

Artículos 320 a 331 del Código Civil y Comercial de 2014, relacionados con los sistemas contables y con los estados financieros

Enrique Fowler Newton

Lo que sigue es un “papel de trabajo” que se basa en mi documento del 5 de enero de 2012, que fue elaborado para su empleo por parte de la Comisión para la Elaboración del Proyecto de Ley de Reforma, Actualización y Unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación (“la Comisión”) creada por el decreto 191/11 e integrada por Ricardo Luis Lorenzetti (presidente), Elena Highton de Nolasco y Aída Kemelmajer de Carlucci.

Este documento repite el contenido del anterior, salvo porque en el capítulo 4 he agregado:

- a) sobre **fondo amarillo**, apuntes sobre el grado en que las sugerencias que presenté en mi informe de 2012 fueron receptadas por la Comisión al elaborar el "Anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación" que ella presentó al Poder Ejecutivo en el mismo año (“el Anteproyecto”); y
- b) sobre **fondo verde**, los textos contenidos en los artículos 320 a 331 del Anteproyecto, que fueron incorporados sin cambios y con los mismos números al Código Civil y Comercial (“CCC”) aprobado por la ley 26.994 (publicada en un suplemento del Boletín Oficial del 8 de octubre de 2014).

En consecuencia, el presente documento contiene:

- a) sobre fondo blanco:
 - 1) en los capítulos 1 y 2, algunas de mis opiniones sobre la legislación contenida en los textos del anterior Código de Comercio (“el CdC”) y en la Ley de Sociedades Comerciales (“la LSC”) en relación con los sistemas contables y los estados financieros (estados contables);
 - 2) en el capítulo 3, unas propuestas de redacción de artículos de un hipotético Código Unificado y de disposiciones de la LSC, basadas en las ideas desarrolladas en los capítulos 1 y 2;
 - 3) en los capítulos 4 y 5, los comentarios que me solicitó la Comisión sobre los artículos 302 a 315 del Proyecto de Código Civil de 1998 (el “proyecto 1998”) y sobre los textos alternativos sugeridos, para esos mismos artículos, por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (“el proyecto del CPCECF”);
- b) sobre **fondo verde**, dentro del capítulo 4, los textos de los artículos 320 a 331 del Anteproyecto y del CCC.
- c) sobre **fondo amarillo**, dentro del mismo capítulo, mis apuntes sobre el grado de aceptación de

mis comentarios sobre los artículos 302 a 315 del proyecto 1998.

Espero que esto sirva para deducir mis opiniones sobre los artículos 320 a 331 del CCC.

Hago notar que:

- a) en relación con las cuestiones tratadas en este documento, la Comisión parece haber partido del proyecto 1998 en lugar de analizar la cuestión “desde cero”, por lo que dudo que haya considerado la propuesta presentada en el capítulo 3 del documento de enero de 2012 y de este documento;
- b) este documento no se refiere a cuestiones de auditoría de los estados financieros;
- c) en este documento, la expresión “estados financieros” refiere a los habitualmente denominados “estados contables”¹;
- d) es probable que la validez de la ley 26.994 sea cuestionada judicialmente.

T Los comentarios presentados de este modo (con esta sangría y precedidos por la letra “T” en color rojo) se refieren a cuestiones de terminología.

La expresión “estados contables” refiere a la fuente principal (pero no única) de los datos presentados en ellos, mientras que “estados financieros” refiere a la naturaleza de la información contenida en estos documentos. En el mundo, existe una fuerte tendencia al empleo de la expresión “estados financieros” (“financial statements”), que es la utilizada en las “Normas Internacionales de Información Financiera” (“las NIIF”) y en la “NIIF para las PYMES”.

ÍNDICE

1. Cuestiones generales	3
1.1. Obligados a mantener sistemas contables	4
1.2. Responsables por el mantenimiento de sistemas contables y por la emisión de estados financieros	4
1.3. Requisitos de los sistemas contables	5
1.4. Registros contables específicos	6
1.5. Formalidades de los registros contables	7
1.6. Estados financieros obligatorios	8
1.7. Periodicidad de presentación de estados financieros obligatorios	9
1.8. Entidades controladoras de otras	9
1.9. Requisitos de la información contenida en los estados financieros	10
1.10. Normas para la preparación de los estados financieros	11
1.11. Plazo de conservación de la documentación contable	11
1.12. Los registros contables como medio de prueba	11
2. Algunas cuestiones relacionadas	12
2.1. Artículo 68 de la LSC	12
2.2. Artículo 70 de la LSC	13
2.3. Artículo 202 de la LSC	13
2.4. Artículo 374 de la LSC	14
3. Propuestas	14
3.1. Código Unificado	14
3.2. Ley de sociedades comerciales	17
4. Comentarios sobre los artículos 302 a 315 del proyecto de 1998	18
5. Comentarios sobre los artículos 302 a 315 del proyecto alternativo presentado por el CPCECF en 1998	32

1. CUESTIONES GENERALES

En mi opinión, la legislación de un país debería referirse, como mínimo, a los siguientes aspectos relacionados con la contabilidad y los estados financieros:

- Quiénes deben mantener obligatoriamente un sistema contable y a emitir estados financieros.
- Quiénes deben responsabilizarse por el mantenimiento del sistema contable y por el contenido de los estados financieros.
- Qué requisitos deben cumplir los sistemas contables mantenidos.
- Qué registros contables deben ser mantenidos obligatoriamente.
- Qué formalidades deben cumplir esos registros.
- Qué estados financieros deben presentar los obligados a mantener sistemas contables.

- Con qué periodicidad deben presentarlos.
- Si los estados financieros de las entidades que controlan a otras deben presentarse consolidados.
- Qué requisitos generales deberían satisfacer esos estados.
- Con que normas debería preparárselos.
- Cuánto tiempo debe conservarse la documentación contable.
- Qué validez debe darse a los registros contables y a los comprobantes como medio de prueba en controversias judiciales.

1.1. Obligados a mantener sistemas contables

En el CdC, la obligación de mantener sistemas contables aparece en sus artículos 43 y 44, que solamente alcanzan a los comerciantes.

En mi opinión, deberían mantener sistemas contables todas las entidades jurídicas que, por cualquier razón, deban practicar mediciones:

- a) de sus propios patrimonios; o
- b) de patrimonios de terceros que estén bajo su administración (como fondos comunes de inversión o fideicomisos).

Estos sistemas contables deben permitir que los encargados del gobierno de esas entidades cumplan con sus obligaciones legales, incluyendo el suministro de información sobre su patrimonio y sobre su evolución en el tiempo a cualesquiera terceros (incluyendo a los propietarios de esas entidades o, en el caso de las fundaciones, a quienes les efectúan donaciones).

1.2. Responsables por el mantenimiento de sistemas contables y por la emisión de estados financieros

El CdC establece:

Art. 62. Todo comerciante puede llevar sus libros y firmar los documentos de su giro, por sí o por otro. Si no llevase los libros por sí mismo, se presume que ha autorizado a la persona que los lleva.

Art. 152. Los asientos hechos en los libros de cualquier casa de comercio, por los tenedores de libros o dependientes encargados de la contabilidad, producen los mismos efectos que si hubieran sido personalmente verificados por los principales.

Esto es, la responsabilidad por la forma de llevar los libros es siempre del “comerciante”.

Pienso que:

- a) la idea de “llevar los libros” o “hacer asientos en ellos” debería reemplazarse por la de “mantener el sistema contable”;

- b) debería precisarse que los responsables por el mantenimiento del sistema contable de una persona jurídica y por el contenido de sus estados financieros son las personas a cargo de su gobierno (en una sociedad anónima, sus directores).

T En este documento, la expresión “emisión de los estados financieros” refiere a la aprobación de su publicación por parte de las personas a cargo del gobierno de la entidad, sin perjuicio de la posterior consideración de dichos estados por los propietarios o por los socios de tal entidad. En una sociedad anónima, la “emisión” corresponde al Directorio y la “consideración posterior” a la Asamblea de Accionistas.

Digresiones:

1. La responsabilidad de las personas a cargo del gobierno de una entidad debería alcanzar al establecimiento, al monitoreo y al mantenimiento del “sistema de control interno” (del que el sistema contable forma parte), pero ignoro si esta cuestión de “gobierno corporativo” será tratada por la Comisión.
2. No debe confundirse la responsabilidad por la emisión de los estados financieros con la de quienes los examinan para emitir algún tipo de informe sobre ellos. Por esta razón, el artículo 300, inciso 2) del Código Penal debería ser modificado para excluir a los síndicos societarios de la lista de posibles cometedores del delito que suele denominarse de “balance falso”.

1.3. Requisitos de los sistemas contables

En sus artículos 43 y 44, el CdC requiere que los comerciantes:

- a) tengan una contabilidad organizada de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y de cada uno de los actos susceptibles de registro contable;
- b) complementen las constancias contables con la respectiva documentación de respaldo;
- c) lleven los registros contables y mantengan la documentación contable que correspondan a una adecuada integración de un sistema de contabilidad.

Estas normas son razonables, salvo por el empleo de la palabra “verídico”, que según el Diccionario de la Real Academia Española significa “que dice verdad” o “que la incluye”. Algunas personas podrían basarse en el uso de dicha palabra para sostener que la contabilidad debe brindar mediciones exactas, lo que es imposible. Son muy pocas las mediciones contables en las que no se hace uso de estimaciones (como las referidas a la vida útil de un bien de uso sujeto a depreciación o a la incobrabilidad de las cuentas por cobrar).

Como se señala en los principales marcos conceptuales (“los MC”) de los principales juegos mundiales de normas contables, lo que se debe buscar es la obtención de medidas contables que razonablemente representen lo que se supone que deben representar. En el MC aprobado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (“la FACPCE”) y adoptado por los veinticuatro Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país, esta idea se expresa del siguiente modo:

3.1.2.1. Aproximación a la realidad

Para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.

Aunque la búsqueda de aproximación a la realidad es imperativa, es normal que la información contable sea inexacta. Esto se debe a que:

- a) la identificación de las operaciones y otros hechos que los sistemas contables deben medir no está exenta de dificultades;
- b) un número importante de acontecimientos y circunstancias (como la cobrabilidad de los créditos, la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos por garantías posventa) involucran incertidumbres sobre hechos futuros, las cuales obligan a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:
 1. el grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios;
 2. las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.

