

EL CONCEPTO DE HACIENDA DESDE LAS CIENCIAS ECONÓMICAS Y EL DERECHO MERCANTIL

Licda. Jennifer Isabel Arroyo Chacón

Abogada y Contadora Pública Autorizada
Especialidad en Administración Pública
Máster en Gestión Pública

Resumen:

La figura de la Hacienda para la empresa se encuentra regulada por el derecho mercantil como el conjunto de bienes, derechos, recursos, obligaciones y compromisos que posee la empresa para llevar a cabo su actividad lucrativa.

La Hacienda está integrada por:

El establecimiento mercantil o industrial: Se refiere al conjunto de bienes materiales e inmateriales que la empresa posee para desarrollar su actividad, estos bienes se relacionan con la figura de los activos de las ciencias económicas.

En el establecimiento mercantil también se incluyen los compromisos y obligaciones que pudiera tener con un tercero, sea un con un acreedor, un socio, un accionista y similares; lo anterior se vincula con los pasivos y las cuentas de capital que reflejan compromisos de la empresa con sus socios e inversionistas.

El aviamiento: Se refiere a la capacidad que posee el negocio para ser exitosos, tales como la habilidad del comerciante para detectar y aprovechar las oportunidades del mercado, la posición estratégica, la fidelidad del cliente y demás elementos que no se incluyen dentro de la información financiera pero que poseen gran relevancia al momento de determinar el valor del negocio.

Los libros contables: Todo comerciante posee dos obligaciones financieras básicas, que son llevar la contabilidad de forma actualizada y en orden, y conservar los documentos que respaldan las transacciones comerciales.

El comerciante está obligado a llevar como mínimo tres libros contables, que son: El libro de diario, el libro mayor y el libro de inventarios y balances. Cuando el ordenamiento jurídico establece la obligación de llevar los libros contables se refiere

a la totalidad de la información financiera de la empresa, pues el espíritu del legislador es que cualquier tercero interesado en el negocio, sea un socio, un accionista, un acreedor, el Estado o similar, con la intención de que posean los datos suficientes para tomar decisiones acertadas.

Lo anterior, se vincula con el cambio que ha tenido la contabilidad en los últimos, pues ha pasado de ser un instrumento que genera información para lo interno de la empresa, es decir, únicamente para el comerciante, a ser un instrumento

que formule información para los terceros vinculados con la empresa. En síntesis se puede afirmar que la Hacienda como la globalidad de los elementos integrantes de la empresa según nuestro ordenamiento jurídico, posee una vinculación directa con los instrumentos propios de las ciencias económicas.

Palabras clave:

- La Hacienda
- Establecimiento mercantil o industrial
- Balance de Situación
- Aviamiento
- Libros contables

Índice

- I. Introducción
- II. Elementos de la Hacienda
 1. El Establecimiento Mercantil e industrial
 - 1.1 Componentes del Establecimiento mercantil e industrial.
 - 1.2 Concepto del Establecimiento mercantil o industrial.
 2. El aviamiento
 3. Los libros contables
 - 3.1 Componentes de los libros contables
 - 3.2 Obligaciones financieras del comerciante
- III. Concepto de La Hacienda
- IV. Conclusiones
- V. Bibliografía

El concepto de Hacienda desde las ciencias económicas y el derecho mercantil

I. Introducción

El presente artículo busca explicar el instituto de la Hacienda como elemento integrante de la empresa según lo dispuesto por el Código de Comercio y su vinculación con los institutos propios de las ciencias jurídicas, como el fin de determinar la enorme relación que existen entre las ciencias jurídicas y las ciencias económicas aplicadas a un fenómeno social, como lo es la empresa.

II. Elementos de la Hacienda

El término "Hacienda" como elemento integrante de la empresa desde el punto de vista de las ciencias jurídicas se define como todos los bienes materiales, inmateriales, derechos, recursos, deudas y obligaciones que posee la empresa para desempeñar su actividad lucrativa.

La Hacienda se compone de tres elementos, que son:

1. El establecimiento mercantil
2. El aviamiento
3. Los libros contables

Todos estos elementos poseen una vinculación directa con los institutos que se utilizan en las ciencias económicas y que procederemos a detallar en las siguientes líneas de este texto.

Ahora bien, como primer punto debemos aclarar que el término Hacienda dentro del derecho comercial es utilizado como sinónimo de Patrimonio; no obstante, no en el sentido en que se utiliza Patrimonio para las ciencias económicas.

El término Hacienda es utilizado como sinónimo de Patrimonio, pero no como sinónimo de la cuenta de Patrimonio del Balance de Situación, sino como el conjunto de bienes materiales e inmateriales, derechos, recursos y obligaciones que posee la empresa para desempeñar la actividad lucrativa a la que se dedica.

Desde el punto de vista de las ciencias económicas Patrimonio se refiere a la cuenta en el Balance de Situación en donde se agrupa el aporte de los socios, conocido como Capital Social y que se refiere a los dineros o bienes que aportaron los socios al momento de fundar la empresa, junto con las utilidades o pérdidas del periodo y utilidades o pérdidas acumuladas, en donde se refleja el comportamiento, ya sea positivo (utilidad) o negativo (pérdida) que ha tenido la empresa a lo largo de los años más los superávit que se puedan presentar, ya sea por revaluaciones o cualquier otro motivo.

