

## **NUEVAS DISPOSICIONES NORMATIVAS PROYECTADAS EN MATERIA CONTABLE**

**QUINTINO PIERINO DELL'ELCE**

### **NUEVAS DISPOSICIONES NORMATIVAS PROYECTADAS EN MATERIA CONTABLE**

#### **1. HACIA UN NUEVO CÓDIGO CIVIL**

El proyecto de reformar el tronco de la legislación privada del país y sancionar un código que unifique disposiciones civiles y comerciales debe ser necesariamente llevado adelante con un gran rigor técnico y visión de futuro.

En efecto, el proceso de codificación es una de las notas distintivas del proyecto de la modernidad. Ha sido la manera en que se fueron plasmando los ideales racionalistas e ilustrados en el campo del Derecho. El gran monumento de este proceso fue el Código Civil dictado por Napoleón, el cual se convirtió en un poderoso modelo de lo que debe ser un código normativo.

Vale decir que los códigos modernos aspiran a ser un instrumento racional, útil, capaz de brindar seguridad a la ciudadanía estableciendo de manera igualitaria derechos y obligaciones.

En el caso de los códigos de derecho privado -como el Civil y el Comercial- su importancia radica en que regula la manera en que se establece la creación de derechos y obligaciones entre los particulares

a partir de la autonomía de la voluntad de las propias personas.

El Código Civil argentino data del año 1781 y fue confeccionado por Dalmacio Vélez Sársfield, quien añadió al articulado un conjunto de notas explicativas. Este código fue parcialmente reformado en numerosas oportunidades posteriores y en forma más significativa en el año 1968 por el especialista en derecho civil y entonces Ministro del Interior Dr. Guillermo Borda.

Pero tanto el Código Civil como el Código de Comercio se han visto evidentemente desbordados por una inmensa cantidad de legislación privada que suele agregar instituciones o complementar y modificar disposiciones. Año tras año, este proceso le ha ido restando unidad interna al Código Civil y multiplica notoriamente los obstáculos e inconvenientes para la debida y rápida determinación de las disposiciones válidas.

Intentar hallar un nuevo tronco, coherente y consistente como para sostener extensas ramas especiales parece ser una necesidad, una buena razón para emprender un reordenamiento legislativo.

Pero además, se han ido registrando desajustes entre algunas normas del siglo pasado y los valores, las costumbres, los hábitos y hasta los desarrollos técnicos de nuestro tiempo. Este evidente desajuste ya legitimaría de por sí el comienzo de un proceso de reforma de la legislación normativa que rige en el ámbito privado.

En síntesis, desde el modelo civilista imperante en los tiempos de Vélez Sársfield hasta umbral del siglo XXI la dogmática y la técnica jurídica plasmaron nuevos modelos, tratando que el legislador se acerque aun más al ideal de racionalidad a través del establecimiento de un código normativo.

En conclusión, necesariamente será una prueba de madurez de juristas y legisladores saber plasmar con prudencia y profundidad un Código normativo que rijan adecuadamente y eficazmente las conductas civiles y comerciales de nuestra ciudadanía para el presente y el futuro próximo.

## **2. PROYECTO LEGISLATIVO ELABORADO**

En primer lugar y con relación al tema considerado en el presente trabajo, se considera significativo destacar que con fecha 18/12/98 los miembros de la Comisión constituida por el Decreto N° 685/95 elevó al Poder Ejecutivo Nacional por intermedio del Ministerio de Justicia el proyecto de Código Civil unificado con el Código de Comercio cuya elaboración les fuera oportunamente encomendada en forma honoraria a los miembros integrantes de esa Comisión Especial.

Al respecto, es importante señalar que diversos y múltiples antecedentes fueron tenidos en consideración particular en el proceso de la redacción del mencionado proyecto legislativo que asume el anhelado fenómeno de la unificación del Derecho Civil y el Derecho Comercial argentino.

En definitiva, esto último no significa en modo alguno ni la absorción de aquel por éste, ni la absorción de éste por aquel, sino tan sólo la unificación sustancial de ambos Derechos exigida por la vida y actividad moderna; tal como sucedió en Italia luego de sancionado el Código de 1942. Esa unificación no significa la desaparición ni del Derecho Civil ni tampoco del Derecho Comercial como disciplinas específicas y típicas, sino tan solo la eliminación de distingos generalmente artificiosos que, por afectar a la certeza -que es a su vez componente básico de la seguridad jurídica- advienen claramente ineficientes.

