

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

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

PONENCIA

- I.* La contabilidad societaria debe adecuarse a los adelantos tecnológico-ingenieriles a través de un énfasis superlativo en los sistemas contables de cada sociedad.
- II.* Debe modificarse la legislación de registración contable societaria para que no incluya metodologías concretas que corren el riesgo de transformarse rápidamente en arcaicas.
- III.* La legislación societaria debe requerir sistemas contables a cada entidad y tratar este tema con tanta extensión, intensidad y exigencia como trata los informes contables periódicos.
- IV.* Se debe exigir un concreto sistema contable en cada sociedad, que detalle sus principales componentes, para conocimiento de socios y terceros con derecho a información.
- V.* Es necesaria la exigencia de opinión de contador público (Argentina) o experto similar (en otro país iberoamericano), respecto a la implantación, mantenimiento y modificación del sistema contable societario.

FUNDAMENTOS

1. Introducción

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

Para nosotros la contabilidad no puede estudiarse en forma aislada, separada de las otras disciplinas con las que presenta solapamientos. En esto

tenemos principalmente en cuenta a la Administración, el Derecho y la Economía.

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

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

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

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

2. El caso de la legislación societaria argentina

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

Si efectuamos el análisis de los artículos respectivos (61 al 73) encontramos que se trata principalmente de Balance (extenso artículo 63 con 22 incisos); Estados de Resultados (art. 64 con 16 tópicos diversos); Notas complementarias (art. 65 con 18 incisos varios) y Memoria (art. 66).

En cambio, en materia de sistema de registración contable solamente propone una eventual modificación al art. 53 del Código de Comercio que se mantendría como fuente al respecto a través de su Capítulo III De los libros de comercio (arts. 43 a 67).

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

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

b) Llevar indispensablemente los libros:

Diario

Inventario y Balances (art. 44)

y otros necesarios.

- c) Pueden reemplazar los libros, salvo el de Inventario y Balance, por ordenadores, medios mecánicos o magnéticos con autorización previa de la autoridad de control pero se reitera "el sistema de contabilización debe permitir la individualización de las operaciones, las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación con arreglo al art. 43 del CC." (art. 61 LSC)
- d) Pero el art. 44 del CC insiste en el sistema contable al decir:
"... deberá llevar los libros registrados y la documentación contable que correspondan a una adecuada integración de un sistema de contabilidad (subrayado nuestro) y que le exijan la importancia y la naturaleza de sus actividades de modo que de la contabilidad y documentación resulten con claridad los actos de su gestión y su situación patrimonial."
- e) En el tema de los informes contables de fin de ejercicio el CC lo trata en forma somera y la LSC establece normas mucho más detalladas.

En resumen:

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

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

3. *Los componentes de los sistemas contables y los usuarios de la información*

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

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

En 1984¹ el Instituto Técnico de Contadores Públicos de la Argentina ya proponía una ley que derogara los aspectos del Código de Comercio y la Ley de Sociedades Comerciales argentinas vinculadas al tema para reemplazarlas por una ley que obligara a toda persona física o jurídica de carácter público o privado, a llevar un sistema contable.

Para eso exigía que se utilizase un interesante Libro de sistemas Contables así detallado:² “En el libro Sistema Contable deberá consignarse una explicación de la organización y características del sistema contable establecido por el ente y sus eventuales modificaciones, las cuales deberán ser registradas dentro del plazo establecido en el artículo noveno (demora mayor de 30 días). Dicha descripción deberá contener, como mínimo, la siguiente información:

- a) Detalle de los registros, medios, métodos y elementos utilizados.
- b) Un esquema descriptivo del flujo de las registraciones y del procesamiento correspondiente a las informaciones contables.
- c) Sistema de archivo de la documentación justificativa respaldatoria.
- d) Plan de cuentas con su pertinente codificación, si la hubiese.
- e) Manual de cuentas o imputaciones contables, si existiese.
- f) Centros de costos, si existiese.

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

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

En 1991, publicamos un trabajo, presentado en 1991 a la XIX Confe-

¹ Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas. “XV Aniversario del Instituto Técnico de Contadores Públicos”, Macchi, Buenos Aires, 1984, informe n° 27, pp. 501 a 416.

² Ídem, p. 415

rencia Interamericana de Contabilidad, en el cual concretábamos los elementos componentes de los sistemas de información contable así:³

- “1. Registros Contables.
2. Métodos de Registración.
3. Medios de Registración.
4. Plan de Cuentas.
5. Manual de Cuentas.
6. Archivo de documentación.
7. Controles.
8. Informes a emitir.”

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

4. *Los registros contables*

Como señala Fowler Newton son⁴ “los elementos en donde se registran datos contables y se almacenan saldos u otras informaciones utilizables para la preparación de informes contables.”

Si ampliamos el concepto de registro contable podremos decir:⁵ “Dentro de la estructuración de las bases de datos que se plantean como objetivo, los registros serán cada uno de los elementos integrantes de dichas bases; cada registro, posee una serie de atributos (campos), que almacenan datos de índole cuantitativa y cualitativa, siendo posible el acceso a los mismos desde distintos ángulos de interés (por ejemplo código, fecha, nombre, etc.). Es decir que el orden en que quieran ser recuperados será determinado por el usuario de la información, independizándose éste de la forma en que los mismos han sido guardados. Lo que tradicionalmente se denominan registros contables — el mayor, el diario, etc.— surgen en este enfoque como información de salida, resultante del procesamiento de datos de entrada, almacenados en registros contenidos en las bases de datos de los distintos sistemas.”

De este modo, los registros contables son piedra angular del sistema

³ GARCÍA CASELLA, Carlos Luis y RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen: “Un sistema de información contable integrado para aplicar a las PyMEs”, en revista *Alta Gerencia*, año 1, t. 1, pp. 203 a 222, diciembre 1991, Buenos Aires.

