

Las normas contables de la Ley General de Sociedades
y las normas contables profesionales
C.P.N. Daniel Alejandro Medina Walther

“Las normas contables de la Ley General de Sociedades y las normas contables profesionales”

AUTOR: C.P.N. Daniel Alejandro MEDINA WALTHER

CATAMARCA – ARGENTINA

2019

Resumen.

El presente trabajo tiene por objeto efectuar un análisis de las normas contables previstas en la Ley General de Sociedades. En ese sentido se distinguirá en primer lugar entre normas contables legales y normas contables profesionales. Posteriormente se identificarán diferentes artículos de la Ley General de Sociedades que regulan cuestiones contables y se analizará la evolución que esos artículos han tenido a lo largo del tiempo. Por último, se analizará la controversia existente en materia contable entre lo dispuesto por la Ley General de Sociedades por un lado y las normas contables profesionales y la doctrina contable por otra parte, identificando sus causas y se ofrecerán alternativas que permitan evitar que ello siga ocurriendo en el futuro.

1.- Normas contables legales y normas contables profesionales

Las normas contables son reglas que se deben seguir al momento de elaborar información contable que se presentará a terceros. Pueden ser de dos tipos:

a) Legales: son aquellas emanadas de los gobiernos en virtud de leyes, decretos o resoluciones emitidas por reparticiones públicas facultadas a tal efecto. Este tipo de normas son de aplicación obligatoria para los emisores de estados contables que se encuentren alcanzados por ellas.

b) Profesionales: son aquellas que resultan obligatorias para los profesionales en Ciencias Económicas, pero su aplicación no resulta obligatoria para los entes que emiten estados contables. Estas normas surgen desde organismos que regulan el ejercicio de las profesiones de los graduados en Ciencias Económicas.

En virtud de los distintos orígenes que tienen las normas contables legales y las profesionales, puede suceder que las mismas no sean iguales. En ese caso se genera, por ejemplo, un inconveniente para el profesional que realiza una auditoría sobre estados contables que han sido elaborados siguiendo normas contables legales que no coinciden con las profesionales, debido a que al emitir su dictamen debe tener en cuenta lo que establecen ambas normas, y ello a su vez afectará indirectamente al emisor de los estados contables, debido a que el profesional en su trabajo deberá hacer referencia a la divergencia existente entre ambos cuerpos normativos. De lo expuesto en este párrafo, resulta claro que se debería aspirar a su coincidencia, y en ese sentido parecería ser conveniente que las normas contables legales se adecuaran a las profesionales, debido a que estas últimas son emitidas por organismos técnicos especializados en esa materia.

Las normas contables de la Ley General de Sociedades
y las normas contables profesionales

C.P.N. Daniel Alejandro Medina Walther

2.- Ley General de Sociedades.

En el año 1972 fue sancionada la ley 19.550 denominada Ley de Sociedades Comerciales, la que con el transcurso del tiempo fue sufriendo diferentes modificaciones. Ya en el año 2014, la ley 26.994 modificó el nombre de la Ley de Sociedades Comerciales por el de Ley General de Sociedades. Esta última, actualmente a través Capítulo I Sección IX regula diferentes aspectos que tienen que ver con la documentación y fundamentalmente con la contabilidad de las sociedades. En el siguiente cuadro, en la columna del lado izquierdo se indican los diferentes artículos que componen actualmente el Capítulo I Sección IX de la Ley General de Sociedades y en la columna del lado derecho se señala la ley que estableció su redacción actual:

Artículo 61	Ley 27.444/18
Artículo 62	Ley 22.903/83
Artículo 63	Ley 22.903/83
Artículo 64	Ley 22.903/83
Artículo 65	Ley 22.903/83
Artículo 66	Ley 19.550/72
Artículo 67	Ley 22.903/83
Artículo 68	Ley 22.903/83
Artículo 69	Ley 19.550/72
Artículo 70	Ley 22.903/83
Artículo 71	Ley 19.550/72
Artículo 72	Ley 22.903/83
Artículo 73	Ley 22.903/83

