

**INFORME FINAL DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN
Y DESARROLLO (PID) N° 3.415/92**

Proyecto aprobado por el Directorio del CONSEJO NACIONAL DE INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS Y TÉCNICAS (CONICET) de la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Presidencia de la Nación Argentina por Resolución N° 1.229 del 03 de agosto de 1993.

Director del Proyecto:

Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público
CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Título del Proyecto:

**"ENFOQUE MULTIPARADIGMÁTICO DE LA CONTABILIDAD:
MODELOS, SISTEMAS Y PRÁCTICAS DEDUCIBLES PARA
DIVERSOS CONTEXTOS"**

31 DE MARZO DE 1997

Nómina de Investigadores Intervinientes en el Proyecto:

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público, Profesor Titular (1992/96)

LUISA FRONTI DE GARCÍA

Doctora en Ciencias Económicas y Contadora Pública, Profesora Titular (1992/96)

MARÍA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ

Contadora Pública, Profesora Adjunta (1992/96).

Personal de Apoyo

ANDRÉS SHOCRON

Contador Público (1992)

PATRICIA MIRIAM KWASNYCIA

Contadora Pública (1992/96)

MARÍA ROSA FELELLA

Contadora Pública (1992/94)

GUSTAVO GNUS

Contador Público (1994)

MIGUEL MARCELO CANETTI

Contador Público (1994/96)

NILDA HEBE FURMAN

Contadora Pública (1996)

SERAFINA FARINOLA

Contadora Pública (1996)

Becarios

MARIO RAÚL PIÑA

Contador Público (1992/95)

JUAN MARTÍN CARRATALÁ

Contador Público (1992/93)

INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

Contadora Pública y Licenciada en Administración (1994/96)

NÉSTOR PABLO LAVERGNE

Licenciado en Economía (1996)

CAPÍTULO Nº 20:

**PRIORIDAD DE LOS SISTEMAS CONTABLES
SOCIETARIOS RESPECTO A LOS INFORMES
CONTABLES PERIODICOS**

1.- INTRODUCCION

Al considerar el sub-tema propuesto: "Contabilidad societaria y nuevas técnicas de registración" hemos pensado que era una cuestión interdisciplinaria de mucha envergadura desde el punto de vista de los contadores, de la práctica contable y de las diversas teorías contables.

Para nosotros la Contabilidad no puede estudiarse en forma aislada, separada de las otras disciplinas con las que presenta solapamientos. En esto tenemos principalmente en cuenta a la Administración, el Derecho y la Economía.

A pesar de ello, el tema exige un esfuerzo profundo de los contadores, pues la tradición los ubica principalmente en los aspectos de emisión de informes más que en el diseño de los sistemas contables particulares que alimentan la toma de decisiones cotidianas de las empresas y las sociedades.

La técnica de registración no puede verse reducida a un elemento suelto del mecanismo empresarial contable; consideramos muy importante analizar a fondo a cada uno de los componentes de los sistemas contables particulares para poder relacionarlos con los destinatarios de la tarea contable.

Hace tiempo que la relación entre la Contabilidad y sus sistemas contables y el Derecho y sus normas positivas debe fortalecerse, renovarse y brindar mejores servicios a los usuarios de la tarea contable.

No privilegiamos al contador y su tarea sobre el miembro de la sociedad que informa y el restante miembro de la sociedad o tercero que recibe la información, este triángulo es lo que debemos analizar para efectuar propuestas útiles.

2.- EL CASO DE LA LEGISLACION SOCIETARIA ARGENTINA

La sección IX del Capítulo I Disposiciones Generales de la ley argentina de sociedades comerciales trata el tema "De la documentación y de la Contabilidad".

Si efectuamos el análisis de los artículos respectivos (61 al 73) encontramos que se trata principalmente de Balance (extenso artículo 63 con 22 incisos); Estados de Resultados (art. 64 con 18 tópicos diversos); Notas complementarias (art. 65 con 18 incisos varios) y Memoria (art. 66).

En cambio, en materia de sistema de registraci3n contable solamente propone una eventual modificaci3n al art. 53 del C3digo de Comercio que se entendera como fuente al respecto a trav3s de su Capitulo III De los libros de comercio (arts. 43 a 67).

