

## HACIA UN SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE PARA CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA \*

Mileti, Mabel

Vázquez, Claudia M.

Ventura, Fabiana

Verón, Carmen S.

Vitta, José María

*Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas. Escuela de Contabilidad.*

### 1. INTRODUCCION

En las Jornadas de Investigación Contable realizadas en este ámbito el año anterior, habíamos concluido en el trabajo referido al proyecto de investigación que estamos desarrollando e identificado con el título del acápite:

- Que los Contratos de Colaboración Empresaria deben tener sistemas propios de información contable.
- Que estos contratos podían clasificarse entre aquellos destinados a la colaboración o cooperación (Agrupaciones de Colaboración Empresaria -ACE-) o a la coordinación (Uniones Transitorias de Empresas -UTE-).
- Que los sistemas de información contable (SIC) de cada contrato de colaboración empresaria dependían de esta clasificación, siendo los elementos que componen dicho SIC similares o diferentes según se trate de una u otra alternativa. En consecuencia no podíamos hablar de un sistema único.

Como un intento de hallar el camino que nos condujera a la formulación de un SIC para estos contratos, o al menos para una categoría de ellos, comenzaremos detallando los distintos tipos de colaboración empresaria –que alternativamente denominamos negocios conjuntos- y sus características.

### 2. NEGOCIOS CONJUNTOS: Clasificación y Características

#### A nivel mundial

El **negocio conjunto** podría ser conceptualizado como:

*“un arreglo contractual por el cual dos o más partes combinan sus recursos en una actividad y controlan conjuntamente esa actividad para alcanzar objetivos convenidos”<sup>1</sup>*

*“un acuerdo contractual por el cual dos o más partes llevan a cabo una actividad económica que está sujeta al control conjunto”<sup>2</sup>*

*“es un acuerdo en virtud del cual dos o más partes, controlan en común una actividad comercial concreta o aportan recursos para llevarla a cabo. La duración de la empresa conjunta está limitada por la duración de la actividad, que puede ser de corto o largo plazo, según las circunstancias”<sup>3</sup>*

A través de estas definiciones podemos determinar los elementos característicos comunes de las empresas conjuntas:

**a) las partes celebran un acuerdo contractual, por escrito:** este acuerdo contractual puede dar nacimiento a una unidad económica con personalidad jurídica o no. En el primer supuesto estaríamos frente a una sociedad por acciones o joint venture societario (incorporated joint venture).

\* **Este Trabajo fue financiado por la Resolución C.S. N° 202/92**

<sup>1</sup> Centro de las Naciones Unidas sobre las Empresas Transnacionales (1992): “*Cuestiones relacionadas con la contabilidad y la presentación de informes a nivel internacional*” Examen de 1991. Naciones Unidas, Nueva York

<sup>2</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (1996): “*Norma Internacional de Contabilidad N° 31: Informes Financieros de los Intereses en Negocios Conjuntos*”. Normas Internacionales de Contabilidad, International Accounting Standards Committee. México.

<sup>3</sup> “*Manual del Instituto Canadiense de Contadores Colegiados*” Sección 3055. Citado en Op.Cit. en 1.

En el segundo caso podríamos encontrarnos ante una copropiedad, un fideicomiso o contratos de colaboración o de asociación.

**b) las partes poseen el control conjunto de la actividad objeto del acuerdo.** Este tipo de control es lo que caracteriza a los negocios conjuntos de otro tipo de negocio comercial. El control conjunto es aquel por el cual ninguna de las partes puede decidir unilateralmente acerca del manejo del negocio.

Esto nos lleva a la necesidad de diferenciar el fenómeno de las empresas conjuntas del de grupo de sociedades. El primero se distingue por la coordinación, colaboración o cooperación; en el segundo existe una subordinación a una política común, la cual generalmente es impartida por la sociedad matriz o controlante.

Otro aspecto a considerar es que no se lo debe confundir con el control de la gestión, el cual puede encontrarse delegado en alguno de los partícipes o en un empresario independiente. Debemos recordar que el objeto central de una empresa conjunta, es determinar que manera se realizará la gestión para alcanzar el objeto definido. En otras palabras el control de gestión está subordinado al control conjunto.

El control común ejercido por los participantes en el negocio conjunto es independiente de la magnitud de los aportes que los mismos hayan efectuado al negocio conjunto. Es decir que no necesariamente deben existir aportes iguales para que exista el control conjunto, ya que en este tipo de empresas la magnitud de los aportes no es proporcional a la participación en la voluntad del negocio. En otras palabras los partícipes deciden en común acuerdo las principales políticas de la actividad, teniendo cada uno de ellos el "derecho a veto" en cada una de ellas.

**c) la vida de la empresa conjunta debe ser limitada al negocio emprendido.** Es decir que la duración del negocio conjunto deberá ser igual a la de la actividad definida, la cual intrínsecamente deberá tener un inicio y fin; pero si se tratara de actividades de tracto sucesivo, la limitación estará dada con la vinculación de las mismas con otras en sí mismas limitadas.

En *materia contable*, y dando preeminencia a la realidad económica sobre la forma instrumental o jurídica, existen distintos tipos de empresas conjuntas, las cuales surgirán de la índole de los acuerdos celebrados; y no de la instrumentación jurídica que se haya escogido. Así pueden ser clasificadas en:<sup>4</sup>

#### **A) Operaciones controladas conjuntamente.**

El acuerdo contractual celebrado no da origen a una entidad separada de sus partícipes, sino que parte de las empresas de su propiedad colaboran en un proyecto común y coordinan sus actividades. Su característica distintiva es que los bienes y experiencia cada integrante aporta al negocio, continua bajo su directo control, desarrollando las actividades de la empresa conjunta utilizando sus propios recursos, afrontando gastos, y asumiendo obligaciones a nombre propio.

