

Boggino, Guillermo ; Palacios, Clide

Contabilidad y estados contables: implicancias del nuevo ordenamiento del Código Civil y Comercial de la Nación

Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario N° 10, 2014

Este documento está disponible en la Biblioteca Digital de la Universidad Católica Argentina, repositorio institucional desarrollado por la Biblioteca Central "San Benito Abad". Su objetivo es difundir y preservar la producción intelectual de la Institución.

La Biblioteca posee la autorización del autor para su divulgación en línea.

Cómo citar el documento:

Boggino, G., Palacios, C. (2014). Contabilidad y estados contables : implicancias del nuevo ordenamiento del Código Civil y Comercial de la Nación [en línea], *Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario*, 10. Disponible en: <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/revistas/contabilidad-estados-contables-codigo.pdf> [Fecha de consulta:.....]

**CONTABILIDAD Y ESTADOS CONTABLES.
IMPLICANCIAS DEL NUEVO ORDENAMIENTO DEL
CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN**

Boggino, Guillermo¹; Palacios, Clide²

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario
Universidad Católica Argentina
Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

Resumen.

El presente artículo se corresponde con aspectos del nuevo ordenamiento contable establecido en el texto normativo del Código Civil y Comercial de la Nación – Ley 26.994- que entrará en vigencia el 1 de agosto de 2015. Profundizamos el análisis de la parte pertinente a CONTABILIDAD y ESTADOS CONTABLES. (Arts. 320 a 331 y artículos relacionados - Arts.145 a 148). Las novedades más relevantes se refieren a la clasificación de las personas en humanas y jurídicas (públicas y privadas); la definición de los sujetos obligados a llevar registro contable, los excluidos de hacerlo, los libros a emplear, el modo de llevarlos y ciertos requisitos. También incluye disposiciones sobre los Estados Contables y la documentación respaldatoria. Las reformas incluidas en el Código unificado aún no logran dar respuestas a los requerimientos de los profesionales en Ciencias Económicas, que desempeñan un rol protagónico en la aplicación de dichas normas.

Palabras clave: Código Civil y Comercial de la Nación

¹guillermo_boggino@uca.edu.ar

²clidepalacios@uca.edu.ar

- Contabilidad- Estados Contables.

Ese hombre joven llevaba los libros de contabilidad en las oficinas administrativas del almacén de ramos generales, siempre de camisa blanca, los brazos enfundados en unas manguitas de lino negro para proteger las páginas. Con la pluma cucharita trazaba una caligrafía lujosa sobre las grandes hojas rayadas en rojo. (Sarlo, 2014:55)

Introducción

Con relación a la unificación del Código Civil y Comercial de la Nación, prevista en la Ley 26.994, **que entrará en vigencia el 1 de agosto de 2015**, destacamos algunos cambios:

- El empleo de la expresión “persona humana” en sustitución de “persona física”.
- La desaparición de la figura del comerciante y el surgimiento de nuevos sujetos obligados y nuevos sujetos excluidos respecto al requisito de llevar registros contables.
- Disposiciones específicas sobre los libros a emplear y el modo de llevarlos, los Estados Contables y la documentación respaldatoria.
- Los libros indispensables deben permanecer en el domicilio del titular y se exige la verosimilitud de las registraciones.

- Surge la sociedad unipersonal, que sólo se podrá constituir como sociedad anónima sujeta a las disposiciones de las sociedades incluidas en el Art. 299.
- El Registro Público de Comercio dejará de existir, surge uno nuevo denominado Registro Público.

