



**ERREPAR, DSE, NRO. 278, TOMO XXIII, ENERO 2011, PAG.5**

## **"LA CONTABILIDAD COMO OBLIGACIÓN DE LOS DIRECTORES. UN TEMA DE DERECHO CONTABLE"**

**POR EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (PATER)  
Y EDUARDO M. FAVIER DUBOIS (H)**

### 1.-La contabilidad.

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 (1)

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"<sup>2</sup>.

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

2 Fowler Newton, Enrique "Cuestiones Contables Fundamentales", Ed. Macchi, Bs.As. 1991.



También la contabilidad ha sido definida como la disciplina que se ocupa de la descripción y proyección cuantitativa de la circulación del ingreso y de la acumulación de riqueza por medio de un método basado en un conjunto de supuestos básicos<sup>3</sup>.

Se ha sostenido que se trata de una ciencia "factual", "cultural" y "aplicada" que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas en cada ente de la sociedad humana y de la proyección de los mismos, en vista al cumplimiento de sus metas y a través de sistemas específicos para cada situación<sup>4</sup>.

Es por eso que la contabilidad propone la creación de "sistemas contables", los que deben permitir la registración de la totalidad de los hechos económicos que se producen a lo largo de la vida de una empresa para ser transformados en información útil y adecuada para cubrir las necesidades de los distintos usuarios<sup>5</sup>.

A su vez, conforme a la doctrina clásica, la información contable está sujeta a los requisitos de utilidad, pertinencia, claridad y completividad, esencialidad, certeza, objetividad y oportunidad<sup>6</sup>.

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 contables<sup>7</sup>.

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

3 Mattessich, Richard "Accounting and Analytical Methods", Richard C. Irwin, Illinois, 1964, citado por Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia A. "Principios de Teoría Contable", Ed. Aplicación, Bs.As., 2008, pag. 16.

4 García Casella, Carlos Luis "Posibles Hipótesis y Leyes Contables", Economizarte, Mayo de 2000, citado por Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia A. "Principios de Teoría Contable", Ed. Aplicación, Bs.As., 2008, pag. 15.

5 Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia A. "Principios de Teoría Contable", Ed. Aplicación, Bs.As., 2008, pag. 41

6 Fowler Newton, Enrique "La información contable y sus requisitos", Rev. Adm. de Empresas, XII-B-937 y ss. Citado por Muguillo, Roberto "Aspectos contables para abogados", Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 2008, pag.5.-

7 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 Ravaoli, Jorge R. Lemos, Héctor O. Blanco Kühne, Adriana I. Oliver, Gerardo Fernandez, Verónica Dean y Angel A. Raco.-



revalorización de los activos, han introducido pautas en materia de “resultados integrales” y variado el concepto del modelo contable sobre “capital a mantener”<sup>8</sup>.

## 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 ente<sup>9</sup> impuesto por las normas contables (legales y profesionales) y se obtiene solo de los registros contables (ver infra).

Esta contabilidad legal e “histórica” opera como una suerte de “rendición de cuentas” de los administradores<sup>10</sup> 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.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> Vazquez, Roberto y Bongianino, Claudia A. “Principios de Teoría Contable”, Ed. Aplicación, Bs.As., 2008, pag. 44.

<sup>10</sup> 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.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 patrimonio<sup>11</sup>.

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”.

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”<sup>12</sup>.

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.

c) La contabilidad “social”, orientada a medir las proyecciones y efectos de la actividad empresaria sobre su contexto, principalmente en materia “laboral” y “ambiental”<sup>13</sup>.

d) La contabilidad “gubernamental”, aplicables al sector público y entidades afines al mismo<sup>14</sup>.

11 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.

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

13 Dell’Elce, Quintino 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.



### 3.-Los registros contables.

La contabilidad es también una ciencia práctica, una disciplina intelectual y de la conducta, a la que dispone para seguir un procedimiento metódico y racional que surge de su propia estructura organizada y de la lógica que impregna su funcionamiento<sup>15</sup>

Ella responde a la necesidad de toda empresa de tener un sistema para recolectar, sumarizar, analizar y presentar en signos monetarios información relativa al negocio<sup>16</sup>.