En este caso no es necesario un sistema de información contable especial para la empresa conjunta, ya que cada partícipe ejecuta las actividades que le corresponden en la misma utilizando sus propios recursos. Sería recomendable contar con un sistema, pero sólo con fines del control de gestión de la actividad, pero no para determinar el resultado de la misma, ni la participación en el mismo por parte de los integrantes.

En otras palabras cada partícipe reconocerá en sus estados contables los activos, pasivos, ingresos y gastos relativos a este negocio conjunto; no diferenciándolos de los utilizados o incurridos en sus actividades propias.

#### **B) Activos o patrimonios controlados conjuntamente**

Nuevamente nos encontramos ante una empresa conjunta, que no involucra el establecimiento de una entidad separada de sus integrantes, pero sí requiere la adquisición o aporte de activos o bienes, para poder llevar a cabo la actividad del negocio conjunto. Estos bienes son adquiridos o aportados por los integrantes, detentando cada uno de ellos el condominio o propiedad indivisa de dichos activos. Los gastos de explotación, y los rendimientos de los bienes son compartidos conforme a lo acordado en el contrato. Estos rendimientos podrán provenir de la utilización de los bienes por parte de empresas distintas de las integrantes del negocio conjunto. Es el caso de la utilización del

<sup>4</sup> Clasificación enunciada en Op.Cit. en 1.

tiempo ocioso del bien controlado conjuntamente.

La administración de estos bienes podrá estar a cargo de un representante u operador, el cual estará autorizado para incurrir en los gastos necesarios de la explotación de la actividad; debiendo informar periódicamente a los miembros la totalidad de gastos incurridos, y la participación de cada integrante en ellos. Esta participación surgirá de las especificaciones del acuerdo contractual celebrado.

Este acuerdo contractual requerirá de un sistema de información contable que brinde información referida a los gastos incurridos y su distribución, los aportes recibidos de cada uno de los partícipes, y de los resultados liquidados a los integrantes. Este sistema deberá suministrar la información requerida tanto por el operador para efectuar su rendición de cuentas o informe periódico, como así también permitir a los partícipes un examen de la gestión realizada.

El derecho indiviso de propiedad que poseen sobre los bienes controlados conjuntamente, como así también los pasivos que se hayan asumido para su adquisición, se informará en los estados contables individuales de los partícipes.

### **C) Entidades controladas conjuntamente**

En este supuesto los partícipes organizan una actividad económica independiente. La entidad tiene su propia estructura funcional, y su acuerdo contractual puede dar nacimiento a una persona jurídica o no.

Otra particularidad de este tipo de entidades, es que una parte de su patrimonio sea suscripta por personas físicas o jurídicas que *no participen del control común*; estando la entidad controlada conjuntamente por uno o más partícipes. Pero tanto uno como otro partícipe debe efectuar aportes a la entidad, los cuales constituyen el patrimonio social de la entidad controlada conjuntamente. Aquí, es donde se evidencia con toda claridad como es el *control conjunto*, el elemento distintivo de este tipo de inversiones; pues el integrante que detenta el control común es un *partícipe*, y el que no, es un *inversor*.

En otras palabras, la entidad opera de la misma forma que las demás empresas, con la excepción de la existencia de un acuerdo contractual entre sus integrantes, que establece el control conjunto sobre la actividad a desarrollar, independientemente de la magnitud del aporte realizado.

El patrimonio de la entidad controlada conjuntamente estará integrado por los aportes de dinero y bienes no monetarios; para estos últimos será necesario fijar su precio justo de mercado, o bien recurrir a una tasación independiente. Estas valuaciones constituirán los valores de incorporación de dichos bienes, en el inventario inicial de la entidad.

El hecho de que la entidad controlada conjuntamente haya adoptado una figura jurídica que le otorgue o no personalidad jurídica; determinará la forma de presentación de los estados contables al cierre de cada ejercicio. En el primer caso se regulará por las normas de presentación de las sociedades de capital, y en el caso de empresas conjuntas internacionales, se deberá utilizarse como referencia las normas internacionales de contabilidad, adaptadas de forma que permitan cumplir con las exigencias del medio local.

En el segundo caso, al no constituir una persona jurídica distinta de sus partícipes, deberá presentar estados contables completos, pero preparará un "*estado de capital de los coinversionistas*"<sup>5</sup>, el cual deberá evidenciar la evolución de la cuenta de capital de cada partícipe, durante el ejercicio que se informa.

### **A nivel nacional**

Nuestro Código Civil en su artículo 1197, establece que las estipulaciones que se realicen en los contratos privados será ley para las partes. Este artículo ha sido el que ha permitido, hasta la sanción de la ley 22903, que las sociedades anónimas se agruparan con otros tipos societarios, o con personas físicas; para la realización de actividades sin la utilización de estructuras jurídicas permanentes. Esto era consecuencia de la prohibición prevista en el artículo 30 de la ley de Sociedades Comerciales (L.S.C.), por el cual las sociedades anónimas y las encomanditas por acciones, solo pueden formar parte de sociedades por acciones.

Durante el año 1983, la L.S.C. fue modificada por la ley 22903, la cual introdujo en su capítulo

<sup>5</sup> Op.Cit. en 1.

III los *Contratos de Colaboración Empresaria*. Los contratos previstos o tipificados son: a) *Agrupación de Colaboración Empresaria*; y b) *Uniones Transitorias de Empresas*.

**a) Agrupaciones de Colaboración Empresaria (A.C.E.)**

La agrupación de colaboración es un contrato nominado que tiende a establecer una *organización común* entre sus participantes, con la finalidad de facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades. En este tipo de contrato, el sujeto es un empresario, el cual podrá ser una persona física o jurídica.

