

XXIII SIMPOSIO NACIONAL
DE PROFESORES DE PRACTICA PROFESIONAL

“Por la ética de la educación”

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS - UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA
PLATA

La Plata, 15 y 16 del mes de Setiembre de 2011

Título:

DICTAMEN PROFESIONAL SOBRE LOS REGISTROS CONTABLES
- ASPECTOS IMPORTANTES QUE SE SUGIEREN TENER EN ESPECIAL
CONSIDERACIÓN AL MOMENTO DE ORDENAR LA PRUEBA PERICIAL
CONTABLE DE PARTE DE LOS MAGISTRADOS JUDICIALES -

Autor:

Dr. QUINTINO PIERINO DELL'ELCE

Doctor en Ciencias Económicas, FCE-UBA

Contador Público y Licenciado en Economía, FCE-UBA

Profesor Titular Consulto, FCE-UBA

Ex-Perito Contador Oficial dependiente de la Justicia Nacional

Ex-Director del Área Judicial y Societaria del CECYT dependiente de la FACPCE

Investigador adscripto al Instituto de Investigaciones Contables de la FCE-UBA e
Investigador Académico de IADECO y miembro de Contadores Forenses ONG.

Dr. Quintino Pierino Dell'Elce

Lavalle 381, Piso 8º, Ofic. "29" - C.P.1047 Capital Federal

Tel.: 4314-3665/3285

E-mail: dellelce@arnetbiz.com.ar

Resumen.-

El objetivo y propósito fundamental del presente trabajo, es considerar con espíritu crítico la importancia y los alcances en la actuación profesional del Contador Público dentro del ámbito forense referido principalmente a su desempeño como perito contador y su vinculación con los llamados "registros de contabilidad" -comúnmente denominados "libros contables"- que normal y habitualmente son sometidos para su compulsión y examen en el cumplimiento de su labor específica en función a lo expresamente dispuesto por los magistrados actuantes y/o a solicitud de las partes litigantes interesadas durante la tramitación de una causa judicial.-

Ciudad de Buenos Aires, mes de Agosto de 2011.-

EL DICTAMEN PROFESIONAL SOBRE LOS REGISTROS CONTABLES

-ASPECTOS IMPORTANTES QUE SE SUGIEREN TENER EN ESPECIAL

CONSIDERACION AL ORDENAR LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE

DE PARTE DE LOS MAGISTRADOS JUDICIALES -

INDICE

- 1.- Introducción
- 2.- Informes Judiciales en materia Contable
- 3.- Sistema Contable
- 4.- Elementos y Medios de Registración Contable
- 5.- Opinión Profesional sobre los Registros Contables
- 6.- Aspectos Formales y Sustanciales
- 7.- Cualidades y Requisitos del Sistema Contable
- 8.- Incumbencias Profesionales y Formación Curricular
- 9.- Conclusiones y Comentario Final
- 10.- Referencia Bibliográfica

1.- Introducción.-

El objetivo y propósito fundamental del presente trabajo, es considerar con espíritu crítico la importancia y los alcances en la actuación profesional del Contador Público dentro del ámbito forense referido principalmente a su desempeño como perito contador y su vinculación con los llamados “registros de contabilidad” - comúnmente denominados “libros contables” - que normal y habitualmente son tenidos a su alcance y sometidos para su compulsión y examen en el cumplimiento de su labor específica en función a lo expresamente dispuesto por los magistrados actuantes a solicitud de las partes litigantes interesadas durante la tramitación de una causa judicial.-

Consecuentemente a esa circunstancia, en este comentario no sólo se analizan las disposiciones normativas de carácter legal y profesional vigentes en el ámbito nacional y su relación con los informes periciales en materia contable, sino que también se ilustra brevemente sobre la importancia y el concepto del sistema contable, la clasificación de los registros de contabilidad conforme con los diversos criterios y enfoques doctrinarios existentes que deben tenerse en especial consideración de parte del profesional interviniente en esa labor.-

Todo ello debe tenerse presente al momento de encomendársele realizar su tarea específica en aquellos casos y circunstancias en que concretamente se le ordena de parte de los magistrados el clásico y habitual requerimiento referido a **“si los registros contables examinados son llevados en legal forma”** o bien **“si ellos son llevados**

y mantenidos acorde (o conforme) a Derecho” considerando los importantes requisitos y cualidades que establece nuestra legislación mercantil sobre el particular.-

En complemento a esa labor pericial específica y teniendo en cuenta cierta similitud y analogía de situaciones que pueden presentarse en el ámbito forense, también se ha considerado el rol profesional del Contador Público que actúa como síndico en los procesos de concursos y quiebras conforme con lo expresamente prescripto en la respectiva legislación normativa vigente.-