De alguna manera, la aproximación entre ambos Derechos ya se ha producido en forma fáctica y práctica en nuestro país mediante la sanción de numerosas leyes y disposiciones normativas.

En efecto y desde la realidad fáctica de los hechos, la unificación sustancial del Derecho Civil y del Derecho Comercial se ha producido hace mucho en el Derecho vivo -ésto es, con palabras del distinguido doctrinario Santini, en el que prescinde de los objetos jurídicos muertos aunque se hallen todavía legislados- y está en vías de dejar de ser una "vexata quaestio" para los juristas y estudios del Derecho.

Finalmente, otra interesante innovación introducida en ese cuerpo normativo proyectado que se considera conveniente destacar es aquella por la cual, a fin de facilitar la rápida consulta del texto legal elaborado, el contenido sintético de cada artículo figura precedido por un título que anticipa en forma breve y sumaria el concepto al cual se refiere el mismo.

### **3. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DEL PROYECTO DE REFORMA**

En los últimos años tres importantes proyectos de reforma han propuesto llevar adelante en Argentina la unificación de la legislación civil y comercial. En efecto, ellos fundamentalmente fueron los siguientes, a saber:

a) Proyecto de Unificación de la Legislación Civil y Comercial, proveniente de la Cámara de Diputados de la Nación (año 1987), que fue preparado por una Comisión Honoraria. El Senado Nacional

oportunamente sometió el trabajo al análisis de una Comisión Técnica Jurídica;

b) A su vez, la denominada Comisión Federal de la Cámara de Diputados de la Nación elaboró otro proyecto de unificación que fue sancionado el 3 de noviembre de 1993 y luego pasó en revisión al Senado; y

c) Un tercer proyecto, con idéntica finalidad fue preparado a instancias del Poder Ejecutivo Nacional por una Comisión creada por decreto del Presidente N° 468/92, cuyo texto fue remitido al Senado de la Nación y publicado en el Diario de Asuntos Entrados del 13 de agosto de 1993.

Finalmente, el decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 685/95 encomendó a una Comisión Honoraria “el estudio de las reformas que considere necesarias a fin de dar conclusión a un texto homogéneo en todo el referido cuerpo legal”, a cuyo fin les encargó “proyectar la unificación del Derecho Privado” y “su reforma y actualización, de manera integral”, en consonancia con los dos proyectos de unificación de la legislación civil y comercial de 1993; así como incorporar “las instituciones que se consideren convenientes para acompañar el proceso de modernización que ha emprendido el país”, atendiendo a la reforma de la Constitución Nacional de 1994 y a los Tratados con jerarquía constitucional (artículo 75, inciso 22 de la propia Constitución Nacional), en cuanto contienen “disposiciones relativas en materia de los Derechos Civil y Comercial”.

Al respecto, es oportuno recordar que las primeras expresiones objetivas sobre el mencionado proyecto de Código Civil unificado con el Código de Comercio que el Poder Ejecutivo Nacional recibió de la Comisión Honoraria redactora en diciembre de 1998 y que actualmente se encuentra en el Congreso de la Nación son real y altamente promisorias.

En efecto, la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires -entre otras- oportunamente emitió una declaración en la que destaca la “indudable autoridad científica de los miembros de la Comisión” y el “avance que en muchos aspectos significaría la aprobación del proyecto”.

El mismo ha nacido sin ninguna disidencia y sin ninguna discrepancia.

Quienes lo suscribieron -los profesores doctores Héctor Alegría, Atilio Alterini, Jorge Horacio Alterini, María Josefa Méndez Costa, Julio César Rivera y Horacio Roitman- lo presentaron como obra de consenso, en cuya elaboración depusieron los preconceptos personales para llegar a soluciones que procuraron adecuar a los crite-

rios de racionalidad y de justicia.

Entre todos ellos sumaron 130 años de investigación y de docencia universitaria en las áreas de sus respectivas especialidades y pusieron en ese empeño el acopio de la experiencia académica, trabajando esforzada y honorariamente durante casi cuatro años.

#### **4. PROPUESTA ESPECÍFICA CONSIDERADA.**

Atento a lo precedentemente consignado y teniendo en consideración el ámbito y alcance de la labor profesional específica de los graduados en ciencias económicas, se ha creído conveniente y oportuno- en las presentes circunstancias- limitar el análisis y estudio a un aspecto particular y específico del mencionado, amplio y ambicioso proyecto legislativo.