1.4. Registros contables específicos

Los artículos 45 a 49 del CdC contienen normas referidas a registros contables específicos:

Art. 45. En el libro Diario se asentarán día por día, y según el orden en que se vayan efectuando, todas las operaciones que haga el comerciante, letras u otros cualquiera papeles de crédito que diere, recibiere, afianzare o endosare; y en general, todo cuanto recibiere o entregare de su cuenta o de la ajena, por cualquier título que fuera, de modo que cada partida manifieste quién sea el acreedor y quién el deudor en la negociación a que se refiere.

Las partidas de gastos domésticos basta asentarlas en globo en la fecha en que salieron de la caja.

Art. 46. Si el comerciante lleva libro de caja, no es necesario que asiente en el diario los pagos que hace o recibe en dinero efectivo. En tal caso, el libro de caja se considera parte integrante del diario.

Art. 47. Los comerciantes por menor deberán asentar día por día, en el libro diario, la suma total de las ventas al contado, y, por separado, la suma total de las ventas al fiado.

Art. 48. El libro de Inventarios se abrirá con la descripción exacta del dinero, bienes, muebles y raíces, créditos y otra cualquiera especie de valores que formen el capital del comerciante al tiempo de empezar su giro.

Después formará todo comerciante en los tres primeros meses de cada año, y extenderá en el mismo libro, el balance general de su giro, comprendiendo en él todos sus bienes, créditos y acciones, así como todas sus deudas y

obligaciones pendientes en la fecha del balance, sin reserva ni omisión alguna.

Los inventarios y balances generales se firmarán por todos los interesados en el establecimiento que se hallen presentes al tiempo de su formación.

Art. 49. En los inventarios y balances generales de las sociedades, bastará que se expresen las pertenencias y obligaciones comunes de la masa social, sin extenderse a las peculiares de cada socio.

En mi opinión, ellas son innecesarias. Si se definen claramente los requisitos que deberían satisfacer los sistemas contables, no deberían agregarse normas de detalle.

Por otra parte:

- a) el CdC no parece el lugar adecuado para establecer un plazo (artículo 48, segundo párrafo) para la copia de estados contables, que además es más breve que el establecido por la CNV para la emisión de los estados anuales;
- b) no es razonable que se requiera el registro de todos los activos y pasivos “sin reserva ni omisión alguna” porque que la contabilidad no reconoce aquéllos a los que no es posible asignarles medidas monetarias fiables (es, por ejemplo, lo que sucede con la plusvalía o valor llave del propio negocio que ha sido desarrollada por los administradores de la entidad);
- c) en relación con la aclaración del artículo 49, ¿a quién se le podría ocurrir que “los inventarios y balances” se anoten las pertenencias peculiares de los socios?

No obstante mi opinión general, me parece la copia de los estados financieros en un libro individualizado jurídicamente es útil para zanjar controversias y tiene un costo administrativo que es pequeño en relación con los costos totales anuales de mantenimiento del sistema contable.

1.5. Formalidades de los registros contables

En esta materia, el CdC dispone:

Art. 53. Los libros que sean indispensables conforme las reglas de este Código, estarán encuadernados y foliados, en cuya forma los presentará cada comerciante al Tribunal de Comercio de su domicilio para que se los individualice en la forma que determine el respectivo tribunal superior y se ponga en ellos nota datada y firmada del destino del libro, del nombre de aquel a quien pertenezca y del número de hojas que contenga.

En los pueblos donde no haya Tribunal de Comercio se cumplirán estas formalidades por el juez de paz.

Art. 54. En cuanto al modo de llevar, así los libros prescriptos por el Art. 44, como los auxiliares que no son exigidos por la ley, se prohíbe:

- 1° Alterar en los asientos el orden progresivo de las fechas y operaciones con que deben hacerse, según los prescripto en el artículo 45;
- 2° Dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para intercalaciones ni adiciones;

- 3° Hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;
- 4° Tachar asiento alguno;
- 5° Mutilar alguna parte del libro, arrancar alguna hoja o alterar la encuadernación y foliación.

El artículo 61 de la LSC permite el empleo de medios mecánicos u otros en reemplazo de los libros previstos en el CdC, excepto el de inventarios y balances. Esto implica una discriminación contra los comerciantes que no han organizado sus actividades bajo la forma de sociedades comerciales.

Repitiéndome, opino que si se definen claramente los requisitos que deberían satisfacer los sistemas contables, no deberían agregarse normas de detalle como las precedentes, dentro de las cuales se incluyan algunas de cumplimiento virtualmente imposible, como la de no dejar huecos o blancos. A lo sumo, debería señalarse que los registros deben:

- a) ser llevados sin alteraciones de ninguna clase;
- b) estar actualizados (la demora en la contabilización de los hechos con efecto patrimonial no debería superar a algún plazo a fijar, por ejemplo tres meses).

Es posible que al elaborar la conclusión precedente no haya considerado alguna necesidad judicial que justifique alguno de los requerimientos que me parecen superfluos. Seguramente la Comisión de Reformas podrá evaluar esta cuestión mucho mejor que yo e identificar:

- a) si existe tal necesidad; y
- b) de así ocurrir, cómo satisfacerla.

1.6. Estados financieros obligatorios

Los artículos 51 y 52 del CdC requieren la preparación anual de dos estados financieros básicos:

- a) el balance (léase, el estado de situación patrimonial);
- b) el cuadro demostrativo de las ganancias o pérdidas (léase, el estado de resultados).

A la fecha, las NIIF y las normas contables de diversos países, requieren también la presentación de:

- a) un “estado del resultado integral” (o “estado de resultados y del otro resultado integral”), cuando la ganancia o la pérdida determinada en el estado de resultados:
 - 1) excluye ciertas ganancias o pérdidas que se han devengado y que fueron diferidas en cuentas especiales de patrimonio;
 - 2) incluye ganancias o pérdidas que fueron diferidas en ejercicios anteriores y reclasificadas a resultados en el ejercicio corriente;
- b) un estado de cambios en el patrimonio neto (o estado de evolución del patrimonio neto), imprescindible para conocer las causas de la evolución de ese elemento;

c) un estado de flujos de efectivo (muestra las causas de los cambios en el efectivo y sus equivalentes), que ha desplazado al estado de origen y aplicación de fondos.

En la Argentina, es normal que se presenten:

a) cuatro estados básicos:

- 1) el de situación;
- 2) el de resultados;
- 3) el de evolución del patrimonio neto;
- 4) el de flujo de efectivo;

b) información complementaria que se expone principalmente en notas y en anexos, aunque algunos de sus componentes pueden mostrarse en la carátula que suele preceder a los estados financieros.

No parece que el panorama precedente vaya a cambiar en los próximos años, pero está claro que establecer por ley cuáles son los estados financieros que deben presentarse no parece una buena idea, al menos para la época actual. Parece preferible:

a) definir qué tipo de información deberían contener los estados financieros;

b) dejar en manos de los organismos estatales de supervisión o de regulación la definición de la forma en que esas informaciones deberían ser presentadas.

En caso de mantenerse el criterio actual, la lista de estados financieros requeridos debería ser actualizada.

1.7. Periodicidad de presentación de estados financieros obligatorios

En esta materia, el requerimiento de presentación anual parece ser “natural”, ya que los ejercicios de doce meses anulan los efectos de las estacionalidades. Por lo tanto, debería eliminarse este artículo del CdC:

Art. 50. Respecto a los comerciantes por menor, no se entiende la obligación de hacer el balance general sino cada 3 (tres) años.

Algunas entidades con “obligación pública de rendir cuenta” (*accountability*) deberían presentar estados financieros con mayor frecuencia (sea: trimestralmente), pero la fijación de normas sobre esta cuestión puede quedar a cargo de los correspondientes organismos estatales de regulación o de supervisión (CNV, BCRA, SSN, etcétera).

1.8. Entidades controladoras de otras

Internacionalmente, las entidades controladoras de otras presentan sus estados financieros consolidados con los de sus controladas, siendo estos estados los que sirven de base para la toma de sus decisiones societarias. Esto no obsta a que la controladora presente estados financieros separados si esto fuere necesario por alguna razón (sea: para la determinación de sus obligaciones impositivas, si cada integrante del grupo fuera un contribuyente individual).

Para aplicar el concepto indicado, es necesario aplicar algún concepto de control que guarde relación con la realidad económica y no sólo con la participación del inversor en el patrimonio de la participada. Las principales definiciones hacen hincapié en el poder para manejar las actividades de la participada.

Los conceptos anteriores deberían incorporarse a la LSC en reemplazo de las disposiciones contenidas en su artículo 62, que otorgan a los estados consolidados el carácter de “información complementaria”. La consolidación debería proceder en cualquier caso en que exista control.

T En la LSC no se emplea la palabra “controladora” sino “controlante”, pero este vocablo nunca fue receptado por el Diccionario de la Real Academia Española.

1.9. Requisitos de la información contenida en los estados financieros

El CdC establece:

Art. 51. Todos los balances deberán expresar con veracidad y exactitud compatible con su finalidad, la situación financiera a su fecha. Salvo el caso de normas legales o reglamentarias que dispongan lo contrario, sus partidas se formarán teniendo como base las cuentas abiertas y de acuerdo a criterios uniformes de valoración.

Art. 52. Al cierre de cada ejercicio todo comerciante está obligado a extender en el libro de Inventarios y Balances, además de éste, un cuadro contable demostrativo de las ganancias o pérdidas, del que éstas resulten con verdad y evidencia.

Ya he mencionado que la información contable no puede ser veraz y mucho menos exacta.

Por otra parte, en la contabilidad no se aplican criterios de “valoración” sino de “medición”.

T Una “valoración” (el señalamiento de un precio) implica una “medición” (la asignación de una medida a algo) pero no toda “medición contable” surge de una “valoración”. Por ejemplo, los bienes de uso suelen medirse por su costo menos una depreciación acumulada pero es poco probable que el importe así obtenido represente el valor de esos bienes.

Además, la referencia a la “uniformidad” es imprecisa. Esa palabra se usó mucho tiempo para referirse a la aplicación de las mismas reglas contables de medición y de exposición ejercicio tras ejercicio, pero también se emplea para referirse a la aplicación de las mismas normas y métodos contables a los elementos que son similares. Estas cuestiones están tratadas en las normas contables y no parece necesario que se haga referencia a ellas en el CdC.

Por lo indicado, opino que los artículos 51 y 52 deberían reemplazarse por otros que se refieran a las condiciones que debe reunir la información contable para ser útil para sus usuarios, según los MC más reconocidos. Básicamente, debería requerirse que la información contenida en los estados financieros debe ser fiable para quienes toman decisiones sobre la base de ellas), para lo cual:

- a) debe brindar una representación razonable de lo que pretende representar;
- b) debe ser verificable.

La lista de requisitos podría ampliarse, como se lo hace en diversos MC, incluyendo al aprobado por la FACPCE mediante su resolución técnica 16.