Asimismo y como consecuencia de esa directa relación debe naturalmente surgir un informe profesional que consigne en forma clara y precisa la opinión y las consideraciones del Contador Público interviniente -en sus diversas situaciones y matices- que permita expresar su dictamen frente a los elementos informativos de carácter registral y documental examinados durante el cumplimiento de la tarea profesional encomendada por la respectiva autoridad judicial competente.-

Finalmente, es conveniente destacar que el presente estudio es ampliatorio y complementario a un trabajo anterior referido a esta misma temática, presentado ante varias reuniones profesionales y publicado en la revista de la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional correspondiente al N° 41/42 de Julio-Diciembre de 2006 bajo el título “Algunas Consideraciones y Comentarios del Dictamen Profesional sobre los Registros Contables”. En efecto, si bien el énfasis de ese comentario estaba más referido al posible dictamen alternativo que puede y debe emitir el profesional interviniente como consecuencia de su actuación específica, en el presente la atención principal se encuentra más orientada a ilustrar sobre determinados aspectos y alcances particulares de la materia contable relacionados con ello, destinada principalmente al magistrado que ordenó u

homologó esa actuación específica dado que generalmente constituye el principal interesado de la misma.-

2.- Informes Judiciales en materia Contable.-

En primer lugar, es oportuno y conveniente tener presente que en el caso de las pericias y compulsas contables que se realizan y presentan en el ámbito judicial metropolitano es sumamente común y habitual advertir que una alta cantidad de los profesionales se limitan a mencionar e identificar los distintos registros contables tenidos a su alcance y consideración durante el cumplimiento de la labor pericial encomendada sin consignar opinión o referencia alguna sobre cómo figuran y aparecen ser llevados ellos ni mucho menos emitir un comentario específico con relación al sistema contable al cual pertenecen e integran esos mismos registros de contabilidad y documentación examinados.

En efecto, en esas situaciones y en forma ocasional se suelen consignar los datos particulares y específicos de cada uno de ellos - si se tratara de registros de contabilidad, laborales, impositivos o societarios - tales como ser: la denominación del registro; el número y la fecha de su habilitación por la autoridad o funcionario competente, la totalidad de los folios que contiene, la utilización en la transcripción del registro compulsado indicando la fecha y las fojas del mismo, la entidad a la que ellos pertenecen, etc.-

En consecuencia y no obstante la circunstancia previa enunciada, en general no es común ni frecuente advertir que se consigne de parte del profesional

contable interviniente alguna opinión o consideración específica sobre los aspectos sustanciales en que figuran y aparecen ser llevados los registros contables examinados durante el cumplimiento de su labor profesional, ni mucho menos acerca de la validez, veracidad y confianza que pudieran ellos merecer como consecuencia de la información contable consignada que surja de las propias anotaciones y transcripciones asentadas en ellos.-

En mérito a ello, es notorio y evidente que cuando acontece esa circunstancia el profesional actuante no solo omite de consignar su opinión profesional y su consideración específica respecto a la forma y al estado en que se encuentran esos registros contables, sino también sobre el cumplimiento de determinadas formalidades, cualidades y exigencias de carácter normativo que ellos deben poseer dentro de una adecuada y sana técnica contable. Fundamentalmente, se omite de dictaminar -lo que es mucho más importante- sobre la validez, confianza y veracidad que pueda brindar la información asentada y reflejada en la contabilidad sometida a su examen y compulsa, como consecuencia de las registraciones contables allí asentadas y transcriptas.-

Finalmente, también puede afirmarse que una situación similar a la descrita precedentemente suele presentarse con cierta frecuencia y habitualidad en la labor profesional que cumplen y desarrollan los Contadores Públicos en su carácter de síndicos durante los procesos judiciales referidos a los concursos y quiebras.-

3.- Sistema Contable.-

Sobre este aspecto en particular merece recordarse la disposición normativa vigente de nuestro Código de Comercio, que textualmente establece lo siguiente:

Art. 43.- *Todo comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones y a tener **una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme** y de la que resulte **un cuadro verídico de sus negocios** y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva (énfasis mío).*-

Al respecto, se considera sumamente importante destacar que a partir de la reforma legal establecida por el Decreto-Ley N° 4.777/63 se reemplazó en el texto del artículo mencionado el concepto terminológico precedente referido a “...libros de registro de su contabilidad...”, por el de “...contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme...”, agregándose al final de la norma la expresa obligatoriedad de mantener las constancias contables específicas para poder complementarse con la documentación respectiva.-