En cambio, para el derecho mercantil Hacienda se utiliza como sinónimo de Patrimonio, entendiéndolo como el conjunto de bienes materiales e inmateriales,

derechos, recursos y obligaciones que posee la empresa para desarrollar de forma habitual la actividad lucrativa a la que se dedica.

1. El Establecimiento Mercantil e industrial

1.1 Componentes del Establecimiento mercantil e industrial.

El Código de Comercio Costarricense no aporta una definición exacta de Establecimiento Mercantil e Industrial, no obstante el numeral 478 que versa la compraventa de establecimientos mercantiles o industriales, brinda una descripción de los elementos que componen el establecimiento mercantil, y nos permiten comprender este instituto, dicho numeral dice:

ARTÍCULO 478.- Son elementos integrantes de un establecimiento comercial, para los efectos de su transmisión por cualquier título: las instalaciones eléctricas, telefónicas y de cualquier otra naturaleza, el mobiliario, la existencia en mercaderías, las patentes de invención y marcas de fábrica, la contabilidad que comprende los archivos completos del negocio, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y los demás derechos derivados de la propiedad comercial, industrial o artística. La venta de un establecimiento comercial o industrial comprende

todos sus elementos, y cuanto forme el activo y pasivo, salvo pacto expreso en contrario.

De la lectura de este numeral podemos concluir que el establecimiento mercantil o industrial; y por lo tanto, la Hacienda está compuesta por varios elementos que son: los bienes materiales e inmateriales que posee la empresa para llevar a cabo su actividad lucrativa, y las obligaciones y compromisos que haya adquirido el negocio para poder comercializar.

Ahora bien, podemos estudiar con más cuidado cada uno de estos elementos:

a. Bienes Materiales e Inmateriales:

Para el derecho mercantil establecimiento mercantil o industrial está compuesto por los bienes tanto materiales como inmateriales que posee la empresa para llevar a cabo su actividad lucrativa; ahora bien, desde el punto de vista de las ciencias económicas estos bienes materiales e inmateriales se relacionan con la figura de los activos, que corresponde a la partida en donde se incluyen los bienes que la empresa posee y que le permiten generar una ganancia.

El Establecimiento mercantil o industrial está compuesto por:

- Bienes materiales e inmateriales
= Activos fijos, intangibles, circulantes y demás.

- Compromisos y obligaciones
= Pasivos y cuentas de capital que reflejen compromisos con los socios, inversionistas y demás.

Asimismo, cuando se señala que el Establecimiento mercantil o industrial está integrada por los bienes materiales, es decir aquellos que tienen una composición material, que son tangibles, que podemos tocar, tales como edificios, terrenos, vehículos, maquinaria, materiales, y demás, existe una inmediata correlación con la figura de los activos fijos, que corresponde a aquellos bienes de la empresa que son necesarios para el desarrollo habitual de la actividad lucrativa y que no se suelen convertir en activos líquidos durante el periodo.

Son aquellos activos que permanecen en el tiempo y que de un periodo a otro suelen tener pocas variaciones, ya que no están destinados para su comercialización directa sino que son un instrumento que se usa para desempeñar la actividad lucrativa.

Cítese por ejemplo, el terreno y el edificio en una empresa de asesorías financieras, tanto el terreno como el edificio son bienes que la empresa posee y que utiliza para llevar a cabo su actividad lucrativa de venta de asesorías financieras, y que a través de los años siguen formando parte de los recursos de la empresa, con sólo los cambios de plusvalía y depreciación propios de este tipo de activos, pero que no van más allá de ello;

siendo en consecuencia considerados como activos fijos.

Igualmente, forma parte de la Hacienda de la empresa todos los bienes inmateriales, que son aquellos que no tienen composición física, que no se pueden tocar, pero que poseen mucho valor, muchas veces incluso mayor al de los bienes materiales, acá se incluyen los derechos de propiedad intelectual, tales como las marcas, patentes, nombre comercial, y otros, muchos de estos bienes, son los que contablemente denominamos activos intangibles que tienen un peso importante en el Balance de Situación de una empresa.

Tal como el precio de una patente de invención que le garantiza a una organización la explotación de forma exclusiva de un invento por 20 años, o bien, el valor de una marca muy prestigiosa y posicionada en el mercado.

También se incluyen los derechos que posee la empresa, tales como la concesión para la explotación de un recurso natural, como una mina, o el permiso para usar un bien público; en fin, todos los bienes que si bien no tienen una composición material si poseen un valor muy importante para el negocio, y que desde las ciencias económicas se conocen como activos intangibles, y que se definen como aquellos bienes que no poseen sustancia o forma física, que le permiten a la empresa la explotación de su actividad lucrativa y que poseen un peso importante en los activos de la empresa.

Ahora bien, el término “bienes” también incluye los activos circulantes, que son aquellos recursos que fácilmente se convierten en efectivo, que es el activo circulante por excelencia; se considera como activo circulante aquel que en un año o menos se convierte en efectivo tales como las cuentas por cobrar a corto plazo, las inversiones a corto plazo, los inventarios, y demás similares.

