

¿TIENE OBLIGACIONES CONTABLES EL DIRECTOR QUE NO ES EJECUTIVO?. Comentario de un fallo esclarecedor sobre derecho contable: “Gianakis c/D’Mode S.A.”

ABSTRACT:

Si bien en una sociedad anónima pueden existir directores ejecutivos y directores no ejecutivos, todos tienen la obligación contable de participar en la elaboración y aprobación del balance, cuyo autor es el directorio. El director no ejecutivo que incumpla esa obligación no podrá luego, como accionista, impugnar la decisión de la asamblea de aprobar el balance invocando falta de información.

Por EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (P) y EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (H).

1.-EL FALLO ANOTADO Y SU DOCTRINA.

En el fallo dictado por la Sala D de la Cámara Nacional en lo Comercial, con fecha 28 de octubre de 2013, en los autos “GIANAKIS, RICARDO MIGUEL C/D’MODE S.A. s/ordinario”, revocando una sentencia de primera instancia, se rechazó la demanda de nulidad de una decisión asamblearia relativa a la aprobación de un estado contable societario que contenía una “previsión para contingencias”.

El impugnante era un accionista tenedor de un 33,3% del capital social que, además, era director no ejecutivo e invocaba la falta de explicitación sobre la fundabilidad y modo de estimación de la referida “previsión” contable en el balance.

La Cámara rechaza la demanda fijando la siguiente doctrina:

- a) Que los directores tienen deberes contables inexcusables entre los que se cuenta informarse sobre la marcha de los negocios, realizar investigaciones, pedir medidas y participar activamente en la elaboración y aprobación del proyecto de balance.
- b) Que el directorio es quien tiene la “autoría” del balance porque es el encargado de elaborarlo y aprobarlo antes de ser sometido a la asamblea.
- c) Que la contabilización en el balance de “previsiones” por “contingencias”, en cuanto a su claridad, está sujeta a criterios flexibles.
- d) Que los deberes contables pesan sobre todos los directores, incluyendo a los directores no ejecutivos.
- e) Que el director que, debidamente convocado, no asiste a la reunión de directorio que considera y aprueba el balance, ni pide información en forma oportuna, ni participa en el debate, no puede impugnar el balance como accionista invocando falta de información. En palabras del Vocal preopinante autor de un lúcido voto, el Dr. Pablo Heredia, siendo una misma persona “...no puede impugnar como socio, lo que con su silencio consintió como director”.

Cabe agregar, por nuestra cuenta, que la contingencia buscaba atender al eventual resultado negativo de dos juicios laborales contra la sociedad, uno iniciado por el propio director impugnante y el otro por su secretaria, por lo que mal podía aquél

considerarse ajeno a la “contingencia” o ignorar su causa y entidad.

2.-CUESTIONES DE DERECHO CONTABLE PRESENTES.

Cabe recordar aquí que, en nuestra opinión, el “Derecho Contable” constituye un área interdisciplinaria entre Derecho y Contabilidad, que comprende tanto las reglas como las prácticas en ámbitos comunes para abogados y contadores: sociedades, concursos, pericias, tributación, responsabilidades, etc. (zona de convergencia) que, además, implica una visión diferente para las interpretaciones clásicas que se vienen formulando en cada disciplina (zona de influencia).

En síntesis, pretendemos que el derecho contable constituye una visión diferente, que permite un nuevo punto de vista para abordar y analizar las relaciones entre derecho y contabilidad, implicando una nueva disciplina que integra y excede al Derecho y a la Contabilidad como tales, con características propias¹.

Es por eso que, en este nuevo enfoque, hemos propuesto como definición del Derecho Contable la de “ciencia cuyo objeto está constituido por las relaciones interdisciplinarias entre el Derecho, en cuanto Ciencia Jurídica, y la Contabilidad, en sus aspectos científicos y técnicos, comprendiendo tanto las áreas comunes como las recíprocas influencias entre ambas disciplinas y las nuevas interpretaciones que resultan de su armoniosa integración, superando asimetrías y dando coherencia a las regulaciones comunes”².

En ese orden, el Instituto Autónomo de Derecho Contable (IADECO), trabaja como una ONG procurando las mejores prácticas entre abogados y contadores³.