La A.C.E. se caracteriza por establecer una *organización común*, en la que las prestaciones de los contratantes se destinan a un Fondo Común Operativo, y no son intercambiadas entre ellos; esto hace que nos encontremos ante un contrato plurilateral. Esta organización común tiene por finalidad facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus integrantes; las cuales serían: 1- mejoramiento de las respectivas estructuras empresarias; 2- adquisición de bienes de uso; y 3- adquisición y enajenamiento de bienes de cambio.

Este contrato no constituye sociedad ni es sujeto de derecho; como así tampoco puede perseguir fines de lucro, debiendo las ventajas económicas que genere recaer sobre el patrimonio de las empresas participantes. Esta prohibición de perseguir el lucro se refiere a la organización en sí misma, ya que los resultados que obtenga de las actividades económicas que desarrolle, no puede distribuirla entre sus integrantes, sino que debe recaer directamente sobre el patrimonio de ellos.

**b) Uniones Transitorias de Empresas (U.T.E.)**

El contrato de Unión Transitoria de Empresas, es un contrato nominado, cuyo fin es la reunión de empresarios para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, dentro y fuera del país. Esta reunión responde al tipo de concentración empresaria, caracterizada por la *transitoriedad y no permanencia*; resultando ajeno al fenómeno de "grupo de sociedades", ya que no cuenta con una dirección común de subordinación, fijada por la sociedad controlante. Los empresarios participantes pueden ser personas físicas o jurídicas (nacionales o extranjeras); estando sus relaciones, derechos y obligaciones, regulados en las cláusulas del contrato.

La L.S.C. prescribe que las U.T.E. no constituyen sociedades, ni son sujetos de derecho; pero sí pueden perseguir el fin de lucro, a diferencia de las A.C.E.

Ahora bien, siguiendo a Otaegui<sup>6</sup> podemos decir que encontramos concentraciones societarias de:

a) **COOPERACION:** cuyo objeto es procurar la organización de servicios comunes para varias sociedades. Atiende al interés de las respectivas sociedades. Dichos servicios comunes pueden referirse a la compra de materia prima, productos o mercaderías necesarias para el desarrollo de las actividades sociales de los participantes; investigación en común de técnicas de interés.

El objetivo de obtener ganancias o utilidades en común es ajeno al fenómeno de la cooperación, como así también el hecho de las decisiones no se tomen en función del interés de una agrupación o grupo de sociedades; sino en función del respectivo interés social individual.

Así, la cooperación hace a las estructuras empresarias de las sociedades intervinientes, ya que la función de la *organización empresaria* es el servicio; mientras que el la *organización societaria* es el beneficio; por lo tanto nos acercamos más a la figura de la asociación que a la sociedad.

Corresponden a esta clase las Agrupaciones de Colaboración Empresaria de nuestra legislación.

b) **COPARTICIPACION:** que son de naturaleza *coordinante*, ya que buscan un beneficio que no podrían obtener individualmente, diferenciándose de la *corregulación* cuyo objetivo es planificar la competencia y de la *cooperación* que procura servicios.

La coparticipación puede ser de dos tipos:

b.1) **ACCIDENTAL:** a través de la cual se procuran beneficios de un *único* negocio en común.

<sup>6</sup>OTAEGUI, Julio C.(1984): "*Concentración Societaria*", Editorial Abaco, Buenos Aires.

b 2) **PERMANENTE:** en la que se buscan beneficios de una actividad en común.

Independientemente de su carácter accidental o permanente, interesa también

diferenciar sus estructuras. Así se tiene:

- 1) **Estructura Societaria:** cuando del contrato resultase por voluntad de las partes, los elementos de "Fondo Común", "Resultado Común" y "Gestión Común". Configura un contrato plurilateral de organización.
- 2) **Estructura Parciaria:** la voluntad de los integrantes es, simplemente, ejecutar la obra, prestar el servicio o suministro, asumiendo cada parte su resultado en proporción de la obra, servicio o suministro prestado; sin constituir con los demás participantes un "Fondo Común", un "Resultado Común" y una "Gestión Común".

*Es así que de acuerdo a la propuesta de Otaegui podríamos clasificar a nuestros contratos de colaboración en:*

- I. **De Cooperación:** *Agrupación de Colaboración Empresaria.*
- II. **De Coparticipación Accidental:** *Unión Transitoria de Empresas.*

El lado opuesto a esta postura doctrinaria<sup>7</sup>, entiende que siempre nos encontramos frente a un contrato, ignorando las estructuras societaria o parciaria que estos pueden adoptar, como así también la existencia de los elementos de *fondo, gestión y resultado común*, tipificándolos como contratos "plurilaterales asociativos"; los cuales detentan una representación unificada. Esta representación no denota la "organización" (característica de la naturaleza contractual societaria), pues ésta se refiere a la estructura jurídica interna (órganos), y no a la de sus integrantes empresarios. En otras palabras estos contratos no generan la existencia de "organicidad" de ningún tipo.

### III. A nivel local (*Registro Público de Comercio de Rosario*)

En un trabajo de campo realizado en el Registro Público de nuestra ciudad, observamos la siguiente realidad, en los contratos de colaboración empresaria inscriptos durante el período de 1993 a 1997:

AÑOS RELEVADOS	Tipo Contrato		O B J E T O							ESTRUCTURA		CONTROL CONJUNTO S/		
	UTE	ACE	Comerc.	Industria	Servicios	Construcc	Agrícola	Obra Púb.	Parciaria	Societaria	Operac.	Patrimon.	Entidades	
1993	14	1	1		8				6	2	12	2	2	11
1994	14	1	1		6				8	2	12	2		13
1995	14	4			10				8	4	10	4	3	11
1996	11	5			9	1			6	4	7	4	5	7
1997	16	4	1	1	7	1	1		9	3	13	3	3	14
<b>T O T A L E S</b>	<b>69</b>	<b>15</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>40</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>37</b>	<b>15</b>	<b>54</b>	<b>15</b>	<b>13</b>	<b>56</b>	