1.10. Normas para la preparación de los estados financieros

Las normas contables cambian con mucha frecuencia, de manera que establecerlas por ley trae más problemas que beneficios.

Por ello, opino que:

- a) el Código Unificado no debería referirse a la cuestión, salvo para dejar en claro que las normas aplicadas no deben conducir a la presentación de estados financieros que no cumplan con los requisitos generales establecidos para ellos;
- b) su sanción debería estar acompañada con la eliminación de las NC contenidas en la LSC y en otras leyes.

1.11. Plazo de conservación de la documentación contable

El artículo 67 del CdC fija, para los comerciantes, los siguientes plazos mínimos de conservación de registros y comprobantes:

- a) libros de comercio: diez años desde el cese de la actividad;
- b) documentación referida en el artículo 44: diez años desde su fecha.

Imagino que estos plazos fueron fijados pensando en el empleo de los registros contables como medio de prueba. Si no fuera así, debería tenerse en cuenta que algunas mediciones contables recientes tienen como punto de referencia a comprobantes antiguos (por ejemplo, la depreciación de un edificio se basa en su costo, que surge de comprobantes de la época de su adquisición).

1.12. Los registros contables como medio de prueba

De acuerdo con los artículos 63 a 66 del CdC:

- a) los libros llevados en la forma prevista en el CdC, con los requisitos previstos en él y llevados en idioma nacional² son admitidos en juicio como medio de prueba, en cuyo caso:
 - 1) aunque no estuvieren en forma actúan contra los comerciantes a quienes pertenezcan, sin admitir prueba en contrario y considerando en conjunto todos los asientos relativos al punto en cuestión (la parte contraria no puede aceptar los asientos que le favorecen y rechazar los restantes);

² Si por pertenecer a un comerciante extranjera estuvieran en otra lengua, la parte pertinente al juicio será traducida por un intérprete nombrado de oficio.

- 2) hacen prueba a favor del comerciante si el adversario no presenta asientos en contrario hechos en libros arreglados a derecho u otra prueba plena y concluyente (eventualmente, el juez puede exigir alguna prueba supletoria);
- 3) dejan de considerarse medio de prueba cuando contradicen la que surge de los libros de la otra parte y ambos juegos de registros cumplen con todas las formalidades legales y carecen de vicios;
- b) los libros que carezcan de algunas de las formalidades prescriptas en el artículo 53 o tengan los vicios o defectos enunciados en el 54 no tienen valor alguno en juicio a favor del comerciante al que pertenecen, pero pueden tenerlo en contra;
- c) los libros no exigidos por la ley no sirven como medio de prueba en reemplazo de los que ella declara indispensables, a menos que éstos se hubieran perdido sin culpa del comerciante (artículo 65).
- d) si un comerciante no llevare algunos de los libros considerados indispensables por el artículo 44 o si los ocultare en caso de detectarse su exhibición, será juzgado sobre la base de los asientos de los libros de sus adversarios (artículo 56);
- e) con referencia a los actos no comerciales, los libros solamente sirven como principio de prueba (artículo 64).

En este conjunto de normas, el CdC incurre en la exaltación del formalismo, poniendo al cumplimiento de las formalidades establecidas para los registros contables por encima de la validez de la correspondiente documentación de respaldo. Es contrario al sentido común que por el incumplimiento de un requisito formal o por la comisión de un error de registración pueda dársele la razón a la otra parte en casos en que la documentación de respaldo indique que eso es injusto.

Lo que debería hacerse, opino, es establecer que el valor probatorio de las anotaciones contables dependerá de la fe que merezcan los comprobantes que las respalden, tal como se establece en el artículo 33 de la ley 11.683.

2. ALGUNAS CUESTIONES RELACIONADAS

2.1. Artículo 68 de la LSC

Este artículo dispone:

Los dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios, sino por ganancias realizadas y líquidas resultantes de un balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto y aprobado por el órgano social competente, salvo en el caso previsto en el artículo 224, segundo párrafo.

Las ganancias distribuidas en violación a esta regla son repetibles, con excepción del supuesto previsto en el artículo 225.

T Se consideran “realizadas” las ganancias que provienen de transacciones con terceros. Esto excluye a las ganancias por cambios de precios (“resultados de tenencia”) de activos o pasivos existentes.

Si bien el artículo no se refiere a la contabilización de ganancias sino a su distribución, la mención a su “realización” es inadecuada, ya que la posibilidad de distribuir ganancias “devengadas” no depende de tal realización sino de otros factores (situación financiera de la empresa, planes futuros, etcétera): así como podrían existir fondos (u otros activos) para distribuir ganancias devengadas, podría no haberlos para repartir ganancias realizadas y devengadas.

Por otra parte, la CNV, la IGJ y otros organismos aceptan la distribución de ganancias devengadas aunque no estén realizadas.

Por lo expuesto, la referencia a la realización de las ganancias debería ser removida de este artículo.

2.2. Artículo 70 de la LSC

Este artículo establece:

Las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades por acciones, deben efectuar una reserva no menor del cinco por ciento (5 %) de las ganancias realizadas y líquidas que arroje el estado de resultados del ejercicio, hasta alcanzar el veinte por ciento (20 %) del capital social.

Digresión: la obligación de constituir una “reserva legal” implica una intromisión estatal en el manejo de las empresas. Debería dejarse que los socios decidan lo que les parezca correcto y asuman sus responsabilidades. La solvencia de una empresa no va a cambiar sustancialmente porque deje de repartir el 5 % de sus ganancias.

Si se mantiene el artículo 70, opino que debería tomarse en cuenta:

- a) lo que expuse respecto del 68 en cuanto al empleo de la expresión “ganancias realizadas”;
- b) que las correcciones a los resultados de ejercicios anteriores (por correcciones de errores o por cambios de “políticas contables”) no pasan por el estado de resultados del período.

2.3. Artículo 202 de la LSC

Según este artículo:

Es nula la emisión de acciones bajo la par, excepto en el supuesto de la Ley N. 19.060.

Se podrá emitir con prima; que fijará la asamblea extraordinaria, conservando la igualdad en cada emisión. En las sociedades autorizadas para hacer oferta pública de sus acciones la decisión será adoptada por asamblea ordinaria la que podrá delegar en el directorio la facultad de fijar la prima, dentro de los límites que deberá establecer.

El saldo que arroje el importe de la prima, descontados los gastos de emisión, integra una reserva especial. Es distribuible con los requisitos de los artículos 203 y 204.

El último párrafo prescribe un tratamiento contable de la prima de emisión que no responde a su naturaleza económica. Una prima de emisión es un componente de los aportes de los propieta-

rios, por lo que no debería ser distribuible. En los estados financieros se la suele presentar en un agrupamiento del patrimonio neto denominado “aportes no capitalizados”.

Por otra parte, no se entiende por qué la LSC se refiere al tratamiento de los costos de emisión de acciones (normalmente poco importantes) cuando éstas se emiten con prima pero no en los restantes casos.

Sugiero la eliminación del último de los párrafos transcritos.

Digresión: algún día debería estudiarse si la figura del “valor nominal” de las acciones cumple alguna finalidad útil. En mi opinión, lo que importa es el número que se haya emitido de cada clase de acciones.

2.4. Artículo 374 de la LSC

Dentro de las normas referidas a las agrupaciones de colaboración, este artículo indica:

Los estados de situación de la agrupación deberán ser sometidos a decisión de los participantes dentro de los noventa (90) días del cierre de cada ejercicio anual.

Los beneficios o pérdidas, o en su caso, los ingresos y gastos de los participantes derivados de su actividad, podrán ser imputados al ejercicio en que se produjeron o a aquél en que se hayan aprobado las cuentas de la agrupación.

Es una insensatez. Los resultados de la agrupación deben imputarse a los períodos en que se devengan.

Sugiero la eliminación del último de los párrafos transcritos.

3. PROPUESTAS

3.1. Código Unificado

Sugiero la inclusión de artículos como los abajo presentados como “A” a “R”, para cuya redacción he adoptado las siguientes presunciones refutables:

- a) la sanción del Código Unificado implica la derogación del CdC, lo que incluye a sus artículos 43 a 67;
- b) el Código Unificado contiene alguna caracterización de “comerciante”;
- c) la LSC no habrá de ser derogada.

Sistemas contables

A. Todo comerciante y toda persona jurídica que deba informar sobre su patrimonio debe mantener un sistema contable que le permita:

- a) asignar medidas monetarias fiables a su patrimonio y a las variaciones que éste experimente debido a las transacciones en las que la entidad sea parte, a hechos del contexto o a hechos internos;
 - b) preparar los estados financieros a los que se refieren los artículos I y siguientes;
 - c) preparar otros informes financieros que deban ser presentados a terceros en cumplimiento de disposiciones legales;
- B. La misma obligación tendrán quienes administren fondos comunes de inversión, fideicomisos u otros fondos o patrimonios de terceros, respecto de cada uno de éstos.
- C. Los obligados por los artículos A y B deberán:
- a) mantener los registros contables que resultaren necesarios para dar cumplimiento a lo establecido en dichos artículos;
 - b) documentar fehacientemente las anotaciones efectuadas en los registros contables;
 - c) sin perjuicio de lo establecido por otras normas legales, conservar:
 - 1) dicha documentación de respaldo durante un lapso no inferior a diez años contados desde la fecha de su registro contable;
 - 2) el libro de estados financieros y balances referido en el artículo O, durante toda la vida de la entidad;
 - 3) los restantes registros contables durante un lapso no inferior a diez años contados desde su completamiento.
- D. La responsabilidad por el diseño, por el monitoreo y por el mantenimiento del sistema contable de un comerciante recae en éste.
- E. La responsabilidad por el diseño, el monitoreo y el mantenimiento del sistema contable de una persona jurídica recae en las personas físicas que, de acuerdo con las disposiciones legales del caso, estén a cargo de su gobierno.
- F. La responsabilidad por el diseño, el monitoreo y el mantenimiento del sistema contable que suministra información sobre un patrimonio de terceros administrado por una persona jurídica recae en las personas físicas que, de acuerdo con las disposiciones legales del caso, estén a cargo del gobierno de ella.
- G. En caso de fallecimiento de un comerciante, las obligaciones establecidas en el inciso c) del artículo C se trasladan a sus herederos.
- H. En los juicios, el valor probatorio de las anotaciones practicadas en los registros contables dependerá del que tengan los comprobantes que las respalden.