Con tal base, vemos involucrados en el fallo algunos temas muy interesantes del “Derecho Contable”:

En primer lugar, el de los deberes contables de los directores societarios, entre los que se cuenta la obligación de llevar la denominada “contabilidad de gestión”, lo que incluye recabar la información interna como componente sustancial de su deber de diligencia, y se aplica a todas las clases de directores: ejecutivos y no ejecutivos, de la mayoría o de la minoría.

En segundo término, una conclusión trascendental del fallo: el directorio es el “autor” del balance.

Finalmente, la relevancia de la opinión del abogado para la adopción de las decisiones contables del directorio, entre las que se cuenta la medición de las contingencias contables.

Abordaremos tales temas en los siguientes capítulos.

3.-LOS DEBERES CONTABLES DE LOS DIRECTORES Y LA CONTABILIDAD DE

¹ Ver de los autores: “Hacia un análisis jurídico de la contabilidad: Su significación en materia de obligaciones, derechos y responsabilidades empresarias”, en “Nuevos Aportes al Derecho Contable”, Editorial Errepar, Bs.As., agosto de 2011, pag. 7

² Ver de los autores: “El derecho contable como nueva ciencia interdisciplinaria y autónoma”, en la obra “III Jornada Nacional de Derecho Contable”, Edit. Universitaria de La Plata, La Plata, 2010, pag.35, y en la obra “XI Congreso Argentino de Derecho Societario y VII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2010, tomo III, pag.11

³ Ver la página web: “www.iadeco.org.ar”

GESTION.

3.1.-Las funciones del directorio desde la teoría de la administración.

La administración de una empresa implica una actividad que consiste en guiar a la empresa hacia sus objetivos, posibilitando la contribución de sus integrantes y controlando que las acciones se correspondan con los planes trazados previamente⁴. Esta labor implica tres tareas básicas: de “planificación”, de “dirección” y de “control”. En la planificación, o “alta dirección”, se encuentran la fijación de objetivos, la formulación de estrategias y la elaboración de planes, pudiéndose distinguir planos estratégicos, tácticos y operativos, e incluyendo expresamente el propio diseño de la organización.

La dirección, por su parte, implica la ejecución de lo planificado encarando acciones directas, coordinando y guiando los esfuerzos individuales.

Finalmente, el control es el instrumento para mantener a la organización en condiciones de funcionamiento correcto, asegurando la consecución de los objetivos en los plazos oportunos⁵.

El directorio de la sociedad anónima tiene, como órgano de administración (art. 255 L.S.), las tres funciones.

3.2.-Las funciones del directorio desde el punto de vista legal.

En la estructura legal de la sociedad comercial el concepto de gestión social es amplio y comprende toda la actividad jurídica o de hecho, que dentro del marco estatutario o contractual acordado, promueve la realización del fin social común, interesando la actividad gestora, o sea la que puede ser imputada al ente (⁶)

Dentro de ella, cabe destacar que el directorio de la sociedad anónima es el órgano necesario y permanente que tiene a su cargo la tarea de administrar y llevar a cabo los negocios de la sociedad.

Analizando las normas de la ley de sociedades, y siguiendo al maestro Otaegui, pueden distinguirse las siguientes funciones del directorio: a) de gestión en los negocios sociales; b) de representación; c) de contabilidad y d) de participación en los actos de funcionamiento, disolución y liquidación (⁷).

Seguidamente, continuando elaboraciones anteriores (⁸), abordaremos el tema de la función reglada “de contabilidad” a la luz del “Derecho Contable”

3.3.-Los deberes contables de los directores a la luz del Derecho Contable.

El directorio, al encontrarse en el “ápice estratégico” de la sociedad, tiene la obligación de ejercer la dirección de la empresa hacia la obtención de su misión y

⁴ Laborda Castillo, Leopoldo y De Zuani, Elio Rafael “Fundamentos de gestión empresarial. Teoría y práctica desde un enfoque sistémico”, Valleta Ediciones, Bs.As., 2009, pag.184.

⁵ Ídem cita anterior, pag.212.

⁶ GIRON TENA, Jose, Derecho de Sociedades, t.1, Madrid, 1976, pag.300, cit. Por Gagliardo, Mariano “Responsabilidad de los directores de S.A.”, Ed.Abeledo Perrot, Bs.As. 2001, pag.178, nro.156.

⁷ OTAEGUI, Julio Cesar “Responsabilidad civil de los directores”, R.D.C.O., nro. 65 pag.1292.