Consecuentemente a ello, el presente trabajo es el resultado de la lectura y análisis del texto normativo referido a “Contabilidad y Estados Contables” incluido bajo la Sección Sexta del Capítulo III correspondiente al Título IV del Libro Segundo perteneciente al proyecto de ley del nuevo Código Civil unificado con el Código de Comercio, cuyo texto se reproduce bajo el ANEXO I del presente trabajo.

#### **5. MODIFICACIONES QUE SE INTRODUCEN.**

Con relación a esto, es importante destacar que en el supuesto de obtener la debida y oportuna sanción legal el nuevo ordenamiento normativo precedentemente indicado, básicamente se derogarían y reemplazarían -aparte de las demás normas que se opongan a lo que expresamente se establece por el mismo- las siguientes disposiciones actualmente vigentes, a saber:

a) texto del articulado normativo correspondiente a libros mercantiles incluido dentro del actual Código de Comercio bajo el Capítulo III denominado “De los Libros de Comercio” perteneciente al Título II del Libro Primero del mencionado código (artículos 43 a 67, inclusive). Al respecto, cabe destacar que ese texto fue sancionado el 9/10/1889 por medio de la Ley N° 2637 y modificado parcialmente por medio del Decreto-Ley N° 4777/63 sancionado el 12/6/1963, ratificado a posteriori por medio de la Ley N° 16.478; y

b) texto del articulado normativo correspondiente a los artículos 61 a 65, inclusive perteneciente a la Sección IX denominada “De la Documentación y de la Contabilidad” del Capítulo I titulado “Disposiciones Generales” incluido dentro de la llamada Ley N° 19.550 san-

cionada el 3/4/1982 -comúnmente denominada de Sociedades Comerciales- modificada con posterioridad en forma parcial y significativa por medio de la llamada Ley N° 22.903 sancionada el 9/9/1983.

## 6. RÉGIMEN NORMATIVO VIGENTE.

En primer término, es oportuno y conveniente tener presente que dentro del conjunto amplio y disperso de disposiciones normativas vigentes en nuestro país sobre el tema considerado, merecen destacarse aquellas de orden mercantil o comercial, las de carácter societario, las de orden tributario o impositivo y también aquellas de carácter laboral.

Es notorio y evidente que, a pesar de su variedad y diversidad, aquellas disposiciones básicas y más importantes que regulan esta materia -dado que el resto normativo es complementario o específico según su naturaleza- son las de carácter comercial o mercantil.

Al respecto, el autor del presente trabajo en diversas oportunidades en que expuso en eventos y reuniones académico-profesionales del ámbito local y nacional en las cuales tuvo ocasión de comentar y considerar el régimen normativo vigente en nuestro país reiteradamente manifestó las siguientes observaciones y características básicas que adolece y posee el mismo, a saber:

1. La mayor parte de las disposiciones normativas vigentes en esta materia han sido redactadas y pensadas en y para otra época, la cual ha sido ampliamente superada por el avance y desarrollo de la técnica, la informática, las comunicaciones y la natural complejidad de los negocios y las transacciones mercantiles del contexto presente.

2. Sus posteriores modificaciones normativas poco o nada hicieron para actualizar adecuadamente el texto normativo básico original al incremento y desarrollo de las transacciones y a las operaciones comerciales con la evolución de los tiempos.

3. El conjunto de esas disposiciones normativas vigentes adolece de demasiada frondosidad y formalismo dado que en su contenido se incluyen desordenadamente asuntos de carácter jurídico-legal con otros de naturaleza técnico-contable no adecuadamente coordinados y relacionados entre sí.

4. En cuanto al ámbito y alcance del texto normativo perteneciente al Código de Comercio, el mismo se halla limitado solamente a los comerciantes y a las sociedades mercantiles no comprendiendo a otros entes de otra naturaleza y carácter jurídico de similar o superior importancia y desenvolvimiento patrimonial, financiero, económico y social.

5. La formal exigencia en materia de la rubricación (o individualización o registro previo) de los libros contables no asegura ni garantiza en modo alguno la veracidad y el debido pase y la transcripción de las anotaciones contables que se realizan y asientan en los mismos.

6. Debe reducirse sensiblemente el período de conservación, tenencia y archivo de la documentación original y de los medios de registración contable utilizados a plazos más razonables o por lo menos a períodos no superiores a lo que establecen otras disposiciones de carácter impositivo y tributario.