Estados financieros

- I. Los sujetos obligados por el artículo A deben presentar anualmente estados financieros que suministren información que, como mínimo, se refiera a:
- 1) la situación patrimonial del emisor de dichos estados a la fecha de éstos, descripta de un modo que ayude a evaluar su capacidad para pagar sus obligaciones a su vencimiento;

- 2) la evolución de su patrimonio durante el período cubierto por los mismos estados, incluyendo un resumen de las causas del resultado que le fuere asignable;
 - 3) la evolución de su efectivo (o de la suma del efectivo y los equivalentes a éste) por el mismo período;
 - 4) otros hechos que ayuden a evaluar los importes, los momentos y las incertidumbres de los futuros pagos que los inversores y acreedores recibirán en concepto de dividendos, devoluciones de préstamos o intereses o por la venta de títulos de patrimonio o títulos de deuda de la entidad emisora de los estados;
- J. La misma obligación tienen los sujetos enunciados en el artículo B respecto de cada uno de los fondos, fideicomisos o patrimonios de terceros que administren.
- K. Los estados referidos en los artículos anteriores deberán también incluir explicaciones e interpretaciones que faciliten su comprensión por parte de quienes tengan un conocimiento razonable del mundo de los negocios y de la terminología contable.
- L. La información contenida en los estados financieros deberá:
- a) surgir, en lo pertinente, del sistema contable de la entidad;
 - b) ser fiable para los usuarios;
 - c) representar razonablemente lo que pretende representar;
 - d) ser verificable.
- M. Serán nulas las normas emitidas por organismos estatales de regulación o de supervisión que pretendan obligar a los emisores de estados financieros el incumplimiento de lo estipulado en el artículo precedente.
- N. La información contenida en los estados financieros constituirá la base para la aplicación de las normas legales que hagan referencia a activos, pasivos, patrimonios, resultados u otros elementos de dichos estados.

Libro de estados financieros e inventarios

- O. Los obligados por los artículos A y B deberán mantener un libro de estados financieros e inventarios, con folios numerados correlativamente y con las formalidades que establezca el correspondiente organismo estatal de regulación o de supervisión.
- P. En dicho libro se transcribirán, íntegramente:
- a) todos los estados financieros emitidos por la entidad, que deberán estar firmados por las personas que aprobaron su difusión pública;
 - b) los detalles analíticos de la composición de los rubros del activo y del pasivo presentados en los estados financieros de cierre de ejercicio, en el mismo orden que aparecen en éstos;
 - c) los informes que sobre dichos estados financieros hubieren emitido los órganos de fiscalización interna de la entidad, firmados por la totalidad de sus miembros;
 - d) los informes de auditores o revisores independientes, firmados por los informantes.

- Q. Las copias referidas en el artículo anterior deberán efectuarse en orden cronológico, sin dejar hojas en blanco. Las omisiones y los errores de transcripción deben ser salvados, con la firma del presidente del órgano a cargo del gobierno de la entidad.
- R. Se prohíbe la mutilación de parte alguna del libro, el arranque de hojas o la alteración de su encuadernación o foliatura.

3.2. Ley de sociedades comerciales

Sugiero:

- a) suprimir los artículos 61, 63, 64 y 65, el inciso 7) del artículo 66, el tercer párrafo del artículo 202 y el segundo párrafo del artículo 374;
- b) reemplazar los textos de los artículos 62, 68 y 70 (si no se lo eliminase) por los siguientes:

Artículo 62. Las sociedades que controlen a otras deben presentar sus estados financieros consolidados con los de sus entidades controladas, sin perjuicio de la preparación de los estados financieros separados que les sean requeridos por organismos gubernamentales. Los estados consolidados constituirán la base para la toma de las decisiones societarias.

A los fines indicados en el párrafo precedente, se considera que:

- a) una sociedad controla a otra entidad cuando tiene el poder de manejar sus actividades sin el consentimiento de terceros³;
- b) son "estados financieros separados" los que muestran a las participaciones en entidades controladas como activos individuales de la controladora.

Artículo 68 - Los dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios, sino por ganancias resultantes de estados financieros preparados de acuerdo con la ley y aprobados por el órgano social competente, salvo en el caso previsto en el artículo 224, segundo párrafo.

Artículo 70 - Del resultado de cada ejercicio (más o menos las correcciones a los resultados de ejercicios anteriores que no se expongan en el estado de resultados), las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades por acciones deben separar un cinco por ciento (5 %) para constituir una reserva. Esta obligación cesará cuando dicha reserva alcance al veinte por ciento (20 %) del capital social aportado, cualesquiera fueren las cuentas que representen a éste en los estados financieros.

En el caso de que esta reserva quedase disminuida por cualquier razón, no podrán distribuirse ganancias sin antes reconstituir los importes de su disminución.

³ Si no se desease encarar ahora la revisión del concepto jurídico de "control", en lugar del texto propuesto podría mantenerse la referencia al inciso 1) del artículo 33 de la LSC.

4. COMENTARIOS SOBRE LOS ARTÍCULOS 302 A 315 DEL PROYECTO DE 1998

Mi opinión global sobre los artículos indicados en el epígrafe es adversa. El proyecto me parece inadecuado y, a mi juicio, no cubre cuestiones que me parecen esenciales y trata en forma inadecuada otras cuestiones.

Los fundamentos de mi opinión pueden ser deducidos de las consideraciones presentadas en el capítulo 1 de este documento y de las propuestas que presento en su capítulo 3.

Para obtener un conjunto aceptable de disposiciones sobre los sistemas contables y los estados financieros, no basta con corregir los defectos individuales de los artículos 302 a 315 del proyecto de 1998.

No obstante, y por si tuviere alguna utilidad para la Comisión de Reformas, seguidamente identifico algunas críticas específicas a los textos de dichos artículos. Algunas de ellas son repeticiones de las presentadas en el capítulo 1 de este documento.

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>(1998) 302. Obligados. Excepciones.</p> <p>Están obligados a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realicen una actividad económica organizada o sean titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad, solicitando su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros, como se prevé en este mismo Capítulo.</p> <p>Sin perjuicio de leyes especiales, quedan excluidas de las cargas previstas en esta Sección todas las personas humanas o jurídicas que desarrollen profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas. Se 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. También pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por volumen de su giro, resulte inconveniente sujetar a tales deberes conforme determine cada jurisdicción local.</p>	<ol style="list-style-type: none"><li data-bbox="878 968 1542 1108">1. El requerimiento de llevar sistemas contables debería alcanzar a todos los comerciantes y a todos los obligados a determinar patrimonios. [Idea no receptada]<li data-bbox="878 1129 1542 1415">2. No veo por qué debería eximirse del mantenimiento de sistemas contables a las entidades civiles y a quienes ejercen profesiones liberales o actúan en la actividad agropecuaria. Parece discriminatorio. [Razonablemente, en el Anteproyecto y en el CCC la exención alcanza únicamente a las personas humanas]<li data-bbox="878 1436 1542 1766">3. La exención prevista en el último párrafo es innecesaria si se adopta el criterio de que solamente deben mantener sistemas contables quienes deban determinar patrimonios. Lo que la ley debería determinar es si las entidades con “poco volumen de giro” deben determinar patrimonios (en muchos casos, no tienen otra alternativa que hacerlo). [Idea no receptada]<li data-bbox="878 1787 1542 1955">4. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los libros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios. [Criterio no receptado]

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>Texto propuesto por la Comisión (2012)</p> <p>ARTÍCULO 320.- Obligados. Excepciones.</p> <p>Están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad, solicitando su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros, como se establece en esta misma Sección.</p> <p>Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan excluidas de las obligaciones previstas en esta Sección las personas humanas que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa. Se 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. También pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada jurisdicción local.</p> <p>Texto incluido en el CCC (2014)</p> <p>[Hay pequeños cambios respecto del anteproyecto: (a) en el primer párrafo se incorporó la mención explícita de la actividad agropecuaria y se reemplaza “solicitando” por “si solicita”; (b) en el segundo, se incorpora la palabra “el” inmediatamente antes de “volumen”]</p> <p>ARTÍCULO 320.- Obligados. Excepciones.</p> <p>Están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros, como se establece en esta misma Sección.</p> <p>Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan excluidas de las obligaciones previstas en esta Sección las personas humanas que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa. Se 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. También 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.</p>	

Texto	Críticas y comentarios
<p>(1998) 303. Sistema de registración. La contabilidad es un sistema de registros contables y puede llevarse mediante métodos mecánicos o soportes electrónicos o libros.</p>	<p>5. La definición dada a “contabilidad” no es apta, porque solamente se apoya en el concepto de “registros contables”, que no se define. Por otra parte, además de la “contabilidad herramienta” existe una “contabilidad disciplina”.</p> <p>6. Inadecuadamente, la definición mezcla medios de registración con soportes de registros.</p> <p>7. En todo caso, lo que deberían definirse son los conceptos de “sistemas contables” y “registros contables”.</p> <p><i>[Artículo no incorporado al Anteproyecto ni al CCC]</i></p>
<p>(1998) 304. Modo de llevar la contabilidad. La contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse, conforme a los principios y normas contables emanados de los organismos públicos o profesionales correspondientes, de modo que se permita la individualización de las operaciones y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras. Los asientos deben completarse con la documentación respectiva, todo lo cual debe archivarse en forma metódica y que permita su localización y consulta.</p>	<p>8. La referencia a “una base uniforme” es difusa. Podría interpretarse como referida a la uniformidad en el tratamiento de hechos o elementos similares o a la uniformidad en las normas contables aplicadas ejercicio tras ejercicio. <i>[El Anteproyecto mantuvo la terminología que objeto]</i></p> <p>9. “Cuadro verídico” es una expresión inadecuada. La contabilidad no procura exponer “verdades” sino representaciones razonables de la realidad. <i>[El Anteproyecto mantuvo la terminología que objeto]</i></p> <p>10. Los estados financieros se preparan aplicando “normas”. La referencia a “principios” era usual décadas atrás, pero no lo es ahora. <i>[El correspondiente artículo del Anteproyecto no incluye referencias a principios y normas].</i></p>

Texto	Críticas y comentarios
Texto propuesto por la Comisión (2012) e incluido sin cambios en el CCC (2014)	
<p>ARTÍCULO 321.- Modo de llevar la contabilidad.</p> <p>La contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme 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. Los asientos deben respaldarse con la documentación respectiva, todo lo cual debe archivarse en forma metódica y que permita su localización y consulta.</p>	
<p>(1998) 305. Registros indispensables.</p> <p>Son registros indispensables los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Diario.b) Inventario y balances.c) Aquellos que correspondan a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que exija la importancia y la naturaleza de las actividades a desarrollar.d) Los que en forma especial impongan este Código u otras leyes.	<ul style="list-style-type: none">11. Sólo debería considerarse obligatorio el libro de estados financieros e inventarios. <i>[No receptado por la Comisión, que en su Anteproyecto adoptó el criterio expuesto en el texto bajo comentario]</i>12. El “balance” no es el único estado financiero <i>[Mi objeción es al inciso b) del texto bajo comentario y no fue receptada por la Comisión, a pesar de que otro artículo del Anteproyecto referido a los registros indica explícitamente que “el balance” no es el único “estado contable” requerido].</i>
Texto propuesto por la Comisión (2012) e incluido sin cambios en el CCC (2014)	
<p>ARTÍCULO 322.- Registros indispensables.</p> <p>Son registros indispensables, los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">a) diario;b) inventario y balances <i>[En el CCC no hay reglas que obliguen a la transcripción de “inventarios” pero en el artículo 322 se usa la expresión “inventario y balances”];</i>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.	