A esos fines la contabilidad acude a los "registros contables" cuya única exigencia es su aptitud para registrar, exponer y permitir controlar los datos requeridos por su titular.

Es en este plano donde aparecen las exigencias legales sobre registros contables, en sus aspectos formales (libros y medios informáticos") y en sus aspectos materiales (contenidos).

Al respecto, el sistema vigente se basa, fundamentalmente, en las anticuadas normas del código de comercio (arts.43 a 67) fundadas en registros "papel" y en las disposiciones de los arts. 61 a 73 de la ley de sociedades<sup>17</sup>, que admiten la opción por registraciones informáticas.<sup>18</sup>

La insuficiencia actual de estas normas ha llevado a la formulación de importantes críticas<sup>19</sup> y a la existencia de proyectos de reforma<sup>20</sup>.

### 4.- La contabilidad como obligación.

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.

14 Ver Torga, Pascual Alberto y Versino, Elsa Irene "Contabilidad gubernamental. Rendición de cuentas", en III 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.

15 Favier Dubois (pater), E.M. "El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias", op.cít. pag. 42.

16 ANTHONY, Robert N. citado por BIONDI, Mario, La contabilidad como instrumento de información en Ensayos sobre teoría contable II, p. 43, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1978.

17 Favier Dubois (h), E.M. "El régimen de contabilidad legal de las sociedades comerciales y su problemática actual", en Doctrina Societaria y Concursal, Edit. Errepar, T.V, Nro. 795.

18 Favier Dubois (h), E.M. "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.

19 Ver Carreira Gonzalez, Guillermo "Estados contables. Aspectos políticos, económicos y jurídicos. Reformas necesarias", Errepar, DSE, nro.276, noviembre/10, T.XXII, pag.1243 y stes.

20 Dell'Elce, Quintito Pierino "Proyecto normativo de Ordenamiento Legal relacionado con los registros contables y su documentación", en Primera Jornada Nacional de Derecho Contable, Ed. Universidad de Morón, Morón, 2008, pag.35 y stes.



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 cuentas<sup>21</sup>.

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 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 incumplimiento<sup>22</sup>.

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.).

<sup>21</sup> 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.-

<sup>22</sup> 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.



De tal suerte, la contabilidad legal es una obligación para los administradores, como contracara del derecho de información<sup>23</sup>, 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.) (<sup>24</sup>).

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".<sup>25</sup>

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 (<sup>26</sup>).

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

## 5.-Relaciones entre Derecho y Contabilidad

Luego de haber definido la Contabilidad, cabe aquí recordar que el Derecho crea un orden normativo, valorativo, coactivo, sancionatorio, que rige la vida social mediante una

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> NISSEN, Ricardo, Ley de Sociedades Comerciales, t.2, p. 34, Ed.Abaco, Buenos Aires, 1994.

<sup>25</sup> 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.

<sup>26</sup> Fernandez del Pozo, Luis "El nuevo registro mercantil...", Ed. Colegio de Registradores de la Prop. Y Mercantiles de España, Madrid, 1990, pag. <sup>410</sup>.



preceptiva (principios jurídicos y normas legales), pero también, como ciencia del espíritu, el Derecho constituye una disciplina del pensamiento y de la conducta.-

También debe tenerse presente que, en cierto sentido, la Contabilidad constituye un puente entre la Economía y el Derecho<sup>27</sup>.

El Derecho y la Contabilidad presentan un amplio margen de convergencia doctrinaria, pedagógica y operativa y diversas vinculaciones. Entre éstas se ubican la existencia de relaciones "armónicas" y de principios comunes, junto con la configuración de relaciones "inarmónicas", conflictos y dificultades<sup>28</sup>.