7. A pesar del tiempo transcurrido desde el formal reconocimiento y la aceptación legal admitida de los denominados medios no tradicionales de registración contable (artículo 61 de la Ley N° 19.550) dentro de la legislación mercantil societaria vigente, se ha observado que esa innovación, en general, no ha tenido el grado de adhesión y apoyo de parte de la comunidad empresaria ni tampoco de los propios profesionales contables de nuestro país, no obstante reconocerse sus notorias y evidentes ventajas en cuanto a su efectiva operatoria e instrumentación con relación a las registraciones contables.

## 7. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS.

Las características más relevantes de las nuevas disposiciones normativas específicas proyectadas, sintética y fundamentalmente son las siguientes:

1. Se conceptúa a la Contabilidad como un simple y limitado sistema de registros contables.

2. Se admiten diversos sistemas de registración contable desde los clásicos y tradicionales hasta los más modernos métodos de transcripción mecánicos y/o electrónicos en esa materia.

3. Se reduce sensiblemente (a 5 años) el plazo de conservación de los registros contables y de los respectivos elementos informativos respaldatorios de las operaciones y movimientos que se reflejan contablemente.

4. Se evita incorporar en las disposiciones normativas proyectadas aspectos específicos o de detalle referidos a la información que deben contener los estados contables. Esa favorable y positiva circunstancia le otorga la flexibilidad necesaria para adaptarse rápidamente a las modificaciones e innovaciones que- de tiempo en tiempo- pueda aconsejar la propia evolución de la disciplina y técnica contable para la debida preparación y presentación de los estados contables -incluída naturalmente- aquella información específica que ellos deben

contener y exponer.

5. Se mantiene el criterio tradicional vigente en materia de guardar la confidencialidad de los registros contables y el carácter de la eficacia probatoria de los mismos en caso de surgir acciones judiciales, como así también la clasificación de los registros en indispensables o necesarios y auxiliares o complementarios.

6. Se destaca la importancia trascendente que posee la documentación respaldatoria de los movimientos y operaciones que se reflejen contablemente, como así también la obligación de su debida tenencia y su ordenado archivo a fin de poder permitir su eventual identificación, localización y consulta o visualización posterior de los mismos.

## **8. CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS SUGERIDAS.**

Como consecuencia de la labor de estudio y análisis crítico de las disposiciones normativas proyectadas referidas al título "Contabilidad y Estados Contables" mencionado precedentemente, a continuación se consignan algunos comentarios y consideraciones específicas más significativas relacionadas con esa labor realizada.

En primer lugar, en términos generales se advierte que tanto en la exposición de motivos de la Comisión Redactora que precede al texto normativo propuesto como en el propio articulado específico que se propone a consideración, se guarda una armónica relación y que ambos elementos informativos mantienen e introducen disposiciones normativas en la referida temática que actualizan y mejoran sensiblemente el ordenamiento dispositivo correspondiente a la legislación vigente considerada.

No obstante esa especial circunstancia, si se intentara comparar con el texto propuesto en el denominado "Anteproyecto de Ley de Sistema de Registro Contable" elaborado por los autores Jorge R. Escobar, Luisa Fronti de García, Mario J. Láscala y Angel R. Pozzi - publicado bajo el Informe N° 1 del área Judicial y Societaria del CE-CYT en el mes de mayo de 1997- es notorio y evidente que el articulado dispositivo propuesto es insuficiente para poder satisfacer los objetivos y propósitos buscados en el citado anteproyecto normativo.

En mérito a ello y considerando los fines y alcances establecidos en el presente trabajo y dejando de lado aquellos aspectos formales, de redacción o de menor significación relativa -que específicamente se indican bajo el ANEXO II que se acompaña a la presente- seguidamente se destacan aquellas sugerencias, comentarios y propuestas de modificación más relevantes que específicamente se acon-



sejan introducir, correspondientes al contenido del texto normativo proyectado que intentan mejorar el mismo.

Es oportuno destacar que gran parte de esas consideraciones específicas han surgido de una serie de reuniones y deliberaciones realizadas por una Comisión Especial integrada por los distinguidos colegas Alfredo R. Popritkin, Luis E. Sanchez Brot y Jorge N. Schiavo en forma conjunta con el suscripto durante el último cuatrimestre de 1999 correspondiente al Área Pericial y Societaria del CECYT que depende de la FACPCE.