Mientras que si el plazo de conversión a efectivo es mayor a un año se considera que es un activo a largo plazo, tal como una inversión a más de año; no obstante para efectos de integrar el establecimiento mercantil o industrial lo que nos interesa es que los activos circulantes también están incluidos dentro de este instituto.

Al igual, que los restantes tipos de activos como los activos diferidos, los activos financieros y demás que existen en las ciencias económicas, todos se encuentran incluidos dentro del establecimiento mercantil o industrial.

Derivado de lo anterior, podemos concluir que cuando se dice que el establecimiento mercantil o industrial está compuesto por los todos los “bienes” que posee la empresa para realizar su actividad lucrativa, se refiere a lo que en ciencias económicas se denomina “activos”

b. Compromisos y obligaciones:

El establecimiento mercantil o industrial, y por ende la Hacienda también incluye los compromisos y obligaciones que ha adquirido la empresa para poder desplegar su actividad lucrativa.

Se puede afirmar que el establecimiento mercantil o industrial incluye lo que en ciencias económicas se conoce como “pasivos”; es decir, las deudas, obligaciones que ha adquirido la empresa a lo largo del tiempo para desempeñar su actividad lucrativa, ya sea en préstamos, hipotecas, prendas, compras a crédito, cuentas por pagar, dividendos por pagar, intereses por pagar, documentos por pagar, y otros, que se tiene con acreedores, proveedores, socios y otros.

Dentro de esta definición se incluyen todos los tipos de pasivos: los pasivos a corto plazo, a largo plazo, pasivos diferidos, otros pasivos, y cuales quiera otra clasificación.

Igualmente, se incluyen los compromisos que la empresa posee con sus socios, accionistas, inversionistas y similares, ya sea por réditos o beneficios no cancelados e incluso préstamos que le haya solicitado a sus socios, así como otros compromisos con los socios e inversionistas que generalmente se incluyen en las partidas de capital y patrimonio, sea como utilidades por distribuir, y similares.

En consecuencia, el establecimiento mercantil o industrial no sólo incluye los bienes que posee la empresa, sino también los compromisos y obligaciones que ha adquirido, ello por cuanto, hace referencia a la integralidad de la empresa, a las condiciones reales en que esta se encuentra y por lo tanto, se debe incluir los que se puede denominar como aspectos positivos, es decir, los bienes o activos, y los aspectos con una connotación más negativa como lo serían los pasivos.

Finalmente, podemos afirmar que cuando se indica que el establecimiento mercantil o industrial incluye las obligaciones y compromisos que posee la empresa, podemos relacionarlo con las cuentas de pasivos y de capital que se refieren a deudas u obligaciones que posee el negocio con acreedores, proveedores, socios, inversionistas y demás.

1.2 Concepto del Establecimiento mercantil o industrial.

Una vez analizados los elementos que integran el establecimiento mercantil o industrial, se puede afirmar que el establecimiento mercantil o industrial busca definir a la empresa en su globalidad.

$$\begin{aligned} & \textit{Establecimiento mercantil o} \\ & \textit{industrial} \\ & = \\ & \textit{Balance de Situación} \\ & \textit{Activos = Pasivos + Capital} \end{aligned}$$

Tanto sus bienes, es decir, sus activos, los recursos que posee para desempeñar la actividad lucrativa, incluidos los activos circulantes, fijos, intangibles y demás; así como los pasivos, es decir, las obligaciones, los compromisos que ha adquirido con sus acreedores, socios, ya sea a corto o largo plazo, así como las cuentas de patrimonio en donde se reflejan los compromisos que posee con sus socios e inversionistas; en fin, la totalidad de la empresa, con los aspectos positivos y negativos.

Ahora bien, en términos de ciencia económicos podemos asociar el concepto de establecimiento mercantil o industrial con el Balance de Situación, que es el estado financiero en donde se resume y unifica la totalidad de movimiento y transacciones económicas desempeñadas por la empresa. En dicho estado se incluyen los activos, pasivos y patrimonio, es decir, todos los bienes, deudas, obligaciones y aportes de los socios, con los cuales cuenta la empresa para desarrollar de manera habitual su actividad lucrativa.

En el Balance de Situación se busca comprobar que el negocio ha respetado la ecuación contable en donde Activo = Pasivo + Capital.

Lo anterior, es importante dado que el espíritu del legislador al momento de regular la compraventa del establecimiento mercantil e industrial en el artículo 478 del Código de Comercio antes citado, es la protección de

ambas partes en la relación comercial, por un lado busca garantizarle al comprador que posee toda la información necesaria para tomar la decisión correcta al momento de realizar el negocio.

En otras palabras, que no se le induzca a error por haberle ocultado información importante como pasivos o compromisos con proveedores, acreedores o inversionistas y de un peso relevante dentro de la información financiera de la empresa.

Por otra parte, busca proteger al vendedor de tal manera que tenga todos los elementos que le permitan otorgarle un valor real a su establecimiento mercantil o industrial, para que no se encuentre en la situación de venderlo por un precio inferior por falta de información.

En otras palabras, el establecimiento mercantil o industrial puede relacionarse con el Balance de Situación como el instrumento en donde se incluyen los activos, pasivos y capital social, y se resume toda la situación financiera de la empresa.