En un enfoque tradicional, el derecho rige a la contabilidad, en cuanto crea el marco normativo en que ésta se desenvuelve, subordinando, en cierto sentido, las normas contables a las normas jurídicas, e imponiendo deberes contables y responsabilidades profesionales<sup>29</sup>

Es por ello que, en una concepción como la de Garreta Shuchs, las relaciones entre derecho y contabilidad darían forma a una disciplina denominada "Derecho contable" como una rama del derecho mercantil, del que forma parte, con similar sustantividad y autonomía como cualquier otra en ella encuadrada, tal como el derecho societario, el de la competencia o el de los títulos valores.-

Ello sin perjuicio de destacar algunos autores la "sustantividad propia" de esta nueva rama del Derecho, como así el poco interés despertado en la doctrina mercantilista.<sup>30</sup>

En tal sentido, la expresión "derecho contable", es utilizada en algunos países europeos para referirse a un conjunto ordenado de normas legales "que aspiran a regular toda la materia contable desde una misma perspectiva o fundamento jurídico"<sup>31</sup>

En otros términos, tradicionalmente se ha definido al Derecho Contable, en forma metodológica como "la rama del derecho privado que rige a los contables y a la

27 Ver Favier Dubois (pater), E.M. "El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias", op.cit. pag.31.

28 Ver Favier Dubois (pater), E.M. "Conflictos y armonías: Derecho Empresario y registración contable", en Errepar, DSE, nro.138, mayo/99, t.X, pag.966 y stes; Del mismo autor "El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias", op.cit. págs. 15 y 147.

29 Favier Dubois (p), E.M. "¿Qué es el derecho contable?", Errepar, DSE, nro.250, septiembre 08, t.XX, pag. 833 y stes.

30 Fernandez del Pozo, Luis "El derecho contable de fusiones y escisiones", Ed. Marcial Pons, Madrid, 2007, pag.9.

31 GARRETA SUCH, José María, "Introducción al derecho contable", Ediciones jurídicas Marcial Pons, Madrid, 1994.-





contabilidad". si bien con reservas en cuanto al alcance de cada uno de los términos empleados.<sup>32</sup>

Es abundante la bibliografía existente en España y en Francia, que sigue esa nomenclatura científica, aun no difundida en nuestro medio<sup>33</sup>.

## 6.-El Derecho Contable y un nuevo enfoque.

Por nuestra parte, hemos sostenido desde hace un tiempo una interpretación más amplia para el Derecho Contable.

Ello porque así como el derecho regula a la contabilidad, al mismo tiempo la contabilidad funciona como "fuente" de normas jurídicas o de prácticas legales, integrando al derecho y dando contenido a sus normas<sup>34</sup>

Por otra parte, más allá de las asimetrías entre una y otra ciencia, lo cierto es que la contabilidad toma nota, registra y expone muchas situaciones jurídicas e, inversamente, el derecho resuelve muchas controversias legales con base en los conceptos y registros contables.

Además, cabe señalar que ambas disciplinas presentan una zona de convergencia, con áreas comunes regidas por una u otra ciencias y, además, una zona de influencia donde cada ciencia permite una mejor interpretación de la zona propia de la otra, lo que posibilita proponer una suerte de "análisis contable del derecho".<sup>35</sup>

De todo ello resulta que el Derecho Contable constituye, en nuestro enfoque, un área interdisciplinaria (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

32 VIANDIER, Alain y de LAUZANGHEIN, Christian: "Droit comptable", Précis Dalloz, París, 1993.

33 Aparte de las obras ya citadas en las notas anteriores, se pueden mencionar la monografía "El Derecho Contable en España, de Jesus Carlos Campaña, con prólogo de Carlos Cubillo, publicada por el Ministerio de Economía y Hacienda, en 1983 los libros de Jorge Tua Pereda, "La evolución del Derecho Contable en España", Instituto de Censores de Cuentas, Madrid, 1990, Ramón Poch y Torres, "Manual de Derecho Contable", Ed.Einià, Barcelona 1994, etc. En Francia, la Guide Juridique R.F. "Le Nouveau droit comptable", Ed.Groupe Revue Fiduciaire, Paris 1999, Viander, Alain y de Lauzanghein, Christian: "Droit comptable", Précis Dalloz, Paris, 1993.