### 8.1. ACTIVIDADES EXCLUÍDAS.

En primer lugar, de la lectura del segundo párrafo del artículo 302 propuesto se advierte que figuran excluidas de las cargas previstas en la Sección VI que se comentan a quienes desarrollen profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas tal como figura allí expresamente indicado.

En principio, no se coincide con ese enfoque ni con el criterio adoptado dado que se considera que carece de sentido esa exclusión y que no se justifica adecuadamente la misma.

No obstante esa circunstancia, el citado artículo normativo podría establecer que se excluya a quienes desarrollen profesiones liberales en forma personal y sin ningún tipo de asociación con terceros.

Asimismo y complementando lo ya expuesto, tampoco se entiende el motivo por el cual se excluyen a las actividades agropecuarias y conexas.

No obstante lo expresado precedentemente, se considera viable y positivo mantener la última parte del segundo párrafo del presente artículo 302 en el sentido de admitir la posibilidad de excluir de cumplir con las cargas y obligaciones establecidas en esa Sección a todos aquellos que por el reducido o escaso volumen de su giro resulte realmente inconveniente sujetarlos a tales deberes formales.

En síntesis y en mérito a las consideraciones precedentes, se propone redactar en su reemplazo, la siguiente normativa:

#### **Artº 302.**

##### **Obligados. Excepciones.**

**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 rubrica-**

**ción de los libros, como se prevé en este mismo Capítulo.**

**Sin perjuicio de leyes especiales, quedan excluidas de las cargas previstas en esta Sección todas las personas que desarrollen profesiones liberales en forma personal y sin ningún tipo de asociación con terceros.**

**También pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulte inconveniente sujetar a tales deberes conforme determine cada jurisdicción local.**

## **8.2. REGISTRO O LIBRO CAJA.**

Se considera positivo y conveniente eliminar toda referencia directa y específica al registro o libro "Caja" (artº 309 último párrafo).

En efecto, dado que en la normativa propuesta expresamente se indica que todo registro auxiliar forma parte del sistema de registros contables y que, consecuentemente, integra el libro Diario, se considera plenamente suficiente con esa referencia. A tales fines y como surge de la redacción propuesta, parecería que quiere volverse a mencionar el libro Caja que expresamente figura en la actual redacción del Código de Comercio y ello no se considera necesario.

## **8.3. LIBRO INVENTARIOS Y BALANCES.**

Se ha observado que en el texto normativo propuesto no se hace mención específica alguna al citado registro contable a pesar que acertadamente se lo califica como "indispensable" -inciso b) del artículo 305- aparte de consignarlo expresamente en otros artículos adicionales -inciso a) del artículo 311; segundo párrafo del mencionado artículo y artículo 314 in fine.

En mérito a esa circunstancia y dado el carácter y la naturaleza del citado registro contable, muy especialmente se sugiere que después del artículo 309 se consigne el siguiente texto normativo propuesto, a saber:

**Artº 309 bis Inventarios y Balances. En el libro Inventarios y Balances se transcribirá el detalle analítico de la composición de todos los rubros que integran el estado de situación patrimonial correspondiente a la finalización de cada ejercicio económico con el mayor detalle posible. Si este detalle es muy extenso o voluminoso se podrá pedir autorización al Registro Público de Actividades Especiales de su domicilio para guardar y mantener esta información mediante otro tipo de soporte informativo. La corres-**

### **pondiente autorización se transcribirá en el libro mencionado.**

Otra forma alternativa posible de poder incluir lo precedentemente indicado es inmediatamente después del texto consignado bajo el artículo 314 de la normativa propuesta.

#### **8.4. EXHIBICIÓN Y VERIFICACIÓN.**

Con relación a este tema, el texto del proyecto normativo propuesto establece los siguientes aspectos, a saber:

a) El segundo párrafo del art. 313 dice que “La prueba de la contabilidad be realizarse en el lugar en que éste sea llevada, aun cuando esté fuera de la competencia territorial del Tribunal que la ordene”. Al referirse al “lugar”, en realidad la norma propuesta dispone que la contabilidad no debe trasladarse a otra jurisdicción.