⁸ Ver de Favier Dubois (h), E.M. “Los deberes de los directores: el derecho contable vs. Los propios actos” en “La estructura societaria y sus conflictos” (Director Daniel R.Vitolo), Bs.As., Ed. Ad Hoc., 2006, pag.349.

objetivos. Para ello, entre otras funciones, toma las decisiones importantes para la vida de la organización entre las que se ubica el diseño de la estructura de la misma. Además, realiza la supervisión directa del correcto funcionamiento del sistema.⁹

Ello implica que el directorio es el responsable del diseño y del control del sistema contable de la empresa, lo que incluye tanto el “plan de cuentas” como el cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales en materia de “teneduría” de los registros contables (diario, inventario y balances y otros) y societarios (libros de actas y otros), así como la “conservación” de la documentación respaldatoria de todos ellos.

Una vez cumplida tal exigencia, las obligaciones contables del directorio se despliegan en varios planos.

Así, en un primer plano, el directorio deberá practicar en forma periódica y constante los asientos en los libros y conservar la documentación respectiva.

En segundo lugar, deberá confeccionar y someter periódicamente a los socios los estados contables anuales y la documentación complementaria.

Un tercer plano es el vinculado a la exactitud y fidelidad de los asientos, vale decir que las registraciones brinden un “cuadro verídico” de la situación patrimonial, de modo de satisfacer al estándar de “imagen fiel”⁽¹⁰⁾

Finalmente, existe un plano relativo a la satisfacción de los derechos de información del socio, a ejercer según el régimen que se adopte, por medio del síndico o por los socios directamente (art. 55 ley 19.550).

Este plano da a la materia especial importancia por ser la contabilidad el mecanismo natural de la obligación de rendición de cuentas de los administradores a favor de los socios¹¹ y del correlativo derecho de información de los socios.

Al respecto, cabe recordar que el derecho de información es un derecho esencial del socio y connatural a su condición de tal que se encuentra expresamente reconocido por el régimen societario (arts.55, 67, 158, 284, 294 inc.6 y 11, etc.).

Es, fundamentalmente, un derecho instrumental porque la información es la que permitirá al socio la toma de decisiones¹²

Y para su ejercicio corresponde admitir diversas vías directas y judiciales entre las que se cuentan la exhibición de libros al socio (art.781 del cod.proc.), la suspensión de decisiones asamblearias hasta tanto se brinde información (art.252 L.S.), medidas autosatisfactivas e, inclusive, la intervención judicial en grado de veedor⁽¹³⁾,

9 Volpentesta, Jorge Rodolfo "Organizaciones, procedimientos y estructuras", Ed. Osmar D. Buyatti, Bs.As., 2007, pags. 320/323.

10 El concepto de "imagen fiel", tomado del derecho anglosajón, ha sido universalmente adoptado como paradigma de la contabilidad. Ver al respecto la Cuarta Directiva de la Unión Europea (78/660/CEE), art.2.3.

11 La afirmación de que los administradores solo rinden cuentas mediante el balance si bien aparece muchas veces formulada en términos absolutos (C.N.Com., Sala D, 7-9-98, "Suarez de Macchi c/Brazzano"), es una regla que admite excepciones en determinados casos de anormal funcionamiento de los órganos o de irregularidades en la contabilidad societaria. VER(Nissen, Ricardo "La rendición de cuentas en las sociedades comerciales regularmente constituidas", ED 25-2-03, nor.10.701, año XLI, pag.1. También, 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.

12 Ver de los autores: "El derecho de información del socio y el exámen de los libros sociales: funcionamiento, alcances y límites", Errepar, DSE, nro. 273, tomo XXII, agosto 2010, pag.821

13 MOLINA SANDOVAL, Carlos A. "Tutela cautelar del derecho a la información del socio", en "X Jornadas Nacionales de Institutos de D.Comercial", Córdoba, 2003, Ed. FESPRESA, pag.107; C.N.Com., Sala D, 8-11-99, "Blajeon Bent, Enrique Miguel c/Ye Olde S.A. s/medida precautoria", donde se designó un veedor.

o con desplazamiento total si no puede verse la documentación (14).

3.4.-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 ente¹⁵ 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 administradores¹⁶ hacia los sujetos interesados (“steak holders”), denominados técnicamente como “usuarios” de la información contable.

Ellos son:

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.

3.5.- La contabilidad “histórica” como obligación de la sociedad comercial.

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 vigente por los fundamentos que se consignan a continuación.

En el caso de las sociedades comerciales, la contabilidad es una obligación dada la distinción entre administradores que gestionan y propietarios a los que se les debe rendir cuentas¹⁷.