En efecto y si bien en su momento la comunidad profesional no prestó la atención sobre la importancia del cambio introducido, la reforma legal indicada fue fundamental y trascendente dado que se reemplazó la antigua terminología de “libros y registros contables” por un nuevo concepto moderno e integrador bajo el denominado “sistema contable orgánico”.-

Esto último significa, que la contabilidad de la entidad considerada debe estar integrada no sólo por los registros contables específicos, sino también por la documentación respaldatoria de los asientos que se transcriban en ellos, por el plan de cuentas y su respectivo manual, por el resto de los registros contables auxiliares y complementarios, dado que no se admite parcialización o sectorización alguna para considerar plenamente el sistema contable como tal.-

En consecuencia, al aludir la normativa establecida al concepto de “**sistema**”, ello necesariamente implica que constituye un conjunto orgánico de partes diferentes entre sí pero que integran un todo armónico, consistente y debidamente vinculado.-

De la misma forma que en todo ser vivo los pulmones integran y pertenecen al sistema respiratorio y que el corazón constituye el órgano más importante del sistema circulatorio de una persona, ello no significa que tanto el corazón como los pulmones por sí reemplacen al sistema circulatorio y al sistema respiratorio respectivamente en el cuerpo considerado, si bien se les reconoce la significación relativa de esos órganos en ambas circunstancias.-

En síntesis y en mérito a ello, en forma análoga acontece en la contabilidad de una entidad, los registros y libros contables constituyen una parte fundamental e importante de ella, pero esos elementos no necesariamente se identifican con todo el sistema contable perteneciente a la firma considerada.-

4.- Elementos y Medios de Registración Contable.-

A la altura del presente comentario interesa destacar que conceptualmente del punto de visto más genérico o amplio puede afirmarse que un registro contable es un elemento -comúnmente denominado “soporte”- informativo en el cual se anotan, asientan y almacenan los datos numéricos y conceptuales de ese carácter (es decir contable) referidos a un determinado ente o sujeto considerado, cuya principal característica está dada por la utilización de cuentas específicas.-

En mérito a ello, los registros contables sirven fundamentalmente para la transcripción o captación y acumulación permanente y el consecuente almacenamiento ordenado y sistemático de la información de ese tipo y naturaleza específica. En los mismos se registran los acontecimientos, las operaciones, las situaciones, los momentos, etc., que se producen en la entidad considerada durante el desarrollo de sus actividades específicas que fundamentalmente inciden en su patrimonio y en sus resultados.-

Por otra parte y en función a esa circunstancia, los registros contables pueden clasificarse desde diversos aspectos o puntos de vista, tal como ejemplificativamente se indica a continuación:

- a) atento al tema o la materia considerados en ellos;
- b) conforme con su propia naturaleza específica;
- c) del punto de vista de sus cualidades o cumplimiento de los requisitos formales; y

d) por su importancia y carácter de los mismos.-

En efecto, en función de los criterios o aspectos específicos precedentemente señalados, la clasificación de los registros contables puede indicarse de la siguiente manera, a saber:

a) atento al tema o la materia considerados en ellos:

- de carácter comercial y mercantil;
- de carácter societario o institucional;
- de carácter laboral y de seguridad social;
- de carácter impositivo y tributario; y
- de carácter específico según la actividad del ente o sujeto considerado.-

b) conforme con su propia naturaleza específica y teniendo en consideración el elemento o medio de registración;

i) medios tradicionales o clásicos de registración:

- libros manuscritos;
- libros copiadores; y
- hojas, fichas o planillas sueltas.-

ii) medios no tradicionales o modernos de registración:

- listados de computación u ordenadores; y

- diversas “salidas” provenientes de ordenadores electrónicos, computadores, etc.-
- c) del punto de vista de sus cualidades o cumplimiento de los requisitos formales:
- registros “rubricados” (también llamados registrados, habilitados o individualizados; y
 - registros sin habilitación formal previa alguna.-
- d) por su importancia y carácter de los mismos:
- registros principales, necesarios o indispensables; y
 - registros auxiliares o complementarios.-

5.- Opinión Profesional sobre los Registros Contables.-

Tal como se indicara precedentemente, del punto de vista procesal en todo informe o manifestación profesional de carácter contable, se considera que el Contador Público actuante debe emitir opinión y consideración sobre los elementos informativos de carácter registral y documental tenidos a la vista y a su alcance para realizar y fundamentar su labor profesional específica.-

Consecuentemente a esa particular circunstancia, puede afirmarse que el informe sobre los registros contables es aquél que emite un Contador Público en su carácter de perito judicial (o bien, como síndico actuante) basado en el trabajo de compulsa y

examen previamente realizado sobre los mismos, mediante el cual el profesional interviniente expresa su opinión en función al estado y a la forma en que aparecen ser llevados y mantenidos esos registros de contabilidad sometidos a su consideración específica.-