AÑOS RELEVADOS	Estados de Situación						
	s/ Ley	A)	B)	C)	D)	E)	F)
1993	15	2	2	1	1		
1994	15				2	4	1
1995	18	1	2				
1996	16	2	1		4	3	3
1997	20		1	1	1	2	
<b>T O T A L E S</b>	<b>84</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>2</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>4</b>

#### Referencias de los Estados de Situación

- |   |                              |
|---|------------------------------|
| A) Libros de Iva Compras y Ventas, y de Liquidaciones           | D) Balance mensual           |
| B) Exige modificaciones en el plan de cuentas de los partícipes | E) Rendiciones periódicas    |
| C) Auditoría Interna  | F) Auditoría Externa mensual |

Del relevamiento señalado arribamos a las siguientes *conclusiones*:

<sup>7</sup> **ZALDIVAR, Enrique; MANOVIL, Rafael y RAGAZZI, Guillermo (1993):** "Contratos de Colaboración Empresarial", Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

- Hay una marcada tendencia que indica la preferencia hacia la constitución de UTE sobre ACE.
- A pesar de la preferencia mencionada ha sido creciente la formación de ACE, a partir del año 1995.
- La mayoría fueron constituidas teniendo por objeto “servicios” u “obras públicas”.
- Las ACE no fueron clasificadas según su estructura. Las UTE optaron, en su mayoría, por estructuras societarias.
- Ante una estructura parciaria las UTE se organizan a través del control conjunto sobre operaciones, mientras que las que detentan estructura societaria aparecen vinculadas con la existencia de entidades controladas conjuntamente.
- En lo que hace a registros de operaciones, pudo determinarse que los únicos requeridos contractualmente son los libros obligatorios exigidos por el Código de Comercio.
- Observamos que todos los contratos requieren los Estados de Situación previstos por la Ley (art. ) lo cual nos induce a pensar en la existencia de un Sistema de Información Contable (SIC) cuya salida serían estos estados.

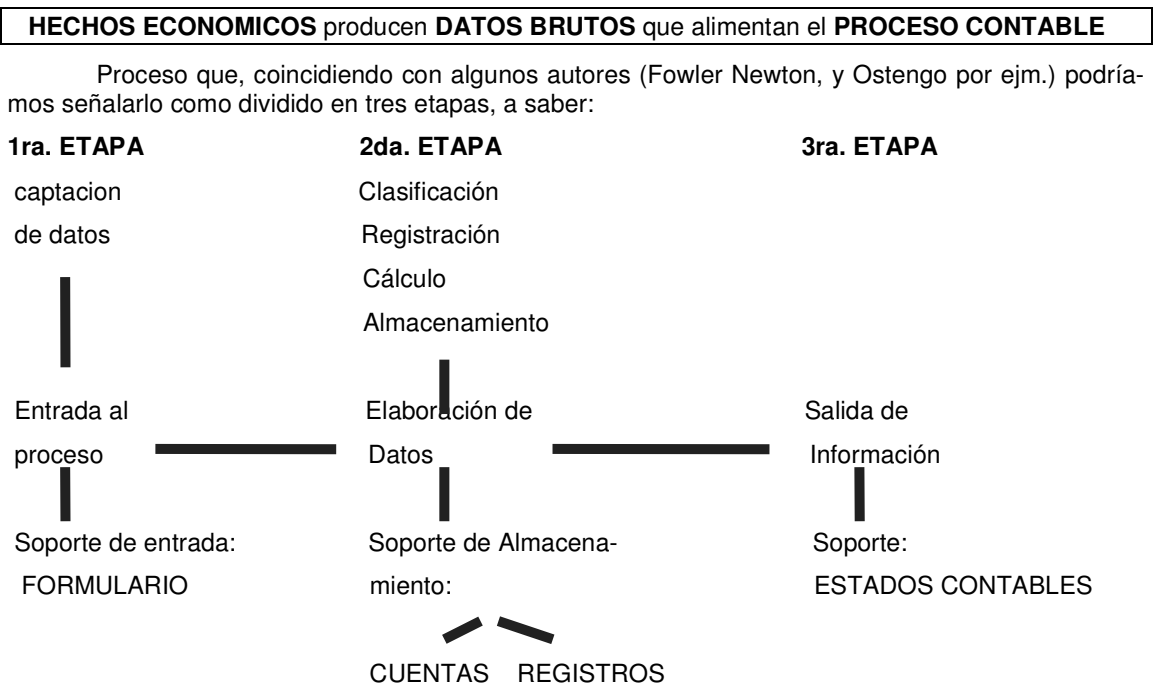
En función de lo anteriormente descrito plantearemos ahora como, a nuestro juicio, deberían conformarse los SIC para los negocios conjuntos que estamos analizando.

### 3. SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE APLICABLE A LOS NEGOCIOS CONJUNTOS

La Contabilidad vista como Sistema de Información, debe enfrentar la responsabilidad de satisfacer los requerimientos de los distintos usuarios, en materia de información contable, posibilitando la obtención de información cualitativa y cuantitativa, que permita la toma de decisiones a sus usuarios.

Entendemos así a la **Contabilidad** como el **Sistema de Información que capta, analiza, procesa e informa datos a los efectos de producir información contable útil para la toma de decisiones** (definición que enfoca al proceso contable).

Gráficamente se puede sintetizar así:



La tarea contable se efectúa para servir a personas que desean información sobre:

- sus derechos y obligaciones (aspectos jurídicos)
- la riqueza y la renta (aspectos económicos)
- las virtudes y defectos de la gestión para el logro de objetivos organizacionales (aspectos administrativos).