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

14 C.N.Com., Sala D, 29-2-00, "Simancas, María c/Caledonia S.A."

15 Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia A. "Principios de Teoría Contable", Ed. Aplicación, Bs.As., 2008, pag. 44.

16 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.

17 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.-

trascendencia económica, social, laboral y ambiental, cabe concluir que la contabilidad también es una verdadera obligación para la empresa comercial según las circunstancias, exigible por diversos sujetos.

Como respaldo de esta posición cabe citar al propio art. 33 del código de comercio que dice que “Los que profesan el comercio contraen por el mismo hecho la obligación de someterse a todos los actos y formas establecidas en la ley mercantil. Entre esos actos se cuentan:...2º La obligación de seguir un orden uniforme de contabilidad y de tener los libros necesarios a tal fin”.

Entendemos que esta norma posee gran valor interpretativo en tanto reafirma el principio de que el ejercicio de comercio es una actividad de interés público que, con fundamento en la tutela del crédito, exige a los profesionales, estén o no matriculados, el cumplimiento de ciertas conductas. O sea que el comerciante además de ventajas tiene obligaciones, lo que se verifica en materia de libros por las sanciones explícitas o implícitas en materia concursal ante su incumplimiento¹⁸.

Como ya se dijo, en materia de sociedades comerciales, no cabe dudar que los primeros interesados en la existencia de un régimen contable son los socios que han hecho aportes y que tienen el derecho a conocer, controlar, aprobar o desaprobado la gestión de los administradores (art. 55, 68, 69, 72, 234 inc. 1º, 281 incs. 1º y 2º, y concs. Ley 19550, en adelante L.S.).

De tal suerte, la contabilidad legal es una obligación para los administradores, como contracara del derecho de información¹⁹, exigible por los socios o por los órganos internos de contralor, cuyo incumplimiento será causal de remoción y de responsabilidad según se señala infra (arts. 59, 114, 274 y conc. L.S.) (²⁰).

En materia de terceros, se destaca el caso de los que, directa o indirectamente, han confiado fondos para su manejo por la sociedad en determinadas actividades específicas y reglamentadas (es el caso de las entidades financieras, aseguradoras, fondos comunes de inversión, círculos de ahorro, etcétera).

En estos casos el incumplimiento de la contabilidad legal puede llevar a que la autoridad superintendencial respectiva disponga la clausura, el retiro de la autorización para funcionar y la liquidación, además del régimen de responsabilidades.

En cuanto al Estado, el incumplimiento de las normas contables y de información respectivas también acarreará sanciones (multas, clausuras, etc.).

Finalmente, las obligaciones hacia los terceros remotos asumen un rol fundamental en el caso de las sociedades que hacen oferta pública de sus acciones u obligaciones negociables, donde existe toda una serie de deberes especiales de información contable hacia “el mercado”.²¹

En definitiva, la concepción de la contabilidad como una obligación de la empresa se

18 Vigente la ley 11.719 un Plenario de la Cámara Comercial resolvió que la falta de libros comerciales determinaba la calificación de la quiebra como fraudulenta, con la sola excepción del art. 180 (“García, Rogelio”, del 16-9-38, LL 11-1042). Si bien dicha calificación no existe en sede comercial, evidencia la importancia de la contabilidad para el comercio en general.

19 Ver de los autores “El derecho de información del socio y el examen de los libros sociales: funcionamiento, alcances y límites”, Errepar, DSE, nro. 273, tomo XXII, agosto 2010, pag.821.

20 NISSEN, Ricardo, Ley de Sociedades Comerciales, t.2, p. 34, Ed.Abaco, Buenos Aires, 1994.

21 Art. 8º, cap.V y art.15, del Dec.677/01; art. 64 ley 17.811, modif.por Dec.677/01. Ver **la Normas** de la Comisión Nacional de Valores.

vincula al orden público económico y al principio de subordinación de la riqueza al interés general (²²).

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

3.6.-La contabilidad “de gestión” (“gerencial” o “administrativa”).

Pero además de la contabilidad “histórica” cuya misión primordial es la de rendir cuentas, existe otra contabilidad denominada “de gestión”, “gerencial”, o “administrativa”.

Ella 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 patrimonio²³.

Se trata de la contabilidad para la toma de decisiones dentro de la empresa pues permite el control y la información.

