



COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS

128 años al servicio de la profesión (1891-2019)

## XXXI JORNADAS DE ACTUACIÓN JUDICIAL



“SISTEMA COMERCIAL VS SISTEMA CONTABLE”

AUTORA: ANA JULIA GAVILÁN  
E-mail: [anajuliagavilan@consejo.org.ar](mailto:anajuliagavilan@consejo.org.ar)

21 y 22 de agosto de 2019  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires

## **ÍNDICE**

INTRODUCCIÓN.....	3
DESARROLLO:.....	4
CONCLUSIÓN: .....	9
BIBLIOGRAFÍA:.....	10

## **INTRODUCCIÓN**

El objetivo del presente trabajo es tomar postura en la discusión que se planteó sobre si la individualización de las operaciones en el sistema comercial puede llegar a reemplazar a la que debiera existir en los registros contables en el marco del Art. 61 de la Ley General de Sociedades, el cual permite la sustitución del libro/registro Diario por medios ópticos, siempre y cuando pueda individualizarse las operaciones y sus correspondientes cuentas deudoras y acreedoras.

En el desarrollo del trabajo se mostrarán los fundamentos que -a criterio de la suscripta- justifican la obligatoriedad de llevar subdiarios cuando se contabiliza las operaciones de forma mensual en el libro/registro Diario independientemente de la individualización que permita obtener el sistema comercial.

## **DESARROLLO:**

Antes de empezar el análisis, recordaremos la definición de Sistema de Registro Contable expuesta en el Informe Nro. 2<sup>1</sup> denominado "El Sistema de registro. Definición y componentes" (elaborado por la Comisión de Estudios sobre Sistemas de Registro, su Integridad y Autenticidad Documental del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), la cual dice: "...es el conjunto de elementos interrelacionados destinado al registro de operaciones y hechos que tengan consecuencias económicas y/o financieras. El sistema comprende los elementos de organización interna, operación, control, guarda, conservación, exposición, análisis y destrucción..." y de las características que debe cumplir aquél, el punto b) "...la individualización de los registros y datos en que se basan los informes contables y su correlación con los documentos o comprobantes que lo sustentan (respaldan)...".

También se rememorará que comprende el ciclo operativo contable porque éste nos permitirá vincular las operaciones y sus interrelaciones con su registro. Es decir, si se parte de la idea de que toda organización tiene al menos cuatro grandes grupos de operaciones (compras, pagos, ventas y cobranzas); al registrar asientos mensuales en el libro/registro Diario se agrupará las registraciones de varios comprobantes respaldatorios en operaciones similares por dicho lapso de tiempo. En consecuencia, se tendrá los Subdiarios de Compras, Caja-Ingresos, Ventas y Caja-Egresos. A la vez éstos, permitirán obtener los mayores auxiliares por cada uno.

Luego, teniendo en cuenta los registros cronológicos (Diario y Subdiarios) y sistemáticos (mayores y Submayores), se comenzará por analizar las disposiciones acerca del modo de llevar la contabilidad contenidas en el antiguo Código de Comercio (CC) y en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCN); especialmente las que se refieren a la individualización de las registraciones.

De los Arts. 43, 44 y 45 del antiguo CC a igual que del Art. 321 del nuevo CCyCN se desprende que las registraciones deben realizarse día por día en el libro/registro Diario y de optarse por registrar de forma mensual, los asientos deben surgir de subdiarios o registros complementarios que cumplan con las mismas formalidades para que pueda cumplirse el requisito de contabilidad organizada e integrada; teniendo como pauta que el sistema contable debe guardar relación con la importancia y naturaleza de las actividades.

En el mismo sentido, de los artículos 45, 46 y 54 del antiguo CC y de los artículos 325 y 327 del nuevo CCyCN se colige que de registrar asientos globales mensuales en el libro/registro Diario, las registraciones individuales de los subdiarios deberán mantener la secuencia cronológica de fechas, día por día; que deberán ser llevados en las mismas formas y condiciones que éste.

---

<sup>1</sup> Informe N°2 denominado *El Sistema de registro. Definición y componentes* elaborado por la Comisión de Estudios sobre Sistemas de Registro, su Integridad y Autenticidad Documental, EDICON Fondo Editorial Consejo, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) ISBN: 978-987-741-049-5, pág. 9 y 11.