Estos seres humanos pueden estar dentro o fuera del ente, por lo que tales usuarios podrían clasificarse en pertenecientes a:

a) Sector interno del ente: los cuales la requieren con fines de evaluación y control de gestión, preparación de presupuestos, determinación de resultados, fijación de políticas de precio, etc. Esta información se transforma así en la herramienta de los administradores de la empresa y en el medio de evaluar la eficiencia en su accionar.

b) Sector externo del ente. Compuesto por aquellos que utilizan la información contable para decidir por ej. si invertir o no en el ente; o tomar decisiones de brindar o no financiación; a veces con fines estadístico o como base para la determinación de la carga tributaria. En resumen, la requieren para tener una visualización patrimonial, económica y financiera de la empresa

Los requerimientos de ambos sectores no son excluyentes dado que existen situaciones donde ambos se confunden. Por ejemplo al fijar una política de precios es preciso conocer la carga tributaria total de la empresa

Previo a la satisfacción de estos requerimientos de información se hace necesario definir el sistema contable que tendrá a su cargo la captación de los hechos y operaciones con efecto patrimonial y objetivamente medibles; su proceso y la generación de los informes contables requeridos

Nuestra Ley de Sociedades Comerciales, en la Sección IX del Capítulo I “Disposiciones Generales”, trata el tema “De la Documentación y la Contabilidad”, y en ella habla de Balance, Estado de Resultado, Notas Complementarias y Memorias (arts. 61 al 73). Por su parte, el Código de Comercio a través de su Capítulo III legisla acerca “De los libros de Comercio” (arts. 443 a 67). Ambas legislaciones no profundizan en el Sistema Contable de cada ente, es más, privilegian libros y no hacen referencia alguna acerca de cómo debe ser el Sistema Contable y cuales son sus componentes.

El Informe 27 del Instituto Técnico de Contadores Públicos (órgano técnico de la Federación de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas), establece que es el profesional en Ciencias Económicas, el que deberá determinar cual es el Sistema de Información Contable adecuado. Constituyen los fundamentos de esta aseveración tanto la naturaleza intrínseca de la formación universitaria profesional, como los contenidos de la Ley 20488 que reglamenta el ejercicio profesional del graduado en Ciencias Económicas, lo que nos lleva a remarcar la importancia de la labor del Contador en el diseño del sistema.

Atendiendo a lo expuesto, se podría decir que **los Sistemas de Información Contable deberían permitir “la obtención de información cuantitativa y cualitativa, histórica y predictiva, para la toma de decisiones por parte de usuarios internos y externos”<sup>8</sup>, utilizando métodos de registración y procesamiento adecuados.**

Esto conlleva a la necesidad de definir cuál es el objetivo del Sistema de Información Contable que eventualmente se quiera implementar. Generalizando, podríamos decir que su objetivo debería ser el de brindar información eficiente, racional y oportuna a sus usuarios, los cuales medirán la existencia o no de desvíos en la concreción de metas definidas previamente, posibilitando de este modo la acción correctiva correspondiente. En otras palabras, debería brindar información para ejecutar o ejercer la acción de control, para lo cual se deberá establecer cuál es el elemento o variable a controlar, el que se hallará subordinado a los objetivos organizacionales de los usuarios.

Concordamos con la definición que el Proyecto de Ley de Sistema de Registro Contable señala<sup>9</sup>: **“Se entiende como sistema de registro contable a aquel conjunto de elementos interrelacionados destinados al registro de las operaciones, así como todo hecho que tenga consecuencias económica-financieras, su control, guarda, análisis y exposición.”**

<sup>8</sup> GARCIA CASELLA, Carlos Luis - RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen.(1991): “*Un sistema de información contable integrado para aplicar a las Pymes*”. Trabajo presentado en la XIX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Bs.As. Octubre 1991.

<sup>9</sup> ESCOBAR, Jorge R., FRONTI DE GARCIA, Luisa, LASCALA, Mario J., POZZI, Angel R.: “*Registros Contables para el Siglo XXI*” Anteproyecto de Ley de Registro Contable.

Así, el diseño del sistema tendrá su punto de partida en los objetivos organizacionales establecidos, pues es en función de ellos que se fijarán las metas, las que se traducirán en objetivos de los subsistemas

Vicente Pina Martínez<sup>10</sup> refiriéndose a la Teoría de la red contractual, ve a la empresa como un conjunto de contratos entre los diversos agentes y factores de la producción. Cada grupo tiene sus objetivos y motivaciones propias, lo cual hace que sus objetivos no sean coincidentes, influyendo de esta forma en la naturaleza y característica del contrato respectivo.

Ello nos hace precisar que los profesionales en Ciencias Económicas, al diseñar un Sistema de Información Contable deberán prestar especial atención a la alternativa de que exista opción entre Sistemas diversos ya que su información de salida no sólo es requerida por distintas entidades, sino también por los distintos grupos que conforman la organización.

Por ende concluimos: deberán llevarse los registros contables necesarios para disponer de un sistema de contabilidad orgánico, adecuado a la importancia y naturaleza de las actividades del ente

Como elementos componentes de los Sistemas de Información Contable, mencionamos, coincidiendo con Carlos García Casella y María del Carmen Rodríguez de Ramírez<sup>11</sup>

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

Analizaremos brevemente cada uno de ellos.

### **1. Registros Contables**

Señala Enrique Fowler Newton<sup>12</sup> que son los **“elementos donde se registran datos contables y se almacenan saldos u otras informaciones utilizables para la preparación de los informes contables.”** Cumplen una función económico-administrativa, almacenan los datos captados por el proceso contable y los informa luego de clasificados y elaborados.

Pueden clasificarse en: con información heterogénea o con información homogénea; de primera o segunda entrada al proceso contable; que contienen la totalidad de la información de los hechos del ente y los que la contienen parcialmente.

El Código de Comercio los clasifica en indispensables y no indispensables, y en base a ello se tienen:

- a) exigidos por el Código de Comercio: Diario e Inventarios y Balances (art. 44)
- b) no exigidos por el Código de Comercio: Mayor, por ejm.