Si bien esta información resulta parcialmente de los registros contables propios de la información patrimonial (ver supra), también surge de una serie de elementos extracontables que se elaboran especialmente.

Entre sus contenidos se destacan: informes de cumplimiento cuantitativo de objetivos, análisis del nivel de actividad y relación con costos, presupuestos, costos estándar, costos para la toma de decisiones y sistemas especiales de costos²⁴.

Dentro de ellos, un elemento clave es el “presupuesto”, el que consiste en un plan detallado que describe futuras expectativas en términos cuantitativos. Tiene el propósito de planear hacia el futuro y controlar las operaciones. Es preparado sobre una base de continuidad y debe ser ajustado en forma permanente con la adquisición de información adicional²⁵.

Dicho presupuesto debe ser complementado por un flujo de fondos futuros o “cash flow proyectado”, que atenderá a los aspectos financieros²⁶.

También forman parte de la contabilidad de gestión los balances mensuales o “de corte” que, en rigor, son “sumas y saldos”.

Dentro de la contabilidad de gestión se ubica la denominada “información por segmentos”, esto es, la relativa a ciertas áreas, ciertas actividades y ciertos productos, lo que permite una toma de decisiones más precisa²⁷

²² Fernandez del Pozo, Luis “El nuevo registro mercantil...”, Ed. Colegio de Registradores de la Prop. Y Mercantiles de España, Madrid, 1990, pag. ⁴¹⁰.

²³ 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, pag. ^{56 y 113}.

²⁴ Biondi, Mario “La contabilidad, un sistema de información”, Ed. Errepar, Bs.As. 2007, pag.156.-

²⁵ Label, Wayne A. y Ramos Arriagada, Ramón “Contabilidad para Abogados y no especialistas”, Ed. La Ley, Bs.As., 2010, pag.191.

²⁶ Ver de los autores “Los fondos necesarios para el giro empresarial y su protección jurídica: hacia su intangibilidad externa e interna”, en la obra “III Jornada Nacional de Derecho Contable”, Edit. Universitaria de La Plata, La Plata, 2010, pag.243, y en la obra “XI Congreso Argentino de Derecho Societario y VII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2010, tomo III, pag.267

²⁷ Pahlen Acuña, Ricardo J.M. “Contabilidad, pasado, presente y futuro”, Ed. La Ley, Bs.As., 2011,

3.7.-¿Es obligatoria legalmente la contabilidad de gestión?

La contabilidad de gestión se ubica en el presente y buscar 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”²⁸.

Téngase en cuenta que la contabilidad de gestión 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.

Ahora bien, aun cuando la ley no exige formalmente llevar esta contabilidad de gestión, como es el antecedente de la contabilidad “histórica” y, por sobre ello, como es la base de las decisiones que debe tomar el directorio en cumplimiento de su deber de diligencia, no cabe dudar de que también es obligatoria, aun cuando esté desprovista de formalidades registrales específicas.

En consecuencia, incumple sus deberes el directorio que no la lleve y, además, será muy importante conservar todos los instrumentos materiales que acrediten su existencia y utilización por el directorio con carácter previo a la adopción de sus decisiones.

3.8.-Los deberes contables del director no ejecutivo.

Como ya se señaló supra (3.1.), teniendo el directorio la administración de la sociedad, todos los directores deben participar en las tareas que componen tal administración, o sea las tareas de planificación, dirección y control.

Sin embargo, en muchos casos las tareas de dirección o ejecutivas, de presencia diaria en la compañía, están a cargo de uno solo de los directores (generalmente el presidente) o son delegadas en algunos (comité ejecutivo; art. 269; funciones personales: art.274).

Esta división de funciones puede resultar del propio estatuto, de un reglamento, o derivar de una situación de hecho pacíficamente aceptada y que puede asumir el carácter legal de reglamento interno de facto.

De tal suerte existirán en una misma sociedad directores ejecutivos (con gestión diaria en la empresa) y directores no ejecutivos, con asistencia a las reuniones de directorio donde deberán adoptar decisiones informadas.

Ahora bien, el hecho que el director no ejecutivo no tenga a cargo la ejecución, no lo exime de sus obligaciones de “planificación” y de “control”.

Y como la elaboración y aprobación de los estados contables dependen del diseño del sistema contable (que integra la planificación) y de la verificación y valoración de las operaciones efectivamente realizadas por la empresa durante el ejercicio económico (control), no cabe dudar que el director no ejecutivo debe participar en la elaboración de los estados contables y que es responsable por su incumplimiento de tal deber.

pag.775 y stes.