Texto	Críticas y comentarios
<p>(1998) 306. Libros.</p> <p>El interesado puede llevar su contabilidad mediante la utilización de libros; en ese caso debe presentarlos, debidamente encuadernados, para su individualización en el Registro Público de Actividades Especiales.</p> <p>Tal individualización consiste en anotar, en el primer folio, nota fechada y firmada de su destino, del nombre de su titular y del número de folios que contenga.</p> <p>El Registro debe llevar una nómina alfabética, de consulta pública, de las personas que solicitan rubricación de libros o autorización para llevar los registros contables de otra forma.</p>	<p>13. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los libros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios. <i>[Idea no receptada por la Comisión]</i></p> <p>14. La denominación “Registro Público de Actividades Especiales” puede interpretarse de muchas maneras. ¿Dónde está definida su existencia? <i>[En el Anteproyecto se eliminó la expresión “de actividades especiales”]</i></p> <p>15. Hace muchos años ya que la autoridad no “rubrica” libros. Los “individualiza”. <i>[Observación referida al tercer párrafo del artículo, no receptada por la Comisión].</i></p> <p>16. Siendo posible el empleo de bases de datos computadorizadas, no se ve el sentido de tener una “nómina alfabética”. <i>[Crítica no receptada por la Comisión]</i></p>
<p>Texto propuesto por la Comisión (2012) e incluido sin cambios en el CCC (2014)</p> <p>ARTÍCULO 323.- Libros.</p> <p>El interesado debe llevar su contabilidad mediante la utilización de libros y debe presentarlos, debidamente encuadernados, para su individualización en el Registro Público correspondiente.</p> <p>Tal 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.</p> <p>El Registro debe llevar una nómina alfabética, de consulta pública, de las personas que solicitan rubricación de libros o autorización para llevar los registros contables de otra forma, de la que surgen los libros que les fueron rubricados y, en su caso, de las autorizaciones que se les confieren.</p>	

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>(1998) 307. Prohibiciones. Se prohíbe:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Alterar el orden en que los asientos deben ser hechos.b) Dejar blancos que puedan utilizarse para intercalaciones o adiciones entre los asientos.c) Interlinear, raspar, enmendar 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.d) Mutilar parte alguna del libro, arrancar hojas o alterar la encuadernación o foliatura.e) Alterar por cualquier medio la información contenida en cualquiera de los medios de almacenamiento de los registros contables.	<p>17. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los libros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios. <i>[Idea no receptada por la Comisión]</i>.</p>
<p>Texto propuesto por la Comisión (2012) e incluido sin cambios en el CCC (2014)</p> <p>ARTÍCULO 324.- Prohibiciones.</p> <p>Se prohíbe:</p> <ul style="list-style-type: none">a) alterar el orden en que los asientos deben ser hechos;b) dejar blancos que puedan utilizarse para intercalaciones o adiciones entre los asientos;c) 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;d) mutilar parte alguna del libro, arrancar hojas o alterar la encuadernación o foliatura;e) cualquier otra circunstancia que afecte la inalterabilidad de las registraciones.	

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>(1998) 308. Forma de llevar los registros.</p> <p>Los registros contables deben ser llevados en forma cronológica, actualizada, en idioma y moneda nacional, sin alteración alguna que no haya sido debidamente salvada.</p> <p>Deben permitir determinar al cierre de cada ejercicio económico la situación patrimonial de su titular, su evolución y sus resultados.</p>	<p>18. La referencia a la moneda nacional puede ocasionar complicaciones porque las NIIF (que algunas empresas argentinas deben aplicar) requieren que las mediciones contables de una entidad se hagan en su “moneda funcional”, que puede no ser la “moneda nacional”⁴ <i>[Idea no receptada por la Comisión, que en su Anteproyecto mantuvo el requisito y agregó el del idioma]</i></p> <p>19. La “evolución” que se debe explicar es la del patrimonio, no la del “titular”. <i>[En el Anteproyecto se emplea una redacción que es mejor aunque no del todo precisa].</i></p> <p><i>[La Comisión agregó también un párrafo que indica dónde deben permanecer los registros, aunque esto no haga a la “forma” de llevarlos].</i></p>
<p>Texto propuesto por la Comisión (2012) e incluido sin cambios en el CCC (2014)</p> <p>ARTÍCULO 325.- Forma de llevar los registros.</p> <p>Los libros y registros contables deben ser llevados en forma cronológica, actualizada, sin alteración alguna que no haya sido debidamente salvada. También deben llevarse en idioma y moneda nacional.</p> <p>Deben permitir determinar al cierre de cada ejercicio económico anual la situación patrimonial, su evolución y sus resultados. <i>[Redacción ligeramente imprecisa, pues la expresión “su evolución” se refiere al patrimonio mientras que “sus resultados” alude a los del emisor de los correspondientes estados financieros]</i></p> <p>Los libros y registros del artículo 322 deben permanecer en el domicilio de su titular.</p>	

⁴ También hay normas para la conversión de medidas contables a la “moneda de presentación”, cuando ésta no es la “moneda de medición”.

Texto	Críticas y comentarios
<p>(1998) 309. Diario.</p> <p>En el Diario se deben registrar todas las operaciones relativas a la actividad de la persona, individualmente o en registros resumidos que cubran períodos de duración no superiores al mes. Estos resúmenes deben surgir de anotaciones detalladas practicadas en subdiarios.</p> <p>El registro o Libro Caja y todo otro subsidiario auxiliar que forma parte del sistema de registros contables integra el Diario.</p>	<p>20. No todas las operaciones se contabilizan. Solo se lo hace con las que tienen efecto sobre el patrimonio y pueden ser cuantificadas en moneda de una manera fiable <i>[El comentario implicaba una crítica al empleo de la palabra “todas”, que se mantuvo en el proyecto].</i></p> <p>21. Hay acumulaciones continuas (depreciaciones, alquileres, intereses) que se registran mensualmente sin que existan “subdiarios” ¿Qué podrían contener éstos? <i>[El Anteproyecto mantiene la redacción del Proyecto 1998]</i></p> <p>22. El equivalente de “subdiario” no es “subdiario auxiliar” sino “diario auxiliar”. <i>[Observación receptada por la Comisión]</i></p>
<p>Texto propuesto por la Comisión (2012) e incluido sin cambios en el CCC (2014)</p> <p>ARTÍCULO 327.- Diario.</p> <p>En el Diario se deben registrar todas las operaciones relativas a la actividad de la persona que tienen efecto sobre el patrimonio, individualmente o en registros resumidos que cubran períodos de duración no superiores al mes. Estos resúmenes deben surgir de anotaciones detalladas practicadas en subdiarios, los que deben ser llevados en las formas y condiciones establecidas en los artículos 323, 324 y 325.</p> <p>El registro o Libro Caja y todo otro diario auxiliar que forma parte del sistema de registros contables integra el Diario y deben cumplirse las formalidades establecidas para el mismo.</p> <p><i>[La redacción de este artículo sugiere que las entidades efectúan anotaciones directas en el diario o en subdiarios, pero esto no ocurre cuando el sistema contable (o parte de él) está computadorizado]</i></p> <p><i>[Las reglas sobre subdiarios podrían ser inaplicables en una entidad que registre directamente en un único “diario” todas las operaciones susceptibles de reconocimiento contable]</i></p>	

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>(1998) 310. Conservación.</p> <p>Salvo que leyes especiales establezcan plazos superiores, deben conservarse por cinco (5) años:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Los libros, contándose el plazo desde el último asiento.b) Los demás registros, desde su fecha.c) Los instrumentos respaldatorios, desde su fecha. <p>Los herederos deben conservar los libros del causante y, en su caso, exhibirlos en la forma prevista en el artículo 313, hasta que se cumplan los plazos indicados en el primer párrafo.</p>	<p>23. Parecen plazos exigüos <i>[En el Anteproyecto se los llevó a diez años]</i>.</p> <p>24. El libro de inventarios y estados financieros de una entidad debería conservarse mientras ella no se disuelva. No es nada costoso y puede ser útil en alguna controversia <i>[Idea no receptada por la Comisión]</i>.</p>
<p>Texto propuesto por la Comisión (2012) e incluido sin cambios en el CCC (2014)</p> <p>ARTÍCULO 328.- Conservación.</p> <p>Excepto que leyes especiales establezcan plazos superiores, deben conservarse por diez años:</p> <ul style="list-style-type: none">a) los libros, contándose el plazo desde el último asiento;b) los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre los mismos;c) los instrumentos respaldatorios, desde su fecha.	

