

LOS INSTRUMENTOS DE REGISTRO

Trataremos aquí de los **libros** que la metodología contable por **Partida Doble** establece para el registro de los hechos económicos realizados por la empresa. Dichos libros constituyen el **soporte material** de la información contable. Este tema está convenientemente desarrollado en el libro de texto recomendado para esta asignatura, de **Saez Torrecilla**, en el epígrafe 4.9. **los registros tradicionales de la Contabilidad**, pág. 79 y siguientes de la edición de 1.991.

No obstante, añadiremos en estos apuntes algunos aspectos interesantes relacionados, principalmente, con los aspectos legales de los mismos:

Libros obligatorios

Entendemos la obligatoriedad desde un punto de vista legal y no técnico, como más adelante veremos.

El **Código de Comercio** en su artículo 25, establece:

*Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su Empresa que permita un seguimiento cronológico de sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un **libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario**.*

Destacamos de esta redacción la existencia de **dos libros obligatorios**, el de **Inventarios y Cuentas anuales y el Diario**. Observamos que no incluye el **Libro Mayor** como obligatorio, si bien, como más adelante veremos, si lo es desde un **punto de vista** técnico.

En el artículo 26, establece que las sociedades mercantiles llevarán también un **Libro o libros de Actas**, en los que constarán, al menos, todos los acuerdos tomados por las **juntas generales y especiales** y los demás órganos colegiados de la sociedad,

La legalización de los libros obligatorios

El artículo 27 del citado texto legal, establece:

- 1. Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el **Registro Mercantil** del lugar donde tuvieren su domicilio, para que **antes de su utilización**, se pongan en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro.*
- 2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones por **cualquier procedimiento idóneo** sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.*

Puede observarse como en el apartado 2 de este artículo se hace referencia a **anotaciones por cualquier procedimiento idóneo**, entre los cuales, evidentemente, habrán de encontrarse los procedimientos informáticos.

La exigencia de encuadernación de libros (apartado 2) es lógica desde dos puntos de vista: *el semántico y el cautelar*. Desde el punto de vista *semántico*, diremos que el Diccionario de la Real Academia Española entiende por libro : 1. *m. Conjunto de muchas hojas de papel, vitela, etc., ordinariamente impresas, que se*

han cosido o encuadernado juntas con cubierta de papel, cartón, pergamino u otra piel, etc., y que forman un volumen, lo que hace que desde este ángulo no sean propiamente libros los denominados de hojas intercambiables, ya que no son otra cosa que unos medios cómodos de archivar hojas o documentos. La encuadernación como cautela es una garantía mínima de seguridad frente al fraude contable, al no permitir la misma una fácil sustitución de páginas en el futuro. Desde este punto de vista la encuadernación es una garantía en favor de terceros y su exigencia a ellos protege.

El Libro de Inventarios y Cuentas anuales

El artículo 28, apartado 1, del vigente Código de Comercio, establece:

1. El libro de Inventarios y Cuentas anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa. Al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación. Se transcribirán también el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales ()*

(*) – Las Cuentas anuales comprenden el Balance, la cuenta de Pérdidas y ganancias y la

Memoria (Ver libro de texto y los apartados específicos de estos apuntes).

Siguiendo la secuencia lógica de registro, este se produce primero en el Diario cronológicamente, pasa posteriormente al Mayor para su anotación sistemática y, finalmente encuentra su resumen y síntesis en el libro de Inventarios y Balances.

Diario Mayor Inventarios y Balances

No obstante, y como se deduce del reproducido artículo 28, la posición final del libro de Inventarios y Balances no sitúa a las registraciones en línea recta, como se expresa en el esquema anterior; antes al contrario debe entenderse que forman un circuito cerrado en el que también puede considerarse punto de origen al libro de Inventarios y Balances:

Diario

Inventarios y

Balances

Mayor

El Libro Diario

El apartado 2 del artículo 28 del C.de C. establece:

2. El libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes a condición de que el detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate.

El libro Diario pasa, de acuerdo con la segunda modalidad contemplada en este apartado 2, de ser un reflejo exhaustivo de anotaciones, a ser un libro en el que de forma periódica, incorporamos los flujos de entrada y salida de las principales variables de la actividad mercantil de que se trate, ganando en significación lo que se pierde en detalle.

De acuerdo con lo indicado, la legalidad de esta práctica tiene dos condiciones:

1º – Que se refiera a períodos no superiores a un mes

2º – Que su detalle aparezca en otros libros o registros.

Estos otros libros o registros vienen siendo habituales en un proceso de teneduría contable, y son conocidos como *diarios múltiples* en razón de existir tantos como sea aconsejable según la naturaleza de cada empresa en concreto. Así tenemos por ejemplo, los registros de Caja, Bancos, Compras, Ventas, Operaciones varias, etc. Para estos registros no existe la obligatoriedad de legalización. Al final de cada mes, se pasan por sus totales al libro Diario.

Un ejemplo:

Sea el registro de *Compras* referido al mes de enero:

Fecha Concepto Nº de asiento Nº Comprobante Total Compra Iva

10/1/97 Fra. 100 de XX 14 12 11.200 10.000 1.200

31/1/97 Fra. 500 de YY 50 38 35.000 30.000 5.000

Total del mes 1.200.000 1.000.000 200.000

=====

El asiento resumen que pasaría al **Diario Oficial** sería:

1.000.000 Compras

200.000 IVA soportado

a Proveedores 1.200.000

Compras de enero s/ diario de

compras.

Eliminación del libro Mayor como libro obligatorio

El vigente Código de Comercio ha eliminado el **Mayor** como libro obligatorio, según ya hemos indicado. El legislador español ha seguido los pasos marcados por la legislación francesa e italiana, ya que en las mismas ha dejado de ser obligatoria su teneduría.

La razón de esta supresión estriba en el hecho de que en gran parte, el libro Mayor había perdido su sustantividad propia, como consecuencia de los asientos resumen a que antes hemos hecho referencia..

El que el libro Mayor no se considera obligatorio no quiere decir que haya dejado de ser necesario, desde el punto de vista de la contabilidad. El término *contabilidad* tiene su origen en el sustantivo *cuenta*, lo que hace difícilmente entendible una contabilidad sin ellas. Por otra parte, en el libro de Inventarios y Balances, de llevanza obligatoria, se obliga a transcribir, al menos trimestralmente, el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos. Mal se pueden reflejar estos balances sin un registro pormenorizado de las cuentas, ya que la obtención de sumas, y consiguientemente de saldos se obtiene precisamente de ellas, que son los *contadores* de las variables que intervienen como magnitudes en el seguimiento contable de la actividad de una empresa.

Por las razones anteriores, se puede afirmar que el libro **Mayor**, si bien ha dejado de ser obligatorio con carácter legal, sigue siendo necesario con carácter puramente contable.

Nota final

Aunque el vigente Código de Comercio es de 1.885, se han venido introduciendo en él, desde aquella fecha hasta nuestros días, numerosas modificaciones que han tratado de actualizarlo a las circunstancias concretas de cada época.

Bibliografía

Saez Torrecilla, A. Libro de texto

Fernandez Pirla, José M^a. – Teoría Económica de la Contabilidad – Ediciones ICE (8ª edición 1.974)

Bueno, Larriba y Pizarro – Normativa Legal de la Contabilidad en España– Ediciones ICE. 1.975

Código de Comercio y Leyes complementarias– Editorial CIVITAS (Decimonovena edición actualizada a setiembre de 1.995)