2. El aviamiento

El segundo componente de la Hacienda es el aviamiento, y éste se refiere a la capacidad que tiene el negocio de ser exitoso, al potencial que posee para generar lucro, de crecer y posicionarse en el mercado.

Aviamiento, se refiere a las condiciones y capacidad que

posee el negocio de ser exitoso, al potencial que posee para triunfar en el mercado, y a la conjugación de diversos factores que le permiten triunfar en el mercado.

En este aspecto entra en juego la habilidad del comerciante para hacer negocio, la manera en que logre combinar los factores de la producción, implemente estrategias para aprovechar coyunturas en el mercado, y logre crearse un espacio en un mercado tan competitivo como el actual.

En este punto influyen aspectos como el servicio al cliente, la calidad del producto o del servicio, posición estratégica, estrategias de marketing y publicidad para lograr posicionar su nombre o su producto en la conciencia del consumidor, ofrecer un producto en un momento histórico determinado que le da ventaja frente a sus competidores, satisfacer una necesidad que no encuentra soluciones en el mercado actual, ofrecer un producto único.

Dado que el aviamiento se compone de la habilidad del comerciante para detectar una oportunidad y convertirla en un negocio exitoso, la lealtad del cliente, la calidad del servicio, la posición estratégica, el prestigio, el reconocimiento de la marca y demás variables que son difíciles de medir en términos monetarios, no existe dentro de los estados financieros una cuenta donde se incluya un

monto por concepto de aviamiento. No obstante, todos estos elementos se refieren al esfuerzo que ha desempeñado el comerciante y la inversión realizada por la empresa a través de un adecuado servicio al cliente, un trabajo de calidad, una inversión publicitaria y estrategias de márketing, y demás, a lo largo de los años por alcanzar dicha posición en el mercado.

Pese a que no se cuantifica dentro de los estados financieros, las anteriores variables poseen un valor sumamente importante y por lo tanto, debe considerarse dentro de la Hacienda de la empresa, al momento de determinar el valor del negocio, ya sea para cotizar en bolsa, para vender, arrendar, heredar, fusionar, traspasar o realizar cualquier tipo de negocio vinculado con la empresa.

Además, del prestigio que se forme el empresario, o como comúnmente se dice “la fama” que se forme la empresa, el estudio de márketing que haya realizado para conocer los gustos y necesidades de sus clientes y demás similares.

Dentro del aviamiento se incluye la experticia y habilidad del comerciante de aprovechar oportunidades de comercio para hacer negocios exitosos, y como estos hay muchos ejemplos; cítese el caso por todos conocidos del señor Michael Dell

quien inició su empresa en el dormitorio de la universidad en 1984, comprando viejas computadoras IBM y DEC, arreglándolas con nuevos repuestos y vendiéndolas a precios un 15 por ciento por debajo de los del mercado; finalmente, decide abandonar sus estudios para dedicarse completamente a su compañía que hoy día es una de las empresas más exitosas del mundo.

Ahora bien, ejemplos como estos no sólo se refieren a las grandes industrias o extranjeras, también aplica para los empresarios nacionales, tal es el caso de la señora Yenory Cordero, propietaria de Marroquerías Yenory que en el año 2009 recibió el premio Esfuerzo Exportador MIPYME, por poseer una pequeña empresa costarricense que desde hace dos años exporta sus productos al mercado norteamericano, Puerto Rico, Nigeria y Francia.

Lo anterior, es el reflejo de la habilidad que posea el comerciante de detectar una oportunidad y convertirla en un negocio exitoso.

También forma parte del aviamiento, una posición estratégica que constituye un factor de éxito para el negocio, que puede ser por ubicación física, que coloquialmente se llama tener “un buen punto”, por ejemplo, una soda ubicada justo frente a una fábrica que posee cientos de empleados.

Tener una posición estratégica en una coyuntura histórica, como por ejemplo, las

agencias de bienes raíces cuando se dio la crisis inmobiliaria en Estados Unidos que lograron adquirir propiedades por la cuarta parte de su precio original, y que una vez estabilizados los precios en el mercado se venden hasta por diez veces el valor en que fueron comprados.

Ofrecer un producto único en el mercado, por ejemplo, las empresas farmacéuticas que logran patentes sobre sus medicamentos de hasta 20 años, lo que les garantiza que durante ese tiempo, sólo ellos podrán comercializar la vacuna o medicamento que se utiliza para atacar una enfermedad determinada, y otras múltiples situaciones más.

En el aviamiento también participa la fidelidad del cliente por el servicio prestado, y la capacidad que se posea para recuperarse en los momentos difíciles, tal es el caso de la empresa El Angel, cuya planta fue destruida en forma total por el terremoto ocurrido el 18 de enero del 2009 en Cinchona en Alajuela; y pese a ello, tres meses después del cierre de dicha planta de producción lograron acondicionar una planta provisional en Cariblanco de Sarapiquí de Alajuela, y para un año después del suceso ya producían nuevamente el 100% de la producción que posean antes de la desgracia.

Lo anterior constituye un ejemplo de superación y fidelidad para con sus empleados y para con el pueblo que dependía casi de esta empresa como principal fuente

de empleo; lo cual logró la simpatía del consumidor costarricense.

