

Para “Aspectos legales y tributarios en las sociedades y los concursos”, Libro Colectivo del Instituto Argentino de Derecho Comercial a publicar por Editorial Legis.

“Los impactos de la contabilidad en las sociedades y en los concursos”

Por: Eduardo M. Favier Dubois (Pater)¹ Y Eduardo M. Favier Dubois (H)².

INTRODUCCION.

La Contabilidad es un sistema de información que, además de su utilidad intrínseca para la gestión de una empresa, el Derecho impone a determinados sujetos en ciertos casos.

En el caso de las sociedades, se imponen deberes contables como modo de rendición de cuentas de los administradores respecto de los socios aportantes del capital de la empresa.

En el caso de concursos, la contabilidad se exige como rendición de cuentas respecto del crédito recibido y, por tanto, tiene como destinatarios a los acreedores.

En el presente trabajo se analiza el modo en que la contabilidad y el derecho se impactan mutuamente en el sistema societario y en el sistema concursal, como así la importancia fáctica y jurídica de la contabilidad y su rol como eje del sistema de responsabilidades societarias y concursales³.

1.-LA CONTABILIDAD COMO SISTEMA DE INFORMACION.

La contabilidad puede conceptuarse como la disciplina que clasifica, registra, presenta e interpreta los datos relativos a los hechos y actos económico-financieros con el objeto de brindar información histórica y predictiva, útil para la toma de decisiones (⁴)

1 Fundador y Presidente Honorario del Instituto Autónomo de Derecho Contable (IADECO; www.iadeco.org)

2 Presidente del IADECO.

3 En el entendimiento de que lo aquí plasmado son propuestas interpretativas, sujetas a la dialéctica del pensamiento y, por ende, provisionales, los autores agradecerán comentarios al correo: emfavierdubois@favierduboisspagnolo.com; o a la web: www.favierduboisspagnolo.com

4 FAYOL, Henri, Administración Industrial y General, p. 147, Ed. El Ateneo, Buenos Aires.

Para Fowler Newton, una definición funcional de contabilidad sería la de “una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, de los bienes de propiedad de terceros en su poder y de ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados, y para la vigilancia de los recursos y obligaciones del ente”⁵.

Como ya hemos tenido oportunidad de señalar, la Contabilidad debe reflejar una “imagen fiel” de la realidad económica de la empresa, y así lo exige tanto un elemental sentido de justicia, como las normas que rigen la presentación de los estados contables⁶.-

Esta exigencia surge en forma expresa de la cuarta directiva de la Unión Europea y es reconocida por los sistemas contables que siguen sus lineamientos.-

En la actualidad, las normas internacionales de información financiera (NIIF), han reformulado algunos principios, se han orientado a permitir criterios más flexibles para la revalorización de los activos, han introducido pautas en materia de “resultados integrales” y variado el concepto del modelo contable sobre “capital a mantener”⁷.

2.-CONTENIDOS O RAMAS DE LA CONTABILIDAD.

Dentro de la contabilidad se distinguen como sub-especies:

a.-La contabilidad “histórica”, patrimonial o financiera,

Es el sistema de identificación, selección, análisis, medición, registro y comunicación de los hechos y actos con significado económico para un ente⁸ impuesto por las normas contables (legales y profesionales) y se obtiene solo de los registros contables.

Esta contabilidad legal e “histórica” opera como una suerte de “rendición de cuentas” de los administradores⁹ hacia los sujetos interesados (“steak holders”), denominados técnicamente como “usuarios” de la información contable.

Ellos son:

5 Fowler Newton, Enrique “Cuestiones Contables Fundamentales”, Ed. Macchi, Bs.As. 1991.

6 Ver la investigación llevada a cabo por la Universidad de Morón y dirigida por uno de los autores, el Dr. E.M. Favier Dubois (pater) que se publicó bajo el título “El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias”, Universidad de Morón, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Ed. U. de Morón, 2008, 280 pags. con aportes propios y de los siguientes investigadores: Amanda Llistosella de Ravaioli, Jorge R. Lemos, Héctor O. Blanco Kühne, Adriana I. Oliver, Gerardo Fernandez, Verónica Dean y Angel A. Raco.-

7 Ver la Resolución Técnica 26 de FACPCE y la Resol.Gral.562 (BO 8-1-10) de la C.N.V..Ver también Canetti, Miguel Marcelo “Algunos efectos societarios de la adopción de las N.I.I.F.” en III Jornada Nacional de Derecho Contable, Ed. Universidad de La Plata, La Plata 2010, pag. 1 y stes.; Riglos, Miguel Esteban “‘Covenants’ e impacto de las N.I.I.F.”, en la misma obra, pag. 87 y stes.

8 Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia A. “Principios de Teoría Contable”, Ed. Aplicación, Bs.As., 2008, pag.44.

9 Ver de los autores: “La rendición de cuentas en el derecho comercial. Su vigencia en materia de negocios fiduciarios, asociativos y societarios”, Errepar, DSE, nro. 262, Septiembre 2009, T. XXI, pag. 967.

a.1 Los socios y cuasi-terceros: Los primeros usuarios son los socios del ente interesados en la marcha de los negocios y en los resultados de su inversión. Vinculados a esta categoría aparecen terceros relacionados con los socios: cónyuges, herederos, y acreedores individuales, también interesados en los resultados de la gestión societaria y a los que debe dársele la información pertinente.

b.2 Los terceros inmediatos: Son los titulares de relaciones jurídicas concretas y directas con la sociedad. Por un lado, cabe mencionar a los trabajadores, por cuanto prestan servicios remunerados dando crédito al pagarse sus salarios vencidos. En segundo término deben ubicarse los acreedores y proveedores.

a.3 El Estado: El fisco, que es el Estado en su función recaudadora de tributos, está interesado en conocer las actividades patrimoniales de sujetos individuales y colectivos y que configuran los hechos imposables de los diversos impuestos.

a.4 Los terceros remotos: Es la sociedad en su conjunto, interesada en la marcha de las empresas, y sus miembros como acreedores o socios en potencia.

b) La contabilidad “gerencial”, administrativa o “de gestión”.