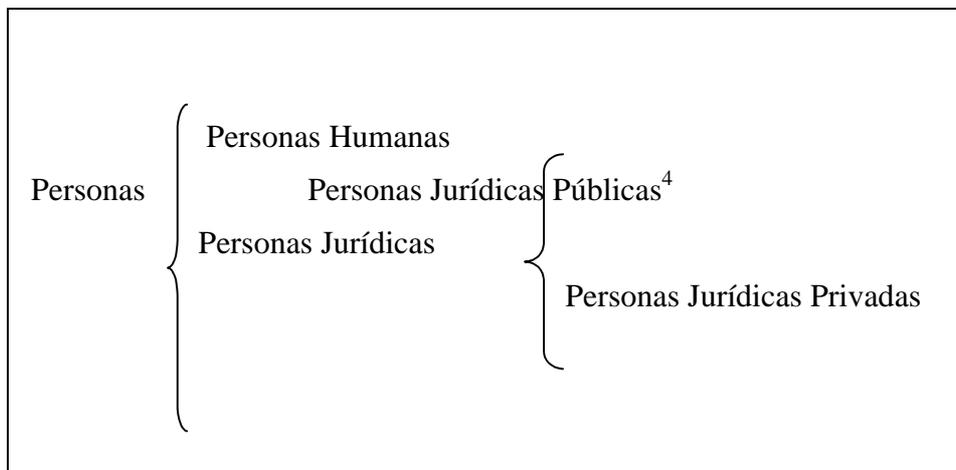
En el presente escrito profundizaremos el análisis de la parte pertinente al LIBRO PRIMERO: PARTE GENERAL. Título IV (Hechos y Actos jurídicos) Cap. V (Actos Jurídicos). Sección 7: CONTABILIDAD Y ESTADOS CONTABLES. (Arts. 320 a 331 y artículos relacionados - Arts.145 a 148.)

Destacamos la importancia de la nueva clasificación de personas porque sirve de base para identificar a los sujetos obligados y a los excluidos de llevar registros contables. Las personas jurídicas se subclasifican en personas jurídicas públicas y personas jurídicas privadas.

Teniendo conocimiento que han sido consultados para la redacción del nuevo código, profesionales de amplia trayectoria y experiencia en cuestiones contables, tales como el Dr. Enrique Fowler Newton (destacado autor y especialista en auditoría) y el Dr. Héctor Chyrikins (Perito Oficial de la CSJN³), destacamos que: “sus oportunas sugerencias y propuestas a la comisión de reformas de ninguna forma han sido tomadas en consideración” (Dell’Elce, 2012). Nos proponemos exponer la parte pertinente de la normativa sobre Contabilidad y Estados Contables que próximamente entrará en vigencia anticipando que, a las antiguas y necesarias reformas

³Corte Suprema de Justicia de la Nación

propuestas por los profesionales en Ciencias Económicas, aún no les ha llegado el tiempo de su implementación.



1. Sujetos obligados a llevar sistema de registro contable (teneduría de libros)

Son sujetos obligados a llevar registros contables:

- a) Personas jurídicas privadas⁵
 1. las sociedades;
 2. las asociaciones civiles;
 3. las simples asociaciones;

⁴Art. 146.Son personas jurídicas públicas:

a) el Estado nacional, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los municipios, las entidades autárquicas y las demás organizaciones constituidas en la República a las que el ordenamiento jurídico atribuya ese carácter;

b) los Estados extranjeros, las organizaciones a las que el derecho internacional público reconozca personalidad jurídica y toda otra persona jurídica constituida en el extranjero cuyo carácter público resulte de su derecho aplicable;

c) la Iglesia Católica.

⁵ Según Art. 148 Ley 26 994

4. las fundaciones;
5. las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas;
6. las mutuales;
7. las cooperativas;
8. el consorcio de propiedad horizontal;
9. toda otra contemplada en disposiciones de este Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento.

b) Personas que realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios.

2. Sujetos excluidos

(Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales.)

a) Las personas humanas que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas⁶ no ejecutadas u organizadas en forma de empresa.

b) Pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada jurisdicción local.

3. Modo de llevar los registros contables

a) Se debe emplear una base uniforme para registrar de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse, de modo que se permita la individualización de las operaciones y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras.

⁶Se consideran conexas las actividades dirigidas a la transformación o a la enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades (Art. 320).

b) Los registros deben estar respaldados en la documentación respectiva.

c) Los registros y documentación respaldatoria deben archivar en forma metódica permitiendo su localización y consulta.

4. Libros para llevar los registros contables.

4.1. Libros “indispensables”.

Son indispensables los siguientes libros:

- a) diario;
- b) inventario y balances;
- c) aquellos que corresponden a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que exige la importancia y la naturaleza de las actividades a desarrollar;
- d) los que en forma especial impone este Código u otras leyes.

Los libros indispensables deben permanecer en el domicilio de su titular.