6.- Aspectos Formales y Sustanciales.-

En general y tal como se indicara en un comentario anterior del autor, se considera que el alcance a dar a los trabajos profesionales debe comprender no sólo los temas formales, sino también y de manera especial, aquellos aspectos sustanciales que se encuentran directamente vinculados con el objeto principal de la litis considerada.-

Asimismo y complementariamente a lo expuesto, puede afirmarse que es sumamente frecuente advertir -tal como se manifestara expresa y precedentemente- que uno de los aspectos o temas habitualmente incluidos dentro del cuestionario pericial en materia contable que consignan los magistrados, pueda referirse a si los registros contables sujetos a compulsión y examen pertenecientes a la entidad sobre la cual se realiza el estudio pericial específico **“se encuentran llevados en legal forma”** (sic) o bien, **“si ellos son llevados acorde (o conforme) a Derecho”** (sic).-

Sobre este particular, diversos colegas y autores indican que en el primer caso (“registros llevados en legal forma”) se refiere fundamentalmente a conocer de manera genérica, sobre el cumplimiento solo de los aspectos formales, mientras que en el

segundo caso (“registros llevados acorde o conforme a Derecho”) debe determinarse e interpretarse la consideración, tanto de los aspectos o requisitos formales - mencionados precedentemente- como también de aquellos sustanciales o de fondo.-

En rigor de verdad, puede afirmarse que ambos enfoques, indudablemente se refieren a determinar y evaluar cómo aparecen ser llevados y a la vez la forma en que figuran ser mantenidos los registros contables sometidos a la compulsión y el examen de parte del perito contador (o síndico) actuante para el conocimiento especial del magistrado interviniente mediante la opinión y dictamen del profesional designado a realizar esa labor específica.-

En consecuencia, el tema en consideración comprende no sólo los aspectos formales sino también aquellos sustanciales o de fondo referidos a los registros contables, el Contador Público actuante ineludiblemente debe encarar y realizar una amplia y profunda tarea profesional de auditoría sobre las operaciones y transacciones oportuna y previamente asentadas en los mismos.-

Por otra parte y dado que en general una labor profesional de este tipo suele exceder bastante a las tareas específicas y concretas de un peritaje contable o un informe de sindicatura común y corriente, en el caso de ser así se recomienda que al momento de preparar su estudio el Contador Público interviniente deje clara y expresa constancia que su labor profesional en esta materia solamente ha tenido como alcance los aspectos meramente formales -o también denominados extrínsecos- establecidos por la legislación normativa vigente, a fin de poder prevenir y limitar las eventuales responsabilidades consecuentes de su específico accionar profesional realizado.-

7.- Cualidades y Requisitos del Sistema Contable.-

Sobre el particular, es importante y significativo destacar que de la propia lectura y cuidadoso análisis del contenido de diversos artículos normativos pertenecientes a nuestro Código de Comercio, surgen disposiciones específicas y directas que se refieren concretamente a la confianza, veracidad y validez que pueden merecer y deben ofrecer los registros contables de la entidad sujeta a examen y, consecuentemente a esa circunstancia, referidas al propio sistema contable utilizado perteneciente a la misma.-

En efecto, y sin perjuicio de otras menciones y referencias particulares, merecen consignarse de manera especial aquellas disposiciones normativas que establecen concreta y claramente las propiedades, los requisitos y las cualidades sustanciales que ineludiblemente debe poseer y brindar el sistema contable sujeto a estudio y compulsión no sólo para satisfacer esas premisas de carácter legal, sino también y fundamentalmente para poder merecer los beneficios y a la vez recibir el respaldo que le otorga la propia ley para aquellos sujetos y entidades que cumplen con sus obligaciones de llevar y mantener una contabilidad conforme a Derecho.-

En mérito a ello, sobre el particular, a continuación se consignan y comentan brevemente los textos de aquellos artículos normativos más relevantes referidos a la presente temática establecidos por el código mercantil citado.-

a) Veracidad de las Operaciones Registradas:

En primer lugar y sobre este aspecto en particular merece tenerse presente la disposición normativa actualmente vigente perteneciente a nuestro código de fondo en materia comercial, que textualmente establece lo siguiente:

Art. 43.- *Todo comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones y a tener **una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme** y de la que resulta **un cuadro verídico de sus negocios** y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva (énfasis mío).*-