Es la que comprende a todas las operaciones del ente, aún a aquellas que no producen efectos patrimoniales pero que permiten verificar el cumplimiento de los objetivos y el grado de eficiencia con que se llevan a cabo la gestión del patrimonio¹⁰.

Si bien esta información resulta parcialmente de los registros contables propios de la información patrimonial (ver letra a), también surge de elementos extracontables que se elaboran especialmente tales como los “informes”, los “presupuestos” y la “información proyectada” para el ejercicio económico en curso.

Esta contabilidad se ubica en el presente y busca prever el futuro por lo que es la que cumple la función de “órgano de la vista” para los gerentes y administradores y es la que resulta fundamental para la toma de decisiones “informadas”¹¹.

c) La contabilidad “proyectada” o “prospectiva”.

Dentro de la contabilidad de gestión, pero con características propias, se ubica la contabilidad “prospectiva”, o sea la relativa a ejercicios futuros, de utilidad para la prevención y diagnóstico de la crisis¹².

10 Los informes de uso interno más importantes son el “presupuesto” y la “información proyectada”. Para su confección también se utiliza información extra contable de la propia empresa (clientes, pedidos, proveedores, etc.) y se captan situaciones del contexto (políticas cambiarias, competidores, precios, etc.). Ver Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia A. “Principios de Teoría Contable”, Ed. Aplicación, Bs.As., 2008, pags. 56 y 113.

11 Ver Favier Dubois (pater), E.M. “El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias”, op.cit. pags.130.

Se trata de una materia donde no existen normas contables que establezcan un modelo de información contable prospectiva, pero donde se reconoce la necesidad de brindar información sobre el futuro de modo que puedan evaluarse el riesgo inherente a una inversión, la probabilidad de que la empresa pague dividendos, la alternativa de comprar o vender las participaciones, la estabilidad y rentabilidad del ente emisor o la capacidad del emisor de afrontar sus obligaciones a su vencimiento¹³.

Si bien alguna doctrina cuestiona su “confiabilidad”¹⁴, otra la afirma en base a la razonabilidad y postula determinados modelos¹⁵.

Téngase en cuenta que la contabilidad de gestión, actual y proyectada, tiene una triple utilidad: para la gestión de los administradores, para calcular el valor de una empresa y para analizar su capacidad de repago de las deudas.

d) La contabilidad “social”, orientada a medir las proyecciones y efectos de la actividad empresaria sobre su contexto, principalmente en materia “laboral” y “ambiental”¹⁶.

e) La contabilidad “gubernamental”, aplicables al sector público y entidades afines al mismo¹⁷.

Finalmente, no como una rama pero sí como un ámbito diferenciado, pueda hacerse mención a la contabilidad “legal”, que a diferencia de la contabilidad “general” solo comprende a una parte de la información contable que es la que la ley exige elaborar a un “ente”, principalmente referida a la contabilidad “histórica” y que impone ciertas formalidades en materia de reconocimiento, valuación, sistema de registración y exposición.

12 Viegas, Juan Carlos, Rial, Luis N. y Gaist, Ignacio F. “Empresa en Marcha y Valor Empresa”, “XX Jornadas de Contabilidad”, Rosario, Noviembre de 1999. Publicado en Revista Desarrollo y Gestión, Ed. Errepar, nro.4, enero 2000.

13 Pahlen Acuña, Ricardo J.M. (Director) “Contabilidad. Pasado, presente y futuro”, Ed. La ley, Bs.As. 2011, Cap.XXI, pag. 705.

14 Fowler Newton, Enrique “Cuestiones Contables Fundamentales”, Ed. La Ley, 5ª Edición, Bs.As., 2011, pags. 322 y stes. y pags.356 y stes.

15 Pahlen Acuña, Ricardo J.M. (Director), op.cít., pag. 709 y stes..

16 Dell’Elce, Quintito Pierino y Gilda Garrido, Elisabet “Hacia un modelo de Balance Social para utilizar en nuestro país”, en III Jornada Nacional de Derecho Contable, Ed. Universidad de La Plata, La Plata, 2010, pag. 347; Fernandez Lorenzo, Liliana – Carrara, Cristina y Larramendy, Elsa “Derecho Contable Ambiental”, en la misma obra, pag. 365.

17 Ver Torga, Pascual Alberto y Versino, Elsa Irene “Contabilidad gubernamental. Rendición de cuentas”, en IIIa Jornada Nacional de Derecho Contable, Ed. Universidad de La Plata, La Plata, 2010, pag. 93; Popritkin, Alfredo “Control de fondos reservados”, misma obra , pag. 81.

Como una subespecie de ésta podría mencionarse a la contabilidad “tributaria” que en muchos casos arroja resultados (ganancias o pérdidas) diferentes en base a pautas propias y diversas a las de la contabilidad “general”.

3.-LA CONTABILIDAD COMO OBLIGACION LEGAL.

En la concepción clásica del código de comercio, la contabilidad aparece como una mera “carga” del comerciante, no exigible por terceros y cuya desatención solo le genera la pérdida de ciertas posibilidades en materia de prueba en juicio.

Sin embargo, tal concepción no puede reputarse hoy plenamente vigente por los fundamentos que se consignan a continuación.

En el caso de las sociedades comerciales, la contabilidad es una obligación para los gerentes frente a los socios dada la distinción entre administradores que gestionan y propietarios a los que se les debe rendir cuentas¹⁸.

