

Capítulo XIX. — DOCUMENTACION Y CONTABILIDAD	279
1. <i>Libros obligatorios</i>	279
2. <i>Método de contabilidad</i>	280
3. <i>Periodicidad</i> ,	280
4. <i>Estados contables</i>	281
5. <i>Utilización de medios mecánicos</i>	283
<i>Normas relativas a documentación y contabilidad</i>	288
<i>Bibliografía especializada</i>	288

Capítulo XIX

DOCUMENTACION Y CONTABILIDAD

SUMARIO: 1. Libros obligatorios. 2. Método de contabilidad. 3. Periodicidad. 4. Estados contables. 5. Utilización de medios mecánicos.

La Sección IV - *De la documentación y contabilidad* - regula en los artículos 61 a 65 las normas que rigen en materia de presentación de estados contables de las sociedades por acciones. En los artículos 61 y 62 se establecen los principios generales sobre la forma de llevar la contabilidad, libros obligatorios, posibilidad de empleo de medios mecánicos u otros para la registración de las operaciones sociales y normas de carácter general referidas a la exposición de partidas o montos según su importancia relativa.

1. LIBROS OBLIGATORIOS

Respecto de los libros obligatorios remite a lo normado en el Código de Comercio (art. 44), con la atenuación de la obligatoriedad de las registraciones en el libro Diario, al permitir que los asientos se efectúen en forma global y que no comprendan períodos mayores de un mes.

2. METODO DE CONTABILIDAD

La ley no exige la observancia de un determinado método de contabilidad, de la lectura del articulado que trata el tema no surge pauta alguna sobre el método contable; tampoco da normas para el relevamiento ni para la valuación del patrimonio de la sociedad. Lo mismo puede decirse de la Resolución N° 1/73 de la I.P.G.J. de la Capital Federal —cuyo modelo tipo en determinado período fue de aplicación, o al menos adoptado en todo el país—, que en sus *Instrucciones y Normas Generales* (punto III) establece que “el requerimiento del modelo tipo no supone la aplicación de determinado régimen contable” (1).

Entendemos que, sin referirse específicamente al tema, la ley sostiene la aplicación del método de la partida doble, y ello es así por las siguientes razones:

- a) Por la exigencia de presentación del Estado de Resultados, puesto que la cuenta de Ganancias y Pérdidas es propia de dicho método;
- b) porque en el artículo 61 se hace mención a que el método de contabilización ha de permitir la individualización de las cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación, lo que sólo es posible con la utilización del libro Mayor, propio de este sistema.

3. PERIODICIDAD

En cuanto al período que deben abarcar o la periodicidad con que deben ser confeccionados, el artículo 62 da el principio general al exigir que las socieda-

(1) Resolución N° 1/73 de la IGPJ de Capital Federal - Instrucciones.

des por acciones presenten los estados contables *anuales* regulados por los artículos 63 a 65, que se complementa con las disposiciones del artículo 68 que señala que no pueden aprobarse ni distribuirse dividendos que no provengan de ganancias resultantes de estados contables confeccionados de acuerdo con la ley (es decir anuales) y 234 que establece que la Asamblea Ordinaria debe ser convocada dentro de los cuatro meses del cierre del ejercicio para considerar y resolver sobre la aprobación de los estados contables que someta a su decisión el directorio.

La conclusión no puede ser otra que los estados contables deben confeccionarse al finalizar cada ejercicio y que cada ejercicio comprende un período de doce meses.

4. ESTADOS CONTABLES

Los estados contables básicos, son :

1. Balance General.
2. Estado de Resultados.
3. Estado de Resultados Acumulados.
4. Estado de Origen y Aplicación de Fondos, exigencia que rige solamente para las sociedades incluidas dentro del artículo 299.

Estos deben ser complementados con los siguientes cuadros anexos y notas :

a) *Notas complementarias* referidas a :

- Bienes de disponibilidad restringida.
- Activos gravados.
- Criterio de valuación de los bienes de cambio.

- Procedimiento adoptado para la revaluación o devaluación de activos.
- Cambios en los procedimientos contables o de confección de los estados contables, respecto al ejercicio anterior.
- Acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio que pudieran modificar significativamente los estados contables cerrados en esa fecha.
- Resultados de operaciones con sociedades controladas, vinculadas o controlantes.
- Restricciones contractuales a la distribución de ganancias.
- Monto de avales y garantías a favor de terceros.

b) *Cuadros Anexos* referidos a:

- Bienes de Uso.
- Bienes Inmateriales.
- Inversiones en títulos valores y participaciones en otras sociedades.
- Previsiones y Reservas.
- Costo de las mercaderías o productos vendidos.
- Activos y pasivos en moneda extranjera.

c) *Memoria*.