Con el propósito de ampliar y complementar lo indicado precedentemente, la citada normativa indicada establece concreta y claramente que la contabilidad de la entidad considerada debe reflejar la verdad de las operaciones y transacciones que ella realiza en la actividad comprendida. Por lo tanto, no cumple con ese requisito cuando el sistema contable de referencia omite consignar operaciones, las distorsiona o bien registra transacciones falsas, inexistentes o manifiestamente erróneas y distorsionadas.-

Por otra parte y a los fines de ratificar la destacada importancia de las cualidades consignadas para la contabilidad de la entidad considerada -entendida a esta

como un sistema integrado y orgánico de información interna del ente- el código reitera y confirma esos requisitos de veracidad y confianza para uno de los “productos” más relevantes que surjen del propio sistema contable que constituyen los estados contables, habitual y comúnmente denominados “balances”.-

A esos fines, se recuerda que los estados contables básicos de una entidad considerada están constituidos fundamentalmente por el estado de situación patrimonial o balance, el estado de resultados o también denominado cuadro demostrativo de ganancias y pérdidas y el estado de evolución del patrimonio neto con los demás estados contables analíticos complementarios (incluyendo las “notas aclaratorias” a los mismos).-

b) Estados Contables debidamente preparados.-

Con relación a este particular merece tenerse presente la disposición normativa vigente perteneciente al Código de Comercio que establece lo que a continuación se indica:

Art. 51.- *Todos los balances deberán expresar con **veracidad y exactitud** compatible con su finalidad, la situación financiera a su fecha. Salvo el caso de normas legales o reglamentarias que dispongan lo contrario, sus partidas se formarán teniendo como base las cuentas abiertas y de acuerdo a criterios uniformes de valoración (énfasis mío).*-

Tal como se comentara con anterioridad la disposición normativa precedente indica claramente que el principal “producto” de la contabilidad -es decir, los estados contables de la entidad considerada- deben expresar con absoluta verdad y no en forma mendaz y distorsionada la situación financiera, patrimonial y económica que se muestra e ilustra en ellos.

Esa consideración significa que el balance considerado debe reflejarse en forma sincera, auténtica y franca cual es la situación patrimonial, financiera y económica de la entidad en cuestión en contraposición a una manera falsa, tergiversada o distorsionada y confusa de la misma.-

Por otra parte, es notorio y evidente que frente y opuesto al requisito de veracidad que taxativa y normativamente se establece y consigna en nuestro código mercantil figura aquel concepto patológico de la mal llamada “contabilidad creativa”.-

c) Estado de Resultados fiable.-

Sobre este aspecto específico interesa tener presente la normativa actualmente vigente perteneciente al Código de Comercio, que textualmente dispone la siguiente:

Art. 52.- *Al cierre de cada ejercicio todo comerciante está obligado a extender en el Libro Inventario y Balances, además de éste, un cuadro contable demostrativo de las ganancias y pérdidas, del que éstas resulten con **verdad y evidencia** (énfasis mío).-*

En efecto, es oportuno destacar que el artículo 43 del código citado requiere que el sistema contable utilizado por la entidad considerada sea el fiel reflejo de una situación verídica de los negocios y las actividades que ella desarrolla y que el artículo 51- ya mencionado con anterioridad- se refiere a la veracidad y claridad que debe exhibir la situación financiera del ente. La presente normativa establece claramente que el estado de resultados perteneciente a la entidad bajo estudio también debe expresar con claridad y veracidad lo realmente acontecido en ese aspecto.-

En consecuencia, ello significa que tanto legal como también técnicamente no se admite la posibilidad de confeccionar en materia contable estados de resultados que contengan asientos de operaciones, movimientos, resultados confusos, falsos o bien inexistentes.-

Por último y a pesar que el artículo 43 del código citado establece, en forma genérica, que las constancias contables de las operaciones y transacciones registradas deben justificarse y complementarse con la documentación respaldatoria respectiva, la presente normativa claramente indica y enfatiza que el contenido del estado de resultados perteneciente a la entidad considerada debe provenir de registraciones contables verdaderas y evidentes.-

d) Cumplimiento de Formalidades y Prohibiciones.-

Por otra parte, es importante destacar que nuestro código mercantil expresamente indica, bajo los artículos 53 y 54, diversos requisitos formales como también prohibiciones al modo de llevarse los registros contables establecidos.-

En efecto, aquellos registros denominados obligatorios deberán estar individualizados y foliados, pudiéndose prescindir de alguna de estas formalidades para las sociedades comerciales en la medida que la autoridad oficial de control autorice a la entidad interesada la sustitución de los mismos por medio de ordenadores, medios mecánicos, magnéticos y otros, con excepción del libro " Inventarios y Balances".-

Al respecto, tanto en los registros denominados obligatorios como en aquellos llamados auxiliares no exigibles legalmente, se establecen las siguientes prohibiciones, a saber:

- a) alterar en los asientos contables, el orden progresivo de las fechas y operaciones;
- b) dejar espacios en blanco o huecos en su escritura, con el propósito de evitar posibles intercalaciones y agregados en su texto;
- c) efectuar interlineaciones, raspaduras y enmiendas en su contenido, dado que las posibles equivocaciones y omisiones cometidas se habrán de salvar por medio de un nuevo asiento contable registrado en la fecha en que se advierte esa circunstancia;
- d) tachar, borrar o suprimir asiento contable alguno; y
- e) mutilar alguna parte del registro, arrancar hojas del mismo o alterar la encuadernación o la foliación.-

Finalmente, es importante destacar que tan significativas son las formalidades establecidas citadas con anterioridad que el artículo 55 del citado Código de Comercio, indica que aquellos registros contables que carezcan de las formalidades indicadas o

posean algunos de los defectos citados con anterioridad no tienen valor jurídico alguno en litigio judicial a favor de la entidad a quienes ellos pertenezcan.-

8.- Incumbencias Profesionales y Formación Curricular.-

En mérito a esa especial circunstancia se considera que atento a las propias incumbencias profesionales específicas que poseen los Contadores Públicos (art. 13 de la Ley N° 20.488), como así también a la formación curricular que posee esa carrera universitaria en nuestro país, es sumamente conveniente y oportuno que los magistrados, en aquellos casos y circunstancias en que ellos lo consideren procedente y útil, procuren consignar en forma expresa y taxativa, dentro del pliego pericial contable ordenado, aparte del conocido requerimiento vinculado a “**si los registros contables examinados son llevados en legal forma**” o bien si ellos “**son mantenidos acorde (o conforme) a Derecho**” indiquen concreta y específicamente aquellos aspectos informativos referidos a la confianza, validez y veracidad que pueda merecer el sistema contable -incluyendo a los propios registros contables empleados- sujeto a compulsas y examen de parte del profesional interviniente (artículos 43, 51, 52, 53 y 54 del Código de Comercio).-

En síntesis, se estima sumamente importante y destacado consignar esta circunstancia en forma expresa y taxativa, dado que este último aspecto jerarquiza y mejora notablemente el alcance, los resultados y los beneficios que otorga la mencionada medida de prueba establecida y ello,

seguramente, podrá asistir más eficazmente al magistrado interviniente para una mejor y más adecuada administración de justicia.-

9.- Conclusiones y Comentario Final.-

Como resultado de la experiencia práctica adquirida en la actividad profesional en materia pericial contable realizada por el autor en el ámbito forense metropolitano y en función a lo ya expresado con anterioridad a lo largo del presente trabajo, a continuación se consignan los comentarios y conclusiones más importantes, a saber:

1.- Se considerará sumamente significativo del punto de vista procesal que al momento de realizar su labor profesional el Contador Público actuante -en su rol de perito contador o bien como síndico en los procesos judiciales de concursos y quiebras- aparte de proceder a identificar específica y detalladamente los registros contables sometidos a su alcance y consignar los datos particulares de cada uno de ellos, clara y expresamente manifieste su opinión y consideraciones sobre el estado y la forma en que aparecen ser mantenidos y llevados los mismos.-

2.- Asimismo,, es importante y significativo destacar que de la propia lectura y cuidadoso análisis del contenido de diversos artículos normativos pertenecientes a nuestro Código de Comercio, surgen disposiciones específicas y directas que se refieren concretamente a la confianza, veracidad y validez que pueden merecer y

deben ofrecer los registros contables de la entidad sujeta a examen y, consecuentemente a esa circunstancia, referidas al propio sistema contable utilizado perteneciente a la misma.-

En efecto, y sin perjuicio de otras menciones y referencias particulares, merecen consignarse de manera especial aquellas disposiciones normativas que establecen concreta y claramente las propiedades, los requisitos y las cualidades sustanciales que ineludiblemente debe poseer y brindar el sistema contable sujeto a estudio y compulsión no sólo para satisfacer esas premisas de carácter legal, sino también y fundamentalmente para poder merecer los beneficios y a la vez recibir el respaldo que le otorga la propia ley para aquellos sujetos y entidades que cumplen con sus obligaciones de llevar y mantener una contabilidad conforme a Derecho.-