En los demás casos, por derivación a la recurrencia habitual al crédito y también por la irrupción de la empresa como eje del sistema económico capitalista y su trascendencia económica, social, laboral y ambiental, cabe concluir que la contabilidad también es, según las circunstancias, una verdadera obligación para la empresa comercial, exigible por diversos sujetos.

En definitiva, la concepción de la contabilidad como una obligación de la empresa se vincula al orden público económico y al principio de subordinación de la riqueza al interés general (¹⁹).

Estos principios aparecen también evidenciados por las normas penales en materia de balances falsos (art. 300 inc. 3º , Cód.Penal).

4.-LA CONTABILIDAD EN LAS SOCIEDADES COMERCIALES: SU FUNCION LEGAL DE RENDICION DE CUENTAS.

4.1.-La obligación de rendir cuentas.

18 Favier Dubois (h), E.M. “La acción de rendición de cuentas contra los administradores de una sociedad regular” en “Nuevas tendencias en la jurisprudencia societaria y concursal”, Edit. Fundación para la investigación y desarrollo de las C.Jurídica”, Bs.As., marzo 2009, pag. 427.-

19 Fernandez del Pozo, Luis “El nuevo registro mercantil...”, Ed. Colegio de Registradores de la Prop. Y Mercantiles de España, Madrid, 1990, pag. 410.

El código de comercio establece, entre las obligaciones del comerciante, “la obligación de rendir cuentas en los términos de la ley” (art. 33 inc.4º)²⁰.

A su vez, en sus artículos 68 a 74, regula en particular la rendición de cuentas y dispone, con carácter general, que “Toda negociación es objeto de una cuenta. Toda cuenta debe ser conforme con los asientos de los libros de quien la rinde, y debe ser acompañada de los respectivos comprobantes” (art. 68).

Los restantes artículos se refieren al momento de la rendición de cuentas: al fin de cada negociación o de cada año (art. 69), al carácter “instruido y documentado” de la rendición (art. 70), a la rendición parcial, por la parte de cada uno en la administración y al régimen de costas (art. 71), a la necesidad de terminación del negocio para la rendición (art.72), a la aprobación tácita de las cuentas después de un mes sin observaciones y salvo prueba en contrario (art. 73) y al lugar donde deben presentarse, en el domicilio de la administración (art. 74).

Se discute si el derecho a exigir la rendición de cuentas puede ser renunciado antes de realizada la operación.

El código civil, que exige la rendición de cuentas del mandatario al mandante (art. 1909), admite que el primero sea relevado de tal obligación con excepción de “los cargos que contra él justifique el mandante” (art. 1910).

En materia comercial calificada doctrina sostiene que la obligación de rendir cuentas por parte de un comerciante es irrenunciable en forma previa en atención al interés público comprometido en la actividad mercantil.

Adherimos a dicha postura y, por ende, entendemos que la rendición de cuentas es un sistema indisponible por las partes.

En cambio, sin quien actuó por cuenta de otro no es comerciante, se considera aceptable la renuncia anticipada del código civil.²¹

En todos los casos es admisible la renuncia a la rendición de cuentas formulada una vez concluída la gestión.

4.2.-¿Quiénes deben rendir cuentas?

Como ya se señaló, la obligación de rendir cuentas pesa sobre todo aquél que ha efectuado negocios por “cuenta ajena”.

20 Ver Arduino, Augusto H. L. “Rendición de cuentas. Perfiles actuales”, en ED, t. 243, diario del 15-6-11, p.1 y stes.

21 Anaya, op.cit. pag. 130.

Conforme prestigiosa doctrina sostiene que también son debidas cuando se actúa por cuenta propia pero en “interés ajeno”²². Si bien en otra oportunidad no compartimos esa conclusión doctrinaria a la luz de lo establecido normativamente por el art.70 del código de comercio, que solo refiere a la contratación “por cuenta ajena” e implica interpretación auténtica de los alcances del art.68, un reexamen de la cuestión nos lleva a compartirla sobre la base del interés general vigente en la materia (vgr.art.33 cod.com.).

Ello además de los casos en que la ley expresamente concede el derecho a exigir rendición de cuentas al titular de un “interés” que no fue quien hizo el encargo de la negociación, como es el caso del beneficiario respecto del fiduciario en el fideicomiso (ver infra).

Entre los sujetos que tienen obligación de rendir cuentas pueden mencionarse: el gestor, el mandatario, el comisionista, el agente marítimo, el factor, el depositario, el locador de una obra por administración, el intermediario en la venta de un fondo de comercio, el acreedor prendario que enajenó las mercaderías, el banco en la cuenta corriente, el concesionario, el editor y, en general, todo aquel que encarga a otro la administración, gestión o realización de uno o más negocios o de operaciones y negocios determinados.

En el caso del fideicomiso, cabe destacar que el fiduciario no solo debe rendir cuentas al beneficiario sino también al fiduciante que fue quien le encargó el negocio.

4.3.-La rendición de cuentas bajo forma de “información contable”.

La rendición de cuentas deber ser “instruída” y “documentada” conforme con el art. 70 del cod.com..

De ello resulta que la rendición debe tener tres elementos.

Por un lado, un elemento “óptico” o “gráfico”, conteniendo todas las operaciones aritméticas relativas a los ingresos, egresos y saldos, y los cuadros comparativos que correspondan.

En segundo término, un elemento “literario” o sea una “narrativa” que contenga todas las operaciones practicadas, el procedimiento seguido y los resultados obtenidos.

Y, en tercer lugar, debe estar acompañada físicamente con la documentación y comprobantes respectivos y con las notas y referencias concretas a los asientos contables que correspondan.²³

Como se ve la forma de la rendición de cuentas coincide con la contabilidad que tiene gráficos (el balance y los cuadros), literatura (la memoria) y documentación (la

22 Satanowsky citado por Anaya, op.cit., pag.131.

23 Rouillon-Alonso “Código de comercio comentado y anotado”, Ed. La Ley, Bs.As.,2005, t.I, pag.127.

respaldatoria de asientos), o sea que, en sentido sustantivo, la rendición de cuentas es una “información contable”.