Las autoridades de control han dictado normas adoptando modelos de presentación de estados contables, tales como la Resolución N° 1/73 de la I.G.P.J. de Capital Federal, la Resolución N° 25/77 de la Dirección de Personas Jurídicas del Chubut, la Resolución número 68/73 de la I.G.P.J. de Tucumán, el Decreto 3634/76 de la Inspección General de Sociedades de Mendoza.

Los organismos profesionales también han dispuesto fórmulas de cumplimiento obligatorio para los profesionales que nuclean. No obstante, varias autoridades de control las han adoptado. Tales, la Resolución Técnica N° 1 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos, organismo dependiente de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, en el caso de la Provincia de Santa Fe donde la I.G.P.J. por Resolución N° 38/76 acepta la presentación de este modelo. El Consejo Profesional de Ciencias Económicas estableció el cumplimiento obligatorio para los profesionales matriculados en la provincia.

De acuerdo con este modelo, son estados contables básicos:

1. Estado de Situación patrimonial.
2. Estado de Resultados.
3. Estado de evolución del patrimonio neto (Capital, Reservas y otros resultados acumulados).
4. Estado de origen y aplicación del capital de trabajo (²).

5. UTILIZACION DE MEDIOS MECANICOS

La ley ha incorporado como novedad (art. 61) la posibilidad del empleo de medios mecánicos para el registro de las operaciones mercantiles admitiendo de esta manera, aunque parcialmente —ya que en la Exposición de Motivos alude a que no se consideró oportuno permitirlo en forma amplia como es práctica en los países anglosajones— los modernos sistemas de contabilización, respondiendo ello también a una necesidad práctica.

(²) Resolución Técnica N° 1 del CECYT - Instrucciones.

Empero, su empleo está restringido a la autorización del Juez de Registro, quien la otorga por resolución fundada en dictamen de la autoridad de contralor, pudiendo prescindir de este dictamen cuando ya hubiere antecedentes de su utilización, el que servirá de fundamento. En todos los casos el procedimiento se inicia con la petición formulada por la sociedad.

Estos medios mecánicos de registración reemplazarán o complementarán los libros a que refiere el artículo 44 del Código de Comercio, con excepción del Inventario y Balances y del Diario, que debe conservarse con asientos globales que no comprendan períodos mayores de un mes. Con ello se introduce una modificación al artículo 45 del Código de Comercio tendiente a agilizar la obligatoriedad de las registraciones diarias, posibilitando que éstas se efectúen con asientos globales mensuales, quedando aquéllas a cargo de los medios mecánicos que se autorizaren (3).

Pero, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 43 del Código de Comercio, la ley exige que el método de contabilización debe permitir la individualización de las operaciones y su posterior verificación, como también sus cuentas deudoras y acreedoras, lo que significa que la registración con asientos globales y mensuales en el Diario, para que tengan validez y eficacia probatoria, deben contar con el respectivo respaldo documental. Este libro, se convierte de esta manera en una especie de índice que atribuiría a la documentación que se sintetiza en los asientos globales, una presunción de sinceridad (4).

Es por ello que, dada la relevancia que tienen las registraciones contables como medio de prueba, la fi-

(3) FARGOSI, Horacio P., *Documentación y Contabilidad en la Ley de Sociedades Comerciales*, en *Estudios de Derecho Societario*, p. 88.

(4) FARGOSI, *ob. cit.*

jeza del asiento global se ratifica en consideración a que siempre deberá existir el respaldo documental que exige el artículo 43 del Código de Comercio, obviamente aplicable. En consecuencia, los libros por los que puede solicitarse autorización para el empleo de medios mecánicos u otros (la ley no aclara ni define a cuáles se refiere con la expresión “u otros”), según la práctica generalizada actual basada en el empleo del método denominado “centralizador”, que consiste en la apertura del libro Diario en tantos Subdiarios (Caja, Deudores Varios, Acreedores Varios, Obligaciones a Pagar, Cuentas por Cobrar, Operaciones Bancarias, etc., a modo de ejemplo) como sean necesarios de acuerdo a la naturaleza e importancia de las operaciones, y siendo obligatorios e indispensables el Inventario y Balances y el Diario (éste con la flexibilidad que introduce el artículo 61 de la ley), resulta que son los denominados Subdiarios.