En ciertas ocasiones se ha interpretado que los libros deben verificarse en el domicilio o sede de la organización a la cual ellos pertenecen. Asimismo, esta interpretación puede tener algunos problemas e inconvenientes a los peritos judiciales que necesitan reunir y examinar los libros y registros, por ejemplo, en la sede del Cuerpo de Peritos Contadores Oficiales.

b) El tercer párrafo del art. 313 comienza diciendo: “*La exhibición general de registros o libros contables....*”; cuando en el segundo párrafo se refiere a la “contabilidad”, siendo aconsejable unificar la terminología y reemplazar el comienzo de este tercer párrafo mediante el siguiente texto “*La verificación general de la contabilidad...*”.

En razón de ello, se propone modificar el segundo y tercer párrafo del artículo 313 con el propósito que ellos figuren redactados de la siguiente manera, a saber:

Segundo párrafo: *La prueba sobre la contabilidad debe realizarse en la jurisdicción en que ésta sea llevada, aun cuando esté fuera de la competencia territorial del tribunal que la ordene.*

Tercer párrafo: *La verificación general de la contabilidad sólo puede decretarse a instancia de parte en los juicios de sucesión, todo tipo de comunicación o sociedad, administración por cuenta ajena y en caso de liquidación, concurso o quiebra. Fuera de estos casos sólo puede requerirse la verificación general de la contabilidad en cuanto tenga relación con la cuestión controvertida de que se trata.*

## **8.5. VERIFICACIÓN CONTABLE.**

En función de lo expresamente establecido en el último párrafo de art. 61 de la Ley de Sociedades Comerciales y teniendo en consideración que quien verifica una contabilidad podría encontrarse con sistemas no impresos, documentación en microfilm y otros registros no perceptibles a simple vista o sin la utilización de algún tipo de equipo especial, se sugiere agregar un cuarto párrafo al artículo 313 propuesto que expresamente establezca lo siguiente: *La contabilidad debe permitir su posterior verificación.*

## **8.6. INALTERABILIDAD, SEGURIDAD Y CONFIABILIDAD CONTABLE.**

En primer lugar, es oportuno y conveniente tener presente que el sistema contable actual establecido por el artículo 61 de la Ley de Sociedades Comerciales que se mantiene y potencia en el proyecto unificado de Código Civil muestra un flanco vulnerable referido a la inalterabilidad, la confiabilidad y la seguridad de los asientos contables.

En efecto, debe reconocerse y tener presente que con el citado régimen y ordenamiento establecidos es posible que la contabilidad de una entidad pueda ser adulterada tiempo después de su elaboración, sin posibilidad alguna de quien la verifique a posteriori pueda percatarse de ello.

Consecuentemente a esa circunstancia, en la actualidad una sociedad comercial podría rehacer su contabilidad, modificando los asientos; con la sola precaución que los saldos finales de sus cuentas concuerden con aquellos que figuran transcritos en el libro Inventarios y Balances.

En el nuevo régimen proyectado, esto será aun más difícil de detectar, toda vez que solo existen registros electrónicos y más aun, si el "Inventarios y Balances" pasa a ser un "registro" como propone el proyectado artículo 302 y no un libro encuadernado, foliado y rubricado, como lo es actualmente.

Si bien se considera positivo incorporar a la contabilidad todos aquellos avances de la tecnología informática -tal como propone el proyecto normativo que se comenta- es necesario establecer un sencillo y económico procedimiento que impida la posible y eventual alteración, adulteración o sustitución de los asientos contables en esos registros.

Ante a la observación y cuestionamiento precedentemente for-

mulado, al momento de redactar el presente trabajo, existen dos posibles alternativas o propuestas de solución, a saber:

### **Propuesta I**

Se aconseja establecer que quien lleve registros contables no tradicionales presente periódicamente ante el Registro Público un soporte electrónico con los "Mayores" de la contabilidad.

De esta manera, sólo podrían llegar a alterarse los asientos contables cuyos "Mayores" no fueron presentados temporáneamente.

En efecto, mediante este sencillo procedimiento, la contabilidad recobra plenamente su valor probatorio.

De esta manera, se reduce la posibilidad de adulteraciones y se mejora sustancialmente la verificabilidad ex-post de las operaciones y movimientos contables.

Para tal propósito, sólo se requiere agregar como inciso "h" prima al artículo 298 el siguiente texto: *los mayores de la contabilidad, actualizados, en soporte magnético, cada seis meses.*

### **Propuesta II**

La otra alternativa considera que no puede cargarse al ente de control del archivo, la guarda y la entrega de información de todos los mayores contables de las entidades que llevan contabilidad.

