irregular (artículo 7 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana).

En materia laboral, la Ley Orgánica del Trabajo Venezolana, contempla en su artículo 177 lo siguiente:

La determinación definitiva de los beneficios de una empresa se hará atendiendo al concepto de unidad económica de la misma, aún en los casos en que está aparezca dividida en diferentes explotaciones o con personerías jurídicas distintas u organizadas en diferentes departamentos, agencias o sucursales, para los cuales se lleve contabilidad separada.

De igual forma el artículo 21 del Reglamento de la Ley Orgánica del trabajo venezolana, a su vez, establece:

Los patronos que integren un grupo de empresas serán solidariamente responsables entre sí de las obligaciones laborales contraídas con sus trabajadores. Parágrafo primero: se considera que existe un grupo de empresas cuando éstas se encontraren sometidas a una administración o control común y constituyan una unidad económica de carácter permanente, con independencia de las diversas personas naturales o jurídicas que tuvieran a su cargo la explotación de las mismas.

El artículo anteriormente citado establece una presunción, salvo prueba en contrario, de la existencia de grupos de empresas cuando: existiere relación de

dominio accionario de unas personas jurídicas sobre otras; las juntas administradoras u órganos de dirección estuvieren conformados, en proporción significativa, por las mismas personas; utilizaren idéntica denominación, marca o emblema y; desarrollaren conjuntamente actividades que evidenciaren integración. Desde el punto de vista del derecho laboral, la verificación de la existencia de los grupos trae como consecuencia la responsabilidad solidaria de las empresas respecto de las obligaciones laborales.

5. El principio de la entidad y su transcendencia en los negocios internacionales

En la actualidad la globalización constituye un elemento que impulsa a las empresas a conocer los sistemas contables de los distintos países, así como también, los principios de contabilidad que regulan la elaboración y preparación de estados financieros. Este interés subyace en la intención de participar activamente en inversiones extranjeras, lo que trae como consecuencia inminente la necesidad de adaptar la normativa contable de cada país a estándares internacionales y hacer más factible la participación de las empresas en los negocios internacionales.

Los negocios internacionales evolucionan rápidamente de manera acelerada, más no así la legislación mercantil que regula a países como Venezuela y Colombia, donde sus Códigos de Comercio se remonta a los años 1955 y 1971 respectivamente, dejando probablemente desprotegida la actividad comercial a nivel internacional, o regulándola de manera obsoleta. Es ahí donde cobran importancia los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en el caso particular

de Venezuela, su regulación proviene de la Federación de Colegio de Contadores Públicos que se ocupa de mantener actualizada la normativa y de adaptarla a estándares internacionales. Asimismo, suministra a los Contadores Públicos herramientas adecuadas para la elaboración de estados financieros con parámetros comparables y de uso adecuado para la realización y participación en inversiones extranjeras.

La participación de la sociedad individualmente considerada en los negocios internacionales, no resulta del todo suficiente, dada la complejidad de la actividad comercial a realizar, el capital requerido y el desconocimiento del mercado a incursionar. Surgen en tal sentido nuevas asociaciones empresariales, tales como los grupos de empresas transnacionales, no siempre regulados en las legislaciones de cada país.

Por lo anteriormente expuesto, la actuación de las empresas transnacionales en los negocios internacionales es vital. Se consolidan como pilares fundamentales del orden económico mundial. Jurídicamente, cuando el grupo está constituido por empresas de un mismo país, a pesar de no existir normativa clara al respecto, no existe mayor problema para su regulación laboral, mercantil y fiscal. No obstante, cuando el grupo está conformado por sociedades constituidas en países diferentes se presentan algunos problemas para su regulación en el ámbito del derecho internacional privado. Al respecto, la Academia de Ciencias Políticas y Sociales (2005: 608), señala:

En el sistema venezolano, en las fuentes que regulan los supuestos de hechos con elementos de extranjería, no encontramos una regulación dirigida a tratar aspectos del Derecho Internacional Privado del grupo de sociedades.

Estas fuentes se encuentran dirigidas a regular el aspecto societario y el régimen jurídico de las personas jurídicas individualmente consideradas.