Finalmente, el juicio de rendición de cuentas tiene características especiales y posee tres etapas perfectamente diferenciadas: a) la determinación de la obligación de rendirlas, por juicio ordinario; b) la rendición propiamente dicha, por trámite de incidente; y c) el cobro del saldo adeudado, por vía ejecutiva.

4.4.-Las obligaciones contables de los administradores societarios.

En materia de administradores societarios, y ampliando lo señalado precedentemente, cabe señalar que los mismos están sujetos a deberes contables que resultan del régimen legal y cuyo cumplimiento debe ser juzgado a la luz de los principios del denominado “Derecho Contable”.-

Entre dichos deberes aparece, especialmente conectado al derecho de información del socio, el de la confección de los estados contables anuales, deber que tiene contenidos específicos antes, durante y después de la confección, y donde los directores asumen el rol y la responsabilidad de “autores” del balance²⁴.

El incumplimiento de los deberes contables de los directores les genera responsabilidades que pueden llevarlos a sufrir sanciones administrativas por parte de los Organismos de Contralor, la remoción en el cargo, acciones de responsabilidad y acciones penales por balances falsos.

4.5.-Relaciones entre contabilidad y rendición de cuentas.

En las relaciones entre la rendición de cuentas y la contabilidad se sostiene que la “rendición de cuentas” es el género y la “contabilidad” es la especie.

Vale decir que todo el que negocia por cuenta ajena tiene la obligación de rendir cuentas y si quien negocia es un comerciante, una sociedad comercial, o ente equivalente, el modo legal de rendir cuentas es por medio de balances.

Adviértase, al respecto, que si bien la contabilidad es una especie de rendición de cuentas, ello constituye la forma más precisa de rendir cuentas en tanto cumple acabadamente con los requisitos gráficos (estados de situación), literarios (memorias) y documentales (documentación respaldatoria) que toda rendición exige (ver nro.6.4).

24 Ver nuestro trabajo “Responsabilidades contables de los directores: El caso de la confección de los estados contables” en la obra colectiva “La responsabilidad de los administradores en las Sociedades y los Concursos”, IADC, Ed. Legis, Bs.As., mayo 09, pag.143.-

Ahora bien, la rendición de cuentas por medio de balances en los comerciantes y sociedades es una regla que admite excepciones y donde aparecen situaciones que plantean dudas sobre si procede la rendición de cuentas, conforme con las reglas antes referidas, o si corresponde exigir la confección y presentación de balances y demás estados contables²⁵, lo que se analiza en el capítulo siguiente.

4.6.-Procedencia de la rendición de cuentas en reemplazo de la presentación de estados contables.

En el caso de las sociedades regulares, como regla y según se dijo, no corresponde exigir la rendición de cuentas de sus administradores sino la presentación de balances.

Sin embargo, y como excepción, corresponde exigir la rendición de cuentas en las sociedades regulares en los casos en que la contabilidad no existe, no se lleva en forma, los balances no se confeccionan y no se convoca a los socios para considerarlos.

Ahora bien, en tales supuestos la rendición de cuentas es especial ya que debe hacerse sin liquidación previa del negocio, en forma anual, lo más similar a un balance, y sin que corresponda abonar el saldo ni el dividendo a menos que se configuren los presupuestos exigidos por la ley de sociedades.

Por su parte, en las relaciones societarias no registradas (accidental o en participación, socio del socio, socio aparente-oculto) resulta procedente la rendición de cuentas y no el balance, al igual que en las sociedades de hecho e irregulares, salvo en éste último caso que existieran formalidades contables que permitiesen confeccionar balances como exige la ley.

Finalmente, en los negocios asociativos a través de “agrupaciones de colaboración”, “uniones transitorias de empresas”, “consorcios de cooperación” y “joint ventures no societarios”, consideramos que corresponde la rendición de cuentas pero la misma debe hacerse por medio de “estados de situación”, resultando improcedente acudir al balance u otros estados de situación “patrimonial” por carecer los entes de patrimonio propio.

5.-IMPACTOS DE LA CONTABILIDAD SOBRE LAS SOCIEDADES COMERCIALES.

25 Ver de los autores “Excepciones jurisprudenciales a la regla de que solo se rinden cuentas societarias mediante la presentación de estados contables”, Errepar, DSE, nro. 257, Abril 09, T.XXI, pag.410.

Se consideran a continuación diversas situaciones donde un asiento contable o la emisión de información contable y financiera produce consecuencias en el ámbito de las obligaciones, de los derechos y de las responsabilidades societarias²⁶.

5.1.- La Contabilidad como causa de “reconocimiento” y de “extinción” de obligaciones.

Destacamos los siguientes casos:

1. El “reconocimiento de las obligaciones” (art.718 del código civil) que resulta de la contabilización, sin vicios, de una deuda en el pasivo de un sujeto e, inversamente (art.63 segundo parte del cód.com), la “jactancia” sobre un crédito por quien lo contabiliza a su favor (art. 63, tercera parte, del cod.com.)²⁷.
2. La “novación”, o cambio de la causa de una obligación por otra (art. 801 cod.civil), que se produce cuando se contabiliza una determinada obligación en una cuenta corriente mercantil y al momento del saldo (art.775 del código de comercio)²⁸.
3. La “compensación” (art.818 del cod.civil) que se produce cuando se contabilizan deudas y créditos en una cuenta corriente bancaria (art.793 del cod.com.)²⁹

5.2.-La Contabilidad como elemento del contenido de una “oferta” con relevancia jurídica”.

Se presenta en los casos en que la información contable es un elemento que forma parte esencial de una oferta jurídica, inmediata o mediata, relativa a un negocio contractual o unilateral cuya celebración y/o su precio exige ponderar la situación económica y financiera de un ente (art. 1144 del código civil).