3.- En consecuencia, muy especialmente se considera que conforme con las propias incumbencias profesionales específicas, que poseen los Contadores Públicos (art. 13 de la Ley N° 20.488), como así también a la formación curricular que posee esa carrera universitaria, es sumamente oportuno y conveniente que los magistrados -en aquellos casos y circunstancias en que ellos puedan considerar procedente y útil- procuren consignar en forma expresa y taxativa dentro del pliego pericial contable ordenado, aparte del conocido requerimiento vinculado a **“si los registros contables son llevados en legal forma”** o bien si ellos **“son mantenidos acorde (o conforme) a Derecho”** manifiesten concreta y específicamente los aspectos informativos referidos a la **confianza, validez y veracidad** que pueda merecer el sistema contable examinado -incluyendo a los registros contables empleados- sujetos a compulsión de parte del profesional interviniente (artículos 43, 51, 52, 53 y 54 del Código de Comercio).-

4.- Sobre el particular, en un trabajo anterior del autor se aborda específicamente esa problemática y también se consignan las distintas situaciones alternativas más comunes y frecuentes que profesionalmente pueden presentarse al Contador Público interviniente ilustrándose a mero título ejemplificativo los diversos modelos de dictamen que eventualmente pueden utilizarse con esos fines y propósitos en cada una de las situaciones que deba concretamente enfrentar el profesional actuante.-

5.- En síntesis, se estima sumamente importante y destacado consignar el requerimiento indicado en forma expresa y taxativa dentro del ordenamiento judicial que formule el magistrado, dado que indudablemente este último aspecto jerarquiza y mejora en forma notable el alcance, los resultados y los beneficios que otorga la mencionada medida de prueba y ello seguramente podrá ayudar más eficazmente al juez interviniente para realizar una mejor y más adecuada administración de justicia.

10.- Referencia Bibliográfica

- Besana, Guillermo A., Iglesias, Silvia y Sánchez Pastor, Jorge R.: “PROCEDIMIENTO GENERAL PARA LA EMISIÓN, CONVERSIÓN Y CONSERVACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA EN LOS SISTEMAS DE REGISTROS CONTABLES – Aspectos legales y Técnicos”; trabajo presentado ante el 18º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, realizado en la Capital Federal en el mes de junio de 2010.-
- Binda, Hugo A.: “ASPECTOS RELEVANTES EN LA TOMA DE EVIDENCIAS”; capítulo incluido dentro del texto “Actuación Profesional Judicial” de los coordinadores

Luisa Fronti de García y Juan Carlos Viegas; Ediciones Macchi, Buenos Aires, abril de 1998.-

- Dell'Elce, Quintino Pierino: "LOS PERITOS CONTADORES JUDICIALES Y SU RELACIÓN CON LOS REGISTROS CONTABLES"; trabajo presentado ante el XXIII Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional, organizado por la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario en esa ciudad , en el mes de noviembre de 2001.-
- Dell'Elce, Quintino Pierino: "CONTENIDO Y ESTRUCTURA DE LOS DICTÁMENES PERICIALES CONTABLES – Disposiciones Normativas Relacionadas"; CECYT; Informe N° 3 del Área Judicial y Societaria, Buenos Aires, 2002.-
- Dell'Elce, Quintino Pierino: "PROPUESTA DE UN NUEVO ORDENAMIENTO LEGAL RELACIONADO CON LOS REGISTROS CONTABLES Y SU DOCUMENTACIÓN – Comentarios y Consideraciones"; Revista de la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional N° 33/34, Buenos Aires, junio/diciembre de 2004.-
- Dell'Elce, Quintino Pierino: "NUEVO ORDENAMIENTO LEGAL RELACIONADO CON LOS REGISTROS CONTABLES Y SU DOCUMENTACIÓN"; La Gaceta de Económicas, Año 4 N° 50, Buenos Aires, diciembre de 2004.-
- Dell'Elce, Quintino Pierino: "EL DICTAMEN PROFESIONAL SOBRE LOS REGISTROS CONTABLES"; trabajo presentado ante las Jornadas Profesionales de Actuación Judicial, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal en esa ciudad, en el mes de mayo de 2005 y ante el XXVII Simposio Nacional de Práctica Profesional, organizado por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo, en la ciudad de Mendoza, en el mes de agosto de 2005.-