En este sentido, los posibles conflictos generados por grupos de sociedades en lo atinente a su responsabilidad jurídica y contable, se remiten al Código de Bustamante, el cual en sus artículos 31, 33 y 34, establece entre otras cosas: el reconocimiento de cada Estado contratante como persona jurídica con capacidad para adquirir y ejercitar derechos civiles y contraer obligaciones civiles en el territorio de los demás, sin otras restricciones que las establecidas por el derecho local; la capacidad civil de las corporaciones por la ley que las hubiere creado o reconocido; y la de las fundaciones por las reglas de su institución aprobadas por el ente correspondiente, si lo exigiere su derecho nacional, de las asociaciones por sus estatutos y de las sociedades civiles, mercantiles o industriales por las disposiciones relativas al contrato de sociedad.

Asimismo, el artículo 2 de la Convención Interamericana sobre conflicto de Leyes en Materia de Sociedades Mercantiles, al regular el derecho aplicable a la existencia, capacidad, funcionamiento y disolución de las sociedades mercantiles, somete dichos aspectos a la ley del lugar de su constitución. De tal manera que al no existir regulación aplicable a los grupos de sociedades, quienes son los que participan en las inversiones internacionales, se requiere de principios contables actualizados, en los cuales, el principio de la entidad juega un importante papel para la identificación de la unidad económica que, en este caso, sería la Transnacional.

6. A manera de conclusión

Las normas que regulan al sistema contable venezolano pertenecen al ámbito del derecho privado. La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela es la encargada de legislar en materia contable, lo cual hace a través de la emisión de la Declaración de Principios Contabilidad, Publicaciones Técnicas, Declaración de Normas y Procedimientos de Auditoria, elaboración de normativa relativa a los Servicios Especiales prestados por Contadores Públicos. Así también, se ocupa de la adaptación, siempre que sea factible, de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela a las normas internacionales de contabilidad, con prioridad sobre cualquier otro pronunciamiento originado en distintos países.

El sistema contable colombiano se encuentra regulado, en su totalidad, por normas de derecho público y el Estado colombiano se reserva el derecho de normar el ejercicio del contador público y la actividad contable en uso de las facultades conferidas por la Constitución Política de Colombia.

La aplicación del principio de contabilidad generalmente aceptado de la entidad (Venezuela), o ente económico (Colombia), tiende por un lado a delimitar la persona jurídica o ente económico que realiza la actividad económica, separando el patrimonio personal de cada uno de los socios del patrimonio de la sociedad como ente autónomo y, por consiguiente, establecer la unidad económica responsable en la participación, tanto a nivel nacional como en negocios internacionales.

El concepto de entidad desde el punto de vista jurídico, tiene su origen en el concepto

de persona jurídica como sujeto capaz de adquirir derechos y obligaciones mediante el reconocimiento de la personalidad jurídica. Contrariamente, la entidad desde el punto de vista contable como ente emisor de información, no coincide necesariamente con los elementos que debe cumplir la existencia de la personalidad jurídica legalmente reconocida. Esto, en función de que no necesariamente la sociedad debe poseer personalidad jurídica, puede llegar a estar revestida de ella, pero también puede existir la sociedad como un contrato puro y simple, donde los sujetos de derecho son sus mismos socios y no el ente.

Desde el punto de vista contable, no todas las unidades económicas o entidades, poseen personalidad jurídica y no por ello se dejan de aplicar al ente abstractamente considerado, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Es decir, una vez identificada la entidad como tal, independientemente de la forma legal que adopte, debe ser considerada como sujeto de principios de contabilidad en el momento en que por deber o requerimiento, deba hacer uso de la técnica contable. El Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0 (BA VEN-NIF 0), vigente a partir del 19 de marzo de 2011, desagrega en la conceptualización de la entidad, cómo puede estar conformada, indicando que las entidades pueden ser personas naturales, empresarios individuales, formas asociativas de hecho o de derecho, una parte o combinación de ellas. En la derogada DPC 0 sólo se señalaba que las entidades podían ser personas naturales o jurídicas. Es así como la Federación de Colegio de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, reconoce de esta manera y explícitamente, la existencia del ente o entidad independientemente de la forma jurídica que adopte, al incluir a las formas asociativas de hecho. Para el sistema contable lo trascendente es el hecho económico y su

registro, independientemente de que quién lo haya realizado, y que se adopte a las formas jurídicas preexistentes.