Ahora bien, de la lectura del Art. 45 del antiguo CC y de los artículos 321 y 322 del nuevo CCyCN se identifica la obligatoriedad de que cada partida debe identificar quién es el deudor o acreedor de la operación; siguiendo el mismo lineamiento al registrarse mediante asientos globales mensuales, la identificación de aquéllos debería encontrarse en un subdiario que deberá cumplir las mismas formalidades establecidas para el libro/registro Diario. Si el subdiario señalara solo las cuentas y/o el deudor y/o el acreedor, deberá existir su equivalencia en el plan de cuentas o similar, transcripto en un libro/registro, que cumpla con las formalidades de las normas legales vigentes.

El Art. 61 de la Ley General de Sociedades (el cual permite la sustitución de los libros por medios ópticos, siempre y cuando pueda individualizarse las operaciones y sus correspondientes cuentas deudoras y acreedoras) no ha sufrido modificaciones respecto de su antecesor.

Dicho artículo posibilita la sustitución del libro/registro Diario por ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros, siempre y cuando el sistema de contabilización permita la individualización de las operaciones, sus correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación.

De lo dicho, se desprende que de registrar mediante asientos mensuales las operaciones, si o si, debe existir el subdiario que individualice la operación para que la misma pueda ser verificable a posteriori.

Por otro lado, el artículo 326 de la Resolución General Nro. 7/2015 de la Inspección General de Justicia (IGJ) ha establecido que se consideran adecuados los sistemas de registro contable que cumplan con una serie de requisitos, de los cuales interesa resaltar el indicado en el inciso cuatro, el cual dice: "...*Permitan determinar la evolución y situación del patrimonio, incluyendo los resultados obtenidos, individualizar los registros y datos de análisis en que se basan los informes contables...*" (el subrayado es de la autora)

Aquí también, resulta palmario que la IGJ establece como requisito individualizar las operaciones para que un sistema de registro contable sea considerado adecuado.

Luego del recorrido normativo realizado, se seguirá por el doctrinario, primero en forma general para luego pasar a la doctrina especializada en el tema.

Por ejemplo, si tomamos la descripción que hace Juan Carlos Seltzer<sup>2</sup> del sistema de información contable, se verá la siguiente explicación "...*El ingreso de los datos primarios al sistema de información contable se hará de acuerdo con los medios y soportes que se hayan diseñado, casi siempre reuniendo operaciones homogéneas:*

- *en registros tradicionales (diario, mayor, inventario y balances)*
- *en subsistemas (subdiarios de compras, ventas cobros y pagos) manualmente o computarizado..."*

---

<sup>2</sup> Seltzer, Juan Carlos. "Contar con habilidad: Ediciones de bolsillo". 4<sup>ta</sup> ed.- Buenos Aires: Ediciones Cooperativas. 2014. ISBN: 978-987-652-101-7. Pág. 111.

Siguiendo la misma línea, Adrián S. Sancci, Liliana M. Mallo, Ana María Belic, Mariana Cipic, Gustavo F. Rodríguez y Osvaldo P. Romano<sup>3</sup> dicen *"...la cantidad y variedad de operaciones motiva la adopción de otros registros que permitan organizar la registración contable, en estos registros denominados Subdiarios se registran hechos de carácter repetitivos y homogéneos.*

*Ejemplos:*

- *Subdiarios de compras*
- *Subdiarios de ventas*
- *Subdiarios de cobros*
- *Subdiarios de pagos*

*Mensualmente se suman las columnas que corresponden a los distintos conceptos en cada Subdiario y se realiza un asiento resumen en el Diario..."*

En igual sentido, en el volumen I de la Colección Pensamiento Jurídico de la Empresa<sup>4</sup> al explicar cuales son los registros que se consideran indispensables, se indica *"...La enumeración de los libros contables que debe llevar los sujetos obligados resulta meramente enunciativa, ya que, además del Diario, del Inventario y Balances, también deberán llevar aquellos que correspondan a una adecuada integración de un sistema contable y que exijan la importancia y naturaleza de las actividades que desarrolle; podrán llevar otros libros que resulten convenientes para un mejor orden de sus negocios, ya que la ley refiere solo al mínimo de los libros requeridos. Así no deben perderse de vista por su importancia:*

*b) Subdiarios: en ellos, la información se agrupara considerando que las operaciones sean de iguales características, por ejemplo: de compras, de ventas, de ingresos, de egresos, etc. Esto permite efectuar registraciones de forma repetitiva, con mayor agilidad que en el Libro Diario, y luego efectuar asientos globales en un diario, volcando el resultado mensual que surge de los subdiarios.*

*De esta forma, por ejemplo, las notas de débito son registradas en el Subdiarios de ventas o de compras según la operación que le dio origen; las facturas recibidas en el subdiario de compras; las facturas emitidas en el subdiario de ventas; las entradas de dinero efectivo en el Subdiario de caja o de ingresos, y así según corresponda a cada comprobante de respaldo..."*

---

<sup>3</sup> Adrián S. Sancci, Liliana M. Mallo, Ana María Belic, Mariana Cipic, Gustavo F. Rodríguez y Osvaldo P. Romano. "Contabilidad I. Conceptos Aplicados" Buenos Aires. Prometeo libros. 2005. ISBN: 978-574044-6. Pág. 102.