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>(1998) 311. Actos sujetos a autorización.</p> <p>El titular puede, previa autorización del Registro Público de Actividades Especiales de su domicilio:</p> <p>a) Sustituir uno o más libros, salvo el de Inventarios y Balances, o alguna de sus formalidades, por la utilización 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.</p> <p>b) Conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin.</p> <p>La petición que se formule al Registro Público debe contener una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico e indicación de los antecedentes de su utilización. Una vez aprobada, esta información debe transcribirse en el libro de Inventarios y Balances.</p> <p>La petición se considera automáticamente aprobada si dentro de los treinta (30) días de formulada no es objeto de observación o rechazo fundado por el Registro Público.</p>	<p>25. El título del artículo es demasiado genérico. <i>[Observación no receptada por la Comisión].</i></p> <p>26. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los libros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios <i>[Idea no receptada por la Comisión].</i></p> <p>27. No se precisa qué título universitario debe poseer el emisor del “dictamen técnico” <i>[En el Anteproyecto se aclaró que dicho emisor debe ser un contador público].</i></p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>Texto propuesto por la Comisión (2012) e incluido sin cambios en el CCC (2014)</p> <p>ARTÍCULO 329.- Actos sujetos a autorización.</p> <p>El titular puede, previa autorización del Registro Público de su domicilio:</p> <ul style="list-style-type: none">a) sustituir uno o más libros, excepto el de Inventarios y Balances, o alguna de sus formalidades, por la utilización 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;b) conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin. <p>La petición que se formule al Registro Público debe contener una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico de Contador Público e indicación de los antecedentes de su utilización. Una vez aprobado, el pedido de autorización y la respectiva resolución del organismo de contralor, deben transcribirse en el libro de Inventarios y Balances.</p> <p>La autorización sólo se debe otorgar si los medios alternativos son equivalentes, en cuanto a inviolabilidad, verosimilitud y completitud, a los sistemas cuyo reemplazo se solicita.</p>	

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>(1998) 312. Eficacia probatoria.</p> <p>La contabilidad, obligada o voluntaria, llevada en la forma y con los requisitos prescritos, será admitida en juicio, como medio de prueba.</p> <p>Sus registros prueban contra quien la lleva o sus sucesores, aunque no estuvieren en forma, sin admitírseles prueba en contrario; pero el adversario no puede aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que habiendo adoptado este medio de prueba, debe estarse por las resultados combinadas que presenten todos los registros relativos al punto cuestionado.</p> <p>La contabilidad, obligada o voluntaria, prueba en favor de quien la lleva, cuando en litigio contra otro sujeto que tiene contabilidad, obligada o voluntaria, éste no presenta registros contrarios incorporados en una contabilidad regular.</p> <p>Sin embargo, el tribunal tiene en tal caso la facultad de apreciar esa prueba, y de exigir, si lo considera necesario, otra supletoria.</p> <p>Finalmente, cuando resulte prueba contradictoria de los registros de las partes que litigan, y unos y otros se hallen con todas las formalidades necesarias y sin vicio alguno, el tribunal debe prescindir de este medio de prueba y proceder por los méritos de las demás probanzas que se presenten, calificándolas con arreglo a las disposiciones de este Código.</p> <p>Si se trata de litigio contra quien no está obligado a llevar contabilidad, ni la lleva voluntariamente, ésta sólo sirve como principio de prueba.</p> <p>La prueba que resulte de la contabilidad es indivisible.</p>	<p>28. Se da demasiada importancia a los registros contables y a la forma de llevarlos. Lo único que debería establecerse es que la validez de las anotaciones contables depende de la fe que merezcan los elementos que las respaldan. [Idea no receptada por la Comisión].</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>Texto propuesto por la Comisión (2012)</p> <p>ARTÍCULO 330.- Eficacia probatoria.</p> <p>La contabilidad, obligada o voluntaria, llevada en la forma y con los requisitos prescritos, debe ser admitida en juicio, como medio de prueba.</p> <p>Sus registros prueban contra quien la lleva o sus sucesores, aunque no estuvieran en forma, sin admitírseles prueba en contrario. El adversario no puede aceptar los asientos que le son favorables y desechar los que le perjudican, sino que habiendo adoptado este medio de prueba, debe estarse a las resultas combinadas que presenten todos los registros relativos al punto cuestionado.</p> <p>La contabilidad, obligada o voluntaria, prueba en favor de quien la lleva, cuando en litigio contra otro sujeto que tiene contabilidad, obligada o voluntaria, éste no presenta registros contrarios incorporados en una contabilidad regular.</p> <p>Sin embargo, el juez tiene en tal caso la facultad de apreciar esa prueba, y de exigir, si lo considera necesario, otra supletoria.</p> <p>Cuando resulta prueba contradictoria de los registros de las partes que litigan, y unos y otros se hallan con todas las formalidades necesarias y sin vicio alguno, el juez debe prescindir de este medio de prueba y proceder por los méritos de las demás probanzas que se presentan.</p> <p>Si se trata de litigio contra quien no está obligado a llevar contabilidad, ni la lleva voluntariamente, ésta sólo sirve como principio de prueba de acuerdo con las circunstancias del caso.</p> <p>La prueba que resulte de la contabilidad es indivisible.</p> <p>Texto incluido en el CCC (2014)</p> <p>[En el último párrafo se reemplazó “resulte” por “resulta”]</p>	

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>(1998) 313. Investigaciones.</p> <p>Ninguna autoridad, bajo pretexto alguno, puede hacer pesquisas de oficio para inquirir si las personas llevan o no registros arreglados a derecho.</p> <p>La prueba sobre la contabilidad debe realizarse en el lugar en que ésta sea llevada, aun cuando esté fuera de la competencia territorial del tribunal que la ordene.</p> <p>La exhibición general de registros o libros contables sólo puede decretarse a instancia de parte en los juicios de sucesión, todo tipo de comunión o sociedad, administración por cuenta ajena y en caso de liquidación, concurso o quiebra. Fuera de estos casos sólo puede requerirse la exhibición de registros o libros en cuanto tenga relación con la cuestión controvertida de que se trata.</p>	<p>29. ¿Debe esto ser materia del Código Unificado? <i>[La Comisión parece pensar de tal modo]</i></p>
<p>Texto propuesto por la Comisión (2012) e incluido sin cambios en el CCC (2014)</p> <p>ARTÍCULO 331.- Investigaciones.</p> <p>Excepto los supuestos previstos en leyes especiales, ninguna autoridad, bajo pretexto alguno, puede hacer pesquisas de oficio para inquirir si las personas llevan o no registros arreglados a derecho.</p> <p>La prueba sobre la contabilidad debe realizarse en el lugar previsto en el artículo 325, aun cuando esté fuera de la competencia territorial del juez que la ordena.</p> <p>La exhibición general de registros o libros contables sólo puede decretarse a instancia de parte en los juicios de sucesión, todo tipo de comunión, contrato asociativo o sociedad, administración por cuenta ajena y en caso de liquidación, concurso o quiebra. Fuera de estos casos únicamente puede requerirse la exhibición de registros o libros en cuanto tenga relación con la cuestión controvertida de que se trata, así como para establecer si el sistema contable del obligado cumple con las formas y condiciones establecidas en los artículos 323, 324 y 325.</p>	

Texto	Críticas y comentarios
<p>(1998) 314. Estados contables.</p> <p>Al cierre del ejercicio quien lleva contabilidad obligada o voluntaria debe confeccionar sus estados contables, que comprendan como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultados que deben asentarse en el registro de inventarios y balances.</p>	<p>30. Considero preferible que se indique el tipo de información que debe presentarse en los estados financieros, en lugar de sus denominaciones. <i>[Idea no receptada por la Comisión]</i></p> <p>31. No se menciona al estado de evolución del patrimonio neto (estado de cambios en el patrimonio neto), que es imprescindible para comprender las causas de la evolución de éste. <i>[El Anteproyecto tampoco lo mencionó]</i></p> <p>32. No se requiere el asiento del detalle de los activos y pasivos (habitualmente denominado “el inventario”). <i>[El Anteproyecto tampoco lo exige pero el libro donde deben volcarse los estados contables se denomina “de inventarios y balances”].</i></p>
<p>Texto propuesto por la Comisión (2012) e incluido sin cambios en el CCC (2014)</p> <p>ARTÍCULO 326.- Estados contables.</p> <p>Al cierre del ejercicio quien lleva contabilidad obligada o voluntaria debe confeccionar sus estados contables, que comprenden como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultados que deben asentarse en el registro de inventarios y balances.</p>	
<p>(1998) 315. Reglamentaciones.</p> <p>Los registros públicos, así como los organismos con facultades para ello, pueden dictar disposiciones reglamentarias relativas a los estados contables.</p>	<p>33. El dictado de normas contables de cualquier tipo por parte de un registro público no parece guardar relación con la naturaleza de sus funciones.</p> <p>34. La referencia a los “organismos facultados para ello” nada agrega.</p> <p><i>[No incorporado en el Anteproyecto y tampoco en el CCC]</i></p>

5. COMENTARIOS SOBRE LOS ARTÍCULOS 302 A 315 DEL PROYECTO ALTERNATIVO PRESENTADO POR EL CPCECF EN 1998

Mi opinión global sobre los artículos indicados en el epígrafe es adversa. El proyecto me parece inadecuado y, a mi juicio, no cubre cuestiones que me parecen esenciales y trata en forma inadecuada otras cuestiones.

Los fundamentos de mi opinión pueden ser deducidos de las consideraciones presentadas en el capítulo 1 de este documento y de las propuestas que presento en su capítulo 3.

Para obtener un conjunto aceptable de disposiciones sobre los sistemas contables y los estados financieros, no basta con corregir los defectos individuales de los artículos 302 a 315 del proyecto referido.

No obstante, y por si tuviere alguna utilidad para la Comisión de Reformas, seguidamente identifico algunas críticas específicas a los textos de dichos artículos. En algunos casos, repito comentarios ya presentados en el capítulo 1 de este documento.

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>302. Obligados. Excepciones.</p> <p>Las personas humanas o jurídicas que realicen habitualmente una actividad dedicada a la producción, extracción, comercialización de bienes o prestación de servicios, o que esté obligado a determinar su situación patrimonial o financiera, o de cumplimiento de objetivos organizacionales, o preestablecidos o a rendir cuentas por administrar para terceros, deben llevar un Sistema de Registro Contable adecuado a sus fines, actividades o movimientos.</p> <p>Quedan exceptuadas las personas humanas que, por la escasa significación de su actividad económica resulte inconveniente sujetar a tal deber conforme lo determine la reglamentación de cada jurisdicción.</p>	<p>1. Parece excesivo que el requerimiento alcance a las personas físicas que no sean comerciantes, haciendo depender las excepciones de los reglamentos que pudieren establecerse en cada jurisdicción.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>303. Sistema de Registro Contable.</p> <p>El Sistema de registro contable es el conjunto de elementos interrelacionados destinado al registro de las operaciones y hechos que tengan consecuencias económicas y/o financieras, incluyendo su control, guarda y operación. Puede procesarse por medios manuales, mecánicos, y/o electrónicos, o una combinación de ellos y almacenarse en libros, hojas móviles, microfilmes, soportes electrónicos o una combinación de ellos o cualquier otra metodología fiable que autorice el Registro o el organismo de control correspondiente.</p> <p>Los sujetos del artículo 302 deben informar al Registro, o al organismo de control correspondiente, el Sistema de Registro Contable a emplear y cada una de sus modificaciones, a efectos de su autorización, de conformidad con el artículo 311, antes de su utilización.</p> <p>El Registro debe llevar una nómina alfabética, por persona, de consulta pública, de los Sistemas de Registros Contables autorizados y de sus modificaciones</p> <p>El sistema de registro contable adoptado debe corresponderse con la importancia y naturaleza de las actividades del ente.</p> <p>En los casos de procesamiento y/o almacenamiento de los registros y/o documentos de respaldo se realice, por cualquier medio, fuera del país, previo a su adopción debe ser identificado fehacientemente e informado al correspondiente Registro Público u organismo de contralor, incluyendo copia del convenio suscripto y autorización para ejercer su control.</p>	<ol style="list-style-type: none">2. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los libros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios.3. El sistema no se procesa ni se almacena. Lo que se procesan son datos y lo que se almacena es la información obtenida.4. Siendo posible el empleo de bases de datos computadorizadas, no se ve el sentido de tener una "nómina alfabética".5. El requerimiento de que las modificaciones al sistema deban ser autorizadas es exagerado cualquiera fuere el lugar donde se llevan los registros.6. No sé a qué convenio se refiere el último párrafo.