²⁸ Ver Favier Dubois (pater), E.M. “El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias”, op.cit. pags.130.

4.-EL DIRECTORIO COMO “AUTOR” DEL BALANCE.

4.1.-La actividades del directorio previas al balance.

En la elaboración del balance, y demás estados contables anuales, hay un rol previo del directorio que, como se señaló, consiste en configurar un buen sistema interno de contabilidad y de auditoría, que se ajuste a las pautas de los arts. 43 y conc. del código de comercio, y en velar por su permanente mantenimiento y actualización, contratando al personal, a los profesionales y a los servicios idóneos para ello teniendo en cuenta la magnitud de la empresa.

Dentro de estas decisiones se enmarca la cuestión de la designación del contador y del auditor internos, como así la de optar por medios informáticos de contabilización (art. 61 ley 19.550).

El control periódico del sistema contable, antes del balance anual, también se va realizando mediante el empleo de la “contabilidad de gestión”, esto es, mediante los informes (de compras, de ventas, de stock, del cash flow, etc.) que permanentemente los administradores deben pedir al área administrativa contable a los efectos de verificar la marcha del presupuesto o plan de negocios y de adoptar las decisiones y medidas conducentes al respecto (ver supra).

Por su lado, de existir sindicatura, el directorio deberá facilitar al síndico el acceso a la contabilidad en la forma establecida por el art. 294 inc.1º de la L.S..

4.2.-La adopción de decisiones contables por el directorio.

En la oportunidad de la confección del balance anual, el directorio recibe un proyecto del contador de la empresa o del departamento de contaduría.

Dicho proyecto debe ser evaluado por el directorio según sus propios conocimientos contables y, en caso de no poseerlos, debe hacerse asesorar por los propios contadores de la empresa o por terceros, de modo de tener certeza sobre su exactitud, completitud y ajuste a las normas legales, fiscales, contables y profesionales aplicables.

Pero además de ello, el directorio debe adoptar una serie de decisiones que impactarán sobre el balance, como son las siguientes:

- a) La existencia y monto de las provisiones por incobrabilidad de los créditos, atendiendo a los antecedentes de los deudores, pasivos por juicios en trámite, garantías, etc. (ver infra).
- b) La estimación sobre la vida útil de los bienes de uso para calcular las correspondientes amortizaciones.
- c) La eventual activación o no de gastos realizados.
- d) El eventual castigo de créditos a cobrar teniendo en cuenta su valor de cancelación a la fecha de cierre.
- e) La existencia y contenido de notas relativas a contingencias que afecten al futuro de la empresa o a sus rubros significativos.
- f) La eventual opción por adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus consecuencias societarias²⁹.

29 Ver la Resolución Técnica 26 de FACPE 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

4.3.-La medición de las contingencias en el balance.

La empresa puede tener, además de sus pasivos ciertos, algunos pasivos “contingentes”, esto es, aquellos cuya concreción está supeditada a ciertos acontecimientos que pueden o no ocurrir.

Dentro de los pasivos contingentes aparecen las “previsiones” que en rigor son “cargos” (quebrantos del ejercicio) que se calculan estimativamente y donde los eventos que prevén pueden ocurrir o no³⁰.

Si el evento ocurre, la previsión que integra el pasivo se transforma en una deuda. Las previsiones más comunes del pasivo se refieren a contingencias laborales y fiscales.

La ley de sociedades establece en el art. 63, inc. 2), ap.I, b, la contabilización en el pasivo de “las previsiones por eventualidades que se consideren susceptibles de concretarse en obligaciones de la sociedad”.

La norma contable profesional aplicable a las previsiones es el art. 4.8 de la RT 17 que dice:

“Consideración de hechos contingentes: Los efectos patrimoniales que pudiere ocasionar la posible concreción o falta de concreción de un hecho futuro (no controlable por el ente emisor de los estados contables) tendrán el siguiente tratamiento:

a) los favorables sólo se reconocerán en los casos previstos en la sección 5.19.6. (*Impuestos diferidos*);

b) los desfavorables se reconocerán cuando:

1) deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de los estados contables;

2) la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta;

3) sea posible cuantificarlos en moneda de una manera adecuada.

El activo resultante de un efecto patrimonial favorable cuya concreción sea virtualmente cierta no se considerará contingente y deberá ser reconocido”.