Se trata de casos en los cuales tal ponderación resulta de la finalidad de las partes frente al negocio o cuando la emisión de determinados estados contables viene impuesta por la ley como antecedentes obligatorio de un negocio jurídico societario o de la cotización de acciones u otros títulos.

26 Ver de los autores “La Contabilidad frente al Derecho: Relaciones y Efectos. La reforma al régimen de libros de comercio como exigencia del “Derecho Contable”, La Ley, tomo 2011-F, pag. 1183

27 Es “reconocimiento” y no “creación” de obligaciones ya que en derecho argentino no existe la declaración abstracta de deuda y todo reconocimiento exige la preexistencia de una deuda válida anterior conforme con el art.723 del código civil y su doctrina.

28 Ver Nissen-Favier Dubois (h) “Contratos de Empresa” tomo I, Ed. Hammurabi, Bs.As.1987, pag.226.

29 No compartimos el efecto “novatorio” en la cuenta corriente bancaria que sostiene Barreira Delfino, Eduardo en su ponencia “Efectos novatorios de los débitos en cuenta corriente”, publicada en el libro de ponencias del LII Encuentro de Institutos de D.Comercial de la Prov.de Bs.As.”, CALZ, Lomas de Zamora, 2011, pag. 61 por no tratarse de un efecto previsto por la ley y agravar la situación del cuentacorrentista.

Una vez aceptada tal oferta y perfeccionado el contrato, la contabilidad lo integra de modo inescindible, de lo que se sigue que pueda reclamarse la nulidad del contrato, o el reajuste de su precio, si la información contable era inexacta (art.954 cod.civil).

Ello ocurre, entre otros, en los siguientes casos de emisión o comunicación de estados contables y financieros a socios o terceros:

- 1.Para la compra venta de paquete accionario y, aún, de acciones minoritarias de una sociedad anónima (art.214 ley 19.550, en adelante L.S.)³⁰.
- 2.Para los procedimientos de fusión y escisión de sociedades (arts.83 y 88 L.S.).
- 3.Para la celebración de un préstamo u obtención de un crédito (apalancamiento), donde resulte necesario analizar el “riesgo” del dador.
- 4.Para el aumento de capital por suscripción presente (art. 188 L.S.) y/o por aporte irrevocable para un futuro aumento.
- 5.Para el ejercicio de los derechos legales o estatutarios de receso, exclusión, retiro de socio o resolución parcial (arts. 89, 90, 92 y 245 L.S.).
- 6.Para la amortización o rescate de acciones (arts.220 y 223 L.S.)
- 7.Para la emisión de acciones o de obligaciones negociables destinadas a su oferta pública o cotización bursátil (art.16 ley 17.811).

5.3.-La Contabilidad como modo de cuantificar obligaciones.

En este plano la función de la contabilidad es la clásica de medición, pero tal medición tiene consecuencias jurídicas inmediatas sobre la extensión cuantitativa de las obligaciones.

En este ámbito pueden señalarse diversas finalidades:

1. Para medir la riqueza, la “capacidad contributiva” y el “hecho imponible” en materia fiscal.
2. Para medir los frutos civiles de un negocio o contrato, lo que puede impactar en materia de bienes gananciales³¹ y de derechos del usufructuario.

³⁰ Ver de los autores “El cómputo del último balance de ejercicio a los efectos de la determinación del valor real de las acciones en caso de transferencia voluntaria”, Errepar, DSE, nro. 259, Junio 2009, T. XXI, pag. 643.

3. Para medir los daños producidos por un incumplimiento contractual o conducta extracontractual (daño emergente y lucro cesante; pérdida de chance).

5.4- La contabilidad como condición necesaria para el eventual nacimiento de derechos societarios.

Es el caso de la obligación de pagar dividendos a los socios en una sociedad comercial, la que solo puede exigirse si existe un balance confeccionado conforme con la ley (arts. 68 y 224 de la ley 19.550).

Se advierte que aquí el balance es una condición necesaria aunque no suficiente para el derecho al dividendo ya que será menester que, además, tal balance arroje utilidades y que exista una decisión de la asamblea que las destine a distribución de dividendos.

Algo similar ocurre con el derecho a obtener dividendos finales y reembolso del capital en concepto de “distribución final”, en los términos de los arts. 109, 110 y 111 de la ley 19.550.

6.-LOS SUJETOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD EN EL PROYECTO DE CODIGO CIVIL Y COMERCIAL.

La norma básica en la materia es el art. 320 del Código Civil y Comercial de la Nación en trámite, el que dispone:

“Están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial o de servicios. Cualquiera otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de sus libros, como es establece en esta misma Sección”.

“Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan excluidas de las obligaciones previstas en esta Sección las personas humanas que desarrollan profesionales liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa. Se consideran conexas las actividades dirigidas a la transformación o a la enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades. También pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine la jurisdicción local”.

31 Ver del co- autor Favier Dubois (h) “La financiación de la Empresa Familiar y sus resultados contables frente a la liquidación de la sociedad conyugal”, La Ley t.2010-C, pag. 1225 y stes.

Ahora bien, ese nuevo texto debe complementarse, en primer lugar con otras disposiciones contables del mismo código unificado y, en segundo término, con lo que surge de leyes especiales no derogadas por la nueva legislación proyectada.

De ello resulta que en el nuevo universo normativo en trámite resulta que los obligados a llevar contabilidad pueden ser agrupados en cuatro categorías, a saber:

Las “personas jurídicas privadas”, donde el fundamento de la exigencia contable debe buscarse, ora en su recurrencia habitual al crédito (sociedades y cooperativas), ora como una forma de rendición calificada de cuentas por la administración de intereses de terceros (los restantes casos).