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>304. Modo de llevar la contabilidad.</p> <p>El Sistema de Registro Contable debe ser llevado sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro representativo de las actividades y de los actos que deben registrarse, conforme a las normas contables emanadas de organismos profesionales y públicos competentes, de modo que se permita la individualización de las operaciones y las cuentas acreedoras y deudoras.</p> <p>Los asientos deben validarse con los comprobantes respectivos, los que debe guardarse en forma metódica, a fin de permitir su localización y consulta, en soportes manuales, microfilmes o soportes electrónicos.</p> <p>Ninguna autoridad podrá exigir reemplazar un registro por otro, por ella procesado.</p>	<p>7. La referencia a “una base uniforme” es difusa. Podría interpretarse como referida a la uniformidad en el tratamiento de hechos o elementos similares o a la uniformidad en las normas contables aplicadas ejercicio tras ejercicio.</p> <p>8. “Cuadro verídico” es una expresión inadecuada. La contabilidad no procura exponer “verdades” sino representaciones razonables de la realidad.</p> <p>9. No he logrado comprender el último párrafo.</p>
<p>305. Registros indispensables.</p> <p>Son registros indispensables los siguientes:</p> <p>a) Diario.</p> <p>b) Inventario y balances.</p> <p>c) Mayor</p> <p>d) Sistema de Registro Contable</p> <p>e) Aquellos que correspondan a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que exija la importancia y la naturaleza de las actividades a desarrollar.</p> <p>f) Los que en forma especial impongan este Código u otras leyes.</p>	<p>10. Sólo debería considerarse obligatorio el libro de estados financieros e inventarios.</p> <p>11. Cuando se emplean ordenadores, no suele ser imprescindible la existencia de un libro “mayor”. Los datos que aparecerían en éste (si se lo llevase manualmente) pueden ser consultados por pantalla, impresos o grabados en archivos.</p> <p>12. El “balance” no es el único estado financiero.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>306. Libros.</p> <p>El interesado puede llevar su Sistema de Registro Contable mediante la utilización de libros; en ese caso debe presentarlos, debidamente encuadernados, para su individualización en el Registro Público de Actividades Especiales.</p> <p>Tal individualización consiste en anotar, en el primer folio, nota fechada y firmada de su destino, del nombre de su titular y del número de folios que contenga.</p> <p>El Registro, debe incluir en el registro mencionado en el artículo 303, los libros individualizados, que deben denominarse de acuerdo con lo autorizado en el Sistema de Registro.</p>	<p>13. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los libros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios.</p> <p>14. La denominación “Registro Público de Actividades Especiales” puede interpretarse de muchas maneras. ¿Dónde está definida su existencia?</p>
<p>s/n. Microfilmes y Hojas Móviles.</p> <p>Para los registros llevados en microfilmes y hojas móviles se emitirá un acta de registración por cada uno de ellos, por períodos mensuales que contendrán: denominación contable del registro, período al que corresponde (mes y año); nombre del archivo o de los archivos grabados en el soporte; fecha de la primera y última registración, cantidad de folios que contiene el registro contable, algoritmo criptográfico, firma digital o firma electrónica de cada uno de los archivos que integran el soporte. El acta deberá estar firmada por el titular o apoderado del ente y transcrita al libro de Sistema de Registro Contable.</p> <p>Las hojas móviles deberán ser encuadernadas, cuando alcancen un máximo de 500 fojas o cubran un ejercicio contable, como máximo.</p>	<p>15. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los registros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios.</p> <p>16. Un código no debería referirse a cuestiones burocráticas de detalle.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>s/n. Microfilmes y Hojas Móviles.</p> <p>Para los registros llevados en microfilmes y hojas móviles se emitirá un acta de registración por cada uno de ellos, por períodos mensuales que contendrán: denominación contable del registro, período al que corresponde (mes y año); nombre del archivo o de los archivos grabados en el soporte; fecha de la primera y última registración, cantidad de folios que contiene el registro contable, algoritmo criptográfico, firma digital o firma electrónica de cada uno de los archivos que integran el soporte. El acta deberá estar firmada por el titular o apoderado del ente y transcripta al libro de Sistema de Registro Contable.</p> <p>Las hojas móviles deberán ser encuadernadas, cuando alcancen un máximo de 500 fojas o cubran un ejercicio contable, como máximo.</p>	<p>17. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los registros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios.</p> <p>18. Un código no debería referirse a cuestiones burocráticas de detalle.</p>
<p>s/n. Soportes electrónicos y/o digitales.</p> <p>Para los registros llevados en soportes electrónicos y/o digitales se emitirá un acta de registración por cada uno de ellos, por períodos mensuales que contendrán: denominación contable del registro, período al que corresponde (mes y año); nombre del archivo o de los archivos grabados en el soporte; fecha de la primera y última registración, cantidad de folios que contiene el registro contable, algoritmo criptográfico, firma digital o firma electrónica de cada uno de los archivos que integran el soporte; numeración interna del soporte y Numeración externa del soporte, puesto por el fabricante. El acta deberá estar firmada por el titular o apoderado del ente y transcripta al libro de Sistema de Registro Contable.</p>	<p>19. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los registros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios.</p> <p>20. Un código no debería referirse a cuestiones burocráticas de detalle.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>s/n. Informe anual.</p> <p>Dentro de los ciento cincuenta (150) días de cerrado el ejercicio, el ente debe presentar ante el Registro Público, que corresponda, un informe especial, con dictamen de contador público, matriculado, que contendrá: La descripción exacta del sistema utilizado durante el ejercicio económico, que se informa; opinión fundada sobre la concordancia existente entre el sistema de registro contable utilizado, durante el ejercicio que se informa y el autorizado por el Registro Público; el procedimiento de seguridad física y lógica utilizado, el que deberá contemplar el resguardo de las claves de acceso a las aplicaciones informáticas, de corresponder; la situación de los requerimientos del artículo 303 (306), último párrafo, de corresponder..</p> <p>Copia del informe y la constancia de recepción del mismo, por el Registro Público, se transcribirán en el libro de Sistema de Registro Contable, para que los mismos se consideren llevados en legal forma.</p>	<p>21. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los registros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios.</p> <p>22. ¿Qué nivel de detalle debe tener una descripción para que se la considere “exacta”?</p> <p>23. Un código no debería referirse a cuestiones burocráticas de detalle.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>307. Prohibiciones.</p> <p>Se prohíbe:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Alterar el orden cronológico de los asientosb) Dejar blancos o espacios que puedan utilizarse para intercalaciones o adiciones entre los asientos.c) Interlinear, raspar, enmendar o tachar. Todas las equivocaciones u omisiones deben salvarse mediante un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error.d) Mutilar parte alguna de un libro, arrancar hojas o alterar su encuadernación o foliatura.e) Alterar por cualquier medio la información contenida en cualquiera de los medios de almacenamiento de los registros contables.	<p>24. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los libros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios.</p>
<p>308. Forma de llevar los registros.</p> <p>Los registros contables deben ser llevados en forma cronológica, actualizada, en idioma y moneda nacional, sin alteración alguna que no haya sido debidamente salvada.</p> <p>Deben permitir determinar al cierre de cada ejercicio económico la situación patrimonial de su titular, su evolución y sus resultados, así como la situación de los bienes intangibles, la responsabilidad social empresaria y la sustentabilidad ambiental, indicando la metodología para su exposición y almacenamiento.</p>	<p>25. La referencia a la moneda nacional puede ocasionar complicaciones porque las NIIF (que algunas empresas argentinas deben aplicar) requieren que las mediciones contables de una entidad se hagan en su “moneda funcional”, que puede no ser la “moneda nacional”.</p> <p>26. La “evolución” que se debe explicar es la del patrimonio, no la del “titular”.</p> <p>27. No veo la razón para la mención especial de los activos intangibles.</p> <p>28. Es desmesurado el supuesto de que la información sobre la situación de la responsabilidad social empresaria puede obtenerse totalmente del sistema contable.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>s/n. Plazos para procesar y registrar (almacenar)</p> <p>El procesamiento en el Registro Diario se efectuarán antes del último día del mes siguiente y su almacenamiento antes del último día del mes subsiguiente de su ocurrencia, excepto:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Los asientos contables de cierre de un ejercicio y apertura del siguiente podrán anotarse dentro de los 120 (ciento veinte) días corridos posteriores a las fechas de cierre referidas.2. Los asientos contables del primer bimestre que podrán ser anotados dentro de los 120 (ciento veinte) días corridos, del comienzo de ejercicio. <p>El procesamiento en los restantes registros se efectuará antes del último día del mes siguiente al de su ocurrencia y su almacenamiento antes del último día del mes subsiguiente de su ocurrencia, siendo su única excepción el Registro de Inventarios y Balances.</p> <p>Las anotaciones en el libro Inventarios y Balances se efectuarán dentro de los 120 (ciento veinte) días corridos del cierre del ejercicio al cual corresponden.</p> <p>Las registraciones que en forma especial impongan este Código u otras leyes, tendrán como máximos, los plazos indicados.</p>	<p>29. En el primer párrafo, no entiendo la distinción entre “procesamiento” y “almacenamiento”. Por lo general, los sistemas contables almacenan de inmediato los resultados de los procesamientos contables.</p> <p>30. Los “asientos de apertura” no son imprescindibles porque la situación patrimonial de una entidad no desaparece con el cierre del ejercicio ni reaparece con el comienzo del siguiente. Por lo tanto, no debería mencionárselos.</p> <p>31. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los libros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios.</p> <p>32. El empleo de la palabra “subsiguiente” introduce incertidumbre, pues puede interpretársela de dos maneras (el mes “subsiguiente” a enero podría ser febrero o marzo, según la acepción de “subsiguiente” que se adopte).</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>309. Diario.</p> <p>En el Diario se deben registrar todas las operaciones relativas a la actividad de la persona, individualmente o en registros resumidos que cubran períodos de duración no superiores al mes calendario. Estos resúmenes deben surgir de anotaciones detalladas practicadas en subdiarios, que cumplan con los mismos requisitos que el libro Diario o el que autorice el Registro Público de Actividades Especiales, para ello.</p> <p>El registro o Libro Caja y todo otro subsidiario auxiliar que forma parte del sistema de registros contables integra el Diario.</p>	<p>33. No todas las operaciones se contabilizan. Solo se lo hace con las que tienen efecto sobre el patrimonio y pueden ser cuantificadas en moneda de una manera fiable.</p> <p>34. Hay acumulaciones continuas (depreciaciones, alquileres, intereses) que se registran mensualmente sin que existan “subdiarios” ¿Qué podrían contener éstos?</p> <p>35. El equivalente de “subdiario” no es “subdiario auxiliar” sino “diario auxiliar”.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>Artículo s/n.- Inventarios y Balances.</p> <p>En el libro Inventarios y Balances se transcribirán:</p> <ul style="list-style-type: none">a) El inventario inicial de la persona.b) Los estados contables practicados – anual o de períodos intermedios – firmados por el titular del ente, del órgano de fiscalización, de corresponder y la del contador dictaminante, para su identificación con los informes emitidosc) Los informes sobre los estados contables emitidos por el órgano de fiscalización y el contador dictaminante, debidamente firmados.d) Los detalles analíticos o inventarios de la composición de los rubros del activo y pasivo, que se correspondan con los estados contables transcriptos, según 1 y 2, a la fecha del cierre de ejercicio u otras fechas que determinen normas especiales o decisiones del ente. Con la autorización previa del Registro Público, podrá transcribirse los subinventarios, en el mismo medio que se lleve el subdiario que le dio origen, integrante del Sistema de Registro Contable.e) La información especial que imponga este Código u otras leyes o normas reglamentarias.	<p>36. No es adecuado usar “contador dictaminante” como equivalente de “auditor de los estados financieros” porque éste no siempre dictamina (en algunos casos informa que debe abstenerse de opinar). Además, “dictaminante” no es palabra receptada por el Diccionario de la Real Academia Española.</p> <p>37. También puede haber informes surgidos de lo que la RT 7 de la FACPCE denomina “revisión limitada”. Es lo habitual en los casos de estados financieros correspondientes a períodos intermedios.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>s/n. Mayor.</p> <p>En el Mayor se transcribirán, ordenados por cuentas y orden cronológico, los movimientos de cada operación/cuenta del Diario. El método de llevado, es libre, pero debe quedar a disposición de terceros, debidamente autorizados, para su consulta y debe poder ser impreso, en forma parcial o total, según corresponda. Se lo agrupará por ejercicio contable.</p>	<p>38. Cuando se emplean ordenadores, lo normal es que no exista un “mayor”. Los datos de los asientos de diario se guardan en bases de datos y con la información contenida en éstas el ordenador puede “armar a pedido” consultas de movimientos de cada cuenta cubriendo períodos determinados. Esto es, no hay una transcripción de asientos desde el diario al mayor, como imaginaron los redactores del artículo comentado. Y requerir la impresión o grabación de todos los movimientos de todas las cuentas implicaría costos administrativos que serían injustificables. En el caso de impresiones en papel, también se afectaría el medio ambiente.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>s/n. Libro Sistema de Registro Contable</p> <p>En el Sistema de Registro Contable se transcribirán:</p> <ul style="list-style-type: none">a) El sistema a aplicar, por la persona, humana o jurídica, obligada o voluntaria, al inicio de sus actividades, con la aprobación del Registro Público, de corresponder, según artículo 303.b) Las modificaciones, aunque sean menores, del sistema de registro declarado, con las correspondientes aprobaciones del Registro Público, según artículo 311.c) El plan de cuentas utilizado, con su respectivo código de identificación, de corresponder, firmado por el titular del ente, el órgano de fiscalización, de corresponder y el contador dictaminante de los estados contables.d) Al cierre de cada ejercicio o periodo especial, se transcribirán las altas y las bajas de las cuentas, con firma e información arriba detalladas, no siendo necesaria la transcripción completa del plan de cuentas modificado.e) El informe a que se refiere el artículo s/n – Informe anual.f) Las actas que se refieren los artículos s/n – Microfilmes y hojas móviles y Soportes Electrónicos y/o digitales	<p>39. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los libros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios.</p> <p>40. No es adecuado usar “contador dictaminante” como equivalente de “auditor de los estados financieros” porque éste no siempre dictamina (en algunos casos informa que debe abstenerse de opinar). Además, “dictaminante” no es palabra receptada por el Diccionario de la Real Academia Española.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>310. Conservación.</p> <p>Salvo que leyes especiales establezcan plazos superiores, deben conservarse por cinco (5) años:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Los libros, contándose el plazo desde el último asiento.b) Los demás registros, desde su fecha.c) Los instrumentos respaldatorios, desde su fecha. <p>Los herederos deben conservar los libros del causante y, en su caso, exhibirlos en la forma prevista en el artículo 313, hasta que se cumplan los plazos indicados en el primer párrafo.</p>	<p>41. Parecen plazos exigüos.</p> <p>42. El libro de inventarios y estados financieros de una entidad debería conservarse mientras ella no se disuelva. No es nada costoso y puede ser útil en alguna controversia.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>311. Actos sujetos a autorización.</p> <p>El titular puede, previa autorización del Registro Público de Actividades Especiales de su domicilio:</p> <p>a) Sustituir uno o más libros, salvo el de Inventarios y Balances y el de Sistema de Registro Contable, o alguna de sus formalidades, por medio de almacenamiento, en hojas móviles, microfilmes o soporte electrónico u otros, cuyo procesamiento permita la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación.</p> <p>b) Conservar la documentación en microfilmes, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin y que aseguren la inalterabilidad de los registros.</p> <p>El Registro de Inventarios debe llevarse en libros indefectiblemente, pudiendo almacenarse los detalles analíticos de los rubros o cuentas colectivas, que integran el inventario o subinventarios, en los medios mencionados en el Artículo 306.</p> <p>La petición que se formule al Registro Público de Actividades Especiales o a los organismos de control, de corresponder, debe contener una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico de Contador Público, independiente y matriculado e indicación de los antecedentes de su utilización, así como la metodología para asegurar la integridad de la información procesada, a través de algoritmos criptográficos, firma digital o firma electrónica...</p> <p>Una vez aprobado el Sistema de Registro Contable, su pedido de autorización, completo y la respectiva resolución del ente de control, deberán transcribirse en el Libro de Sistema de Registro Contable.</p> <p>La petición se considera automáticamente aprobada si dentro de los treinta (30) días de formulada no es objeto de observación o rechazo fundado por el Registro Público.</p>	<p>43. El título del artículo es demasiado genérico.</p> <p>44. No considero adecuado que una ley establezca formalidades referidas a la generalidad de los libros contables, salvo en el caso del libro de estados financieros e inventarios.</p> <p>45. Un código no debería referirse a cuestiones burocráticas de detalle.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>312. Eficacia probatoria.</p> <p>La contabilidad, obligada o voluntaria, llevada en la forma y con los requisitos prescritos, será admitida en juicio, como medio de prueba.</p> <p>Sus registros prueban contra quien la lleva o sus sucesores, aunque no estuvieren en forma, sin admitírseles prueba en contrario; pero el adversario no puede aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que habiendo adoptado este medio de prueba, debe estarse por las resultados combinadas que presenten todos los registros relativos al punto cuestionado.</p> <p>La contabilidad, obligada o voluntaria, prueba en favor de quien la lleva, cuando en litigio contra otro sujeto que tiene contabilidad, obligada o voluntaria, éste no presenta registros contrarios incorporados en una contabilidad regular.</p> <p>Sin embargo, el Juez tiene en tal caso la facultad de apreciar esa prueba, y de exigir, si lo considera necesario, otra supletoria.</p> <p>Finalmente, cuando resulte prueba contradictoria de los registros de las partes que litigan, y unos y otros se hallen con todas las formalidades necesarias y sin vicio alguno, el Juez debe prescindir de este medio de prueba y proceder por los méritos de las demás probanzas que se presenten, calificándolas con arreglo a las disposiciones de este Código.</p> <p>Si se trata de litigio contra quien no está obligado a llevar contabilidad, ni la lleva voluntariamente, ésta sólo sirve como principio de prueba.</p> <p>La prueba que resulte de la contabilidad es indivisible.</p>	<p>46. Se da demasiada importancia a los registros contables y a la forma de llevarlos. Lo único que debería establecerse es que la validez de las anotaciones contables depende de la fe que merezcan los elementos que las respaldan.</p>