En el caso se trataba de una contingencia legal (eventual condena como resultado de un juicio en trámite) que, como regla, requiere un dictamen de abogado (“carta del abogado”) respecto de su posibilidad y cuantificación.

Al respecto, constaba en la causa el “informe del Asesor Letrado” de la sociedad, correspondiendo destacar que el perito no dijo que estaba mal hecha la contingencia sino que no fue feliz, dando lugar a una situación de poca claridad. Después dijo que se puede considerar válido el criterio adoptado.

A nuestro juicio lo que estaba mal en el balance era que no se puso “Previsión para contingencias por juicios laborales” sino solo “Previsión para contingencias”, pero el tema estaba aclarado en la Memoria que integra a los Estados Contables.

de las N.I.I.F.”, en la misma obra, pag. 87 y stes.

³⁰ Biondi, Mario “Manual de Contabilidad. Técnicas de Valuación”, Ed. Macchi, Bs.As. 1977, 2ª Edición, pag.274, punto 6.3.4.

4.4.-Otras tareas contables del directorio.

También el directorio tiene la obligación de confeccionar la memoria, verdadero informe de gestión, donde deberá brindar información útil y completa, pasada, presente y futura, adecuada a la ley (art.66 ley 19.550) y ajustada a la dimensión y características de la empresa.³¹

Además, el directorio deberá proponer a la asamblea la constitución de las reservas que resulten necesarias (art. 66 inc. 3º y 70 último párrafo L.S.) y, en su caso, un régimen de honorarios y un destino de resultados que se compadezcan con la normativa legal (arts. 94 inc.5º, 96 y 206 L.S.) y con las reglamentaciones aplicables. Adicionalmente el directorio deberá resolver sobre la persona del contador certificante y sobre la del auditor externo, en su caso, los que no podrán ser partes relacionadas sino profesionales independientes.

4.5.-La autoría del balance por el directorio.

Vale decir que la debida confección del balance, memoria y demás estados contables anuales, integra sin duda alguna el repertorio de los denominados “deberes contables de los directores” cuya desatención implica mal desempeño, remoción y responsabilidad por daños.³²

Por tales motivos rechazamos cierta práctica de algún directorio de limitarse a “tomar nota” del balance elaborado internamente por la empresa y disponer “elevantarlo a consideración de la asamblea”.³³

Entendemos que esta práctica no corresponde al sistema societario ya que si bien la que “aprueba” el balance es la asamblea, el directorio es el “autor” del mismo³⁴ no correspondiendo que se transfiera tal responsabilidad a la asamblea³⁵

Tal autoría se concreta en la reunión de directorio en la cuál el directorio considera el proyecto de balance y lo aprueba como texto propio.

El aludido rol de los directores como autores y, por ende, como personas plenamente responsables, queda demostrado por la presencia de los directores entre los sujetos activos del delito de balances falsos previsto por el art. 300 inc.3º del código penal.³⁶

Con posterioridad a la confección del balance, y a su transcripción en el libro respectivo con firma del presidente (art.48 cod.com.), el directorio tiene los deberes de convocar a asamblea ordinaria para su tratamiento dentro de los cuatro meses de la fecha de cierre del ejercicio (art. 234 inc.1º L.S.) y de depositar copias a

31 Ver Rossi, Hugo Enrique “Memoria de Ejercicio y Plan de Negocios” en “Primera Jornada Nacional de Derecho Contable”, Ed. Universidad de Morón, Morón, 2008, pag. 185 y stes.; Bdil, Noemí Rebeca “La memoria. Cuestiones de integración contable-legal en su elaboración”, misma obra, pag. 191 y stes. En el punto debe considerarse los contenidos establecido oportunamente por la Resol. 6/06 de la I.G.J., y actualmente por la Resol. 4/09 de la Inspección General de Justicia de la Nación.

32 Favier Dubois (h), E.M. “Los deberes de los directores: el Derecho Contable frente a los propios actos”, en “La estructura societaria y sus conflictos” (Director Daniel R.Vitolo), Bs.As., Ed. Ad Hoc., 2006, pag.349.

33 Fargosi, Horacio P. “El directorio ¿aprueba el balance?”, La Ley 22-8-03, año LXVII, nro.161, pag.1.

34 Ver Favier Dubois (pater), E.M. y Favier Dubois (h), E.M. “El caso Aerolíneas y sus respuestas a seis cuestiones de derecho societario” en Errepar, DSE, Nov.08, nro. 252, tomo XX, pag.1059, nro.3.-

35 Cabanellas de las Cuevas, Guillermo “Derecho Societario. Parte General. Contabilidad y Documentación Societaria”, Ed. Heliasta, Bs.As. 1999, t.VII pag.276.