<sup>4</sup> José Maria Curá...[et al.]; coordinación general de Ramiro Salvochea ; dirigido por José Maria Curá. "La Empresa y el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Volumen I". 1a. ed.- Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Edicon-Fondo Editorial Consejo. 2016. ISBN: 978-987-741-070-9. Pág. 206.

De lo expuesto hasta el momento, podemos colegir que para organizar la registración contable y de llevarse asientos globales en el libro/registro Diario, éstos deben provenir de los totales registrados en los subdiarios por cada grupo de transacciones.

A esta altura, se considera interesante mostrar algunas consideraciones que realiza la doctrina especializada sobre la temática:

El Dr. Favier Dubois (h)<sup>5</sup> nos dice "...que ni cada uno de los subdiarios ni el libro diario general cumplen por sí solos los requisitos exigidos por el Art. 45 -contener todas las operaciones y día por día -, pero sí se los considera en conjunto...". También hace referencia a las conclusiones de la Jornada sobre Derecho y Contabilidad Informática realizada en la Universidad Notarial Argentina el 06 de junio de 2000, en la cual al referirse a la contabilidad informática se hizo hincapié en el efectivo cumplimiento del sistema oportunamente autorizado. Concluyendo que la falta de subdiarios podría perjudicar la fe en todo el sistema.

Marisa Gacio<sup>6</sup> en su artículo "Dictamen profesional sobre registros contables" refiere que al dictaminar el perito deberá analizar detenidamente los siguientes requisitos: "...Análisis de la contabilidad del comerciante en cuanto a que ésta sea organizada e integrada tanto en libros obligatorios como en cuanto a los subdiarios...". "...Cada partida relacionada con operaciones de crédito deberá tener identificado quien es el acreedor o deudor..."

En similar sentido, el Informe Nro. 1<sup>7</sup> denominado Aspectos legales y formales del sistema de registro "Legal Forma" (elaborado por la Comisión de Estudios sobre Sistemas de Registro, su Integridad y Autenticidad Documental del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) sostiene sobre el particular "...la empresa que vuelque al Libro Diario (libro obligatorio) **asientos resúmenes** (globales mensuales art. 61 LSC) debe llevar un registro auxiliar obligatorio que se considera parte integrante del mismo. Estos registros auxiliares; reciben generalmente el nombre de subdiario. Todos estos registros deber ser rubricados..."

Para dar cierre a este recorrido normativo y doctrinario, resulta interesante lo dictaminado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial en los fallos Zarracan Sociedad de Bolsa S.A. c/Fitz Simón, Santiago Enrique s/ordinario (CCnCcm. -Sala A-

---

<sup>5</sup> Favier Dubois, Eduardo M. (h). Spagnolo, Lucía. "Los registros contables tradicionales e informáticos. Valor probatorio" en Herramientas legales para el contador público y estudios profesionales. Buenos Aires. Ad Hoc. 2013. ISBN: 978-950-894-950-9. Pág. 52

<sup>6</sup> Gacio, Marisa. "Dictamen Profesional sobre registros contables" en *Contabilidad y Auditoría ENFOQUES*. Edición N° 8 -Agosto 2009-. AAVV. Buenos Aires. La ley. 2009. pág.84.

<sup>7</sup> Informe N°1 denominado *Aspectos legales y formales del sistema de registro "Legal Forma"* elaborado por la Comisión de Estudios sobre Sistemas de Registro, su Integridad y Autenticidad Documental, EDICON Fondo Editorial Consejo, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) ISBN: 978-987-660-232-7, pág. 16

15/03/01) y Henry Hirschen & Cía S.A. c/Sarquímica S.R.L. s/ordinario (CNCom. Sala D, 30-12-08).