34 Cabanellas de las Cuevas, Guillermo "Derecho Societario. Parte General. Contabilidad y Documentación Societaria", Ed. Heliasta, Bs.As., 1999, pag. 13.-

35 Ver Favier Dubois (pater), E.M. "El Derecho y la Contabilidad. Relaciones interdisciplinarias", op.cit. pags. 17 y 32.



contabilidad, implicando una nueva disciplina que integra y excede al derecho y a la contabilidad como tales, con características propias.

Es por eso que, en este nuevo enfoque, proponemos 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".

Al respecto, cabe señalar que hasta hace poco no existían en Argentina, ni a nivel académico ni profesional, instituciones ni centros de estudios, ni obras que contemplen las relaciones entre el Derecho y la Contabilidad en forma unitaria y sistemática<sup>36</sup>.

Menos aún esta divulgada en nuestro medio la denominación "Derecho Contable" para individualizar tales relaciones y sus problemáticas, a pesar de su creciente importancia en el mundo jurídico y en el mundo económico.

Fue recién en el año 2008 que la Universidad de Morón organizó la Primera Jornada Nacional de Derecho Contable, convocada a efectos de dar un primer paso en la construcción de un Derecho Contable en nuestro país<sup>37</sup>, dando lugar a importantes debates, consensos y propuestas<sup>38</sup>

Siguiendo tal iniciativa, en el año 2009 la Universidad Nacional de Tucumán organizó la Segunda Jornada Nacional de Derecho Contable, la que también recogió importantes aportes doctrinarios<sup>39</sup>

Recientemente, en el mes de agosto del año 2010 se realizó la Tercera Jornada Nacional de Derecho Contable, organizada por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad

36 Valga como excepción 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", citada en **el cap.1**

37 Ver la obra publicada bajo el título "Primera Jornada Nacional de Derecho Contable", 10 de junio de 2008, Universidad de Morón, Facultad de C.Económicas y Empresarias y Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales, Ed. U.de Morón, 417 pags.

38 Verlos en Favier Dubois (p), E.M. "¿Qué es el Derecho Contable?", Errepar, DSE, nro.250, Septiembre 08, T. XX, pag. 837 y stes..

39 Ver la otra publicada bajo el título "II Jornada Nacional de Derecho Contable. Tucumán. Argentina", Director Bernardo P.Carlino, Ed. UNSTA, Tucumán, 2009.



Nacional de La Plata, continuando una misma línea de trascendente construcción doctrinaria<sup>40</sup>.

Siguiendo en la misma línea de construcción de una nueva ciencia con un enfoque absolutamente interdisciplinario, con fecha 3 de Mayo de 2010 se constituyó en la ciudad de Buenos Aires el INSTITUTO AUTONOMO DE DERECHO CONTABLE (IADECO), con el carácter legal de asociación civil sin fines de lucro, integrado en un grado de absoluta igualdad por profesionales de las Ciencias Económicas y del Derecho, y con pretensión de constituir una ONG que vele por las mejores doctrinas y prácticas profesionales en la materia<sup>41</sup>.

También, por medio de este trabajo, formulamos un llamado a todos los profesionales interesados de las Ciencias Económicas y del Derecho a sumar sus esfuerzos a las tareas del IADECO, en alguna de las áreas referidas<sup>42</sup>

## 7.-.El directorio de la Sociedad Anónima y sus funciones.

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 (<sup>43</sup>)

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;

40 Las ponencias fueron publicadas en la obra titulada "Illa. Jornada Nacional de Derecho Contable", Editada por la misma Universidad Nacional de La Plata, en el año 2010.