⁴ Fowler Newton, Enrique: *Organización de sistemas contables*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1983, p. 29.

⁵ Ídem que en nota 3, p. 210.

contable y se corresponden a diversas tecnologías posibles en materia ingenieril de programación.

5. *Métodos de registración*

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

Por ejemplo, siguiendo con un profesor español contemporáneo, propondremos decir:⁶ “Todos los sistemas de información contable basados en la partida doble deben ser rediseñados para operar en base a modelos contables que sustituyan a los actuales planes de cuantas y dejar con ello, de ser sistemas de información ineficientes.”

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

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

6. *Medios de registración*

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

Como señala Trassens:⁸ “La tecnología informática actual es el resultado de una compleja evolución de máquinas mecánicas, electromecánicas y mecánicas generadas por diferentes fabricantes durante un siglo.” ... “Desde que en las empresas se instalaron los primeros sistemas de procesamiento electrónico de datos, los responsables de la registración y el control de las

⁶ GARCÍA GARCÍA, Moisés: *Principio de la ineficacia técnica de los sistemas de información contable que opera en base a la partida doble*, Universidad Autónoma de Madrid, 1994, p. 9.

⁷ MALLO RODRÍGUEZ, Carlos: *Contabilidad analítica*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, España, 1991, pp. 104 y ss.

⁸ FRONTI DE GARCÍA, Luisa y VIGAS, Juan Carlos: *Práctica profesional del contador*, Macchi, Buenos Aires, 1994, p. 45.

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

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

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

En el caso de sistemas interactivos, sosteníamos, en 1982:⁹ “Si decimos que los sistemas interactivos son ‘aquellos en los cuales un usuario genera una unidad de información en una terminal, ésta se transmite a un procesador donde los datos se procesan, procediéndose a la consulta de archivos, y los resultados se transmiten inmediatamente de retorno a la terminal de origen, permitiendo tomar decisiones al usuario del sistema antes de ingresar la próxima información y volver a iniciar el círculo’, luego observamos:

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

⁹ GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, “¿Cómo se benefician los estados contables por la existencia de sistemas interactivos de información”, en *Anales de las Terceras Jornadas Nacionales de Sistemas de Información*, Macchi, Buenos Aires, 1982, pp. 263 y 264.

7. *Plan de cuentas*

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

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

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

8. *Manual de cuentas*

Esto sería la explicitación de los procedimientos de registración. Fowler Newton al respecto indica¹¹ que “la tarea de organizar sistemas contables implica tomar decisiones sobre cuestiones como éstas: ... f) conveniencia o inconveniencia de que el plan de cuentas sea complementado con instrucciones sobre el manejo de cada cuenta y los casos en que cada una de ellas debe ser utilizada (elementos que junto con el plan, pueden integrar un manual de procedimientos contables)”.

Y señala claramente que la responsabilidad de esta organización es tarea de contadores públicos y de licenciados en administración. Fuertemente, dice que¹² “se equivocan quienes confunden el diseño de sistemas administrativos

¹⁰ Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Plan general de contabilidad. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. 1991. p. 31.

¹¹ FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad básica*. Macchi. Buenos Aires. 1992. p. 132.

¹² Ídem, p. 133.

(nosotros diríamos administrativo-contables) con el desarrollo de programas de computación y encargan el primer trabajo a quienes sólo tienen condiciones para encarar el segundo” y en nota al pie de página remarca “los equipos de Procesamiento Electrónico de Datos y el software estándar disponible sólo son herramientas al servicio de quienes diseñan los sistemas administrativos y contables.”

9. *Archivo de documentación*

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

Hablando de nuevas técnicas de apoyo encontramos que¹³ “uno de los problemas que se plantea en los procesos automatizados, radica en la falta de documentos fuente para el procesamiento de transacciones (por ejemplo, al introducir, por pantalla, una nota de pedido tomada telefónicamente) que permitan un seguimiento adecuado de los responsables de su introducción. Es por ello que, si bien resulta posible efectuar procesos sin necesidad de movimientos de “papeles” que en muchos casos nadie sabe por qué existen, será necesario evaluar la existencia de los controles necesarios que permitan hallar un equilibrio entre los documentos fuente para el procesamiento de transacciones y la seguridad que necesariamente debe existir.”

10. *Controles*

El control interno de un sistema contable es reconocido como esencial en las Normas de Auditoría vigentes en la Argentina. Para poder obtener elementos de juicio válidos y suficientes para emitir una opinión sobre los estados contables de una sociedad, los contadores públicos argentinos deben evaluar¹⁴ “las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión”, y puntualizan 5 pasos necesarios a tal fin que evaluarían y determinarían como sería un buen control interno. Ellos son:¹⁵

1. Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.
2. Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica.

¹³ Citado en nota 3, p. 211.

¹⁴ Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT). Resoluciones Técnicas 4 a 10, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Rosario, 1993, p. 91.

¹⁵ Ídem, p. 92.

3. Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias.
4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procesamientos de auditoría seleccionados previamente.
5. Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados.”

11. *Informes a emitir*

Parte del sistema y, a la vez, producto del sistema los informes contables a emitir pueden ser tanto para uso interno o para uso externo. Se debería planificar un adecuado abanico de informes contables aunque la situación de demanda no será estática sino que variará en el transcurso de la vida de la sociedad. Lo importante será que ningún informe indique un modelo contable único; el sistema contable será único en la sociedad pero será capaz de alimentar a distintas versiones alternativas de criterios contables, de modelos contables, de regulaciones contables y —en fin— de normas contables profesionales, legales o propias de cada sociedad.