En el primero de ellos se dijo "*...Debe tenerse en cuenta que el artículo 61 de la ley 19.550, que admite tal sistema de contabilización, requiere que el mismo permita la posibilidad de individualizar las operaciones y su verificación con arreglo a lo dispuesto por el artículo 43 del Código...*"; mientras que en el segundo al referirse también a la contabilidad informática expone "*...debe permitir la individualización de las operaciones, las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación con arreglo al artículo 43 del código de comercio" (ley 19550: 61 )...*"

Realizado el recorrido normativo, doctrinario y jurisprudencial que fundamenta la obligatoriedad de llevar subsidiarios y para cerrar el análisis de la temática propuesta, es importante también destacar lo que se dijo en las X Jornadas de derecho contable realizada en Salta en el año 2017<sup>8</sup>; en especial, la recomendación esgrimida respecto de los subsidiarios en contextos informáticos, la cual dice:

*"...5.- CONTABILIDAD INFORMÁTICA Y SUB DIARIOS.*

*El llevado de una contabilidad informatizada, en los términos del art. 61 de la ley sociedades, no exime de la obligación de que exista registro de todas las operaciones, que si no figuran en el libro diario, deberán estar en un subsidiario que cumpla con requisitos de individualización por autoridad competente, sea en papel o en forma informática. En todos los casos, las normas contables de fuente interna, como es el Código Civil y Comercial en materia de obligaciones contables, prevalece sobre eventuales normas internacionales aún en materia de filiales o sucursales de sociedades extranjera..."*

---

<sup>8</sup> Recomendaciones de la X Jornada Nacional de Derecho Contable. Salta 25/08/18

## **CONCLUSIÓN:**

De lo expuesto, puede concluirse que las distintas normas en forma armónica requieren la individualización de las operaciones y de sus correspondientes cuentas deudoras y acreedoras, permitiendo su posterior verificación.

En igual sentido, la doctrina y la jurisprudencia han manifestado la obligatoriedad de llevar subdiarios cuando se contabilice en forma mensual en el libro/registro Diario.

Es por ello, que se concluye que independientemente de que los sistemas comerciales provean la individualización de las operaciones, es en la contabilidad donde debe realizarse la misma; en consecuencia, en el marco de la contabilidad informática resulta obligatorio la tenencia de subdiarios al optarse por realizar asientos resúmenes mensuales en el libro/registro Diario.

También se destaca, la importancia de la capacitación y de la responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas al dar fe pública sobre el sistema de registro contable a aprobarse por el organismo de contralor y en la función de auxiliar de la justicia al corroborar que el sistema contable en uso se condiga con el sistema oportunamente aprobado.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

- Informe N°2 denominado "El Sistema de registro. Definición y componentes" elaborado por la Comisión de Estudios sobre Sistemas de Registro, su Integridad y Autenticidad Documental, EDICON Fondo Editorial Consejo, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) ISBN: 978-987-741-049-5
- Código de Comercio.
- Código Civil y Comercial de la Nación.
- Ley 19.550.
- Resolución General Nro. 7/2015 de la Inspección General de Justicia (IGJ)
- Seltzer, Juan Carlos. "Contar con habilidad: Ediciones de bolsillo". 4ta ed.- Buenos Aires: Ediciones Coperativas. 2014. ISBN: 978-987-652-101-7.
- Adrián S. Sancci, Liliana M. Mallo, Ana María Belic, Mariana Cipicic, Gustavo F. Rodríguez y Osvaldo P. Romano. "Contabilidad 1. Conceptos Aplicados" Buenos Aires. Prometeo libros. 2005. ISBN: 978-574044-6.
- José María Curá...[et al.]; coordinación general de Ramiro Salvochea ; dirigido por José María Curá. "La Empresa y el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Volumen I". 1a. ed.- Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Edicon-Fondo Editorial Consejo. 2016. ISBN: 978-987-741-070-9.
- Favier Dubois, Eduardo M. (h). Spagnolo, Lucía. "Los registros contables tradicionales e informáticos. Valor probatorio" en Herramientas legales para el contador público y estudios profesionales. Buenos Aires. Ad Hoc. 2013. ISBN: 978-950-894-950-9.
- Gacio, Marisa. "Dictamen Profesional sobre registros contables" en Contabilidad y Auditoría ENFOQUES. Edición N° 8 -Agosto 2009-. AAVV. Buenos Aires. La ley. 2009.
- Informe Nro. 1 Aspectos legales y formales del sistema de registro "Legal Forma" Comisión de Estudios sobre Sistemas de Registro, su integridad y autenticidad, EDICON Fondo Editorial Consejo, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires (CPCECABA) ISBN:978-987-660-232-7.