Las normas contables de la Ley General de Sociedades
y las normas contables profesionales

C.P.N. Daniel Alejandro Medina Walther

Como se puede apreciar, la gran mayoría de los artículos del Capítulo I Sección IX de la Ley General de Sociedades provienen de leyes que fueron sancionadas hace más de 35 años. La única excepción a esa regla es la del artículo 61, cuya reciente actualización se originó fundamentalmente en la necesidad de permitir que los diferentes registros societarios y contables puedan ser llevados a través de medios digitales y no solo en papel. De esa manera la legislación contempló los vertiginosos avances que ha tenido la tecnología lo largo del tiempo.

Por otra parte y en contraposición a la contemplación de los avances tecnológicos por parte de la legislación bajo análisis, no ha ocurrido lo mismo con la evolución que han tenido la doctrina contable y las normas contables profesionales en más de tres décadas y media.

3.- Análisis.

Lo señalado en el último párrafo del punto anterior, motiva a analizar algunas cuestiones contables que debieran ser consideradas por el Capítulo I Sección IX de la Ley General de Sociedades.

3.1.- Estado de flujo de efectivo (EFE).

Las normas bajo análisis no exigen la presentación del EFE., simplemente porque en el momento en el que se emitieron las mismas ese estado no existía como tal. Si podemos encontrar en el artículo 62 una referencia al Estado de Origen y Aplicación de Fondos (EOAF): “La Comisión Nacional de Valores, otras autoridades de contralor y las Bolsas, podrán exigir a las sociedades incluidas en el artículo 299, la presentación de un estado de origen y aplicación de fondos por el ejercicio terminado, y otros documentos de análisis de los estados contables. Entiéndese por fondos el activo corriente, menos el pasivo corriente”. La diferencia entre el

Las normas contables de la Ley General de Sociedades
y las normas contables profesionales

C.P.N. Daniel Alejandro Medina Walther

EFE y el EOAF radica en lo que cada uno de esos estados considera como recursos financieros.

Al respecto Fowler Newton (2010) afirma:

Hace algunas décadas, se consideraba que los efectos financieros de las actividades debían informarse en función de su efecto sobre el capital corriente (la diferencia entre el activo corriente y el pasivo corriente). Sin embargo, este concepto incluye elementos que no pueden utilizarse para el pago de obligaciones o dividendos.

Luego, pareció acordarse de que sería mejor considerar los efectos de las operaciones sobre los fondos, entendiendo por tales al efectivo y a la totalidad de las inversiones corrientes. Aunque este criterio es mejor que el anterior, no puede dejar de señalarse que no todas las inversiones corrientes están disponibles para efectuar pagos.

Quizá, por lo anterior, las NC que requerían la preparación de un estado de variaciones del capital corriente o un estado de origen y aplicación de fondos, fueron reemplazadas, en diversos lugares del mundo, por otras que exigen la presentación de un EFE, basado en la evolución del EyEE. De este modo, sólo se consideran elementos que están disponibles para efectuar pagos o que lo estarán en un futuro muy cercano. (p. 1476 y 1477)

Lo expuesto pone en evidencia que el artículo 62 no considera actualmente la evolución que han tenido la doctrina y las normas contables profesionales en cuanto a los recursos financieros que se deben considerar para la elaboración del actualmente denominado EFE e inclusive genera confusión debido a que define como recurso financiero al capital corriente pero no denomina al estado contable como Estado de Variaciones del Capital Corriente, sino que utiliza el nombre de EOAF que es la denominación a la que la doctrina recurre cuando los recursos financieros que se consideran para la elaboración de este estado son el efectivo y la totalidad de las inversiones corrientes.

3.2.- Distinción entre Pasivo y Patrimonio Neto.