El reconocimiento y ventajas del método centralizador son innegables y la jurisprudencia ha receptado esta práctica cuando ha expresado que los libros auxiliares son libros de comercio como todos los que refieren a la contabilidad y permiten apreciar debidamente el giro de los negocios ⁽⁵⁾ y que cuando las operaciones comerciales a registrar son importantes, numerosas o complejas no es posible llevar un Diario único minuciosamente, siendo lícito efectuar las anotaciones en varios libros complementarios ⁽⁶⁾.

Generalmente, los medios mecánicos consisten en la utilización de máquinas de contabilidad de registro directo, unitario o computadoras electrónicas, efectuán-

⁽⁵⁾ C. Fed. Cap. del 13-5-1935, J. A., 50, p. 409, citado por ANAYA-PODETTI, *Código de Comercio y leyes complementarias*, t. II p. 22.

⁽⁶⁾ Cám. 2ª C. C. La Plata del 22-11-1957, DJBA 53, p. 226, citado por ANAYA-PODETTI, *Código de Comercio y leyes complementarias*, t. II, p. 28.

dose las registraciones en hojas movibles que, previamente numeradas y rubricadas por el Juez de Comercio, son encuadradas constituyendo los Subdiarios que han de servir de base para la registración sintética en el Diario.

Con el objeto de unificar la documentación que deben presentar las sociedades que soliciten autorización para el empleo de medios mecánicos u otros, la I.G.P.J. de la Capital Federal ha dictado las Resoluciones números 3 y 4 del año 1974 (t. o. 1.12.9 y 1.12.10) donde, a fin de analizar el sistema a utilizar, requiere:

- a) Una exposición amplia del sistema por el que se solicita autorización y sus diferencias con el sistema anterior, a lo que agregará un diagrama ejemplificando su uso.
- b) Designación precisa de los libros donde se efectuarán las registraciones, como también modelos de las hojas donde se efectuarán éstas.
- c) Demostración de que el método permite la individualización de las operaciones, las cuentas deudoras y acreedoras y su verificación con la documental de respaldo.
- d) Demostración técnica del grado de inalterabilidad de las registraciones, considerando que son sistemas aceptables aquellos en los que las registraciones se efectúan en hojas de papel consistente (mínimo 20 grs.), con tinta indeleble según surjan del procesamiento en máquinas de registro directo, unitario o computadoras electrónicas. Respecto de la rubricación de las hojas en las que se efectuará la contabilización, se admiten dos alternativas:
 1. Rubricación previa a la utilización, en cuyo caso las hojas serán previamente numeradas y selladas.

2. Rubricación posterior a su utilización, siempre que sean presentadas dentro de los veinte días corridos posteriores al último día del mes a que corresponden las registraciones.

Esta facultad de la autoridad de control es de aplicación no sólo en la Capital Federal, sino también en aquellas provincias en las que las funciones registrales corresponden al organismo administrativo por imperio de las disposiciones de la ley 21.768.

En la provincia de Santa Fe, en la que se mantiene el doble control de legalidad de las sociedades por acciones, se aplica el procedimiento dispuesto por el artículo 61 de la ley, es decir que la autorización la solicitan las sociedades al Juez de Registro, quien previo dictamen de la I.G.P.J. sobre la viabilidad del sistema propuesto resuelve, siendo en todos los casos en las hojas sueltas o "sábanas" donde constará la registración, previamente selladas, foliadas correlativamente y rubricadas.

NORMAS RELATIVAS A DOCUMENTACION Y CONTABILIDAD

MEDIOS MECANICOS

Capital Federal: Res. 3/74 y 4/74 (TO 1.12.9 y 1.12.10).

ESTADOS CONTABLES

Capital Federal: Res. 1/73 (TO 1.12.1); Res. 20/72 (TO 1.12.4.)
TO 1.12.5.; TO 1.12.11.

Santa Fe: 192/74, A. VII, B) y Res. 38/76.

Buenos Aires: Disp. 21/76.

Córdoba: Res. 82/73.

Mendoza: Dec. 3634/76 deroga Dec. 2338/73.

Entre Ríos: Res. 3/72 y Res. 1/73.

Tucumán: Res. 68/73.

Chaco: Res. 46/73.

Ver advertencia *supra*, p. 37.

BIBLIOGRAFIA ESPECIALIZADA

BIONDI, Mario, *Practicidad de la norma del art. 61 de la ley de sociedades comerciales*. Derecho Empresario, t. IV, pág. 302.

COBELAS, Vicente Américo, en *Cuadernos de Derecho Societario*, t. II, pág. 457.