Los “entes contables determinados sin personalidad jurídica” expresamente obligados por ley, como es el caso de las Agrupaciones de Colaboración, Uniones Transitorias y Consorcios de Cooperación. El fundamento de la obligación contable estaría en una calificada rendición de cuentas de los administradores y representantes a los partícipes de estos contratos.

Las “personas humanas que desarrollan ciertas actividades económicas”, como son el ejercicio de una actividad económica organizada, la titularidad de una “empresa” y la titularidad de un “establecimiento comercial, industrial o de servicios”. El fundamento debe buscarse en la “recurrencia habitual al crédito” propio de estas actividades.

Los “agentes auxiliares del comercio” regidos por normas especiales, como es el caso de martilleros y corredores. El fundamento debe buscarse en su conexión, por intervención o facilitación, con operaciones económicas que interesan a terceros.

Cabe señalar que la ley en trámite no en todos los casos prevé la inscripción registral previa de todos los obligados a llevar contabilidad, como es el caso de las simples asociaciones, los sujetos con actividad económica organizada, etc., destacándose que se ha derogado la obligación de todos los sujetos mercantiles de matricularse en el Registro Público.

Sin embargo, entendemos que en tales casos la solicitud de “rubricación” de libros o de “autorización” de contabilidad informática, debe hacerse acompañada de los antecedentes del sujeto o ente que justifiquen su calidad de obligado, los que al quedar depositados en el Registro Público como antecedentes para nuevas rúbricas cumplirán una función de matricidad y de publicidad material.

Ello sin perjuicio de la expresa matriculación previa a la rúbrica a que pudieran obligar las leyes locales.

7.-LA CONTABILIDAD Y LOS CONCURSOS: LA INFORMACION CONTABLE COMO EJE DEL SISTEMA CONCURSAL.

El sistema concursal importa, en cierto sentido, un régimen legal de atribución de “poder de decisión” y de reparto de “daños” ante el fenómeno económico de la insolvencia, los que se distribuyen entre el deudor, los diversos acreedores (financieros, proveedores, laborales o fisco), terceros (co-contratantes; dependientes) y el propio Estado a través de sus órganos (juez, síndico, etc.), en proporciones que varían en cada país y en cada tiempo según sea la relevancia que se asigne en cada caso a la tutela del crédito, de la conservación de la empresa, de los trabajadores y de los intereses fiscales.

En el caso del concurso preventivo, siendo su finalidad el logro de un acuerdo entre el deudor y sus acreedores que le permita una razonable reestructuración del pasivo y de la empresa de modo de poder continuar con sus actividades³², la clave es el reparto de poder para votar y para homologar una propuesta³³.

Por su lado, en el supuesto de quiebra, como la finalidad es incautar y liquidar todos los bienes del deudor para repartir su resultado entre los acreedores y permitirles la mayor satisfacción posible de sus acreencias, la clave del sistema es el reparto de los daños.

Más allá de sus diferencias, tanto el ejercicio del poder de decisión como la cuantía de los daños a repartir dependen de la información disponible, de lo que se deriva que ésta constituye un eje fundamental del sistema concursal.

Al respecto cabe señalar que, en el concurso preventivo, la información del juez, síndico y acreedores, sobre la real situación patrimonial, recibe un tratamiento muy importante en el esquema legal en tanto se prevén como causales de impugnación o nulidad del acuerdo las circunstancias de ocultamiento o exageración de activos y de exageración de pasivos (arts. 50 y 60 LCQ).

Igualmente, en la quiebra, de la información dependerá el cumplimiento de sus finalidades: a) de incautación, a efectos de tomar posesión de los bienes del deudor; b) de recomposición patrimonial, destinada a hacer volver a la masa activa los bienes indebidamente sustraídos de ella; c) de reparación de daños, relativa al ejercicio de acciones de resarcimiento, y d) represivas, que implica la posibilidad de sanciones civiles (interdicción) para sacar del mercado al fallido y penales para castigar su conducta.

La importancia de la información en los concursos ha sido consagrada por la propia Corte Suprema de Justicia, la que ha declarado que la “absoluta transparencia informativa”, para que los acreedores puedan prestar conformidad o no a la propuesta, y para que el Tribunal pueda ponderarla, es un requisito fundamental para la tutela del derecho de propiedad,

32 Ver Tonón, Antonio, “Derecho Concursal. Tomo I. Instituciones Generales”, Ed. Depalma, Bs.As. 1988, pag.9.

33 Cabe destacar que el “Acuerdo Preventivo Extrajudicial”(APE) regulado por los arts. 69 y stes. de la ley 24.522 participa de las mismas finalidades que el concurso preventivo aún cuando posee una estructura deficitaria.

contenido en la protección del crédito, como así para la vigencia del debido proceso y para que el procedimiento concursal cumpla su finalidad económico-social.³⁴

8.-EL IMPACTO DE LA CONTABILIDAD EN EL CONCURSO PREVENTIVO.

En el concurso preventivo, la contabilidad “histórica” presentada por el concursado, es determinante para la propia apertura del concurso.

Asimismo, la contabilidad “de gestión” el período inmediato a la presentación es la que permitirá determinar la existencia o no de “cesación de pagos” que es presupuesto del proceso concursal.

Ahora bien, una vez abierto el concurso, la misma contabilidad de gestión posibilitará al síndico ejercer su función de vigilancia y confeccionar los informes a que se refiere el art. 14 de la ley 24.522.