El artículo 63 de la Ley General de Sociedades considera que el Pasivo incluye al Patrimonio Neto, es decir, que el Pasivo representa no solo lo que la sociedad adeuda a terceros sino que también incluye lo adeudado a sus propios socios tanto por aportes de capital como así también en concepto de resultados acumulados. En ese sentido, es importante tener en cuenta lo expresado por Font (2018) en cuanto a que existe una discusión doctrinaria en la que se han sentado dos posturas:

- Algunos sostienen que el patrimonio neto forma parte del pasivo: sus fundamentos son, en primer lugar, que el legislador lo incluyó dentro del pasivo; y en segundo lugar, que se trata de una deuda (pasivo) que la sociedad tiene con los socios.
- Otros sostienen que el patrimonio neto es independiente: afirman que, a diferencia del pasivo, esa suma sólo podrá ser cobrada por los socios en caso de que exista remanente, luego de realizar el activo y cancelar el pasivo. El patrimonio neto no es una deuda con los socios, sino que representa la participación de éstos en el total del activo de la sociedad. (p. 95)

En la actualidad los autores más reconocidos como ser Fowler Newton, Biondi y Pahlen, consideran que el Patrimonio Neto surge de la diferencia entre el Activo y el Pasivo, entendido este último como aquello que se adeuda a terceros. En el mismo sentido se expresa la RT 16 cuando en su sección 4.1.3. establece que en los estados contables individuales de un ente, el Patrimonio Neto surge por diferencia entre el activo y el pasivo, y que el mismo resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados. Se comparte la postura señalada en este párrafo y en ese sentido es importante señalar una característica del Patrimonio Neto que lo diferencia claramente del Pasivo y que es la de ser residual, en razón de que al concluir la actividad de la sociedad los propietarios tienen derecho a recibir solamente el Activo que quede después de haber cancelado todo el Pasivo.

Las normas contables de la Ley General de Sociedades
y las normas contables profesionales

C.P.N. Daniel Alejandro Medina Walther

3.3.- Cuentas de orden.

El artículo 63 de la Ley General de Sociedades hace referencia a la posibilidad de presentar información contable a través de cuentas de orden. Con respecto a este tema, Flaibani (1997) afirmaba ya hace más de veinte años lo siguiente:

Existe en la actualidad una tendencia a considerar inadecuado el sistema de emplear cuentas de orden para exteriorizar contingencias que al cierre del ejercicio no influyan en la situación patrimonial de la empresa. El criterio, en cambio, de utilizar notas explicativas, resulta mucho más claro para los usuarios de los estados contables. (p. 254)

Mucho más cerca en el tiempo, Fowler Newton (2010) afirma:

Las cuentas de orden suelen emplearse para llevar un control sobre ciertas contingencias, pero su presentación en los estados financieros aportaría confusión. Lo razonable es informar sobre las contingencias (no remotas) en las notas a los estados financieros. (p.1361)

Lo expuesto pone en evidencia que el artículo 63 de la Ley General de Sociedades no contempla la evolución que han tenido la doctrina y las normas contables profesionales en el sentido de considerar que resulta conveniente que cierta información contable se presente a través de notas explicativas y no mediante cuentas de orden, en razón de que ello le aporta mayor claridad a los usuarios de los estados financieros.

3.4.- Prima de emisión.

La prima de emisión es aquella que se origina cuando el capital que se integra es superior al que se suscribe y su cuantía surge de la diferencia que existe entre ambos conceptos. La Ley General de Sociedades en su artículo 63 considera a la prima de emisión como una reserva, criterio que no se comparte en razón de que, como ya se dijo, la prima de emisión se origina cuando el capital integrado es superior al suscrito, es decir, su origen tiene que ver con el

Las normas contables de la Ley General de Sociedades
y las normas contables profesionales

C.P.N. Daniel Alejandro Medina Walther

aporte que realizan los propietarios y no con resultados acumulados por el ente. En ese sentido, actualmente las normas contables profesionales distinguen en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto entre los aportes de los propietarios y los resultados acumulados, ubicando a la Prima de Emisión dentro de los primeros.