En cuanto a la forma y diseño de los registros, dependerá del medio de registración, así pueden verse:

- a) Registros encuadernados en forma de libro, con una determinada cantidad de hojas (Ley 19550.Art.61. Registro de Inventarios y Balances)

<sup>10</sup> PINA MARTINEZ, Vicente (1988): *“Efectos económicos de las normas contables: una aproximación a la investigación contable positiva”* TEUKEN, Revista de Investigación Contable. Comodoro Rivadavia. N°3,III Trimestre 1988.

<sup>11</sup> GARCIA CASELLA, Carlos, y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, Ma.del Carmen (1991): *“Un sistema de información contable integrado para aplicar a las Pymes”*. Revista Alta Gerencia. Año 1, Tomo I pág.203 a 222. Diciembre 1991. Buenos Aires.

<sup>12</sup> FOWLER NEWTON, Enrique (1982): *“Organización de Sistemas Contables”*. Ediciones Contabilidad Moderna SAIC. Buenos Aires.



## b) Registros de hojas móviles

Carlos García Casella y María del Carmen Rodríguez de Ramírez<sup>13</sup> proponen Sistemas Integrados de Información Contable, manejados en el ámbito de procesamiento electrónico de datos. Dentro de la estructura de las Bases de Datos, lo que se conoce como registros (Diario, Mayores, por ejm.) constituyen en este enfoque información de salida, resultante del procesamiento de datos de entrada, almacenados en registros contenidos en las Bases de Datos de los distintos subsistemas

Para efectuar las registraciones el sistema debe valerse de una herramienta fundamental: la cuenta. que es la unidad formal de registración porque permite sistematizar la recopilación de transacciones; es decir es el medio adecuado para estandarizar los datos provistos al proceso contable a través de los comprobantes, los cuales contienen toda la información cualitativa y cuantitativa sobre los hechos económicos, los cuales pueden ser registrables o no.

En otras palabras, la cuenta almacena las variaciones producidas en los componentes de la ecuación patrimonial, en forma adecuada y esquemática, agrupando dichas variaciones por conceptos homogéneos

También puede decirse que es el soporte de almacenamiento de información de idéntica naturaleza dentro del proceso contable, permitiendo el uso de una terminología técnica y uniforme

Toda cuenta tiene un contenido:

- objetivo: que señala la materia administrable (bienes, objetos o cosas)
- subjetivo: refleja las relaciones de carácter jurídico o no que han de registrarse en el proceso contable, referido al ente y a terceros
- el elemento valorativo: que refleja la medición de las valoraciones operadas, reflejando cambios en la materia administrable o en elemento subjetivo

Los elementos objetivos y subjetivos son complementarios

Existen distintos tipos de cuenta. Siguiendo en ello a Ostengo<sup>14</sup> podemos señalar que se clasifican:

- según el objeto que representan (atendiendo a los elementos de la ecuación patrimonial)
  - a) elementales: patrimoniales (de Activo, Pasivo, Patrimonio Neto y Reguladoras), y diferenciales (Ingresos y Egresos)
  - b) no elementales (sirven para registrar bienes que no pertenecen a la empresa)
    - 1. de orden o informativas
    - 2. de movimiento o de control
- según la característica de su saldo
  - a) residuales
  - b) acumulativas
- según su extensión
  - a) individuales
  - b) colectivas
  - c) compuestas
  - d) recompuestas

## 2. **Métodos de Registración**

Obviamente el método usualmente utilizado, que permite la comparabilidad y verificabilidad es el de la **Partida Doble**, basado en determinadas premisas que pueden sintetizarse:

<sup>13</sup> Ibidem

<sup>14</sup> OSTENGO, Héctor C. (1984): "Teoría Contable Básica". Ediciones El Graduado. San Miguel de Tucumán.

- uso de cuentas
- cuentas divididas en dos secciones: Debe y Haber
- doble registro de las operaciones, en el debe y el haber
- permanente igualdad entre las anotaciones del debe y las del haber

### 3. **Medios de Registración**

Entendemos por tales, los elementos materiales que se utilizan para efectuar las anotaciones (cualitativas y cuantitativas) en los distintos registros; los que someramente pueden clasificarse en:

- manuales
- mecánicos o electromecánicos
- electrónicos

### 4. **Plan de Cuentas**

Es el medio auxiliar que provee al sistema contable la estructura más racional posible, facilitando el reconocimiento de las cuentas disponibles y su ubicación dentro de esa estructura. Indica cuales cuentas deben existir para permitir el procesamiento contable sistemático de las variaciones valorativas que producen los hechos económicos generados por el ente. También indica de qué cuentas se vale el proceso contable

Pueden mencionarse como **finés y objetivos** del mismo:

- a) sirve básicamente para organizar las registraciones en el proceso contable, facilitando la selección de cuentas que se utilizarán para cumplir con las exigencias de dicho proceso contable.
- b) permite uniformar la información contable "global", al servir de base para la preparación de los Estados Contables. Esta coherencia en la información facilita el análisis y comparación de dichos Estados.

En su **elaboración** es preciso seguir ciertas **pautas**, teniendo en cuenta las características del ente, pudiendo mencionarse:

- a) la tipificación jurídica del ente
- b) la estructura organizativa y administrativa
- c) denominación, extensión y ubicación geográfica del ente
- d) naturaleza del ente y objeto social a desarrollar
- e) normas técnicas y legales en vigencia

## 4. **CONCLUSIONES**

En función de lo manifestado en la introducción, que fueron las conclusiones del trabajo presentado en las jornadas anteriores, este año nos abocamos a la contrastación empírica de nuestra hipótesis: "*todos los contratos de colaboración empresaria requieren de un sistema de información contable*".

En el Registro Público de Comercio de Rosario realizamos un relevamiento de los contratos inscriptos durante el período 1993-1997, cuyas conclusiones confirmaron nuestra hipótesis oportunamente planteada.