36 Favier Dubois (pater), E.M. “El derecho y la contabilidad. Relaciones interdisciplinarias”, (investigación colectiva), Ed. U.de Moron, Ftad. De C.Económicas y Empresariales, pag.229.

disposición de los accionistas en la sede social quince días antes de la asamblea (art. 67 L.S.).

Finalmente cabe destacar que integra este deber contable, como accesorio, la presentación de los estados contables, exigida por el art. 67 L.S., a la autoridad de contralor societario (arts.299 a 307 L.S.), la que tiene por finalidad declarada permitir el control y fiscalización administrativa externa, y como finalidad implícita la denominada "publicidad financiera", o sea la posibilidad de los terceros de conocer la situación patrimonial.

5.-EL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES CONTABLES DE LOS DIRECTORES.

5.1.La desatención de los deberes de registrar y de confeccionar balances.

Son claras las normas del código de comercio que exigen la realización de registraciones contables en forma permanente y su complemento con la documentación adecuada (arts. 43 a 67).

También lo son las normas de la ley 19.550 que exigen a los administradores, en forma inexcusable, la confección anual de balances y demás estados contables, bajo normas rigurosas, para su depósito a disposición y ulterior consideración por la asamblea de accionistas dentro de plazos determinados (arts.61 a 73, 234 y conc. L.S.).

Se trata de un deber fundamental, que integra la diligencia de los arts. 59 y 274 de la ley 19.550.-

La desatención de los deberes contables de los directores puede dar lugar a sanciones administrativas (art.302 L.S.), a la acción judicial de remoción (art.114 L.S.), a acciones judiciales por responsabilidad reclamadas por la sociedad o socios (arts.276), por el síndico de la quiebra (art.278 L.S. y 175 LCQ), por terceros (art. 279 L.S.), siempre que existan daño y relación de causalidad suficientes⁽³⁷⁾.

Además, la desatención contable ha llevado a que se disponga cautelarmente la intervención de la sociedad, designándose un veedor³⁸.

También, como se dijo antes, puede ser consecuencia de tal desatención una eventual acción penal por balances falsos (art.300 inc.3º cod.penal).

Para concluir, cabe señalar que el incumplimiento del depósito de los balances en la I.G.J. podrá también acarrear sanciones administrativas.

5.2.-La desatención de la fidelidad de los registros y balances.

Como ya se señaló, un plano de la obligación impuesta por el derecho contable a los administradores radica en que la información presentada sea fiel reflejo de la situación patrimonial.

La problemática se vincula tanto a los ocultamientos o exageraciones de activos y pasivos, cuanto a su valuación donde entre en juego la denominada "contabilidad creativa", en materia que ha impactado en la opinión pública en razón de los "fraudes

37 MARTORELL, Ernesto Eduardo "La falta de elaboración de balances y de convocatoria a asamblea como causal de remoción de directores", La Ley,1990-C-771; MOLINA SANDOVAL, Carlos A. "Intervención judicial de sociedades comerciales", Bs.As., 2003, Ed.La Ley, pag.154.

38 C.N.Com., Sala B, 13-4-05, "Eurodale S.A. c/Univista S.A. s/ordinario".

contables" producidos en empresas multinacionales en los últimos tiempos. En el plano estrictamente jurídico la materia reconoce las discusiones de la doctrina penal sobre el concepto de "balance falso" y las de la doctrina comercial respecto de la pertinencia de suspender o no una decisión asamblearia que se limitó a aprobar un balance.

Como efecto de la atención corresponde señalar que la insinceridad de los balances también ha dado lugar a la remoción y responsabilidad de los administradores ⁽³⁹⁾

5.3.-El incumplimiento del deber de información y participación del director.

Del fallo anotado resulta una nueva consecuencia del incumplimiento de los deberes contables del director: si no requirió información de la contabilidad de gestión ni tampoco concurrió a las deliberaciones del órgano respectivo (directorio) no puede luego como accionista pretender impugnar la decisión del órgano de gobierno (asamblea) invocando defecto de información o desconocimiento.

FINIS CORONAT OPUS

39 C.N.Com., Sala C, 15-2-00, "Uranga, Gabriel c/Sugmo SRL".