Si se comparan ambos resulta que, actualmente, las sociedades deberian:

a) "Tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme y de la que resulta un cuadro veridico de sus negocios y una justificaci3n clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registraci3n contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentaci3n respectiva". (art. 43)

b) Llevar indispensablemente los libros:

Diario

Inventario y Balances (art. 44)

y otros necesarios.

c) Puedan reemplazar los libros, salvo el de Inventario y Balance, por ordenadores, medios mec3nicos o magn3ticos con autorizaci3n previa de la autoridad de control pero se reitera "el sistema de contabilizaci3n debe permitir la individualizaci3n de las operaciones, las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificaci3n con arreglo al art. 43 del CC." (art. 61 LSC)

d) Pero el art. 44 del CC insiste en el sistema contable al decir:

"... deber3 llevar los libros registrados y la documentaci3n contable que correspondan a una adecuada integraci3n de un sistema de contabilidad (subrayado nuestro) y que le exijan la importancia y la naturaleza de sus actividades de modo que de la contabilidad y documentaci3n resulten con claridad los actos de su gesti3n y su situaci3n patrimonial."

e) En el tema de los informes contables de fin de ejercicio el CC lo trata en forma somera y la LSC establece normas mucho m3s detalladas.

En resumen:

- obligaciones concretas en materia de informes contables peri3dicos.

- normas arcaicas en materia de "libros" (sic) de comercio y sin embargo reclamo de un adecuado sistema contable.

Nos encontramos con que la legislación mencionada hace gran énfasis en detallar los componentes de los informes periódicos pero no profundiza de igual forma en lo que creemos que es más importante, o sea el sistema contable de cada sociedad. Y, respecto a este último, solamente reitera antiguas tradiciones que privilegian los libros, su foliación y caracteres formales y no habla para nada de cómo debe ser el sistema contable y cada uno de sus componentes.

3.- LOS COMPONENTES DE LOS SISTEMAS CONTABLES Y LOS USUARIOS DE LA INFORMACION

La tarea contable se efectúa para servir a personas que desean información sobre sus derechos y obligaciones (aspectos jurídicos) sobre la riqueza y la renta (aspectos económicos) y sobre las virtudes y defectos de la gestión para el logro de objetivos organizacionales (aspectos administrativos). Estos seres humanos pueden estar dentro o fuera de la sociedad.

Para esa demanda continua no podemos conformarnos con estados contables anuales o, a lo sumo trimestrales o mensuales: las oportunidades de toma de decisiones por los usuarios de los datos contables no tienen ninguna regularidad. Por eso nuestro énfasis en el sistema contable y su clara reglamentación en materia societaria.

En 1984 (1) el Instituto Técnico de Contadores Públicos de la Argentina ya proponía una ley que derogara los aspectos del Código de Comercio y la Ley de Sociedades Comerciales argentinas vinculadas al tema para reemplazarlas por una ley que obligara a toda persona física o jurídica de carácter público o privado, a llevar un sistema contable.

Para eso exigía que se utilizase un interesante Libro de sistemas Contables así detallado (2):

"En el libro Sistema Contable deberá consignarse una explicación de la organización y características del sistema contable establecido por el ente y sus eventuales modificaciones, las cuales deberán ser registradas dentro del plazo establecido en el artículo noveno (demora mayor de 30 días). Dicha descripción deberá contener, como mínimo, la siguiente información:

- a) Detalle de los registros, medios, métodos y elementos utilizados.

b) Un esquema descriptivo del flujo de las registraciones y de procesamiento correspondiente a las informaciones contables.

c) Sistema de archivo de la documentación justificativa respaldatoria.

d) Plan de cuentas con su pertinente codificación, si la hubiese.

e) Manual de cuentas o imputaciones contables, si existiese.

f) Centros de costos, si existiese.

La explicación a que se refiere el primer párrafo del artículo siete (e presente artículo), deberá estar avalada por contador público independiente, quien dictaminará si el sistema adoptado se ajusta a derecho, es confiable y seguro y su descripción es razonable. Este dictamen deberá ser transcrito en el Libro Sistema Contable. En el dictamen del auditor o en la certificación literal de los estados contables anuales o intermedios, el contador público expresará si el sistema vigente al cierre se ajusta a derecho, es confiable y seguro, e informará los folios del Libro Sistema Contable en que figuren los dictámenes mencionados en el párrafo anterior."

A pesar de significar un progreso, este proyecto es criticable porque mantiene la normativa de exigir por lo menos tres libros, no aprovechando lo propuesto por el artículo 61 de la LSC, pero tiene la ventaja de exigir un sistema integrado y de comenzar a desarrollar sus elementos componentes.