El estudio de los elementos que forman el sistema determinó que hay elementos que pueden ser comunes a estas entidades y otros que no. Los elementos comunes son:

- I. Registros contables.
- II. Métodos y medios de registración.
- III. Planes y manuales de cuenta.
- IV. Archivo de la documentación.

Los elementos particulares a cada entidad son:

- I. Controles.
- II. Informes a emitir.

Nuestro próximo desafío es analizar estos elementos particulares, a los efectos de determinar en forma fehaciente las características de los mismos en función de las clasificaciones de estas entidades planteadas en el presente trabajo.

Concluido el estudio del sistema, trataríamos de determinar el tipo de información a emitir por cada entidad según sus particularidades.

## **BIBLIOGRAFIA**

- ABBATE, Electra; MILETTI, Mabel; VERON, Carmen (1996): *Contratos de Colaboración Empresaria*, 11\* Congreso de Profesionales en Ciencias Económicas, Tucumán, Octubre 1996.
- AGUINIS, Ana María M. De (1995): *Empresas e Inversiones en el MERCOSUR*, Edit. Abeledo-Perrot.-
- ALVAREZ GALLIANI, Mariana; GALIMBERTI, Ma.Blanca (1996): *Efectos de la falta de instrumentación o inscripción de una Unión Transitoria de Empresas*, Revista La Información, Tomo 73, febrero 1996.
- BIONDI, Mario (1985): *Algunos efectos contables de los Contratos de Colaboración Empresaria*, Revista La Información. Extra, Tomo I, Junio 1985, págs. 281-301.
- BIONDI, Mario (1995): *Uniones Transitorias de Empresas. Información contable a generar por las mismas. Aspectos legales, sociales e impositivos*, XVII Asamblea de Graduados en Ciencias Económicas - Bahía Blanca, Octubre 1995.
- CALCAGNO, Gabriel; EDELSTEIN, Andrés: *Tributación en contratos de colaboración empresaria* - Errepar, Doctrina Tributaria, Tomo XIV, págs. 487-497.
- CALCATERRA, Gabriela: *Los Contratos de Colaboración Empresaria dentro del ámbito de la Provincia de Santa Fe*, Colegio de Abogados de Rosario, Instituto de Derecho Societario.
- CAMBIASSO, Aldo E.; FERNANDEZ MARTINEZ, Javier; SILVESTRI, María L.; VILLALBA, Nury E. (1994): *Unión Transitoria de Empresas: Tratamiento Contable*, 10\* Congreso de Profesionales en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Noviembre 1994.
- CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS (CECYT) - Federación Argentina de Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) - *Proyecto de Resolución Técnica N° 3; Información Contable de Participaciones en Negocios Conjuntos*.-
- CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS (CECYT) - Federación Argentina de Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) - *Resolución Técnica N°14 "Información Contable de Participaciones en Negocios Conjuntos"*.-
- CENTRO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE LAS EMPRESAS TRASNACIONALES (1992): *Cuestiones relacionadas con la contabilidad y la presentación de informes a nivel internacional. Exámen de 1991*. Naciones Unidas, Nueva York.
- COHORT, Rodolfo D. (1996): *Actualidad Contable en Uniones Transitorias de Empresas*, 11\* Congreso de Profesionales en Ciencias Económicas, Tucumán, Octubre 1996.
- COLAIACOVO, Juan L.; AVARO, Rubén D.; ROSADO DE SA RIBEIRO, Marilda; NARBONA VELIZ, Hernan. (1993): *Joint Ventures y otras formas de cooperación internacional*, Ediciones. Macchi.- Buenos Aires.
- COLLADA RAMIREZ, Ma.Teresa y GOMEZ SOTO, Denise (Investigadoras del I.T.A.M.) *Aventuras Conjuntas, nuevas formas de asociación en negocios nacionales e internacionales*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.; Instituto Tecnológico Autónomo de México.
- COMISION DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASC), *N.I.C. N° 31 - Informes Financieros de los Intereses en Negocios Conjuntos*.
- CHYRIKINS, Héctor; FERNANDEZ, Oscar; MONTANINI, Gustavo A.(1996): *Uniones Transitorias de Empresas: registración, exposición contable y auditoría*, 11\* Congreso de Profesionales en Ciencias Económicas, Tucumán, Octubre 1996.
- DUBOIS, Fernando: *Los contratos de colaboración empresaria. Definición del sujeto de derecho de*

*las obligaciones tributarias*, Errepar, Doctrina Tributaria, Tomo IX, págs. 696-704.