41 Sus objetivos son, básicamente tres: 1. Científicos y Académicos: Mediante el estudio, la investigación, la elaboración, la sistematización y la difusión del Derecho Contable, concebido en términos similares a los expuestos supra; 2. Profesionales: A través de la elaboración, proyecto, recopilación, evaluación, difusión y promoción de las mejores prácticas profesionales interdisciplinarias entre los profesionales del Derecho y de las Ciencias Económicas; 3. Docentes: Procurando la elaboración de contenidos y objetivos de los programas de las asignaturas respectivas, y la incorporación de la enseñanza del Derecho Contable en los estudios de grado y de pos-grado, incluyendo los ámbitos de capacitación, de actualización profesional y los seminarios de práctica profesional.

42 Para conocer las actividades del IADECO y contactarse ver su página web: [www.iadeco.org](http://www.iadeco.org)

43 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.



b) de representación; c) de contabilidad y d) de participación en los actos de funcionamiento, disolución y liquidación <sup>(44)</sup>.

Seguidamente, continuando elaboraciones anteriores <sup>(45)</sup>, abordaremos el tema de la función reglada “de contabilidad” a la luz del “Derecho Contable”

### 8.- 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 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.<sup>46</sup>

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” <sup>(47)</sup>

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

45 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.

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

47 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.



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 socios<sup>48</sup> 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 decisiones<sup>49</sup>

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<sup>(50)</sup>, o con desplazamiento total si no puede verse la documentación<sup>(51)</sup>.

## 10.-Rol del directorio en materia de balances.

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 auditoria, 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.

48 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 presentacion de estados contables", Errepar, DSE, nro. 257, Abril 09, T.XXI, pag.410.

49 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

50 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, "Blajejan Bent, Enrique Miguel c/Ye Olde S.A. s/medida precautoria", donde se designó un veedor.

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



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 cap.2.b).

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..

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, juicios en trámite, garantías, etc.
- 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 societarias<sup>52</sup>.

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.<sup>53</sup>

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 comparezcan 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.

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.<sup>54</sup>

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".<sup>55</sup>

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 mismo.<sup>56</sup>

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.

<sup>52</sup> 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 NIIF." 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 NIIF.", en la misma obra, pag. 87 y stes.

<sup>53</sup> 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.; BdiI, 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 establecidos 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.

<sup>54</sup> 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.

<sup>55</sup> Fargosi, Horacio P. "El directorio ¿aprueba el balance?", La Ley 22-8-03, año LXVII, nro.161, pag.1.

<sup>56</sup> 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.-



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.<sup>57</sup>

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 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.

#### 11.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

57 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.





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 <sup>(58)</sup>.

Además, la desatención contable ha llevado a que se disponga cautelarmente la intervención de la sociedad, designándose un veedor<sup>59</sup>.

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.

#### 12.-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 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 <sup>(60)</sup>

#### 13.-Conclusiones.

58 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.

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

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



Las consideraciones precedentes nos permiten formular, dentro del marco de lo provisorio que impone la dialéctica de las ideas<sup>61</sup>, las siguientes conclusiones.

-La contabilidad constituye una disciplina fundamental para el conocimiento de los hechos económicos de una empresa de relevancia en materia de toma de decisiones de sus administradores y de información útil para terceros.

-La contabilidad no es una mera "carga" sino que constituye en la actualidad una verdadera obligación exigible por los socios y por terceros en diversos ámbitos.

-Los directores de la sociedad anónima están sujetos a una serie de deberes contables que resultan de sus funciones administrativas y del régimen legal, cuyos contenidos, alcances y modos de cumplimiento debe ser juzgado con el enfoque interdisciplinario propio 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 como "autores" del balance.

-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 suspensión cautelar y/o remoción en el cargo, acciones de responsabilidad y acciones penales por balances falsos.

## **FINIS CORONAT OPUS**

<sup>61</sup> Será bienvenido cualquier comentario a la dirección: "emfavierdubois@favierduboisspagnolo.com"