En 1991, publicamos un trabajo, presentado en 1991 a la XIX Conferencia Interamericana de Contabilidad, en el cual concretábamos los elementos componentes de los sistemas de información contable así (3):

1. Registros Contables.

2. Métodos de Registración.

3. Medios de Registración.

4. Plan de Cuentas.

5. Manual de Cuentas.

6. Archivo de documentación

7. Controles.

8. Informes a emitir."

Allí se definía a cada uno de los componentes y consideramos necesario que los socios de cada empresa tomen conciencia de lo que son y para que sirvan de modo que la legislación se refiera expresamente a cada uno de ellos para que los puedan utilizar.

4.- LOS REGISTROS CONTABLES

Como señala Fowler Newton son (4) "los elementos en donde se registran datos contables y se almacenan saldos u otras informaciones utilizables para la preparación de informes contables."

Si ampliamos el concepto de registro contable podremos decir (5):

"Dentro de la estructuración de las bases de datos que se plantean como objetivo, los registros serán cada uno de los elementos integrantes de dichas bases; cada registro, posee una serie de atributos (campos), que almacenan datos de índole cuantitativa y cualitativa, siendo posible el acceso a los mismos desde distintos ángulos de interés (por ejemplo código, fecha, nombre, etc.). Es decir que el orden en que quieran ser recuperados será determinado por el usuario de la información, independizándose éste de la forma en que los mismos han sido guardados. Lo que tradicionalmente se denominan registros contables - el mayor, el diario, etc. - surgen en este enfoque como información de salida, resultante del procesamiento de datos de entrada, almacenados en registros contenidos en las bases de datos de los distintos sistemas."

De este modo, los registros contables son piedra angular del sistema contable y se corresponden a diversas tecnologías posibles en materia ingenieril de programación.

5.- METODOS DE REGISTRACION

Como no nos vamos a restringir exclusivamente a registrar transacciones sino todos los hechos de la sociedad y su entorno que sean necesarios para alguna toma de decisiones de personas de la sociedad y de terceros, propondremos métodos variados que no consistirán exclusivamente en el tradicional método de partida doble.

Por ejemplo, siguiendo con un profesor español contemporáneo, podremos decir (6):

"Todos los sistemas de información contable basados en la partida doble deben ser rediseñados para operar en base a modelos contables que sustituyan a los actuales planes de cuentas y dejar con ello, de ser sistemas de información ineficientes."

De este modo, surgen variados métodos de registración posibles, por lo cual no es conveniente que la legislación designe uno de ellos como recomendable. Así Mallo Rodríguez nos ofrece (7):

- "a) la contabilidad registrada por grafos;
- b) la contabilidad matricial;
- c) la contabilidad multidimensional; y
- d) la contabilidad funcional."

6.- MEDIOS DE REGISTRACION

Este es el elemento tecnológico que al ir evolucionando va produciendo consecuencias en los restantes componentes del sistema de información contable.

Como señala Trassens (8):

"La tecnología informática actual es el resultado de una compleja evolución de máquinas mecánicas, electromecánicas y mecánicas generadas por diferentes fabricantes durante un siglo."

"Desde que en las empresas se instalaron los primeros sistemas de procesamiento electrónico de datos, los responsables de la registración y el control de las operaciones contables y financieras se han visto involucrados con los computadores. Por otra parte, los analistas contables reciben la información requerida para los estudios contables desde los sistemas y archivos procesados en los centros de cómputos. Cada vez más contadores se apoyan en los sistemas de contabilidad automatizada para realizar su trabajo. Adicionalmente, quienes ejercen como auditores deben enfrentar una nueva realidad. Los discos, disquetes y otros soportes electrónicos están reemplazando los elementos de prueba utilizados en cualquier evaluación de control interno. Las pistas tradicionales de auditoría van desapareciendo. Hay empresas que no usan más papeles, sino trabajan sobre teclados y pantallas sensibles a la escritura manual, generando documentos que fluyen por redes de comunicación alámbricas e inalámbricas. En estos casos, las registraciones son totalmente electrónicas y

sólo quienes conocen la ingeniería que está detrás de los sistemas pueden saber dónde se almacena físicamente la información."

Consideramos que los medios electrónicos de procesamiento de datos han revolucionado la tarea contable y permiten un mejor servicio a través, fundamentalmente, de:

- a) exactitud;
 - b) economía;
- y
- c) rapidez.