En fin, dentro del aviamiento se incluyen todos aquellos elementos y condiciones que versan sobre el esfuerzo que durante años ha hecho un empresario con la calidad de su trabajo, el servicio al cliente, una inversión importante en estrategias publicitarias y demás similares, con el objetivo de alcanzar una posición en el mercado y ser reconocido por el cliente; lo cual, debe valorarse al determinar el valor de la Hacienda o Patrimonio de la empresa.

Nótese, que estos aspectos no se reflejan en los estados financieros, a diferencia del establecimiento mercantil, que dijimos se podía comparar con el Balance de Situación, por ser la globalidad de la empresa, activos, pasivos y capital.

En el caso del aviamiento no existe una cuenta contable para contabilizarlo, ya que aspectos como la posición estratégica, la fidelidad de los clientes, y demás similares, son difíciles de cuantificar en términos monetarios, de ponerles un valor; por lo que no está reflejado en la información contable y financiera de la empresa, pero si tiene un peso importante en el valor del negocio.

Libros contables se refiere a toda la información contable y financiera del negocio.

Ahora bien, si resulta necesario considerarlo si se desea cotizar en bolsa, vender, alquilar,

heredar, fusionar o trasladar por cualquier forma, es por ello, que se incluye dentro de la Hacienda de la empresa, como un elemento a considerar al determinar el valor real del negocio.

3. Los libros contables

3.1 Componentes de los libros contables

El último elemento componente de la Hacienda se refiere a la contabilidad, y los libros contables de la empresa, ello se extrae textualmente del artículo 478 del Código de Comercio, anteriormente transcrito, cuando dice: “la contabilidad que comprende los archivos completos del negocio”.

Ahora bien, sobre esta figura debe hacerse una interpretación amplia, ya que cuando el legislador señaló que dentro de la Hacienda se debe incluir la contabilidad y los libros contables, esto debe entenderse como sinónimo de toda la información financiera de la empresa, no únicamente los sistemas contables, que si bien, son los pilares de

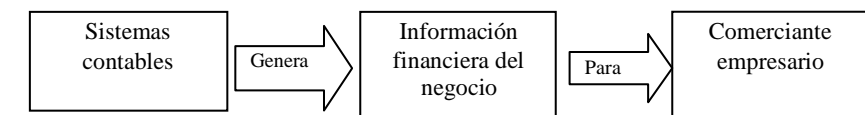
donde se obtiene dicha información, ésta es más amplia.

Lo anterior, se refuerza y se relaciona con la evolución que ha tenido la contabilidad en los últimos años, pues ha pasado de ser un instrumento cuyo principal objetivo era brindar información a lo interno del negocio, dirigido únicamente a indicarle al comerciante el estado de su negocio, a ofrecer información a lo externo de la empresa, es decir, ofrecerle información a los inversionistas, acreedores, entidades gubernamentales, y demás similares, sobre las condiciones de la empresa.

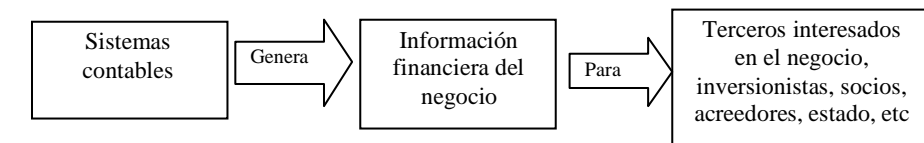
Con la introducción inicialmente de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), y luego con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se cambia el objetivo que posee la contabilidad, pues los sistemas contables dejan de enfocarse en el comerciante, y pretender brindarle información completa y oportuna a cualquier tercero interesado en el negocio, tales como inversionistas, deudores, y demás citados anteriormente.

Lo expuesto se puede ver de la siguiente manera:

Contabilidad tradicional



Contabilidad moderna (NICs y NIIFs)



El anterior cambio es acorde con el espíritu del legislador plasmado en el artículo 478 cuando incluye como parte de la Hacienda, la información contable, pues se pretende que la persona interesada en comprar, arrendar, fusionar, comprar acciones, invertir o realizar cualquier otro tipo de negocio con el comerciante sepa con certeza las condiciones reales en que se encuentra la empresa, y no sea inducido a error, por información ficticia o incompleta del negocio.

Incluso, de manera expresa el artículo 269 del Código de Comercio, establece que quien adquiera un establecimiento mercantil o una empresa, compra también en ese mismo acto los libros de contabilidad de dicho negocio, dicho numeral a la letra dice:

ARTÍCULO 269.- En caso de venta del establecimiento o empresa, el nuevo propietario adquiere también los libros de contabilidad, los que puede seguir usando, si no resuelve abrir nueva contabilidad. Caso de que resuelva continuar los libros empezados, los presentará a la Tributación para que ponga constancia del traspaso y razón de pertenecer en adelante al nuevo propietario del negocio o empresa. Si resolviere abrir nuevos libros, también se presentarán los llevados hasta ese momento para que la Tributación Directa o su delegado, ponga la razón de cierre correspondiente,

abriendo los nuevos conforme queda indicado.

Lo anterior refirma la importancia de la información financiera como componente que integra la Hacienda de un negocio.