4.2. Requisitos que deben cumplir los libros indispensables

4.2.1. Requisitos generales

Los Libros indispensables deben:

- a) estar encuadernados;
- b) ser individualizados⁷ en el Registro Público correspondiente;
- c) Se prohíbe:

⁷Tal individualización consiste en anotar, en el primer folio, nota fechada y firmada de su destino, del número de ejemplar, del nombre de su titular y del número de folios que contiene. (Art. 323).

1. Alterar el orden de los asientos.
 2. Dejar blancos que puedan utilizarse para intercalaciones o adiciones entre los asientos.
 3. Interlinear, raspar, emendar o tachar. Todas las equivocaciones y omisiones deben salvarse mediante un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error.
 4. Mutilar parte alguna del libro, arrancar hojas o alterar la encuadernación o foliatura.
 5. Cualquier otra circunstancia que afecte la inalterabilidad de las registraciones.
- d) Los libros y registros contables deben ser llevados del siguiente modo:
1. en forma cronológica y actualizada.
 2. sin alteración alguna que no haya sido debidamente salvada.
 3. en idioma y moneda nacional.
 4. podrán sustituirse los Libros⁸ mediante el empleo de ordenadores u otros medios mecánicos, magnéticos o electrónicos que permitan la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación excepto el Libro Inventarios y Balances.
- e) Deben permitir determinar al cierre de cada ejercicio económico anual la situación patrimonial, su evolución y sus resultados.
- f) Deben conservarse⁹ durante diez años desde la última anotación.

4.2.2. Requisitos específicos.

4.2.2.1. Requisitos del libro Diario

⁸ Previa autorización del Registro Público de su domicilio y con dictamen técnico de Contador Público. Aprobado el pedido debe transcribirse en el libro Inventario y Balances. (Art. 329)

⁹Excepto que leyes especiales establezcan plazos superiores (Art. 328)

- a) En el Libro Diario se deben registrar todas las operaciones relativas a la actividad de la persona que tienen efecto sobre el patrimonio.
- b) Las registraciones en el Libro Diario pueden realizarse individualmente o en registros resumidos que cubran períodos de duración no superiores al mes. En este último caso, los resúmenes deben surgir de anotaciones detalladas practicadas en sub-diarios, los que deben ser llevados en las formas y condiciones establecidas para los libros indispensables.
- c) El registro o Libro Caja y todo otro diario auxiliar que forma parte del sistema de registraciones contables integra el Libro Diario y deben cumplir las formalidades establecidas para el mismo.

4.2.2.2. Requisitos del libro Inventarios y Balances

En el Libro Inventarios y Balances deben asentarse los Estados Contables.

5. Disposiciones sobre los estados contables

- Todos los sujetos que lleven contabilidad (obligados o de modo voluntario) deben confeccionar sus Estados Contables al cierre de ejercicio.
- Los Estados Contables deben comprender como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultados.
- Los Estados Contables deben asentarse en el Libro Inventarios y Balances.

6. Documentación respaldatoria

- La documentación respaldatoria debe conservarse diez años desde su fecha de emisión. (Art. 328)

- El titular puede, previa autorización del Registro Público de su domicilio, conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin.

7. Los registros contables como medio de prueba

Los registros contables llevados en forma voluntaria u obligatoria según las formas y requisitos prescriptos, deben ser admitidos en juicio, como medio de prueba. La prueba es indivisible.

8. Contabilidad y teneduría de libros

La teneduría de libros es importante porque a los datos que surgen de hechos económico-financieros (contenidos en un soporte de entrada) los transforma en información útil para la toma de decisiones.

Esta técnica, asociada a la antigua imagen caricaturesca de los tenedores de libros, tan bien descrita por Sarlo (2014) en el epígrafe de este artículo, ha recibido el valioso aporte de los *software* de contabilidad que han contribuido a abreviar el tiempo de proceso de operaciones repetitivas y a evitar los errores que podían surgir de los registros manuales.

Sin embargo, la Contabilidad, va más allá de lo que se conoce como teneduría de libros. Fowler Newton (2004) diferencia las características de los términos analizados.