<i>Texto</i>	<i>Críticas y comentarios</i>
<p>313. Investigaciones.</p> <p>Ninguna autoridad, bajo pretexto alguno, puede hacer pesquisas de oficio para inquirir si las personas llevan o no registros arreglados a derecho.</p> <p>La prueba sobre la contabilidad debe realizarse en el domicilio legal del ente, aun cuando esté fuera de la competencia territorial del Juez que la ordene.</p> <p>La exhibición general de registros o libros contables sólo puede decretarse a instancia de parte en los juicios de sucesión, todo tipo de comunión o sociedad, administración por cuenta ajena y en caso de liquidación, concurso o quiebra. Fuera de estos casos sólo puede requerirse la exhibición de registros o libros en cuanto tenga relación con la cuestión controvertida de que se trata.</p>	<p>47. ¿Debe esto ser materia del Código Unificado?</p>
<p>314. Estados contables.</p> <p>Al cierre del ejercicio quien lleva un sistema de registro contable debe confeccionar estados contables, que comprendan como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultados que deben asentarse en el registro de inventarios y balances.</p>	<p>48. Considero preferible que se indique el tipo de información que debe presentarse en los estados financieros, en lugar de sus denominaciones.</p> <p>49. No se menciona al estado de evolución del patrimonio neto (estado de cambios en el patrimonio neto), que es imprescindible para comprender las causas de la evolución de éste.</p>
<p>315. Reglamentaciones.</p> <p>Los registros públicos, así como los organismos con facultades para ello, pueden dictar disposiciones reglamentarias relativas a los estados contables.</p>	<p>50. El dictado de normas contables de cualquier tipo por parte de un registro público no parece guardar relación con la naturaleza de sus funciones.</p> <p>51. La referencia a los “organismos facultados para ello” nada agrega.</p>