3.2 Obligaciones financieras del comerciante

Dada la importancia que poseen la contabilidad y los libros contables, entendido como toda la información financiera del negocio, es que el artículo 234 incisos c) y d) del Código de Comercio le impone una serie de obligaciones al comerciante, relacionadas con la información contable, que son:

ARTÍCULO 234.- Los que ejercen el comercio contraen las siguientes obligaciones:

(...)

c) Llevar la contabilidad del negocio en orden y de conformidad con las siguientes disposiciones de este Código; y

d) Conservar los libros de contabilidad desde que se inician hasta cuatro años después del cierre del negocio, y conservar igualmente la correspondencia, las facturas y los demás comprobantes, por un período no menor de cuatro años contados a partir de sus respectivas fechas, salvo que hubiere juicio pendiente en que esos documentos se hubieren ofrecido como prueba.

Todo comerciante ésta obligado a llevar al menos tres libros contables, que son:

- a) Diario*
- b) Mayor*
- c) Inventarios y Balances*

Llevar la contabilidad

La primera obligación, consiste en llevar la contabilidad de la empresa de manera ordenada y apegada al marco de legalidad, y a las normas técnicas y profesionales propias de esta ciencia económica.

Todo comerciante tiene dos obligaciones financieras básicas:

- 1. Llevar la contabilidad y los libros contables de forma ordenada y completa.*
- 2. Conservar los documentos que respaldan las transacciones comerciales.*

Para cumplir con esta obligación el artículo 251 del Código de Comercio obliga al comerciante a tener, al menos los siguientes tres libros contables, que son: El libro de diario, el libro de mayor y el libro de inventarios y balances; los cuales son los libros básicos para poder desarrollar la contabilidad por partida doble.

Dicho artículo a la letra dice:

ARTÍCULO 251.- Sin perjuicio de los libros que la ley del Impuesto sobre

la Renta exige a toda persona natural o jurídica, los comerciantes están obligados a llevar otros legalizados por la Tributación Directa, en que se consignen en forma fácil, clara y precisa sus operaciones comerciales y su situación económica. A este efecto los siguientes son indispensables: un libro de Balances e Inventarios, un Diario y un Mayor que deberán ser encuadernados y foliados. Podrán además llevar las hojas columnares y los libros o registros auxiliares que consideren necesarios. Para tales auxiliares no es necesario el requisito de legalización. El comerciante puede llevar un libro de Caja, que no estará sujeto a las prescripciones de este capítulo.

Se debe aclarar, que los tres libros citados son los libros contables básicos necesarios para llevar la contabilidad de la empresa, de tal manera que se pueden exigir o utilizar otros libros contables, tales como auxiliares y demás similares.

Pasemos a estudiar con un poco más de detalle los requisitos que se exigen para cada uno.

a) El Libro de Diario: Es un libro contable donde se recogen, día a día, los hechos económicos de una empresa. La anotación de un hecho económico en el libro Diario se llama asiento; es decir en él se registran

todas las transacciones realizadas por una empresa.

Los asientos son anotaciones registradas por el sistema de partida doble y contienen entradas de débito en una o más cuentas y crédito en otras cuentas de tal manera que la suma de los débitos sea igual a la suma de los créditos; con lo cual se dice que cuadran los resultados, es decir, que se respeta la ecuación contable.

El artículo 256 del Código de Comercio se refiere a este libro, y textualmente dice:

ARTÍCULO 256.- En el Diario se asentará por primera partida, el resultado del inventario a que se refiere el artículo anterior. Igualmente o en registros auxiliares, seguirán asentándose en estricto orden cronológico todas las operaciones que se efectúen, debiendo el comerciante o industrial individual, particularizar los retiros de efectivo, los otros destinados a sus gastos personales o los de su familia, los que llevará en cuenta especial.

b) El libro mayor: es el libro de contabilidad en el que cada página se destina para cada una de las cuentas de la entidad financiera. Cada página va foliada y consta de 5 columnas, la primera columna es para la fecha, la segunda columna es para el concepto, la tercera columna el DEBE, la cuarta columna es la del HABER y la última columna es la del

saldo; se le llama libro mayor precisamente porque recoge el movimiento total de las subcuentas.

El numeral 257 del Código de Comercio, regula los lineamientos generales que debe cumplir de libro de mayor:

ARTÍCULO 257.- Al Mayor, que se llevará por debe y haber, se trasladarán por su orden, los asientos del Diario o registros auxiliares. De estos últimos se pueden hacer traslados totales resumidos. Podrán agruparse en una sola cuenta de Mayor y llevar al correspondiente Mayor Auxiliar aquellas partidas en que por afinidad y conveniencia proceda tal agrupación. Cada partida inscrita en el Mayor se referirá al folio del Diario en que se anotó, o al resumen del respectivo registro auxiliar.

c) El libro de Inventarios y Balances: En este libro contable se plasman los inventarios y los estados financieros de la empresa, donde se resume y refleja su situación económica de la empresa.

Estos estados son los básicos de la ciencia contable, el Balance de Comprobación, el Estado de Resultados, ó Estado de Ganancias y Pérdidas, el Balance de Situación, y el Estado de Superávit o aplicación de sobrantes, también conocido como el Estado de Utilidades Retenidas.