En el caso de sistemas interactivos, sosteníamos, en 1982 (9):

"Si decimos que los sistemas interactivos son 'aquellos en los cuales un usuario genera una unidad de información en una terminal, ésta se transmite a un procesador donde los datos se procesan, procediéndose a la consulta de archivos, y los resultados se transmiten inmediatamente de retorno a la terminal de origen, permitiendo tomar decisiones al usuario del sistema antes de ingresar la próxima información y volver a iniciar el círculo', luego observamos:

- a) desaparece el sector de cómputo como intermediario obligado entre el equipo y el usuario;
- b) aparecen las terminales, antes combinaciones de máquinas de escribir e impresora y ahora pantallas de video que coexisten con impresoras;
- c) se multiplica el número de terminales y se ubican geográficamente donde sea necesario; y
- d) se crea un diálogo entre el procesador y el usuario y aquél motiva a éste a tomar decisiones."

7.- PLAN DE CUENTAS

Partiendo de la definición clásica de plan de cuentas como un ordenamiento de las unidades contables o cuentas, nos interesa su codificación de forma que permita recuperar información según los diversos niveles de agregación que se pretenda y de acuerdo con los distintos tipos de agrupaciones en función de las necesidades de información.

En los países en que se propone un plan general de cuentas para todas las empresas, surgen luego las adaptaciones a los diversos ramos de actividad y se admite la creación de cuentas por cada empresa o sociedad. Así, el último Plan General de Contabilidad de España indica que (10) "Hay que advertir la posibilidad de que el nuevo Plan General de Contabilidad presente algunos vacíos, puesto que una obra de tal naturaleza dirigida a la empresa como principal protagonista del mundo de los negocios, no puede abarcar el casuismo tan rico y tan variado que condiciona la actividad. Por tanto, al dictado de una elemental previsión, las empresas dispondrán de facultad para cubrir los eventuales vacíos del texto, utilizando para ello las reglas técnicas más afines deducidas de los principios que informan el Plan."

El llamado Cuadro de Cuentas resulta, luego, ser de aplicación facultativa por parte de las empresas aunque se aconseje utilizar denominaciones similares para facilitar los informes periódicos denominados en España Cuentas Anuales.

8.- MANUAL DE CUENTAS

Esto sería la explicitación de los procedimientos de registración. Fowler Newton al respecto indica (11) que "la tarea de organizar sistemas contables implica tomar decisiones sobre cuestiones como éstas:

f) conveniencia o inconveniencia de que el plan de cuentas sea complementado con instrucciones sobre el manejo de cada cuenta y los casos en que cada una de ellas debe ser utilizada (elementos que junto con el plan, pueden integrar un manual de procedimientos contables)".

Y señala claramente que la responsabilidad de esta organización es tarea de contadores públicos y de licenciados en administración. Fuertemente, dice que (12) "se equivocan quienes confunden el diseño de sistemas administrativos (nosotros diríamos administrativo-contables) con el desarrollo de programas de computación y encargan el primer trabajo a quienes sólo tienen condiciones para encarar el segundo" y en nota al pie de página remarca "los equipos de Procesamiento Electrónico de Datos y el software estándar disponible sólo son herramientas al servicio de quienes diseñan los sistemas administrativos y contables."

9.- ARCHIVO DE DOCUMENTACION

Este aspecto del sistema contable societario aparece descuidado en la realidad de cada día pero lo consideramos esencial su adecuada planificación.