Esta tarea por demás voluminosa requiere de espacio, medios materiales y personal solamente para la eventual entrega en prueba de litigios a los peritos contadores actuantes.

Consiguientemente a ello, la ecuación costo - beneficio no cierra y por tal motivo aunque se admite el valor probatorio de tal información se descarta la forma sugerida de instrumentación.

Al respecto, se considera que debe recaer una mayor responsabilidad sobre los profesionales dictaminantes de los estados contables, quienes con su opinión dan fe pública de la razonabilidad de la información presentada en los mismos, y consecuentemente a ello, sobre la confiabilidad del sistema de registración sobre los cuales está asentada la contabilidad de la entidad considerada.

Los Consejos Profesionales que agrupan a los graduados en ciencias económicas matriculados, a través de sus comisiones de disciplina deberán sancionar a todos aquellos profesionales en materia contable que pudieran llegar a actuar negligentemente al respecto.

A tales fines, se aconseja agregar al artículo 314 propuesto el siguiente texto adicional: *...En este registro también se asentará el informe del auditor externo con la opinión expresa sobre el sistema de registración contable que lleva la entidad, su forma y grado de confiabilidad...* Finalmente y a mero título aclaratorio, se considera que el libro "Inventarios y Balances" no debe dejar de existir como

tal, es decir: encuadernado, foliado y rubricado dado que es en este libro en donde deben transcribir las autorizaciones para poder utilizar los medios electrónicos para llevar la contabilidad y en donde deben encontrarse también transcritos los estados contables de cada fin de ejercicio con la opinión del auditor externo.

Al respecto, se recomienda que cuando la información de detalle de los inventarios sea muy extensa o voluminosa- previa autorización del ente oficial de control- puedan llevarse esos detalles en otros medios o soportes que no sea la mera transcripción en papel común.

## 8.7. MODIFICACIONES Y ACTUALIZACIONES.

Los sistemas contables tienen una concepción dinámica, es decir, pueden ir cambiando o modificándose cierta frecuencia según las necesidades de cada entidad u organización.

En razón de ello, se propone que además de asentarse en el Registro Público el sistema contable original, también se transcriban los cambios y actualizaciones que se vayan introduciendo a la contabilidad. A tales fines, se propone agregar al artículo 298, inc. h) las palabras "sus modificaciones", quedando redactado en forma completa de la siguiente manera: *h) El sistema de registración contable, sus modificaciones y, en su caso, la individualización de los libros respectivos o las autorizaciones concedidas de acuerdo con el art. 309. 9.*

## ANTEPROYECTO ALTERNATIVO.

Por último y a mero título ilustrativo bajo el ANEXO III se acompaña a la presente el texto alternativo propuesto por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

Si bien en líneas generales puede acordarse con el contenido de esa presentación, debe tenerse especialmente presente la naturaleza y el carácter legal de las disposiciones normativas consideradas, por lo cual, atento al alto grado de detalle y particularidad del anteproyecto normativo presentado por esa entidad profesional, no se participa plenamente de ese criterio en función a la natural rigidez extrema que poseen esas normas en nuestro país teniendo en consideración la propia experiencia profesional y ciudadana en esa materia.

## 10. CONCLUSIONES.

En síntesis, en función de los comentarios y consideraciones expresados precedentemente consignados, pueden manifestarse las

siguientes conclusiones más importantes, a saber:

1. En primer lugar, es de general y aceptado conocimiento que tanto en la doctrina como en la práctica profesional cotidiana, en materia de disposiciones normativas de carácter legal sobre registros y estados contables, lo ideal sería la existencia de unos pocos requerimientos claros, consistentes y coherentes entre sí destinados a proteger su confiabilidad, la obligación de mantener sistemas contables organizados, la conservación de la documentación respaldatoria de los asientos y la presentación periódica de informes o estados contables.

2. Asimismo, si se tienen en cuenta las disposiciones legales vigentes en la materia abordada, es indudable advertir que el nuevo ordenamiento proyectado -en términos generales- procura actualizar y mejorar sensiblemente el régimen normativo vigente.

3. Es notorio y evidente que uno de los aspectos positivos más relevantes que posee el proyecto normativo de reforma elaborado es que evita incorporar aspectos específicos o de detalle referidos a la información que deben contener los estados contables.