Mientras ésta [la teneduría de libros] se refiere solamente a los aspectos mecánicos del procesamiento contable (la transformación de datos en información) la contabilidad trata otras cuestiones (mucho más complejas) como la fijación de criterios para determinar:

- a) en qué medida se reconocerán los efectos de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda (inflación, deflación)
- b) qué activos y pasivos deben ser reconocidos por el sistema contable,
- c) cuándo reconocerlos,
- d) qué mediciones (en moneda) debe asignárseles:

1. en el momento de su reconocimiento,
 2. periódicamente, con motivo de la preparación de informes contables;
- e) cómo medir los resultados periódicos,
f) qué estados contables presentar a terceros,
g) qué informes de uso interno preparar,
h) cuáles deberían ser el contenido y la forma de cada uno de esos informes.
- Fowler Newton (2004: 20)

En el texto legal, recientemente modificado, se emplean los términos contabilidad y teneduría de libros como sinónimos, incurriendo en un error terminológico y conceptual.

9. Consideraciones finales

Los redactores del texto legal han confundido contabilidad con teneduría de libros empleándolos como sinónimos. Hacen referencia a “llevar contabilidad” o “llevar registros” como expresiones equivalentes e inclusive emplean confusamente los términos “Registro” y “Libro”.

Sobre los sujetos obligados, entendemos que las conocidas “empresas unipersonales” son ahora sujetos obligados a llevar registros contables y por lo tanto deberán preparar Estados Contables. Excepto que, por el volumen de su giro, esto resulte inconveniente. La autoridad local – se estima que será cada provincia- definirá dicho parámetro, que esperamos sea uniforme en todas las provincias del país.

Con relación a la excepción de llevar contabilidad - excepción no justificada- que comprende a las personas humanas que desarrollan profesiones liberales, “Los Estudios (...) formados por más de un titular o (que) tengan personal en relación de dependencia, están obligados a llevar “contabilidad”, ya que caerían dentro de la definición de empresa”. (Pozzi ,2013)

El Libro Mayor, que comprende todas las cuentas del Plan de cuentas que han tenido débitos y/o créditos durante el ejercicio, no resulta incluido específicamente como libro obligatorio.

Nos resulta apropiado el empleo del término “Individualización” (Art.323) de los libros en remplazo de “rubricación”, término obsoleto, que confusamente igual es mencionado en el texto legal (Arts. 320 y 323). Entendiendo por “Individualización” la habilitación para uso de los libros que consiste en, anotar en el primer folio, nota fechada y firmada de su destino, el número de ejemplar, del nombre de su titular y del número de folios que contiene. Dicha individualización se realizará en el Registro Público.

En cuanto al nombre dado al Libro Inventarios y Balances advertimos una inconsistencia. “Si los redactores de la norma, acertadamente emplean la expresión Estados Contables, tal como se cita en el Art. 326, hubiera sido más apropiado llamar al libro “Estados Contables e Inventarios” (Pozzi, 2013).

La norma requiere la transcripción de los Estados Contables omitiendo indicar la inclusión de los inventarios (detalle analítico) de la composición de los rubros del activo y pasivo relacionados con los estados transcriptos. También se omite indicar que los Estados Contables deben elaborarse siguiendo las normas técnicas contables emitidas por los organismos de profesionales en Ciencias Económicas y que deben contar con el correspondiente informe de auditoría de contador público independiente. Tampoco se hace mención expresa al método de registro tradicional denominado “partida doble”.

El análisis realizado pone de manifiesto una legislación que, si bien introduce un nuevo ordenamiento, no ha considerado cuestiones observadas, desde hace mucho tiempo y en reiteradas ocasiones, por los profesionales en Ciencias Económicas que desempeñan un rol protagónico en la aplicación de dichas normas.

Referencias bibliográficas

CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACION. Ley 26.994.Arts.148; 320 a 331.

<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/norma.htm>

DELL'ELCE, Q. (2012) Comentario referido al nuevo ordenamiento normativo proyectado sobre la temática de los registros y estados contables establecido en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación en

www.econ.uba.ar/www/servicios/biblioteca/.../DELL%20ELCE_R34.pdf

FOWLER NEWTON, E. (2004) Contabilidad básica. 4ta Edición Buenos Aires.

La Ley.

POZZI, A. (2013) El sistema de registro contable y el proyecto de unificación de códigos. Revista Enfoques de Contabilidad y Auditoría. Editorial La Ley. Nro 3. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

SARLO, B (2014). VIAJES: DE LA AMAZONIA A MALVINAS. Ciudad autónoma de Buenos Aires. Seix Barral.