- FAVIER DUBOIS, Eduardo M.(h): *Las Uniones Transitorias de Empresas*, Revista de Doctrina Societaria y Concursal, Tomo I, pág.172 a177.
- FAVIER DUBOIS, Eduardo M.(h) (1997): *La Unión Transitoria de Empresas no inscripta, es una sociedad irregular*, Errepar, Doctrina Societaria y Concursal, Tomo VIII, Mayo 1997, págs. 949-954.
- FAVIER DUBOIS, Eduardo M.(h) (1994): *XVI. Joint Venture bajo forma de sociedad anónima*, en *Negocios Parasocietarios* - Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires.
- FERRERI, Guillermo S.; FILIPPINI, Julio N.; COMAR, Marcos; DIOMEDI, Hugo; ILUNDAIN, Oscar; MANZANO, Oscar (1996): *Aspectos Contables de los Contratos de Colaboración Empresarial*, Revista La Información Extra, Tomo 2, Marzo 1996.
- FOWLER NEWTON, Enrique (1982): *“Organización de Sistemas Contables”*. Ediciones Contabilidad Moderna SAIC. Buenos Aires.
- FOWLER NEWTON, Enrique (1994): *Contabilidad Superior, Tomo 1 y 2.*- Ediciones Macchi.
- GUYENOT, Jean: *La práctica de los grupos de interés económico: la finalidad de la cooperación, los medios empleados*, La Ley, T.1984-C, págs. 600-608.
- GUYENOT, Jean: *La práctica de los grupos de interés económico: el objeto del grupo identificados con su actividad ligada orgánicamente a las actividades económicas de los miembros*, La Ley T.1984-C, págs.1056-1066.
- GUYENOT, Jean - *La práctica de los grupos de interés económico: el objeto del contrato de grupo, los aportes en medios efectuados por los miembros*, La Ley, T.1983-C, págs. 1082-1096.
- HANSEN, Palle (1967): *Manual de Contabilidad*, Editorial Aguilar, 3ra. Edición, Madrid.
- INSTITUTO TECNICO DE CONTADORES PUBLICOS (ITCP)- Proyecto de Informe N° 45.
- LENCINA, Carlos W.; LOPEZ WINNE Nestor R.R. (1996): *Exposición y Registros Contables de las Uniones Transitorias de Empresas*, 10° Congreso de Profesionales en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Noviembre 1994.
- LENCINA, Carlos W.; LOPEZ WINNE, Néstor R. (1996): *Análisis de algunas particularidades inherentes a la auditoría, registración y exposición contable de las Uniones Transitorias de Empresas*, 11° Congreso de Profesionales en Ciencias Económicas, Tucumán, Octubre 1996.
- LE PERA, Sergio (1992): *Joint Venture y Sociedad* - Editorial Depalma, Buenos Aires.
- Ley de Sociedades Comerciales.
- MARTINEZ TERNEIRO, Joaquín ; PICASSO, Sergio Raúl (1992): *Naturaleza jurídica de las uniones transitorias de empresas*, V Congreso de Derecho Societario, Huerta Grande 1992.
- MARZORATI, Osvaldo (1996): *Alianzas Estratégicas y Joint Ventures*, Ediciones Astrea, Buenos Aires.
- MERCADO de SALA, María Cristina (1992): *Los contratos de colaboración empresarial, una necesidad insoslayable de la actividad organizada, su viabilidad jurídica fuera de la ley de sociedades*”, V Congreso de Derecho Societario, Huerta Grande 1992.
- MILETI, Mabel; VAZQUEZ, Claudia; VERON, Carmen (1997): *Uniones Transitorias de Empresas - Agrupaciones de Colaboración Empresarial: Necesidad de Emisión de Informes Contables*, V Jornadas de Institutos de Derecho Comercial, Rosario, Septiembre 1997.
- MILETI, Mabel; VAZQUEZ, Claudia; VERON, Carmen ; VITTA, José (1997): *Sistema de información contable para contratos de colaboración empresarial en el Mercosur*, II Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística - Rosario, Octubre 1997.
- NISSEN, Ricardo A. (1987): *Ley de Sociedades Comerciales.- Comentada, Anotada y Concordada*, Ediciones Abaco.
- ONIDA, Pietro (1951): *El balance de ejercicio en las empresas*, Tomo II, Editorial El Ateneo, Buenos Aires.
- OSTENGO, Héctor C.(1984): *“Teoría Contable Básica”*. Ediciones El Graduado. San Miguel de Tucumán.
- OTAEGUI, Julio C.,(1984): *Concentración Societaria* - Editorial Abaco, Buenos Aires.



- PINA MARTINEZ, Vicente (1988): *"Efectos económicos de las normas contables: una aproximación a la investigación contable positiva"* TEUKEN, Revista de Investigación Contable. Comodoro Rivadavia. N°3, III Trimestre 1988.
- PONO, María L.: *Agrupaciones y Uniones Transitorias de Empresas. Responsabilidad Laboral.*, Revista Doctrina Laboral, Tomo 8.
- RIZZO, Amorino; RODRIGUEZ, Raquel (1996): *Uniones Transitorias de Empresas (UTE) y otros emprendimientos no tradicionales.*, Ediciones Nueva Técnica, Errepar, Buenos Aires.
- RODRIGUEZ DE RAMIREZ, Ma. del Carmen - *Uniones Transitorias de Empresas (UTE). Una respuesta flexible a las demandas del contexto.* Ediciones Nueva Técnica Errepar, Buenos Aires.
- RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri : *Agrupaciones Societarias; en la nueva ley y en el régimen jurídico anterior*, Edic. Fundación de Cultura Universitaria, Colección JVS, Montevideo.
- ROLDAN, Silvina M.; MORION, Silvia A. (1996): *Agrupaciones no societarias (Joint Ventures) Actualización de su situación tributaria*, Errepar, Doctrina Tributaria, Tomo XVII, Agosto 1996, págs. 230-246.
- SACCONE, Mario Augusto (1992): *La ley fiscal y las nuevas modalidades mercantiles*, V Congreso de Derecho Societario, Huerta Grande 1992.
- TORRES ZAGAL, Oscar Andrés (1992): *Comentarios jurídicos sobre el contrato de joint venture*, V Congreso de Derecho Societario, Huerta Grande 1992.
- VERON, Carmen S. (1997): *RESOLUCION TECNICA N° 14: Norma General o Particular ?* , 11as. Jornadas Regionales para Profesionales en Ciencias Económicas, Buenos Aires, Noviembre 1997.
- VILLAR, Celestino: *Uniones Temporarias o Transitorias de Empresas. (artículos 377 a 383, agregados a la ley 19550, por la ley 22903) Su tratamiento frente a las leyes fiscales*, Errepar, Doctrina Tributaria, Tomo III, págs. 334-338.
- ZALDIVAR, Enrique; MANOVIL, Rafael; RAGAZZI, Guillermo (1993): *Contratos de Colaboración Empresaria*, Edic. Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- ZUCCHERINO, Daniel: *Contratos de Colaboración Empresaria*, Revista La Información, Tomo LVIII, pág. 135 a 138..