Lo expuesto pone en evidencia la confusión que genera el artículo 63 de la Ley General de Sociedades cuando considera a la Prima de Emisión como una reserva, debido a que actualmente la doctrina y las normas contables profesionales consideran que la misma forma parte del aporte que realizan los propietarios a la sociedad.

3.5.- Ajustes de Resultados de Ejercicios Anteriores (AREA).

El artículo 64 de la Ley General de Sociedades prevé la exposición de los AREA en el Estado de Resultados.

Por su parte, tanto la doctrina contable como así también las normas contables profesionales consideran que los AREA deben ser expuestos en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto ajustando el saldo al inicio de los resultados no asignados. Este criterio se sustenta en el hecho de que si normalmente el resultado de un ejercicio incrementa los resultados no asignados de la sociedad en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, corresponde que por ejemplo al realizarse durante el ejercicio actual un ajuste al resultado correspondiente a un ejercicio anterior, esa modificación altere el saldo de los resultados no asignados que se acumularon hasta iniciar el ejercicio actual debido a que este último ya contempló oportunamente el resultado erróneo del ejercicio anterior.

Lo expuesto pone en evidencia que el artículo 64 de la Ley General de Sociedades se encuentra alejado de lo que hoy sostienen tanto la doctrina contable como así también las normas contables profesionales y de seguirse su criterio se expondría en el estado de resultados del

Las normas contables de la Ley General de Sociedades
y las normas contables profesionales

C.P.N. Daniel Alejandro Medina Walther

ejercicio actual un resultado que fue originado en ejercicios anteriores, lo que a todas luces sería incorrecto.

3.6.- Revaluación de activos.

El artículo 65 de la Ley General de Sociedades requiere que en el caso de existir revaluaciones de activos se especifique el efecto de las mismas en el resultado del ejercicio. Sobre este tema no existe una postura uniforme en la doctrina contable y en las normas contables profesionales, debido a que las normas contables profesionales argentinas prevén que el mayor valor del activo surgido de una revaluación se exponga dentro de los resultados diferidos en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto y sin pasar por el Estado de Resultados, mientras que en el caso de las normas internacionales si bien ese mayor valor se expone dentro del Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral, el mismo no integra el resultado del periodo sino que formará parte del otro resultado integral.

De lo expuesto se desprende que, si bien las normas contables profesionales nacionales e internacionales no son coincidentes en cuanto al tratamiento contable que se debe brindar al mayor valor de un activo surgido de una revaluación, si coinciden en que ese mayor valor no forma parte del resultado del periodo y por lo tanto se encuentran alejadas de lo establecido por el artículo 65 de la Ley General de Sociedades.

3.7. Principios de contabilidad generalmente aceptados.

El artículo 62 de la Ley General de Sociedades hace referencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Con respecto a estos principios, es importante tener en cuenta el proceso histórico de los mismos, el cual es muy bien descrito por Fowler Newton (2011)::

Hacia 1969, ocurría que:

Las normas contables de la Ley General de Sociedades
y las normas contables profesionales

C.P.N. Daniel Alejandro Medina Walther

a) las leyes no definían claramente cuáles eran los organismos habilitados para dictar NCP;

b) la FACPCE, el CECyT y el ITCP no existían.

En este contexto, se daba pacíficamente el carácter de NCP (por entonces denominadas principios de contabilidad generalmente aceptados, PCGA) a las surgidas de la Asambleas Nacionales de Graduados en Ciencias Económicas que desde 1941 eran organizadas por los Colegios de Graduados en Ciencias Económicas con el auspicio de la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas (FACGCE, la actual FAGCE).

De tales pronunciamientos, tuvieron especial trascendencia dos que pretendieron suministrar a la profesión cuerpos supuestamente completos de PCGA. Fueron los aprobados en las Asambleas Sexta (Buenos Aires, 1962) y Séptima (Avellaneda, 1969). Este último, titulado Principios y normas técnico – contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros es una reproducción casi literal del trabajo de igual título que fue aprobado por la Séptima Conferencia Interamericana de Contabilidad (Mar del Plata, 1965). Estuvo vigente en Capital Federal hasta 1985. (p. 593 y 594)

En medio de todo este proceso muy bien descrito por Fowler Newton, se creó y consolidó la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), al punto que actualmente en nuestro país se considera como normas contables profesionales a las que ella emite. Por su parte, a nivel internacional se considera actualmente como normas contables profesionales a las emitidas por la Fundación NIIF.