Todos los anteriores estados financieros se elaboran en el Libro de Balances, según lo dispone el numeral 258 del Código de Comercio, que textualmente dice:

ARTÍCULO 258.- En el libro de Balances se asentará por primera partida el Balance General de Situación del negocio o empresa al iniciar operaciones. Sucesivamente, cada año, al cierre de operaciones de su ejercicio fiscal, deberán asentarse los siguientes estados:

- a) Balance de Comprobación, anterior al cierre de operaciones del Libro Mayor;*
- b) Estado de Ganancias y Pérdidas;*
- c) Balance General de Situación, posterior a dicho cierre; y*
- d) Estado de superávit o aplicación de sobrantes, en el caso de sociedades.*

Dichos Balances y estados, los firmará, en ese libro, el dueño del negocio o de la actividad económica. Si se tratare de compañía colectiva, lo harán los socios; si de compañía en comandita, los socios de responsabilidad ilimitada; y si de anónima o de responsabilidad limitada, el contabilista encargado.

2. Preservar dichos registros contables

La segunda obligación impuesta al comerciante se refiere necesidad de preservar dichos registros contables, así como la documentación que la respalda, por

al menos cuatro años después de su fecha de emisión; salvo aquellos documentos que se utilizan en disputas legales, tales como contratos, facturas, recibos de pago, y demás, que pueden ser utilizados como medio de prueba en un litigio, los cuales deben conservarse por un plazo mayor.

Este último punto de preservar los documentos contables y de respaldo se reitera en el párrafo primero del numeral 270 del Código de Comercio, cuando establece que se deberán preservar los libros contables por al menos cuatro años después de liquidar la empresa; o bien, durante el término que dure el juicio.

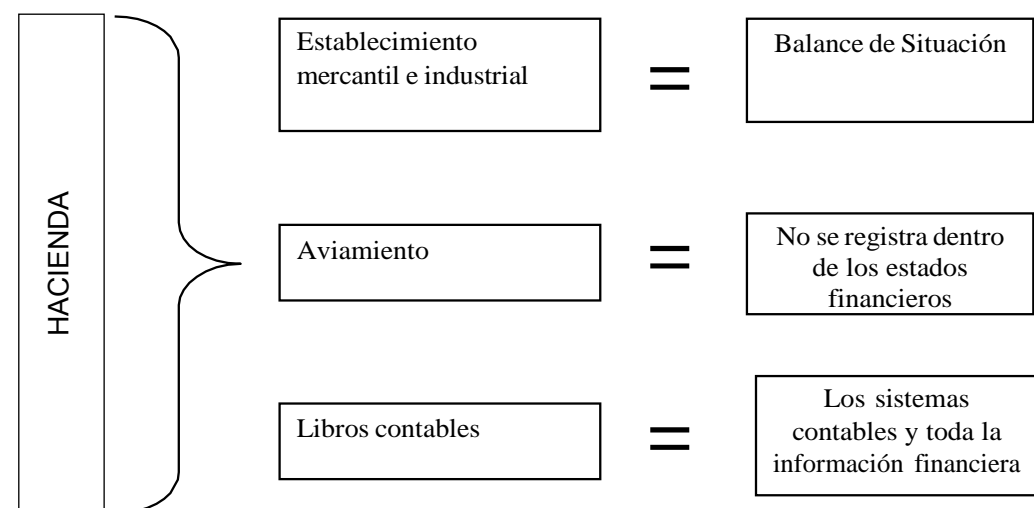
ARTÍCULO 270.- La persona natural o jurídica, obligada a llevar libros, que cierre su negocio, liquidándolo, está obligada a conservar los libros y correspondencia durante el término de cuatro años a contar del día en que termine la liquidación. Pero si hubiere juicio pendiente ante los tribunales, y éste continúe después de los cuatro años, estará obligada a conservarlos por todo el término que dure el juicio. (...)

Finalmente, debemos reiterar que cuando el Código de Comercio le impone al comerciante la obligación de contar con libros contables y una contabilidad actualizada y completa, debe entenderse como toda la información financiera de la entidad, lo cual recoge los libros auxiliares, y otros mecanismos

contables y financieros utilizados para estos fines, máxime tomando en consideración los cambios que ha sufrido la ciencia contable en los últimos años, toda vez que el objetivo del legislador con estas normas es garantizar la transparencia ante terceros de las condiciones reales en que se encuentra la empresa.

Por terceros debemos entender cualquier persona interesada en el negocio sea un socio, un posible inversionista, un accionista, el Estado para cobro de impuesto, un acreedor, es decir, personas que por algún tipo de relación comercial tienen un interés directo en las condiciones del negocio, por lo tanto se busca que este tercero tenga toda la información necesaria para tomar decisiones adecuadas y no se le induzca a error por datos omisos o falsos, con ello se promueve el comercio ya que hay una mayor garantía al invertir.

Gráficamente, Hacienda puede representarse de la siguiente manera:



III. Concepto de La Hacienda

Luego de estudiar cada uno de los componentes de la Hacienda desde el derecho mercantil y su relación con los institutos de las ciencias económicas, se puede formar una definición de este instituto.