Actualmente, las sociedades individualmente consideradas, tal como están previstas en el Código de Comercio Venezolano y Código de Comercio Colombiano, no son las que participan de manera directa en los negocios internacionales si no los denominados grupos de sociedades de carácter transnacional. Estos grupos participan activamente y juegan un importante rol en el comercio internacional y no siempre se encuentran reguladas en las legislaciones de cada país, acarreando pluralidad de soluciones para los posibles conflictos de las personas que integran el grupo.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de cada país, cobran importancia en la elaboración de estados financieros de los grupos de sociedades que intervienen en los negocios internacionales. Deben ser lo más uniformes posible y adaptados a estándares internacionales a los fines de subsanar las deficiencias legislativas existentes en el ámbito societario internacional aplicable a empresas transnacionales o grupos de sociedades. La intención es permitir la elaboración de estados financieros cónsonos con la realidad económica del mundo globalizado. Se requiere armonizar el modelo de contabilidad venezolano y colombiano al entorno internacional con fundamento en las normas internacionales de información financiera.

Bibliografía >>

- Academia de Ciencias Políticas y Sociales (2005). Derecho de grupo de sociedades. *Serie eventos 19*. Anauco Ediciones C.A., Caracas. Venezuela.
- Asamblea Nacional (2001). *Ley de Impuesto Sobre la Renta*. Gaceta Oficial Extraordinario No. 5.566.
- Asamblea Nacional (1997). *Ley Orgánica del Trabajo*. Gaceta Oficial extraordinario No. 5.152.
- Asamblea Nacional Constituyente (1991). *Constitución Política de Colombia*. Gaceta Constitucional Número 127. Décima segunda edición. Panamericana Editorial Ltda. Bogotá D.C., Colombia.
- Álvarez, Sepúlveda, Muñoz y Londoño. (2005). Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional. *Revista Contaduría*. Universidad de Antioquia, enero-junio 2005; 46; Accounting & Tax Periodicals. Pp.112, 157.
- Barboza, E. (1998). *Derecho Mercantil. Manual Teórico Práctico*. Quinta Edición. Editorial McGRAW-HILL, Interamericana de Venezuela S.A., Caracas. Venezuela.
- Brewer, A. (2000). *La Constitución de 1999*. Segunda Edición. Editorial Arte- Caracas. Venezuela.
- Calvo. E. (1994). *Código de Comercio Venezolano*. Séptima edición. Ediciones Libra. Caracas. Venezuela.
- Congreso de la República de Venezuela. (1973). *Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública*. Número 30.273.

- Congreso de la República de Venezuela. (1982). Código Civil. Número 2.990 extraordinario.
 - Congreso de Colombia. (1990). Ley 43. Reglamento de la profesión del Contador Público.
 - Decreto 2649 (1993). *Principios y normas contables generalmente aceptados en Colombia*. Editorial Legis Lec. Colombia.
 - Ejecutivo Nacional (1999). *Reglamento a Ley Orgánica del Trabajo*. Decreto No. 3.235. Gaceta Oficial No. 5.292.
 - Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (1997). *Declaración de Principios de Contabilidad N° 0*. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.
 - Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela. *Acuerdo marco para la adopción de las normas internacionales de información financiera (BA VEN-NIF 0)*. Comité permanente de principios de contabilidad.
 - Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela. *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF), (BA VEN-NIF 8)*. Comité permanente de principios de contabilidad.
 - Hung, F. (1986). *Sociedades*. Impreso en los Talleres Gráficos, Sager C.A., Caracas. Venezuela.
 - Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., (1999). *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. Decimocuarta edición. Editorial Equus Impresores, S.A., Ciudad de México, México.
 - Legis Editores S.A. (2010). *Colección Códigos Básicos. Código de Comercio*. Vigésima Cuarta Edición. Bogotá D.C., Colombia.
 - Romero, J. (1996). *Principios de Contabilidad*. McGraw-hill Interamericana de México.
-