De lo expuesto se puede inferir que el artículo 62 de la Ley General de Sociedades hace referencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados en razón de que en el momento en el que fue redactado el mencionado artículo se consideraba a esos principios

Las normas contables de la Ley General de Sociedades
y las normas contables profesionales

C.P.N. Daniel Alejandro Medina Walther

como normas contables profesionales, lo que contrasta con lo que ocurre en la actualidad debido a que hoy en día se consideran como normas contables profesionales a las emitidas por la FACPCE o por la Fundación NIIF.

4.- Conclusiones

En el año 1972 fue sancionada la ley 19.550 denominada Ley de Sociedades Comerciales, la que con el transcurso del tiempo fue sufriendo diferentes modificaciones. Ya en el año 2014, la ley 26.994 modificó el nombre de la Ley de Sociedades Comerciales por el de Ley General de Sociedades. Esta última a través de sus artículos 62 a 65 regula diferentes aspectos que tiene que ver con la contabilidad de las sociedades. La redacción actual de los mencionados artículos proviene de la Ley 22.093, la que realizó modificaciones a la ley 19.550 en el año 1.983, es decir, hace más de 35 años. Desde el año 1.983 hasta el día de hoy, tanto la doctrina contable como así también las normas contables profesionales han tenido una gran evolución, la que no se encuentra plasmada en la actual redacción de la Ley General de Sociedades. Esta situación genera confusión por el contraste que en muchos aspectos contables existe entre lo previsto actualmente por la Ley General de Sociedades y lo estipulado por las normas contables profesionales. Debido a la rigidez que suelen tener las normas contables legales (en el sentido de que para modificarlas es necesario llevar adelante procesos que por diferentes cuestiones suelen ser complicados y más cuando se trata de temas que no son considerados prioritarios por parte de los legisladores como es el caso de la contabilidad), no resulta aconsejable que las mismas regulen cuestiones específicas como las previstas los artículos analizados. En todo caso sería conveniente que, en materia contable, la ley adopte las normas contables profesionales (que tienen la ventaja de ser emitidas por organismos técnicos especializados en la materia) o en todo caso delegue en algún órgano de contralor la tarea de regular esa materia.

Las normas contables de la Ley General de Sociedades
y las normas contables profesionales

C.P.N. Daniel Alejandro Medina Walther

BIBLIOGRAFIA

Medina Walther, D. (2016), *La contabilidad creativa y las normas contables profesionales relacionadas con la medición y exposición de inmuebles en entes que no aplican la Resolución Técnica 26 en Argentina*, Catamarca, Argentina: Editorial Científica Universitaria de la UNCa.

Fowler Newton, E. (2011), *Cuestiones contables fundamentales*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Pahlen Acuña, R. y otros (2009), *Contabilidad. Pasado, presente y futuro*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Fowler Newton, E., (2010), *Contabilidad superior*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Flaibani, C. (1997), *Ley de Sociedades Comerciales*, Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta.

Muguillo, R. (2017), *Derecho Societario*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Font, M. (2018), *Guía de estudio de sociedades civiles y comerciales*, Buenos Aires, Argentina: Editorial Estudio.

Medina Walther, D. (2018), *El Estado de Flujo de Efectivo. Como exponer el RECPAM según la Interpretación (FACPCE) 2/2003*, Buenos Aires, Argentina: Revista Profesional y Empresaria (D&G) Nº 233.

Medina Walther, D. y otros (2018), *El Estado de Evolución del Patrimonio Neto*, Catamarca, Argentina: Editorial Científica Universitaria de la UNCa.