REFERENCIAS

- (1) FEDERACION ARGENTINA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS, "XV ANIVERSARIO DEL INSTITUTO TECNICO DE CONTADORES PUBLICOS" - EDICIONES MACCHI - BUENOS AIRES - 1984 - INFORME N° 27 - PAGINAS 401 A 416.
- (2) IDEM PAGINA 415.
- (3) GARCIA CASELLA, CARLOS LUIS Y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, MARIA DEL CARMEN, "UN SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE INTEGRADO PARA APLICAR A LAS PYMES" - EN REVISTA ALTA GERENCIA - AÑO 1 - TOMO 1 - PAGINAS 203 A 222 - DICIEMBRE 1991 - BUENOS AIRES.
- (4) FOWLER NEWTON, ENRIQUE, **ORGANIZACION DE SISTEMAS CONTABLES CONTABILIDAD MODERNA** - BUENOS AIRES - 1983 - PAGINA 29.
- (5) IDEM QUE EN (3) - PAGINA 210.
- (6) GARCIA GARCIA, MOISES, **PRINCIPIO DE LA INEFICACIA TECNICA DE LOS SISTEMAS DE INFORMACION CONTABLE QUE OPERAN EN BASE A LA PARTIDA DOBLE** - UNIVERSIDAD AUTONOMA DE MADRID - 1994 PAGINA 9.
- (7) MALLO RODRIGUEZ, CARLOS, **CONTABILIDAD ANALITICA** - INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS - MADRID - ESPAÑA 1991 - PAGINA 104 Y SIGUIENTES.
- (8) FRONTI DE GARCIA, LUISA Y VIEGAS, JUAN CARLOS, **PRACTICA PROFESIONAL DEL CONTADOR** - EDICIONES MACCHI - BUENOS AIRES 1994 - PAGINA 45.
- (9) GARCIA (CASELLA), CARLOS LUIS, "¿COMO SE BENEFICIAN LOS ESTADOS CONTABLES POR LA EXISTENCIA DE SISTEMAS INTERACTIVOS DE INFORMACION" - EN ANALES DE LAS TERCERAS JORNADAS NACIONALES DE SISTEMAS DE INFORMACION - EDICIONES MACCHI - BUENOS AIRES - 1982 - PAGINAS 263 A 264.
- (10) INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS, **PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD** - MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA - MADRID - 1991 - PAGINA 31.
- (11) FOWLER NEWTON, ENRIQUE, **CONTABILIDAD BASICA** - EDICIONES MACCHI - BUENOS AIRES - 1992 - PAGINA 132.
- (12) IDEM PAGINA 133.
- (13) CITADO EN 3, PAGINA 211.
- (14) CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS (CECYT), **RESOLUCIONES TECNICAS 4 A 10** - FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS - ROSARIO - 1993 - PAGINA 91.
- (15) IDEM PAGINA 92.

ÍNDICE GENERAL DE LA OBRA

INDICE

0. - Introducción.
1. - La escuela anglosajona de Contabilidad y su tratamiento en el libro "Replanteo de la Técnica Contable" (1980).
2. - El irafío dado a la doctrina europeo-continental en el libro "Replanteo de la Técnica Contable" (1980)
3. - El trabajo de Sanders, Hatfield y Moore (1939).
4. - Comentario sobre el libro "The Economics of Accountancy" - de John B. Canning (1929).
5. - Naturaleza de la Contabilidad.
6. - El dominio o universo del discurso contable.
7. - Un aporte a la investigación empírica: utilidad de los cambios introducidos por la Resolución General Nº 195 de la Comisión Nacional de Valores.
8. - Problemas de Mattessich y sus hipótesis.
9. - Problemas derivados de los supuestos de Chambers. (1969)
- 10.- Comentarios al autor colombiano Régulo Millán Puentes (1992)
- 11.- Comentarios al autor brasileño Antonio López de Sá (1992)
- 12.- La capacidad informativa de los estados contables según los modelos contables patrimoniales implícitos.
- 13.- Aproximaciones a los modelos contables gerenciales.
- 14.- Formación y actuación del contador gerencial.
- 15.- Requerimientos acerca de los Estados Contables Propyectados.
- 16.- La Contabilidad Ecológica para la determinación de los resultados.

- 17.- La Contabilidad del Medio Ambiente como parte de la Contabilidad Social No-Económica.
- 18.- La Teoría Contable y los Modelos Contables Gerenciales.
- 19.- Caminos a recorrer para la revisión y emisión de Normas Contables en un contexto de integración regional.
- 20.- Prioridad de los sistemas contables societarios respecto a los informes contables periódicos.
- 21.- La Contabilidad Gubernamental como rama de la Ciencia Contabilidad
- 22.- Consideraciones académicas respecto a la normativa contable resuelta por Resolución Nº 25 del Secretario de Hacienda de la Nación Argentina.
- 23.- Investigación empírica respecto a normas del B.C.R.A.: la 2.160.
- 24.- Informe sobre el Statement AAA 1966.
- 25.- Informe sobre la Teoría Contable y la aceptación que merece AAA 1977.
- 26.- Las normas contables argentinas y las del I.A.S.C.
- 27.- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos de Norteamérica (U.S. - G.A.A.P.).
- 28.- Plan General de Contabilidad de España (1980)
- 29.- Introducción a las Directivas de la Comunidad Económica Europea.
- 30.- Relevamiento de Contabilidad Ambiental.
- 31.- Trabajos de investigación presentados a Congresos, Jornadas, etc.; publicados e inéditos en vías de publicación.
- 32.- Conclusiones y propuestas para el futuro.