La Hacienda de una empresa se refiere al conjunto de todos elementos que conforman el negocio, tanto desde los bienes materiales e inmateriales necesarios para ejecutar la labor lucrativa (activos), como las obligaciones y compromisos adquiridos (pasivos), que en su conjunto se denomina como establecimiento mercantil e industrial, así como las variables, factores y condiciones que posee el negocio para ser exitoso, lo cual se conoce como aviamento; junto con la contabilidad y los libros contables (información contable y financiera de la entidad), todos estos elementos que en su conjunto forman el valor real de la empresa.

Conclusiones

De los aspectos antes analizados se pueden arrojar las siguientes conclusiones:

1. La “Hacienda” como elemento integrante de la empresa desde el punto de vista de las ciencias jurídicas se define como todos los bienes materiales, inmateriales, derechos, recursos, deudas y obligaciones que posee la empresa para desempeñar su actividad lucrativa.
2. El término Hacienda se utilizado como sinónimo de Patrimonio, pero no como sinónimo de la cuenta de Patrimonio del Balance de Situación, sino como el conjunto de bienes materiales e inmateriales, derechos, recursos y obligaciones que posee la empresa para desempeñar la actividad lucrativa a la que se dedica.
3. La Hacienda se compone de tres elementos que son: El establecimiento mercantil o industrial, el aviamento y los libros contables.
4. El establecimiento mercantil o industrial se integra por dos elementos: los bienes materiales e inmateriales los cuales se pueden relacionar con los activos de todo tipo y por los compromisos y obligaciones que se vinculan con los pasivos y las cuentas de capital que reflejan compromisos con socios, inversionistas y otros.
5. El establecimiento mercantil o industrial define a la empresa en su globalidad, tanto sus bienes; es decir, sus activos, los

recursos que posee para desempeñar la actividad lucrativa, incluidos los activos circulantes, fijos, intangibles y demás; así como los pasivos, es decir, las obligaciones, los compromisos que ha adquirido con sus acreedores, socios, ya sea a corto o largo plazo, así como las cuentas de patrimonio en donde se reflejan los compromisos que posee con sus socios e inversionistas; en fin, la totalidad de la empresa, con los aspectos positivos y negativos.

6. El establecimiento mercantil o industrial se puede vincular con el Balance de Situación, que es el estado financiero en donde se resume y unifica la totalidad de movimiento y transacciones económicas desempeñadas por la empresa.
7. El aviamento, es el segundo componente de la Hacienda se refiere a las condiciones y capacidad que posee el negocio de ser exitoso, al potencial que posee para triunfar en el mercado, y a la conjugación de diversos factores que le permiten triunfar en el mercado.
8. En el caso del aviamento no existe una cuenta contable para contabilizarlo, ya que aspectos como la posición estratégica, la fidelidad de los clientes, y demás similares, son difíciles de cuantificar en términos monetarios; por lo que no está reflejado en la información contable y financiera de la empresa, pero si tiene un peso importante en el valor del negocio, es por ello, que resulta necesario considerarlo para determinar el valor real del negocio.

9. Cuando el Código de Comercio hace referencia a libros contables, debe entenderse como toda la información contable y financiera del negocio.
10. Esta interpretación se refuerza y se relaciona con la evolución que ha tenido la contabilidad en los últimos años, a través de la introducción de la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), pues ha pasado de ser un instrumento cuyo principal objetivo era brindar información a lo interno del negocio, hacia un instrumento que brinda información a los terceros interesados en el negocio.
11. Dada la importancia de la información financiera de la empresa para los negocios, el ordenamiento jurídico le impone al comerciante dos obligaciones básicas: 1. Llevar la contabilidad y los libros contables de forma ordenada y completa; 2. Conservar los documentos que respaldan las transacciones comerciales.
12. Todo comerciante está obligado a llevar como mínimo tres libros contables, que son: Libro de Diario, Libro Mayor y el Libro de Inventarios y Balances.
13. El libro de diario se encuentra regulado en el artículo 256 del Código de Comercio; el libro mayor se regula en el numeral 257 del Código de Comercio, y el Libro de Inventarios y Balances se encuentra en el artículo 258 del Código de Comercio.
14. La Hacienda de una empresa se refiere al conjunto de todos elementos que conforman el negocio, tanto desde los bienes materiales e inmateriales necesarios para ejecutar la labor lucrativa (activos), como las obligaciones y compromisos adquiridos (pasivos), que en su conjunto se denomina como establecimiento mercantil e industrial, así como las variables, factores y condiciones que posee el negocio para ser exitoso, lo cual se conoce como aviamiento; junto con la contabilidad y los libros contables (información contable y financiera de la entidad), todos estos elementos que en su conjunto forman el valor real de la empresa.

La anterior investigación demuestra como el concepto de la Hacienda de la empresa, para el ordenamiento jurídico tiene una íntima vinculación con los institutos de las ciencias económicas.

V. Bibliografía

- Asamblea Legislativa (2008). Código de Comercio. San José, Costa Rica.
- Corrales Solano C. (1998). Nociones de Derecho Mercantil. Editorial UNED, San José, Costa Rica.
- La República (2009). Premios al Esfuerzo Exportador 2009. San José, Costa Rica.
- Océano. (2005). Diccionario de Administración y Finanzas. Editorial Océano, España.