Esa circunstancia favorable le otorga la flexibilidad necesaria para adaptarse rápidamente a las modificaciones e innovaciones que -de tiempo en tiempo- pueda aconsejar la propia evolución de la disciplina y técnica contable para la debida preparación y presentación de los estados contables, incluida naturalmente, aquella información específica que ellos deben contener y exponer.

Por último y no obstante esa especial y favorable circunstancia, se considera que dentro del régimen normativo que se proyecta existen algunos aspectos específicos que merecen ser corregidos y mejorados en cuanto a su contenido como en su ordenamiento y redacción tal como específica y taxativamente se consignan y proponen en el presente trabajo.

## 11. REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA.

- CECYT de la FACPCE; Informe Area Judicial y Societaria N° 1; "ANTEPROYECTO DE LEY DE SISTEMA DE REGISTRO CONTABLE"; elaborado por los Dres. Jorge R. Escobar, Luisa Fronti de García, Mario J. Láscala y Angel R. Pozzi; Buenos Aires; diciembre de 1996.

- CPCECF; texto de la grabación de la conferencia titulada "EL PROYECTO DE CODIGO CIVIL UNIFICADO Y LOS REGISTROS CONTABLES"; realizada el 4/11/99 en la ciudad de Buenos Aires, con la participación de los Dres. Angel R. Pozzi y Jorge R. Escobar (expositores) y el Dr. Mario J. Láscala (coordinador).

- CPCECF; texto de la grabación de la charla-debate titulada "LOS REGISTROS CONTABLES EN EL PROYECTO DE CODIGO CIVIL

UNIFICADO”; realizada el 16/8/00 en la ciudad de Buenos Aires, con la participación de los Dres. Jorge R. Escobar, Angel Pozzi (expositores) y el Dr. Mario J. Láscala (coordinador).

- Dell' Elce, Quintino Pierino; “COMENTARIOS Y PROPUESTAS SOBRE EL TEXTO NORMATIVO REFERIDO A “CONTABILIDAD Y ESTADOS CONTABLES” PERTENECIENTE AL PROYECTO DE LEY DEL NUEVO CODIGO CIVIL UNIFICADO CON EL CODIGO DE COMERCIO”; trabajo presentado ante las Jornadas del Cono Sur-IIª Jornadas Rioplatenses de Profesores de Práctica Profesional; organizadas por la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Morón; los días 15, 16 y 17 de junio de 2000 en la ciudad bonaerense de Morón.

- Dell' Elce, Quintino Pierino; “COMENTARIOS Y CONSIDERACIONES SOBRE EL TEXTO REFERIDO A “CONTABILIDAD Y ESTADOS CONTABLES” PERTENECIENTE AL PROYECTO DE LEY REFERIDO AL NUEVO CODIGO CIVIL UNIFICADO CON EL CODIGO DE COMERCIO”; trabajo presentado ante las XII Jornadas de Actuación Judicial; organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal; los días 23, 24 y 25 de agosto de 2000 en la ciudad de Buenos Aires.

- Dell' Elce, Quintino Pierino; “COMENTARIOS Y CONSIDERACIONES SOBRE EL TEXTO NORMATIVO CORRESPONDIENTE A “ESTADOS CONTABLES” PERTENECIENTE AL PROYECTO DE LEY REFERIDO AL NUEVO CODIGO CIVIL UNIFICADO CON EL DE COMERCIO”; trabajo presentado ante las IIª Jornadas de Investigación y Reflexión de Temas Contables en las Cátedras”; organizadas por el Departamento de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires; el día 8 de setiembre de 2000 en la ciudad de Buenos Aires.

- Dell' Elce, Quintino Pierino; “NUEVO REGIMEN NORMATIVO PRO-YECTADO EN MATERIA CONTABLE”; trabajo presentado ante el XXII Encuentro Nacional de Profesores de Práctica Profesional; organizado por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora; los días 7 y 8 de setiembre de 2000 en la ciudad de Lomas de Zamora.

- Mariscotti, Raul E.P.P.; “LIBROS DE COMERCIO. COMENTARIOS Y REFLEXIONES”; publicado en Doctrina Societaria; Editorial Errepar; Buenos Aires; junio de 1999.

- Popritkin, Alfredo; “LA INVESTIGACION DE FRAUDES. LA CONTABILIDAD INFORMATIVA. EL DELITO DE LAVADO DE DINERO”; artículo publicado en la Revista Enfoques-Contabilidad y Administración perteneciente a la Editorial La Ley; Buenos Aires; marzo de 2000.