Cabe aquí señalar que la constatación e intervención de los libros por el Tribunal, previstas por el art.14 inc.5° de la ley 24.522, cuando se trate de una sociedad que lleva su contabilidad por medios informáticos (art.61, ley 19.550) debe realizarse mediante diligencia judicial en la sede social que consistirá en el copiado íntegro de sus registraciones contables (back up) en soportes que serán archivados en el tribunal. La diligencia deberá realizarse dentro del tercer día, en la forma que disponga el Tribunal en cada caso, y su frustración importará el desistimiento del concurso preventivo (art.30 ley 24.522)”³⁵

Finalmente, en base a la contabilidad histórica y a la contabilidad “de gestión” podrá el síndico, aplicando las reglas y principios de la “contabilidad analítica”, juzgar las causas de la cesación de pagos estableciendo determinadas “ratios” económicos, financieros, de rotación, de rentabilidad, etc., en base a ejercicios comparativos de las diversas cuentas de la contabilidad en los distintos períodos.

En dicho ámbito, el síndico debe realizar balances comparativos, analizarlos en forma vertical y horizontal, evaluar la razonabilidad de las causas del concursamiento, analizar los retiros de socios, las políticas de dividendos, los costos financieros, las políticas de comercialización, la planificación de la producción, los incrementos de stocks, la

34 CSJN, 20-10-2009 “Sociedad Comercial del Plata S.A. y otros s/concurso preventivo”, verlo en “El Fraude Concursal y otras cuestiones de Derecho Falimentario”, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2009, pag.179 y stes.

35 Ver las conclusiones de la "Jornada Sobre Derecho y Contabilidad Informática" realizada en la sede Capital Federal de la Universidad Notarial Argentina el 6 de junio de 2000, UNA, memoria 2000, La Plata.

financiación de activos no corrientes con pasivos de corto plazo, los costos de explotación, la política del personal³⁶, los pagos por entrega de bienes o de obligaciones posconcursoales³⁷, la relación entre el capital propio y el capital ajeno, estableciendo las diversas “infracapitalizaciones” (económica, financiera, aparente, operativa y legal)³⁸, entre otros análisis posibles, a los fines de la confección de su “informe general”.

Por su parte, en caso de que existan sistemas contables y registros informáticos, habrá que satisfacer exigencias especiales en materia de incautación³⁹, captación de datos y valor probatorio⁴⁰.

También en base a la contabilidad histórica, en lo que no se vea modificada por la contabilidad de gestión, el síndico elaborara el informe individual sobre los créditos (art. 35 ley 24.522).

9.-EL IMPACTO DEL CONCURSO PREVENTIVO SOBRE LA CONTABILIDAD.

Ahora bien, así como la contabilidad impacta sobre el concurso preventivo en materia de vigilancia del síndico, verificación de créditos e informe general del síndico, el concurso preventivo, por sus efectos jurídicos, también impacta sobre la contabilidad determinando hechos y actos jurídicos que deben ser contabilizados.

Al respecto, pueden señalarse las siguientes situaciones:

1.-La resolución de apertura del concurso preventivo transforma al pasivo preconcursal que pasa de ser “corriente” a ser “no corriente”.

2.-La declaración judicial de “inadmisibilidad” de un crédito, una vez firme por el transcurso del tiempo o rechazo de la revisión, determina un asiento contable que lo elimina del pasivo.

3.-El transcurso del plazo de dos años desde la apertura del concurso, sin que un crédito preconcursal contabilizado haya sido presentado a verificar, y mientras no exista una

36 Ver Rodríguez, Raquel E. (Directora), Gacio, Marisa y Sereni, Jorge A.(autores), García Taddia, Laura (colab.) “La actuación del síndico en el concurso preventivo”, Ed. La Ley, Bs.As., 2004, pag.130.

37 Ver Mena, Celina María “Informes de la sindicatura concursal”, Ed. Errepar, Bs.As., 2009, pag. 208.

38 Riglos, Miguel Esteban “Análisis e interpretación de estados contables. Enfocado a empresas en crisis, infracapitalización empresarial y limitación de la responsabilidad patrimonial”, Ed. La Ley, Bs.As., 2002, pag.69 y stes.

39 Ver las Conclusiones de la "Jornada Sobre Derecho y Contabilidad Informática" realizada en la Universidad Notarial Argentina el 6 de junio de 2000.

40 Ver nuestro trabajo “El concepto de contabilidad regularmente llevada en materia de contabilidad informática en el art. 287 de las nuevas normas de la I.G.J. (resol.7/05)” en “Panorama general sobre la Resol.7/2005 de la I.G.J.”, Dir.Jorge Grispo, Bibl.Infobae Profesional, nro.1, septiembre 2005, pag.53.

demanda judicial no atraída por la cual se reclame, por aplicación de la prescripción concursal determina también la extinción de la acción civil, lo que autoriza a eliminarlos del pasivo.

4.-Finalmente, una vez homologado el concurso preventivo por resolución firme, por efecto de la “novación concursal”, y en la medida en que la propuesta haya implicado quita, espera u otra forma de reducción de la deuda, será necesario modificar el pasivo del concursado reduciendo sus importes en los términos del acuerdo⁴¹.

10.-LA CONTABILIDAD PROYECTADA COMO ELEMENTO INDISPENSABLE PARA LA VALORACION DE LA PROPUESTA DE ACUERDO PREVENTIVO.

Presentada una propuesta de acuerdo preventivo y una vez lograda las mayorías respectivas, el juez debe analizar si procede o no su homologación.

A tales fines debe tener presente determinadas pautas como son las siguientes:

1.-La existencia de un consenso real, esto es, la comparación entre las mayorías que votaron el acuerdo con las minorías y con los acreedores excluidos del cómputo por encontrarse con juicios en trámite o en proceso de revisión.

2.-La comparación de lo que percibe el acreedor por vía de la propuesta votada respecto de lo que eventualmente percibiría en una eventual quiebra, computando al efecto las posibles acciones de recomposición patrimonial.

3.-La importancia social de la empresa cuando, por su actividad, su clausura y liquidación arrojarían resultados nefastos para la comunidad (obras sociales, servicios públicos insustituibles, etc.).