- Dell'Elce, Quintino Pierino: "ALGUNAS CONSIDERACIONES Y COMENTARIOS ACERCA DEL DICTAMEN PROFESIONAL SOBRE LOS REGISTROS CONTABLES"; Revista de la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional N° 41/42, Buenos Aires, julio/diciembre de 2006.-
- Dell'Elce, Quintino Pierino: "ALGUNOS ASPECTOS IMPORTANTES A TENER EN CONSIDERACIÓN PREVIO A ORDENAR UN ESTUDIO PERICIAL CONTABLE"; trabajo presentado ante las XX Jornadas de Actuación Judicial, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal en esa ciudad, en el mes de agosto de 2008 y ante las Jornadas de Investigación y Reflexión en Cátedra, organizadas por la FCE de la UBA, en el mes de noviembre de 2008.-
- Favier Dubois, Eduardo M. (h); "LA CONTABILIDAD INFORMÁTICA: ¿BRINDA SEGURIDAD JURÍDICA EN SU ACTUAL IMPLEMENTACIÓN?"; Editorial Errepar, Doctrina Societaria y Concursal, N° 164, Tomo XIII, Buenos Aires, julio de 2001.-
- Kwasniewski, Rubén Leonardo: "EL PERITO CONTADOR RELEVANCIA DE SU ROL – CUESTIONARIOS PERICIALES, PRETENSIONES IMPROCEDENTES, INCUMBENCIAS, INCORPORACIÓN DE DOCUMENTOS, FUENTE DE TRABAJO"; ponencia presentada ante el 17º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, en la ciudad de Córdoba, en el mes de setiembre de 2008.-
- Mariscotti, Raúl E. P. P.; "PROCEDIMIENTOS MÍNIMOS PARA EXPEDIRSE SOBRE LOS LIBROS DE COMERCIO"; Boletín del CPCECF "Sección: Colaboraciones Técnicas", trimestre julio-setiembre de 1988, Buenos Aires.-
- Mariscotti, Raúl E. P. P.: "LIBROS DE COMERCIO, COMENTARIOS Y REFLEXIONES"; publicado en Doctrina Societaria y Concursal, Editorial Errepar, Buenos Aires, 1999.-

- Popritkin, Alfredo R., Mariscotti, Raúl E. P. P. y Sabor, Ricardo H.: “PAUTAS BÁSICAS DE ACTUACIÓN JUDICIAL”; Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, CECYT; Informe N° 1 – Área de Trabajos Especiales, Buenos Aires, 1990.-
- Popritkin, Alfredo R.: “CONTENIDO DE LOS INFORMES PERICIALES – MODELOS DE DICTÁMENES”; trabajo presentado ante las Jornadas de Actuación Judicial , organizadas por el colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, en la ciudad de Buenos Aires, en el mes de junio de 1995.-
- Popritkin, Alfredo R.: “UNIFICAR CRITERIOS EN LA REALIZACIÓN DE PERICIAS CONTABLES”; trabajo presentado ante las XI Jornadas de Actuación Judicial, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, en la ciudad de Buenos Aires, en el mes de agosto de 1999.-
- Popritkin, Alfredo R.: “FRAUDES Y LIBROS CONTABLES”; Editorial La ley, Buenos Aires, 2004.-
- Popritkin, Alfredo R.: “FRAUDES CONTABLES Y SOCIETARIOS”; Editorial La Ley, Buenos Aires, 2009.-
- Schiavo, Jorge N.: “LOS REGISTROS CONTABLES LEGALES”; Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires, 1983.-
- Schiavo, Jorge N.: “UTILIZACIÓN DE MEDIOS ELECTRÓNICOS EN SUSTITUCIÓN DE ALGUNOS LIBROS DE COMERCIO”; Revista Derecho Fiscal XXXVIII, Buenos Aires, 1984.-
- Schiavo, Jorge N.: “SOBRE LAS DEFICIENCIAS EN LA REDACCIÓN DEL INFORME PERICIAL CONTABLE”; trabajo presentado ante el XXII Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional, organizado por la FCE de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora, en el mes de setiembre de 2000 y publicado

posteriormente en “Cuadernos Profesionales N° 22” del CPCECABA, en el mes de octubre de 2005.-

- Schiavo, Jorge N.: “CONTABILIDAD LEGAL, VALIDEZ DE ASIENTOS SIN DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA, EL VALOR DE LOS ASIENTOS CONTABLES Y DE SU DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA”; trabajo presentado ante la Iª JORNADA NACIONAL DE DERECHO CONTABLE, realizada en la Universidad de Morón, en el mes de junio de 2008.-
- Schiavo, Jorge N.: “SOBRE EL COMETIDO DEL PERITO CONTADOR”; XXXI Simposio Nacional de Informes de Práctica Profesional, UADE, Buenos Aires, setiembre de 2009.-
- Schiavo, Jorge N.: “LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS INFORMÁTICAS ANTE LA SEGURIDAD JURÍDICA”; trabajo presentado ante la III Jornada Nacional de Derecho Contable, en la Universidad Nacional de La Plata, en el mes de agosto de 2010.-
- Usenki, Dora Haydée: “PERICIAS CONTABLES. DICTAMEN SOBRE LIBROS”; El Notificador N° 70, julio/agosto de 1997, Buenos Aires.-