4.-La factibilidad del cumplimiento de la propuesta, entendiendo por tal la posibilidad de que la concursada la cumpla en el tiempo y forma comprometidos con sus recursos propios y sin afectar su funcionamiento. Este análisis debería también incluir la comprobación de que la concreta propuesta aprobada es la mejor que puede formular la concursada, esto es, que el concurso no implicará un indebido enriquecimiento de la deudora en perjuicio de los acreedores.

41 Todas estas operaciones generan una ganancia contable e impositiva, sin perjuicio de que ésta última pueda ser compensada con los quebrantos de ejercicios anteriores.

En este último plano, entra a jugar la necesidad de un “plan de empresa” del que resulte la factibilidad apuntada⁴² y que el “Federal Bankruptcy Code” considera como “el corazón y piedra fundamental” de la reorganización empresaria⁴³.

Asimismo, y como complemento de dicho plan, entendemos que resulta indispensable exigir estados contables proyectados o “prospectivos” a los efectos de analizar su viabilidad⁴⁴.

En efecto, entendemos que dichos estados contables “proyectados” o “prospectivos” constituyen un instrumento sumamente valioso para el diagnóstico de la crisis de la empresa y, en el caso, también para apreciar las posibilidades del cumplimiento de una propuesta de acuerdo preventivo, pues del mismo resultara la situación económica y financiera del deudor concordatario.

Finalmente, consideramos que, en caso de no presentarse tal información, la propuesta aprobada no puede ser homologada.

11.-LA CONTABILIDAD COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL DEL SISTEMA LEGAL DE RESPONSABILIDADES SOCIETARIAS Y CONCURSALES.

Como ya se señaló, respecto de los comerciantes y sociedades la contabilidad aparece como una especie de “rendición de cuentas”, pero que se trata de una rendición de cuentas “indisponible”, en tanto no puede ser eximida por los interesados antes de las operaciones.

Es por eso que, a la obligación legal de las sociedades y otros entes empresariales de rendir cuentas por medio de balances y demás estados contables, cabe sumar una consecuencia de gran interés: la contabilidad importa un “elemento del sistema legal de responsabilidades” para la medición de desempeños y responsabilidades empresariales.

Con esto queremos decir que los cumplimientos y contenidos, totales, parciales o defectuosos, de los deberes contables permitirán determinar, juzgar y sancionar las responsabilidades de los administradores, propietarios y socios desde el punto de vista societario, concursal, laboral, tributario y penal.

Se advierte entonces que la contabilidad aparece como un sistema legal que busca tutelar a todos los sujetos, internos o externos al ente, afectados por las actividades de la empresa o “stakeholders”, en tanto tal “afectación” los puede legitimar como “usuarios” ante alguna vicisitud de la empresa.

42 Richard, Efraim Hugo “¿Se integra la propuesta de acuerdo con un plan de cumplimiento?” en III Congreso Argentino de Derecho Concursal y I Congreso Iberoamericano sobre la Insolvencia”, Bs. As., 1997, Ed. Ad Hoc, tomo I pag. 433; Vaiser, Lidia “El régimen de administración en la propuesta de acuerdo ¿Plan de empresa?”, La Ley 1999-D-1072.

43 Lorente, Javier A. “La ley de quiebras norteamericana: panorama general con referencia a la ley argentina”, en Doctrina Societaria y Concursal, nro. 181, Ed. Errepar, Diciembre 2002, T. XIV, pag. 836.

44 Favier Dubois (p), E.M. “Concursos y Quiebras”, Ed. Errepar, Bs.As., 2012, pag. 152, nro.3.

O sea que todos los “steakholders”, por el hecho de serlo, pueden ser eventualmente titulares de un derecho a la rendición de cuentas y, por ende, son usuarios “eventuales” de los estados contables.

Al respecto, repárese que la contabilidad viene impuesta como un sistema legal de información y medición de desempeños frente a la posibilidad de “conflictos de intereses” entre los sujetos activos y los sujetos afectados por una empresa en base a cuatro razones principales:

La existencia de externalidades, o sea del traslado de costos o riesgos a terceros.

La insuficiencia de las sanciones internas o privadas.

La necesidad de evitar el fraude y sus costos.

La necesidad de mitigar los conflictos de “agencia”, o sea cuando alguien representa intereses total o parcialmente ajenos que pueden chocar con los propios.⁴⁵

En tal sentido corresponde destacar que, en la práctica, la función informativa y la determinación de responsabilidades atiende a los referidos planos de la contabilidad:

- la contabilidad “histórica” en cuanto sirve como rendición de cuentas de los administradores hacia los socios o propietarios, y para el control de éstos.
- la contabilidad “de gestión”, que cumple una función de rendición de cuentas de los subordinados que la confeccionan hacia los propios administradores que la controlan.
- la contabilidad “proyectada”, que sirve como asunción de compromisos de actuación futura de los administradores frente a sus usuarios.

Finalmente, todas las contabilidades referidas son útiles, en el momento legal correspondiente, para informar, controlar y juzgar las responsabilidades de los administradores, socios y terceros en materia societaria, concursal, laboral, tributaria y penal⁴⁶, en interés de todos los “stakeholders” de una empresa.

FINIS CORONAT OPUS

45 Leuz, Christian “Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why”, en *Accounting & Business Research*, 2010, Special Issue, Vol. 40, Issue 3, pags. 229-256, año 2010, citado por García, Norberto y Werbin, Eliana “Contabilidad para pequeños negocios y el rol de las Niif/Ifrs” en *Errepar*, D&G, nro.141, junio/11, T.XII, pag.680.

46 Así como el asiento de una operación real permite conocer la verdad, el asiento falso sobre operaciones inexistentes configura un ardid idóneo para la estafa. Ver C.Nac.Crim. y Corr., sala 4ª, 29-12-2010, “T., E.G.”, en JA 2011-IIIm fasc. 6, 11-5-2011, pag.81.